

ZAKON O SPREMEMBAH IN DOPOLNITVAH ZAKONA O DOHODNINI

I. UVOD

1. OCENA STANJA IN RAZLOGI ZA SPREJEM PREDLOGA ZAKONA

1.1. Splošno

Obdavčitev dohodkov fizičnih oseb je določena z Zakonom o dohodnini (Uradni list RS, št. 13/11 – uradno prečiščeno besedilo, 24/12, 30/12, 40/12 – ZUJF, 75/12, 94/12, 96/13, 29/14 – odl. US, 50/14, 23/15, 55/15 in 63/16; v nadaljnjem besedilu: ZDoh-2). Obdavčitev dohodkov fizičnih oseb je področje, ki zahteva sprotno spremljanje zaradi ciljev, ki se jih na splošno želi doseči z davčno politiko, in zaradi odprtih problemov, ki nastajajo pri izvajanju zakona in so tudi posledica spremenjenih razmer.

1.2. Spremembe sistema obdavčitve dohodkov iz delovnega razmerja, napotenih na delo izven države

V zadnjih desetletjih smo priča večje mobilnosti posameznikov, saj se zmanjšujejo tako pravne ovire kot splošni stroški selitev. Prav tako je rast multinacionalk po svetu oblikovala mednarodni trg dela za poslovodje, raziskovalce, znanstvenike in druge poklice. Za Slovenijo kot majhno gospodarstvo sta tako internacionalizacija gospodarstva kot tudi mobilnost na področju raziskovalne dejavnosti pomembna segmenta razvoja. Na odločitev posameznika, da se zaradi opravljanja dela preseli v drugo državo, vplivajo različni dejavniki oziroma okoliščine. Poleg kariernega razvoja lahko na odločitev posameznika vplivajo tudi npr. stroški selitve, vzpostavitev doma v drugi državi, ločenost od družine, prijateljev, vključenost v drugačna socialna, kulturna in izobraževalna okolja. Pri tem pa je nezanemarljiv tudi davčni vidik, saj ugotavljamo, da so dohodki iz dela v Sloveniji mednarodno primerljivo relativno bolj obremenjeni, predvsem v višjih dohodkovnih razredih.

Obremenitev dela z dohodnino se v Sloveniji že vse od leta 2005 znižuje. Reforme so šle v smeri globalne razbremenitve dohodkov, predvsem zavezancev v nižjih dohodkovnih razredih. Spremembe, uveljavljene z Zakonom za uravnoteženje javnih financ iz leta 2012, so bile pripravljene z namenom razbremenitve zavezancev z dohodki nad 1,3 povprečne plače in hkrati začasne povečane obremenitve zavezancev z dohodki nad pet povprečnih plač (za leta 2013, 2014 in 2015). Cilju nadaljnjega znižanja obremenitve dohodkov je sledila tudi sprejeta novela Zakona za uravnoteženje javnih financ iz leta 2015, s katero so se razbremenili zavezanci z dohodki nad 1,5 povprečnih plač, obenem pa se je podaljšala veljavnost obremenitve zavezancev z dohodki nad 5 povprečnih plač z davčno stopnjo 50 % (za leti 2016 in 2017). S spremembami na področju dohodnine se je nadaljevalo v lanskem letu s splošno davčno razbremenitvijo dohodkov iz dela s spremembo dohodninske lestvice z razbremenitvijo najbolj produktivnega in ustvarjalnega kadra, ki praviloma več prispeva k dodani vrednosti, ustvarjeni v podjetjih v Sloveniji, ter z razbremenitvijo dela plače za poslovno uspešnost.

Doseči davčno razbremenitev dela je ena izmed prioriteta, ki si jih je zastavila Vlada Republike Slovenije ob nastopu mandata na ekonomskem področju, torej s splošnimi sistemskimi ukrepi, tudi davčnimi, podpreti možnosti za stabilno nadaljnjo gospodarsko rast. Spremembe na področju plačevanja javnih dajatev morajo, poleg izboljšanja konkurenčnosti slovenskega poslovnega okolja predvsem z odpravo administrativnih bremen ter prestrukturiranjem bremen javnih dajatev, na drugi strani zagotavljati tudi stabilne in predvidljive javnofinančne prihodke.

Pri iskanju ustreznih rešitev oziroma odgovorov v povezavi s spremembo davčnega sistema imajo mednarodne primerjave obremenitve z davki in prispevki velik vpliv in Slovenija je na eni strani po podatkih Evropske komisije (Taxation trends) po obremenitvi z davki in prispevki pod povprečjem Evropske unije, ki znaša 38,7 % bruto domačega proizvoda (BDP) za leto 2015 (Slovenija: 36,8 %). Vendar pa je iz podatkov o ekonomski strukturi davkov in prispevkov (davki na delo, davki na potrošnjo, davki na kapital in davki na premoženje) razvidno, da ekonomska struktura davkov ni

najugodnejša z vidika konkurenčnosti, saj odstopa od povprečja evropskih držav zaradi nadpovprečne obremenitve dela s prispevki za socialno varnost in potrošnje ter podpovprečne obremenitve kapitala in premoženja. Ravno slednje je pomembno tudi z vidika presojanja obremenitve, saj je treba gledati celovito in ne samo z vidika enega davka ali ene skupine davkov.

Pomembno merilo primerjave obremenitve dela pa so na drugi strani tudi podatki o t.i. davčnem primežu, merjen v skladu z metodologijo OECD, zbrano v publikaciji Taxing Wages. Ta nam kaže, da je obremenitev dela v Sloveniji nad povprečjem OECD držav. Ta za samsko osebo brez otrok v letu 2016 ne glede na višino dohodka v primerjavi z državami, ki so naše konkurentke (PL, EE, ES, SK), odstopa navzgor. V primerjavi z razvitimi državami (I, FR, AT, DE) pa po obremenitvi dela pri nižjih dohodkih odstopa navzdol, medtem ko se slika nekoliko obrne pri višjih dohodkih in postane obremenitev dela v Sloveniji višja. Po podatkih je Slovenija po obremenitvi dela v letu 2016 pri samski osebi s povprečno plačo dosegla 10. mesto, pred njo pa so države kot Švedska, Finska, Avstrija, Nemčija, Francija, Belgija, itd. Za samsko osebo brez otrok pri denimo 2,5-kratniku povprečne plače pa na 8. mesto. Ob podrobnejšem pregledu strukture davčnega primeža lahko vidimo, da le-ta pri samski osebi s povprečno plačo v Sloveniji odstopa navzdol pri dohodnini in prispevkih za socialno varnost delodajalca in močno odstopa navzgor pri prispevkih za socialno varnost delojemalca v primerjavi s povprečjem držav članic OECD. Največji delež k davčnem primežu v Sloveniji tako prispevajo prispevki za socialno varnost (Slovenija: 77 % in OECD: 62 %) in ne dohodnina. Gledano samo obremenitev z dohodnino, se Slovenija v letu 2016 uvršča na 26. mesto med 35 državami OECD. V stroških dela predstavljajo torej prispevki za socialno varnost pri delojemalcu 19 % ter delodajalcu 13,9 %, medtem ko dohodnina le 9,8 % (davčni primež skupaj znaša 42,7 %). Za primerjavo pri taki osebi v državah članicah OECD davčni primež znaša 36 %, od tega prispevki za socialno varnost 22,6 % (prispevki delodajalca v višini 14,4 % in prispevki delojemalca 8,2 %) in dohodnina 13,5 %.

Dodatni izziv, ki ga je pri iskanju rešitev na davčnem področju treba upoštevati, je zasledovanje pravičnosti, ki jo sestavljata tako horizontalna pravičnost (kar pomeni, da morajo davčni zavezanci z enako plačilno sposobnostjo plačati enak znesek davka) kot vertikalna pravičnost (tisti z višjo plačilno sposobnostjo plačajo več davka).

Ocenjuje se, da je primerjalno gledano obremenitev dohodkov iz dela, predvsem v višjih dohodkovnih razredih, relativno visoka, kar je eden pomembnih dejavnikov konkurenčnosti slovenskega gospodarstva. Znanje in izmenjava znanja je pomemben faktor gospodarskega razvoja, kar je pripoznano tudi v strateških dokumentih na področju raziskovalne dejavnosti in inovaciji. Ocenjeno je, da je ob upoštevanju cilja zasledovanja javnofinančne konsolidacije, najprimerneje tokratne ukrepe usmeriti v davčno razbremenitev dohodkov iz dela predvsem tistih, ki delajo v izvozno usmerjenih podjetjih oziroma prinašajo znanje v Slovenijo.

Na podlagi Resolucije o raziskovalni in inovacijski strategiji Slovenije 2011–2020 (RISS) (Ur. l. RS, št. 43/2011) država Slovenija ob upoštevanju družbene odgovornosti priznava trajno privrženost znanosti in razvoju ter ugotavlja njuno pomembno vlogo pri družbenemu napredku in ustvarjanju blaginje za svoje državljane. Skladno z ReRIS11-20 Slovenija podpira celovitost in nedeljivost znanosti ter krepitev avtonomije znanosti in njenih institucij ob hkratni podpori usklajeni soodvisnosti znanosti, razvoja in inovacij, kar edino zagotavlja splošni družbeni napredek in blaginjo. Slovenija postavlja raziskave in inovacije v središče razvojnih politik in jih želi ustrezno finančno podpreti. Eden ključnih ciljev je spodbujanje meddržavne mobilnosti raziskovalcev, med drugim tudi z odpravo administrativnih, tehničnih in davčnih ovir za mednarodno mobilnost v obeh smereh. Slovenija se mora namreč glede intelektualnih in delovnih selitev na znanstvenem področju bolj odpreti EU in svetu, zato je treba spodbujati mednarodno mobilnost raziskovalcev, ki pomembno prispeva k njihovi kakovosti in privlačnosti raziskovalnih karier.

Iz poročila o izvajanju RISS za leti 2013 in 2014 za cilj »Zagotoviti učinkovito medinstitucionalno in meddržavno mobilnost raziskovalcev« izhaja, da Statistični urad Republike Slovenije (SURS) v svoji raziskavi Karierne poti doktorjev in doktoric znanosti poudarja, da je bilo v zadnjih desetih letih (od 1. 1. 2003 do 31. 12. 2012) mednarodno mobilnih 15 % doktorjev znanosti (vsak sedmi), od tega je bila več kot polovica moških. Od t. i. mednarodno mobilnih doktorjev znanosti jih je bilo v zadnjih desetih letih 76 % le enkrat mednarodno mobilnih, od teh jih je 55 % ostalo v tujini manj kot eno leto. Iz podatkov EUROSTAT o številu zaposlenih (osebe) za leto 2013 je razvidno, da je bilo med raziskovalci v državnem in visokošolskem sektorju skupaj zaposlenih 3,9 % tujcev, kar je 1,5 odstotne točke več kot v letu 2010. Število tujcev se je v teh dveh sektorjih od leta 2010 do 2013 povečalo za

polovico. Po podatkih SURS je v letu 2011 v Sloveniji doktorat znanosti pridobilo 523 študentov, od tega je bilo 61 (11,7 %) tujih državljanov. V letu 2014 je bilo podeljenih 669 doktoratov znanosti, od tega 57 (8,5 %) tujim državljanom. V času izvajanja RISS se delež tujih študentov med novimi doktorji znanosti ne povečuje. Zaključimo lahko, da je v zadnjem času Slovenija sicer povečala medinstitucionalno mobilnost raziskovalcev v okviru novih instrumentov, ki so bili sofinancirani iz evropskih strukturnih sredstev. Meddržavno mobilnost spodbujamo prek mednarodnih bilateralnih in drugih, zlasti evropskih raziskovalnih projektov, načrtno spodbujanje in povezovanje pa prinaša pozitivne učinke glede povečevanja medinstitucionalne in mednarodne mobilnosti raziskovalcev.

Po podatkih FURS je bilo v letu 2015 skupaj 11.376 napoteni davčnih zavezancev, ki so prejeli plačo. V številki so zajeti tako nerezidenti, napoteni v Slovenijo, kot slovenski rezidenti, napoteni v tujino. V letu 2015 so dosegli dohodek v višini 107 mio eurov, kar predstavlja v povprečju nekaj več kot 9.400 eurov na zavezanca. Njihov znesek akontacije dohodnine je znašal nekaj več kot 14 mio eurov, kar pomeni, da je v povprečju davčni zavezanec plačal okoli 1.240 eurov na leto. Pri tem je več kot 67 % napoteni prejelo dohodek do višine minimalne plače, ki je za leto 2015 znašala 9.484 eurov.

1.3. Ugotavljanje davčne osnove od dohodkov iz dejavnosti z upoštevanjem normiranih odhodkov

Poenostavljen način ugotavljanja davčne osnove od dohodkov iz dejavnosti kot izjema od splošnega načina ugotavljanja davčne osnove na podlagi dejanskih prihodkov in odhodkov je bil v Sloveniji uveden že z Zakonom o spremembah in dopolnitvah Zakona o dohodnini (Uradni list RS, št. 34/91). Po tem zakonu so zavezanci, ki so opravljali določene poklice in druge dejavnosti, ugotavljali davčno osnovo z upoštevanjem normiranih odhodkov. V okviru davčne reforme v letu 2004 se je z Zakonom o dohodnini (ZDoh-1) pri obdavčevanju dohodkov fizičnih oseb, ki opravljajo dejavnost, uvedla možnost ugotavljanja davčne osnove z uporabo normiranih odhodkov v višini 25 %. Zakon o spremembah in dopolnitvah Zakona o dohodnini (ZDoh-1D) je za dopolnilno dejavnost na kmetiji, za katero je bilo mogoče davčno osnovo ugotavljati na podlagi dejanskih prihodkov in normiranih odhodkov, povečal delež priznanih normiranih odhodkov s 25 % na 70 %.

Z uveljavitvijo ZDoh-2 je bila večjemu številu zavezancev, ki ugotavljajo davčno osnovo z uporabo normiranih odhodkov (v nadaljevanju: normiranci), dana možnost, da se odločijo za vstop v ta sistem. Le-to je bila posledica ureditve v Zakonu o gospodarskih družbah (Uradni list RS, št. 42/06), ki je za določene samostojne podjetnike poenostavil obveznosti v zvezi z vodenjem poslovnih knjig. V prvotni sistem ugotavljanja davčne osnove z upoštevanjem normiranih odhodkov po ZDoh-2 so lahko vstopili zavezanci, ki niso bili dolžni voditi poslovnih knjig in evidenc po drugih predpisih, njihovi prihodki iz dejavnosti v zadnjih zaporednih 12 mesecih, vključno z oktobrom tekočega leta, pa niso presegali 42.000 eurov in niso zaposlovali delavcev. Določeni so bili tudi primerljivi pogoji za osnovno kmetijsko in osnovno gozdarsko dejavnost. Zavezanci, ki so za dohodke iz dejavnosti ugotavljali davčno osnovo z upoštevanjem normiranih odhodkov, so bili dolžni voditi le evidenco izdanih knjigovodskih listin, evidenco osnovnih sredstev in določene druge evidence, vezane na organizacijske in področne predpise. Znesek normiranih odhodkov je bil določen v višini 25 % prihodkov, za kmetijsko in gozdarsko dejavnost ter izdelavo in prodajo domače in umetnostne obrti pa v višini 70 % prihodkov. Z Zakonom o spremembah in dopolnitvah Energetskega zakonika (Uradni list RS, št. 70/08) se je znesek normiranih odhodkov v višini 70 % prihodkov določil tudi za zavezance, ki so opravljali dejavnost proizvodnje električne energije v okviru malih elektrarn. Zavezanecem, ki so se odločili za vstop v sistem ugotavljanja davčne osnove na podlagi normiranih odhodkov, so se upoštevali prihodki ob njihovem plačilu (princip plačane realizacije), dodatno pa so se jim priznali kot zmanjšanje osnove še za njih plačani obvezni prispevki za socialno varnost.

Z Zakonom o spremembah in dopolnitvah Zakona o dohodnini (ZDoh-2L) se je v letu 2012 sistem ugotavljanja davčne osnove na podlagi normiranih odhodkov bistveno spremenil in je v osnovi še vedno v veljavi. Določil se je višji limit prihodkov iz opravljanja dejavnosti, ki je določen kot pogoj za vstop v sistem, in sicer v višini 50.000 eurov, spremenilo se je obdobje, ki je relevantno za ugotavljanje izpolnjevanja prihodkovnega pogoja za vstop v sistem in obstanek v njem, določila so se pravila, kaj se šteje za novo opravljanje dejavnosti, in kriteriji, kaj se šteje v prihodke zavezanca oziroma oseb, katerih prihodki se upoštevajo pri presoji izpolnjevanja prihodkovnega pogoja. Dvignila se je višina normiranih odhodkov na 70 % davčno priznanih prihodkov za vse (brez izjem za določene dejavnosti), ukinila pa se je možnost uveljavljanja dejanskih stroškov obveznih prispevkov za socialno varnost. Za zavezance, ki se po lastni presoji vključujejo v sistem, se je uvedlo ugotavljanje prihodkov po principu obračunane realizacije, namesto zahteve za vstop se je uvedla prijava v sistem s prekluzivnim rokom (določeno z zakonom, ki ureja davčni postopek) in samodejno podaljševanje tega

načina ugotavljanja davčne osnove, zavezanec davčni organ zgolj obvesti o izstopu iz sistema. Predpisala se je tudi dolžnost ugotavljanja izpolnjevanja pogojev za uporabo tega sistema, in sicer če zavezanec dve zaporedni predhodni davčni leti ne izpolnjuje več pogojev, je dolžan za tekoče davčno leto ugotavljati davčno osnovo na podlagi dejanskih prihodkov in dejanskih odhodkov. Uvedla se je cedularna obdavčitev dohodkov zavezancev, ki so se odločili za ugotavljanje davčne osnove od dohodka iz opravljanja dejavnosti z uporabo normiranih odhodkov, s tem se tako izračunan davek šteje za dokončnega in se ne poračunava na letni ravni v okviru izračunavanja letne dohodninske osnove. Spremenil pa se je tudi način izračunavanja davčne osnove, in sicer se izračunava v davčnem obračunu in ne več z odločbo davčnega organa na podlagi napovedi zavezanca oziroma kot plačnik davka v obračunu davčnega odtegljaja.

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

Iz podatkov obračunov akontacije dohodnine in dohodnine od dohodka iz dejavnosti za leto 2016 je razvidno, da je bilo v sistemu ugotavljanja davčne osnove od dohodka iz dejavnosti z upoštevanjem normiranih odhodkov skupaj 38.029 zavezancev, kar predstavlja okoli 35 % vseh zavezancev, ki imajo dohodek iz dejavnosti. Skupaj so obračunali nekaj manj kot 33 mio eurov dohodnine, kar predstavlja okoli 860 eurov na zavezanca. Vse od uveljavitve sistema je iz podatkov razbrati, da se je delež normirancev glede na vse zavezance, ki so opravljali dejavnost, stalno povečeval, in sicer od 14,2 % v letu 2013 do 28 % v letu 2015 in 35 % za leto 2016. Podobna slika je tudi v primeru, ko analiziramo samo z vidika zavezancev, ki izpolnjujejo pogoj za vstop v sistem normiranih odhodkov. Tako se je v letu 2013 za vstop v sistem odločilo okrog 24 % vseh zavezancev, ki so izpolnjevali pogoje in bi se torej lahko vključili v sistem, v letu 2016 pa je bilo takšnih zavezancev že okoli 39 %.

Upoštevač dejstvo, da lahko normiranci ustvarijo največ davčnega prihranka z upoštevanjem normiranih odhodkov znotraj storitvenih dejavnosti, je slednje lahko potrditi tudi iz obračunskih podatkov. Namreč porazdelitev zavezancev po SKD dejavnostih je pokazala, da je v obdobju od leta 2014 do 2016 največ zavezancev opravljalo strokovno, znanstvene in tehnične dejavnosti, v povprečju je ta sektor predstavljal kar 28,6 % vseh normirancev, sledijo kulturne, razvedrilne in rekreacijske dejavnosti, ki so v povprečju predstavljale 11,7 % normirancev. Izpostaviti velja še informacijske in telekomunikacijske dejavnosti, ki so v povprečju predstavljale 9,2 % vseh normirancev v omenjenem obdobju. V letu 2016 se je število normirancev v primerjavi s predhodnim letom v vseh dejavnostih povečalo, največ prav v strokovno, znanstvenih in tehničnih dejavnosti ter informacijskih in komunikacijskih dejavnostih, kjer je viden okrog 30 % porast.

Z umestitvijo normirancev v prihodkovne razrede glede na dosežene prihodke iz opravljanja dejavnosti se je pokazalo, da jih je večina ustvarila minimalne prihodke. Pregled za leti 2015 in 2016 je namreč pokazal, da je več kot polovica normirancev ustvarila prihodke do 15.000 eurov (53 % vseh normirancev). Od tega jih je kar okrog 27 % ustvarilo minimalne prihodke do meje 5.000 eurov, sledijo normiranci s prihodki od 5.000 do 10.000 eurov, ki so predstavljali v povprečju okrog 15 % vseh normirancev v letih 2015 in 2016. Podrobnejša analiza normirancev je pokazala, da le-ti dosejajo še druge obdavčljive dohodke v skladu z zakonom, ki ureja dohodnino, saj je upoštevač podatke

odmere dohodnine za leto 2015 razvidno, da je kar nekaj manj kot 73 % (21.644) normirancev imelo tudi druge dohodke. Upošteva je davčno obveznost iz opravljanja dejavnosti in odmerjeno dohodnino preostalih dohodkov so skupaj plačali 60,8 mio eurov davka. Zavezancev, ki so imeli samo dohodke iz opravljanja dejavnosti je bilo 8.112 oz 27,3 % vseh normirancev, njihova davčna obveznost je znašala 8,5 mio eurov, kar predstavlja 37,2 % celotne davčne obveznosti normirancev. V zavarovanje iz naslova opravljanja dejavnosti je bilo v letu 2016 vključenih 20.692 normirancev (54 %), zavarovanih iz delovnega razmerja »t.i. popoldancev« je bilo 13.523 oz 35 % vseh normirancev, medtem ko so druge vrste obveznega socialnega zavarovanja predstavljale 11 % gledano na vse normirance v letu 2016.

Sistem normiranih odhodkov in s tem možnost vodenja poenostavljenih evidenc predstavlja dodatno administrativno poenostavitev sistema, vendar pa je podrobnejša analiza pokazala, da pri odločitvi za vstop v sistem zavezanci upoštevajo svoj celokupni položaj in vodenje poslovnih knjig nima ključnega vpliva na odločitev. V letu 2016 je bilo namreč med zavezanci 62 % takih, ki so vodili enostavne evidence, ta delež pa se je glede na leto 2014 znižal celo za 4 odstotne točke.

Na Ministrstvu za finance je bila opravljena Analiza sistema normiranih odhodkov v okviru davka od dohodkov pravnih oseb in dohodnine (dohodki iz dejavnosti), katere namen oziroma cilj je bil predvsem ugotovitev, ali se s sistemom normiranih odhodkov dosegajo cilji in nameni, zaradi katerih je bil sistem uveden. Na podlagi razpoložljivih podatkov in informacij se je namreč postavljala dvom glede tega ter se je porajala bojazen, da se navedeni sistem pri davčnih zavezancih pogosto uporablja kot instrument zniževanja davčnega bremena oziroma pri delodajalcih kot instrument zniževanja stroškov ter da sistem gledano z vidika trga dela predstavlja še eno izmed spodbud za znane trende na trgu dela (pravno formalno opravljanje dela preko samostojnega statusa ali pogodb civilnega prava, čeprav so prisotni vsi elementi delovnega razmerja).

Analiza sistema normiranih odhodkov za dohodnino je pokazala, da nameni in cilji nadgradnje sistema normiranih odhodkov za fizične osebe, ki opravljajo dejavnost, niso bili doseženi. Cilj veljavnega sistema normiranih odhodkov (prenova sistema v letu 2012 z dopolnitvami v letu 2014) je bil doseči dodatno administrativno razbremenitev malih poslovnih subjektov pri izpolnjevanju njihovih davčnih obveznosti ter povečanje njihove pravne varnosti v povezavi z večjo gotovostjo glede ugotavljanja davčne osnove. Z nadaljnjo poenostavitvijo davčnega poslovanja podjetnikov z nadgradnjo obstoječega sistema normiranih odhodkov in uvedbo sistema tudi za pravne osebe je bil cilj doseči spodbujanje malega podjetništva, saj naj bi bil sistem normiranih odhodkov dostopen širšemu krogu davčnih zavezancev, odstotek normiranih odhodkov pa določen občutno višje, zaradi česar naj bi bil sistem ugotavljanja davčne osnove na podlagi normiranih odhodkov poslovno bolj sprejemljiv. Cilj prenove sistema ugotavljanja davčne osnove z upoštevanjem normiranih odhodkov torej ni bila ugodnejša davčna obravnava – normirani sistem ni davčna ugodnost, temveč administrativno poenostavljen sistem, ki davčnemu zavezancu tudi omogoča preglednost nad bodočo davčno obveznostjo.

Z analizo je bilo ugotovljeno tudi, da:

- je za zavezanca za odločitev za vstop v sistem normiranih odhodkov ključen njegov celokupen položaj in ne samo nižji stroški administriranja oziroma nižja davčna obveznost;
- je sistem nesorazmerno ugodnejši predvsem za zavezance, ki opravljajo določene storitvene dejavnosti (nizki dejanski odhodki in manj zahtevno ter potrebno vodenje poslovnih knjig);
- je sistem za zavezance za dohodnino z majhnim obsegom poslovanja, ki jim predstavlja opravljanje dejavnosti edini vir dohodka, relativno manj ugoden kot za zavezance z višjimi dohodki iz dejavnosti oziroma še z drugimi dohodki, ki se štejejo v sintetično obdavčitev;
- sistem predstavlja eno izmed pomembnih spodbud za obsežen pojav nezakonitih praks na trgu dela (pravno formalno opravljanje dela preko samostojnega statusa ali pogodb civilnega prava, čeprav so prisotni vsi elementi delovnega razmerja);
- sistem spodbuja prikrivanje prihodkov, verižno ustanavljanje podjetij preko različnih statusnih oblik, še zlasti med povezanimi osebami, s ciljem izpolnjevanja pogojev za vstop oziroma obstanek v sistemu normiranih odhodkov.

Ključna ugotovitev pa je, da samo z višanjem prihodkovnega praga za vstop v sistem normiranih odhodkov in višanjem normiranih odhodkov ni mogoče povečati učinkovitosti sistema z vidika administrativne poenostavitve, predvsem za male poslovne subjekte. S tovrstnim ukrepi se zgolj v večji meri potencirajo negativni vidiki veljavnega sistema določanja davčne osnove z normiranjem odhodkov (povečevanje neenakosti med zavezanci v dejavnostih z različno stroškovno intenzivnostjo,

vplivi na druga področja), kot pa dosegajo učinki administrativne poenostavitve za večji krog zavezancev. Zato bi spremembe sistema morale biti usmerjene tudi v prenovo samih zasnov sistema.

Tudi nadzorni organi, predvsem Finančna uprava RS, pri svojem delu zaznavajo različne primere zavezancev, pri katerih nastopajo tveganja, ki so bodisi neposredno povezana z institutom normiranih odhodkov bodisi so zaradi tega instituta še izrazitejša. V prvi vrsti gre za tveganje prelivanja dobička od zavezanca, ki ugotavlja davčno osnovo po dejanskih prihodkih in odhodkih, k povezanemu zavezancu, ki ugotavlja davčno osnovo po normiranih odhodkih. Običajno gre pri zavezancih, ki ugotavljajo davčno osnovo po normiranih odhodkih, za subjekte, ki opravljajo storitve poslovnega svetovanja in so njihovi prihodki zelo blizu zakonskega limita, ki še dovoljuje vključenost v sistemu normiranih odhodkov. V konkretnih primerih gre najpogosteje za pravne osebe, ki ugotavljajo davčno osnovo po dejanskih prihodkih in odhodkih, ki naročajo storitve pri samostojnih podjetnikih z normiranimi odhodki, ki so hkrati lastniki pravne osebe ali pa so z lastniki v sorodstvenem razmerju. Nadalje gre za tveganje prelivanja dohodkov iz zaposlitve v dohodke iz opravljanja dejavnosti. Zaznani so primeri zaposlenih oseb, ki registrirajo (popoldansko) dejavnost in s svojim delodajalcem sklenejo dodatne pogodbe o poslovnem sodelovanju (svetovanju), v katerih opredelijo storitve, ki se razlikujejo od opisa del iz pogodbe o zaposlitvi. Tako poleg osebnega dohodka delodajalcu zaračunavajo tudi druge storitve kot samostojni podjetniki. Poleg te pojavne oblike so bili zaznani tudi primeri, ko samostojni podjetnik, ki je hkrati tudi zaposlen, od svojega delodajalca »prevzame« določeno število strank. Nenazadnje pa gre tudi za tveganje navidezno neodvisnih razmerij, ko samostojni podjetnik z normiranimi odhodki pretežni del posla (storitev) opravlja za enega naročnika, pri čemer se lahko pojavljajo okoliščine, da dela v prostorih naročnika, da uporablja naročnikova sredstva, da dostopa do notranjih podatkov in informacij naročnika itd.

Obseg zlorab sistema normiranih odhodkov je tako velik, da je praktično samo s poostrenimi nadzori težko obseg zlorab spraviti v sprejemljiv okvir. Pojavljajo se že opozorila posameznih podjetij (npr. IT sektor), da naj bi podjetja zaradi ugodnejše davčne obravnave zaposlovala razvojnike preko statusa s.p., kar postavlja podjetja, ki z delavcem sklenejo delovno razmerje, v nekonkurenčen položaj.

Problematiko je zaznalo tudi Ministrstvo za delo, družino in socialne zadeve (MDDSZ) v okviru projekta »Za dostojno delo«. Po podatkih MDDSZ in Statističnega urada Slovenije je zaznati porast števila t.i. »fiktivnih samozaposlenih«. Razvidno je, da se je kljub razmeroma stabilnemu povprečnemu številu samozaposlenih v strukturi delovno aktivnega prebivalstva, povečal delež tistih samozaposlenih, ki delajo pretežno le za eno stranko in v prostorih te stranke. Delež teh se je v zadnjih štirih letih podvojil (v letu 2012 jih je bilo 7,8 %, v letu 2015 pa že 14,7 %). Obenem pa je vpliv t.i. fiktivnih samozaposlenih še izrazitejši v panogah, kjer fizične osebe, ki na trgu samostojno opravljajo pridobitno dejavnost, ob prispevkih za socialno varnost praktično nimajo drugih dejanskih stroškov. To je še posebej značilno za storitveni sektor in za dela, ki zahtevajo višjo stopnjo izobrazbe. V panogah z višjo dodano vrednostjo in višjimi končnimi zaslužki so tako delavci lažje prevzeli tveganje zagotavljanja lastne pravne, ekonomske in socialne varnosti in tudi ob morebitni ugodnejši davčni obravnavi njihovih dohodkov.

1.4. Ostale rešitve

– Povračila stroškov v zvezi z začasno napotitvijo na delo v tujino

Z dnem 1. 1. 2018 se bo začel uporabljati Zakon o čezmejnem izvajanju storitev (Uradni list RS, št. 10/17; v nadaljnjem besedilu: ZČMIS), ki posredno, s črtanjem določbe drugega odstavka 129. člena Pravil obveznega zdravstvenega zavarovanja (Uradni list RS, št. 79/94 in naslednji), spreminja opredelitevčasne napotitve na delo v tujino, kot je bila uporabljena v praksi. V skladu s to določbo se za službeno potovanje šteje potovanje, na katerega je zavarovanec poslan, in traja toliko časa, kot je opredeljeno na njegovem potnem nalogu, vendar ne dlje kot 3 mesece od začetka potovanja v tujino. Če traja službeno potovanje dalj časa, se šteje kot napotitev na delo v tujino.

Na podlagi navedenih pravil se je izoblikovala praksa, da se napotitve na delo v tujino, ki trajajo manj kot 3 mesece štejejo kot službeno potovanje, napotitve za več kot 3 mesece pa se štejejo kot napotitev na začasno delo v tujino. Glede na to, da delovno pravna zakonodaja ne določa takšnega razlikovanja med službeno potjo in napotitvijo na začasno delo v tujino, in upošteva sodno prakso, službenih poti in napotitev na začasno delo v tujino ne gre razlikovati le glede časovnega trajanja, saj časovni element ni odločilen element napotitve. Upoštevati je treba tudi samo vsebino dela in kraj opravljanja dela. Prav tako se pri razlikovanju med službeno potjo in napotitvijo na delo v tujino lahko

uporabijo razlikovalni elementi po Direktivi Evropskega parlamenta in Sveta 96/71/ES z dne 16. decembra 1996 o napotitvi delavcev na delo v okviru opravljanja storitev, ki je implementirana v ZČmIS.

V praksi so bile zaznane zlorabe sistema napotitev na delo v tujino, saj so delodajalci delavce napotili na delo v tujino v okviru službenega potovanja, čeprav bi po vsebini opravljenega dela lahko šteli, da je bil delavec napoten na začasno delo v tujino. Razlog za takšne zlorabe lahko pripišemo tudi različni davčni obravnavi povračil stroškov prehrane, prevoza in prenočišča. ZDoh-2 v 44. členu določa, da se v davčno osnovo dohodka iz delovnega razmerja ne všttevajo povračila stroškov v zvezi s službenim potovanjem, kot so dnevnic, povračilo stroškov prevoza vključno s povračilom stroškov za uporabo delojemalčevega osebnega vozila za službene namene (kilometrini) in povračilo stroškov za prenočišče, pod pogoji in do višin, ki jih določi vlada. V primeru napotitve na začasno delo v tujino pa se povračila navedenih stroškov, ki jih krije delodajalec ali zanje delavcu zagotovi sredstva, všttevajo v davčno osnovo dohodka iz delovnega razmerja v višjem znesku.

Podatki Zavoda za zdravstveno zavarovanje Slovenije o izdanih potrdilih o predpisih socialne varnosti, ki se uporabljajo za imetnika (obrazec A1) za leto 2016 kažejo, da je bilo največ posameznikov (nekaj več kot 30 %) napotenih v povprečju med 50 in 90 dnevi, najmanj pa nad 240 dnevi (dobrih 5 %). Delež napotenih do 30 dni je ocenjen na okoli petino vseh napotenih. Več kot polovica vseh napotenih je bilo napotenih enkrat ali dva krat, manj je bilo tistih z večkratnimi napotitvami. Največ napotenih je bilo v Nemčijo (41 %) in Avstrijo (34,6 %), v posamezne preostale države je bilo napotenih po manj kot 6 % napotenih.

Podrobnejša analiza dohodkov teh napotenih je na podlagi podatkov obračunov davčnih odtegljajev od dohodkov iz delovnega razmerja (REK obrazec) pokazala, da se pri veliki večini napotenih ne glede na trajanje napotitve zneski povračil stroškov službene poti v povprečju ne razlikujejo bistveno in znašajo okoli 700 eurov letno. Vendarle pa se pokaže, da je razpršenost oziroma raznolikost povprečnih povračil stroškov službenih poti pri nizkih trajanjih napotitve nekoliko višja kot pri daljših trajanjih. Vidna je tudi »navidezna meja« pri 90 dneh trajanja napotitve, po kateri se razpršenost vidno izraziteje zmanjša.

Po 1.1.2018, ko se bo začel uporabljati ZČmIS, se bo glede na opredelitev in pogoje v zvezi z napotitvijo na začasno delo v tujino, lahko večino službenih poti štelo kot napotitev na začasno delo v tujino. Posledično to pomeni, da se delavcu, ki bo začasno napoten na delo v tujino (ne glede na to, ali gre za kratkotrajne ali dolgotrajne napotitve), v skladu s 3. točko prvega odstavka 44. člena ZDoh-2 v davčno osnovo iz delovnega razmerja ne všteteva samo prehrana med delom in stroški prevoza na delo in z dela v višini in pod pogoji, ki so določeni z uredbo vlade. Če bo delodajalec delavcu izplačal višja povračila navedenih stroškov (to je nad višino, ki je določena z uredbo) in tudi kril oziroma povrnil tudi stroške prenočevanja, se bodo povračila stroškov nad to višino štela v davčno osnovo dohodka iz delovnega razmerja.

– Nastopajoči izvajalci in športniki (nerezidenti)

Z 68. členom ZDoh-2 je določena obveznost izračunavanja, odtegotovanja in plačevanja davka od posameznega dohodka (davčnega odtegljaja), od katerega se v skladu z Zakon o davku od dohodkov pravnih oseb (ZDDPO-2) ob izplačilu dohodka izračunava, odteguje in plačuje davčni odtegljaj. Glede dohodkov, od katerih se izračuna, odtegne in plača davčni odtegljaj, osnove, stopnje ter načina obračunavanja in plačevanja se uporablja ZDDPO-2. Z drugim odstavkom tega istega člena je določeno, da se davčni odtegljaj izračunava, odteguje in plačuje tudi od plačil, ki jih zavezanec dosega v okviru opravljanja dejavnosti nastopajočega izvajalca ali športnika. Pri tem se kot davčna osnova upošteva vsako posamezno plačilo, zmanjšano za normirane stroške v višini 80%, določeni v prvem odstavku 59. člena tega zakona, po stopnji 15 %, določeni s 70. členom ZDDPO-2. Zavezanec nerezident, ki nima poslovne enote v Sloveniji, lahko namesto normiranih stroškov uveljavlja posamezni aktivnosti v Sloveniji neposredno pripisljive dejanske stroške, ki se priznajo na podlagi dokazil. Obveznost obračunati, odtegniti in plačati davčni odtegljaj ne nastane pod pogojem, če zavezanec rezident ali nerezident, ki ima poslovno enoto v Sloveniji, izplačevalcu dohodka predloži svojo davčno številko.

Za zavezanca rezidenta in zavezanca nerezidenta Slovenije, ki ima za obravnavane aktivnosti v Sloveniji poslovno enoto, se davčni odtegljaj obravnava kot predhodna akontacija dohodnine oziroma akontacija dohodnine in ne pomeni dokončnega davka. Posledično se odšteje od akontacije

dohodnine oziroma dohodnine od dohodka, doseženega z opravljanjem dejavnosti, odmerjene za davčno leto. Pri zavezancu nerezidentu, ki nima poslovne enote v Sloveniji, pa davčni odtegljaj predstavlja dokončni davek. Razlika med zavezanci je v tem, da mora rezident ali nerezident, ki posluje preko poslovne enote v Sloveniji, za upoštevanje normiranih stroškov višini 80 % prihodkov izpolnjevati prihodkovni pogoj iz prve in druge alineje tretjega odstavka 48. člena tega zakona, kar pomeni, da zavezančevi prihodki iz dejavnosti, ugotovljeni po pravilih računovodenja, v preteklem davčnem letu, ne presegajo 50.000 eurov oziroma 100.000 eurov, če je bila pri zavezancu v skladu z zakonom, ki ureja pokojninsko in invalidsko zavarovanje, obvezno zavarovana vsaj ena oseba za polni delovni čas, neprekinjeno najmanj pet mesecev. Na drugi strani pa nerezidentu, ki nima poslovne enote v Sloveniji, za uveljavljanje normiranih stroškov v tej isti višini (80 % prihodkov), prihodkovnega pogoja ni potrebno izpolnjevati, kar ga postavlja v ugodnejši položaj.

Pravilo, da se izvajalcem in športnikom nerezidentom, ki nimajo poslovne enote v Sloveniji, določa davčna osnova tako, da se jim pri tem upoštevajo normirani stroški, potrebni za doseganje dohodka v Sloveniji, in sicer v višini 25 % ustvarjenih prihodkov, je uvedla novela ZDoh-2E. To pravilo, ki nalaga plačniku davka upoštevanje normiranih odhodkov, je bilo uvedeno, ker se je do tedaj nerezidentom odtegoval in plačeval davčni odtegljaj od bruto plačil, ne da bi se jim upoštevali stroški pri pridobivanju prihodka. Z novelo ZDoh-2L se je višina normiranih odhodkov povišala na 70 % ustvarjenih prihodkov in z novelo ZDoh-2N na trenutno veljavno višino 80 %. S povečevanjem višine normiranih stroškov, upoštevajoč razlikovanje pri izpolnjevanju prihodkovnega pogoja, se je povečevala razlika v davčni obravnavi prihodkov izvajalcev in športnikov rezidentov in nerezidentov, ki poslujejo preko poslovne enote v Sloveniji, in nerezidentov, ki nimajo poslovne enote v Sloveniji.

Po podatkih Finančne uprave RS je na podlagi obračunov davčnih odtegljajev za leto 2016 razvidno, da je bilo 1.356 nastopajočih športnikov in izvajalcev nerezidentov. Pri tem so ti skupaj dosegli okoli 3,2 mio eurov dohodka, kar predstavlja v povprečju okoli 2.300 eurov dohodka na zavezanca. Njihov davčni odtegljaj je znašal nekaj manj kot 0,1 mio eurov. Podrobnejša analiza dohodkov teh zavezancev je pokazala, da je dohodek večji od 5.000 eurov imelo le 155 zavezancev s povprečnim davčnim odtegljajem na zavezanca v višini okoli 360 eurov. Povprečni znesek davčnega odtegljaja na zavezanca, ki niso presegli dohodek v višini 5.000 eurov je znašal le okoli 33 eurov.

– Dodatna splošna olajšava

Dodatna splošna olajšava je bila uvedena z davčnim letom 2008 s ciljem razbremenitve najnižjih dohodkovnih skupin. Dodatna splošna olajšava je sicer določena v odvisnosti od višine bruto dohodka posameznika, vendar ne zvezno. To pomeni, da zavezanec, ki npr. zgolj za 1 euro preseže določen dohodkovni prag, izgubi pravico do najvišje dodatne splošne olajšave oziroma izgubi pravico do dodatne splošne olajšave. Takšni prehodni so lahko zelo problematični, saj povečanje bruto plače delavca lahko pomeni nižjo neto plačo kot pred povečanjem. Zaradi takšne ureditve so se v preteklosti že spreminjali pragi dohodkov, s katerimi se opredeljuje višina splošne olajšave, zaradi povečanj minimalne plače (2010) oziroma spremembe opredelitve minimalne plače (2016), da bi preprečili tovrstne učinke pri prejemnikih minimalne plače. Tovrstna ureditev pa je lahko še toliko manj predvidljiva od ukinitve samodejnega usklajevanja olajšav, lestvice in dohodkovnih pragov za dodatno splošno olajšavo z letom 2014.

Rezidentu se poleg splošne olajšave, ki je določena v prvem odstavku 111. člena ZDoh-2 in znaša 3.302,70 eurov, na podlagi drugega odstavka istega člena prizna še dodatna splošna olajšava v višini 3.217,12 eurov letno pod pogojem, da skupni dohodek rezidenta, ki se vštevava v letno davčno osnovo, ne presega 11.166,37 eurov. V kolikor skupni dohodek presega 11.166,37 eurov toda hkrati ne presega 12.570,89 eurov, se skladno s tretjim odstavkom istega člena prizna zmanjšanje letne davčne osnove v višini 1.115,94 eurov letno.

Po podatkih odmere dohodnine za leto 2015 je v celotnem številu davčnih zavezancev bilo nekaj več kot 39 % takih, ki so uveljavljali samo splošno olajšavo. Predvsem so to zavezanci, ki imajo dohodek iz naslova delovnega razmerja. V tem letu pa je 719.294 zavezancev uveljavljalo dodatno splošno olajšavo v višini 3.217,12 eurov, 128.508 zavezancev pa dodatno splošno olajšavo v višini 1.115,94 eurov. Med vsemi zavezanci je bilo v letu 2015 skupaj 74.349 tistih, ki niso uveljavljali splošne olajšave (drug zavezanec jih je uveljavljal kot vzdrževane družinske člane).

Tabela 1: Davčni zavezanci po višini uveljavljene splošne olajšave v letu 2015

	Število zavezancev	Dohodnina	Št. zavezancev z odmerjeno dohodnino	Delež zavezancev z odmerjeno dohodnino v vseh
Uveljavlja splošno olajšavo v znesku 3.302,7 €	595.138	1.696.460.192	570.228	96%
Uveljavlja splošno olajšavo v znesku 4.418,64 €	128.508	55.139.491	93.764	73%
Uveljavlja splošno olajšavo v znesku 6.519,82 €	719.294	17.916.698	135.187	19%
Ne uveljavlja splošne olajšave	74.349	3.203.456	26.891	36%
Skupaj	1.517.289	1.772.719.837	826.070	54%

Vir: Odmera dohodnine za leto 2015, FURS

– Olajšava rezidenta, ki se izobražuje in ima status dijaka ali študenta

Z Zakonom o spremembah in dopolnitvah Zakona o dohodnini (ZDoh-2L) se je v letu 2012 posebna osebna olajšava rezidenta, ki se izobražuje in ima status dijaka ali študenta, znižala iz višine zneska splošne olajšave na znesek 75 % splošne olajšave. Znižanje posebne osebne olajšave od dohodkov iz naslova študentskega dela je pomenil ukrep v smeri zmanjševanja razlik v davčni obravnavi dohodkov iz pogodbenega dela po ZDoh-2. Cilj ukrepa je bilo zmanjšati ugodnejši davčni položaj izvajalcev tega dela, torej dijakov in študentov, hkrati pa se je s tem ukrepom tudi povečala skupna obremenitev na neto dohodke od študentskega dela, kar je posredno pomenilo tudi pritisk na povečanje stroškov delodajalcev. Z Zakonom o spremembah in dopolnitvah Zakona za uravnoteženje javnih financ (Uradni list RS, št. 94/14) je bila uvedena obveznost obračuna in plačila obveznih prispevkov za socialno varnost od dohodkov iz naslova študentskega dela, kar je povečalo stroške dela in tudi pritisk na zmanjšanje distorzij, ki so se pojavile na trgu dela.

Po podatkih odmere dohodnine za leto 2015 je populacija zavezancev, ki so prejeli dohodke iz študentskega dela in so bili upravičeni do posebne osebne olajšave za dohodke od študentskega dela, štela 97.877 zavezancev, ki so skupaj prejeli dohodke v višini približno 234 mio eurov (ali povprečno 2.300 eurov na zavezanca). Izmed vsemi zavezanci, ki so imeli dohodke od študentskega dela, jim 77.956 zavezancem oziroma nekaj manj kot 80 % ni bila odmerjena dohodnina, saj njihovi obdavčljivi dohodki niso presegali višine posebne osebne olajšave za dohodke od študentskega dela. Ti zavezanci so skupaj prejeli dohodke od študentskega dela v višini približno 150 mio eurov (ali povprečno 1.930 eurov na zavezanca, ki se izobražuje). Slabim 20.000 zavezancem, ki so prejeli dohodke od študentskega dela in so bili upravičeni do posebne osebne olajšave za dohodke od študentskega dela, je bila odmerjena dohodnina v povprečni višini okoli 260 eurov na zavezanca. Ti zavezanci so dosegli skupaj dohodke v višini okoli 83 mio eurov oziroma v povprečju okoli 4.100 eurov na zavezanca. Večina zavezancev (99 %), ki so imeli dohodke od študentskega dela, je bilo razvrščenih v prvi davčni razred, okoli 0,5 % v drugi razred, v tretjem davčnem razredu je bilo minimalno število zavezancev (0,02 %), medtem ko v zadnjem, četrtem davčnem razredu, ni bilo nobenega zavezanca.

– Brezplačna pravna pomoč

Brezplačna pravna pomoč je določena z Zakonom o brezplačni pravni pomoči (Uradni list RS, št. 48/01, 50/04, 23/08, 15/14 – odl. US in 19/15, v nadaljnjem besedilu: ZBPP). Skladno z zakonom je namen brezplačne pravne pomoči uresničevanje pravice do sodnega varstva po načelu enakopravnosti, upoštevajoč socialni položaj osebe, ki brez škode za svoje preživljanje in preživljanje svoje družine te pravice ne bi mogla uresničevati. Za sodno varstvo se pri tem šteje varstvo pravic, obveznosti in pravnih razmerij ter varstvo pred obtožbami v kazenskih zadevah pred za to ustanovljenimi domačimi in mednarodnimi sodišči in tudi vse oblike izvensodnega poravnavanja sporov, določene z zakonom. Do brezplačne pravne pomoči so upravičeni državljani Republike Slovenije, tujci skladno z zakonskimi pogoji, nevladne organizacije in združenja, ki delujejo nepridobitno in v javnem interesu. Brezplačno pravno pomoč izvajajo na okrožnih sodiščih, delovnih (in socialnem) sodiščih ter na upravnem sodišču. O dodelitvi brezplačne pravne pomoči odloča predsednik okrožnega sodišča oziroma predsednik specializiranega sodišča prve stopnje.

Zakon določa finančni in vsebinski kriterij za dodelitev brezplačne pravne pomoči. Na podlagi

finančnega kriterija je do brezplačne pravne pomoči upravičena oseba, ki glede na svoj finančni položaj in glede na finančni položaj svoje družine brez škode za svoje socialno stanje in socialno stanje svoje družine ne bi zmogla stroškov sodnega postopka, oziroma stroškov nudenja pravne pomoči. Po vsebinskem kriteriju pa se kot pogoj upoštevajo okoliščine in dejstva o zadevi predvsem, da zadeva ni očitno nerazumna oziroma da ima prosilec v zadevi verjetne izglede za uspeh in da je zadeva pomembna za prosilčev osebni in socialno-ekonomski položaj oziroma je pričakovani izid zadeve za prosilca ali njegovo družino življenjskega pomena.

Pri brezplačni pravni pomoči gre za prejem storitve v obliki pravnega svetovanja, pravnega zastopanja in druge pravne storitve, določene z ZBPP, za vse oblike sodnega varstva pred vsemi sodišči splošne pristojnosti in specializiranimi sodišči v Sloveniji, pred Ustavnim sodiščem Republike Slovenije in pred vsemi organi, institucijami ali osebami v Sloveniji, ki so pristojne za izvensodno poravnavanje sporov ter kot oprostitvev plačila stroškov sodnega postopka. Brezplačna pravna pomoč se odobri tudi za postopke pred mednarodnimi sodišči ali arbitražami, če s pravili mednarodnega sodišča ali arbitraže ni urejena pravica do brezplačne pravne pomoči oziroma če posameznik po pravilih o brezplačni pravni pomoči do nje ni upravičen. Vse storitve in oprostitvev plačila stroškov v okviru brezplačne pravne pomoči predstavljajo dohodek upravičenca in so skladno s 15. členom ZDoh-2 obdavčene z dohodnino.

2. CILJI, NAČELA IN POGLATIVNE REŠITVE PREDLOGA ZAKONA

2.1 Cilji

2.1.1. Spremembe sistema obdavčitve dohodkov iz delovnega razmerja, napotenih na delo izven države

Cilj spremembe sistema obdavčitve dohodkov iz delovnega razmerja, napotenih na delo izven države, je izboljšanje konkurenčne slike Slovenije, ohranjanje in ustvarjanje novih delovnih mest v Sloveniji ter ustvarjanje dodane vrednosti v Sloveniji z znanjem, ki ga posamezniki pridobijo v tujini ali prinesejo iz tujine, in s tem ustvarjanje kvalitetnejših delovnih mest. Za Slovenijo kot majhno gospodarstvo sta tako internacionalizacija gospodarstva kot tudi mobilnost na področju raziskovalne dejavnosti pomembna segmenta razvoja.

Pomemben cilj je tudi na davčnem področju oblikovati ukrep, ki bo zasledoval tudi cilje Resolucije o raziskovalni in inovacijski strategiji Slovenije 2011-2020, Slovenske resolucije krepitve Evropskega raziskovalnega prostora 2016-2020 in Programa za spodbujanje raziskav in razvoja Ministrstva za izobraževanje, znanost in šport na področju znanosti 2016-2020, ki je vzpostaviti sodoben raziskovalni in inovacijski sistem, ki bo omogočal višjo kakovost življenja za vse, s kritično refleksijo družbe, učinkovitim reševanjem družbenih izzivov in dvigom dodane vrednosti na zaposlenega ter zagotavljanjem več in kakovostnejših delovnih mest. V tem okviru je tudi pomemben cilj zagotoviti učinkovito medinstitucionalno in meddržavno mobilnost raziskovalcev in dati poudarek povezovanju med pridobivanjem znanja v tujini in gospodarstvom.

Ne nazadnje se zasleduje tudi cilje Zakona o spodbujanju tujih neposrednih investicij in internacionalizacije podjetij, ki so privabiti k investiranju na območju Republike Slovenije tuje investitorje, in s tem prispevati h krepitvi konkurenčnosti Republike Slovenije kot lokacije za investicije, z namenom pospeševati gospodarski razvoj Republike Slovenije, izboljšati konkurenčnost rezidentov v mednarodni menjavi in zmanjšati stroške in tveganja pri vstopih rezidentov na trge izven območja Republike Slovenije.

2.1.2. Ugotavljanje davčne osnove od dohodkov iz dejavnosti z upoštevanjem normiranih odhodkov

Cilj sprememb in dopolnitev sistema ugotavljanja davčne osnove od dohodka iz dejavnosti z upoštevanjem normiranih odhodkov je zagotovitev večje učinkovitosti sistema glede administrativne poenostavitve za vse male poslovne subjekte ob vzpostavitvi čim bolj enakih pogojev za vstop v sistem, ne glede na razlike med posameznimi zavezanci v osebnem položaju in dohodkovnem položaju. Cilj je torej ob ohranitvi administrativne enostavnosti sistema v večji meri upoštevati ekonomsko moč zavezanca in s tem pravičnost sistema. Cilj pa je tudi s spremembo določenih elementov sistema zmanjšati privlačnost sistema za uporabo kot instrumenta zniževanja davčnih obveznosti in tudi obveznosti iz naslova prispevkov za socialno varnost ter zmanjšati spodbudo na

prekarizacijo trga dela, kar ima poleg vplivov na izkrivljanje konkurenčnega položaja med podjetji na trgu in na prilive v javne blagajne, vpliv tudi na socialno varnost posameznikov.

S postavitvijo dodatnega pogoja pri uveljavljanju normiranih stroškov za izvajalce in športnike nerezidente, ki ne poslujejo preko poslovne enote, se zagotavlja večja davčna nevtralnost in odpravlja neenaka obravnava glede na obseg poslovanja oziroma se zagotavlja enaka davčna obravnava v primerjavi z izvajalci in športniki rezidenti in nerezidenti, ki poslujejo preko poslovne enote.

2.1.3. Ostale rešitve

Dodatno je cilj predlaganih sprememb in dopolnitev ZDoh-2 urediti probleme, ki so bili zaznani ob izvajanju zakona oziroma zaradi sprememb druge zakonodaje:

- Ker bi bila povračila stroškov v zvezi s kratkotrajnimi začasnimi napotitvami na delo v tujino davčno obravnavana manj ugodno v primerjavi s sedanjo obravnavo, se za davčne namene določi, da se za službeno potovanje šteje tudi napotitev na začasno delo v tujino v neprekinjenem trajanju do največ 30 dni.
- Z oprostitvijo plačila dohodnine za prejeta brezplačno pravno pomoč se zasleduje cilj oziroma splošno načelo ZDoh-2, da se dohodki socialno varstvene narave, ki so pod enakimi pogoji dani na razpolago vsem iz javnih sredstev in ne predstavljajo plačila za delo, oproščeni plačila dohodnine. Cilj predloga je torej izenačiti brezplačno pravno pomoč z drugimi dohodki, ki imajo socialnovarstveno naravo in so oproščeni plačila dohodnine.
- S spremembo splošne olajšave se odpravlja nezveznost dodatne splošne olajšave glede na višino dohodka, in s tem preprečuje možnost, da zavezanec ob povečanju bruto plače prejme nižjo neto plačo, s čimer se zasleduje cilj enake obravnave zavezancev v približno enakem položaju. Povečuje se posebna osebna olajšava za rezidente, ki se izobražujejo in imajo status dijaka ali študenta iz sedanjih 75 % splošne olajšave na znesek splošne olajšave.

2.2 Načela

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

Načelo enake davčne obravnave (vodoravne in navpične) se zagotavlja s sintetično obdavčitvijo aktivnih dohodkov fizičnih oseb. Predlog zakona s ponovno uvrstitvijo sistema ugotavljanja davčne osnove od dohodka iz dejavnosti z upoštevanjem normiranih odhodkov v sintetično obdavčitev sledi temu načelu.

2.3 Poglavitne rešitve

2.3.1. Spremembe sistema obdavčitve dohodkov iz delovnega razmerja, napoteni na delo izven države (3. člen predloga zakona)

Določi se zmanjšanje davčne osnove, določene po splošnih pravilih, in sicer tako, da se znesek zmanjšanja določi v odstotku od bruto dohodka iz zaposlitve (plače, nadomestila plače) posameznega upravičenca z omejitvijo na maksimalni znesek v absolutni številki za zavezance, ki so v delovnem razmerju in sklenejo pogodbo o zaposlitvi za napotitev oziroma imajo možnost napotitve opredeljeno v pogodbi o zaposlitvi, in za čas dejanske napotitve, za zavezance, ki jih povezane družbe v skladu z zakonom, ki ureja gospodarske družbe (z izvzemom povezanih družb s podjetniškimi pogodbami), izmenjujejo med seboj s pogodbo o izmenjavi oziroma posojanju kadrov (akt o napotitvi), za zavezance raziskovalce, rezidente in nerezidente, ki so napoteni iz Slovenije ali v Slovenijo na podlagi pogodbe o zaposlitvi (v tem primeru padejo pod splošno pravilo napoteni) ali/in na podlagi pogodbe o sodelovanju in izmenjavi kadrov med raziskovalno ustanovo, ki opravlja raziskovalno in razvojno dejavnost na območju Slovenije, z raziskovalno ustanovo izven Slovenije z omejitvijo na izvajanje raziskovalnih programov raziskovalne organizacije, ki se izvajajo kot javna služba na področju

raziskovalne dejavnosti ali na izvajanju raziskovalnih programov, ki se izvajajo v okviru mednarodnega sodelovanja Slovenije in so (so)financirani iz državnega proračuna Slovenije ali iz evropskih programov in skladov. Iz posebne davčne obravnave se izključuje dohodke zavezancev, ki jih pridobijo kot napoteni javni uslužbenci oziroma funkcionarji, kot z opravljanjem dela na trgovski ladji in kot zavezanci, ki uveljavljajo posebne davčne ugodnosti na podlagi mednarodnih pogodb, ki jih je sklenila oziroma h katerim je pristopila Slovenija, saj so le-ti upravičeni do drugačnih shem davčno ugodnejše obravnave teh dohodkov iz delovnega razmerja.

Pogoji za davčno ugodnejšo obravnavo:

- časovni — za napotitve, ki trajajo neprekinjeno nad 30 dni in za posameznega zavezanca za dohodke, izplačane v največ 60 mesecih v obdobju 10 let od prve napotitve; razlog temu je, da so napotitve po svoji osnovni vsebini začasnega značaja, prav tako pa se želi zasledovati cilj prenosa znanja, ki ga delavec pridobi v tujini, nazaj v Slovenijo; za delavce, ki so napoteni v Slovenijo, pa je treba zaradi zagotovitve načela enakosti prav tako omejiti maksimalni čas za uveljavljanje davčnih ugodnosti, če napotitev preraste v trajno zaposlitev v Sloveniji;
- število kilometrov od ozemlja Slovenije - kraj običajnega opravljanja dela za napotenega v tujino mora biti oddaljen od ozemlja Slovenije toliko, da dnevne migracije iz Slovenije niso več ekonomsko smiselne, oziroma je bil kraj običajnega opravljanja dela v tujini pred napotitvijo v Slovenijo toliko oddaljen od Slovenije (iz enakega razloga dnevnih migracij v Slovenijo);
- ne/rezidentstvo - za uveljavljanje posebne ugodnosti se doda pogoj, da tujec, napoten v Slovenijo, v določenem obdobju pred začetkom napotitve na delo v Slovenijo ni bil rezident Slovenije oziroma delavec, napoten v tujino iz Slovenije, v določene obdobju pred napotitvijo na delo iz Slovenije ni bil rezident druge države.

Predlagane rešitve bodo zahtevale spremembe in dopolnitve Priloge 1 Pravilnika o vsebini in obliki obračuna davčnih odtegljajev ter o načinu predložitve davčnemu organu, Priloge 1 in Priloge 2 Pravilnika o obrazcu informativnega izračuna dohodnine in obrazcu napovedi za odmero dohodnine ter Priloge 1 in Priloge 2 Pravilnika o obrazcih za napovedi za odmero akontacije dohodnine ter obrazcih za napovedi za odmero dohodnine od dohodka iz kapitala in dohodka iz oddajanja premoženja v najem.

2.3.2. Ugotavljanje davčne osnove od dohodkov iz dejavnosti z upoštevanjem normiranih odhodkov

Dohodki iz dejavnosti, ugotovljeni z upoštevanjem normiranih odhodkov, se vključijo v sistem letnega obračuna dohodnine (sintetična obdavčitev) in se s tem priznava olajšave vezane na osebne okoliščine (splošna olajšava, olajšava za vzdrževane družinske člane, ...) – (7., člen, prvi odstavek 8. 10., 12., 14., 16., in 17. člen predloga zakona).

Višina normiranih odhodkov se zniža iz 80 % na 60 % prihodkov (5. člen predloga zakona).

Z namenom zaježitve zlorab sistema normiranih odhodkov se vzpostavijo mehanizmi, ki te zlorabe preprečujejo oziroma zmanjšujejo:

- Nadgradi se določba o ugotavljanju prihodkov, ki predstavljajo zgornjo mejo za možnost ugotavljanja davčne osnove z upoštevanjem normiranih odhodkov. Kot poseben primer, poleg veljavnega primera novo ustanovljenih zavezancev, se določi povezanost oseb v povezavi s postopanjem zavezanca, ki ni v skladu s cilji in nameni takšnega ugotavljanja davčne osnove. V primeru povezanih oseb se tako prihodki seštevajo, zavezanec pa vedno lahko dokazuje, da je njegov primer oziroma situacija pristna oziroma da gre za tehtne poslovne razloge (prvi odstavek 4. člena predloga zakona).
- Prenovi se pogoj za obvezen izstop iz sistema na način, da nastopi obvezen izstop iz sistema, ko zavezanec v dveh zaporednih preteklih letih dosega povprečne prihodke, ki presegajo znesek 150.000 eurov, za razliko od sedanje ureditve, ko nastopi obvezen izstop iz sistema, če zavezanec v dveh zaporednih preteklih letih ne izpolnjuje pogojev za vstop v sistem (drugi

odstavek 4. člena predloga zakona).

- Višina normiranih odhodkov se omeji tudi z absolutno višino, in sicer ti ne morejo biti višji od 30.000 eurov za zavezance s prihodki v preteklem letu do 50.000 eurov oziroma ne morejo biti višji od 60.000 eurov za zavezance s prihodki v preteklem letu do 100.000 eurov in z vsaj eno zavarovano osebo pri zavezancu v preteklem letu za polni delovni čas, neprekinjeno najmanj pet mesecev (5. člen predloga zakona).

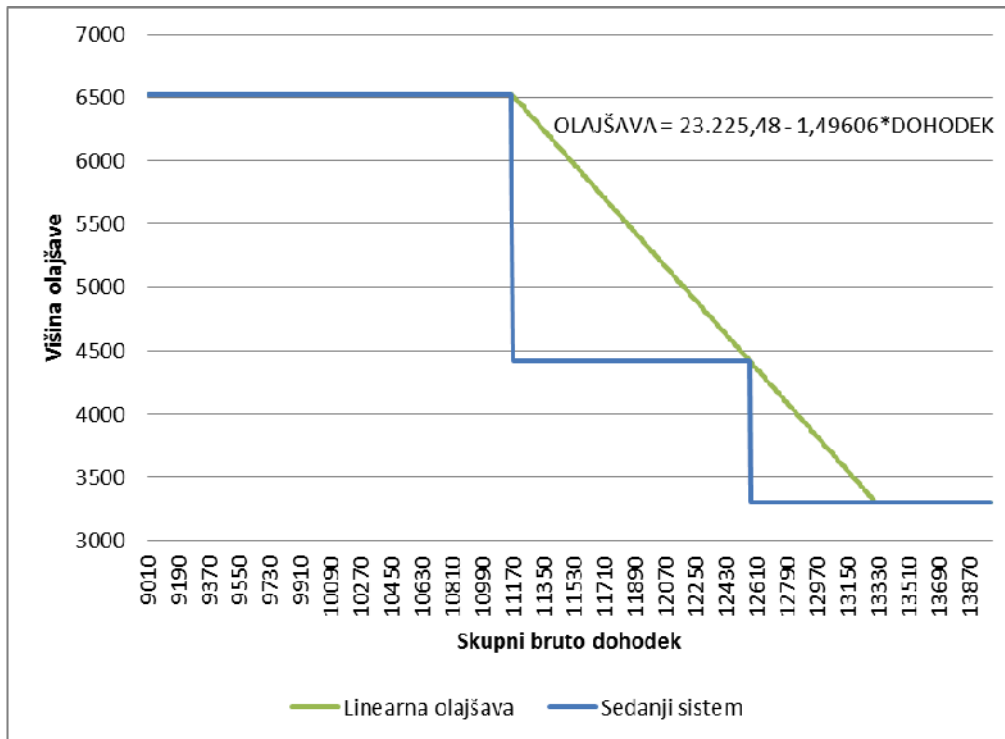
Predlaga se tudi sprememba davčne osnove za davčni odtegljaj od izplačil nastopajočim izvajalcem in športnikom v okviru opravljanja dejavnosti nastopajočega izvajalca in športnika, ki nima poslovne enote v Sloveniji oziroma izplačevalcu dohodka ne predloži svoje davčne številke. Pri določanju davčne osnove za odtegljaj se priznajo normirani odhodki v višini 30 %, višje normirane odhodke (kot veljajo za rezidente in nerezidente s poslovno enoto v RS) pa lahko nerezident, ki nima poslovne enote v Sloveniji, zahteva, če dokaže izpolnjevanje pogojev, ki sicer veljajo za vstop in obstoj v sistemu normiranih odhodkov (6. člen predloga zakona).

Predlagane rešitve bodo zahtevale spremembe in dopolnitve Priloge 3 Pravilnika o obrazcu informativnega izračuna dohodnine in obrazcu napovedi za odmero dohodnine ter Priloge 1 in Priloge 2 Pravilnika o davčnem obračunu akontacije dohodnine in dohodnine od dohodka iz dejavnosti.

2.3.3. Ostale rešitve

- Spreminja se način davčne obravnave določenih dohodkov zaposlenih, ki so napoteni na delo v tujino za krajše obdobje, in sicer tako, da se krajša napotitev na delo v tujino za davčne namene obravnava enako kot službena pot. To pomeni, da se povračila stroškov v zvezi s tovrstnimi napotitvami (povračila stroškov prevoza, prehrane in prenočišča) ne všteto v davčno osnovo do višin, kot so določene za povračila stroškov v zvezi s službeno potjo (2. člen predloga zakona).
- Spreminja se način določanja dodatne splošne olajšave, in sicer se dodatna splošna olajšava na določenem intervalu skupnega dohodka zavezanca določi linearno, s čimer se odpravlja stopničasto (nezvezno) določanje dodatne splošne olajšave (drugi odstavek 8. člena predloga zakona). Od zgornje dohodkovne meje, do katere se prizna najvišja dodatna splošna olajšava (tj. od 11.166,37 eurov) do dohodkovne meje 13.316,81 eura se prizna dodatna splošna olajšava, določena linearno v odvisnosti od dohodka med tema dohodkovnima mejama. Za zavezance s skupnim dohodkom v tem dohodkovnem območju se višina dodatne splošne olajšave določi na naslednji način: $OLAJŠAVA = 23.225,48 - 1,49606 \times SKUPNI\ DOHODEK - 3.302,70$. To pomeni, da se za vsak dodaten euro dohodka olajšava zniža za 1,49606 eura. Dohodkovna meja, od katere se prizna samo splošna olajšava, se zviša s sedanjih 12.570,89 eurov na 13.316,81 eurov. Dohodkovna meja, do katere se priznava najvišja dodatna splošna olajšava se ne spreminja. Najvišja dodatna splošna olajšava in splošna olajšava, se še vedno priznavata konstanto in v nespremenjeni višini, ne glede na višino dohodka zavezanca v dohodkovnem razredu za določitev višine olajšave. Navedena sprememba zahteva tudi ustrezno prilagoditev pooblastila ministru, pristojnemu za finance, za izdajo podzakonskega akta v primeru uskladitve zneskov olajšav (11. člen predloga zakona) ter spremembe v zvezi z izračunom akontacije dohodnine od dohodkov iz zaposlitve in od drugih dohodkov (13. in 15. člen predloga zakona).

Graf 1: Znesek sedanje višine dodatne splošne olajšave v primerjavi s predlogom linearne dodatne splošne olajšave



- Povečuje se posebna osebna olajšava za rezidenta do dopolnjenega 26. leta starosti, ki se izobrazuje in ima status dijaka in študenta, od dohodka za opravljeno začasno in občasno delo na podlagi napotnice pooblaščenice organizacije ali zavoda Republike Slovenije za zaposlovanje, ki opravlja dejavnost posredovanja dela dijakom in študentom. Olajšava se poveča s 75 % na 100 % zneska splošne olajšave iz 111. člena ZDoh-2 (7. člen predloga zakona).
- Določa se oprostitev plačila dohodnine od brezplačne pravne pomoči, prejete na podlagi zakona, ki ureja brezplačne pravne pomoči, po drugem posebnem zakonu ali po pravilih mednarodnega sodišča ali arbitraže (1. člen predloga zakona).

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

3.1. Finančni učinek predlaganih rešitev

Ocenjujemo, da bodo vse predlagane rešitve zakona v letu 2018 znižale prihodke iz naslova dohodnine v skupnem znesku okoli 7,5 mio eurov, Od tega bo za 10,2 mio eurov več prihodkov iz naslova dohodnine zaradi spremembe sistema ugotavljanja davčne osnove od dohodkov iz dejavnosti z upoštevanjem normiranih odhodkov, na drugi strani pa bodo ostale rešitve, kot so sprememba sistema obdavčitve dohodkov iz delovnega razmerja, napoteni na delo izven države, uvedba dodatne splošne olajšave z linearno funkcijo ter zvišanje posebne osebne olajšave za rezidenta, ki se izobrazuje in ima status dijaka in študenta znižale prihodke iz naslova dohodnine za 17,7 mio eurov.

Upoštevalje rešitve v predlogu zakona pa bodo manjše posledice tudi na druga javna finančna sredstva. Zaradi zakona, ki ureja financiranje občin in določa, da 54 % prihodkov iz naslova dohodnine pripada občinam in upoštevalje, da bodo rešitve zakona vplivale na prihodke v letu 2018 to pomenilo, da bo učinke treba upoštevati v prihodkih občinskih proračunov v letu 2020. S tem letom je lahko pričakovati nekoliko nižji znesek deleža dohodnine, ki pripada občinam, vendar pa je pri tem treba poudariti, da v primeru, da sredstva iz naslova dohodnine ne bodo zadoščala za pokrivanje zakonsko

določenih nalog, se bo občinam zagotovila t.i. finančna izravnava. Posledično pomeni, da navedene rešitve zakona ne bodo imele neposrednega vpliva na prihodke občinskih proračunov.

Pričakovati je, da bo predlagana rešitev za zavezance, ki opravljajo dejavnost in ugotavljajo davčno osnovo z upoštevanjem normiranih odhodkov imela vpliv na prihodke pokojninske in zdravstvene blagajne iz naslova prispevkov za socialno varnost. Ocenjujemo, da bo imel predlog v letu 2019 zaradi predlagane spremembe, ki temelji na znižanju višine normiranih odhodkov in posledično na višjem ocenjenem dobičku teh zavezancev za posledico pozitivne učinke okoli 3 mio eurov na blagajnah zdravstvenega in pokojninsko, invalidskega zavarovanja.

3.1.1. Spremembe sistema obdavčitve dohodkov iz delovnega razmerja, napotenih na delo izven države

Na podlagi podatkov FURS o številu napotenih davčnih zavezancev v letu 2015, ki so prejeli plačo in ob predpostavki nespremenjene višine dohodkov, ki so jo dosegli ti zavezanci v tem letu, se ocenjuje, da bo predlagana rešitev znižala prihodke iz naslova dohodnine za okoli 2,5 mio eurov. Pri tem je bilo upoštevano znižanje davčne osnove v višini 20 % plače napotenega oziroma ne več kot 1.000 eurov mesečno. Glede na to, da je predlagana rešitev širša in vključuje tudi nekatere druge zavezance (primeroma raziskovalce in delavce, ki se selijo med povezanimi družbami), za katere pa ne razpolagamo s podatki, obstaja tveganje, da je ocena znižanja prihodkov iz naslova dohodnine morebiti podcenjena.

3.1.2. Ugotavljanje davčne osnove od dohodkov iz dejavnosti z upoštevanjem normiranih odhodkov

Pri oceni učinkov predloga rešitve sistema normiranih odhodkov se je v prvi vrsti izhajalo iz obračunskih podatkov fizičnih oseb, ki opravljajo dejavnost, z uporabo normiranih odhodkov, pri čemer pa je za izračun finančnih učinkov nedvomno pomembna tudi dinamika vključevanja oziroma trajanja obdobja, ko so bili zavezanci vpeti v sistem normiranih odhodkov. Namreč izhajajoč iz podatkov je razvidno, da je delež zavezancev, ki so v sistemu že daljše časovno obdobje, to je vse od leta 2013 dalje glede na zadnje leto, torej leto 2016, le okoli 30 %.

Predlagana rešitev za to skupino zavezancev bo lahko znižala davčno obveznost v določenih primerih pa jo bo tudi zvišala. Ob upoštevanju razpoložljivih podatkov lahko ocenimo, da je rešitev ugodnejša za večino zavezancev, ki imajo samo dohodke iz opravljanja dejavnosti in nimajo nobenih drugih dohodkov, kar pomeni, da se bo pri tej skupini zavezancev davčna obveznost zmanjšala. Iz podatkov odmere dohodnine pa je razvidno, da imajo zavezanci, ki opravljajo dejavnost in ugotavljajo svojo davčno osnovo z upoštevanjem normiranih odhodkov tudi druge obdavčljive dohodke, kar pa posledično lahko predstavlja višjo obremenitev zavezancev, kljub temu, da jim bodo po predlogu zakona priznane tudi vse olajšave vezane na osebne okoliščine (splošna olajšava, olajšava za vzdrževane družinske člane, ...).

Pri skupni oceni finančnih učinkov rešitve ugotavljanja davčne osnove z upoštevanjem normiranih odhodkov so upoštevani torej zavezanci, ki so v sistemu že daljše časovno obdobje in ob predpostavki, da bodo v sistemu še naprej ter ob predpostavki nespremenjenih dohodkov iz naslova opravljanja dejavnosti ter preostalih obdavčljivih dohodkov, ocenjujemo, da bo rešitev predloga zakona pomenila zvišanje prihodkov iz naslova dohodnine v višini okoli 10 mio eurov.

Na podlagi podatkov obračunov davčnih odtegljajev (REK obrazcev) bo predlagana rešitev, ki predvideva spremembo davčne osnove za davčni odtegljaj od izplačil nastopajočim izvajalcem in športnikom v okviru opravljanja dejavnosti nastopajočega izvajalca in športnika, na način, da se bo pri določanju davčne osnove priznalo normirane odhodke v višini 30% imela pozitivne učinke na prihodke iz naslova dohodnine. V letu 2016 je bilo nekaj manj kot 1.400 izplačil nastopajočim izvajalcem in športnikom nerezidentom, od tega je bilo 156 izplačil, višjih od 5.000 eurov bruto, vsota teh dohodkov je znašala nekaj manj kot 1,9 mio eurov. Pri teh primerih gre po vsej verjetnosti za zavezance, katerih skupni letni dohodki presegajo 50.000 eurov. Ob predpostavki, da znašajo povprečni dejanski stroški 30 % doseženega dohodka, je bila za pripravo ocene nepobranega davka iz tega naslova upoštevana davčna osnova v višini 70 % doseženega dohodka in finančni učinek ocenjen na nekaj več kot 140 tisoč eurov. Za preostalih 1.250 izplačil nerezidentom v višini nekaj manj kot 1,4 mio eurov ocenjujemo, da bodo zavezanci lahko uveljavljali normirane odhodke v višini 60 %, pri teh izplačilih bo finančni učinek nekaj manj kot 41 tisoč eurov. Skupaj bo predlagana sprememba pomenila nekaj več kot 181 tisoč eurov več javnofinančnih prihodkov.

3.1.3. Ostale rešitve

Sprememba dodatne splošne olajšave z linearno funkcijo bo, ob upoštevanju podatkov odmere dohodnine za leto 2015 in ob nespremenjeni višini dohodkov, predvidoma znižala prihodke iz naslova dohodnine v letu 2018 za okoli 13,8 mio eurov.

Ocenjeno je, da bo zvišanje posebne osebne olajšave za rezidenta do dopolnjenega 26. leta starosti, ki se izobražuje in ima status dijaka in študenta s 75 % na 100 % zneska splošne olajšave, ob upoštevanju podatkov odmere dohodnine za leto 2015, pomenilo znižanje prihodkov iz naslova dohodnine za okoli 1,4 mio eurov. Na sorazmerno majhen finančni učinek na javnofinančne prihodke vpliva predvsem dejstvo, da večini zavezancev, ki imajo dohodke iz opravljanja študentskega dela že danes ni bila odmerjena dohodnina, kar je razlog tudi v tem, da je bilo v preteklih letih sprejetih kar nekaj rešitev na področju obdavčitve z dohodnino, ki so pomembno vplivale na položaj in obremenitev študentov.

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

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

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

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

Prikaz ureditve v drugih državah¹:

5.1. Prikaz ureditve davčne obravnave zaposlitve s tujim elementom v drugih pravnih sistemih

Avstrija

Avstrija lahko odobri olajšavo tujim fizičnim osebam, ki se preselijo v Avstrijo za izvajanje raziskav in razvoja, profesionalnim športnikom in umetnikom z namenom kompenzacije za dodatno davčno breme zaradi selitve. Navedena olajšava je možna samo za dohodke z virom v Avstriji, ki jih pridobivajo nerezidenti.

Tuja fizična oseba na delu v Avstriji je posameznik, ki ni imela stalnega prebivališča v Avstriji v zadnjih 10 letih in je v skladu z navodili tujega (ne-avstrijskega) delodajalca, začasno zaposlena v Avstriji pri avstrijskem delodajalcu ali v avstrijski stalni poslovni enoti in katere dohodek je obdavčen v Avstriji. Zaposlitev v Avstriji ne sme presegati 5 let in zaposleni morajo vzdrževati stalno prebivališče zunaj Avstrije.

Posebna pravila veljajo za avstrijske zaposlene v gradbeni in rudarski panogi, ki delajo v tujini. 60 % plačila zaposlenih v tujini, vendar ne več kot je najvišji prispevek za socialno varnost, je lahko izvzetega iz dohodnine. Posebna davčna obravnava se lahko uporablja ob izpolnjevanju določenih pogojev (oddaljenost od ozemlja Avstrije, rezidentstvo delodajalca, ki napotuje delavca, delovno mesto, ki ga bo napoteni zasedal, začasnost dela, trajanje napotitve, delo se primarno izvaja pod težkimi razmerami).

Nizozemska

¹ Vir: IBFD Tax Research Platform: Country Analyses

Tuji delavci, ki so začasno zaposleni na Nizozemskem so lahko upravičeni do olajšave na podlagi katere se 30 % prihodkov odšteje od davčne osnove za stroške bivanja (»30 % ruling«), če imajo posebna znanja, ki so redka na Nizozemskem (med kriteriji je visoka specializirana izobrazba in vsaj dve leti in pol delovnih izkušenj). Do navedene olajšave so upravičeni tudi zaposleni pri mednarodnem koncernu, če so napoteni na Nizozemsko. Zaposleni mora biti najet izven Nizozemske in v obdobju 16 mesecev v zadnjih 2 letih pred zaposlitvijo na Nizozemskem ne sme biti rezident kraja, ki je 150 km oddaljen od nizozemske meje. Olajšava se prizna za obdobje največ 8 let, ki se skrajša za čas preživet na Nizozemskem v zadnjih 25 letih.

»30 % ruling« se prizna tudi delavcem napotnim s strani delodajalca, ki je nizozemski rezident, v katerokoli državo Azije, Afrike, Latinske Amerike in določene Vzhodno evropske države, za obdobje najmanj 45 dni v 1 letu.

Danska

Tuje fizične osebe, ki delajo na Danskem so lahko za obdobje največ 5 let obdavčene s fiksno davčno stopnjo 26 %. Tuje fizične osebe na delu na Danskem so podvrženi 8 % prispevkom za socialno varnost, tudi, če so le-ti pokriti v njihovi domači državi. Navedeni režim velja za osebe, ki postanejo rezidenti Danske za davčne namene (ob tem je pomemben tudi rezidentski status delodajalca) in izpolnjujejo določene pogoje kot so: podvrženost danski davčni jurisdikciji v določenem obdobju pred zaposlitvijo, vrsto delovnega mesta, ki je pri drugem delodajalcu na Danskem, napotitev na doktorski študij v tujino financiran s strani Danske, začasnost zaposlitve, višino plačila.

5.2. Prikaz ureditve obdavčevanja fizičnih oseb, ki opravljajo dejavnost in ugotavljajo svojo davčno osnovo z uporabo normiranih odhodkov v drugih pravnih sistemih

Avstrija

Avstrija ima možnost uveljavljanja pavšalnih odhodkov.

V dohodek iz dejavnosti se vključujeta dohodek iz poklicnih in drugih neodvisnih storitev ter dohodek iz trgovanja in poslovanja. Stroški, ki nastanejo v zvezi s pridobivanjem, zagotavljanjem in ohranjanjem obdavčljivega dohodka, se na splošno priznajo kot odbitek pri ugotavljanju davčne osnove.

Poslovni dobiček se lahko izračunava po dveh metodah – po metodi plačane realizacije ali po metodi nastanka poslovnega dogodka. Dobiček se izračunava za obdobje koledarskega leta, davčni zavezanec pa lahko zaprosi za spremembo davčnega obdobja, ki je različno od koledarskega leta.

Davčni zavezanci se lahko odločijo za uporabo poenostavljene metode plačane realizacije, če izpolnjujejo določene pogoje. Davčni zavezanci, ki niso dolžni voditi poslovnih knjig in jih ne vodijo prostovoljno in katerih prihodki prejšnjega leta ne presegajo 220.000 eurov ter ki pridobivajo prihodke izključno iz trgovanja, poslovanja ali iz poklicnih storitev, lahko ugotavljajo svoje dohodke z uporabo normiranih stroškov, namesto da bi odšteli dejanske stroške. Taki stroški se izračunajo kot odstotek od bruto dohodka in se na splošno gibljejo od 12 % (za dohodek iz dejavnosti na splošno) do 6% (za dejavnost poučevanja in znanstveno dejavnost), a največ za 12 % ali 6 % od 220.000 eurov. Poleg normiranih odhodkov lahko upoštevajo tudi dejanske odhodke pri naslednjih kategorijah: stroški prodaje, surovine, stroški polproduktov, plače (vključno s socialnimi zavarovanji).

Belgija

Belgija ima možnost uveljavljanja pavšalnih odhodkov – normirani odhodki brez dokazovanja dejansko nastalih stroškov. Pavšalni odhodek pri poklicnih dejavnostih je določen v določenem odstotku od prihodka po odbitku prispevkov za socialno varnost, in znaša za davčno leto 2016:

- 28,7 % do 5.760 eurov prihodka;
- 10 % nad 5.760 eurov do 11.440 eurov;
- 5 % nad 11.440 eurov do 19.040 eurov;
- 3 % nad 19.040 eurov.

Zgornji limit pavšalnega odhodka pa je 3.980 eurov. Uveljavljanja pavšalnih odhodkov ni mogoče kombinirati z uveljavljanjem dejanskih odhodkov.

Češka

V češkem davčnem sistemu obdavčitve podjetnikov posameznikov poznajo možnost normiranih odhodkov (80 % za podjetnike v kmetijskih in industrijskih dejavnostih, 60 % za podjetnike v drugih dejavnostih, za katere je bilo izdano dovoljenje za trgovanje (trade licence), 40 % za podjetnike v kateri koli drugi poslovni dejavnosti). Za kmetijske in druge poslovne dejavnosti je možna določitev ocene odmere v začetku davčnega obdobja, če podjetnik ne zaposluje, njegovi prihodki preteklega leta ne presegajo 5 mio CZK in ni udeležen v kakršni koli organizaciji brez pravne osebnosti. Prošnja za takšno določitev davčne osnove mora vsebovati podatke o pričakovanih dohodkih in odhodkih ter druge podatke, ki so relevantni za ugotavljanje davčne obveznosti. Davčna obveznost se nato izračuna s fiksno davčno stopnjo, ki se aplicira na ocenjeno davčno osnovo. Davčna osnova ne sme biti nižja, kot bi bila, če bi se apliciral opcijski normirani odhodek in ne nižji od 600 CZK na davčno obdobje. Tako izračunani davek je končni davek.

5.3. Prikaz ureditve splošne olajšave v drugih pravnih sistemih

Avstrija

Avstrija ima spodnji davčni razred, ki je nulti razred. Nanaša se na obdavčljiv dohodek do 11.000 eurov in pomeni dejansko splošno olajšavo.

Belgija

Davčni zavezanec je upravičen do splošne olajšave, ki je odvisna od višine obdavčljivega dohodka. Do 26.510 eurov obdavčljivega dohodka je olajšava 7.420 eurov. Od 26.510 eurov do 26.800 eurov je olajšava spremenljiva in je določena glede na znesek obdavčljivega dohodka. Nad 26.800 eurov obdavčljivega dohodka pa je olajšava 7.130 eurov.

Nemčija

Splošna olajšava 8.820 eurov se prizna vsakemu davčnemu rezidentu, ki je samski in 17.640 eurov za davčna rezidenta, ki sta zakonca in živita skupaj (skupno odmerjena dohodnina), je splošna olajšava 17.640 eurov. Splošna olajšava se kaže v dohodninski lestvici kot dohodek obdavčen z mejno stopnjo 0 %.

6. PRESOJA POSLEDIC, KI JIH BO IMEL SPREJEM ZAKONA

6.1 Presoja administrativnih posledic

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

Po predlogu bodo morali tudi nerezidenti, ki ne poslujejo preko poslovne enote, za uveljavitev normiranih odhodkov v splošni višini 60 % pri davčnem organu dokazati izpolnjevanje prihodkovnega pogoja iz prve in druge alineje tretjega odstavka 48. člena ZDoh-2, kar pomeni dodatno obremenitev davčnih organov. Zaradi znižanja splošne višine normiranih odhodkov z 80 % na 60 % prihodka ter tudi postavitve prihodkovnega pogoja tudi za te zavezance pa se bo najverjetneje povečalo tudi število zavezancev, ki bodo uveljavljali dejanske stroške namesto normiranih odhodkov, upoštevanih pri davčnem odtegljaju, kar prav tako pomeni potencialno dodatno obremenitev davčnih organov.

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

Pri spremembi sistema obdavčitve dohodkov iz delovnega razmerja, napoteni na delo izven države, gre za davčno razbremenitev dohodka posameznikov pod določenimi pogoji. Posameznik oziroma delodajalec, ki bo želel izkoristiti davčno ugodnost, bo moral razpolagati z ustrežno dokumentacijo, na podlagi katere bo lahko dokazal izpolnjevanje teh pogojev ter moral v davčni napovedi oziroma obračunu davčnega odtegljaja uveljavljenje te ugodnosti tudi posebej izkazati. Gre za določeno

administrativno breme, ki je nujno za zagotavljanje ustreznega spremljanja in nadzora nad posebno davčno ugodnostjo.

Z izenačitvijo nastopajočih izvajalcev in športnikov nerezidentov, ki ne poslujejo preko poslovne enote, z nastopajočimi izvajalci in športniki rezidenti in nerezidenti, ki poslujejo preko poslovne enote, pri pogojih za uveljavljanje normiranih odhodkov v višini, določeni z 59. členom ZDoh-2, se prvim nalagajo dodatna administrativna bremena, s tem ko morajo posebej zahtevati in dokazati izpolnjevanje prihodkovnega pogoja iz prve in druge alineje tretjega odstavka 48. člena tega zakona.

Predlagane spremembe sistema normiranih odhodkov ne prinašajo dodatnih administrativnih obremenitev za zavezance, ki se bodo odločili za ugotavljanje davčne osnove z upoštevanjem normiranih odhodkov.

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

Predlog zakona ne vpliva na okolje.

6.3 Presoja posledic za gospodarstvo, in sicer za:

Spremembe bodo imele predvsem pozitivne posledice na gospodarstvo.

1. Sprememba sistema obdavčitve dohodkov iz delovnega razmerja, napotениh na delo izven države, bo vplivala na izboljšanje konkurenčne slike Slovenije, ohranjanje in ustvarjanja novih delovnih mest v Sloveniji ter ustvarjanje dodane vrednosti v Sloveniji z znanjem, ki ga posamezniki pridobijo v tujini ali prinesejo iz tujine in s tem ustvarjanje kvalitetnejših delovnih mest. Predvsem se pričakuje pozitiven vpliv na raziskovalno dejavnost na segmentu medinstitucionalne in meddržavne mobilnosti raziskovalcev ter mednarodni mobilnosti visokokvalificiranih delavcev med povezanimi družbami. Z znižanjem davčnih obremenitev se bodo ustvarili konkurenčnejši pogoji slovenskega gospodarstva za privabljanje visokokvalificirane delovne sile iz tujine ter za pridobivanje novih kvalifikacij in znanj v tujini. V določeni meri se bo selektivno omilila visoka davčna obremenitev v višjih dohodkovnih razredih, ki večkrat lahko predstavlja oviro za mobilnost in s tem pridobivanje novih znanj v slovenski gospodarski in raziskovalni prostor.

2. S spremembo dodatne splošne olajšave se znižuje davčni primež v celotnem intervalu skupnega dohodka, za katerega je določena dodatna splošna olajšava, to je med dohodki v višini okoli 60 % povprečne plače do 70 % povprečne plače. Primeroma se bo tako davčni primež pri 67 % povprečne plače znižal za 0,5 odstotne točke, in sicer z 38,7 na 38,2 %, davčni primež pri 70 % povprečne plače pa za 0,8 odstotne točke, in sicer s 40,1 na 39,3 %. S tem se v navedenem dohodkovnem razredu dela še en korak v smeri razbremenitve dohodkov iz dela in s tem h kreptitvi konkurenčnosti poslovnega okolja tudi z vidika mednarodne primerjave obremenitve dela.

3. Z določitvijo, da se za službeno potovanje šteje tudi napotitev na začasno delo v tujino v neprekinjenem trajanju do največ 30 dni, se prepreči, da bi se povračila stroškov v zvezi s kratkotrajnimi začasnimi napotitvami na delo v tujino davčno obravnavana manj ugodno v primerjavi s sedanjo obravnavo, kar bi lahko imelo negativne posledice na mednarodno aktivnost slovenskega gospodarstva, in sicer v smislu težav gospodarstva pri pridobivanju delavcev za tovrstne napotitve ali pa tudi v smislu spodbude za selitev aktivnosti v tujino.

4. Vpliv sprememb sistema normiranih odhodkov na male fizične osebe, ki opravljajo dejavnost, (subjekti z majhnim obsegom poslovanja, ki jim dohodek iz dejavnosti predstavlja edini dohodek), bo pozitiven, saj se davčna obveznost zavezancem s prihodkom do približno 30.000 letno (ob upoštevanju tudi spremembe dodatne splošne olajšave) ne bo spremenila oziroma se bo celo znižala. Največji delež teh zavezancev ima dejavnosti v okviru strokovne, zdravstvene in tehnične dejavnosti ter kulturne, razvedrilne in rekreacijske dejavnosti. Spremembe sistema na tiste davčne zavezance,

katerim je sistem v prvi vrsti namenjen, torej ne bodo imele vpliva oziroma bo vpliv pozitiven.

Upoštevajoč celotno populacijo normirancev pa je določen del zavezancev, ki bo imel višjo davčno obveznost. To so predvsem zavezanci, ki imajo poleg dohodkov iz dejavnosti tudi druge dohodke, ki se všttevajo v letno davčno osnovo in opravljajo dejavnosti poslovanja z nepremičninami, finančne in zavarovalniške dejavnosti, zdravstvo in socialno varstvo, strokovne, znanstvene in tehnične dejavnosti ter informacijske in komunikacijske dejavnosti.

V zvezi z zgornjo oceno vplivov na gospodarstvo je treba poudariti, da je ob vrednotenju vplivov treba upoštevati, da se pri zavezancih, ki imajo še druge dohodke, ki se všttevajo v letno davčno osnovo, v večji meri upošteva obdavčevanje po ekonomski moči (izenačitev obravnave z ostalimi zavezanci s tovrstnimi dohodki), ter da se zasleduje tudi cilj zmanjšati uporabo tega sistema kot instrumenta zniževanja davčne obveznosti, predvsem v storitvenih dejavnostih. V zgoraj navedenih ocenah učinkov so upoštevani tudi tovrstni zavezanci, ki jih je največ predvsem v storitvenih dejavnostih, za katere ocene tudi kažejo, da se bo največjemu številu povečala davčna obveznost, kar pa glede na razmere ni primerno obravnavati kot negativni vpliv na gospodarstvo, temveč kot korekcijo k pravičnejši obdavčitvi ter k lojalnejši konkurenci na trgu med podjetji. Nadalje je treba poudariti, da se mnogi zavezanci, ki ugotavljajo davčno osnovo z upoštevanjem normiranih odhodkov (lahko bi vodili zgolj enostavne evidence), kljub temu odločijo za enostavno oziroma dvostavno knjigovodstvo, s čimer se potrjuje, da ni vedno glavni motiv za vstop v sistem normiranih odhodkov administrativna razbremenitev ter da tudi mali poslovni subjekti rabijo knjigovodske oziroma računovodske informacije tudi za druge nedavčne namene. V letu 2014 je 34 % normirancev vodilo poslovne knjige, v letu 2016 pa že 38 %. Podatki kažejo, da se za vodenje poslovnih knjig kljub statusu normiranca, v katerem te obveznosti ni, odločajo predvsem normiranci, ki imajo sorazmerno visoke prihodke. Za navedene zavezance morebitni izstop iz sistema normiranih odhodkov ne bi predstavljal dodatnega administrativnega bremena.

6.4 Presoja posledic za socialno področje, in sicer za:

1. S spremembo sistema obdavčitve dohodka iz delovnega razmerja, ki ga delavec doseže v okviru napotitve na delo izven države, se posamezniku omogoča lažje vključevanje na tuji trg dela. Razlogi zaradi katerih se posameznik odloči za delo v tujini so različni, vedno pa je odločitev povezana tudi s stroški. Ugotovljeno je bilo, da so dohodki dela v Sloveniji mednarodno primerljivo relativno bolj obremenjeni, predvsem v višjih dohodkovnih razredih. S predlagano rešitvijo pa se izboljšuje konkurenčni položaj posameznika, saj se zaradi manjše davčne obremenitve dohodka strošek dela zmanjšuje. Posameznik, ki prejema minimalno plačo, bo na podlagi teoretičnega izračuna tako razbremenjen plačila dohodnine na letni ravni v višini 161 eurov, pri dohodku v višini povprečne plače za 1.061 eurov, pri dohodku 2 povprečnih plač za 2.605 eurov, pri dohodku 4 povprečnih plačah za 4.575 eurov in pri dohodku 6 povprečnih plač za 6.000 eurov. Na tej podlagi se bodo posamezniki lažje odločali za delo izven države, kar bo posledično pomenilo izboljšanje konkurenčne slike Slovenije, pripomoglo k ohranjanju in ustvarjanju novih delovnih mest v Sloveniji ter ustvarjanju dodane vrednosti v Sloveniji z znanjem, ki ga posamezniki in s tem delodajalci pridobijo v tujini ali prinesejo iz tujine in s tem ustvarjanju kvalitetnejših delovnih mest.

2. S spremembo sistema normiranih odhodkov v delu, ki dohodke iz dejavnosti, za katere se davčna osnova ugotavlja z upoštevanjem normiranih odhodkov, vključuje med dohodke, ki se všttevajo v letno davčno osnovo, se položaj teh zavezancev z vidika možnosti upoštevanja tudi osebnega položaja oziroma določenih socialnih okoliščin pri določanju davčne obveznosti (upoštevanje olajšav, ki niso vezane na dejavnost) izenačuje z ostalimi zavezanci, ki dosegajo dohodke z delom. Ob upoštevanju še ostalih sprememb sistema normiranih odhodkov, predvsem znižanja višine normiranih odhodkov, predlagane spremembe pomenijo znižanje davčne obveznosti za večino zavezancev, ki so jim dohodki iz dejavnosti, edini dohodki, ki se všttevajo v letno davčno osnovo in imajo prihodke do višine okoli 30.000 eurov letno.. Glede na to, da so tovrstni zavezanci tudi poslovni oziroma gospodarski

subjekti se je natančnejša presoja posledic na tovrstne subjekte pripravila pod točko 6.3. Presoja posledic za gospodarstvo. Za določene zavezance (tu so predvsem normiranci, ki imajo poleg dohodkov iz dejavnosti tudi druge dohodke, ki se všttevajo v letno davčno osnovo), bo sprememba sistema normiranih odhodkov imela za posledico tudi povišanje davčne obveznosti. Vendar pa je treba upoštevati, da se s predlaganimi spremembami odpravlja tudi korekcija k pravičnejši obdavčitvi (vključitev dohodkov v sintetično obdavčitev ter znižanje višine normiranih odhodkov, postavitev maksimalne absolutne višine normiranih odhodkov, drugačnega pogoja za obvezen izstop iz sistema in načina določanja prihodkovnega pogoja za izstop iz sistema) in k povečanju učinkovitosti sistema (administrativna poenostavitev) predvsem za zavezance z nižjimi prihodki.

3. Sprememba v načinu določanja dodatne splošne olajšave bo imela vpliv na zavezance s skupnimi dohodki, ki se všttevajo v letno davčno osnovo, v višini od 11.166,37 eurov do 13.316,81 eura. Veliki večini zavezancev s skupnimi dohodki v navedenem intervalu se bo dodatna splošna olajšava povečala. Dodatna splošna olajšava se nobenemu zavezancu ne bo znižala. Po podatkih iz odmere dohodnine za leto 2015 to pomeni, da bo navedene sprememba imela vpliv na približno 9 % vseh zavezancev za dohodnino. Na podlagi teoretičnih izračunov se bo zavezancu, ki prejema dohodek v višini 60 % povprečne plače, in uveljavlja samo splošno olajšavo, znižala davčna obremenitev za približno 188 eurov letno (16 eurov na mesec). Zavezancu z dohodkom 65 % povprečne plače pa bo imel na letnem nivoju za okoli 131 eurov nižjo davčno obveznost (11 eurov na mesec).

S predlaganimi spremembami se bo v določenih meri tudi vplivalo na obnašanje deležnikov na trgu dela v smislu večje socialno vključenosti in zaščite določenih skupin, pravičnejšega prispevanja v sisteme socialnih zavarovanj in pravičnejše participacije na pravicah iz socialnih zavarovanj ter socialnih transferjev.

4. Z določitvijo, da se krajša napotitev na delo v tujino za davčne namene obravnava enako kot službena pot, se povračila stroškov v zvezi s tovrstnimi napotitvami (povračila stroškov prevoza, prehrane in prenočišča) ne všttevajo v davčno osnovo do višin, kot so določene za povračila stroškov v zvezi s službeno potjo. S to ureditvijo se preprečuje, da bi se s 1. januarjem 2018, ko se bo v praksi začela uporabljati vsebinska opredelitev napotitve po delovno pravni zakonodaji, povračila stroškov za prenočišče všttevalo v davčno osnovo oziroma bi se povračila stroškov prehrane oziroma prevoza v večjem deležu všttevala v davčno osnovo oziroma bi delodajalec zaradi davčne obravnave tovrstnih dohodkov znižal določena povračila stroškov delavcem. Za neprekinjene napotitve daljše od 30 dni pa se bo z veljavno ureditvijo za davčne namene jasno postavilo tudi časovni kriterij razločevanja med službeno potjo in napotitvijo ter prispevalo k ureditvi ravnanj v praksi, saj so bile zaznane pogoste zlorabe sistema napotitev na delo v tujino, ko so delodajalci delavce napotili na delo v tujino v okviru službenega potovanja ali pa tudi fiktivno prikazovali službeno potovanje. Na ta način se del plačila za delo preliva v dohodek, ki je ugodneje davčno obravnavan, kar ima posredno vpliv tudi na višino pravic iz socialnih zavarovanj delavca.

5. S povečanjem posebne osebne olajšave za rezidenta do dopolnjenega 26. leta starosti, ki se izobražuje in ima status dijaka ali študenta, od dohodka za opravljeno začasno in občasno delo na podlagi napotnice pooblaščenih organizacij ali zavoda Republike Slovenije za zaposlovanje, ki opravlja dejavnost posredovanja dela dijakom in študentom (študentsko delo), se vpliva na približno 20 % vseh davčnih zavezancev, ki imajo dohodke iz študentskega dela. Na podlagi teoretičnih izračunov se bo zavezancu, ki je vzdrževani družinski član (to pomeni, da mu ni priznana splošna olajšava) in prejema dohodek od študentskega dela v višini 11.000 eurov letno znižala davčna obveznost za 132 eurov letno (oziroma 11 eurov mesečno). S tem se v splošnem povečuje konkurenčnost študentskega dela glede na druge oblike dela, v segmentu ko zavezanec večji del časa v letu nameni tudi opravljanju dela, kar ima lahko vpliv na povpraševanje po tovrstni obliki dela na trgu dela ter posledično tudi na trajanje in uspešnost študija. Sprememba olajšave bo vplivala na zavezance z dohodkom od študentskega dela (brez upoštevanja splošne olajšave) na letni ravni nad 2.900 eurov, kar pri tem znesku predstavlja 80 dni osem urnih delovnikov, ob upoštevanju minimalne

urne postavke, določene z Zakonom o uravnoteženju javnih financ.

6. Nastopajoče izvajalce in športnike nerezidente, ki ne poslujejo preko poslovne enote, se skladno z načelom enake davčne obravnave izenačuje pri pogojih za uveljavljanje normiranih stroškov z rezidenti in nerezidenti, ki poslujejo preko poslovne enote. Prvim se tako nalaga enak prihodkovni pogoj iz prve in druge alineje tretjega odstavka 48. člena ZDoh-2, ki ga prej niso morali izpolnjevati. V posledici to pomeni oteženo vstopanje v shemo uveljavljanja normiranih odhodkov, kar lahko ima za posledico višjo davčno breme, pri čemer pa ima možnost uveljavljati dejanske stroške pod enakimi pogoji kot doslej. Hkrati pa se za vse izvajalce in športnike tako rezidente kot nerezidente (enako kot za vse ostale zavezanke, ki opravljajo dejavnost) znižuje višina normiranih odhodkov iz dosedanjih 80% na 60% prihodkov, kar za vse deležnike lahko pomeni zvišanje davčne osnove in višjo davčno breme. Še vedno pa lahko namesto normiranih stroškov uveljavljajo dejanske stroške pod enakimi pogoji kot doslej.

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

Predlog zakona ne vpliva na dokumente razvojnega načrtovanja.

6.6 Presoja posledic za druga področja

6.7 Izvajanje sprejetega predpisa:

a) Predstavitev sprejetega zakona:

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

b) Spremljanje izvajanja sprejetega predpisa:

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

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

- osebno ime zunanjega strokovnjaka ali firma in naslov pravne osebe, ki je sodelovala pri pripravi zakona.

7. Prikaz sodelovanja javnosti pri pripravi predloga zakona:

- spletni naslov, na katerem je bil predpis objavljen,
- čas trajanja javne predstavitve, v katerem je bilo mogoče sporočiti mnenja, predloge in pripombe,
- datum in kraj morebitne javne obravnave ali druge oblike sodelovanja,
- seznam subjektov, ki so sodelovali (imen in priimkov fizičnih oseb, ki niso poslovni subjekti, ne navajajte),
- bistvena mnenja, predloge in pripombe javnosti,
- bistvena mnenja, predloge in pripombe javnosti, ki niso bili upoštevani, in razlogi za neupoštevanje.

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

II. BESEDILO ČLENOV

1. člen

V Zakonu o dohodnini (Uradni list RS, št. 13/11 – uradno prečiščeno besedilo, 9/12 – 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 in 63/16) se v 30. členu na koncu 2. točke pika nadomesti s podpičjem ter doda nova 3. točka, ki se glasi:

»3. brezplačne pravne pomoči, prejete po zakonu, ki ureja brezplačno pravno pomoč, po drugem posebnem zakonu ali po pravilih mednarodnega sodišča ali arbitraže pod primerljivimi pogoji, določenimi z zakonom, ki ureja brezplačno pravno pomoč.«.

2. člen

V prvem odstavku 44. člena se v prvi alineji 4.a točke za besedilom »službenem potovanju« doda besedilo »ali napotitvi na začasno delo« ter v drugi alineji za besedilom »službeno potujejo v tujino« doda besedilo »ali so napoteni na začasno delo v tujino«.

Na koncu se doda nov peti odstavek, ki se glasi:

»(5) Za službeno potovanje po 4. točki prvega odstavka tega člena se šteje tudi napotitev na začasno delo v tujino v neprekinjenem trajanju do največ 30 dni, pri čemer se ne uporablja 3. točka prvega odstavka tega člena.«.

3. člen

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

»45.a člen

(posebna davčna osnova - napotitev na delo izven države)

(1) V davčno osnovo dohodka iz delovnega razmerja, ki ga delavec doseže v okviru napotitve na delo izven države, se ne všteva znesek v višini 20 % plače oziroma nadomestila, prejetega za opravljanje dela v okviru te napotitve, vendar ne več kot 1.000 eurov za izplačila v posameznem mesecu, če so izpolnjeni naslednji pogoji:

1. delavec je napoten na delo iz Slovenije ali v Slovenijo,
2. napotitev na delo traja neprekinjeno več kot 30 dni,
3. kraj običajnega opravljanja dela ali kraj napotitve na delo je po najkrajši razdalji več kot 150 km oddaljen od ozemlja Slovenije in
4. delavec v zadnjih 10 letih pred začetkom prve napotitve na delo ni bil rezident Slovenije pred začetkom napotitve na delo v Slovenijo ali rezident druge države pred napotitvijo na delo iz Slovenije.

(2) Za napotitev na delo izven države po prejšnjem odstavku se šteje, če:

1. je delavec napoten na delo izven države sedeža delodajalca,
2. se napotitev na delo opravi na podlagi sklenjene pogodbe o zaposlitvi po pravu države, iz katere se delavec napotuje na delo izven te države,
3. pogodba o zaposlitvi je sklenjena med delodajalcem s sedežem v državi, iz katere se napotuje na delo, ki dejansko opravlja svojo dejavnost tudi v državi sedeža, in delavcem, ki običajno dela za delodajalca v državi sedeža delodajalca,
4. pogodba o zaposlitvi je sklenjena za opravljanje dela v okviru dejavnosti delodajalca v državi napotitve na delo v imenu in za račun delodajalca iz prejšnje točke na podlagi pogodbe delodajalca z naročnikom storitve in
5. delavec ves čas napotitve dela po navodilih in pod nadzorom delodajalca, ki ga napotuje na delo.

(3) Ne glede na drugi odstavek tega člena se za napotitev na delo po prvem odstavku tega člena, pod pogoji iz prvega odstavka tega člena, šteje tudi raziskovalno delo raziskovalca na izvajanju raziskovalnih programov raziskovalne organizacije, ki se izvajajo kot javna služba na področju raziskovalne dejavnosti ali na izvajanju raziskovalnih programov, ki se izvajajo v okviru mednarodnega sodelovanja Slovenije in so (so)financirani iz državnega proračuna Slovenije ali iz evropskih programov in skladov, če se delo opravlja izven države rezidentstva tega raziskovalca. Za raziskovalca in raziskovalno organizacijo po tem odstavku se štejeta raziskovalec in raziskovalna organizacija, kot sta določena z zakonom, ki ureja raziskovalno in razvojno dejavnost.

(4) Ne glede na drugi odstavek tega člena se za napotitev po prvem odstavku tega člena, pod pogoji iz prvega odstavka tega člena, šteje tudi napotitev na delo na podlagi akta o napotitvi na delo med povezanimi družbama po zakonu, ki ureja gospodarske družbe, razen v medsebojno povezane družbe s podjetniškimi pogodbami. Za povezano družbo za namene tega odstavka se šteje tudi poslovna enota delodajalca.

(5) Izvzem iz davčne osnove po tem členu se za posameznega zavezanca lahko upošteva za dohodke, izplačane v največ 60 mesecih v obdobju 10 let od prve napotitve.

(6) Izvzem iz davčne osnove po tem členu se ne uporablja za dohodke, za katere se davčna osnova določa v skladu s prvim in drugim odstavkom 42. člena tega zakona ter za zavezanca, ki uveljavljajo davčne ugodnosti na podlagi mednarodnih pogodb, ki jih je sklenila ali je k njim pristopila Slovenija.«.

4. člen

Deveti odstavek 48. člena se spremeni tako, da se glasi:

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

1. v primerih iz osmega odstavka tega člena tudi:

- prihodki zavezanca, doseženi pred prenehanjem opravljanja dejavnosti,
- prihodki družbe, zavoda ali primerljive osebe po tujem pravu,
- prihodki osebe, ki je prevzela del podjetja zavezanca, in
- prihodki osebe, ki je prenesla podjetje ali del podjetja na zavezanca,

doseženi v obdobju iz tretjega in šestega odstavka tega člena, pri čemer se upoštevajo prihodki iz dejavnosti, ugotovljeni po pravilih o računovodenju, ter

2. prihodki iz dejavnosti povezanih oseb, razen če zavezanec dokaže, da eden glavnih oziroma eden od glavnih razlogov za shemo poslovanja ni izpolnjevanje pogojev za ugotavljanje davčne osnove z upoštevanjem dejanskih prihodkov in normiranih odhodkov ter gre za tehtne poslovne razloge.«.

V štirinajstem odstavku se besedilo »Ne glede na dvanajsti odstavek tega člena, mora zavezanec, ki dve zaporedni predhodni davčni leti ne izpolnjuje pogojev iz tretjega ali šestega odstavka tega člena,« nadomesti z besedilom »Ne glede na dvanajsti odstavek tega člena mora zavezanec, katerega povprečni prihodki iz dejavnosti, ugotovljeni po pravilih o računovodenju, v dveh zaporednih predhodnih letih presegajo 150.000 eurov,«.

5. člen

V 59. členu se odstotek »80 %« nadomesti z odstotkom »60 %« ter na koncu pika nadomesti z vejico ter doda besedilo »vendar ne več kot 30.000 eurov ali 60.000 eurov, če je bila v davčnem letu pred davčnim letom, za katero se ugotavlja davčna osnova pri zavezancu, v skladu z zakonom, ki ureja pokojninsko in invalidsko zavarovanje, obvezno zavarovana vsaj ena oseba za polni delovni čas, neprekinjeno najmanj pet mesecev.«.

6. člen

V drugem odstavku 68. člena se besedilo »v višini, določeni v prvem odstavku 59. člena tega

zakona, po stopnji, določeni z zakonom, ki ureja davek od dohodkov pravnih oseb. Zavezanec nerezident, ki nima poslovne enote v Sloveniji, lahko namesto normiranih stroškov uveljavlja posamezni aktivnosti v Sloveniji neposredno pripisljive dejanske stroške, ki se priznajo na podlagi dokazil.« nadomesti z besedilom:

»v višini 30 % od posameznega plačila, po stopnji, določeni z zakonom, ki ureja davek od dohodkov pravnih oseb. Zavezanec nerezident, ki nima poslovne enote v Sloveniji, lahko uveljavlja:

1. normirane stroške v višini, določeni v prvem odstavku 59. člena tega zakona, če dokaže izpolnjevanje pogojev iz prve in druge alineje tretjega odstavka 48. člena tega zakona ali
2. namesto normiranih stroškov posamezni aktivnosti v Sloveniji neposredno pripisljive dejanske stroške, ki se priznajo na podlagi dokazil,

na način določen z zakonom, ki ureja davčni postopek.«.

7. člen

V prvem odstavku 109. člena se črta besedilo »razen dohodka iz dejavnosti, če se davčna osnova od tega dohodka v davčnem letu ugotavlja na podlagi dejanskih prihodkov in normiranih odhodkov,«.

8. člen

V drugem odstavku 111. člena se črta besedilo »razen dohodka iz dejavnosti, če se davčna osnova od tega dohodka ugotavlja na podlagi dejanskih prihodkov in normiranih odhodkov,«.

Tretji odstavek se spremeni tako, da se glasi:

»(3) Poleg olajšave, določene v prvem odstavku tega člena, se rezidentu, katerega skupni dohodek iz naslova dohodka iz zaposlitve, dohodka iz dejavnosti, dohodka iz osnovne kmetijske in osnovne gozdarske dejavnosti in prenosa premoženjske pravice ter drugih dohodkov – razen dohodka, ki je oproščen plačila dohodnine oziroma se ne všteva v davčno osnovo – v letu, za katero se odmerja dohodnina, presega 11.166,37 eurov in ne presega 13.316,81 eurov, prizna zmanjšanje letne davčne osnove. Zmanjšanje se prizna v višini, določeni v odvisnosti od višine skupnega dohodka rezidenta s funkcijo:

olajšava = $(23.225,48 - 1,49606 \times \text{skupni dohodek}) - 3.302,70$.«.

9. člen

V tretjem odstavku 113. člena se besedilo »75 % zneska« nadomesti z besedo »znesku«.

10. člen

V 116. členu se črta besedilo »če se davčna osnova od teh dohodkov ugotavlja na podlagi dejanskih prihodkov in normiranih odhodkov,«.

11. člen

Drugi odstavek 118. člena se spremeni tako, da se glasi:

»Zneske olajšav iz prvega odstavka tega člena ter funkcijo za določitev olajšave iz tretjega odstavka 111. člena tega zakona določi minister, pristojen za finance, najpozneje v decembru tekočega leta za naslednje leto, če je z zakonom o izvrševanju proračuna za naslednje leto določena uskladiitev.«

12. člen

V drugem odstavku 120. člena se črta besedilo »in ugotavlja davčno osnovo od tega dohodka na podlagi dejanskih prihodkov in odhodkov«.

13. člen

V prvem odstavku 127. člena se besedilo »45. člena« nadomesti z besedilom »45.a člena«.

V tretjem odstavku se besedilo »oziroma 1/12 zneska olajšave iz tretjega odstavka 111. člena tega zakona« nadomesti z besedilom »oziroma 1/12 zneska olajšave, ugotovljenega z uporabo funkcije iz tretjega odstavka 111. člena tega zakona ob upoštevanju dohodka iz drugega odstavka tega člena, ki ga izplača glavni delodajalec, preračunanega na letno raven«.

14. člen

V prvem odstavku 128. člena se črta besedilo », če se davčna osnova od tega dohodka v davčnem letu ugotavlja na podlagi dejanskih prihodkov in odhodkov,«.

V tretjem odstavku se črta besedilo »če se davčna osnova od tega dohodka v davčnem letu ugotavlja na podlagi dejanskih prihodkov in odhodkov,«.

15. člen

V drugem odstavku 131. člena se besedilo »in se upošteva 1/12 zneska olajšave iz 111. člena,« nadomesti z besedilom »in se upošteva 1/12 zneska olajšave iz prvega in drugega odstavka 111. člena tega zakona oziroma 1/12 zneska olajšave iz tretjega odstavka 111. člena tega zakona, ugotovljenega z uporabo funkcije iz tretjega odstavka 111. člena tega zakona ob upoštevanju drugega dohodka iz tega člena zakona, preračunanega na letno raven,«.

16. člen

V 131.a členu se črta 2. točka.

Dosedanja 3. točka postane 2. točka.

17. člen

135.a, 135.b in 135.c člen se črtajo.

KONČNA DOLOČBA

18. člen

(1) Ta zakon začne veljati naslednji dan po objavi v Uradnem listu Republike Slovenije in se uporablja za davčna leta, ki se začnejo od vključno 1. januarja 2018.

(2) Do začetka uporabe spremenjenega 25., 30., 44., 48., 59., 68., 109., 111., 113., 116., 118., 120., 127., 128., 131. in 131.a člena se uporabljajo določbe 25., 30., 44., 48., 59., 68., 109., 111., 113., 116., (118.) 120., 127., 128., 131. in 131.a člena Zakona 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 in 63/16; v nadaljnjem besedilu: ZDoh-2).

(3) Do začetka uporabe 16. člena tega zakona se uporabljajo določbe 135.a, 135.b in 135.c člena

ZDoh-2.

III. OBRAZLOŽITEV

K 1. členu

S tem členom se dopolnjuje 30. člen ZDoh-2, in sicer se dodaja 3. točka, na podlagi katere se med druge dohodke v zvezi s sodnimi in upravnimi postopki, od katerih se dohodnine ne plačuje, šteje dohodek prejet v obliki brezplačne pravne pomoči (BPP), prejete po zakonu, ki ureja BPP, po drugem posebnem zakonu ali po pravilih mednarodnega sodišča ali arbitraže pod primerljivimi pogoji, določenimi z zakonom, ki ureja BPP. Vsebinsko se oprostitev nanaša na BPP, kot je urejena z zakonom, ki ureja brezplačno pravno pomoč oziroma v posebnem zakonu. V kolikor pa so podlaga dodelitve BPP pravila mednarodnega sodišča ali arbitraže, pa oprostitev obsega le tiste oblike, ki so dodeljene na podlagi primerljivih pogojev, določenih z ZBPP (finančni in vsebinski pogoj), s čimer se zagotavlja načelo enake davčne obravnave prejetega dohodka v obliki BPP.

K 2. členu

S tem členom se spreminja 44. člen ZDoh-2. Spreminja se način davčne obravnave določenih dohodkov zaposlenih, ki so napoteni na delo v tujino za krajše obdobje, in sicer tako, da se krajša napotitev na delo v tujino za davčne namene obravnava enako kot službena pot. To pomeni, da se povračila stroškov v zvezi z napotitvijo (povračila stroškov prevoza, prehrane in prenočišča) ne všttevajo v davčno osnovo do višin, kot so določene za povračila stroškov v zvezi s službeno potjo. Za povračila stroškov v zvezi s službenimi potmi po 4. točki prvega odstavka 44. člena ZDoh-2 se torej šteje tudi napotitev na začasno delo v tujino, ki traja neprekinjeno do največ 30 dni.

Povračila stroškov na službenem potovanju, za katera ima delavec v skladu s prvim odstavkom 130. člena Zakona o delovnih razmerjih (Uradni list RS, št. 21/13, 78/13 – popr., 47/15 – ZZSDT, 33/16 – PZ-F, 52/16 in 15/17 – odl. US; v nadaljnjem besedilu: ZDR-1) pravico do povračila stroškov, se v skladu s 4. točko prvega odstavka 44. člena ZDoh-2 pod določenimi pogoji ne všttevajo v davčno osnovo od dohodka iz delovnega razmerja. Enaka pravila se določajo tudi začasne napotitve na delo v tujino, ki trajajo neprekinjeno do največ 30 dni, saj za tako kratkotrajne napotitve delodajalec v skladu z direktivo 91/533/EGS delavca ni dolžan obvestiti o pogojih, ki se nanašajo na zaposlitev, če ga napotuje na začasno delo v tujino, prav tako pa lahko države v skladu z Direktivo Evropskega parlamenta in Sveta 96/71/ES z dne 16. decembra 1996 o napotitvi delavcev na delo v okviru opravljanja storitev v primeru, kadar napotitev na delo ni daljša od enega meseca, pod določenimi

pogoji odstopa od določb o minimalni plači. Na podlagi tega tako delavec za napotitve v skladu z Zakonom o delovnih razmerjih oziroma drugih delovnopравnih predpisov krajše od enega meseca lahko ni upravičen (odvisno od prava države, v katero je napoten) do višjega plačila za delo, kljub temu pa mu s tem nastanejo določeni stroški, zato je smiselno napotitve na začasno delo v tujino, ki so krajše od 30 dni, na davčnem področju izenačiti s službenimi potovanji, seveda ob pogoju, da delodajalec delavcu dejansko zagotovi stroške, ki delavcu nastanejo zaradi take napotitve na delo v tujino. To pomeni, da se za napotitve na delo v tujino, ki so krajše od 30 dni, za davčne namene oziroma za namene davčne obravnave povračil stroškov v zvezi s to napotitvijo ne uporablja 3. točka prvega odstavka 44. člena ZDoh-2, ki določa davčno obravnavo povračil stroškov v zvezi z delom, temveč 4. točka, ki določa davčno obravnavo povračil stroškov v zvezi s službenimi potmi. Pri določanju davčne obveznosti se torej upoštevajo neobdavčene višine povračil stroškov določene s 4. točko 44. člena ZDoh-2.

Poleg navedenega pa se s tem členom, in sicer z dopolnitvijo 4.a točke prvega odstavka 44. člena ZDoh-2, določa, da se 4.a točka nanaša tako na službena potovanja v tujino kot na začasne napotitve na delov v tujino.

K 3. členu

S tem členom se v ZDoh-2 dodaja nov 45.a člen, s katerim se določa posebna davčna osnova oziroma višina dohodka, ki se ne všteva v davčno osnovo, za dohodke iz delovnega razmerja, ki jih delavec doseže v okviru napotitve na delo izven države. V davčno osnovo se ne všteva znesek dohodka iz tega naslova v višini 20 % plače oziroma nadomestila (bruto znesek), prejetega za opravljanje dela v okviru te napotitve, vendar ne več kot 1.000 eurov za izplačila v posameznem mesecu, če so kumulativno izpolnjeni naslednji pogoji, določeni v prvem odstavku obravnavanega člena:

1. delavec je napoten na delo iz Slovenije ali v Slovenijo - tako se enotno ureja davčna obravnava dohodkov iz delovnega razmerja, ki jih prejemajo delavci, ki običajno delajo v Sloveniji, in so napoteni na delo v tujino, in ki jih prejemajo delavci, ki običajno delajo v tujini in so napoteni na delo v Slovenijo;
2. napotitev na delo traja neprekinjeno več kot 30 dni - navedeni pogoj zahteva, da se zgolj napotitve, ki so v nekem oziru trajnejše (kot izhaja iz Direktive Sveta 91/533/EGS z dne 14. oktobra 1991 o obveznosti delodajalca, da zaposlene obvesti o pogojih, ki se nanašajo na pogodbo o zaposlitvi ali delovno razmerje (v nadaljnjem besedilu: direktiva 91/533/EGS), je delodajalec delavca dolžan obvestiti s pisnim dokumentom o zaposlitvi glede zaposlitve v drugi državi kot je tista, v kateri veljajo zakoni za njegovo pogodbo; navedena obveznost pa ne velja, če traja zaposlitev zunaj države mesec dni ali manj) in ki od delavca zahtevajo določene obširnejše prilagoditve zasebnega življenja, davčno ugodnejše obravnavane, hkrati pa so davčno ugodnejše obravnavane zgolj napotitve, ki so začasnega značaja, kot to za napotitve predvideva prvi odstavek 208. člena Zakona o delovnih razmerjih, pri čemer je slednje določeno s petim odstavkom novega 45.a člena.
3. kraj običajnega opravljanja dela ali kraj napotitve na delo je po najkrajši razdalji več kot 150 km oddaljen od ozemlja Slovenije - kraj običajnega opravljanja dela za delavca, ki je napoten na delo v Slovenijo, mora biti oddaljen od ozemlja Slovenije toliko, da dnevne migracije iz tujine v Slovenijo niso več ekonomsko smiselne, oziroma je kraj napotitve na delo delavca, ki je napoten na delo iz Slovenije v tujino, toliko oddaljen od Slovenije, in sicer iz enakega razloga dnevnih migracij iz Slovenije v tujino; razlog temu je, da ob dnevnih migracijah delavec ne prilagaja svojega osebnega življenja na tak način, da bi to povzročilo obširnejše zasebne stroške (npr. preselitev), za katere bi bila upravičena ugodnejša davčna obravnava dohodkov iz delovnega razmerja iz napotitve na delo izven države. Poleg navedenega se s tem vzpostavlja z vidika obravnave stroškov tudi primerljiva obravnava z delavci v primerljivih položajih, ki niso napoteni, temveč imajo delodajalca v tujini.
4. delavec v zadnjih 10 letih pred začetkom prve napotitve na delo ni bil rezident Slovenije pred začetkom te napotitve na delo v Slovenijo ali rezident druge države pred napotitvijo na delo iz Slovenije – delavec, ki običajno opravlja delo v tujini in je napoten v Slovenijo, ni bil rezident Slovenije zadnjih 10 let pred začetkom napotitve na delo v Slovenijo oziroma delavec, ki običajno opravlja delo v Sloveniji in je napoten v tujino iz Slovenije, ni bil rezident druge države pred napotitvijo na delo iz Slovenije. Pogoj ima naravo zmanjšanja tveganj za zlorabe predmetne sheme. Navedeni pogoj se preverja samo ob prvi napotitvi, za katero se delavec vključuje v ugodno davčno obravnavo po tem členu zakona.

Davčna osnova v skladu z navedenim členom se določa ob upoštevanju tudi vseh ostali določb v zvezi z določanje davčne osnove za dohodke iz delovnega razmerja, kot so primeroma 37., 39., 41., 43. in 44. člena zakona.

Z drugim odstavkom je vsebinsko opredeljena napotitev na delo izven države, za katero se lahko uporabi posebna davčna osnova, določena s prvim odstavkom tega člena. Za tovrstno napotitev se šteje napotitev, če so kumulativno izpolnjeni naslednji pogoji:

1. je delavec napoten na delo izven države sedeža delodajalca – v skladu z delovnopravno zakonodajo se termin napotitev na delo uporablja zgolj za napotitve na delo v tujino, torej izven ozemlja države, na katerem delavec običajno opravlja svoje delo;
2. se napotitev na delo opravi na podlagi sklenjene pogodbe o zaposlitvi po pravu države, iz katere se delavec napotuje na delo izven te države - zahteva po aktu o napotitvi (ki je v skladu s slovensko delovnopravno zakonodajo pogodba o zaposlitvi), iz katerega izhaja, da je delavec napoten na delo v tujino, se naslanja na direktivo 91/533/EGS;
3. pogodba o zaposlitvi je sklenjena med delodajalcem s sedežem v državi, iz katere se napotuje na delo, ki dejansko opravlja svojo dejavnosti tudi v državi sedeža, in delavcem, ki običajno dela za delodajalca v državi sedeža delodajalca - pogodba oziroma akt je sklenjen med delodajalcem s sedežem v državi, iz katere se napotuje na delo, ki dejansko opravlja svojo dejavnosti tudi v državi sedeža (pogoj dejanskega opravljanja dejavnosti delodajalca v državi njegovega sedeža), in delavcem, katerega kraj običajnega opravljanja dela je za delodajalca v državi sedeža delodajalca oziroma v državi, iz katerega se delavca napotuje (pogoj dejanskega opravljanja dela v državi, iz katere se napotuje);
4. pogodba o zaposlitvi je sklenjena za opravljanje dela v okviru dejavnosti delodajalca v državi napotitve na delo v imenu in za račun delodajalca iz tretje točke drugega odstavka tega člena na podlagi pogodbe delodajalca z naročnikom storitve - s tem pogojem se iz sheme izvemajo dohodki delavcev, ki so zaposleni pri zaposlitvenih agencijah in ki imajo s to zaposlitveno agencijo sklenjeno pogodbo o zaposlitvi med delavcem in delodajalcem, ki opravlja dejavnost zagotavljanja dela delavcev drugemu uporabniku, s posebnostmi, ki jih je mogoče pripisati v skladu z delovnopravno zakonodajo zgolj tej vrsti pogodb; zahteva pa se tudi, da se delo napotenega delavca opravlja za naročnika na podlagi sklenjene pogodbe delodajalca z naročnikom storitve;
5. delavec ves čas napotitve dela po navodilih in pod nadzorom delodajalca, ki ga napotuje na delo - s tem pogojem se zahteva, da so tudi ves čas napotitve izpolnjeni elementi delovnega razmerja, to je delo po navodilih in pod nadzorom delodajalca, ki napotuje delavca na delo.

V skladu s tretjim odstavkom se pojem napotitve na delo izven države za potrebe predmetnega člena razširja tudi na raziskovalce na izvajanju raziskovalnih programov raziskovalne organizacije, ki se izvajajo kot javna služba na področju raziskovalne dejavnosti ali na izvajanju raziskovalnih programov, ki se izvajajo v okviru mednarodnega sodelovanja Slovenije in so (so)financirani iz državnega proračuna Slovenije ali iz evropskih programov in skladov, če se delo opravlja izven države rezidentstva tega raziskovalca. V tem okviru tako ne gre za napotitev, na podlagi katere bi še vedno obstajali vsi elementi delovnega razmerja, saj se ne zahteva pogoj ohranitve delovnega razmerja med delavcem in njegovim delodajalcem pred začetkom izvajanja napotitve na delo v tujino, kar pomeni, da se lahko delovno razmerje za čas napotitve na delo v tujino/iz tujine lahko prekine in vzpostavi novo delovno razmerje z delodajalcem v tujini/iz tujine. Za raziskovalca in raziskovalno organizacijo po tem odstavku se štejeta raziskovalec in raziskovalna organizacija, kot sta določena z zakonom, ki ureja raziskovalno in razvojno dejavnost.

V skladu s četrtem odstavkom se za napotitev po prvem odstavku tega člena, pod pogoji iz prvega odstavka tega člena, šteje tudi napotitev na delo na podlagi akta o napotitvi na delo med povezanimi družbama po zakonu, ki ureja gospodarske družbe, razen v medsebojno povezane družbe s podjetniškimi pogodbami. Za povezano družbo za namene tega odstavka se šteje tudi poslovna enota delodajalca. Tudi v primerih napotitev na delo v ali iz tujine v povezano družbo se ne zahteva pogoj ohranitve delovnega razmerja med delavcem in njegovim delodajalcem pred začetkom izvajanja napotitve na delo v tujino, kar pomeni, da se lahko delovno razmerje za čas napotitve na delo v tujino/iz tujine lahko prekine in vzpostavi novo delovno razmerje z delodajalcem v tujini/iz tujine. Prav tako pa se zaradi omejitvenih pogojev iz drugega odstavka tega člena, ki niso pogoj za uveljavitev davčne ugodnosti po tem odstavku, kot povezano družbo za potrebe davčno ugodnejše obravnave navedenih dohodkov šteje tudi poslovna enota delodajalca. V teh primerih se sicer delovno razmerje med delavcem in delodajalcem ohrani, ni pa zahteve po izpolnjevanju

pogojev iz drugega odstavka tega člena, ki preprečujejo napotitev na delo v poslovno enoto (npr. da se delo pred napotitvijo na delo običajno opravlja v državi sedeža delodajalca in da se delo opravlja na podlagi pogodbe z naročnikom storitve).

V skladu s petim odstavkom tega člena se izvzem iz davčne osnove za posameznega zavezanca lahko upošteva za dohodke, izplačane v največ 60 mesecih v obdobju 10 let od prve napotitve oziroma vstopa v ugodnejšo davčno obravnavo po tem členu. Navedena določba postavlja omejitve zaradi osnovnega pogoja napotitev na delo v skladu z delovnopravno zakonodajo (prvi odstavek 208. člena Zakona o delovnih razmerjih), to je da so napotitve na delo v tujino začasnega značaja. Za zagotovitev načela enakosti pred zakonom vseh zavezancev v podobnih situacijah se izvzem iz davčne osnove določa na minimalni časovni komponenti enega meseca. S tem se zavezancem omogoča izvzem iz davčne osnove za primerljive dohodke v 60 mesecih, ne glede na to, ali so bile vmes prekinitve zaposlitve ali ne in ali je delavec ves čas zaposlen pri enem delodajalcu ali pa ne.

V skladu s šestim odstavkom tega člena se izvzem iz davčne osnove po tem členu ne uporablja za dohodke, za katere se davčna osnova določa v skladu s prvim in drugim odstavkom 42. člena tega zakona ter za zavezanca, ki uveljavljajo davčne ugodnosti na podlagi mednarodnih pogodb, ki jih je sklenila ali je k njim pristopila Slovenija. Zavezanci javni uslužbenci in funkcionarji za dohodke iz delovnega razmerja na podlagi napotitve na delo v tujino in zavezanci za dohodke v zvezi z opravljanjem dela na trgovski ladji dolge plovbe, ki pluje po odprtem morju, so po veljavni ureditvi upravičeni do davčno ugodnejše obravnave teh dohodkov, zato se zanje izključi možnost uveljavljanja davčno ugodnejše obravnave po tem členu. Enako velja tudi za dohodke zavezancev, ki so na podlagi mednarodnih pogodb, ki jih je sklenila ali h katerim je pristopila Slovenija, deležni ugodnejše davčne obravnave.

K 4. členu

S členom se dopolnjuje deveti odstavek 48. člena, s katerim se določajo primeri in prihodki iz dejavnosti drugih oseb, ki se poleg prihodkov zavezanca, upoštevajo v zvezi s prihodkovnim pogojem za vstop v sistem normiranih. Z dopolnitvijo tega odstavka se določa nov dodatni primer, v katerem se poleg prihodkov zavezanca, upoštevajo tudi prihodki določenih drugih oseb – povezanih oseb. Gre za primer vzpostavitve sheme poslovanja (zavezanca in določenih drugih oseb) z namenom zavezanca, da doseže izpolnitev pogoja glede prihodkov, ki je pogoj za možnost ugotavljanja davčne osnove z upoštevanjem normiranih prihodkov. Pri tem pa je primer določen tako, da se dohodki kljub povezanosti ne seštevajo, če zavezanec dokaže, da glavni ali eden glavnih namenov za shemo poslovanja ni bil izpolnjevanje pogoja glede praga prihodkov in da gre v njegovi situaciji ali primeru za tehtne poslovne razloge. Dokazno breme je na zavezancu. Presoja izpolnjevanja pogojev za vstop oziroma obstoj v sistemu normiranih je na zavezancu (ni predhodnega ugotovitvenega postopka).

Upošteva tretji odstavek 16. člena ZDoh-2 se tudi za potrebe tega odstavka upošteva splošna opredelitev povezanih oseb, določena s tretjim in četrtim odstavkom 16. člena ZDoh-2.

S tem členom se spreminja tudi štirinajsti odstavek 48. člena ZDoh-2, s katerim je določen pogoj za obvezen izstop iz sistema normiranih. Po obstoječi ureditvi mora zavezanec, ki dve zaporedni predhodni davčni leti ne izpolnjuje pogojev, za naslednje leto obvezno izstopiti iz sistema normiranih odhodkov in torej ugotavljati davčno osnovo na podlagi dejanskih prihodkov in dejanskih odhodkov in voditi ustrezne poslovne knjige, evidence in izdelati poslovno poročilo. S spremembo se pogoj za obvezen izstop spremeni tako, da mora zavezanec, katerega povprečni prihodki iz dejavnosti, ugotovljeni po pravilih o računovodenju, v dveh zaporednih predhodnih letih presegajo 150.000 eurov, obvezno izstopiti iz sistema. Sprememba je ena izmen sprememb usmerjenih v smer zmanjševanja tveganj za uporabo sistema v nasprotju z nameni in cilji uvedbe sistema normiranih odhodkov.

K 5. členu

S tem členom se spreminja 59. člen ZDoh-2 na način, da se znižuje odstotek prihodkov, ki se upoštevajo kot normirani odhodki, in sicer z 80% na 60% prihodkov, ter dodaja absolutna maksimalna višina normiranih odhodkov, in sicer ne več kot 30.000 eurov ali 60.000 eurov, če je bila v davčnem letu pred davčnim letom, za katero se ugotavlja davčna osnova pri zavezancu, v skladu z zakonom, ki ureja pokojninsko in invalidsko zavarovanje, obvezno zavarovana vsaj ena oseba za polni delovni čas, neprekinjeno najmanj pet mesecev.

K 6. členu

S tem členom se spreminja drugi odstavek 68. člena ZDoh-2, ki določa, da se davčni odtegljaj izračunava, odteguje in plačuje tudi od plačil (dohodka iz dejavnosti), ki jih zavezanec dosega v okviru opravljanja dejavnosti nastopajočega izvajalca ali športnika, po stopnji 15%, določeni z 70. členom Zakona o davku od dohodkov pravnih oseb (Uradni list RS, št. 117/06, 56/08, 76/08, 5/09, 96/09, 110/09 – ZDavP-2B, 43/10, 59/11, 24/12, 30/12, 94/12, 81/13, 50/14, 23/15, 82/15 in 68/16). Spreminja se osnova, od katere se izračunava, odteguje in plačuje davčni odtegljaj, in sicer se višina normiranih odhodkov, ki se zavezancu priznavajo pri določanju osnove za davčni odtegljaj, zniža iz sedanjih 80% na 30% posameznega plačila.

Za zavezanca rezidenta in zavezanca nerezidenta Slovenije, ki ima za obravnavane aktivnosti v Sloveniji poslovno enoto, davčni odtegljaj ne predstavlja dokončnega davka, kar posledično pomeni, da se bodo pri obračunu davčne obveznosti od dohodkov iz dejavnosti upoštevali normirani stroški v splošni višini, določeni z 59. členom ZDoh-2 (60 % prihodkov), če bo zavezanec izpolnjeval pogoje za ugotavljanje davčne osnove z upoštevanjem normiranih odhodkov, oziroma se bodo upoštevali dejanski odhodki, če zavezanec ugotavlja davčno osnovo na podlagi dejanskih prihodkov in dejanskih odhodkov. Za navedene zavezanca sprememba ne predstavlja spremembe na višino davčne obveznosti ob neupoštevanju znižanja splošne višine normiranih odhodkov, določene s spremembo 59. člena ZDoh-2.

Za zavezanca nerezidenta, ki nima poslovne enote v Sloveniji, predlagana sprememba tudi, kot za ostale zavezanca, pomeni znižanje višine normiranih odhodkov pri določanju davčne osnove za davčni odtegljaj. To ne pomeni višje obremenitve za te zavezanca, saj se za te zavezanca vzpostavlja možnost uveljavljanja splošne višine normiranih odhodkov pod pogoji, ki veljajo za rezidente in nerezidente Slovenije, ki imajo poslovno enoto v Sloveniji. Torej se za te zavezanca samo spreminjajo pogoji za uveljavljanje normiranih stroškov v splošni višini (60% prihodkov), določeni v prvem odstavku 59. člena ZDoh-2. Za uveljavitev normiranih odhodkov v splošni višini mora tudi ta zavezanec dokazati izpolnjevanje prihodkovnega pogoja iz prve in druge alineje tretjega odstavka 48. člena tega zakona. To pomeni, da mora dokazati, da v davčnem letu pred tem davčnim letom, njegovi prihodki iz dejavnosti, ugotovljeni po pravilih o računovodenju, ne presegajo 50.000 eurov, ali v davčnem letu pred tem davčnim letom, njegovi prihodki iz dejavnosti, ugotovljeni po pravilih o računovodenju, ne presegajo 100.000 evrov, če je bila pri zavezancu v skladu z zakonom, ki ureja pokojninsko in invalidsko zavarovanje, obvezno zavarovana vsaj ena oseba za polni delovni čas, neprekinjeno najmanj pet mesecev. Do sedaj so namreč lahko nerezidenti, ki v Sloveniji niso imeli poslovne enote, uveljavljali normirane stroške ne glede na višino njihovih prihodkov iz dejavnosti v predhodnem davčnem letu. S to spremembo pa se pri uveljavljanju normiranih stroškov izenačuje davčna obravnava teh nerezidentov z rezidenti in nerezidenti, ki poslujejo preko poslovne enote v Sloveniji, v okviru opravljanja dejavnosti nastopajočega izvajalca ali športnika. Na ta način se zgolj uveljavlja načelo enake davčne obravnave in odpravlja neenaka obravnava glede na obseg poslovanja. V ničemer pa se ne spreminja možnost nerezidenta, ki nima poslovne enote v Sloveniji, uveljavljati neposredno pripisljive dejanske stroške namesto normiranih stroškov.

K 7. členu

S tem členom se spreminja 109. člen ZDoh-2, s katerim je za določene dohodke uvedena letna davčna osnova rezidenta oziroma sintetični način obdavčitve. S tem členom se določa, da se v vsoto letne davčne osnove od dohodkov rezidenta, pridobljenih v davčnem letu, všttevajo tudi dohodki iz dejavnosti, če se davčna osnova ugotavlja na podlagi dejanskih prihodkov in normiranih odhodkov. S tem se navedene dohodke vključuje v sintetično obdavčitev oziroma izvzema iz dosedanjega cedularnega sistema izračunavanja dohodnine od teh dohodkov..

K 8. členu

S tem členom se spreminja drugi odstavek 111. člen ZDoh-2, s čimer se v vsoto skupnega dohodka, na podlagi katerega se določa pravica do dodatnega zmanjšanja letne davčne osnove, všteva tudi dohodek iz dejavnosti, ko se davčna osnova ugotavlja na podlagi dejanskih prihodkov in normiranih odhodkov. Sprememba je posledica spremembe 109. člena, s katero se v vsoto letne davčne osnove od dohodkov rezidenta, pridobljenih v davčnem letu, všttevajo tudi dohodki iz dejavnosti, ko se davčna osnova ugotavlja na podlagi dejanskih prihodkov in normiranih odhodkov.

S tem členom se spreminja tudi tretji odstavek 111. člena ZDoh-2, s čimer se uvaja linearno, v

odvisnosti od skupnega dohodka zavezanca, določanje dodatne splošne olajšave za zavezanca z določeno višino skupnega dohodka (skupni dohodek, ki presega 11.166,37 eurov in ne presega 13.316,81 eurov). Dodatna splošna olajšava se določi z uporabo naslednje funkcije: $(23.225,48 - 1,49606 \times \text{skupni dohodek}) - 3.302,70$. To pomeni, da se za vsak dodaten euro dohodka olajšava zniža za 1,49606 eura. S to spremembo se odpravlja nezveznost dodatne splošne olajšave glede na višino dohodka in s tem odpravlja situacije, ko bi zavezanec ob povečanju bruto plače prejel nižjo neto plačo iz razloga nezvezno določene dodatne splošne olajšave.

Za vse ostale zavezanca, torej zavezanca s skupnim dohodkom izven zgoraj navedenega dohodkovnega intervala, se olajšava še naprej določa konstantno in se njena višina na spreminja.

K 9. členu

S spremembo tretjega odstavka 113. člena se povečuje posebna osebna olajšava za rezidenta do dopolnjenega 26. leta starosti, ki se izobražuje in ima status dijaka ali študenta. Prizna se zmanjšanje davčne osnove od dohodka za opravljeno začasno ali občasno delo na podlagi napatnice pooblaščenice organizacije ali Zavoda Republike Slovenije za zaposlovanje, ki opravlja dejavnost posredovanja dela dijakom in študentom, v skladu s predpisi s področja zaposlovanja, v znesku, ki je enak znesku splošne olajšave iz 111. člena ZDoh-2.

K 10. členu

S tem členom se spreminja 116. člen ZDoh-2. Sprememba je povezana s spremembo 109. člena. S tem členom se v vsoto skupnih dohodkov fizične osebe, ki je rezident države članice EU ali EGP, ki ni Slovenija, in ki jih dosega v Sloveniji, všteta tudi dohodek iz dejavnosti, ko se davčna osnova ugotavlja na podlagi dejanskih prihodkov in normiranih odhodkov, saj se v skladu s spremenjenim 109. členom v vsoto letne davčne osnove od dohodkov rezidenta, pridobljenih v davčnem letu, všteta tudi dohodki iz dejavnosti, ko se davčna osnova ugotavlja na podlagi dejanskih prihodkov in normiranih odhodkov. Taki fizični osebi se priznajo določene olajšave, če dokaže, da znaša vsota vseh navedenih dohodkov, kamor se v skladu s spremembo tega člena všteta tudi navedeni dohodki iz dejavnosti, doseženih v Sloveniji, najmanj 90 % njenega celotnega obdavčljivega dohodka v davčnem letu, in če dokaže, da so v državi njenega rezidentstva dohodki, doseženi v Sloveniji, izvzeti iz obdavčitve ali so neobdavčeni.

K 11. členu

S tem členom se dopolnjuje 118. člen ZDoh-2, s katerim je določen način usklajevanja olajšav in pooblastilo ministru, pristojnem za finance, za določitev zneskov olajšav, če je z zakonom o izvrševanju proračuna za naslednje leto določena uskladitev. Dopolnjuje se drugi odstavek 118. člena ZDoh-2 tako, da se ministra, pristojnega za finance, v primeru uskladitve zneskov olajšav, pooblasti tudi za določitev funkcije za določitev dodatne splošne olajšave. Vsaka sprememba zneskov olajšav bo namreč zahtevala tudi določitev nove linearne funkcije za določitev olajšave, da se bo zagotovila njena zveznost.

K 12. členu

S tem členom se spreminja drugi odstavek 120. člena ZDoh-2, s katerim je določeno povprečenje za zavezanca, ki dosegajo dohodke iz drugega odstavka 47. člena ZDoh-2 (dohodki iz osnovne kmetijske in osnovne gozdarske dejavnosti). Sprememba je vezana na spremembo 109. člena ZDoh-2. Dohodnina se torej odmeri od neto letne davčne osnove, ki zaradi spremenjenega 109. člena vsebuje tudi dohodke iz dejavnosti, ko se davčna osnova ugotavlja na podlagi dejanskih prihodkov in normiranih odhodkov.

K 13. členu

S tem členom se spreminja prvi odstavek 127. člena, s katerim je določena osnova, od katere se plačuje akontacija dohodnine od dohodka iz zaposlitve. Prvi odstavek 127. člena se dopolnjuje z novim 45.a členom, ki se uvaja s 4. členom tega zakona. Navedena dopolnitev pomeni, da se bo pri določanju davčne osnove za izračun akontacije dohodnine upoštevalo tudi znesek, ki se v skladu z novim 45.a členom ne všteta v davčno osnovo.

Nadalje se s tem členom spreminja tudi tretji odstavek 127. člena ZDoh-2. Sprememba je posledica spremembe 111. člena ZDoh-2, s katero se za zavezanca s skupnim dohodkom na določenem intervalu (skupni dohodek, ki presega 11.166,37 eurov in ne presega 13.316,81 eurov) določa dodatna splošna olajšava linearno v odvisnosti od skupnega dohodka zavezanca. Dodatna splošna

olajšava se pri izračunu akontacije dohodnine od dohodka iz delovnega razmerja, kadar je plačnik davka glavni delodajalec zavezanca, upošteva v višini 1/12 zneska, ki se določi z uporabo funkcije iz tretjega odstavka tega 111. člena ZDoh-2 ob upoštevanju dohodka iz delovnega razmerja, ki ga izplača glavni delodajalec, preračunanega na letno raven. Torej se najprej dohodek iz delovnega razmerja, ki se izplačuje (plača), preračuna na letno raven z upoštevanjem predpostavke, da bi zavezanec vsak mesec prejel enako višino dohodka. Na podlagi tako ugotovljenega dohodka se ugotovi ali gre za višino dohodka, pri kateri se v skladu s tretjim odstavkom 111. člena dodatna splošna olajšava izračunava linearno. Če se ugotovi, da gre za tako višino dohodka, se z uporabo funkcije iz tretjega odstavka 111. člena ugotovi višina dodatne splošne olajšave. Pri izračuni akontacije dohodnine iz dohodka iz delovnega razmerja se upošteva 1/12 tako ugotovljenega zneska dodatne splošne olajšave.

K 14. člen

S tem členom se spreminja 128. člen ZDoh-2. Tudi za dohodke iz dejavnosti, ko se davčna osnova ugotavlja na podlagi dejanskih prihodkov in normiranih odhodkov, se določa enak način obračunavanja akontacije dohodnine od dohodka iz dejavnosti kot velja za dohodke iz dejavnosti, ko se davčna osnova ugotavlja na podlagi dejanskih prihodkov in dejanskih odhodkov, vse to pa zaradi sprememb 109. člena ZDoh-2, po katerem se v letno davčno osnovo všttevajo tudi dohodki iz dejavnosti, ko se davčna osnova ugotavlja na podlagi dejanskih prihodkov in normiranih odhodkov, in posledično zaradi nujnosti izenačitve ugotavljanja izračunavanja akontacije dohodnine obeh načinov davčne osnove dohodka iz dejavnosti.

K 15. člen

S tem členom se spreminja drugi odstavek 131. člena ZDoh-2, s katerim je določen način izračuna akontacije dohodnine od drugega dohodka, ki ga zavezanec prejema redno za mesečno obdobje, če se zavezanec za takšen način izračuna zavezanec odloči in o tem obvesti davčni organ in izplačevalca dohodka. Sprememba je posledica spremembe 111. člena ZDoh-2, s katero se za zavezanca s skupnim dohodkom na določenem intervalu (skupni dohodek, ki presega 11.166,37 eurov in ne presega 13.316,81 eurov) določa dodatna splošna olajšava linearno v odvisnosti od skupnega dohodka zavezanca. Dodatna splošna olajšava se pri izračunu akontacije dohodnine od drugega dohodka, če se prejema za redno mesečno obdobje in se je zavezanec odločil za izračun akontacije dohodnine v skladu z drugim odstavkom 131. člena ZDoh-2 in o tem obvestil davčni organ in izplačevalca dohodka, upošteva v višini 1/12 zneska, ki se določi z uporabo funkcije iz tretjega odstavka tega 111. člena ZDoh-2 ob upoštevanju drugega dohodka, preračunanega na letno raven. Torej se najprej drugi dohodek, ki se izplačuje, preračuna na letno raven z upoštevanjem predpostavke, da bi zavezanec vsak mesec prejel enako višino dohodka. Na podlagi tako ugotovljenega dohodka se ugotovi ali gre za višino dohodka, pri kateri se v skladu s tretjim odstavkom 111. člena dodatna splošna olajšava izračunava linearno. Če se ugotovi, da gre za tako višino dohodka, se z uporabo funkcije iz tretjega odstavka 111. člena ugotovi višina dodatne splošne olajšave. Pri izračuni akontacije dohodnine od drugega dohodka se upošteva 1/12 tako ugotovljenega zneska dodatne splošne olajšave.

K 16. členu

S tem členom se črta drugo točko 131.a člena ZDoh-2, ker se s spremembo 109. člena ZDoh-2 dohodki iz dejavnosti, ko se davčna osnova ugotavlja na podlagi dejanskih prihodkov in normiranih odhodkov, uvrščajo v izračun letne davčne dohodkov rezidenta.

K 17. členu

S tem členom se črta 135.a, 135.b, 135.c člen, s katerimi se določa stopnja dohodnine, načina izračuna in plačila dohodnine ter načina izračuna in plačila akontacije dohodnine od dohodka iz dejavnosti, ki se ne všteta v letno davčno osnovo (dohodki iz dejavnosti, za katerega se davčna osnova ugotavlja na podlagi dejanskih prihodkov in normiranih odhodkov). Ker se s tem zakonom predlaga ureditev, po kateri bodo navedeni dohodki iz dejavnosti uvrščeni v letno davčno osnovo od dohodkov rezidenta, pridobljenih v davčnem letu (spremenjeni 109. člen), posebna določitev stopnja dohodnine, načina izračuna in plačila dohodnine ter načina izračuna in plačila akontacije dohodnine od teh dohodkov ni več potrebna.

K 18. členu

S prvim odstavkom tega člena se določa uveljavitev in začetek uporabe tega zakona. Zakon začne veljati naslednji dan po objavi v Uradnem listu Republike Slovenije, uporabljati pa se začne za

davčna leta, ki se začnejo od vključno 1. januarja 2018.

Z drugim odstavkom tega člena se določa uporaba posameznih členov zakona, veljavnega do uveljavitve tega zakona, še do začetka uporabe tega zakona 1. januarja 2018.

S tretjim odstavkom se določa uporaba črtanih določb 135.a, 135.b in 135.c člena ZDoh-2 še za celotno davčno leto, ki se zaključi z 31. decembrom 2017.

IV. BESEDILO ČLENOV, KI SE SPREMINJAJO

30. člen

(drugi dohodki v zvezi s sodnimi in upravnimi postopki)

Dohodnine se ne plača od:

1. zamudnih obresti, izplačanih na podlagi sodne ali upravne odločbe. Za zamudne obresti po tej točki se štejejo tudi zamudne obresti, izplačane na podlagi sodne ali izvensodne poravnave ali poravnave v upravnem postopku, ki ni sklenjena zaradi prikritja pravega namena strank, pod pogojem, da ne presegajo zneska zamudnih obresti, ki bi jih v podobnem primeru določilo sodišče oziroma upravni organ;
2. povračil stroškov sodnega ali upravnega postopka, ki jih je fizični osebi dolžna plačati druga oseba na podlagi sodne ali upravne odločbe oziroma sklepa. Za povračila stroškov po tej točki se štejejo tudi povračila stroškov za pravne storitve, utemeljeno potrebne za sklenitev sodne ali izvensodne poravnave ali poravnave v upravnem postopku, ki ni sklenjena zaradi prikritja pravega namena strank, pod pogojem, da so stroški dokumentirani z računom in specifikacijo opravljenih storitev in da ne presegajo zneskov iz odvetniške tarife, ki jo določa Odvetniška zbornica Slovenije.

44. člen

(dohodek iz delovnega razmerja, ki se ne všteva v davčno osnovo)

(1) V davčno osnovo dohodka iz delovnega razmerja se ne všttevajo:

1. obvezni prispevki za socialno varnost, ki jih je na podlagi posebnih predpisov dolžan plačevati delodajalec;
2. premije prostovoljnega dodatnega pokojninskega in invalidskega zavarovanja, ki jih za račun delojemalca zavarovanca plačuje delodajalec izvajalcu pokojninskega načrta s sedežem v Sloveniji ali v drugi državi članici EU, po pokojninskem načrtu, ki je odobren in vpisan v poseben register v skladu s predpisi, ki urejajo prostovoljno dodatno pokojninsko in invalidsko zavarovanje, vendar največ do zneska, ki je enak 24% obveznih prispevkov za pokojninsko in invalidsko zavarovanje za delojemalca – zavarovanca in ne več kot 2.390 eurov letno. Glede uskladitve premije, ki se ne všteva v davčno osnovo in načina objave usklajenih zneskov premije, se uporablja 118. člen tega zakona;
3. povračila stroškov v zvezi z delom, kot so prehrana med delom, stroški prevoza na delo in z dela in terenski dodatek, pod pogoji in do višin, ki jih določi vlada, nadomestilo za ločeno življenje do višine, ki jo določi vlada, ter mesečni pavšalni znesek za pokrivanje stroškov pri opravljanju funkcije v zvezi z delom v volilni enoti v skladu z zakonom, ki ureja poslance;
4. povračila stroškov v zvezi s službenim potovanjem, kot so:
 - a) dnevnic,
 - b) povračilo stroškov prevoza vključno s povračilom stroškov za uporabo delojemalčevega osebne vozila za službene namene (kilometrini),
 - c) povračilo stroškov za prenočišče,pod pogoji in do višin, ki jih določi vlada. Povračilo stroškov po tej točki se lahko določi ločeno ali v skupnih zneskih;
- 4.a povračilo stroškov delojemalcu za plačane premije za individualno zdravstveno zavarovanje z medicinsko asistenco v tujini, kadar gre za zavarovanje, ki velja v vseh državah sveta, in kadar:
 - je sklenitev takega zavarovanja vezana le na opravljanje službenih nalog na službenem potovanju v tujini,
 - je povračilo stroškov sklenitve takega zavarovanja na voljo vsem delojemalcem, ki službeno potujejo v tujino, in
 - tako zavarovanje krije nujno pomoč, prevoze in storitve (zavarovanje je sklenjeno za najnižji obseg tveganja/pravic oziroma najnižjo višino kritja);
5. vrednost uniform in osebnih zaščitnih delovnih sredstev, vključno s stroški za njihovo

- vzdrževanje, pod pogojem, da so določene s posebnimi predpisi;
6. nadomestilo za uporabo lastnega orodja, naprav in predmetov (razen osebnih vozil), potrebnih za opravljanje dela na delovnem mestu, pod pogojem, da so določena s posebnimi predpisi ali na podlagi kolektivne pogodbe oziroma notranjega akta delodajalca, da gre za sredstva, ki so značilna, nujna in običajna za opravljanje določenega dela, in pod pogojem, da je delodajalec določil navedeno nadomestilo na podlagi izračuna realnih stroškov in zato le-ta predstavlja utemeljen in razumen znesek – do višine 2% mesečne plače delojemalca, vendar ne več kot do višine 2% povprečne mesečne plače zaposlenih v Sloveniji;
 7. jubilejna nagrada za skupno delovno dobo ali za skupno delovno dobo pri zadnjem delodajalcu, odpravnina ob upokojitvi in enkratna solidarnostna pomoč do višine, ki jo določi vlada;
 8. plačila vajencem, dijakom in študentom za obvezno praktično delo, do višine, ki jo določi vlada;
 9. odpravnina zaradi odpovedi pogodbe o zaposlitvi, ki je določena kot pravica iz delovnega razmerja in izplačana pod pogoji, ki jih določa Zakon o delovnih razmerjih, v višini odpravnine, kot je določena zaradi odpovedi pogodbe o zaposlitvi iz poslovnih razlogov ali iz razloga nesposobnosti ki jo je delodajalec dolžan izplačati na podlagi Zakona o delovnih razmerjih (Uradni list RS, št. 21/13), vendar največ do višine desetih povprečnih mesečnih plač zaposlenih v Sloveniji. Za odpravnino iz prejšnjega stavka se ne šteje odpravnina zaradi odpovedi vsake naslednje pogodbe o zaposlitvi pri istem delodajalcu ali pri osebi, ki je z delodajalcem povezana oseba in odpravnina, izplačana delojemalcu, ki je z delodajalcem povezana oseba;
 10. nadomestilo za uporabo lastnih sredstev pri delu na domu v skladu s predpisi, ki urejajo delovna razmerja, pod pogojem, da je določeno s posebnimi predpisi ali na podlagi kolektivne pogodbe oziroma notranjega akta delodajalca, da gre za sredstva, ki so značilna, nujna in običajna za opravljanje določenega dela, in pod pogojem, da je delodajalec določil navedeno nadomestilo na podlagi izračuna realnih stroškov in zato le-ta predstavlja utemeljen in razumen znesek – do višine 5% mesečne plače delojemalca, vendar ne več kot do višine 5% povprečne mesečne plače zaposlenih v Sloveniji. Dejanske stroške je mogoče uveljavljati na podlagi dokazil;
 11. odpravnina zaradi prenehanja pogodbe o zaposlitvi za določen čas, ki je določena kot pravica iz delovnega razmerja in izplačana pod pogoji, ki jih določa Zakon o delovnih razmerjih, v višini odpravnine, ki jo je delodajalec dolžan izplačati na podlagi Zakona o delovnih razmerjih, vendar največ do višine treh povprečnih mesečnih plač zaposlenih v Sloveniji. Za odpravnino iz prejšnjega stavka se ne šteje odpravnina zaradi prenehanja vsake naslednje pogodbe o zaposlitvi za določen čas pri istem delodajalcu ali pri osebi, ki je z delodajalcem povezana oseba in odpravnina, izplačana delojemalcu, ki je z delodajalcem povezana oseba;
 12. del plače za poslovno uspešnost po zakonu, ki ureja delovna razmerja, ali vsebinsko primerljiv dohodek iz tujine, izplačan enkrat v koledarskem letu vsem upravičenim delavcem hkrati, če:
 - imajo vsi delavci pri delodajalcu pravico do izplačila dela plače za poslovno uspešnost in so pravica do izplačila dela plače za poslovno uspešnost ter merila za njegovo izplačilo določeni v splošnem aktu delodajalca, s katerim so delavci vnaprej seznanjeni, ali
 - je s kolektivno pogodbo dogovorjena možnost izplačila dela plače za poslovno uspešnost po merilih, dogovorjenih v tej kolektivni pogodbi ali dogovorjenih na način ali na podlagi te kolektivne pogodbe,in sicer do višine 70 % povprečne mesečne plače zaposlenih v Sloveniji. Šteje se, da imajo pravico do dela plače za poslovno uspešnost vsi delavci pri delodajalcu, če so pogoji za pridobitev pravice do dela plače za poslovno uspešnost s splošnim aktom delodajalca določeni enotno za vse delavce.

(2) Pri določanju višin povračil stroškov v zvezi z delom in dohodkov, ki jih v skladu s 3., 4., 7. in 8. točko prvega odstavka tega člena določi vlada, se kot podlago upošteva raven posameznih navedenih pravic delojemalcev, določena z zakoni in s kolektivnimi pogodbami na ravni države. Če delodajalec izplačuje navedena povračila stroškov v zvezi z delom in dohodke, ki so višji od zneskov, ki jih za navedena povračila in dohodke določi vlada, se znesek posameznega povračila oziroma dohodka v delu, ki presega znesek, določen s strani vlade, všteva v davčno osnovo dohodka iz delovnega razmerja.

(3) Pri določanju zneska povprečne mesečne plače zaposlenih v Sloveniji, navedenega v 6., 9., 10., 11. in 12. točki prvega odstavka tega člena, se upošteva zadnji podatek Statističnega urada Republike Slovenije.

(4) Če delodajalec izplačuje dohodke iz 2., 6., 9., 10., 11. in 12. točke prvega odstavka in drugega odstavka tega člena v višini, ki presega znesek, naveden v navedenih točkah in odstavkih

kot neobdavčen, se znesek posameznega dohodka v delu, ki presega znesek, ki je določen kot neobdavčen, všteva v davčno osnovo dohodka iz delovnega razmerja.

48. člen

(davčna osnova)

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

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

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

- če v davčnem letu pred tem davčnim letom, njegovi prihodki iz dejavnosti, ugotovljeni po pravilih o računovodenju, ne presegajo 50.000 eurov, ali
 - če v davčnem letu pred tem davčnim letom, njegovi prihodki iz dejavnosti, ugotovljeni po pravilih o računovodenju, ne presegajo 100.000 eurov in je bila pri zavezancu v skladu z zakonom, ki ureja pokojninsko in invalidsko zavarovanje, obvezno zavarovana vsaj ena oseba za polni delovni čas, neprekinjeno najmanj pet mesecev,
- in ni z drugimi določbami tega člena ali zakonom drugače določeno.

(4) Ne glede na tretji odstavek tega člena, lahko zavezanec, ki je na novo začel z opravljanjem dejavnosti, pri ugotavljanju davčne osnove v prvem davčnem letu in v drugem davčnem letu, če je začel z opravljanjem dejavnosti v zadnjih šestih mesecih prvega davčnega leta, priglasi upoštevanje normiranih odhodkov v višini, določeni v 59. členu tega zakona.

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

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

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

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

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

(9) V primerih iz osmega odstavka tega člena se v prihodke po tretjem in šestem

odstavku tega člena štejejo tudi:

1. prihodki zavezanca, doseženi pred prenehanjem opravljanja dejavnosti,
 2. prihodki družbe, zavoda ali primerljive osebe po tujem pravu,
 3. prihodki osebe, ki je prevzela del podjetja zavezanca, in
 4. prihodki osebe, ki je prenesla podjetje ali del podjetja na zavezanca,
- doseženi v obdobju iz tretjega in šestega odstavka tega člena. Za prihodke oseb iz prejšnjega stavka se upoštevajo prihodki iz dejavnosti, ugotovljeni po pravilih o računovodenju.

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

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

(12) Zavezanec, ki davčnemu organu predloži obvestilo iz enajstega odstavka tega člena, mora za davčno leto ugotavljati davčno osnovo na podlagi dejanskih prihodkov in odhodkov in voditi ustrezne poslovne knjige, evidence in poslovno poročilo, ki jih je dolžan voditi za ugotavljanje davčne osnove na podlagi dejanskih prihodkov in odhodkov.

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

(14) Ne glede na dvanajsti odstavek tega člena, mora zavezanec, ki dve zaporedni predhodni davčni leti ne izpolnjuje pogojev iz tretjega ali šestega odstavka tega člena, za davčno leto ugotavljati davčno osnovo na podlagi dejanskih prihodkov in odhodkov in voditi ustrezne poslovne knjige, evidence in poslovno poročilo, ki jih je dolžan voditi za ugotavljanje davčne osnove na podlagi dejanskih prihodkov in odhodkov.

59. člen (normirani odhodki)

Pri ugotavljanju davčne osnove zavezanca iz tretjega in četrtega odstavka 48. člena tega zakona, se upoštevajo normirani odhodki v višini 80 % prihodkov.

68. člen (davčni odtegljaj)

(1) Od dohodkov, od katerih se v skladu z zakonom, ki ureja davek od dohodkov pravnih oseb, izračunava, odteguje in plačuje davčni odtegljaj, se izračunava, odteguje in plačuje davčni odtegljaj, če jih v okviru opravljanja dejavnosti dosega zavezanec po tem zakonu. Davčni odtegljaj se izračunava, odteguje in plačuje od osnove in po stopnji, določeni z zakonom, ki ureja davek od dohodkov pravnih oseb.

(2) Ne glede na prvi odstavek tega člena, se davčni odtegljaj izračunava, odteguje in plačuje tudi od plačil, ki jih zavezanec po tem poglavju dosega v okviru opravljanja dejavnosti nastopajočega izvajalca ali športnika. Davčni odtegljaj se izračunava, odteguje in plačuje od posameznega plačila, zmanjšanega za normirane stroške v višini, določeni v prvem odstavku 59. člena tega zakona, po stopnji, določeni z zakonom, ki ureja davek od dohodkov pravnih oseb. Zavezanec nerezident, ki nima poslovne enote v Sloveniji, lahko namesto normiranih stroškov uveljavlja posamezni aktivnosti v Sloveniji neposredno pripisljive dejanske stroške, ki se priznajo na podlagi dokazil.

(3) Davčni odtegljaj se ne izračunava, odteguje in plačuje, če zavezanec, rezident ali nerezident, ki ima poslovno enoto v Sloveniji, izplačevalcu dohodka predloži svojo davčno številko.

(4) Davčni odtegljaj se odšteje od akontacije dohodnine od dohodka iz dejavnosti,

odmerjene za davčno leto v skladu s prvim odstavkom 128. člena tega zakona.

109. člen (letna davčna osnova rezidenta)

(1) Letna davčna osnova od dohodkov rezidenta, pridobljenih v davčnem letu, je vsota davčnih osnov od dohodka iz zaposlitve, dohodka iz dejavnosti, razen dohodka iz dejavnosti, če se davčna osnova od tega dohodka v davčnem letu ugotavlja na podlagi dejanskih prihodkov in normiranih odhodkov, dohodka iz osnovne kmetijske in osnovne gozdarske dejavnosti in iz prenosa premoženjske pravice ter drugih dohodkov, vključno s povečanji in zmanjšanji, določenimi pri posamezni vrsti dohodka.

(2) Ne glede na prvi odstavek tega člena, se letna davčna osnova od dohodkov iz kmetijske in dopolnilne dejavnosti zmanjša tudi za obvezne prispevke za socialno varnost, ki se nanašajo na socialno varnost zavezanca, ki opravlja kmetijsko ali dopolnilno dejavnost na kmetiji, in jih plačuje kot kmet oziroma član kmečkega gospodarstva, v skladu s predpisi, v višini razlike med obveznimi prispevki za socialno varnost, ki jih zavezanec plačuje iz naslova opravljanja kmetijske in dopolnilne dejavnosti in delom obveznih prispevkov za socialno varnost iz tega naslova, ki so upoštevani pri izračunu davčne osnove od osnovne kmetijske in osnovne gozdarske dejavnosti. Razlika iz prejšnjega stavka se prizna v obračunu akontacije dohodnine od dohodka iz dejavnosti.

(3) Na letni ravni ugotovljena vsota davčnih osnov, ugotovljenih na način, kot je določen v 71. členu tega zakona, vključno z oprostivami iz 73. člena tega zakona, se zmanjša za obvezne prispevke za socialno varnost iz naslova opravljanja osnovne kmetijske in osnovne gozdarske dejavnosti, ki se nanašajo na socialno zavarovanje zavezanca, za pristojbine, uvedene s predpisi o gozdovih in za stroške delovanja in vzdrževanja osuševalnih in namakalnih sistemov, določene na podlagi predpisov o kmetijskih zemljiščih.

(4) Če je na letni ravni ugotovljena davčna osnova iz 71. člena tega zakona negativna, se šteje, da je davčna osnova enaka nič.

(5) Letna davčna osnova se ob izpolnjevanju pogojev iz 116. člena tega zakona lahko ugotavlja tudi za rezidente držav članic EU oziroma EGP.

111. člen (splošna olajšava)

(1) Vsakemu rezidentu se prizna zmanjšanje letne davčne osnove v višini 3.302,70 eurov letno, pod pogojem, da drug rezident za njega ne uveljavlja posebne olajšave za vzdrževanega družinskega člana.

(2) Poleg olajšave, določene v prvem odstavku tega člena, se rezidentu, katerega skupni dohodek iz naslova dohodka iz zaposlitve, dohodka iz dejavnosti, razen dohodka iz dejavnosti, če se davčna osnova od tega dohodka ugotavlja na podlagi dejanskih prihodkov in normiranih odhodkov, dohodka iz osnovne kmetijske in osnovne gozdarske dejavnosti in prenosa premoženjske pravice ter drugih dohodkov – razen dohodka, ki je oproščen plačila dohodnine oziroma se ne všteva v davčno osnovo – v letu, za katero se odmerja dohodnina, ne presega 11.166,37 eurov, prizna zmanjšanje letne davčne osnove v višini 3.217,12 eurov letno.

(3) Poleg olajšave, določene v prvem odstavku tega člena, se rezidentu, katerega skupni dohodek iz naslova dohodka iz zaposlitve, dohodka iz dejavnosti, razen dohodka iz dejavnosti, če se davčna osnova od tega dohodka ugotavlja na podlagi dejanskih prihodkov in normiranih odhodkov, dohodka iz osnovne kmetijske in osnovne gozdarske dejavnosti in prenosa premoženjske pravice ter drugih dohodkov – razen dohodka, ki je oproščen plačila dohodnine oziroma se ne všteva v davčno osnovo – v letu, za katero se odmerja dohodnina, presega 11.166,37 eurov in ne presega 12.570,89 eurov, prizna zmanjšanje letne davčne osnove v višini 1.115,94 eurov letno.

(4) Za dohodek iz dejavnosti iz drugega in tretjega odstavka tega člena se šteje dobiček, v katerem niso upoštevani obračunani prispevki za obvezno zavarovanje ter znižanje in povečanje davčne osnove, razen razlike v obrestih.

(5) Glede uskladitve in načina objave zneskov skupnega dohodka, ki so določeni v drugem in tretjem odstavku tega člena, se uporablja 118. člen tega zakona.

113. člen **(posebna osebna olajšava)**

(1) Rezidentu, ki samostojno opravlja specializiran poklic na področju kulturne dejavnosti in je vpisan v razvid samozaposlenih v kulturi, se pod pogojem, da gre za poklic, ki je značilen samo za področje kulturne dejavnosti in pod pogojem, da nima sklenjenega delovnega razmerja in da ne opravlja druge dejavnosti, prizna zmanjšanje davčne osnove od dohodka iz dejavnosti v višini 15% prihodkov letno, do zneska 25.000 eurov njegovih prihodkov iz dejavnosti v letu, za katero se odmerja dohodnina.

(2) Rezidentu, ki samostojno opravlja novinarski poklic in je vpisan v razvid samostojnih novinarjev, se pod pogojem, da nima sklenjenega delovnega razmerja in da ne opravlja druge dejavnosti, prizna zmanjšanje davčne osnove od dohodka iz dejavnosti v višini 15% prihodkov letno, do zneska 25.000 eurov njegovih prihodkov iz dejavnosti v letu, za katero se odmerja dohodnina.

(3) Rezidentu, ki se izobražuje in ima status dijaka ali študenta, se do dopolnjenega 26. leta starosti prizna zmanjšanje davčne osnove od dohodka za opravljeno začasno ali občasno delo na podlagi napotnice pooblaščenice organizacije ali Zavoda Republike Slovenije za zaposlovanje, ki opravlja dejavnost posredovanja dela dijakom in študentom, v skladu s predpisi s področja zaposlovanja, v znesku, ki je enak 75% zneska splošne olajšave iz 111. člena tega zakona. Navedena olajšava se prizna tudi osebi, ki izpolnjuje pogoje iz prejšnjega stavka in je starejša od 26 let, če se vpiše na študij do 26. leta starosti, in sicer za dodiplomski študij za dobo največ šest let od dneva vpisa in za podiplomski študij za največ štiri leta od dneva vpisa.

(4) Rezidentu, ki samostojno opravlja poklic športnika in je vpisan v razvid poklicnih športnikov, se pod pogojem, da nima sklenjenega delovnega razmerja in da ne opravlja druge dejavnosti, prizna zmanjšanje davčne osnove od dohodka iz dejavnosti v višini 15% prihodkov letno, do zneska 25.000 eurov njegovih prihodkov iz dejavnosti v letu, za katero se odmerja dohodnina.

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

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

118. člen **(uskladitev olajšav)**

(1) Z zakonom, ki ureja izvrševanje proračuna, se lahko, upoštevaje cilje ekonomske politike vlade, določi koeficient, s katerim se uskladijo zneski olajšav, določeni v 111. členu, prvem odstavku 112. člena, prvem in drugem odstavku 114. člena ter v prvem odstavku 117. člena tega zakona. Navedeni koeficient se mora določiti, če koeficient rasti cen življenjskih potrebščin v Sloveniji za mesec avgust tekočega leta v primerjavi z mesecem avgustom prejšnjega leta, po podatkih

Statističnega urada Republike Slovenije, preseže 1,03.

(2) Zneske olajšav iz prvega odstavka tega člena določi minister, pristojen za finance, najpozneje v decembru tekočega leta za naslednje leto, če je z zakonom o izvrševanju proračuna za naslednje leto določena uskladitev.

120. člen (povprečenje)

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

(2) Ne glede na drugi odstavek 119. člena tega zakona, se zavezancu, ki je dosegel dohodek iz dejavnosti iz drugega odstavka 47. člena tega zakona in ugotavlja davčno osnovo od tega dohodka na podlagi dejanskih prihodkov in odhodkov, dohodnina odmeri od neto letne davčne osnove – ki vključuje tudi dohodke iz dejavnosti iz drugega odstavka 47. člena – po posebej izračunani povprečni stopnji. Povprečna stopnja se izračuna ob upoštevanju stopenj dohodnine iz 122. člena tega zakona in letne davčne osnove iz 109. člena tega zakona, v katero se vštevajo sorazmerni del davčne osnove, vključno s povečanji in zmanjšanimi ter davčnimi olajšavami, od dohodka iz dejavnosti iz drugega odstavka 47. člena tega zakona na člana kmečkega gospodinjstva, ki je obvezno pokojninsko in invalidsko zavarovan iz naslova kmetijske in dopolnilne dejavnosti, ter zmanjša za zneske olajšav iz 111. člena, prvega in drugega odstavka 112. člena, 113. člena, prvega in drugega odstavka 114. člena in 117. člena tega zakona. Sorazmerni del dohodka iz dejavnosti iz drugega odstavka 47. člena se ugotovi tako, da se ta dohodek razdeli na toliko delov, kolikor je članov kmečkega gospodinjstva zavezanca, ki so obvezno pokojninsko in invalidsko zavarovani iz naslova kmetijske in dopolnilne dejavnosti.

127. člen (akontacije dohodnine od dohodka iz zaposlitve)

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

(2) Od dohodka iz delovnega razmerja, doseženega pri delodajalcu, pri katerem zavezanec dosega pretežni del dohodka iz delovnega razmerja (v nadaljnjem besedilu: glavni delodajalec), se akontacija dohodnine izračuna tako, da se za posamezni dohodek uporabijo stopnje dohodnine in lestvica iz 122. člena tega zakona, preračunana na 1/12 leta.

(3) Pri izračunu akontacije dohodnine od dohodka iz drugega odstavka tega člena, ki ga izplača glavni delodajalec, se upošteva 1/12 zneska olajšave iz prvega odstavka 111. člena, prvega in drugega odstavka 112. člena in iz 114. člena tega zakona. Pri izračunu akontacije dohodnine od dohodka iz drugega odstavka tega člena, ki ga izplača glavni delodajalec, se upošteva tudi 1/12 zneska olajšave iz drugega odstavka 111. člena tega zakona, če ta dohodek ne presega 1/12 dohodka iz drugega odstavka 111. člena tega zakona oziroma 1/12 zneska olajšave iz tretjega odstavka 111. člena tega zakona, če ta dohodek ne presega 1/12 dohodka iz tretjega odstavka 111. člena tega zakona. Če zavezanec ne želi, da se mu pri izračunu akontacije dohodnine od dohodka iz drugega odstavka tega člena, ki ga izplača glavni delodajalec, upošteva olajšava iz drugega oziroma tretjega odstavka 111. člena tega zakona, o tem obvesti glavnega delodajalca. Pri izračunu akontacije dohodnine od pokojnine se upošteva tudi olajšava iz tretjega odstavka 112. člena tega zakona. Pri izračunu akontacije dohodnine od nadomestil iz obveznega invalidskega zavarovanja, ki jih prejema delovni invalidi po predpisih, ki urejajo pokojninsko in invalidsko zavarovanje, ki jih za

mesečno obdobje izplačuje Zavod za pokojninsko in invalidsko zavarovanje Slovenije, se upošteva tudi olajšava iz četrtega odstavka 112. člena tega zakona. Pri izračunu akontacije dohodnine od poklicne pokojnine se upošteva tudi olajšava iz šestega odstavka 112. člena tega zakona.

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

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

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

(7) Ne glede na drugi in tretji odstavek tega člena se izračun akontacije dohodnine od nadomestila iz obveznega invalidskega zavarovanja, ki ga prejema delovni invalid, od polovice oziroma sorazmernega dela pokojnine uživalcu pokojnine, ki začne ponovno delati oziroma opravljati dejavnost, od delne pokojnine in od 20% predčasne ali starostne pokojnine, ki jo v skladu s predpisi, ki urejajo pokojninsko in invalidsko zavarovanje, za mesečno obdobje izplačuje Zavod za pokojninsko in invalidsko zavarovanje Slovenije, opravi v skladu s šestim odstavkom tega člena, če prejemnik navedenega dohodka hkrati prejema tudi plačo ali nadomestilo plače. Pri izračunu akontacije dohodnine od nadomestila iz obveznega invalidskega zavarovanja se upošteva olajšava iz četrtega odstavka 112. člena tega zakona, pri izračunu akontacije dohodnine od polovice oziroma sorazmernega dela pokojnine, od delne pokojnine in od 20% predčasne ali starostne pokojnine pa se upošteva olajšava iz tretjega odstavka 112. člena tega zakona.

(8) Ne glede na sedmi odstavek tega člena se lahko akontacija dohodnine od nadomestila iz obveznega invalidskega zavarovanja, ki ga prejema delovni invalid, od polovice oziroma sorazmernega dela pokojnine uživalcu pokojnine, ki začne ponovno delati oziroma opravljati dejavnost, od delne pokojnine in od 20% predčasne ali starostne pokojnine, ki jo prejema upravičenec po predpisih, ki urejajo pokojninsko in invalidsko zavarovanje, izračuna in plača po znižani stopnji, vendar ne nižji od 16%. Za znižano stopnjo akontacije dohodnine se odloči zavezanec sam, o čemer mora obvestiti davčni organ in izplačevalca dohodka, če oceni, da bo akontacija dohodnine previsoka glede na pričakovano dohodnino na letni ravni.

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

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

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

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

posamezen dohodek ne presega 400 eurov.

128. člen **(akontacije dohodnine od dohodka iz dejavnosti)**

(1) Akontacija dohodnine od dohodka iz dejavnosti, če se davčna osnova od tega dohodka v davčnem letu ugotavlja na podlagi dejanskih prihodkov in odhodkov, se za davčno leto izračuna od davčne osnove, določene v III.3. poglavju tega zakona, vključno z zmanjšanjem in povečanjem davčne osnove ter davčnimi olajšavami, upošteva davčne olajšave, določene v prvem, drugem in četrtem odstavku 113. člena tega zakona, in na podlagi stopenj dohodnine, določenih v 122. členu tega zakona.

(2) Ne glede na prvi odstavek tega člena se pri izračunu akontacije dohodnine od dohodka iz dejavnosti, lahko upošteva olajšava iz 111. člena, prvega in drugega odstavka 114. člena tega zakona, če zavezanec za posamezno davčno leto te olajšave niso bile upoštevane pri izračunu akontacije dohodnine od dohodka iz zaposlitve, ki ga izplača glavni delodajalec, ali je bilo na ta način upoštevanih manj kot 5/12 teh olajšav. V primeru smrti zavezanca se zavezanec prizna sorazmerni del olajšav do dneva smrti zavezanca v skladu s prejšnjim stavkom tega odstavka. Ne glede na prvi odstavek tega člena se pri izračunu akontacije dohodnine od dohodka iz dejavnosti lahko upošteva olajšava iz 117. člena tega zakona za premije prostovoljnega dodatnega pokojninskega zavarovanja, ki jih zavezanec plačuje zase v pokojninski načrt kolektivnega zavarovanja, če je obvezno pokojninsko in invalidsko zavarovan kot samozaposlena oseba.

(3) Ne glede na prvi odstavek tega člena, se akontacija dohodnine od dohodka iz dejavnosti za zavezanca, ki je dosegel dohodke iz dejavnosti iz drugega odstavka 47. člena tega zakona, lahko izračuna po posebej izračunani povprečni stopnji akontacije dohodnine od dohodka iz dejavnosti. Povprečna stopnja akontacije dohodnine od dohodka iz dejavnosti se izračuna ob upoštevanju stopenj dohodnine iz 122. člena tega zakona, sorazmernega dela davčne osnove od dohodka iz dejavnosti iz drugega odstavka 47. člena tega zakona, če se davčna osnova od tega dohodka v davčnem letu ugotavlja na podlagi dejanskih prihodkov in odhodkov, določene v III.3. poglavju tega zakona, vključno z zmanjšanjem in povečanjem davčne osnove ter davčnimi olajšavami (v nadaljnjem besedilu tega odstavka: davčna osnova), na člana kmečkega gospodinjstva, ki je obvezno pokojninsko in invalidsko zavarovan iz naslova kmetijske in dopolnilne dejavnosti, in ob upoštevanju drugega odstavka tega člena. Sorazmerni del davčne osnove od dohodka iz dejavnosti iz drugega odstavka 47. člena tega zakona se ugotovi tako, da se davčna osnova razdeli na toliko delov, kolikor je članov kmečkega gospodinjstva zavezanca, ki so obvezno pokojninsko in invalidsko zavarovani iz naslova kmetijske in dopolnilne dejavnosti.

(4) Predhodna akontacija dohodnine od dohodka iz dejavnosti se za davčno leto določi v višini akontacije dohodnine od dohodka iz dejavnosti po zadnjem obračunu akontacije dohodnine, če ni z zakonom drugače določeno. Predhodna akontacija dohodnine se plačuje v rokih in na način, določen z zakonom, ki ureja davčni postopek.

(5) Predhodna akontacija dohodnine od dohodka iz dejavnosti in davčni odtegljaj iz 68. člena tega zakona se odštejeta od akontacije dohodnine iz prvega, drugega in tretjega odstavka tega člena. Morebitna vračila in doplačila akontacije dohodnine se plačujejo v rokih in na način, določen z zakonom, ki ureja davčni postopek.

131. člen **(akontacija dohodnine od drugih dohodkov)**

(1) Akontacija dohodnine od drugih dohodkov se izračuna in plača po stopnji 25% od davčne osnove iz drugega odstavka 106. člena in iz 108. člena tega zakona.

(2) Ne glede na prvi odstavek tega člena, se akontacija dohodnine od drugega dohodka, ki se prejema redno za mesečno obdobje, izračuna tako, da se za posamezni dohodek uporabijo stopnje dohodnine in lestvica iz 122. člena tega zakona, preračunana na 1/12 leta, in se upošteva 1/12 zneska olajšave iz 111. člena, prvega in drugega odstavka 112. člena in iz 114. člena tega

zakona, pod pogojem, da zavezanec ne prejema drugega dohodka, od katerega se akontacija dohodnine izračunava na način, kot je določeno v tem stavku. Za takšen način izračuna akontacije dohodnine od drugih dohodkov se odloči zavezanec sam, o čemer mora obvestiti davčni organ in izplačevalca dohodka.

(3) Pri izračunu akontacije dohodnine od priznavalnine po zakonu o republiških priznavalninah in zakonu o uresničevanju javnega interesa na področju kulture, ki jo za mesečno obdobje izplačuje Zavod za pokojninsko in invalidsko zavarovanje Slovenije, se upošteva osebna olajšava iz petega odstavka 112. člena tega zakona.

131.a člen
(dohodki, ki se ne všttevajo v letno davčno osnovo)

Dohodki, ki se ne všttevajo v letno davčno osnovo so:

1. dohodek iz kapitala iz III.6. poglavja tega zakona,
2. dohodek iz dejavnosti iz III.3. poglavja tega zakona, za katerega se ugotavlja davčna osnova na podlagi dejanskih prihodkov in normiranih odhodkov,
3. dohodek iz oddajanja premoženja v najem iz III.5.1. poglavja tega zakona.

135.a člen
(stopnja dohodnine od dohodka iz dejavnosti, ki se ne vštteva v letno davčno osnovo)

Od dohodka iz dejavnosti, ki se ne vštteva v letno davčno osnovo, se dohodnina za davčno leto izračuna od davčne osnove, ugotovljene v skladu z določbami III.3. poglavja tega zakona, po stopnji 20% in se šteje kot dokončen davek.

135.b člen
(izračun in plačilo dohodnine od dohodka iz dejavnosti, ki se ne vštteva v letno davčno osnovo)

(1) Izračun dohodnine od dohodka iz dejavnosti, ki se ne vštteva v letno davčno osnovo, se opravi z davčnim obračunom na letni ravni, ki ga opravi zavezanec sam. Obračun in poračun dohodnine se za posamezno davčno leto opravita v rokih in na način, določen s tem zakonom in zakonom, ki ureja davčni postopek.

(2) Od dohodnine, obračunane za posamezno davčno leto od dohodka iz dejavnosti, ki se ne vštteva v letno davčno osnovo, se odštejeta med letom plačana akontacija dohodnine od tega dohodka in davčni odtegljaj iz 68. člena tega zakona, ki se štejeta za akontacijo dohodnine od tega dohodka.

(3) Če je znesek obračunane dohodnine na letni ravni večji od zneska med letom plačane akontacije dohodnine, zavezanec doplača razliko dohodnine. Če je znesek obračunane dohodnine na letni ravni manjši od zneska med letom plačane akontacije dohodnine, se zavezancu razlika dohodnine vrne. Morebitna vračila in doplačila dohodnine se plačujejo v rokih in na način, določen z zakonom, ki ureja davčni postopek.

135.c člen
(izračun in plačilo akontacije dohodnine od dohodka iz dejavnosti, ki se ne vštteva v letno davčno osnovo)

Akontacija dohodnine od dohodka iz dejavnosti, razen davčnega odtegljaja iz 68. člena tega zakona, ki se ne vštteva v letno davčno osnovo, se za davčno leto določi v višini dohodnine od dohodka iz dejavnosti, ki se ne vštteva v letno davčno osnovo, po zadnjem obračunu akontacije dohodnine oziroma dohodnine od dohodka iz dejavnosti, če ni z zakonom drugače določeno.

Akontacija dohodnine se plačuje na podlagi zadnjega davčnega obračuna v rokih in na način, določen z zakonom, ki ureja davčni postopek.