Številka:

Datum:

Zadeva: Novela Zakona o dohodnini – ZDoh-2AA

Državni zbor RS je dne 28. 11. 2022 sprejel Zakon o spremembah in dopolnitvah Zakona o dohodnini (ZDoh-2AA), ki je bil objavljen v [Uradnem listu RS št. 158/2022](https://zakonodaja.ulinfotok.si/data/sectionpdf?sectionid=2022-01-4017). Zakon začne veljati naslednji dan po objavi v Uradnem listu Republike Slovenije (20. 12. 2022), razen 17. člena tega zakona, ki začne veljati 1. januarja 2023. Spremenjeni členi (44., 48., 59., 90., 109., 111., 113. in 123, spremenjeno poglavje VII.A ter spremeni a131.a, 135.č in 142. člen) se uporabljajo za davčna leta, ki se začnejo od vključno 1. januarja 2023. Bistvene spremembe oziroma novosti so sledeče:

1. Olajšave

Splošna olajšava, ki jo lahko uveljavljajo vsi zavezanci za dohodnino, se s 1. januarjem 2023 ne bo zvišala na 5.500 evrov, kot je bilo določeno z Zakonom o spremembah in dopolnitvah Zakona o dohodnini (ZDoh-Z), pač pa le na 5.000 evrov. Odpravljajo se tudi nadaljnja postopna zvišanja na 7.500 evrov do leta 2025.

Dodatna splošna olajšava se bo po novem priznala zavezancem s skupnim dohodkom do 16.000 evrov, kar v primerjavi z veljavnim zakonom pomeni približno 2.280 evrov več.

Zneski posebne olajšave za vzdrževane družinske člane se bodo v letih 2023 in 2024 zvišali za približno 7,5 odstotka.

Novost je posebna olajšava za mlade. Ta bo zavezancem do dopolnjenega 29. leta starosti zmanjšala davčno osnovo od dohodka iz delovnega razmerja za 1.300 evrov.

1. Davčna stopnja

Stopnja davka se v zadnjem, 5. dohodninskem razredu, dvigne nazaj na 50 % (iz 45 %, ki velja za davčno leto 2022).

1. Oprostitev plačila dohodnine od drugih dohodkov, pridobljenih v zvezi z osnovno kmetijsko in osnovno gozdarsko dejavnostjo

V skladu s sprejeto evropsko kmetijsko politiko za obdobje 2023-2027 so na novo urejene oprostitve plačila dohodnine za dohodke, ki so izplačani za ukrepe kmetijske politike, vezane na izvajanje nadstandardnih, okolju bolj prijaznih tehnologij, določene z Uredbo (EU) št. 2021/2115, in sicer zavezancem, ki davčno osnovo od dohodka iz osnovne kmetijske in osnovne gozdarske dejavnosti ugotavljajo na podlagi katastrskega dohodka in pavšalne ocene dohodka na čebelji panj. Po novem so tako oproščena dohodnine naslednja plačila iz naslova ukrepov kmetijske politike, kot jih določa Uredba (EU) št. 2021/2115:

* plačila iz sheme za podnebje, okolje in dobrobit živali,
* plačila za izpolnjevanje okoljskih, podnebnih in drugih upravljavskih obveznosti,
* plačila za naravne in druge omejitve, značilne za posamezno območje, v višini 50 % plačila,
* plačila za slabosti, značilne za posamezno območje, ki izhajajo iz nekaterih obveznih zahtev,
* plačila pridobljena z dolgoročnimi vlaganji vključno s plačili za vzpostavitev gospodarstev mladih kmetov, ki se dokazano namenijo poplačilu deležev drugih upravičencev do premoženja kmetije, če tako izhaja iz pogodbe o prevzemu, in se plačila nanašajo na pridobitev osnovnih sredstev kmetije.

Na novo se dodaja tudi oprostitev za podpore subvencioniranju zavarovalnih premij.

1. Dohodki iz zaposlitve

Plačila za poslovno uspešnost bodo v skladu s to novelo iz davčne osnove še naprej izvzeta, a tako kot do uveljavitve spomladi sprejetih sprememb, spet le do višine povprečne slovenske plače. Od 1. januarja 2023 dalje se namreč odpravlja možnost zmanjšanja davčne osnove v višini povprečne plače delavca. Dodaja se pogoj, da se plačilo za poslovno uspešnost, ki bo deležno ugodnejše davčne obravnave, lahko izplača največ dvakrat v koledarskem letu.

Poenostavlja se pogoje oz. način določanja višine nadomestila za uporabo lastnih sredstev za delo na domu, ki se ne všteva v davčno osnovo dohodka iz delovnega razmerja. Od 1. januarja 2023 bodo tako iz davčne osnove izvzeta izplačila nadomestil za uporabo lastnih sredstev za delo na domu do višine 0,20 % zadnje znane povprečne plače zaposlenih v Sloveniji, preračunane na mesec, za vsak dan dela na domu.

1. Ugotavljanje davčne osnove z upoštevanjem normiranih odhodkov

Spremenijo se odstotki davčno priznanih (normiranih) odhodkov, in sicer glede na višino doseženih prihodkov in glede na vključenost v obvezno zavarovanje po zakonu, ki ureja pokojninsko in invalidsko zavarovanje, pri zavezancu (v zvezi z dejavnostjo zavezanca).

Pri zavezancih, ki **bodo imeli v davčnem letu obvezno zavarovano za polni delovni čas na podlagi delovnega razmerja ali samozaposlitve vsaj 1 osebo neprekinjeno najmanj 9 mesecev**, se bo pri določanju normiranih odhodkov upoštevala naslednja lestvica:

|  |  |
| --- | --- |
| Če znašajo prihodki iz dejavnosti, za leto, za katero se ugotavlja davčna osnova, v eurih | % prihodkov |
| nad | do |
|  | 50.000 | 80 % |  |  |
| 50.000 | 100.000 | 40 % | nad | 50.000 |
| 100.000 |  | 0 % | nad | 100.000 |

Najvišja dopustna priznana višina normiranih odhodkov tako znaša 60.000 EUR

Pri zavezancih, ki **ne bodo imeli v davčnem letu obvezno zavarovane za polni delovni čas na podlagi delovnega razmerja ali samozaposlitve vsaj 1 osebe neprekinjeno najmanj 9 mesecev**, se bo pri določanju normiranih odhodkov upoštevala naslednja lestvica:

|  |  |
| --- | --- |
| Če znašajo prihodki iz dejavnosti, za leto, za katero se ugotavlja davčna osnova, v eurih | % prihodkov |
| nad | do |
|  | 12.500 | 80 % |  |  |
| 12.500 | 50.000 | 40 % | nad | 12.500 |
| 50.000 |  | 0 % | nad | 50.000 |

1. Dohodki iz oddajanja premoženja v najem

Stopnja dohodnine, ki se plačuje od dohodka iz oddajanja premoženja v najem, se zviša iz 15 % na 25 %, odstotek normiranih stroškov se ne spreminja (ostaja 10 %).

1. Dividende

V 90. členu (dividende) je (ponovno) dodana 6. točka četrtega odstavka. Z ZDoh-2V, ki se je začel uporabljati 1. 1. 2020 (in ta določba je veljala tudi v letu 2021), je bila dodana 6. točka četrtega odstavka 90. člena ZDoh-2, s katero se je določilo, da se kot dividende obdavčuje tudi izplačana vrednost delnic ali deležev v primeru odsvojitve delnic ali deležev v okviru pridobivanja lastnih delnic oziroma deležev družbe, razen ko družba pridobiva lastne delnice na organiziranem trgu. Določeno je bilo, da lahko v skladu z zakonom, ki ureja davčni postopek, davčni zavezanec uveljavlja zmanjšanje izplačane vrednosti za nabavno vrednost odsvojenih delnic ali deležev, ki se določi v skladu z 98. členom ZDoh-2 (vrednost kapitala ob pridobitvi). Prav tako je bilo določeno, da se v primeru, če je davčni zavezanec delnice ali deleže družbe pridobival na različne datume, šteje, da je odsvojil zadnje pridobljene delnice ali deleže, ter da odsvojitev delnic ali deležev po 6. točki ne šteje za odsvojitev kapitala po poglavju III.6.3. ZDoh-2 (Dobiček iz kapitala).

Z ZDoh-2Z, ki se je začel uporabljati za davčno leto 2022, je bila določba 6. točke četrtega odstavka 90. člena ZDoh-2 črtana, s spremembo ZDoh-2AA pa je 6. točka ponovno dodana in se kot dividende, tako, kot je že veljalo za davčni leti 2020 in 2021, obdavčuje tudi izplačana vrednost delnic ali deležev v primeru odsvojitve delnic ali deležev v okviru pridobivanja lastnih delnic oziroma deležev družbe, razen ko družba pridobiva lastne delnice na organiziranem trgu.

V praksi se je izkazalo, da se vrednosti delnic ali deležev v okviru pridobivanja lastnih delnic ali deležev družbe izplačujejo tudi obročno, zato je v določbo dodan nov stavek glede ugotavljanja davčne osnove v teh primerih. Tako se v primerih, ko je dogovorjeno obročno izplačevanje delnic ali deležev, posamezni obrok izplačila zmanjša za sorazmerni del nabavne vrednosti odsvojenih delnic ali deležev, ki se izračuna glede na delež tega obroka v skupnem izplačilu vrednosti delnic ali deležev.

V zvezi s tem členom vsebuje zakon tudi prehodno določbo (17. člen ZDoh-2AA), s katero se rešujejo primeri, ko so bile delnice ali deleži družbe odsvojeni v okviru pridobivanja lastnih delnic ali deležev družbe v letih 2020 in 2021, ko se je tak dohodek po ZDoh-2 obdavčeval kot dividenda, izplačani pa v letu 2022, ko se določba 6. točke četrtega odstavka 90. člena zakona ni več uporabljala. Ob upoštevanju dejstva, da z ZDoh-2Z za taka izplačila ni bila določena oprostitev dohodnine, se obročna oziroma odložena izplačila takega dohodka, izplačana v obdobju od 1. januarja 2022 do 31.12. 2022, vštevajo med druge dohodke po poglavju III.7. Drugi dohodki ter obdavčijo od davčne osnove, ki je enaka izplačanemu dohodku, sintetično in po progresivnih stopnjah dohodnine.

S prvim odstavkom 17. člena ZDoh-2AA se tako davčnim zavezancem omogoča, da se v primeru obročnih oziroma odloženih izplačil vrednosti delnic ali deležev, odsvojenih v okviru pridobivanja lastnih delnic oziroma deležev družbe v letih 2020 in 2021, za taka izplačila v letu 2022 odločijo za ugotovitev davčne osnove in izračun dohodnine, kot se predlaga z novo 6. točko četrtega odstavka 90. člena zakona (tj. cedularna obdavčitev oziroma obdavčitev kot dividenda po proporcionalni davčni stopnji kot dokončnim davkom, od davčne osnove, zmanjšane za nabavno vrednost odsvojenih delnic ali deležev), ter s tem tudi vračilo morebitne razlike med tako izračunano dohodnino ter med letom izračunano in odtegnjeno dohodnino ali odmerjeno akontacijo dohodnine.

Zavezanec bo moral tako odločitev uveljavljati z vlogo, ki jo bo moral vložiti pri davčnem organu najpozneje **do 5. februarja 2023**. Po tem roku te odločitve ne bo mogoče nikjer več uveljavljati. Davčni organ bo moral o vlogi odločiti v 60 dneh od dneva njene vložitve. Če bo z odločbo ugotovljeno, da znesek od takega dohodka izračunana in odtegnjena dohodnina oziroma akontacija dohodnine ali odmerjene akontacije dohodnine presega davčno obveznost iz nove 6. točke četrtega odstavka 90. člena po stopnji iz prvega odstavka 132. člena, se razlika (ne glede na Zakon o davčnem postopku) vrne zavezancu, fizični osebi (in ne plačniku davka). V primeru vračila razlike zavezancu ne pripadajo obresti. Zavezanec se lahko za davčno leto 2022 skladno z drugim stavkom prvega odstavka 109. člena Zakona o dohodnini, ki je sicer z ZDoh-2AA črtan, a se bo uporabljal za davčno leto 2022 – odloči, da se dohodki iz kapitala in dohodki iz oddajanja premoženja v najem obdavčujejo sintetično, po progresivnih stopnjah. 17. člen ZDoh-2AA začne veljati 1. januarja 2023.

1. Dobiček iz kapitala

Z novim šestim odstavkom 101. člena ZDoh-2 (čas pridobitve kapitala) se, zaradi odprave kakršnih koli dvomov o tem, kateri datum šteje za čas pridobitve v okviru povečanja osnovnega kapitala iz sredstev družbe povečanega deleža oziroma osnovnega vložka družbenika, ki jih poraja novejša in nasprotujoča si sodna praksa, posebej določa čas pridobitve kapitala ali dela kapitala (delnic ali deležev) v primerih, ko je bil osnovni kapital povečan iz sredstev družbe. Navedeno pomeni, da se v teh primerih čas pridobitve kapitala določa v skladu s posebnim pravilom iz novega šestega odstavka 101. člena ZDoh-2 in ne več v skladu s splošnimi pravili iz prvega odstavka 101. člena ZDoh-2. Besedilo novega šestega odstavka sledi besedilu četrtega odstavka 98. člena ZDoh-2, v katerem je opredeljena nabavna vrednost delnice ali povečanega deleža oziroma osnovnega vložka, pridobljenega pri povečanju osnovnega kapitala iz sredstev družbe. Z novim šestim odstavkom se določa, da se v primeru, kadar je zavezanec pridobil delnico ali povečani delež oziroma osnovni vložek pri povečanju osnovnega kapitala iz sredstev družbe, za čas pridobitve tako pridobljene delnice ali pridobljenega povečanega deleža oziroma osnovnega vložka šteje datum sklepa o povečanju osnovnega kapitala. Z novim šestim odstavkom 101. člena se jasno določa, da se za čas pridobitve v primerih, kadar so dosedanji delničarji oziroma družbeniki pridobili delnice oziroma deleže pri povečanju osnovnega kapitala iz sredstev družbe, za čas pridobitve tako pridobljenih delnic ali deležev šteje datum sklepa organa o povečanju osnovnega kapitala iz sredstev družbe, kar v primerih, ko je vpis takega sklepa v register konstitutivne narave (kot praviloma izhaja iz določb ZGD-1), pomeni datum vpisa sklepa o povečanju osnovnega kapitala iz sredstev družbe v register.

Na ta način se tako posredno tudi jasneje določa, da se vsako povečanje osnovnega kapitala iz sredstev družbe, podobno kot v primeru povečanja osnovnega kapitala z vložki družbenikov, za namene obdavčevanja z dohodnino šteje kot samostojna (tj. ločena oziroma nova) pridobitev kapitala delničarjev/družbenikov. To pomeni, da se tudi v primeru, ko se pri povečanju osnovnega kapitala družbe z omejeno odgovornostjo iz sredstev take družbe osnovni vložki dosedanjih družbenikov povečajo v sorazmerju z njihovimi poslovnimi deleži v dosedanjem osnovnem kapitalu (peti odstavek 517. člena ZGD-1), tako povečanje za namene obdavčevanja z dohodnino šteje za samostojno (tj. ločeno oziroma novo) pridobitev istovrstnega kapitala družbenikov (tj. deležev družbenikov v družbi), v zvezi s katerim se vodi evidenca zalog kapitala po metodi zaporednih cen (FIFO).

1. Cedularni dohodki (dohodki iz oddajanja premoženja v najem in dohodki iz kapitala)

Zadnja novela ZDoh-2Z je uvedla možnost izbire, da se cedularni dohodki (dohodki iz oddajanja premoženja v najem in dohodki iz kapitala (obresti, dividende in dobiček iz kapitala) vključijo v letno davčno osnovo in se obdavčijo po progresivni davčni lestvici z možnostjo upoštevanja davčnih olajšav. Z ZDoh-2 AA pa sta poglavje VII.A POSEBNA PRAVILA V ZVEZI Z UVELJAVLJANJEM ODLOČITVE ZAVEZANCA O VŠTEVANJU DAVČNIH OSNOV OD DOHODKOV IZ KAPITALA IN DOHODKOV IZ ODDAJANJA PREMOŽENJA V NAJEM V LETNO DAVNO OSNOVO in a131.a člena črtana. To pomeni, da se ta možnost izbire odpravlja za nadaljnja odmerna leta (od odmernega leta 2023 dalje), velja pa še za davčno leto 2022.