

VSE, KAR BI PRAVNIKI MORALI VEDETI O DAVKIH

Urednica: mag. Janja Ovsenik

**Avtorji: mag. Saša Jerman,
Lucijan Klemenčič, mag. Alan Maher,
Ana Mulej, mag. Janja Ovsenik**

LEXPERA®

GV
ZALOŽBA

Ljubljana 2025

Predgovor

Davčni sistem je temelj vsake sodobne družbe, saj omogoča financiranje javnih storitev, infrastrukture in socialne varnosti. Razumevanje davčnih obveznosti je ključno za vse pravne strokovnjake, ki se pri svojem delu srečujejo z izzivi davčnega prava.

Ta knjiga ponuja celovit pregled ključnih davčnih področij, vključno z davkom od dohodkov pravnih oseb (DDPO), davkom na dodano vrednost (DDV), dohodnino, davkom na darila in mednarodnim davčnim pravom. Poleg tega obravnava tudi davčne postopke in davčne spore, ki so ključni pri uveljavljanju pravic davčnih zavezancev ter zagotavljanju zakonitega in pravičnega obdavčenja.

Z jasnimi razlagami, praktičnimi primeri in analizo zakonodaje je mogoče poglobljeno razumevanje davčnih pravil, ki vplivajo na poslovne odločitve in osebne finance.

Knjiga je zasnovana predvsem za pravnike in pravne strokovnjake, ki se z davčnim pravom srečujejo poklicno in morajo temeljito poznati to področje za predlaganje zakonsko skladnih ter davčno optimalnih rešitev. Posebna pozornost je namenjena proceduralnim vidikom davčnega prava.

Naj bo ta knjiga vodnik skozi kompleksen svet davkov za vse odvetnike, pravne svetovalce in pravosodne strokovnjake, ki delujejo na področju davčnega prava – z znanjem do boljših odločitev.

mag. Janja Ovsenik in Lucijan Klemenčič

Kazalo

Predgovor	5
Seznam predpisov in kratic.	13
POGLAVJE 1: TEMELJI OBDAVČITVE	19
1.1. Namen in pomen obdavčenja	21
1.2. Pravni in strokovni viri davkov	24
1.2.1. Ustavno izhodišče	24
1.2.2. Zakonodaja	25
1.2.3. Akti Evropske unije	26
1.2.4. Sodna praksa in praksa davčnih organov.	27
1.2.5. Strokovni standardi, davčni kodeksi in primerjalne analize ..	29
1.3. Pregled vrst obdavčitve	30
1.3.1. Davek na dodano vrednost	33
1.3.2. Davek od dohodka fizičnih oseb	36
1.3.3. Davek od dohodka pravnih oseb	38
1.3.4. Druge oblike davkov	40
1.3.5. Dajatve	41
1.4. Področja davčnega svetovanja in vloga pravnikov	42
1.4.1. Skrb za zakonitost in izogibanje davčnim sporom	42
1.4.2. Zastopanje v davčnih postopkih in sporih	43
1.4.3. Davčno svetovanje in davčna optimizacija	43
POGLAVJE 2: OBDAVČITEV PRAVNIH OSEB	45
2.1. Splošno o davku od dohodkov pravnih oseb	47
2.2. Harmonizacija obdavčitve pravnih oseb znotraj Evropske unije. ...	48
2.3. Davčni zavezanci	50
2.3.1. Opredelitev davčnega zavezanca	50
2.3.2. Nepridobitne pravne osebe	51
2.4. Dohodki, ki imajo vir v Sloveniji	52
2.4.1. Opredelitev vira dohodkov	52
2.4.2. Dobiček, dosežen v poslovni enoti nerezidenta	54

2.4.3. Dohodki, od katerih se obračuna in plača davčni odtegljaj...	56
2.5. Davčna osnova.....	65
2.5.1. Splošno.....	65
2.5.2. Določbe o odpravi ekonomske dvojne obdavčitve.....	66
2.5.3. Sprememba računovodskih usmeritev zavezanca in popravki napak.....	67
2.5.4. Prevrednotovalni odhodki.....	67
2.5.5. Prevrednotenje gospodarskih kategorij na višje vrednosti....	69
2.5.6. Davčna obravnava rezervacij.....	70
2.5.7. Amortizacija.....	71
2.5.8. Davčno nepriznani odhodki.....	74
2.5.9. Transferne cene.....	76
2.5.10. Prihodki iz udeležbe v dobičku – dividende.....	79
2.5.11. Kapitalski dobički.....	83
2.5.12. Davčno nepriznani odhodki iz finančnih naložb.....	83
2.5.13. Davčna izguba.....	84
2.5.14. Davčne olajšave.....	86
2.6. Odprava dvojne obdavčitve za dohodke, dosežene v tujini.....	89
2.7. Davčna obravnava pravnih oseb pri prenosu dejavnosti, zamenjavah kapitalskih deležev, združitvah in delitvah.....	90
2.8. Ukrepi proti davčnim zlorabam.....	94
2.8.1. Splošno pravilo proti davčnim zlorabam.....	94
2.8.2. Posebna pravila proti davčnim zlorabam.....	95
POGLAVJE 3: OBDAVČITEV DOHODKA FIZIČNIH OSEB.....	99
3.1. Splošno o dohodnini.....	101
3.2. Davčno rezidenstvo.....	107
3.3. Dohodek iz zaposlitve.....	108
3.3.1. Dohodek iz delovnega razmerja.....	109
3.3.2. Dohodek iz drugega pogodbenega razmerja, ki spada med dohodke iz zaposlitve.....	119
3.4. Dohodek iz dejavnosti.....	131
3.4.1. Ugotavljanje davčne osnove z upoštevanjem dejanskih prihodkov in odhodkov.....	132

3.4.2. Ugotavljanje davčne osnove z upoštevanjem dejanskih prihodkov in normiranih odhodkov	133
3.5. Dohodek iz osnovne kmetijske in gozdarske dejavnosti	135
3.5.1. Katastrski dohodek	136
3.5.2. Dejansko opravljena dejavnost	138
3.5.3. Posebnosti pri davčni obravnavi odškodnin zaradi razlastitve kmetijskega zemljišča	139
3.6. Dohodek iz oddajanja premoženja v najem in prenosa premoženjske pravice	140
3.6.1. Dohodek iz oddajanja premoženja v najem	140
3.6.2. Dohodek od prenosa premoženjske pravice	142
3.7. Dohodek iz kapitala	144
3.7.1. Dohodek od obresti	144
3.7.2. Dohodek od dividend	145
3.7.3. Dohodek od dobička iz kapitala	148
3.8. Drugi dohodki	153
3.9. Davčna obravnava poslovanja z virtualnimi valutami	155
3.9.1. Vrste dohodka iz virtualnih valut	156
3.9.2. Predlog Zakona o davku od dobička iz odsvojitve kriptosredstev	158
POGLAVJE 4: DAVEK NA DEDIŠČINE IN DARILA	161
4.1. Splošno o davku na dediščine in darila	163
4.2. Zavezanec za davek	165
4.2.1. Davčne posledice za darovalca	167
4.3. Predmet obdavčitve	168
4.3.1. Nepremičnina kot predmet dediščine ali darila	170
4.3.2. Denar, premičnina ali druga stvarna pravica kot predmet dediščine ali darila	171
4.4. Določitev davčne osnove	172
4.5. Davčne stopnje in oprostitve	174
4.6. Davčna napoved ali odmera in plačilo davka	178
4.6.1. Davčna napoved in odmera davka na darilo	179
4.6.2. Odmera davka na dediščino	181

4.6.3. Odmera davka na podlagi pogodbe o dosmrtnem preživetju in darilne pogodbe za primer smrti	183
4.7. Plačilo in vračilo plačane davčne obveznosti	183
POGLAVJE 5: DAVEK NA DODANO VREDNOST	185
5.1. Splošno o davku na dodano vrednost	187
5.2. Predmet obdavčitve	190
5.3. Primeri transakcij, ki niso predmet obdavčitve z DDV in so zunaj sistema DDV	191
5.3.1. Nezakonite transakcije, ki niso predmet DDV	192
5.3.2. Transakcije, ki niso predmet DDV v primeru goljufije, in pravni standard »vedel oziroma bi moral vedeti«	193
5.3.3. Transakcije brez plačila, ki niso predmet DDV	195
5.3.4. Plačila brez dobave, ki niso predmet DDV	198
5.3.5. Transakcije za plačilo, ki niso predmet DDV	199
5.4. Davčni zavezanec	200
5.4.1. Javni organi	201
5.4.2. Mali davčni zavezanec	202
5.4.3. Skupina za DDV	204
5.5. Kraj obdavčljivih transakcij	205
5.5.2. Kraj opravljanja storitev	208
5.6. Transakcije z nepremičninami z vidika DDV	212
5.6.1. Definicija nepremičnin	212
5.6.2. Prodaja nepremičnin in davčni zavezanec za DDV	213
5.6.3. Vrste transakcij	214
5.6.4. Nepremičninske transakcije, ki niso predmet DDV	220
5.6.5. Možnost izbire obdavčitve transakcij z nepremičninami	222
5.6.6. Davčna stopnja pri obdavčenih transakcijah z nepremičninami	223
5.6.7. Vstopni DDV in 20-letno obdobje popravka	225
5.6.8. Obrnjena davčna obveznost pri transakcijah na področju nepremičnin	227
5.6.9. Kraj obdavčitve prodaje nepremičnin in storitev, povezanih z nepremičnino	228
5.7. Holdingi in DDV	229

5.7.1. Uvod	229
5.7.2. Ekonomska dejavnost holdingov in pravica do odbitka vstopnega DDV	229
5.7.3. Vrste holdingov	230
5.7.4. Kriteriji za upravičenost do delnega odbitka vstopnega DDV .	231
5.7.5. Finančne transakcije in njihov vpliv na pravico do odbitka...	232
POGLAVJE 6: DAVČNI POSTOPKI IN DAVČNI SPORI	235
6.1. Splošno o davčnem postopku	237
6.2. Udeleženci v davčnih postopkih	237
6.2.1. Obveznosti in način postopanja davčnih organov v postopku	239
6.2.2. Pravice in obveznosti strank v postopku	242
6.3. Izračun davčne obveznosti	246
6.3.1. Obračun davka oziroma samoodločba	246
6.3.2. Posebne vrste obračunov za odpravo napak	247
6.3.3. Odločba o odmeri davka	250
6.3.4. Zavezujoča informacija	253
6.3.5. Vnaprejšnji cenovni sporazum	253
6.4. Postopki davčnega nadzora	255
6.4.1. Davčni nadzor obračunov	257
6.4.2. Davčni nadzor posameznega področja poslovanja	257
6.4.3. Davčni inšpekcijski nadzor	258
6.4.4. Podelitev statusa zaradi spodbujanja prostovoljnega izpolnjevanja obveznosti	259
6.5. Postopek s pravnimi sredstvi	260
6.5.1. Redna pravna sredstva	260
6.5.2. Izredna pravna sredstva	261
6.6. Sodno varstvo v upravnem sporu	263
6.7. Postopek v davčnih zadevah pred Sodiščem EU	267
POGLAVJE 7: MEDNARODNA OBDAVČITEV	271
7.1. Splošno o mednarodni obdavčitvi	273
7.2. Mednarodni sporazumi	275

7.2.1. Mednarodne pogodbe o izogibanju dvojnega obdavčenja dohodka in premoženja	275
7.2.2. Vzorčna konvencija OECD	277
7.2.3. Multilateralna konvencija – MLI	284
7.3. Minimalni davek	288
7.3.1. Splošno o minimalnem davku	288
7.3.2. Sestava in izračun davka	289
7.3.3. Administrativne obveznosti in poročanje	290
7.4. Ureditev davkov v Evropski uniji	291
7.4.1. Direktiva o avtomatični izmenjavi informacij o čezmejnih aranžmajih – DAC 6	291
7.4.2. Državne pomoči po pravu EU	296
7.4.3. Predlogi novih direktiv EU	297
POGLAVJE 8: DAVKI IN TRAJNOSTNI RAZVOJ	305
8.1. Vloga obdavčitve kot orodja za trajnostni svet	307
8.2. Trajnostni razvoj v EU	311
8.2.1. Uredba EU o vzpostavitvi mehanizma za ogljično prilagoditev na mejah – CBAM	312
Literatura	314
Stvarno kazalo	323
Recenzija	335
O avtorjih	337

Recenzija

Kot odgovor na vedno nove izzive je kot plod strokovnih spoznanj urednice mag. Janje Ovsenik ter soavtoric in soavtorjev mag. Saše Jerman, Lucijana Klemenčiča, mag. Alana Maherja in Ane Mulej izšla nova knjiga s povednim naslovom »Vse, kar bi pravniki morali vedeti o davkih«. Glede na obvladljiv obseg tega dela v primerjavi s širino in kompleksnostjo davčnega področja se ta naslov kaže kot zelo simpatičen: gre torej za knjigo, ki vsebuje tisto, kar bi vsi pravniki morali nujno vedeti o davkih, kar je očiten namen prizadevanja avtoric in avtorjev tega dela.

Knjiga na jasen, pregleden in uporabniku dostopen način predstavlja različne vrste davkov, različne značilnosti teh obdavčenj in seveda nekatera odprta vprašanja, ki se v zvezi s tem pojavljajo. Ob tem se dotakne tudi vprašanj davčnega postopka in nekaterih rešitev, povezanih s pravnimi sredstvi ter sodnim varstvom v davčnih zadevah. V zaključnem delu obravnava vprašanje mednarodne obdavčitve, potem pa preide tudi na širšo tematiko povezave med davki in trajnostnim razvojem. Pri obravnavanju tem je kratka in jedrnata, tako da predstavi predvsem tisto, kar je v povezavi s posamezno temo bistveno in česar ne kaže spregledati. S tem je zanimivo izhodišče tudi za morebitno nadaljnjo bolj poglobljeno obravnavanje kompleksnih davčnopравnih vprašanj, ki se pojavijo tako v teoriji kot v vsakodnevni praksi.

Delo tudi ne ostane zgolj »pravno« v ožjem pomenu besede, temveč se mestoma ukvarja tudi z več ekonomskimi vidiki. Ti med drugim pregledno prikazujejo pomen posameznih vrst obdavčenja tako za državni proračun kot tudi za razumevanje primerljivosti navedenih veljavnih rešitev obdavčenja v Republiki Sloveniji v okviru Evropske unije in širše. Poleg tega poda tudi vpogled v položaj pravnika na davčnem področju ter pomen strokovnosti in potrebnih veščin pravnega svetovanja. Prav slednje je z razvojem priznavanja pomena (pravnosti) davčnega področja postalo pomembno sredstvo za varstvo pravic

in pravno varovanih interesov s področja davčnega prava tako posameznikov kot tudi pravnih oseb.

Prav prek svojega konciznega in osredotočenega prikazovanja mnogih davčno-pravnih vprašanj se kaže delo kot dostopno tudi tistim, ki se z davčnim pravom niso ukvarjali in potrebujejo relativno enostaven kažipot po temeljnih rešitvah na tem področju. Tako se lepo povezuje tudi z drugimi že dostopnimi deli na davčnem področju, med drugim z delom »Splošno davčno pravo«, s katerim ga povezuje že uvodna misel Jeana Baptista Colberta. Vsekakor je s tem dodana vrednost na davčnem področju.

dr. Erik Kerševan

O avtorjih

Janja Ovsenik je magistrica znanosti Ekonomske fakultete v Ljubljani, smer mednarodna ekonomija, in preizkušena davčnica Slovenskega inštituta za revizijo. Pridobila je tudi naziv specialistke za trajnostno poročanje, ki ga podeljuje Slovenski inštitut za revizijo, in certifikat poslovne skladnosti ICA, ki ji ga je podelila organizacija International Compliance Association. Je tudi sodna tolmačka za nemški jezik.

Na področju davkov ima več kot 20 let izkušenj, med drugim je delovala pri družbah PwC Slovenija in PwC Luxembourg. Tam je kot direktorica na oddelku za mednarodno davčno svetovanje svetovala zlasti ameriškim strankam s holdinškimi in finančnimi strukturami v Luksemburgu. Bila je tudi programska vodja izobraževanja BEPS, ki so ga v družbi PwC Luxembourg izvajali za svoje zaposlene in stranke. Bogate izkušnje pa je pridobila predvsem kot managerka na davčnem področju pri mednarodnem podjetju ArcelorMittal in kot vodja davčnega oddelka pri podjetju Aperam, ki imata oba sedež v Luksemburgu. Kot partnerica na davčnem področju pri družbi Andersen svetovanje je vpeta predvsem v projekte mednarodnega davčnega strukturiranja, skrbne preglede in transferne cene, specializirana je tudi za obdavčitev fizičnih oseb. Je izredna profesorica za področje mednarodne ekonomije pri izobraževalni instituciji ICHEC – Business School of Brussels. Od leta 2022 je stalna korespondentka nizozemske organizacije IBFD za področje transfernih cen v Sloveniji. Že pet let aktivno sodeluje tudi pri oblikovanju FinD-INFO dnevor, ki jih organizira Lexpera (GV Založba).

Saša Jerman je magistrica znanosti Ekonomske fakultete v Ljubljani, smer splošno poslovanje, specialistka revidiranja Ekonomske fakultete v Ljubljani ter preizkušena davčnica Slovenskega inštituta za revizijo.

Od leta 1989 dela na področju davkov, računovodstva in revizije. Kariero je začela v Službi družbenega knjigovodstva (zdaj FURS) na področju nadzora. Od leta 1994 je v revizijski družbi Podboršek, k. d., delovala kot pooblaščen revizorka

in vodja revizijskih projektov, od leta 2000 pa v mednarodni revizijski družbi KPMG kot vodja davčnega in pravnega svetovanja. V letih 2004–2007 je bila zaposlena na Slovenskem inštitutu za revizijo, odgovorna za področje davkov. Je ustanoviteljica, večinska lastnica in direktorica družbe Jerman & Bajuk, d. o. o., ter vodi zahtevnejše projekte s področij reorganizacije, statusnih preoblikovanj družb, davkov in računovodstva. Poleg tega je predsednica strokovnega sveta Slovenskega inštituta za revizijo, predsednica odbora preizkušenih davčnikov in članica komisije za slovenske računovodske standarde pri Slovenskem inštitutu za revizijo. Kot večletna predavateljica tako v okviru Slovenskega inštituta za revizijo kot na javno izvajanih seminarjih in delavnicah je objavila številna dela, med drugim Metodiko revidiranja DDV, DDV pri transakcijah znotraj EU ter Analizo transakcij s podjetji pod skupnim upravljanjem po MSRP in evropskem davčnem pravu.

Lucijan Klemenčič je univerzitetni diplomirani ekonomist, ki je diplomiral na Ekonomski fakulteti Univerze v Ljubljani na poslovnem oddelku s finančno smerjo.

Marca 2017 je postal član (FCCA – *fellow of the Association of Chartered Certified Accountants*) pri združenju Association of Chartered Certified Accountants iz Velike Britanije. V obdobju 2021–2024 je na Univerzi v San Franciscu zaključil magistrski študij pravnih znanosti s specializacijo iz obdavčitve (*master of legal studies in taxation*). V letih 2008–2012 je kot davčni svetovalec pri družbi PwC vodil svetovalno ekipo za DDV, transferne cene in davek od dohodkov pravnih oseb, pri čemer je sodeloval pri projektih z multinacionalkami in vodil skrbne davčne preglede. V letih 2012–2020 je kot davčni svetovalec pri družbi EY vodil ekipo za transferne cene in davek od dohodkov pravnih oseb, reševal davčne spore in svetoval pri korporativnih reorganizacijah, hkrati pa je bil regijski vodja Akademije za poslovne davčne storitve za EMEA. Od septembra 2020 deluje kot davčni svetovalec pri Odvetniški pisarni Senica & partnerji, od leta 2022 pa poleg tega opravlja funkcijo direktorja za davčno področje pri družbi Andersen svetovanje.

Alan Maher je zaključil magistrski študij davčnega prava na Univerzi v Mariboru ter specialistični študij managementa in financ v Kuala Lumpurju v Maleziji. Je preizkušeni davčnik Slovenskega inštituta za revizijo ter upravitelj v postopkih zaradi insolventnosti pri Ministrstvu za pravosodje.

Na svoji poklicni poti se je pri revizijski družbi ukvarjal z davčnim svetovanjem, in sicer na področjih statusnih preoblikovanj podjetij, zahtevnejših davčno-pravnih vprašanj področja davka od dohodkov pravnih oseb, dohodnine in mednarodnega obdavčenja. Od leta 2007 je aktivno sodeloval tudi pri medna-

rodnih projektih podjetniškega prestrukturiranja ter pri več finančnih in davčnih skrbnih pregledih v Sloveniji in v srednje- in vzhodnoevropskih državah pri svetovalni družbi Cautala Pros. Nekaj časa je deloval v Češki republiki kot sodelavec za področje obdavčenja pri prestrukturiranju podjetij na področju nepremičnin pri družbi PwC. V Sloveniji je organiziral seminarje s področja obdavčenja kapitalskih dobičkov in davčnih odtegljajev ter predaval v okviru Slovenskega inštituta za revizijo. Od leta 2008 je stalni korespondent nizozemske organizacije IBFD za področje direktnih davkov in sodne prakse v Sloveniji.

Ana Mulej je univerzitetna diplomirana pravnica. Za izjemen študijski uspeh je prejela zlato listino Pravne fakultete Univerze v Ljubljani. Med študijem je ekipno zmagala na XII. Pitamičevem tekmovanju iz znanja ustavnega prava in na IX. tekmovanju Prav(n)a rešitev iz znanja civilnega in gospodarskega prava. Na svetovnem tekmovanju European Law Moot Court (ELMC) je njena ekipa dosegla 3. do 4. mesto. Na Pravni fakulteti v Ljubljani je prostovoljno delovala kot tutorica za delovno pravo. Študijsko prakso je opravljala pri Vrhovnem sodišču, Upravnem sodišču in v dveh odvetniških pisarnah. Redno poroča s strokovnih konferenc za revijo Pravna praksa.