



REPUBLIKA SLOVENIJA  
**MINISTRSTVO ZA FINANCE**

FINANČNA UPRAVA REPUBLIKE SLOVENIJE

Šmartinska cesta 55, p.p. 631, 1001 Ljubljana

T: 01 478 38 00  
F: 01 478 39 00  
E: [gfu.fu@gov.si](mailto:gfu.fu@gov.si)  
[www.fu.gov.si](http://www.fu.gov.si)

---

## POKRIVANJE DAVČNE IZGUBE

Podrobnejši opis

1. izdaja, februar 2017

## KAZALO

1 POKRIVANJE DAVČNE IZGUBE .....	3
2 POSTOPEK REDNE LIKVIDACIJE IN DAVČNA IZGUBA .....	4
3 POKRIVANJE DAVČNE IZGUBE ZA ZAVEZANCE V POSTOPKU PRISILNE PORAVNAVE .....	5

## 1 POKRIVANJE DAVČNE IZGUBE

Na podlagi določbe 36. člena [Zakona o davku od dohodkov pravnih oseb \(ZDDPO-2\)](#), ki se uporablja od 1. januarja 2007 dalje, se davčna izguba lahko pokriva z zmanjšanjem davčne osnove v naslednjih davčnih obdobjih neomejeno (razen v primerih, ki jih zakon drugače ureja), kar po prehodni določbi 84. člena tega zakona velja tudi za izgube iz davčnih obdobjih od leta 2000 do leta 2006 (razen pri izgubah iz leta 2006, ki se niso pokrile v skladu s petim odstavkom 29. člena ZDDPO-1).

Zmanjšanje davčne osnove zaradi davčnih izgub iz preteklih davčnih obdobjih je dovoljeno največ v višini 50% davčne osnove davčnega obdobja<sup>1</sup>.

Pokrivanje davčne izgube je dovoljeno pod določenimi pogoji in z določenimi omejitvami. Po določbi petega odstavka 36. člena ZDDPO-2 zavezanec v primeru,

- če se v posameznem davčnem obdobju lastništvo delniškega kapitala oziroma kapitalskih deležev ali glasovalnih pravic zavezanca neposredno ali posredno spremeni za več kot 50 % glede na stanje lastništva na začetku davčnega obdobja,

in če zavezanec že dve leti pred spremembo lastništva ne opravlja dejavnosti ali dve leti pred ali po spremembi lastništva bistveno spremeni dejavnost (razen če spremeni dejavnost zaradi ohranjanja delovnih mest ali sanacije poslovanja, kot izrecno določa sedmi odstavek tega člena), izgubi pravico pokrivati izgube, ki so nastale v letu spremembe lastništva ali v preteklih davčnih obdobjih. Če zavezanec bistveno spremeni dejavnost v dveh letih po takšni spremembi lastništva, se davčna osnova poveča za že uveljavljene davčne izgube, ki so nastale v letu spremembe lastništva ali v preteklih davčnih obdobjih.

Pokrivanje davčnih izgub po 36. členu ZDDPO-2 oziroma izguba pravice do pokrivanja davčnih izgub je torej vezano na kumulativno izpolnjevanje obeh navedenih pogojev. Če se v posameznem davčnem obdobju lastništvo kapitalskih deležev ali glasovalnih pravic zavezanca neposredno ali posredno spremeni za več kot 50 % glede na stanje lastništva na začetku davčnega obdobja, je treba pravico do pokrivanja davčne izgube hkrati presoјati tudi z vidika kontinuitete opravljanja dejavnosti zavezanca (če zavezanec že dve leti pred spremembo lastništva ne opravlja dejavnosti, ali dve leti pred ali po spremembi lastništva bistveno spremeni dejavnost).

Navedena določba ima naravo določb proti davčnemu izogibanju. Zakon ne določa, kaj se šteje za bistveno spremembo dejavnosti. To je treba ugotavljati v vsakem posameznem primeru ob upoštevanju vseh dejstev in okoliščin konkretnega primera. Pri tem gre za ugotavljanje morebitnih sprememb v dejanskem opravljanju dejavnosti zavezanca (in ne zgolj za dejavnost, ki je registrirana), ki se presoјajo glede na naravo dejavnosti in okoliščine konkretnega primera (npr. glede na delež prihodkov od posamezne dejavnosti, z vidika kontinuitete števila zaposlenih in strukture delovnih mest, sredstev, ipd.).

### Primer 1:

Zavezanec je v letu 2006 dobil novega lastnika (postal je 100 % lastnik, pred tem pa ni imel deleža v podjetju). Zaradi spremembe lastništva v letu 2006 ni možno pokrivati izgube iz leta 2005 in 2006, glede na določbo 84. člena ZDDPO-2 pa lahko v letu 2007 zavezanec pokrije izgube iz let 2000, 2002 in 2003.

Glede pokrivanja izgub iz preteklih obdobjih, nastalih pred letom 2007, pa ZDDPO-2 v prehodni določbi 84. člena določa, da se izgube iz davčnih obdobjih od leta 2000 do leta 2006 lahko pokrivajo v skladu s 36. členom tega zakona, razen izgub, ki se niso pokrile v skladu s petim

---

<sup>1</sup> Zakon o spremembah in dopolnitvi Zakona o davku od dohodkov pravnih oseb – ZDDPO-2H (Uradni list RS, št. 30/12 z dne 26. 4. 2012)

odstavkom 29. člena Zakona o davku od dohodkov pravnih oseb – ZDDPO-1 (Uradni list RS, št. 33/06 – UPB2).

V skladu s petim odstavkom 29. člena ZDDPO-1 se namreč niso mogle pokriti oziroma prenašati v naslednja davčna obdobja izgube, ki so nastale v letu 2005 oziroma v letu 2005 in 2006, če se je v letu 2005 oziroma v letu 2006 lastništvo delniškega kapitala oziroma kapitalskih deležev ali glasovalnih pravic zavezanca spremenilo za več kot 25 %. Določba 29. člena ZDDPO-1 pa na podlagi prehodne določbe 83. člena tega zakona ni veljala za pokrivanje davčnih izgub, ki so nastale v letih pred začetkom uporabe ZDDPO-1, torej za izgube od leta 2000 do leta 2004.

Navedeno v opisanem primeru, v katerem je prišlo do 100 odstotne spremembe lastništva v letu 2006, pomeni, da je zavezanec zaradi te spremembe že v letu 2006, v skladu s takrat veljavno ureditvijo po ZDDPO-1, izgubil pravico do pokrivanja oziroma prenašanja izgub iz let 2005 in 2006 v naslednja davčna obdobja, in teh izgub ne more več uveljavljati, lahko pa zniža pozitivno davčno osnovo leta 2007 na račun še nepokritih davčnih izgub iz let 2000, 2002 in 2003.

#### **Primer 2:**

1. Na začetku davčnega obdobja je lastništvo družbe X razdeljeno na družbo A z 51 odstotkov, družbo B z 48 odstotkov in na male delničarje z 1 odstotkom. Med letom se lastniška struktura spremeni, družba A ima 37-odstotni, družba B 14-odstotni in družba C 49-odstotni (malih delničarjev ni več) delež.

2. Drugi primer je enak opisanemu, s tem da ob koncu leta družba C odproda svoj lastniški delež družbama A in B, ki postaneta edini lastnici družbe X.

Pri ugotavljanju pogoja iz petega odstavka 36. člena ZDDPO-2 – »če se v davčnem obdobju lastništvo delniškega kapitala oziroma kapitalskih deležev ali glasovalnih pravic zavezanca neposredno ali posredno spremeni za več kot 50 odstotkov glede na stanje lastništva na začetku davčnega obdobja ...«, se višina odstotka spremembe lastništva delniškega kapitala oziroma kapitalskih deležev ali glasovalnih pravic zavezanca izračuna z upoštevanjem razlik v kapitalskih deležih posamičnih lastnikov na podlagi primerjave stanja lastništva na koncu davčnega obdobja s stanjem lastništva na začetku davčnega obdobja, za katero se sestavlja davčni obračun.

Navedeno pomeni, da o več kot 50-odstotni spremembi lastništva govorimo, če po stanju na koncu davčnega obdobja, primerjalno s stanjem na začetku davčnega obdobja, skupna pozitivna razlika v kapitalskih deležih posamičnih obstoječih oziroma novih lastnikov znaša več kot 50 odstotkov (in nasprotno, če po stanju na koncu davčnega obdobja skupna negativna razlika v kapitalskih deležih posamičnih obstoječih oziroma prejšnjih lastnikov znaša več kot 50 odstotkov). To pomeni, da gre v obeh opisanih primerih za manj kot 50-odstotno spremembo lastništva.

## **2 POSTOPEK REDNE LIKVIDACIJE IN DAVČNA IZGUBA**

Upravičenja in obveznosti v primerih statusno pravnih preoblikovanj, torej tudi prevzem davčnih izgub, določa 49. člen [Zakona o davku od dohodkov pravnih oseb \(ZDDPO-2\)](#).

#### **Primer:**

Davčni zavezanec A d.o.o. (v nadaljevanju zavezanec) je v postopku redne likvidacije in je v 100% lasti B d.d. (v nadaljevanju lastnik). Postavlja se vprašanje ali sme zavezanec v primeru likvidacije prenesti na lastnika davčno izgubo.

Davčno izgubo zavezanca, ki bo po zaključku postopka redne likvidacije prenehal obstajati, ni možno prenesti na družbo lastnico.

Likvidacijo zavezanca ureja deveti oddelek [Zakona o gospodarskih družbah \(ZGD-1\)](#). Po določitih 418. člena ZGD-1 se v postopku likvidacije po plačilu vseh dolgov med družbenike razdeli preostalo premoženje družbe. Pri likvidaciji gre za prenehanje poslovanja zavezanca, poplačilo upnikov, razdelitev preostanka premoženja med družbenike in za prenehanje obstoja pravne osebe.

O prenosu ekonomskih kategorij (sredstev in obveznosti) med bilancami stanja različnih oseb govorimo v primerih statusno pravnih preoblikovanj. Skupno takim preoblikovanjem je, da se samo gospodarsko poslovanje ohranja, le oseba v okviru katere se le-to odvija, se spremeni.

Nasprotno pa v primeru likvidacije gospodarsko poslovanje preneha in posledično se v bilanco lastnika ne prenese vsebina bilance zavezanca ampak le pripadajoč ostanek premoženja po poplačilu vseh dolgov.

Upravičenja, vključno s prenosom davčne izgube, ki jih določa 49. člen ZDDPO-2 ima prevzemna družba pravico koristiti le, če statusno pravno preoblikovanje izpolnjuje pogoje za davčno nevtralno obravnavo. Likvidacija pa ni davčno nevtralna. Velja prav nasprotno, saj gre pri poplačilu dolgov in izplačilu preostanka lastniku za udejanjenje likvidacijskih torej ocenjenih, tržnih oziroma iztržljivih vrednosti in na tej podlagi za dokončno obdavčitev zavezanca.

### **3 POKRIVANJE DAVČNE IZGUBE ZA ZAVEZANCE V POSTOPKU PRISILNE PORAVNAVE**

Zavezanec za davek na podlagi 37. člena [Zakona o davku od dohodkov pravnih oseb \(ZDDPO-2\)](#) izgubi pravico do pokrivanja davčne izgube v višini zneska odpisanih obveznosti po potrjeni prisilni poravnavi. Pojem »davčne izgube iz preteklih let« se nanaša na izgube, ugotovljene tako v davčnem obračunu za davek od dohodkov pravnih oseb in v davčnem obračunu akontacije dohodnine od dohodka iz dejavnosti za obdobje pred začetkom prisilne poravnave, kakor tudi na izgube ugotovljene v davčnih obračunih, ki sledijo temu davčnemu obračunu. 37. člen ZDDPO-2 določa, da zavezanec, ki v postopku prisilne poravnave po zakonu, ki ureja postopke zaradi insolventnosti, v davčno osnovo ne vključi prihodkov zaradi prenehanja obveznosti družbe, izgubi pravico do pokrivanja davčne izgube iz preteklih let v znesku teh obveznosti. Obravnavani člen torej izgubo pravice do pokrivanja davčne izgube iz preteklih let »omejuje« le z višino zneska prihodkov zaradi prenehanja obveznosti družbe po zakonu, ki ureja postopke zaradi insolventnosti, ki jih davčni zavezanec ne vključi v davčno osnovo. V skladu z zgornjo obrazložitvijo gre za znesek odpisanih obveznosti v postopku prisilne poravnave.

Da bi lahko pravilno opredelili pomen pojma »davčne izgube iz preteklih let« v okviru določbe 37. člena ZDDPO-2, je treba ta pojem opredeliti tudi z vsebinskega vidika. Povedano drugače, določbo 37. člena ZDDPO-2 je potrebno umestiti v usklajeno celoto. Veljavni 37. člen ZDDPO-2 se je do uveljavitve 41. člena [Zakona o finančnem poslovanju, postopkih zaradi insolventnosti in prisilnem prenehanju \(ZFPPIPP\)](#) glede računovodske obravnave odpisanih obveznosti v postopku prisilne poravnave nanašal na [Zakon o finančnem poslovanju podjetij \(ZFPPod\)](#). ZFPPod je v 18. členu določal, da podjetje v višini prihodkov, nastalih zaradi odpisa dolgov, najprej pokrije (poslovno) izgubo iz preteklih let, če je prihodkov več, pa za razliko oblikuje dodatne rezerve.

Prihodki zaradi prenehanja obveznosti družbe na podlagi zmanjšanja dolgov v skladu s potrjeno prisilno poravnavo so se torej pripoznali v izkazu poslovnega izida družbe, nadalje so se

oblikovali odhodki za pokrivanje izgube, ki so bili v skladu s 30. členom ZDDPO-2 davčno nepriznani, kar na kratko pomeni, da je na podlagi naslova odpisa obveznosti prišlo do povečanja davčne osnove.

V zvezi z oblikovanjem rezerv iz naslova razlike med odpisanimi obveznostmi in poslovno izgubo iz preteklih let je 28. člen ZDDPO-2 določal, da se prihodki iz naslova odpisa dolgov v postopku prisilne poravnave v delu, ki se nanaša na oblikovanje rezerv po zakonu, ki ureja finančno poslovanje podjetij, ne vključijo v davčno osnovo. V skladu s 37. členom ZDDPO-2 je družba izgubila pravico do pokrivanja davčne izgube iz preteklih let, če je izvzela prihodke iz naslova odpisov dolgov v postopku prisilne poravnave po 28. členu ZDDPO-2, in sicer v znesku prihodkov, ki jih zaradi oblikovanja rezerv ni vključila v davčno osnovo.

Namen 37. člena ZDDPO-2 je bil torej v povezavi z določbo ZFPPOd jasno razviden – zaščita davčne osnove. Odhodki, ki se nanašajo na odpisane obveznosti v prisilni poravnavi, z odpisom dejansko (ne pravno) pomenijo neupravičeno zniževanje davčne osnove, zato je zakonodajalec predvidel, da je treba odpisane obveznosti vključiti v davčno osnovo oziroma v njihovem znesku ne prenašati preteklih davčnih izgub.

Na podlagi določb ZFPPIPP in SRS<sup>2</sup> pa se je računovodska obravnava odpisa obveznosti iz potrjene prisilne poravnave spremenila. Po določbah SRS 8 se izguba ne pokriva več preko odhodkov, temveč se pokriva s čistim dobičkom poslovnega leta in z nabranimi drugimi sestavinami kapitala, predvsem z rezervami ali dobičkom prejšnjih let. ZFPPIPP v 41. členu določa, da se učinki potrjene prisilne poravnave računovodsko obravnavajo po posebnem pravilu, ki odstopa od splošnega pravila evidentiranja odpisov obveznosti. Prihodki zaradi prenehanja obveznosti družbe na podlagi zmanjšanja terjatev v skladu s potrjeno prisilno poravnavo so najprej namenjeni pokrivanju prenesene poslovne izgube, v višini morebitne razlike do celotnega zneska teh odpisanih obveznosti pa oblikovanju kapitalskih rezerv. Po drugem odstavku 41. člena ZFPPIPP se učinki potrjene prisilne poravnave izkažejo neposredno v bilanci stanja in ne v izkazu poslovnega izida.

Z vidika namena določbe 37. člena je torej jasno razvidno, da se pojem »davčne izgube iz preteklih let« ne more nanašati zgolj na izgube, izkazane v davčnih obračunih za davčna obdobja pred obdobjem, v katerem je bila prisilna poravnava potrjena, temveč se nanaša na vsakokratne davčne izgube, ugotovljene v davčnem obračunu, ki jih davčni zavezanec prenaša v naslednja obdobja za zmanjšanje davčne osnove, do višine zneska odpisanih dolgov po potrjeni prisilni poravnavi.

Zavezanec za davek, ki v skladu s potrjeno prisilno poravnavo odpiše obveznosti v znesku, ki je višji od zneska njegovih natečenih nepokritih davčnih izgub iz preteklih davčnih obdobj, mora v davčnem obračunu za obdobje, v katerem pride do odpisa obveznosti, odpraviti nepokrite davčne izgube iz preteklih davčnih obdobj. V praksi to pomeni, da zavezanec za davek v Prilogi 5 obračuna DDPO oziroma v Prilogi 6 obračuna DohDej v stolpcu 5, v vrsticah n-1 do n-x zmanjša nepokrite davčne izgube tako, da je ostanek nepokrite davčne izgube (stolpec 10) enak nič. Zavezanec mora k davčnemu obračunu za davčno obdobje, v katerem je prišlo do potrditve prisilne poravnave, kot dodatno pdf prilogo priložiti dopis, v katerem davčnemu organu razkrije celoten znesek odpisa obveznosti na podlagi potrjene prisilne poravnave, skupni znesek v obračunu odpravljenih nepokritih davčnih izgub (vsoto stolpca 5) in razliko med tema zneskoma. Zavezanec mora v prihodnjih davčnih obračunih odpraviti tudi morebitne novo nastale nepokrite davčne izgube iz preteklih let in sicer vse do zneska te razlike.

---

<sup>2</sup> Slovenski računovodski standardi 2006 (Uradni list RS, št. 118/05, 10/06 – popr., 58/06, 112/06 – popr., 3/07, 12/08, 119/08, 1/10, 90/10 – popr., 80/11, 2/12, 64/12, 94/14 in 2/15 – popr.) in [Slovenskimi računovodski standardi \(2016\)](#)