



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)

---

## **DOHODEK IZ DEJAVNOSTI**

### **Brošura o dohodku iz dejavnosti**

**Podrobnejši opis**

**10. izdaja, MAJ 2021**

## KAZALO

1. Uvod .....	3
2. Ugotavljanje davčne osnove z upoštevanjem dejanskih prihodkov in odhodkov .....	3
3. Ugotavljanje davčne osnove z upoštevanjem dejanskih prihodkov in normiranih odhodkov .....	4
4. Prenosi sredstev med podjetjem in gospodinjstvom.....	10
4.1. Prenos nepremičnine in prodaja le-te pri zavezancu, ki ugotavlja davčno osnovo z upoštevanjem normiranih odhodkov .....	11
5. Davčna obravnava oproščenih prispevkov za socialno varnost .....	12

## 1. Uvod

Za dohodek iz dejavnosti šteje dohodek, dosežen z opravljanjem vsake podjetniške, kmetijske, gozdarske, poklicne ali druge neodvisne samostojne dejavnosti. Bistvena elementa, na katerih temelji opredelitev dohodka iz dejavnosti sta, da se dejavnost opravlja trajno (o opravljanju dejavnosti ne moremo govoriti, če gre za enkratni ali občasni posel) in neodvisno oziroma samostojno (zavezanci opravljajo dejavnost za svoj račun, v svojo korist, na svojo odgovornost ter za obveznosti iz naslova opravljanja dejavnosti jamčijo z vsem svojim premoženjem).

Zavezanci za dohodek iz dejavnosti so vsi zasebniki. Sem sodijo poleg podjetnikov, ki jih opredeljuje [Zakon o gospodarskih družbah \(ZGD-1\)](#), tudi druge fizične osebe, ki priglasijo opravljanje dejavnosti na podlagi drugih predpisov (npr. notarji, odvetniki, novinarji, člani kmečkega gospodinjstva).

Davčna osnova od dohodka iz dejavnosti se ugotavlja na enega izmed naslednjih načinov:

- z upoštevanjem dejanskih prihodkov in odhodkov, ali
- z upoštevanjem dejanskih prihodkov in normiranih odhodkov.

## 2. Ugotavljanje davčne osnove z upoštevanjem dejanskih prihodkov in odhodkov

Pri zavezancih, ki ugotavljajo davčno osnovo z upoštevanjem dejanskih prihodkov in odhodkov, je davčna osnova dobiček, ki se ugotovi tako, da se od prihodkov, ustvarjenih v koledarskem letu, odštejejo odhodki. Za ugotavljanje prihodkov in odhodkov se uporablja poleg [Zakona o dohodnini \(ZDoh-2\)](#) tudi [Zakon o davku od dohodkov pravnih oseb \(ZDDPO-2\)](#). Po določilih tega zakona se pri ugotavljanju dobička priznavajo prihodki in odhodki, ugotovljeni v izkazu poslovnega izida v skladu s predpisi oziroma računovodskimi standardi.

Zavezanci morajo davčnemu organu najkasneje do 31. marca tekočega leta predložiti obrazec davčnega obračuna akontacije dohodnine in dohodnine od dohodka iz dejavnosti, v katerega vpišejo prihodke in odhodke, ki so jih dosegli v preteklem letu. V davčnem obračunu lahko zavezanci uveljavljajo tudi davčne olajšave, ki jih določa Zakon o dohodnini (ZDoh-2) največ v višini 63% davčne osnove, in sicer:

- olajšavo za vlaganja v raziskave in razvoj,
- olajšavo za investiranje,
- olajšavo za zaposlovanje,
- olajšavo za zaposlovanje invalidov,
- olajšavo za zavezanca invalida,
- olajšavo za izvajanje praktičnega dela v strokovnem izobraževanju,
- olajšavo za prostovoljno dodatno pokojninsko zavarovanje,
- olajšavo za donacije.

Od ugotovljene davčne osnove, tj. dobička, morajo zavezanci plačati akontacijo dohodnine od dohodka iz dejavnosti. Pri izračunu akontacije dohodnine se upoštevajo stopnje dohodnine iz davčne lestvice (od 16 do 50 %), zavezanci pa lahko upoštevajo tudi splošno olajšavo, dodatno splošno olajšavo in posebno olajšavo za vzdrževane družinske člane. Te olajšave lahko upoštevajo pod pogojem, da jim 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. Poleg omenjenih olajšav lahko

zavezanci upoštevajo tudi olajšavo za prostovoljno dodatno pokojninsko zavarovanje za premije prostovoljnega dodatnega pokojninskega zavarovanja, ki jih zavezanci plačujejo zase v pokojninski načrt kolektivnega zavarovanja, če so obvezno pokojninsko in invalidsko zavarovani kot samozaposlene osebe.

Na podlagi zadnjega davčnega obračuna se določi tudi predhodna akontacija dohodnine, ki se v tekočem davčnem letu plačuje:

- v mesečnih obrokih (če znesek predhodne akontacije presega 400 evrov) ali
- v trimesečnih obrokih (če znesek predhodne akontacije ne presega 400 evrov).

Obroki predhodne akontacije dospejo v plačilo na zadnji dan obdobja, na katerega se nanašajo (tj. na zadnji dan v mesecu oziroma na zadnji dan v trimesečju), in morajo biti plačani v desetih dneh po dospelosti.

Zavezanci, ki začnejo z opravljanjem dejavnosti, predhodno akontacijo izračunajo sami v znesku glede na višino predvidene davčne osnove davčnega leta, za katero se plačuje predhodna akontacija. Obrazložen izračun predvidene davčne osnove, višino predhodne akontacije ter obrokov predložijo davčnemu organu v osmih dneh od vpisa v primarni register oziroma od vpisa v uradno evidenco organa.

Zavezanci za dohodek iz osnovne kmetijske in osnovne gozdarske dejavnosti (v nadaljevanju OKGD) se lahko prostovoljno odločijo za ugotavljanje davčne osnove iz OKGD na podlagi dejanskih prihodkov in odhodkov. Opisan način ugotavljanja davčne osnove priglasijo do 31. oktobra leta pred letom, v katerem bodo ugotavljali davčno osnovo na podlagi dejanskih prihodkov in odhodkov ter ga uporabljajo najmanj pet davčnih let.

### **3. Ugotavljanje davčne osnove z upoštevanjem dejanskih prihodkov in normiranih odhodkov**

Ugotavljanje davčne osnove z upoštevanjem dejanskih prihodkov in normiranih odhodkov pomeni poenostavljen način ugotavljanja davčne osnove, saj zavezancem ni treba voditi evidenc o odhodkih oziroma stroških, ki jih imajo pri poslovanju.

Zavezanci, ki že opravljajo dejavnost lahko ugotavljajo davčno osnovo z upoštevanjem normiranih odhodkov, če takšen način ugotavljanja davčne osnove priglasijo davčnemu organu in če njihovi prihodki iz dejavnosti, ugotovljeni po pravilih o računovodenju, v davčnem letu pred tem davčnim letom, ne presegajo 50.000 eurov, ali če v davčnem letu pred tem davčnim letom, njihovi prihodki iz dejavnosti, ugotovljeni po pravilih o računovodenju, ne presegajo 100.000 eurov in je bila pri njih v skladu z zakonom, ki ureja pokojninsko in invalidsko zavarovanje, obvezno zavarovana vsaj ena oseba za polni delovni čas, neprekinjeno najmanj pet mesecev.

Zavezanci iz drugega odstavka 47. člena [Zakona o dohodnini \(ZDoh-2\)](#) ugotavljajo davčno osnovo iz osnovne kmetijske in osnovne gozdarske dejavnosti (v nadaljevanju OKGD) naslednjega davčnega leta z upoštevanjem normiranih odhodkov, če takšen način ugotavljanja davčne osnove priglasijo davčnemu organu in njihovi 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 gospodinjstva, v skladu z zakonom, ki ureja obvezno pokojninsko in invalidsko zavarovanje.

## Prihodkovni limit

V skladu z devetimi odstavki 48. člena se v prihodke iz dejavnosti, ugotovljene po pravilih o računovodenju štejejo tudi:

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,

2. prihodki iz dejavnosti povezanih oseb, razen če zavezanec dokaže, da glavni ali eden od glavnih razlogov za shemo poslovanja ni izpolnjevanje pogojev za ugotavljanje davčne osnove z upoštevanjem normiranih odhodkov.

Z novelo [ZDoh-2S](#) je bil dopolnjen deveti odstavek 48. člena [Zakona o dohodnini \(ZDoh-2\)](#), s katerim se določajo primeri in prihodki iz dejavnosti drugih oseb, ki se poleg prihodkov zavezanca upoštevajo v zvezi s prihodkovnim pogojem za ugotavljanje davčne osnove z upoštevanjem normiranih odhodkov. Natančnejši opis v nadaljevanju, v poglavju [Seštevanje prihodkov v povezavi s pragom izstopa](#).

## Obvezno zavarovana oseba

Za osebo, ki je pri zavezancu v skladu z [Zakonom o pokojninskem in invalidskem zavarovanju \(ZPIZ-2\)](#) obvezno zavarovana za poln delovni čas neprekinjeno najmanj pet mesecev, se šteje tudi sam zavezanec, fizična oseba, ki opravlja dejavnost.

Pravno formalno se sicer navedenega zavezanca ne da opredeliti kot osebo v pravnem razmerju z zavezancem, saj pravnega razmerja, ki je opredeljeno kot pravno urejeno družbeno razmerje med dvema ali več pravnimi subjekti, v tem primeru ni. Po veljavni ureditvi je namreč vzpostavljeno pravno neločevanje poslovnega in zasebnega premoženja in sredstev, kar je ena od temeljnih značilnosti statusne oblike opravljanja dejavnosti fizične osebe. Podjem oziroma podjetje fizične osebe zato tudi nima ločene pravne subjektivitete.

Vendar je v zvezi z obravnavano problematiko potrebno upoštevati tudi obravnavo po ZPIZ-2. V skladu z drugim odstavkom 6. člena ZPIZ-2 zavarovalno razmerje nastane na podlagi ZPIZ-2 z vzpostavitvijo pravnega razmerja, ki je podlaga za obvezno zavarovanje (zavarovalna podlaga). Upošteva 15. člen ZPIZ-2, ki določa zavarovalno podlago za samozaposlene osebe, lahko ugotovimo, da ZPIZ-2 šteje samostojno opravljanje dejavnosti za vzpostavljeno pravno razmerje, na podlagi katerega nastane zavarovalno razmerje, čeprav le-to ne ustreza opredelitvi pravnega razmerja po pravni teoriji (pravno urejeno družbeno razmerje med dvema ali več pravnimi subjekti). Na ta način se je za potrebe obveznega pokojninskega in invalidskega zavarovanja uveljavila izjema za fizične osebe, ki opravljajo dejavnosti, ki je utemeljena na dejstvu, da ni ločene pravne subjektivitete med podjetjem fizične osebe in fizično osebo samo in zagotovitev enake obravnave z vidika obveznega pokojninskega in invalidskega zavarovanja s fizičnimi osebami, ki opravljajo delo v odvisnih razmerjih. Navedeno obravnavo po ZPIZ-2 je treba upoštevati tudi pri razlagi dodatnega pogoja za normiranost po Zakonu o dohodnini (Zdoh-2).

Upošteva ZPIZ-2 se samostojno opravljanje dejavnosti fizične osebe šteje za pravno razmerje, na podlagi katerega se vzpostavi zavarovalno razmerje, in zavezanec (fizična oseba, ki opravlja dejavnost) je sam dolžan izpolniti vse obveznosti po zakonodaji, ki ureja pokojninsko in invalidsko zavarovanje, navedene zgoraj kot ključne za opredelitev osebe, ki je pri zavezancu obvezno zavarovana, razen če nima obveznosti zavezanca za vlaganje prijav o osnovah po

zakonu, ki ureja matično evidenco. Ob tem pripominjamo, da je zavezanec tako za plačilo prispevka zavarovanca kot prispevka delodajalca (152. in 153. člen ZPIZ-2).

Za osebo, ki je pri zavezancu obvezno zavarovana za pokojninsko in invalidsko zavarovanje za polni delovni čas, neprekinjeno najmanj pet mesecev, se šteje tudi oseba, ki je zaposlena pri zavezancu ali sam zavezanec, fizična oseba, ki opravlja dejavnost, in nastopi materinski in starševski dopust (porodniški dopust). Pravno razmerje, na podlagi katerega je nastalo zavarovalno razmerje, se z nastopom porodniškega dopusta ne spremeni. Podlaga zavarovanja se ne spremeni, ob tem pa je izpolnjen tudi pogoj, da ima zavezanec v zvezi s tem zavarovanjem v skladu z ZPIZ-2 in drugimi predpisi, sprejetimi za njegovo izvajanje, vsaj eno od zgoraj navedenih obveznosti.

Za osebo, ki je pri zavezancu obvezno zavarovana za pokojninsko in invalidsko zavarovanje za polni delovni čas, se ne more šteti:

- zavezanec oziroma oseba, ki je samozaposlena oziroma zaposlena samo za štiri ure, za štiri ure pa prejema pokojnino in
- zavezanec oziroma oseba, ki je upravičena do sorazmernega dela plačila prispevkov za socialno varnost ali do sorazmernega dela delnega plačila za izgubljeni dohodek zaradi dela s skrajšanim delovnim časom zaradi starševstva, saj ni izpolnjen pogoj, da je zavezanec oziroma oseba na podlagi pravnega razmerja z zavezancem zavarovana za polni delovni čas neprekinjeno najmanj pet mesecev.

#### Priglasitev

Ugotavljanje davčne osnove z upoštevanjem normiranih odhodkov zavezanci lahko priglasijo v okviru davčnega obračuna dohodnine od dohodka iz dejavnosti, ki ga morajo davčnemu organu predložiti najpozneje do 31. marca tekočega leta za preteklo leto. Sestavni del njihove priglasitve, ki se opravi na obračunu in z oddajo posebne Priloge 15 je tudi izjava, da za davčno leto uveljavljajo ugotavljanje davčne osnove z upoštevanjem normiranih odhodkov, izjava o izpolnjevanju pogojev določenih v Zakonu o dohodnini (ZDoh-2) in izjava o povezanih osebah. Če zavezanci opravijo priglasitev po roku, jo davčni organ s sklepom zavrže.

Zavezanci, ki na novo začnejo z opravljanjem dejavnosti, opravijo priglasitev ugotavljanja davčne osnove z upoštevanjem normiranih odhodkov za prvo davčno leto opravljanja dejavnosti hkrati ob predložitvi prijave za vpis v davčni register v osmih dneh od vpisa v primarni register oziroma od vpisa v uradno evidenco organa. Kot je že navedeno zgoraj je sestavni del priglasitve izjava, da za davčno leto, v katerem so začeli na novo opravljati dejavnost, uveljavljajo ugotavljanje davčne osnove z upoštevanjem normiranih odhodkov, izjava o izpolnjevanju pogojev določenih v Zakonu o dohodnini (ZDoh-2) in izjava o povezanih osebah. Pri teh zavezancih, ki so na novo začeli opravljati dejavnost, se prihodkovni pogoj ne ugotavlja oziroma se ugotavlja na podlagi osmega odstavka 48. člena [Zakona o dohodnini \(ZDoh-2\)](#). Če zavezanci opravijo priglasitev po roku, jo davčni organ s sklepom zavrže.

Zavezanci, ki dohodek iz OKGD ugotavljajo pavšalno, se lahko prostovoljno odločijo, v skladu z drugim odstavkom 47. člena [Zakona o dohodnini \(ZDoh-2\)](#), za ugotavljanje davčne osnove iz OKGD na podlagi dejanskih prihodkov in normiranih odhodkov. Opisan način ugotavljanja davčne osnove priglasijo pri davčnem organu in na tak način ugotavljajo davčno osnovo najmanj pet davčnih let. Rok za priglasitev je do 31. oktobra leta pred letom, v katerem bodo ugotavljali davčno osnovo na podlagi dejanskih prihodkov in normiranih odhodkov. Priglasitev in določitev nosilca dejavnosti se opravi na obrazcu, katerega sestavni del je tudi izjava vseh zavezancev, ki dosegajo dohodke iz opravljanja OKGD v okviru istega kmečkega gospodinjstva, da se strinjajo z določenim nosilcem ter dohodki iz opravljanja OKGD. V primeru,

da se v okviru kmečkega gospodinjstva opravlja tudi druga kmetijska ali dopolnilna dejavnost, se tudi dohodki druge kmetijske in dopolnilne dejavnosti pripišejo nosilcu.

### Davčni obračun

Zavezanci ugotovijo davčno osnovo na način, da od ustvarjenih prihodkov odštejejo normirane odhodke v višini 80% prihodkov. Z novelo [ZDoh-2S](#) se dopolnjuje 59. člen ZDoh-2 in tako dodaja absolutna maksimalna višina normiranih odhodkov, ki se priznajo zavezancu. Ta limit je postavljen na 40.000 eurov, oziroma 80.000 eurov, če je bila v davčnem letu, 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. Za člane kmečkega gospodinjstva se tudi tukaj prag določa sicer v enakem znesku (80.000 eurov), vendar kot večkratnik ob upoštevanju nosilca in drugih članov kmečkega gospodinjstva, ki so obvezno pokojninsko in invalidsko zavarovani kot kmetje oziroma člani kmečkega gospodinjstva.

Absolutna maksimalna višina normiranih odhodkov ni odvisna od trajanja opravljanja dejavnosti znotraj posameznega koledarskega leta. Zgornji limit normiranih odhodkov tudi pri zavezancu, ki začne ali konča opravljati dejavnost med letom, ostaja 40.000 EUR oziroma 80.000 EUR ob izpolnjevanju pogojev.

Pri ugotavljanju davčne osnove se upošteva prihodke ob njihovem nastanku (poslovni dogodki se pripoznajo, ko se pojavijo, in ne šele ob plačilu). Dohodnina od dohodka iz dejavnosti se odmeri po 20% davčni stopnji in se šteje kot dokončen davek. Zavezanci pri izračunu dohodnine ne morejo uveljavljati davčnih olajšav (npr. olajšave za investiranje, olajšave za zaposlovanje, olajšave za vlaganja v raziskave in razvoj, olajšave za donacije itd.).

Zavezanci ugotovijo dohodnino od dohodka iz dejavnosti v davčnem obračunu, ki ga morajo davčnemu organu predložiti najkasneje do 31. marca tekočega leta za preteklo leto.

Na podlagi davčnega obračuna se določi tudi akontacija, ki se v tekočem davčnem letu plačuje:

- v mesečnih obrokih (če znesek akontacije presega 400 eurov) ali
- v trimesečnih obrokih (če znesek akontacije ne presega 400 eurov).

Obroki akontacije dospejo v plačilo na zadnji dan obdobja, na katerega se nanašajo in morajo biti plačani v desetih dneh po dospelosti. Če je znesek obračunane dohodnine na letni ravni večji od zneska med letom plačane akontacije dohodnine, zavezanci doplačajo razliko dohodnine. Če je znesek obračunane dohodnine na letni ravni manjši od zneska med letom plačane akontacije dohodnine, se zavezancem dohodnina vrne.

Šteje se, da so davčni zavezanci priglasili ugotavljanje davčne osnove z upoštevanjem normiranih odhodkov in se odločili za ugotavljanje davčne osnove z upoštevanjem normiranih odhodkov, če do 31. marca leta, za katero ugotavljajo davčno osnovo z upoštevanjem normiranih odhodkov, oziroma do poteka roka za predložitev davčnega obračuna akontacije dohodnine in dohodnine od dohodka iz dejavnosti, ne obvestijo davčnega organa o prenehanju ugotavljanja davčne osnove z upoštevanjem normiranih odhodkov. Govorimo torej o avtomatičnem podaljšanju.

Obvestilo o prenehanju ugotavljanja davčne osnove z upoštevanjem normiranih odhodkov, ki ga zavezanci predložijo po roku, ki ga določa [Zakon o davčnem postopku \(ZDavP-2\)](#), davčni organ s sklepom zavrže.

### Izstop iz sistema normiranih odhodkov

S spremembo štirinajstega odstavka 48. člena ZDoh-2 (novela [ZDoh-2S](#)), se spreminjajo pogoji za obvezni izstop iz sistema normiranih odhodkov. Prejšnja ureditev je zavezancu, ki dve zaporedni predhodni davčni leti ni izpolnjeval pogojev za normiranost, nalagala, da naslednje leto obvezno izstopi iz sistema normiranih odhodkov in ugotavlja davčno osnovo na podlagi dejanskih prihodkov in dejanskih odhodkov ter vodi ustrezne poslovne knjige, evidence in izdela poslovno poročilo.

Spremenjeni štirinajsti odstavek 48. člena [Zakona o dohodnini \(ZDoh-2\)](#), ki se bo uporabljal za presojo izpolnjevanja pogojev za ugotavljanje davčne osnove z upoštevanjem normiranih odhodkov že za davčno leto 2018, pa določa, da mora zavezanec, čigar povprečje prihodkov iz dejavnosti, ugotovljenih po pravilih o računovodenju, dveh zaporednih predhodnih let presega 150.000 eurov, obvezno izstopiti iz sistema. Torej zavezanec čigar, povprečje dohodkov iz dejavnosti, ugotovljenih po pravilih o računovodenju, dveh zaporednih predhodnih let, torej leta 2016 in 2017, bo presegalo 150.000 eurov, mora za davčno leto 2018 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. Po novem torej lahko zavezanec ostane v sistemu, če ima v dveh zaporednih predhodnih letih skupno do 300.000 eurov prihodkov. Sprememba se nanaša tudi na kmečka gospodinjstva, ki dohodek svoje kmetijske, gozdarske in dopolnilne dejavnosti ugotavljajo na podlagi knjigovodenja. Za te se prag določa v enakem znesku, vendar v večkratniku ob upoštevanju nosilca in drugih članov kmečkega gospodinjstva, ki so obvezno pokojninsko in invalidsko zavarovani kot kmetje oziroma člani kmečkega gospodinjstva.

Primer 1: Zavezanec že prvo leto ustvari znesek prihodkov nad 300.000 eurov.

Pogoj za obvezen izstop iz sistema ugotavljanja davčne osnove z upoštevanjem normiranih odhodkov je določen s povprečjem prihodkov iz dejavnosti, ugotovljenih po pravilih o računovodenju, dveh zaporednih predhodnih let. V kolikor pri presoji pogoja za posamezno davčno leto ni podatka o prihodkih dveh zaporednih preteklih let, ker je zavezanec začel poslovati v preteklem davčnem letu, povprečja dveh zaporednih preteklih let še ni mogoče določiti. Zato v tem primeru zavezanec ni dolžan obvezno izstopiti iz sistema ugotavljanja davčne osnove z upoštevanjem normiranih odhodkov, in sicer tudi, če v preteklem davčnem letu prihodki presegajo 300.000 eurov.

Primer 2: Zavezanec v davčnem letu 2016 davčno osnovo ugotavlja na osnovi normiranih odhodkov, v davčnem letu 2017 realizira 301.000 euro prihodkov.

Zavezanec mora v skladu s štirinajstim odstavkom 48. člena ZDoh-2 izstopiti iz sistema ugotavljanja davčne osnove z upoštevanjem normiranih odhodkov (14. odstavek 48. člena ZDoh-2) in v davčnem letu 2018 davčno osnovo ugotavljati z upoštevanjem dejanskih prihodkov in dejanskih odhodkov, saj njegovo povprečje prihodkov iz dejavnosti dveh zaporednih predhodnih let presega 150.000 eurov.

#### Seštevanje prihodkov v povezavi s pragom izstopa

Pri presoji pogoja za obvezen izstop iz ugotavljanja davčne osnove z upoštevanjem normiranih odhodkov po štirinajstem odstavku 48. člena [Zakona o dohodnini \(ZDoh-2\)](#) se upoštevajo prihodki zavezanca ter prihodki pod pogoji, kot so določeni z devetim odstavkom 48. člena ZDoh-2, torej poleg prihodkov zavezanca pod določenimi pogoji tudi prihodki določenih drugih oseb, tudi povezanih oseb.

V skladu s 16. členom ZDoh-2 so povezane osebe družinski člani ali katerakoli oseba, ki jo nadzira ali običajno nadzira zavezanec. Za družinskega člana se šteje: zakonec zavezanca, prednik ali potomec zavezanca ali njegovega zakonca, zakonec prednika ali potomca zavezanca ali njegovega zakonca, bratje in sestre oziroma polbratje in polsestre ter posvojenci



in posvojitelji, partner oziroma partnerica, s katerim zavezanec živi v registrirani istospolni partnerski skupnosti. Za zakonca se šteje oseba, ki živi z zavezancem v zakonski zvezi in oseba, s katero zavezanec živi v dalj časa trajajoči življenjski skupnosti, ki ima po zakonu, ki ureja zakonsko zvezo in družinska razmerja, enake pravne posledice kot zakonska zveza. Šteje se, da oseba nadzira drugo osebo, kadar ima lastniški delež ali pravico do lastniškega deleža v višini najmanj 25% v obliki vrednosti vseh deležev ali v obliki glasovalne pravice na podlagi lastniških deležev v konkretni osebi. Za namene določitve nadzora se šteje, da ima določena oseba v lasti vse lastniške deleže, ki jih ima neposredno ali posredno v lasti katerikoli oseba, ki je povezana s to določeno osebo.

Z novelo [ZDoh-2S](#) je dopolnjen deveti odstavek 48. člena [Zakona o dohodnini \(ZDoh-2\)](#), s katerim se določajo primeri in prihodki iz dejavnosti drugih oseb, ki se poleg prihodkov zavezanca upoštevajo v zvezi s prihodkovnim pogojem za ugotavljanje davčne osnove z upoštevanjem normiranih odhodkov. Sprememba se nanaša na dodaten primer, v katerem se poleg prihodkov zavezanca upoštevajo tudi prihodki povezanih oseb (opredelitev povezanih oseb vsebujeta tretji in četrti odstavek 16. člena ZDoh-2). Gre za primer vzpostavitve sheme poslovanja med zavezancem in določenimi drugimi osebami, z namenom, da se doseže izpolnitev pogojev za možnost ugotavljanja davčne osnove z upoštevanjem normiranih odhodkov. Spremenjen 48. člen ZDoh-2 se uporablja že za davčno leto 2018, pri čemer se bo pri presoji izpolnjevanja prihodkovnih pogojev upoštevalo dosežene prihodke, ugotovljene po pravilih o računovodenju, v letih 2016 in 2017.

Pomen določbe o povezanih osebah je v preprečevanju zlorab na področju normiranosti. Prihodki povezanih oseb se primeroma seštevajo, če je glavni namen ali eden od glavnih namenov za shemo poslovanja izpolnjevanje pogoja glede praga prihodkov z verižnim ustanavljanjem zavezancev ali prelivanje prihodkov od zavezancev, ki davčno osnovo ugotavljajo na podlagi dejanskih odhodkov, k zavezancem v sistemu normiranih odhodkov. Tako se bodo prihodki povezanih oseb seštevali, če je namen povezanosti ustvariti shemo, ki je ob upoštevanju vseh relevantnih dejstev in okoliščin nepristna in je njen glavni namen ali eden od glavnih namenov, pridobiti davčno ugodnost povezanih subjektov z vstopom v sistem ugotavljanja davčne osnove z upoštevanjem dejanskih prihodkov in normiranih odhodkov. Pri presoji se upošteva ali shema poslovanja temelji na tehtnih ekonomskih razlogih, ali pa je glavni namen njene vzpostavitve doseči ugodnejšo davčno obravnavo.

Okoliščine, ki lahko kažejo na shemo poslovanja z namenom, da zavezanec izpolni pogoje za ugotavljanje davčne osnove z upoštevanjem dejanskih prihodkov in normiranih odhodkov z verižnim ustanavljanjem zavezancev ali prelivanje prihodkov med povezanimi osebami od zavezancev, ki ugotavljajo davčno osnovo z upoštevanjem dejanskih odhodkov k zavezancem, ki davčno osnovo ugotavljajo z upoštevanjem normiranih odhodkov, so lahko primeroma:

- 1) opravljanje istovrstne dejavnosti med povezanimi osebami (primeroma: zavezanec je del poslovanja (del strank) prenesel na povezano osebo),
- 2) odvisnost zavezanca, ki ugotavlja davčno osnovo z upoštevanjem normiranih odhodkov od povezanega naročnika oziroma kupca, ki ugotavlja davčno osnovo z upoštevanjem dejanskih odhodkov, ki se primeroma kaže tako, da zavezanec, ki ugotavlja davčno osnovo z upoštevanjem normiranih odhodkov pretežni del ali celo celotne prihodke ustvarja s poslovanjem s povezanimi osebami, ki davčno osnovo ugotavljajo z upoštevanjem dejanskih odhodkov,
- 3) odvisnost kupca – povezane osebe, ki ugotavlja davčno osnovo z upoštevanjem dejanskih odhodkov od dobavitelja – zavezanca, ki ugotavlja davčno osnovo z upoštevanjem normiranih odhodkov, ki se primeroma kaže tako, da kupec brez dobav blaga ali storitev s strani zavezanca, ki ugotavlja davčno osnovo z upoštevanjem normiranih odhodkov ne bi imel podlage za opravljanje dejavnosti.

- 4) cene po katerih zavezanec zaračunava svoje blago in/ali storitve povezani osebi nimajo podlage v tržno primerljivih cenah,
- 5) na listinah v poslovanju med povezanimi osebami so dobave oziroma storitve pomanjkljivo opredeljene z vidika vsebine in/ali količine,
- 6) z izjemo računov, zavezanec ne razpolaga z drugimi verodostojnimi dokazili o dobavi blaga oziroma izvedbi storitve povezanih oseb (primeroma: pavšalno mesečno zaračunane storitve povezane osebe).

Prej navedene okoliščine so lahko davčnim zavezancem v pomoč pri presoji njihovega položaja. Ob tem je treba upoštevati, da gre za presojo kombinacije različnih dejstev in okoliščin v vsakem konkretnem primeru posebej. V nekaterih konkretnih primerih prej navedene okoliščine lahko ne bodo relevantne in bodo lahko za presojo odločujoče druge okoliščine, ki bodo kazale na to, ali je posamezna shema poslovanja pristna oz. ali temelji na tehtnih ekonomskih razlogih.

Prihodki pa se kljub povezanosti ne seštevajo, če zavezanec dokaže, da glavni ali eden od glavnih namenov sheme poslovanja ni bil izpolnjevanje pogojev za ugotavljanje davčne osnove z upoštevanjem normiranih odhodkov.

Skladno s sistemom samoobdavčitve je odgovornost zavezanca (dokazno breme) za presojo pogojev za vstop in izstop iz sistema ugotavljanja davčne osnove z upoštevanjem normiranih odhodkov. Vsak zavezanec mora sam presojati, kateri so pri njegovem poslovanju s povezanimi osebami tehtni ekonomski razlogi, na podlagi katerih se prihodki povezanih oseb ne seštevajo.

Finančna uprava Republike Slovenije pa bo izpolnjevanje pogojev za ugotavljanje davčne osnove na podlagi normiranih odhodkov presojala v postopkih davčnega nadzora. V postopku davčnega nadzora bo moral davčni zavezanec pojasniti in dokazati, da ne gre za zlorabo instituta normiranosti.

#### **4. Prenosi sredstev med podjetjem in gospodinjstvom**

Glede na določbe 50. člena [Zakona o dohodnini \(ZDoh-2\)](#) se za odtujitev oziroma pridobitev sredstev štejejo tudi prenosi sredstev med podjetjem zavezanca in njegovim gospodinjstvom, razen prenos denarnih sredstev.

Stvarno premoženje, preneseno iz gospodinjstva v podjetje, se šteje za prihodek na način, kot je določeno v računovodskih standardih za brezplačno pridobljena sredstva. To pomeni pravice ali stvari, ki so pridobljene od fizične osebe brez obveznosti vračila ter oblikovanje časovnih razmejitev, ki se porabljajo skladno z obračunano amortizacijo.

Za prihodek se ne šteje stvarno premoženje, preneseno iz gospodinjstva v podjetje ob začetku opravljanja dejavnosti ali po začetku opravljanja dejavnosti, če je bilo stvarno premoženje pridobljeno oziroma zgrajeno pred začetkom opravljanja dejavnosti.

Slovenski računovodski standard 30 (2016) Računovodske rešitve pri samostojnih podjetnikih posameznikih določa, da je vrednost opredmetenega osnovnega sredstva, pridobljenega s prenosom stvarnega premoženja iz gospodinjstva, vrednost, ki izhaja iz izvirne listine ali cenitvenega poročila in ne sme presegati poštene vrednosti sredstva (30.12).

51. člen [Zakona o dohodnini \(ZDoh-2\)](#) pa natančneje obravnava odtujitve in pridobitve sredstev pri prenehanju opravljanja dejavnosti. Kot odtujitev sredstev, razen denarnih sredstev, se pri ugotavljanju šteje tudi prenehanje opravljanja dejavnosti, razen prenos nepremičnin in opreme iz podjetja zavezanca v njegovo gospodinjstvo, ki jih je zavezanec prenesel ob začetku

opravljanja dejavnosti ali po začetku opravljanja dejavnosti, če so bile te nepremičnine in oprema zgrajene oziroma pridobljene pred začetkom opravljanja dejavnosti.

Zavezanec pa lahko zahteva (ob izpolnjevanju zakonsko določenih pogojev), da se za odtujitev oziroma pridobitev sredstev pri ugotavljanju davčne osnove ne šteje:

- prenehanje opravljanja dejavnosti zavezanca s prenosom podjetja ali dela podjetja na drugo fizično osebo zaradi smrti, trajne nezmožnosti za delo ali upokojitve, zakonca, otroka, posvojenca ali pastorka;
- prenehanje opravljanja dejavnosti zavezanca, ki se izvede v skladu z določbami Zakona o gospodarskih družbah o statusnem preoblikovanju podjetnika.

#### **4.1. Prenos nepremičnine in prodaja le-te pri zavezancu, ki ugotavlja davčno osnovo z upoštevanjem normiranih odhodkov**

Ob predpostavki, da je bila nepremičnina pripoznana kot opredmeteno osnovno sredstvo, ki se uporablja pri ustvarjanju proizvodov ali opravljanju storitev oziroma dajanju v najem v več kot enem obračunskem obdobju, se prevrednotovalni poslovni prihodki pojavljajo ob odtujitvi opredmetenega osnovnega sredstva kot presežek prodajne vrednosti nepremičnine nad njeno knjigovodsko vrednostjo.

V primeru, da je prodajna vrednost nepremičnine nižja kot njena knjigovodska vrednost, izgube pri prodaji zavezanec ne pripozna kot dejanski odhodek, ker davčno osnovo ugotavlja z upoštevanjem normiranih odhodkov.

[Zakon o dohodnini \(ZDoh-2\)](#) v 48. členu določa, da je davčna osnova od dohodka iz dejavnosti dobiček, ki se ugotovi kot razlika med prihodki in odhodki, doseženimi v zvezi z opravljanjem dejavnosti. Zavezanec lahko pri ugotavljanju davčne osnove upošteva normirane odhodke. V skladu z 59. členom ZDoh-2 se upoštevajo normirani odhodki v višini 80 % prihodkov. Za davčna obdobja od 1. 1. 2018 dalje pa se dodaja tudi absolutna zgornja meja odhodkov in sicer: 40.000 eurov ali 80.000 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.

Glede na določbe 5. in 6. člena [Pravilnika o poslovnih knjigah in drugih davčnih evidencah za fizične osebe, ki opravljajo dejavnost](#), vodijo zavezanci, ki ugotavljajo davčno osnovo z upoštevanjem normiranih odhodkov, le evidenco knjigovodskih listin, torej evidenco, v katero vpisujejo knjigovodske listine, ki dokazujejo poslovne dogodke v zvezi s prihodki, pripoznanimi v skladu s [Slovenskimi računovodskimi standardi](#) – SRS (2016) ali zakonom, ki ureja dohodnino. Evidenca mora vsebovati zaporedno številko vpisa, datum vpisa, številko knjigovodske listine, datum knjigovodske listine, opis poslovnega dogodka, znesek iz knjigovodske listine, znesek prihodkov, pripoznanih po SRS (2016) ali zakonu, ki ureja dohodnino, in znesek popravka prihodkov na raven davčno priznanih prihodkov (zmanjšanja in povečanja). Evidenca lahko vsebuje tudi druge podatke, ki so pomembni za izračun davka oziroma vplivajo na izračun davka. Vpisovanje v evidenco knjigovodskih listin mora temeljiti na verodostojnih knjigovodskih listinah. Knjigovodska listina je verodostojna, če se pri njenem kontroliranju pokaže, da lahko strokovna oseba, ki ni sodelovala v poslovnem dogodku, na njeni podlagi popolnoma jasno in brez dvomov spozna naravo in obseg poslovnega dogodka.

SRS 30 (2016) določa, da samostojni podjetniki posamezniki uporabljajo Slovenske računovodske standarde (SRS) od 1 do 17 ter 20 do 23 neposredno pri pripoznavanju, odpravi pripoznavanja, merjenju in vrednotenju sredstev in obveznosti do njihovih virov ter merjenju in izkazovanju prihodkov, odhodkov, poslovnega izida, denarnih tokov ter gibanja kapitala,

dodatno pa upoštevajo še določila tega standarda. Glede na določbe SRS 15 (2016) se prevrednotovalni poslovni prihodki pojavljajo ob odtujitvi opredmetenih osnovnih sredstev kot presežki njihove prodajne vrednosti nad njihovo knjigovodsko vrednostjo (15.6.).

Ob upoštevanju določb standardov, zavezanec pripozna vrednost nepremičnine ob prenosu iz gospodinjstva v svoje podjetje. Če je ob prodaji te nepremičnine njena prodajna vrednost višja od knjigovodske vrednosti, v evidenci knjigovodskih listin pripozna prihodke. V nasprotnem, tj. če je prodajna vrednost nepremičnine nižja kot knjigovodska vrednost, pa izgube pri prodaji ne pripozna kot dejanski odhodek, saj ugotavlja davčno osnovo z upoštevanjem normiranih odhodkov.

## 5. Davčna obravnava oproščenih prispevkov za socialno varnost

V skladu z 9. točko 20. člena ZDoh-2 se dohodnine ne plača od obveznih prispevkov za socialno varnost, ki jih za posamezne zavarovance v skladu s posebnimi predpisi plačuje Slovenija ali samoupravna lokalna skupnost, pod pogojem, da Slovenija oziroma samoupravna lokalna skupnost ne nastopa kot njihov delodajalec. Navedena oprostitev velja za vse zavarovance ne glede na podlago zavarovanja ter ne glede na način ugotavljanja davčne osnove.

48. člen ZDoh-2 določa, da je davčna osnova od dohodka iz dejavnosti dobiček, ki se ugotovi kot razlika med prihodki in odhodki, doseženimi v zvezi z opravljanjem dejavnosti. Nadalje isti člen določa, da lahko zavezanec pri ugotavljanju davčne osnove davčnega leta upošteva normirane odhodke v višini 80 %, če priglasi ugotavljanje davčne osnove z upoštevanjem dejanskih prihodkov in normiranih odhodkov v skladu z zakonom, ki ureja davčni postopek.

Za zavezance, ki so zavarovani kot samozaposlene osebe, se oprostitev iz 9. točke 20. člena ZDoh-2 realizira preko določitve davčne osnove, ki je dobiček, ki se ugotovi kot razlika med dejanskimi prihodki in dejanskimi ali normiranimi odhodki, doseženimi v zvezi z opravljanjem dejavnosti. Upoštevaje veljavne davčne predpise in s tem Slovenske računovodske standarde se prihodki davčno pripoznajo v višini oprostitve po 145. členu ZPIZ-2 ter odhodki v višini celotnih obračunanih prispevkov (tako tistega dela, ki ga pokriva Republika Slovenija, kot tistega dela, ki ga krije zavarovanec sam).

Na podlagi računovodske operacije priznavanja odhodkov iz naslova plačanih prispevkov, ki jih dejansko plača država, dobiček iz naslova pripoznanih prihodkov ne nastane, s tem pa je realizirana oprostitev iz 9. točke 20. člena ZDoh-2. Glede odhodkov se pri zavezancu, ki ugotavlja davčno osnovo z upoštevanjem normiranih odhodkov, šteje, da se je zavezanec odločil za pavšalno določanje oziroma pripoznavanje vseh odhodkov, ne glede na dejansko vrsto in višino obračunanih odhodkov, vključno z obračunanimi prispevki za socialno varnost.

V skladu z zgornjo obrazložitvijo zakonskih določb obravnave zavezancev, ki ugotavljajo davčno osnovo na podlagi normiranih odhodkov, na podlagi 48. člena ZDoh-2 ni pravne podlage za izvzemanje prihodkov iz davčnega obračuna zaradi načina ugotavljanja davčne osnove.

Prispevki se torej ne izvzemajo iz davčnega obračuna, ampak se oprostitev realizira preko pripoznave prihodkov in odhodkov v poslovnih knjigah. **Stališče je sicer potrebno upoštevati pri oddaji davčnih obračunov za leto 2021, kar pomeni, da se v davčnih obračunih oddanih za leto 2020, oproščeni prispevki lahko izvzemajo iz davčnega obračuna.**