



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
www.fu.gov.si

**POSEBNA UREDITEV ZA UGOTAVLJANJE DAVČNE OSNOVE Z UPOŠTEVANJEM
NORMIRANIH ODHODKOV ZA DAVEK OD DOHODKOV PRAVNIH OSEB**

Podrobnejši opis

2. izdaja, februar 2018

KAZALO

| | |
|--|----|
| 1.0 SPLOŠNO..... | 3 |
| 2.0 OPREDELITEV POGOJEV ZA UGOTAVLJANJE DAVČNE OSNOVE Z UPOŠTEVANJEM NORMIRANIH ODHODKOV | 4 |
| 2.1 Pogoj – obvezno zavavarovana vsaj ena oseba za polni delovni čas neprekinjeno najmanj pet mesecev | 4 |
| 2.2 Preverjanje izpolnjevanja prihodkovnih pogojev | 6 |
| 3.0 PRIGLASITEV UGOTAVLJANJA DAVČNE OSNOVE Z UPOŠTEVANJEM NORMIRANIH ODHODKOV..... | 9 |
| 3.1 Priglasitev davčnemu organu | 9 |
| 3.2 Določitev akontacije davka..... | 11 |

1.0 SPLOŠNO

Zavezanci lahko ugotavljajo davčno osnovo z upoštevanjem normiranih odhodkov, če izpolnjujejo pogoje, določene z zakonom, ki ureja obdavčitev dohodkov pravnih oseb in opravilo priglasitev normiranosti.

Zavezanci, ki želijo ugotavljati davčno osnovo z upoštevanjem normiranih odhodkov, so dolžni to priglasiti, niso pa dolžni vlagati vlog za podaljšanje načina ugotavljanja davčne osnove z upoštevanjem normiranih odhodkov za vsako obdobje. Domneva se namreč, da želijo na ta način ugotavljati svojo davčno osnovo, če do določenega roka ne predložijo obvestila o prenehanju ugotavljanja davčne osnove z upoštevanjem normiranih odhodkov.

Uporaba sistema poenostavljenega ugotavljanja davčne osnove je možna pod naslednjimi pogoji¹:

- če prihodki zavezanca, ugotovljeni po pravilih o računovodenju, v koledarskem letu pred davčnim obdobjem, za katero zavezanec uveljavlja ugotavljanje davčne osnove z upoštevanjem normiranih odhodkov, ne presegajo 50.000 eurov, ali
- če prihodki zavezanca ne presegajo 100.000 evrov in če je bila pri njem obvezno zavarovana vsaj ena oseba za polni delovni čas neprekinjeno najmanj pet mesecev.

Pri ugotavljanju davčne osnove z upoštevanjem normiranih odhodkov se upoštevajo davčno priznani prihodki in normirani odhodki v višini 80 odstotkov davčno priznanih prihodkov, **vendar ne več kot 40.000 eurov oziroma 80.000 eurov (podrobneje v nadaljevanju).**

Dejanski stroški, davčne olajšave in davčna izguba se ne priznajo. Spremljanje oziroma tekoče preverjanje izpolnjevanja pogojev je obveznost davčnega zavezanca.

Zavezanci, **čigar povprečje prihodkov dveh zaporednih davčnih obdobji presega 150.000 eur** ki ~~dve zaporedni davčni obdobji ne izpolnjujejo pogojev za ugotavljanje davčne osnove z upoštevanjem normiranih odhodkov~~, morajo ugotavljati davčno osnovo v skladu s splošnimi pravili tega zakona za celotno davčno obdobje, ki sledi tema dvema davčnima obdobjema.

Zavezanci, ki začnejo poslovati na novo, lahko ugotavljajo davčno osnovo z upoštevanjem normiranih odhodkov v prvem in, če so začeli poslovati v zadnjih šestih mesecih prvega davčnega obdobja, tudi v drugem davčnem obdobju, če davčnemu organu v roku, predpisanemu z zakonom, ki ureja davčni postopek, priglasijo ugotavljanje davčne osnove z upoštevanjem normiranih odhodkov.

¹ 67.b člen ZDDPO-2

2.0 OPREDELITEV POGOJEV ZA UGOTAVLJANJE DAVČNE OSNOVE Z UPOŠTEVANJEM NORMIRANIH ODHODKOV

2.1 Pogoj – obvezno zavarovana vsaj ena oseba za polni delovni čas neprekinjeno najmanj pet mesecev

Spremenjeni 67.b člen ZDDPO-2 (ZDDPO-2K) določa dodatni pogoj in zato je potrebno v splošnem razložiti pomen zakonske dikcije oziroma pogoja »je bila pri zavezancu v skladu z zakonom (predpisi), ki ureja(jo) pokojninsko in invalidsko zavarovanje, obvezno zavarovana vsaj ena oseba za polni delovni čas, neprekinjeno najmanj pet mesecev«, ki jo podajamo v nadaljevanju.

Zavezanec po [Zakonu o davku od dohodkov pravnih oseb \(ZDDPO-2\)](#) je v okviru obravnavane vsebine pravna oseba, ki želi ugotavljati davčno osnovo za davek od dohodkov pravnih oseb z upoštevanjem normiranih odhodkov.

Pravna oseba v skladu z zakonom, ki ureja pokojninsko in invalidsko zavarovanje (ZPIZ-2), ni nosilec in izvajalec obveznega pokojninskega in invalidskega zavarovanja, zato osebe ne vstopajo v zavarovalno pravno razmerje s temi pravnimi osebami oziroma posledično niso zavarovane pri zavezancih po ZDDPO-2. Nosilec in izvajalec obveznega pokojninskega in invalidskega zavarovanja je Zavod za pokojninsko in invalidsko zavarovanje Slovenije.

Zavarovalno razmerje na podlagi [Zakona o pokojninskem in invalidskem zavarovanju \(ZPIZ-2\)](#) nastane z vzpostavitvijo pravnega razmerja, ki je podlaga za obvezno zavarovanje. Oseba, s katero fizična oseba, za katero je bilo vzpostavljeno zavarovalno razmerje, vstopi v pravno razmerje, ki je podlaga za nastanek zavarovalnega razmerja, v skladu z ZPIZ-2 in drugimi predpisi, sprejetimi za njegovo izvajanje, običajno (ne pa vedno) prevzame tudi obveznosti v zvezi z prijavo v in odjavo iz zavarovanja, obveznosti glede poročanja podatkov, ki so potrebni za odmero oziroma obračun in plačilo prispevkov, nadzor nad plačevanjem in izterjavo prispevkov ter za zagotavljanje pravic ter postanejo zavezanci za plačevanje prispevkov delodajalcev.

V tem kontekstu je obravnavano dikcijo oziroma dodatni pogoj lahko razložiti z obveznostmi, ki jih zavezanec (pravna oseba) prevzema v zvezi z zavarovalnim razmerjem, ki je nastalo na podlagi pravnega razmerja, v katerega je vstopil z zavarovano osebo. Na podlagi navedenega izhodišča se za osebo, ki je pri zavezancu obvezno zavarovana v skladu z zakonom (predpisi), ki ureja pokojninsko in invalidsko zavarovanje, za poln delovni čas neprekinjeno najmanj pet mesecev, lahko šteje osebo, v zvezi s katero so kumulativno izpolnjeni naslednji pogoji:

1. je v pravnem razmerju z zavezancem (pravno osebo), ki želi ugotavljati davčno osnovo z upoštevanjem normiranih odhodkov, na podlagi katerega je nastalo zavarovalno razmerje po ZPIZ-2,
2. je na podlagi tega pravnega razmerja obvezno zavarovan za polni delovni čas neprekinjeno najmanj pet mesecev v davčnem letu (koledarskem letu), pred davčnim letom (obdobjem), za katero zavezanec uveljavlja ugotavljanje davčne osnove z upoštevanjem normiranih odhodkov in
3. ima zavezanec v zvezi s tem njenim zavarovanjem v skladu z ZPIZ-2 in drugimi predpisi, sprejetimi za njegovo izvajanje, vsaj eno od navedenih obveznosti:
 - a. obveznost vlaganja prijave v zavarovanje, odjave iz zavarovanja in sprememb med zavarovanjem – je zavezanec ali zavezanka za vlaganje prijav po zakonu, ki ureja matično evidenco;
 - b. obveznost predlaganja ustreznih obračunov, v katerih se obračunavajo prispevki za socialno varnost, organu pristojnemu za pobiranje prispevkov za

socialno varnost (določena v zakonu, ki ureja davčni postopek, na podlagi 159. člena ZPIZ-2);

- c. obveznost vlaganja prijave podatkov o osnovah, obračunih in plačanih prispevkih ter obdobjih zavarovanja v matično evidenco zavarovancev in uživalcev pravic iz obveznega pokojninskega in invalidskega zavarovanja – je zavezanec za vlaganje prijav o osnovah po zakonu, ki ureja matično evidenco;
- d. obveznost zavezanca za plačilo prispevkov delodajalca (153. člen ZPIZ-2).

Izpolnjevanje dodatnega pogoja (primer):

1. Za osebo, ki je pri zavezancu obvezno zavarovana za pokojninsko in invalidsko zavarovanje za polni delovni čas, neprekinjeno najmanj pet mesecev, se šteje oseba, ki je zaposlena pri zavezancu 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.

Dodatni pogoj ni izpolnjen (primera):

- Za osebo, ki je pri zavezancu (pravni osebi) v skladu z [Zakonom o pokojninskem in invalidskem zavarovanju \(ZPIZ-2\)](#) obvezno zavarovana za poln delovni čas neprekinjeno najmanj pet mesecev, se ne šteje oseba, ki je družbenica oziroma delničarka gospodarskih družb, ustanovljenih v skladu s predpisi v Republiki Sloveniji, in je poslovodna oseba pri zavezancu – zavarovanec na podlagi 16. člena ZPIZ-2. Zavezanec v zvezi z obveznim zavarovanjem te osebe, vzpostavljenim na podlagi 16. člena ZPIZ-2, nima z ZPIZ-2 in drugimi predpisi, sprejetimi za njegovo izvajanje, nobene obveznosti navedene zgoraj, po kateri bi osebo lahko opredelili kot osebo, obvezno zavarovano pri zavezancu. Vse obveznosti so obveznosti zavarovanca samega oziroma davčnega organa. Ob tem pripominjamo, da obravnavano zavarovalno razmerje lahko nastane na podlagi navedenih pravnih razmerjih (družbenik in hkrati poslovodja) z večjim številom zavezancev. Poleg navedenega se ti zavarovanci po samem zakonu (ZPIZ-2) vedno zavarujejo za polni delovni čas, razen če niso po drugi zavarovalni podlagi zavarovani za manj kot polni delovni čas. Navedeno omogoča prilagajanja z vidika sistema ugotavljanja davčne osnove z upoštevanjem normiranih odhodkov, saj bi tako preko ene obvezno zavarovane osebe na podlagi pravnih razmerij te osebe z večjim številom zavezancev (pravnih oseb) več zavezancev (pravnih oseb) lahko izpolnilo dodatni pogoj za ugotavljanje davčne osnove na podlagi normiranih odhodkov.

Ob tem je potrebno opozoriti tudi na drugi odstavek 73. člena [Zakona o delovnih razmerjih \(ZDR-1\)](#), s katerim se daje možnost, da se ne glede na 4. člen Zakona o delovnih razmerjih - ZDR-1 (definicija delovnega razmerja) v primeru, ko se pogodba o zaposlitvi sklene med poslovodno osebo in družbo, katere edini lastnik je ta poslovodna oseba, takšno razmerje šteje kot delovno razmerje. S tem je navedenim osebam z vidika obveznih socialnih zavarovanj dana možnost izbire podlage zavarovanja, in sicer podlaga delovno razmerje ali podlaga družbenik in s tem tudi možnost izpolnitve dodatnega pogoja za ugotavljanje davčne osnove na podlagi normiranih odhodkov brez zaposlitve druge osebe.

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

- a. zavezanec oziroma oseba, ki je samozaposlena oziroma zaposlena samo za štiri ure, za štiri ure pa prejema pokojnino in
- b. 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.

2.2 Preverjanje izpolnjevanja **prihodkovnih pogojev**

Zavezanec mora prihodke (50.000 oziroma 100.000 EUR) ugotavljati tudi za vsako naslednje davčno obdobje, za katero želi še naprej ugotavljati davčno osnovo z upoštevanjem dejanskih prihodkov in normiranih odhodkov.

V noveli [ZDDPO-20](#) nov četrti odstavek 67.d člena ZDDPO-2 določa, da se za potrebe določanja višine prihodkov iz 67.b člena tega zakona za poseben primer šteje, če gre za povezanost med osebami. V zvezi s tem je v novem petem odstavku 67.d člena ZDDPO-2 določena opredelitev povezanih oseb z napotitvijo na že veljavne zakonske definicije povezanih oseb (16. in 17. člen ZDDPO-2), dodatno se širi obseg definicije družinskih članov na brate in sestre, vendar le za ugotavljanje povezanih oseb po dopoljenem 67.d členu ZDDPO-2. Nadalje nov šesti odstavek 67.d člena ZDDPO-2 določa, da se prihodki zavezanca in povezanih oseb za potrebe določanja višine prihodkov seštevajo. Dodani sedmi odstavek pa določa, da se prihodki ne seštevajo, če zavezanec dokaže, da glavni namen ali eden od glavnih namenov za shemo poslovanja ni izpolnjevanje pogojev za ugotavljanje davčne osnove z upoštevanjem normiranih odhodkov.

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. Natančnejši opis v nadaljevanju - [Seštevaje prihodkov v povezavi s pragom izstopa](#). Dokazno breme je na zavezancu. Zavezanec mora tako v prilogi 20 Obračuna davka od dohodkov pravnih oseb razkriti, ali ima povezane osebe opredeljene v petem odstavku 67.d člena ZDDPO-2, ki davčno osnovo ugotavljajo na podlagi prihodkov po računovodskih standardih.

V primeru, da zavezanec ne želi več ugotavljati davčne osnove na poenostavljen način, mora davčni organ o prenehanju ugotavljanja davčne osnove z upoštevanjem normiranih odhodkov obvestiti. To obvestilo učinkuje od začetka davčnega obdobja, za katero je davčni zavezanec obvestil davčni organ. Zavezanec, ki postopa na ta način, mora za davčno obdobje 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.

Ne glede na navedeno pa mora zavezanec, ~~ki dve zaporedni predhodni davčni leti ne izpolnjuje pogojev za ugotavljanje davčne osnove z upoštevanjem normiranih odhodkov~~ **čigar povprečje prihodkov, ugotovljenih po pravilih o računovodenju, dveh zaporednih davčnih obdobjih presega 150.000,00 eurov**, za davčno obdobje, ki sledi tema dvema davčnima obdobjema, 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.

Tako spremenjen peti odstavek 67.c člena ZDDPO-2 (v noveli [ZDDPO-20](#)) določa nov pogoj za obvezen izstop iz sistema normiranosti glede na povprečje prihodkov dveh zaporednih davčnih obdobij. Nov pogoj zavezanca omogoča, da lahko ostane v sistemu, če ima v dveh zaporednih davčnih obdobjih skupno do 300.000 evrov prihodkov.

Primer 1: Zavezanec že prvo davčno obdobje ustvari znesek prihodkov nad 300.000 evrov. Pogoj za obvezen izstop iz sistema ugotavljanja davčne osnove z upoštevanjem normiranih odhodkov je določen s povprečjem prihodkov, ugotovljenih po pravilih o računovodenju, dveh zaporednih davčnih obdobij. V kolikor pri presoji pogoja za posamezno davčno obdobje ni podatka o prihodkih dveh zaporednih davčnih obdobij, ker je zavezanec začel poslovati v preteklem davčnem obdobju, povprečja dveh zaporednih davčnih obdobij 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 obdobju prihodki presegajo 300.000 evrov.

Primer 2: Davčno obdobje zavezanca je enako koledarskemu letu. 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 petim odstavkom 67.c. člena ZDDPO-2 izstopiti iz sistema obdavčitve normiranih odhodkov in v davčnem letu 2018 davčno osnovo ugotavljati z upoštevanjem dejanskih prihodkov in dejanskih odhodkov, saj njegovo povprečje prihodkov dveh zaporednih davčnih obdobij presega 150.000 evrov.

Seštevanje prihodkov v povezavi s pragom izstopa

Pri presoji pogoja za obvezen izstop iz ugotavljanja davčne osnove z upoštevanjem normiranih odhodkov se upoštevajo poleg prihodkov zavezanca pod določenimi pogoji tudi prihodki drugih oseb, tudi povezanih oseb (že opisana sprememba 67.d člena ZDDPO-2).

Povezani osebi, zavezanca rezidenta ali nerezidenta in tujo pravno osebo ali tujo osebo brez pravne osebnosti, opredeljuje 16. člen ZDDPO-2.

Za opredelitev povezanih oseb med rezidenti, so relevantne določbe 17. člena ZDDPO-2. V skladu s prvim in drugim odstavkom tega člena se za povezani osebi štejeta dva rezidenta (torej dve pravni osebi, ki imata status rezidenta po ZDDPO-2), če ima njuna povezava naslednje kvalifikacije:

- rezidenta sta povezana v kapitalu, upravljanju ali nadzoru tako, da ima en rezident neposredno ali posredno v lasti najmanj 25 % vrednosti ali števila delnic ali deležev v kapitalu, upravljanju ali nadzoru oziroma glasovalnih pravic v drugem rezidentu, ali obvladuje drugega rezidenta na podlagi pogodbe na način, ki se razlikuje od razmerij med nepovezanimi osebami (1. točka prvega odstavka 17. člena ZDDPO-2), ali

- rezidenta sta povezana tako, da imajo iste pravne ali fizične osebe ali njihovi družinski člani v dveh rezidentih neposredno ali posredno v lasti najmanj 25 % vrednosti števila delnic ali deležev v kapitalu, upravljanju ali nadzoru oziroma glasovalnih pravic, ali ju obvladujejo na podlagi pogodbe na način, ki se razlikuje od razmerij med nepovezanimi osebami (2. točka prvega odstavka 17. člena ZDDPO-2).

Za povezani osebi se štejeta tudi rezident in fizična oseba, ki opravlja dejavnost, če ima ista fizična oseba ali njeni družinski člani v rezidentu najmanj 25 % vrednosti ali števila delnic ali deležev v kapitalu, upravljanju ali nadzoru oziroma glasovalnih pravic, ali obvladuje rezidenta na podlagi pogodbe na način, ki se razlikuje od razmerij med nepovezanimi osebami (drugi odstavek 17. člena ZDDPO-2).

Za družinske člane se po določbah tretjega odstavka 17. člena ZDDPO-2 štejejo zakonec ali oseba, s katero fizična oseba živi v dalj časa trajajoči življenjski skupnosti, ki ima po zakonu, ki ureja zakonsko zvezo in družinska razmerja, enake pravne posledice kot zakonska zveza, ali partner, s katerim fizična oseba živi v registrirani istospolni partnerski skupnosti, po zakonu, ki ureja registracijo istospolne partnerske skupnosti, otrok, posvojenec in pastorek ali otrok osebe, s katero fizična oseba živi v dalj časa trajajoči življenjski skupnosti, ki ima po zakonu, ki ureja zakonsko zvezo in družinska razmerja, enake pravne posledice kot zakonska zveza, ali otrok partnerja, s katerim fizična oseba živi v registrirani istospolni partnerski skupnosti, po zakonu, ki ureja registracijo istospolne partnerske skupnosti, ter starši in posvojitelji fizične osebe.

Za ugotavljanje povezanih oseb za potrebe določanja višine prihodkov iz 67.b. člena ZDDPO-2 se za družinske člane štejejo tudi bratje in sestre (peti odstavek 67.d. člena ZDDPO-2)

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 seštevati, 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 pretežno 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 presojno 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.

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.

~~Izpolnjevanje pogojev iz 67. b člena tako za davčno leto 2015 kot tudi za davčno leto 2016 se bo preverjalo po noveli ZDDPO-2K, ki določa, da se uporablja za davčna leta, ki se začnejo od vključno 1. 1. 2015.~~

~~Zavezanec je v letu 2014 presegel prihodkovni limit 50.000 eurov. V kolikor je bila v tem koledarskem letu (tj. v letu 2014) pri tem zavezancu vsaj ena oseba obvezno zavarovana za polni delovni čas neprekinjeno najmanj pet mesecev in njegovi prihodki niso presegli prihodkovnega limita 100.000 eurov, je zavezanec za davčno leto 2015 izpolnjeval pogoje za normiranost. Izpolnjevanje pogojev za davčno leto 2016 se preverja na podlagi prihodkov, doseženih v letu 2015. V primeru, da je zavezanec v letu 2015 presegel prihodkovni limit 100.000 eurov, v letu 2016 ne bo izpolnjeval pogojev iz 67.b člena [Zakona o davku od dohodkov pravnih oseb \(ZDDPO-2\)](#). Kljub navedenemu, pa bo zavezanec, upošteva 67.c člen ZDDPO-2, še vedno lahko ostal v sistemu normiranosti. Pri njem namreč še ne bo izpolnjen pogoj dveh zaporednih predhodnih davčnih let, v katerih ne bi izpolnjeval pogoja iz 67.b člen ZDDPO-2.~~

3.0 PRIGLASITEV UGOTAVLJANJA DAVČNE OSNOVE Z UPOŠTEVANJEM NORMIRANIH ODHODKOV

V skladu z določbami 382.a člena [Zakona o davčnem postopku \(ZDavP-2\)](#) so davčni zavezanci iz 67.b člena ZDDPO-2, ki bodo izpolnjevali predpisane pogoje in se bodo za tekoče leto (npr. 2016~~8~~) odločili za ugotavljanje davčne osnove z upoštevanjem normiranih odhodkov, dolžni pri davčnem organu opraviti priglasitev najpozneje do 31. marca tega leta oziroma do poteka roka za predložitev davčnega obračuna za predhodno obdobje. Davčni zavezanci iz 67.c člena [Zakona o davku od dohodkov pravnih oseb \(ZDDPO-2\)](#), ki bodo začeli poslovati na novo v letu 2016~~8~~ in bodo želeli ugotavljati davčno osnovo z upoštevanjem normiranih odhodkov, pa bodo priglasitev ugotavljanja davčne osnove na ta način dolžni opraviti hkrati ob predložitvi prijave za vpis v davčni register v osmih dneh od vpisa v primarni register oziroma od vpisa v uradno evidenco organa.

3.1 Priglasitev davčnemu organu

Zavezanec, ki izpolnjuje pogoje, določene v materialnem predpisu (tj. ZDDPO-2) in želi ugotavljati davčno osnovo z upoštevanjem normiranih odhodkov, mora le-to predhodno priglasiti davčnemu organu na način in v roku, določenim z zakonom, ki ureja davčni postopek. Priglasitev velja avtomatično tudi za naslednja davčna obdobja, razen, če zavezanec sam obvesti davčni organ o prenehanju ugotavljanja davčne osnove z upoštevanjem normiranih odhodkov v skladu s tretjim odstavkom 67.c člena ZDDPO-2, oziroma če zavezanec ne izpolnjuje predpisanih pogojev. ~~dve zaporedni davčni obdobji, kot določa peti odstavek 67.c~~

~~člena tega zakona.~~ Z novelo ZDDPO-20 je spremenjen pogoj za obvezni izstop iz sistema normiranosti. S spremembo petega odstavka 67.c člena ZDDPO-2 se določa nov pogoj za obvezen izstop iz sistema normiranosti glede na povprečje prihodkov dveh zaporednih davčnih obdobij. Nov pogoj zavezancu omogoča, da lahko ostane v sistemu, če ima v dveh zaporednih davčnih obdobjih skupno do 300.000 eurov prihodkov.

a) Priglasitev ugotavljanja davčne osnove z upoštevanjem normiranih odhodkov ob prehodu iz ugotavljanja davčne osnove po splošnih določbah (obstoječi zavezanci)

V skladu s tretjim odstavkom 382.a člena Zakona o davčnem postopku [Zakona o davčnem postopku \(ZDavP-2\)](#) lahko zavezanec iz 67.b člena ZDDPO-2 preide iz ugotavljanja davčne osnove po splošnih določbah ZDDPO-2 na ugotavljanje davčne osnove z upoštevanjem normiranih odhodkov, če takšen način ugotavljanja davčne osnove za tekoče davčno obdobje prihlasi v davčnem obračunu za predhodno obdobje, in to najpozneje do poteka roka za predložitev davčnega obračuna za predhodno obdobje davčnemu organu.

b) Priglasitev ugotavljanja davčne osnove z upoštevanjem normiranih odhodkov ob začetku poslovanja (novi zavezanci)

Zavezanec iz 67.b člena ZDDPO-2, ki začne poslovati na novo (tj. zavezanec iz 67.c člena ZDDPO-2), lahko ugotavlja davčno osnovo po X.a poglavju v prvem in, če je začel poslovati v zadnjih šestih mesecih prvega davčnega obdobja, tudi v drugem davčnem obdobju, če davčnemu organu v roku, predpisanemu z zakonom, ki ureja davčni postopek, prihlasi da bo ugotavljal davčno osnovo z upoštevanjem normiranih odhodkov.

Zavezanec, ki začne poslovati na novo, opravi priglasitev ugotavljanja davčne osnove z upoštevanjem normiranih odhodkov 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 določa četrti odstavek 382.a člena ZDavP-2.

V skladu s [Pravilnikom o davčnem obračunu davka od dohodkov pravnih oseb, Priloga 20: Priglasitev ugotavljanja davčne osnove z upoštevanjem normiranih odhodkov](#), vključuje:

- pod točko I. priglasitve: Izjavo zavezanca da bo ugotavljal davčno osnovo z upoštevanjem normiranih odhodkov.
- pod točko II.1. priglasitve: Izjavo zavezanca, da izpolnjuje pogoje. V zvezi s predpisanim pogojem glede višine prihodkov za vstop v sistem ugotavljanja davčne osnove z upoštevanjem normiranih odhodkov v primeru nerezidenta, ki ta sistem izbere za svojo poslovno enoto, se pogoj nanaša na celotne prihodke zavezanca nerezidenta.
- pod točko II.2.a) priglasitve: Razkrivam da ne nastopajo okoliščine iz prvega odstavka 67. d člena ZDDPO-2 (navedene v spodnji točki II.2.b)) in posledično med prihodki iz 67.b člena ni prihodkov navedenih v drugem odstavku 67.d člena ZDDPO-2.
- pod točko III.2.b) priglasitve: Posebne primere ugotavljanja prihodkov iz 67. b člena in sicer:

4. Ne šteje se, 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:

- ustanovil družbo, zavod ali primerljivo osebo po tujem pravu;
- prišlo do preoblikovanja zavezanca s prenosom enega ali več obratov na fizično osebo, ki opravlja dejavnost, če je ta fizična oseba predhodno imela delež v zavezancu, ali na družbo, s pridobitvijo lastniškega deleža;
- pričel poslovati na podlagi prenosa enega ali več obratov od druge fizične ali pravne osebe.

2. V skladu z drugim odstavkom 67.d člena se v zgoraj naštetih primerih v prihodke po 67.b členu ZDDPO-2, dosežene v davčnem letu pred davčnim letom, za katero zavezanec uveljavlja ugotavljanje davčne osnove z upoštevanjem normiranih odhodkov, štejejo:

- prihodki zavezanca in družbe, zavoda ali primerljive osebe po tujem pravu, ugotovljeni po pravilih o računovodenju,
- prihodki zavezanca in družbe, ki je prevzela enega ali več obratov zavezanca, in
- prihodki zavezanca in osebe, ki je prenesla enega ali več obratov na zavezanca.
- **pod točko III.a) prigrisatve: Razkrivam da nimam povezanih oseb, opredeljenih v petem odstavku 67.d člena ZDDPO-2, ki davčno osnovo ugotavljajo na podlagi prihodkov po računovodskih standardih.**
- **pod točko III.b) prigrisatve: Razkrivam da imam eno ali več povezanih oseb, opredeljenih v petem odstavku 67.d člena ZDDPO-2, ki davčno osnovo ugotavljajo na podlagi prihodkov po računovodskih standardih.**

3.2 Določitev akontacije davka

Po določi drugega odstavka 382.a člena [Zakona o davčnem postopku \(ZDavP-2\)](#) se za vsa vprašanja postopka obračunavanja in plačevanja davka za zavezanca, ki ugotavljajo davčno osnovo z upoštevanjem normiranih odhodkov², ki niso urejena v tem členu, smiselno uporabljajo druge določbe tega zakona. Posebnih določb glede akontiranja davka novela ZDDPO-2I (s katero je uveljavljena Posebna ureditev za ugotavljanje davčne osnove z upoštevanjem normiranih odhodkov) ne vsebuje.

Zavezanec, ki prične poslovati na novo

V skladu s 371. členom ZDavP-2 zavezanec med davčnim obdobjem plačuje akontacijo davka od dohodkov pravnih oseb. Po določi sedmega odstavka tega člena zavezanec, ki prične poslovati na novo, sam izračuna akontacijo davka, ki je enaka znesku davka, izračunanega glede na višino predvidene davčne osnove v davčnem obračunu za tekoče davčno obdobje. Obrazloženi izračun predvidene davčne osnove, višino akontacije ter obrokov akontacije zavezanec predloži davčnemu organu v 8 dneh po vpisu v primarni register oziroma uradno evidenco organa.

V sedmem odstavku 371. člena ZDavP-2 je tudi določeno, da zavezanec, ki prične poslovati na novo, pripravi izračun predvidene davčne osnove na obrazcu davčnega obračuna davka od dohodkov pravnih oseb z izpolnitvijo samo tistih postavk, ki so potrebne za ustrezen prikaz višine davčne osnove, akontacije in obrokov akontacije.

Glede na določbe [Pravilnika o davčnem obračunu davka od dohodkov pravnih oseb](#), s katerim so v obrazec DDPO uvedene tudi posebnosti glede določanja davčne osnove z upoštevanjem normiranih odhodkov, lahko zavezanec, ki prične poslovati na novo in vloži prigrisatve ugotavljanja davčne osnove za posamezno leto z upoštevanjem normiranih odhodkov, predloži izračun predvidene davčne osnove, višino akontacije ter obrokov akontacije na obrazcu DDPO, pri tem pa pri izračunu predvidene davčne osnove upošteva naslednje.

V skladu s 67.e členom [Zakona o davku od dohodkov pravnih oseb \(ZDDPO-2\)](#) se pri določanju davčne osnove z upoštevanjem normiranih odhodkov upoštevajo davčno priznani prihodki in normirani odhodki v višini 80 % teh prihodkov², **vendar ne več kot 40.000 evrov, ali 80.000 evrov, 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**

² 67.b člen ZDDPO-2 .

za polni delovni čas neprekinjeno najmanj pet mesecev. Tako ugotovljena davčna osnova se ne more zmanjševati za priznane odhodke, zmanjšanja davčne osnove in davčno izgubo, prav tako se ne morejo uveljavljati davčne olajšave, ki so določene s tem zakonom in drugimi zakoni, če zmanjšujejo davčno osnovo po tem zakonu.

S spremenjenim prvim odstavkom 67.e člena ZDDPO-2 se dodaja absolutna zgornja 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 z upoštevanjem normiranih odhodkov, 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 podlagi navedenega zavezanec, ki prične poslovati na novo, pripravi izračun predvidene davčne osnove na obrazcu DDPO (z oznako, da gre za predvideni obračun davka od dohodkov pravnih oseb), z izpolnitvijo naslednjih postavk, ki so potrebne za prikaz višine davčne osnove, akontacije in obrokov akontacije:

zap. št. 1. – Prihodki, ugotovljeni po računovodskih predpisih (vpiše se predvideni znesek prihodkov),

zap. št. 4. – Davčno priznani prihodki (predvidoma bo znesek enak znesku prihodkov pod zap. št. 1, v nasprotnem primeru zavezanec izpolni ustrezne postavke v okviru zap. št. 2. oziroma 3.),

zap. št. 8. – Davčno priznani odhodki (vpiše se znesek normiranih odhodkov v višini 80 % predvidenih davčno priznanih prihodkov iz zap. št. 4.),

zap. št. 9. – Razlika med davčno priznanimi prihodki in odhodki (zap. št. 4 minus zap. št. 8.),

zap. št. 13. – Predvidena davčna osnova (znesek je enak znesku iz zap. št. 9.)

zap. št. 16. – Predvidena osnova za davek (znesek je enak znesku iz zap. št. 9. oz. 13.),

zap. št. 17. – Davek, izračuna se od zneska predvidene osnove za davek z upoštevanjem predpisane davčne stopnje za tekoče davčno obdobje (17,9 %),

zap. št. 25. – Osnova za določitev akontacije davka (preračun na letno osnovo zaradi določitve mesečnih oz. trimesečnih obrokov),

zap. št. 26. – Akontacija (preračun na letni znesek zaradi določitve mesečnih oz. trimesečnih obrokov),

zap. št. 27. oz. 28. – Mesečni oziroma trimesečni obrok akontacije.

Akontacija davka se v tekočem davčnem obdobju plačuje v mesečnih obrokih, če znesek akontacije presega 400 evrov, oziroma v trimesečnih obrokih, če znesek akontacije ne presega 400 evrov. Obroki akontacije dospejo v plačilo na zadnji dan obdobja, na katerega se nanašajo, in morajo biti plačani v desetih dneh po dospelosti.

Glede akontiranja davka pri obstoječih zavezancih dodajamo, da je po četrtem odstavku 371. člena ZDavP-2 akontacija davka enaka znesku davka, ki se izračuna od davčne osnove po davčnem obračunu za predhodno davčno obdobje in po stopnji, ki velja za tekoče davčno obdobje, kar pomeni, da se pri obstoječih zavezancih obroki akontacije davka za leto 2016~~8~~ plačujejo v zneskih, ugotovljenih na podlagi davčne osnove za predhodno davčno obdobje v davčnem obračunu za leto 2015~~7~~.