



REPUBLIKA SLOVENIJA
MINISTRSTVO ZA FINANCE

DIREKTORAT ZA SISTEM DAVČNIH,
CARINSKIH IN DRUGIH JAVNIH PRIHODKOV

Župančičeva 3, p.p.644a, 1001 Ljubljana

T: 01 369 66 10

F: 01 369 66 19

E: gp.mf@gov.si

www.mf.gov.si

ANALIZA SISTEMA NORMIRANIH ODHODKOV V OKVIRU DAVKA OD DOHODKOV PRAVNIH OSEB IN DOHODNINE (dohodki iz dejavnosti)

november, 2016

Kazalo

Povzetki in ključne ugotovitve	3
1. Cilj in namen analize	4
2. Predstavitev veljavnega sistema normiranih odhodkov	4
3. Cilj sistema normiranih odhodkov.....	5
4. Strokovni pomisleki in dvomi ob uvajanju sistema	5
5. Analiza obračunskih podatkov.....	8
5.1. Ugotavljanje davčne osnove z upoštevanjem normiranih odhodkov na področju davka od dohodkov pravnih oseb	8
5.2. Ugotavljanje davčne osnove z upoštevanjem normiranih odhodkov na področju dohodnine od dohodka iz dejavnosti.....	9
5.3. Upoštevanje celokupnega položaja pri vstopu med normirance.....	10
I. Odločitev za vstop med normirance.....	10
II. Vpliv vrste dejavnosti na sistem normiranih odhodkov	11
III. Prihodkovni prag.....	14
IV. Administrativna poenostavitev	14
V. Primerjava davčne obremenitve	16
VI. Vpliv sistema na obnašanje zavezancev na trgu dela.....	17
6. Sklepne ugotovitve	20
7. Priloge.....	22

Povzetki in ključne ugotovitve

- Osrednji cilj analize je predvsem ugotovitev, ali se s sistemom normiranih odhodkov dosegajo cilji in nameni, zaradi katerih je bil sistem uveden. Namreč ob uveljavitvi tega sistema v letu 2013, tako na ravni pravnih oseb, kot tudi fizičnih oseb, ki opravljajo dejavnost, je bil pomemben cilj administrativna razbremenitev malih poslovnih subjektov pri izpolnjevanju njihovih davčnih obveznosti ter pri tem spodbujanje malega podjetništva.
- Na podlagi razpoložljivih podatkov in informacij pa se pojavlja dvom o učinkovitosti in primernosti tega sistema, predvsem pa obstaja tudi bojazen, da se navedeni sistem pri davčnih zavezancih pogosto uporablja kot instrument zniževanja davčnega bremena oziroma pri delodajalcih kot instrument zniževanja stroškov. Namen analize je torej ali sistem normiranih odhodkov dosega cilje in namene zaradi katerih je bil uveden, obenem pa se z analizo pridobi tudi podlago za odločitve o ustreznosti veljavnega sistema ter o morebitnih potrebnih spremembah.
- Sistem normiranih odhodkov na splošno za pravne osebe ni tako izrazita administrativna poenostavitev kot pri fizičnih osebah, ki opravljajo dejavnost (v letu 2015 je le 731 zavezancev ugotavljalo davčno osnovo na podlagi normiranih odhodkov, kar predstavlja 1,6 % vseh zavezancev, ki bi lahko vstopili v sistem). Obenem pa je treba poudariti tudi, da so pravne osebe ne glede na izbran sistem obdavčitve še vedno dolžne voditi poslovne knjige in sestavljati ter predlagati letna poročila na podlagi ZGD-1.
- Pri fizičnih osebah, ki opravljajo dejavnost je bilo v letu 2015 v sistemu normiranih odhodkov 29.304 zavezancev, kar je 45,2 % vseh, ki so imeli izpolnjene pogoje za morebitni vstop (prihodkovni in glede št. zaposlenih), kar kaže na to, da je tudi pri tej skupini zavezancev sistem neatraktiven.
- Ugotovimo lahko, da se fizične osebe, ki opravljajo dejavnost pri odločanju za vstop v sistem obnašajo racionalno in pri odločitvi upoštevajo svoj celokupen položaj, in ne zgolj davčni vidik (vrsta dejavnosti, knjigovodski in računovodski vidik,...), kar potrjuje tudi dejstvo, da poenostavitev vodenja poslovnih knjig ni bila ključna za prehod zavezancev k normirancem, saj mnogi izmed njih ne izkoristijo možnosti vodenja zgolj evidenc. V letu 2015 se je še za 5 odstotnih točk zmanjšalo število zavezancev, ki so vodili evidence v letu 2014 in so opravljali dejavnost v obeh letih ob tem, da je bilo znižanje tudi že v letu 2014 glede na leto 2013. Če je še v letu 2014 bilo 66 % normirancev, ki so vodili evidence, se je odstotek teh v letu 2015 zmanjšal na 61 %.
- Analiza je pokazala, da se sistem oddaljuje od načela obdavčenja po ekonomski moči in povečuje neenakosti med zavezanci, saj je bistveno ugodnejši za storitvene dejavnosti (v strokovno, znanstvenih in tehničnih dejavnostih, v letu 2014 in 2015 je ta sektor predstavljal v povprečju kar 28,1 % vseh normirancev, na področju gostinske dejavnosti pa v povprečju okrog 9 % zavezancev glede na vse normirance).
- Analiza sistema trga dela, ki jo je pripravilo MDDSZ dokazuje da, ta sistem predstavlja še eno izmed spodbud za znane trende na trgu dela (pravno formalno opravljanje dela preko samostojnega statusa ali pogodb civilnega prava, čeprav so prisotni vsi elementi delovnega razmerja).
- Po podatkih MDDSZ in SURS se je povečalo število t.i. »fiktivnih samozaposlenih« saj se je v zadnjih štirih letih delež samozaposlenih, ki delajo samo za eno stranko in v prostorih te stranke podvojil (v letu 2012 je bilo 7,8 % izmed vseh vprašanih samozaposlenih takih, ki delajo samo za eno stranko, v letu 2015 pa že 14,7 %; povečal pa se je tudi delež samozaposlenih, ki delajo v prostorih te stranke iz 3,1 % v letu 2012 na 7,8 % v letu 2015).
- Opravljanje dela fizičnih oseb, ki na trgu samostojno opravljajo pridobitno dejavnost, je po mnenju MDDSZ, postalo najfleksibilnejša in najcenejša oblika dela ter tako postaja vse privlačnejša za delodajalce in bi zaradi tega lahko dolgoročno postalo grožnja drugim, v skladu z zakonodajo in namenom bolj ustreznim oblikam dela.
- FURS ugotavlja, da sistem normiranih odhodkov zaradi nizkih obremenitev z dajatvami zaostreuje problem navidezno neodvisnih delovnih razmerij ter se pogosto uporablja tudi pri poslovanju med povezanimi osebami z namenom zmanjšanja davčnega bremena. S tem se povečuje problem verižnega ustanavljanja podjetij preko različnih statusnih oblik z namenom izpolnjevanja pogojev za vstop v sistem normiranih odhodkov.

1. Cilj in namen analize

Od bistveno spremenjenega sistema ugotavljanja davčne osnove z upoštevanjem normiranih odhodkov za fizične osebe ter od uvedbe tega sistema tudi za pravne osebe sta obračunsko zaključeni že dve celi davčni obdobji ter na razpolago podatki o vstopih in izstopih v ta sistem za davčno leto 2015 ter drugi podatki, pridobljeni v okviru izvajanja sistema. S tem so izpolnjeni pogoji za pripravo celovite analize in ocene sistema normiranih odhodkov.

Cilj analize je predvsem ugotovitev, ali se s sistemom normiranih odhodkov dosegajo cilji in nameni, zaradi katerih je bil sistem uveden. Na podlagi razpoložljivih podatkov in informacij se postavlja dvom glede tega, ter se poraja bojazen, da se navedeni sistem pri davčnih zavezancih pogosto uporablja kot instrument zniževanja davčnega bremena oziroma pri delodajalcih kot instrument zniževanja stroškov ter da sistem gledano z vidika trga dela predstavlja še eno izmed spodbud za znane trende na trgu dela (pravno formalno opravljanje dela preko samostojnega statusa ali pogodb civilnega prava, čeprav so prisotni vsi elementi delovnega razmerja).

Namen analize je pridobiti podlago za odločitev o ustreznosti veljavnega sistema ter o morebitnih potrebnih spremembah.

2. Predstavitev veljavnega sistema normiranih odhodkov

Veljavni sistem ugotavljanja davčne osnove z upoštevanjem normiranih odhodkov je bil za fizične osebe, ki opravljajo dejavnost, povsem prenovljen z novelo Zakona o dohodnini (ZDoh-2L) v letu 2012 in se je prvič uporabil za davčno leto 2013. Istočasno pa je bil sistem ugotavljanja davčne osnove z upoštevanjem normiranih odhodkov na novo uveden za pravne osebe, in sicer z novelo Zakona o davku od dohodkov pravnih oseb (ZDDPO-2I).

Bistvene novosti prenovljenega sistema za fizične osebe so bile:

- črtanje določenih pogojev za vstop v sistem normiranih odhodkov (število zaposlenih, obveznost vodenja poslovnih knjig po drugih predpisih) in ohranitev samo prihodkovnega pogoja,
- povečanje praga za vstop v sistem z 42.000 evrov na 50.000 evrov,
- povišanje višine normiranih odhodkov s 25 % na 70 % prihodkov,
- uvedba cedularnega načina obdavčitve teh dohodkov po proporcionalni davčni stopnji 20% (izključitev teh dohodkov iz letne obdavčitve (sintetične obdavčitve) po progresivnih stopnjah z možnostjo uveljavljanja davčnih olajšav),
- ugotavljanje prihodkov po principu obračunane realizacije in
- določene poenostavitve na postopkovni ravni v zvezi z priglasitvijo, izstopom iz sistema in načinom obračunavanja ter plačevanja davka.

Za pravne osebe, kot že navedeno, se je možnost ugotavljanja davčne osnove z upoštevanjem normiranih odhodkov na novo uveljavila. Pogoji za vstop v sistem normiranih odhodkov in višina normiranih odhodkov so bili določeni v enaki višini kot za fizične osebe.

Možnost ugotavljanja davčne osnove z upoštevanjem normiranih odhodkov je opsijska. Odločitev o načinu ugotavljanja davčne osnove (dejanski prihodki in odhodki ali dejanski prihodki in normirani odhodki) je na posameznem zavezancu, ki izpolnjuje pogoje, pri čemer se odloča, katera od zakonskih opcij je z vidika njegovega poslovanja bolj sprejemljiva. Ureditve, ki bi temeljila na obveznem vstopu v sistem normiranih odhodkov, ki ne pomeni obdavčevanja po ekonomski moči, ni skladna z načelom enakosti pred zakonom in ni ustavnopravno dopustna.

Pri pripravi novega koncepta sistema normiranih odhodkov v letu 2012 je sodelovala tudi širša strokovna in zainteresirana javnost, ki je ves čas tudi podajala zahteve za spremembo takrat veljavnega sistema (zlasti Obrtno podjetniška zbornica Slovenije).

Skupina poslank in poslancev s prvopodpisanim Francem Bogovičem (predlagatelj) je v prvi polovici leta 2014 Državnemu zboru RS predložila v obravnavo Predlog Zakona o spremembah in dopolnitvi Zakona o dohodnini (ZDoh-2N), s katerim je predlagala nove spremembe na področju sistema ugotavljanja davčne osnove od dohodkov iz dejavnosti z upoštevanjem normiranih odhodkov, ki jih je Državni zbor RS tudi sprejel, kljub nasprotovanju Vlade RS. Prihodkovni prag za vstop v sistem normiranih odhodkov se je tako z letom 2015 pogojno povišal s 50.000 evrov na 100.000 evrov prihodkov, ob pogoju pokojninskega in invalidskega zavarovanja vsaj ene osebe pri zavezancu za polni delovni čas neprekinjeno najmanj pet mesecev. Višina normiranih odhodkov pa se je povečala s 70 % na 80 % davčnih prihodkov.

Predlog predlagatelja je temeljil na oceni, da ureditev, sprejeta leta 2012, ne zajema zadostnega števila podjetnikov, katerim je sicer tudi prvenstveno namenjena v luči administrativne razbremenitve njihovega poslovanja in zmanjšanja fiksnih stroškov vodenja poslovnih knjig. Prihodkovni prag je prenizek, s čimer se izpušča najbolj perspektiven del slovenskega gospodarstva, torej mikro podjetništvo. Predlagatelj je ugotovil, da imajo, gledano po dejavnostih, od veljavne ureditve realne koristi le občasne svetovalne storitve, intelektualne storitve, predavanja, projektne storitve ipd., torej podjetniki z razmeroma nizkim obsegom poslovanja in nizkimi, davčno priznanimi stroški. Nadalje je predlagatelj ocenil, da je glede na spremenjene razmere v gospodarstvu, ki se še vedno zaostrojuje, smiselno višino normiranih odhodkov povečati, saj administrativne obremenitve pri izpolnjevanju davčnih obveznosti pri poslovanju še posebej omejuje male podjetnike, ki se namesto z osnovno dejavnostjo veliko časa ukvarjajo z birokracijo.

3. Cilj sistema normiranih odhodkov

Cilj sprememb sistema normiranih odhodkov v letu 2012 in 2014 je bil doseči dodatno administrativno razbremenitev malih poslovnih subjektov pri izpolnjevanju njihovih davčnih obveznosti ter povečanje njihove pravne varnosti v povezavi z večjo gotovostjo glede ugotavljanja davčne osnove. Z nadaljnjo poenostavitvijo davčnega poslovanja podjetnikov z nadgradnjo obstoječega sistema normiranih odhodkov in uvedbo sistema tudi za pravne osebe je bil cilj doseči spodbujanje malega podjetništva, saj naj bi bil sistem normiranih odhodkov dostopen širšemu krogu davčnih zavezancev, odstotek normiranih odhodkov pa določen občutno višje, zaradi česar naj bi bil sistem ugotavljanja davčne osnove na podlagi normiranih odhodkov poslovno bolj sprejemljiv. Cilj prenove sistema ugotavljanja davčne osnove z upoštevanjem normiranih odhodkov torej ni bila ugodnejša davčna obravnava – normirani sistem ni davčna ugodnost, temveč administrativno poenostavljen sistem, ki davčnemu zavezancu tudi omogoča preglednost nad bodočo davčno obveznostjo.

4. Strokovni pomisleki in dvomi ob uvajanju sistema

Ob uvajanju veljavnega sistema normiranih odhodkov v letu 2012 in sprejemanju sprememb v letu 2014 so se na strokovni ravni pojavljali določeni pomisleki in dvomi o ustreznosti tako postavljenega sistema predvsem z vidika doseganja cilja administrativne poenostavitve za male poslovne subjekte ter z vidika vplivov na obnašanje posameznih deležnikov oziroma spodbujanja določenih nezaželenih ravnanj, in sicer:

- Sistem ugotavljanja davčne osnove z upoštevanjem normiranih odhodkov pomeni odstop od načela obdavčevanja po ekonomski moči na račun večje ekonomičnosti (enostavnosti oziroma poenostavitve). Vsako pavšalno oziroma normirano določanje davčne osnove ali posameznih elementov davčne osnove ali vsako določanje enotne davčne stopnje v načelu povzroča oziroma povečuje neenakost (zavezanci z dejansko višjo davčno osnovo so v boljšem položaju in zavezanci z dejansko nižjo davčno osnovo so v slabšem položaju primerjalno glede na davčno osnovo ugotovljeno na pavšalen oziroma normiran način). Enostavnost davčnega sistema je obratno

sorazmerna z obdavčevanjem po ekonomski moči, kar pomeni, da večje kot so poenostavitve, manjša je enakost obdavčevanja glede na ekonomsko moč posameznega zavezanca. Sistem je treba oblikovati ob upoštevanju dejstva, da je temeljno načelo obdavčevanja po ekonomski moči. Odstop od tega načela je dopusten (kar sistem normiranih odhodkov je) le za manjše število zavezancev (zavezanci z majhnim obsegom poslovanja) ter na način, ki za posamezne zavezance ne predstavlja nesorazmerne visoke davčne ugodnosti glede na dejansko ekonomsko moč posameznega zavezanca. Za vzpostavljeni sistem se je postavljalo dvom glede tega in s tem bojazen, da se ne bodo v sistem vključevale predvsem določene posamezne skupine davčnih zavezancev (dejavnosti z majhnim deležem odhodkov v prihodkih), ki jim bo sistem predstavljal nesorazmerno veliko davčno ugodnost glede na ekonomsko moč.

- Z vidika doseganja cilja (administrativna razbremenitev malih) se je postavil dvom zaradi opsijske narave sistema. Opcijski sistem predstavlja z vidika davčnega zavezanca prednost in daje možnost davčnega planiranja in optimiziranja davčne obveznosti, kot tudi celotnega poslovanja. Odločitev zavezanca je odvisna od številnih elementov davčnega sistema (višina prihodkov, višina odhodkov, efektivna, nominalna stopnja obdavčitve, sintetična, cedula obdavčitve, stroški računovodenja, zmanjšanje davčne osnove za olajšave, pokrivanje davčne izgube iz preteklih davčnih obdobj, način priglasitve davčnega statusa, način izračunavanja davčne obveznosti), pri čemer pa posamezne elemente sistema vsak zavezanec vrednoti tudi z vidika nedavčnih dejavnikov, preferenc in svojega siceršnjega položaja (vrste dejavnosti, obsega poslovanja, znanja, načina sprejemanja poslovnih odločitev, načina financiranja, ...). Posamezni element tako lahko za določenega zavezanca pomeni prednost, za drugega slabost, za nekoga drugega pa je nepomemben. Zavezanci se pri odločanju za vstop v sistem obnašajo racionalno, in pri odločitvi upoštevajo svoj celokupen položaj, in ne samo položaj z davčnega vidika.
- Ocenjevalo se je, da bi lahko bil pomemben dejavnik pri odločitvi za vstop v sistem, potreba po računovodskih informacijah za druge (nedavčne) namene in vodenje poslovnih knjig v okviru lastnega podjetja ali nakup predmetne storitve od zunaj. Računovodske informacije, ki se jih lahko zagotavlja z vodenjem ustreznih poslovnih knjig, so pomembne in koristne v prvi vrsti za samega davčnega zavezanca za sprejemanje ustreznih odločitev v podjetju, za pridobivanje virov financiranja ter v odnosih s poslovnimi partnerji oziroma strankami. Pri davčnem zavezancu, fizični osebi, ki za poslovne odločitve ima potrebo po tovrstnih informacijah, in zato vzpostavi ustrezen način zagotavljanja tovrstnih informacij, pri čemer pa za vodenje ustreznih poslovnih knjig najame računovodski servis, je lažje in ceneje ugotavljati (z vidika računovodskega servisa kot tudi davčnega zavezanca) tudi davčno osnovo na podlagi dejanskih prihodkov in odhodkov. Davčna osnova se namreč v tem primeru ugotavlja na podlagi podatkov, s katerimi že razpolaga za potrebe svojega poslovanja. Potreba po računovodskih informacijah se pri zavezancih razlikuje v odvisnosti od vrste dejavnosti, obsega poslovanja in načina financiranja. Za davčnega zavezanca, fizično osebo, za katero glede na vrsto dejavnosti, obseg poslovanja in način financiranja, celovite računovodske informacije niso relevantne, in se zato odloči, da bo potrebne evidence vodil sam, ugotavljanje davčne osnove po sistemu normiranih odhodkov lahko pomeni poenostavitev in tudi primerjalno nižje stroške. Iz razpoložljivih podatkov¹ je bilo ugotovljeno, da zavezanci v velikem deležu vodijo poslovne knjige po sistemu dvostavnega knjigovodstva (69 % zavezancev), kar velja tudi za zavezance z majhnim obsegom poslovanja do 50.000 evrov davčno priznanih prihodkov (nekaj manj kot 61 % zavezancev). Na tej podlagi se je ocenjevalo, da obstaja velika verjetnost, da večina zavezancev, ki vodijo poslovne knjige po sistemu dvostavnega knjigovodstva, teh ne vodijo sami in posledično se ne bodo odločili za vstop v sistem normiranih odhodkov.
- Dvom o doseganju cilja je bil pri pravnih osebah še večji, saj sistem normiranih odhodkov za pravne osebe ni tako izrazita administrativna poenostavitev kot pri fizičnih osebah, ki opravljajo dejavnost,

¹ Ob uvajanju sistema v letu 2012 so bile te analize pripravljene na podlagi obračunskih podatkov za leto 2010

saj so pravne osebe ne glede na izbran sistem obdavčitve še vedno dolžne voditi poslovne knjige in sestavljati ter predlagati letna poročila na podlagi ZGD-1.

- Dvom o doseganju cilja je obstajal tudi z vidika izključitve obdavčevanja dohodkov iz dejavnosti pri zavezancih, ki se odločijo za sistem normiranih odhodkov, iz obdavčevanja na letni ravni, kar pomeni tudi ne možnost uveljavljanja katerih koli olajšav, tudi splošne, osebnih in posebnih olajšav.
- Glede na postavljen prag za vstop v sistem normiranih odhodkov je pogoj za vstop v sistem izpolnjevala velika večina vseh fizičnih oseb, ki opravljajo dejavnost. V zvezi s tem je obstajal dvom o ustreznosti sistema v povezavi z ureditvijo po ZGD-1, po kateri za samostojnega podjetnika, ki ugotavlja davčno osnovo z upoštevanjem normiranih odhodkov, tudi ni obveznosti vodenja poslovnih knjig in sestavljanja letnih poročil za namene javne objave in statistične namene, kar pa ne velja za pravne osebe.
- Prehodi med sistemoma dejanskih prihodkov in normiranih odhodkov ter dejanskih prihodkov in odhodkov ne bodo enostavni. Poleg tega se bodo v večjem obsegu pojavljala vprašanja glede obveznosti davčnih zavezancev v primeru prenehanja, stečajev, prenosov podjetja na novega zasebnika in statusnih preoblikovanj ter se bo v teh primerih davčne zavezance postavljalo v položaj, ko bodo morali zagotavljati oziroma vzpostaviti določene računovodske izkaze tudi za nazaj. S tem pa se vzpostavlja tudi večje možnosti za davčno izogibanje.
- Z vidika vplivov na obnašanje in ravnanje davčnih zavezancev in določenih drugih subjektov pa so se pojavljali naslednji pomisleki glede sistema:
 - ✓ spodbuda za prikrievanje prihodkov z namenom kvalifikacije za vstop v sistem;
 - ✓ vpliv na prakse na trgu dela (dualnost trga dela oziroma povečevanje obsega prekarne zaposlitve) – dodatna spodbuda (predvsem za delodajalce pa tudi za delavce na kratek rok), da se formalno določeno razmerje prikazuje kot neodvisno razmerje (npr. s.p.), čeprav gre glede na ekonomsko in pravno vsebino razmerja za odvisno razmerje oziroma delovno razmerje. Z vidika varstva pravic delavcev in erozije davčne in prispevne osnove so navedene prakse zelo problematične;
 - ✓ vpliv na področje sive ekonomije – zmanjšani interes zavezancev v sistemu normiranih odhodkov zahtevati račun pri nabavi blaga in storitev, ker ga ne potrebuje za uveljavljanje dejanskih odhodkov;
 - ✓ vpliv na obnašanje zavezancev v zvezi z drobljenjem opravljanja dejavnosti preko različnih statusnih oblik oziroma na prenehanje opravljanja dejavnosti s ponovnim začetkom v enaki in drugi statusni obliki z namenom izpolnjevanja pogojev za vstop v sistem normiranih ali z namenom prikritih izplačil npr. iz družb preko s.p., ki ugotavlja davčno osnovo z upoštevanjem normiranih odhodkov (uporaba sistema normiranih odhodkov pri povezanih osebah kot instrumenta zniževanja davčnih obveznosti);
 - ✓ vpliv na področje sistemov socialnih zavarovanj in socialnega varstva, saj se dohodek, ugotovljen za davčne namene, uporablja tudi pri določanju obveznosti iz naslova prispevkov za socialno varnost in določanju pravic iz naslova socialno varstvenih in družinskih prejemkov.

5. Analiza obračunskih podatkov

Zavezance, ki so ugotavljali davčno osnove z upoštevanjem normiranih odhodkov smo zaradi enostavnosti poimenovali »normiranci«.

Glede na dejstvo, da je delež zavezancev pri pravnih osebah, ki se odločajo za ugotavljanje davčne osnove na podlagi normiranih odhodkov, v povprečju, od uvedbe v letu 2013 do leta 2015, le 0,4 % glede na vse zavezance, ki so oddali obračun davka od dohodkov pravnih oseb, ter upoštevajoč dejstvo, da sistem ne predstavlja tako izrazite administrativne poenostavitve, je poudarek analize na področju akontacije dohodnine in dohodnine od dohodka iz dejavnosti.

5.1. Ugotavljanje davčne osnove z upoštevanjem normiranih odhodkov na področju davka od dohodkov pravnih oseb

Analiza je pripravljena na podlagi podatkov, ki so jih zavezanci posredovali Finančni upravi RS (FURS) v davčnih obračunih davka od dohodkov pravnih oseb za posamezno leto.

Tabela 1: Zavezanci, ki so v obdobju od leta 2013 do 2015 ugotavljali davčno osnovo na podlagi normiranih odhodkov na področju DDPO

SKD področje	število zavezancev			delež glede na vse normirance		
	2013	2014	2015	2013	2014	2015
A	1	1	1	0,42%	0,27%	0,14%
C	8	10	27	3,35%	2,68%	3,69%
D	4	4	6	1,67%	1,07%	0,82%
E	0	0	1	0,00%	0,00%	0,14%
F	4	10	31	1,67%	2,68%	4,24%
G	25	45	82	10,46%	12,06%	11,22%
H	2	5	15	0,84%	1,34%	2,05%
I	4	6	17	1,67%	1,61%	2,33%
J	14	23	67	5,86%	6,17%	9,17%
K	5	8	23	2,09%	2,14%	3,15%
L	7	10	22	2,93%	2,68%	3,01%
M	137	199	350	57,32%	53,35%	47,88%
N	5	9	22	2,09%	2,41%	3,01%
P	6	14	18	2,51%	3,75%	2,46%
Q	11	17	29	4,60%	4,56%	3,97%
R	5	7	11	2,09%	1,88%	1,50%
S	1	5	9	0,42%	1,34%	1,23%
SKUPAJ NORMIRCI	239	373	731	0,25 %	0,37%	0,71%
SKUPAJ VSI ZAVEZ.	96.840	100.742	103.346			

Vir: Obračuni davka od dohodkov pravnih oseb, FURS

Iz Tabele 1 je razvidno, da se je v obdobju od leta 2013 do 2015 povečevalo število zavezancev, ki so ugotavljali davčno osnovo na podlagi normiranih odhodkov. V letu 2015 se je kar 96 % več zavezancev odločilo za ugotavljanje davčne osnove na podlagi normiranih odhodkov kot v predhodnem letu. Največ normirancev je bilo, v obdobju od leta 2013 do 2015, na področju storitvenih dejavnosti, in sicer prevladujejo strokovne, znanstvene in tehnične dejavnosti, v povprečju kar 51,1 % glede na vse normirance, sledi

trgovina, vzdrževanje in popravilo motornih vozil, v povprečju 11,3 % ter informacijske in komunikacijske dejavnosti.

Zavezanci, ki se odločijo za ugotavljanje davčne osnove na podlagi normiranih odhodkov predstavljajo v obdobju od leta 2013 do 2015 v povprečju le 0,45 % glede na vse zavezance, ki so oddali davčne obračune. V letu 2013 je v sistem vstopilo 239 zavezancev, kar predstavlja le 0,4 % zavezancev, ki bi lahko, glede na pogoje, vstopili v sistem, v letu 2014 pa 373 zavezancev, kar predstavlja 0,6 % vseh, ki bi lahko vstopili. V letu 2015 je bilo 731 normirancev, kar predstavlja 1,6 % vseh zavezancev, ki bi lahko vstopili v sistem.

Ugotovimo lahko, da se zavezanci pri odločanju za vstop v sistem obnašajo racionalno in pri odločitvi upoštevajo spekter vseh dejavnikov, ki vplivajo na njihovo poslovanje, in ne zgolj davčni vidik. Sistem normiranih odhodkov na splošno za pravne osebe ni tako izrazita administrativna poenostavitev kot pri fizičnih osebah, ki opravljajo dejavnost (saj so pravne osebe ne glede na izbran sistem obdavčitve še vedno dolžne voditi poslovne knjige in sestavljati ter predlagati letna poročila na podlagi ZGD-1).

5.2. Ugotavljanje davčne osnove z upoštevanjem normiranih odhodkov na področju dohodnine od dohodka iz dejavnosti

V statistični analizi smo uporabili podatke o zavezancih, ki so oddali obračun akontacije dohodnine in dohodnine od dohodka iz dejavnosti FURS.

Tabela 2: Osnovni podatki zavezancev, ki so v obdobju od leta 2012 do 2015 oddali obračun akontacije dohodnine in dohodnine od dohodka iz dejavnosti

Leto	2012*	2013	2014	2015	Indeks 2015/2014
Število obračunov akontacije dohodnine in dohodnine od dohodka iz dejavnosti		99.003	102.914	107.253	104
Število zavezancev, ki so ugotavljali davčno osnovo z upoštevanjem dejanskih prihodkov in dejanskih odhodkov	88.295	84.553	82.052	77.166	94
Število zavezancev - normirancev	8.281	13.953	20.189	29.304	144
Zavezanci -SKUPAJ	96.576	98.506	102.241	106.470	104
<i>Delež normirancev v skupnem št. zavezan.</i>	8,57%	14,16%	19,75%	27,52%	

Vir: Obračun akontacije dohodnine in dohodnine od dohodka iz dejavnosti, FURS

*Zajeti zavezanci na podlagi odmere dohodnine in dohodnine od dohodka iz dejavnosti ter na podlagi oddanih REK obrazcev.

V obdobju od leta 2012 do 2015 je število zavezancev, ki so ugotavljali davčno osnovo na podlagi normiranih odhodkov vsako leto naraščalo. V letu 2015 so normiranci predstavljali že 27,5 % vseh zavezancev za davek od dohodkov iz dejavnosti, medtem ko je bil ta delež v letu 2013 še pod 15 %.

Iz podatkov v Tabeli 2 je razvidno, da je bilo v letu 2015 zaznati povečanje števila zavezancev, normirancev, in sicer za 45,1 %. Za leto 2014 je 20.189 zavezancev oddalo 20.355 obračunov, kjer so ugotavljali davčno osnovo od dohodka iz dejavnosti na podlagi dejanskih prihodkov in normiranih odhodkov. Podobno je bilo v letu 2015, ko je 29.304 zavezancev oddalo 29.756 obračunov. Zaradi boljše jasnosti in preglednosti analize smo navedenih 20.355 in 29.756 obračunov obravnavali, kot da so jih oddali sami različni zavezanci.

5.3. Upoštevanje celokupnega položaja pri vstopu med normirance

Zavezanci se pri odločanju za vstop v sistem obnašajo **racionalno in pri odločitvi upoštevajo svoj celokupen položaj** in ne samo položaj z davčnega vidika, kar je pri ocenjevanju sistema normiranih odhodkov treba upoštevati. To pomeni, da pri vstopu v sistem upoštevajo finančni vidik, vrsto dejavnosti, ki jo opravljajo, knjigovodski in računovodski vidik, ki je podlaga za sprejemanje poslovnih odločitev, itd..

Z analizo smo skušali izpostaviti bistvene dejavnike, ki vplivajo na odločitev zavezancev za vstop v sistem normiranih odhodkov ter izpostavili vpliv sistema na trg dela in nenazadnje na gospodarstvo in javne finance.

I. Odločitev za vstop med normirance

Tabela 3: Normiranci od leta 2013 do 2015

Leto	2013	2014	2015
Št. vseh zavezancev	98.506	102.241	106.470
Zavezanci do 50.000 EUR davčno priznanih prihodkov, v letu 2015 do 100.000 EUR*	48.383	54.543	64.857
Normiranci	13.953	20.189	29.304
<i>delež normirancev v vseh zavezcih</i>	<i>14,16 %</i>	<i>19,75%</i>	<i>27,52%</i>
delež zavezancev s prihodki do 50.000 (2013, 2014) oz. 100.000 (2015) evrov v preteklem letu glede na vse zavezance	54,60 %	55,10 %	60,9 %
delež normirancev glede na tiste, ki izpolnjujejo pogoje za vstop med normirance	24,10 %	37 %	45,18 %

Vir: *Obračun akontacije dohodnine in dohodnine od dohodka iz dejavnosti, FURS*

*Zavezanci, ki so imeli davčno priznane prihodke v preteklem letu do 50.000 evrov oz. 100.000 evrov za leto 2015, in so poslovali celo leto, brez normirancev

Na podlagi obračunskih podatkov za davek od dohodka iz dejavnosti FURS smo razdelili zavezance, na tiste, ki so v preteklem letu izkazali prihodke do 50.000 evrov, za leto 2015 pa 100.000 evrov prihodkov v preteklem letu, in so s tem izpolnjevali pogoj oz. pogoja (za 2015 tudi pogoj glede št. zaposlenih) za vstop med normirance, hkrati pa so poslovali celo leto.

Iz Tabele 3 je razvidno, da bi lahko od skupno 98.506 davčnih zavezancev v letu 2013, ki so oddali obračun, glede na pogoje za vstop v sistem normirancev, davčno osnovo na poenostavljen način v letu 2013 ugotavljalo 48.383 zavezancev (to predstavlja okoli 49,1 %), dejansko pa se jih je za ta sistem torej odločilo 13.953 zavezancev. Podobno velja tudi za leto 2014, ko se je za sistem normirancev odločilo 20.189 zavezancev od 54.543 zavezancev, ki so izpolnjevali pogoje. V letu 2015 se je za sistem normiranih odhodkov odločilo 29.304 zavezancev, kar je 45,18 % vseh, ki so izpolnjevali pogoja.

Glede na majhen delež zavezancev, ki so se odločili za vstop v sistem normiranih odhodkov (v letih od 2013 do 2015 v povprečju nekaj več kot 34,5 %), kljub temu, da izpolnjujejo pogoje za vstop v ta sistem, bi lahko potrdili, da je sistem neatraktiven in ni dosegel cilja zaradi katerega je bil uveden.

II. Vpliv vrste dejavnosti na sistem normiranih odhodkov

Tabela 4: Zavezanci (normiranci) po SKD dejavnostih za leta 2014-2015

SKD področje	Naziv SKD	2014	2015	Indeks 2015/2014	Delež normirancev glede na vse zavez. 2015	Delež odh. v prih. (dejanski 2015) ²
A	KMETIJSTVO IN LOV, GOZDARSTVO, RIBIŠTVO	882	1.004	114	0,94%	98,50%
B	RUDARSTVO	8	10	125	0,01%	94,70%
C	PREDELOVALNE DEJAVNOSTI	1.856	2.387	129	2,24%	92,40%
D	OSKRBA Z ELEKTRIČNO ENERGIJO, PLINOM IN PARO	338	321	95	0,30%	95,90%
E	OSKRBA Z VODO; RAVNANJE Z ODPLAKAMI IN ODPADKI; SANIRANJE OKOLJA	14	23	164	0,02%	94,60%
F	GRADBENIŠTVO	515	998	194	0,94%	92,40%
G	TRGOVINA; VZDRŽEVANJE IN POPRAVILA MOTORNIH VOZIL	942	1.627	173	1,53%	95,20%
H	PROMET IN SKLADIŠČENJE	287	515	179	0,48%	92,60%
I	GOSTINSTVO	1.887	2.222	118	2,09%	94,90%
J	INFORMACIJSKE IN KOMUNIKACIJSKE DEJAVNOSTI	1.769	2.762	156	2,59%	83,30%
K	FINANČNE IN ZAVAROVALNIŠKE DEJAVNOSTI	120	260	217	0,24%	85,70%
L	POSLOVANJE Z NEPREMIČNINAMI	186	307	165	0,29%	91,40%
M	STROKOVNE, ZNANSTVENE IN TEHNIČNE DEJAVNOSTI	5.405	8.659	160	8,13%	83,20%
N	DRUGE RAZNOVRSTNE POSLOVNE DEJAVNOSTI	1.278	1.957	153	1,84%	88,10%
O	DEJAVNOST JAVNE UPRAVE IN OBRAMBE; DEJAVNOST OBVEZNE SOCIALNE VARNOSTI	8	13	163	0,01%	90,40%
P	IZOBRAŽEVANJE	944	1.455	154	1,37%	84,90%
Q	ZDRAVSTVO IN SOCIALNO VARSTVO	615	911	148	0,86%	77,00%
R	KULTURNE, RAZVEDRILNE IN REKREACIJSKE DEJAVNOSTI	2.792	3.421	123	3,21%	83,80%
S	DRUGE DEJAVNOSTI	508	899	177	0,84%	88,10%
T	DEJAVNOST GOSPODINJSTEV Z ZAPOSLENIM HIŠNIM OSEBJEM; PROIZVODNJA ZA LASTNO RABO		1		0,00%	99,30%
U	DEJAVNOST EKSTERITORIALNIH ORGANIZACIJ IN TELES	1	4	400	0,00%	78,60%
SKUPAJ		20.355	29.756	146	27,95%	89,80%

Vir: Obračun akontacije dohodnine in dohodnine od dohodka iz dejavnosti, FURS

² Delež je izračunan za zavezance, ki niso normiranci, saj za slednje niso na voljo podatki.

Tabela 4 pokaže, da je pričakovano največje število in delež zavezancev, ki so normiranci v storitvenih dejavnostih³. Tam lahko ustvarijo največ davčnega prihranka z upoštevanjem normiranih odhodkov, ker je sicer delež dejanskih odhodkov v prihodkih nižji od povprečja, hkrati pa je samo vodenje poslovnih knjig tu manj obsežno. Največ zavezancev je bilo v strokovno, znanstvenih in tehničnih dejavnostih, v obdobju od leta 2014 do 2015 je ta sektor predstavljal v povprečju kar 28,1 % glede na vse normirce, največ jih je bilo prav v letu 2015, 8.659 zavezancev. Sistem normiranih odhodkov je ugoden tudi za kulturne, razvedrilne in rekreacijske dejavnosti, kjer je bilo v letu 2015, 3.421 zavezancev, kar predstavlja 11,5 % glede na vse normirce v tem letu. Izpostaviti velja še gostinske dejavnosti, kjer je bilo v obdobju v letih 2014 in 2015 v povprečju okrog 8,2 % vseh normircev v tem obdobju.

SKD razredi v katerih je bilo v letu 2014 in 2015 največ zavezancev, ki so ugotavljali davčno osnovo na podlagi normiranih odhodkov smo podrobneje razdelali po SKD podrazredih.

Tabela 5: SKD podrazredi z največ zavezanci v letu 2014 in 2015

Leto 2014			Leto 2015		
SKD podrazredi	Št. zav.	delež glede na vse normirance	SKD podrazredi	Št. zav.	delež glede na vse normirance
Drugo drugje nerazvrščeno socialno varstvo brez nastanitve	2.131	10,5%	Drugo podjetniško in poslovno svetovanje	3.303	11,1%
Drugo podjetniško in poslovno svetovanje	2.004	9,8%	Umetniško ustvarjanje	1.763	5,9%
Oddajanje zasebnih sob gostom	960	4,7%	Računalniško programiranje	1.212	4,1%
Računalniško programiranje	700	3,4%	Oddajanje zasebnih sob gostom	1061	3,6%
Računovodske, knjigovodske in revizijske dejavnosti; davčno svetovanje	680	3,3%	Računovodske, knjigovodske in revizijske dejavnosti; davčno svetovanje	1014	3,4%
Druge športne dejavnosti	561	2,8%	Druge inženirske dejavnosti in tehnično svetovanje	831	2,8%
Druge inženirske dejavnosti in tehnično svetovanje	498	2,4%	Druge športne dejavnosti	754	2,5%
Arhitekturno projektiranje	473	2,3%	Drugje nerazvrščeno izobraževanje, izpopolnjevanje in usposabljanje	620	2,1%
Čiščenje cest in drugo čiščenje	422	2,1%	Arhitekturno projektiranje	585	2,0%
Drugje nerazvrščeno izobraževanje, izpopolnjevanje in usposabljanje	420	2,1%	Prevajanje in tolmačenje	580	1,9%
Prevajanje in tolmačenje	415	2,0%	Izobraževanje, izpopolnjevanje in usposabljanje na področju športa in rekreacije	560	1,9%
Izobraževanje, izpopolnjevanje in usposabljanje na področju športa in rekreacije	341	1,7%	Prevajanje in tolmačenje	580	1,9%
Svetovanje o računalniških napravah in programih	331	1,6%	Izobraževanje, izpopolnjevanje in usposabljanje na področju športa in rekreacije	475	1,6%
Druga proizvodnja električne energije	287	1,4%	Svetovanje o računalniških napravah in programih	462	1,6%
Skupaj	20.355	100,0%	Skupaj	29.756	100,0%

Vir: Obračun akontacije dohodnine in dohodnine od dohodka iz dejavnosti, FURS

³ Storitvene dejavnosti: Trgovina, vzdrževanje in popravilo motornih vozil (G); promet in skladiščenje (H); gostinstvo (I); informacijske in komunikacijske dejavnosti (J); finančne in zavarovalniške dejavnosti (K); poslovanje z nepremičninami (L); strokovne, znanstvene in tehnične dejavnosti (M); druge raznovrstne poslovne dejavnosti (N); izobraževanje (P); zdravstvo in socialno varstvo (Q); kulturne, razvedrilne in rekreacijske dejavnosti (R); druge dejavnosti (S).

Tabela 5 prikaže, da je v letu 2014 največ zavezancev opravljalo drugo drugje nerazvrščeno socialno varstvo brez nastanitve, teh zavezancev je bilo 2.131, sledilo je drugo podjetniško in poslovno svetovanje z 9,8 % v primerjavi z vsemi normiranci v letu 2014. Podobna slika je bila v letu 2015, ko še vedno prevladujejo storitvene dejavnosti, le vrstni red z največ normiranci se je malo spremenil. V letu 2015 je največ normirancev opravljalo drugo podjetniško in poslovno svetovanje, kjer je bilo 3.303 zavezancev. Dejavnost umetniškega ustvarjanja je opravljalo 5,9 % vseh normirancev v letu 2015. 1.212 (4 %) zavezancev je opravljalo računalniško programiranje, oddajanje zasebnih sob gostom je predstavljalo 3,6 % izraženo v primerjavi z vsemi normiranci za 2015.

Tabela 6: Zavezanci po SKD podrazredih z največjim številom zavezancev, prihodki, davek in delež le teh glede na vse zavezance za dohodnino od dohodka iz dejavnosti, za leto 2015

SKD podrazred	Št. zav.	Prihodki	Davek	v evrih Delež v vseh zavezancih, ki opravljajo dejavnost		
				Št. zav.	Prihodki	Davek
Drugo podjetniško in poslovno svetovanje	3.303	93.284.169	3.731.715	3,1%	1,5%	4,7%
Drugo drugje nerazvrščeno socialno varstvo brez nastanitve	1.763	24.086.982	961.685	1,6%	0,4%	1,2%
Računalniško programiranje	1.212	33.170.967	1.327.275	1,1%	0,5%	1,7%
Oddajanje zasebnih sob gostom	1.061	7.868.604	314.549	1,0%	0,1%	0,4%
Računovodske, knjigovodske in revizijske dejavnosti; davčno svetovanje	1.014	28.299.268	1.132.216	0,9%	0,5%	1,4%
Druge inženirske dejavnosti in tehnično svetovanje	831	21.767.655	872.516	0,8%	0,4%	1,1%
Druge športne dejavnosti	754	12.962.220	512.849	0,7%	0,2%	0,6%
Drugje nerazvrščeno izobraževanje, izpopolnjevanje in usposabljanje	620	9.231.672	369.663	0,6%	0,1%	0,5%
Arhitekturno projektiranje	585	8.528.901	340.869	0,5%	0,1%	0,4%
Prevajanje in tolmačenje	580	10.602.463	424.134	0,5%	0,2%	0,5%
OSTALI	18.033	323.214.489	12.902.926	16,8%	5,2%	16,3%
SKUPAJ	29.756	573.017.389	22.890.395	27,7%	9,3%	28,9%

Vir: Obračun akontacije dohodnine in dohodnine od dohodka iz dejavnosti, FURS

Iz tabele 6 lahko razberemo, da je koncentracija normirancev v določenih SKD podrazredih zelo velika. Najbolj izstopajo SKD podrazredi drugo podjetniško in poslovno svetovanje, drugo drugje nerazvrščeno socialno varstvo brez nastanitve ter računalniško programiranje, kjer je bilo skupaj 6.278 zavezancev.

Oddajanje zasebnih sob gostom in računovodske, knjigovodske in revizijske dejavnosti; davčno svetovanje, kjer je skupaj 2.075 zavezancev, so v letu 2015 ustvarili 36,2 mio evrov prihodkov plačali pa le 1,4 mio evrov davka. Večina (82 %) od zavezancev iz teh dveh podrazredov je izkoristilo možnost vodenja evidenc, namesto eno ali dvostavnega računovodstva, zato so tu še dodatno privarčevali.

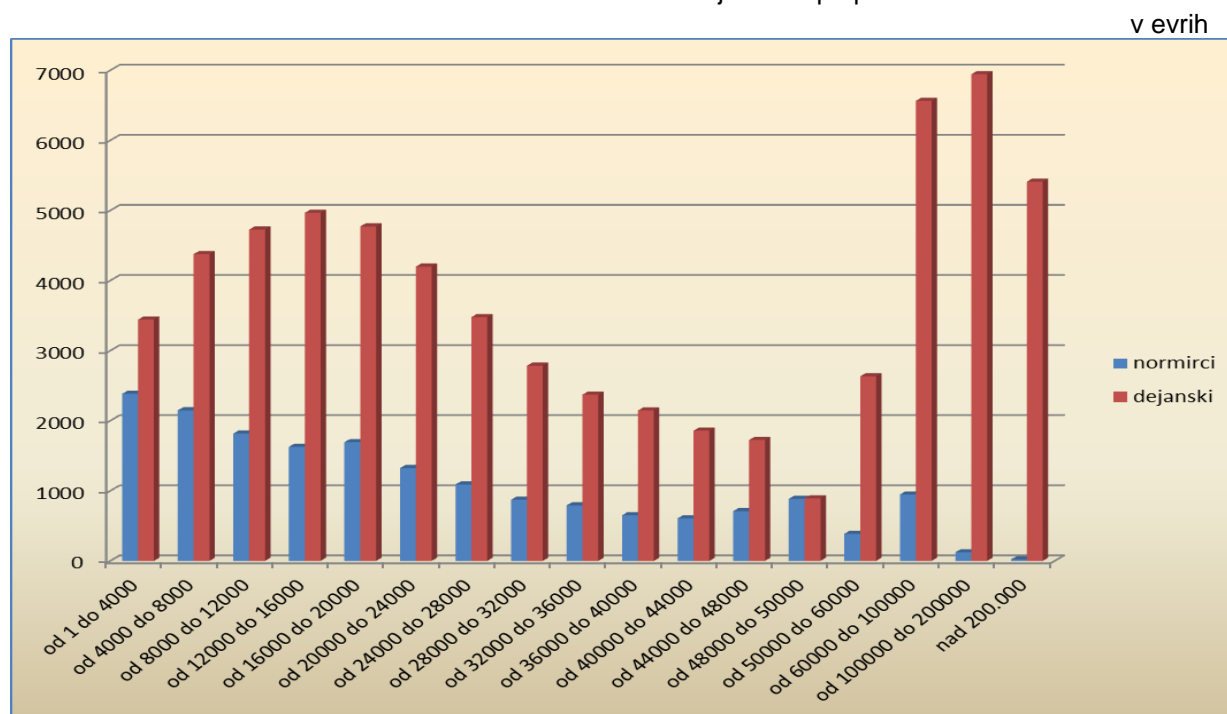
Na podlagi povprečnega deleža dejanskih odhodkov in prihodkov v storitveni dejavnosti, ki znaša v letu 2015 86,4 %, bi lahko potrdili, da je sistem normirancev ugoden predvsem za zavezance v storitveni dejavnosti, kar je razvidno tudi iz analize podatkov. S tem se sistem oddaljuje od načela obdavčenja po ekonomski moči in povečuje neenakost med zavezanci.

III. Prihodkovni prag

Zavezance, ki so v letu 2015 opravljali dejavnost z upoštevanjem normiranih odhodkov smo razdelili glede na prihodke, pri tem smo izločili tiste, ki niso poslovali celo leto. Glede na to, da zavezanci v primeru, da so njihovi davčno priznani prihodki dve zaporedni leti višji od 50.000 evrov (po novem 100.000 evrov ob pogoju pokojninskega in invalidskega zavarovanja vsaj ene osebe pri zavezancu za polni delovni čas neprekinjeno najmanj pet mesecev), izgubijo možnost ugotavljanja davčne osnove na podlagi normiranih odhodkov, smo razdelili zavezance v razreda do 50.000 EUR prihodkov in nad to mejo, hkrati pa smo izločili zavezance brez prihodkov. Ugotovili smo, da je kar 16.601 zavezanec pod mejo 50.000 EUR, kar predstavlja 91,8 % vseh normirancev, 5 % normirancev ni ustvarilo prihodkov v letu 2015. V nadaljevanju smo podrobneje razdelali prihodkovne razrede ter opazili, da je pri normirancih kar 57 % zavezancev v razredih do 20.000 evrov prihodkov. Zanimivo pa je odstopanje v razredu 48.000 do 50.000 evrov prihodkov, kjer je 2,3 krat več zavezancev kot v naslednjem razredu, ki je 5x širši, kar pomeni, da je gostota zavezancev v razredu 48.000 do 50.000 evrov prihodkov 11x višja kot v razredu 50.000 do 60.000 evrov. Ker zavezanci v primeru, da so njihovi davčno priznani prihodki dve zaporedni leti višji od 50.000 evrov (po novem 100.000 evrov), izgubijo možnost ugotavljanja davčne osnove na podlagi normiranih odhodkov, lahko sklepamo, da so motivirani, da ne presežejo te meje (Graf 1). V letu 2015 je le 1.475 normirancev ustvarilo prihodke nad 50.000 evrov.

Pri zavezancih, ki so ugotavljali davčno osnovo na podlagi dejanskih prihodkov in dejanskih odhodkov je največje odstopanje v razredu od 60.000 do 100.000 evrov, kjer je kar 9,9 % vseh zavezancev. Tudi pri zavezancih z dejanskimi odhodki je 4,7 % takšnih brez prihodkov.

Graf 1: Porazdelitev zavezancev za davek od dohodka iz dejavnosti po prihodkih v letu 2015



Vir: Obračun akontacije dohodnine in dohodnine od dohodka iz dejavnosti, FURS

Razdelitev zavezancev po prihodkovnih razredih je pokazala, da nekateri zavezanci prilagajajo poslovanje ali računovodenje meji prihodkov za vstop v sistem normiranih odhodkov (50.000 evrov prihodkov v 2014, z letom 2015 je ta meja 100.000 evrov). S tem se potrjuje dejstvo, da sistem spodbuja prikrivanje prihodkov z namenom izpolnjevanja pogojev za ohranjanje ugodne davčne obravnave.

IV. Administrativna poenostavitev

Pomemben dejavnik sprememb na področju sistema normiranih odhodkov je bila administrativna razbremenitev davčnih zavezancev, predvsem to, da jim ne bo več treba voditi knjigovodstva, ampak zgolj evidence. Zato smo analizirali ali so zavezanci izkoristili to možnost, oz. ali je bil to njihov glavni motiv, da so prešli na nov sistem.

Tabela 7: Razdelitev normirancev, njihovih prihodkov in davčne obveznosti glede na sistem vodenja poslovnih knjig, zneski v evrih

Za leto 2014:

v evrih

Sistem vodenja poslovnih knjig	Št. zav.	Delež v vseh normiranih	Prihodki	Prih. na zav.	Davčna obveznost
enostavno knjigovodstvo	3.007	15%	43.609.826	14.503	2.612.914
dvostavno knjigovodstvo	3.947	19%	79.097.595	20.040	4.714.111
evidence	13.401	66%	183.441.406	13.689	10.950.341
SKUPAJ	20.355	100%	306.148.826	15.040	18.277.366

Za leto 2015

v evrih

Sistem vodenja poslovnih knjig	Št. zavez.	Delež zav. v skupaj	Davčni prihodki	Prihod. na zavez.	Davčna obveznost
enostavno knjigovod.	4.758	16%	78.316.492	16.460	3.128.715
dvostavno knjigovod.	6.833	23%	178.230.411	26.084	7.113.295
evidence	18.165	61%	316.470.486	17.422	12.648.385
SKUPAJ	29.756	100%	573.017.389	19.257	22.890.395

Vir: Obračun akontacije dohodnine in dohodnine od dohodka iz dejavnosti za, FURS, lastni preračuni MF

Iz tabele 7 je razvidno, da v letu 2014, 34 % zavezancev - normirancev ni izkoristilo možnosti vodenja zgolj evidenc, verjetno, ker vodijo poslovne knjige tudi iz drugih, ne zgolj davčnih razlogov. Še posebej to velja za zavezance, ki imajo sorazmerno visoke prihodke, kar je razvidno tudi iz tabele – najvišji prihodki na zavezanca so v skupini, ki je vodila dvostavno knjigovodstvo. Podobno je bilo v letu 2015, ko celo nekoliko več, 39 % normirancev, ni izkoristilo vodenja evidenc.

Tabela 8: Zavezanci, ki se kljub izpolnjevanju pogojev za vstop v sistem normirancev zanj niso odločili, glede na sistem vodenja poslovnih knjig, v letu 2015, zneski so v evrih

v evrih

Sistem vodenja poslovnih knjig	Št. zavez.	Delež glede na tiste, ki izpolnjujejo pogoj	Davčni prihod.	Prihod. na zavez.	Davčna obveznost
enostavno knjig.	20.880	32,2%	394.703.544	18.903	3.403.724
dvostavno knjig.	43.977	67,8%	1.253.066.084	28.494	10.757.013
Skupna vsota	64.857	100,0%	1.647.769.628	25.406	14.160.737

Vir: Obračun akontacije dohodnine in dohodnine od dohodka iz dejavnosti za, FURS, lastni preračuni MF

V Tabeli 8 so prikazani zavezanci, ki so ugotavljali davčno osnovo na podlagi dejanskih prihodkov in dejanskih odhodkov v letu 2015, kljub temu da so izpolnjevali pogoj za vstop v sistem normiranih odhodkov. Pri tem smo upoštevali pogoj, da so poslovali celo leto 2015, njihovi davčno priznani prihodki pa niso presegali 100.000 evrov v preteklem letu. Izmed 64.857 zavezancev, ki so izpolnjevali pogoj za vstop med normirance, pa niso pristopili v sistem normirancev, jih je 67,8 % oziroma 43.977 zavezancev vodilo dvostavno knjigovodstvo. Povsem normalno je, da so prihodki na zavezanca pri dvostavnem knjigovodstvu bistveno višji za (43 %) v primerjavi z zavezanci, ki vodijo enostavno knjigovodstvo.

V letu 2015 se je zmanjšal delež števila zavezancev, ki so vodili evidence glede na leto 2014. To potrjuje, da administrativna poenostavitev sistema, gledano z vidika načina vodenja poslovnih knjig, ne predstavlja

ključnega pomena pri izbiri za vstop med normirance, kar pa je bil pravzaprav eden izmed ciljev uvedbe tega sistema. Zavezanci pri vstopu v sistem upoštevajo še druge elemente, kot so vrsta dejavnosti, način financiranja,

V. Primerjava davčne obremenitve

Kot druga pomembna ugodnost, ki bi lahko prispevala k odločitvi zavezancev za sistem normirancev, pa je seveda nižja skupna obremenitev. Za odgovor na vprašanje smo naredili izračun skupne obremenitve (s prispevki za socialno varnost in dohodnino) za zavezanca glede na SKD dejavnost.

Za primerjavo smo na podlagi obračunskih podatkov izbrali zavezanca iz storitvene dejavnosti, za katero smo predpostavljali, da je najugodnejša za normirance, ter proizvodne dejavnosti.

Izhodišča pri oceni:

- odločitev zavezanca za vstop v sistem temelji na izračunu finančnega prihranka: temeljno izhodišče za odločitev v sistem normiranih odhodkov, je seštevek stroškov vodenja poslovnih knjig in davčnega bremena, ki mora biti v novem sistemu obdavčitve po normiranih odhodkih nižji, kot v sistemu obdavčitve po dejanskih stroških
- pri primerjavi obremenitve smo upoštevali posamezne zavezanca, ki so bili v letu 2014 normiranci, v letu 2015 pa so ugotavljali svojo davčno osnovo z upoštevanjem dejanskih prihodkov in odhodkov
- upoštevane veljavne davčne olajšave in dohodninska lestvica za leto 2016 in osnove za plačilo in zneski prispevkov za socialno varnost samozaposlenih za maj 2016
- upoštevani so davčno priznani odhodki na podlagi obračuna akontacije dohodnine in dohodnine od dohodkov iz dejavnosti v letu 2015 posameznih zavezancev po SKD dejavnostih
- upoštevani davčno priznani prihodki na podlagi obračuna akontacije dohodnine in dohodnine od dohodka iz dejavnosti v letu 2015 posameznih zavezancev po SKD dejavnostih

Tabela 9: Primerjava davčnih bremen zavezancev z ugotavljanjem dejanskih odhodkov in normirancev na različnih SKD področjih

	KMETIJSTVO IN LOV, GOZDARSTVO, RIBIŠTVO			KULTURNE, RAZVEDRILNE IN REKREACIJSKE DEJAVNOSTI			STROKOVNE, ZNANSTVENE IN TEHNIČNE DEJAVNOSTI		
	Zav. z dejanskimi odhodki	Normiranec, 80%	Razlika, dejanski in normiranec	Navadni zavezanec	Normiranec, 80%	Razlika, dejanski in normiranec	Navadni zavezanec	Normiranec, 80%	Razlika, dejanski in normiranec
Davčno priznani prihodki	61.580	61.580	0	63.620	63.620	0	45.763	45.763	0
Davčno priznani odhodki/normiran (dejanski odhodki)	54.720	49.264	-5.456	33.405	50.896	17.491	33.328	36.610	3.283
Prispevki za soc. v.	3.803	4.310	508	10.318	5.641	-4.677	4.122	3.803	-319
Drugi dohodki	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Osnova za dohodnino*	6.860	12.316	5.456	30.215	12.724	-17.491	12.435	9.153	-3.282
Splošna olajšava	6.520	0	-6.520	3.303	0	-3.303	4.419	0	-4.419
Druge olajšave	0	0	0	8.412	0	-8.412	0	0	0
Osnova za davek	340	12.316	11.976	18.500	12.724	-5.776	8.017	9.153	1.136
Stopnja dohodnine/ pavš. davka	16%	20%		27%	20%		16%	20%	0
Davek	54	2.463	2.409	4.113	2.545	-1.568	1.283	1.831	548
Neto	6.806	4.397	-2.409	26.102	27.670	1.568	11.153	10.605	-548

Vir: Davčni obračuni akontacije dohodnine in dohodnine od dohodka iz dejavnosti ter lastni izračuni MF

* V osnovo so zajeti vsi dohodki zavezanca v letu 2015

V Tabeli 9 smo na podlagi obračunskih podatkov akontacije dohodnine in dohodnine od dohodka iz dejavnosti FURS-a, primerjali obremenitev zavezancev, ki ugotavljajo davčno osnovo na podlagi dejanskih odhodkov in normirancev po različnih SKD področjih. Pri zavezancu, ki opravlja kmetijsko dejavnost, in je v letu 2015 ustvaril 61.580 evrov prihodkov, so davčno priznani odhodki znašali 88,9 % prihodkov. Zavezanec je imel edini vir dohodkov iz opravljanja dejavnosti v letu 2015. S prestopom med normirance bi bil neto dohodek zavezanca nižji za 2.409 evrov.

V drugem primeru pa je slika obratna. Tukaj smo primerjali zavezanca, ki opravlja kulturno, razvedrilno in rekreacijsko dejavnost. Zavezanec je ustvaril 63.620 evrov prihodkov, njegovi odhodki pa so znašali 52,5 % doseženih prihodkov. Kljub temu, da je zavezanec poleg splošne olajšave uveljavljal še olajšavo za vzdrževane družinske člane v znesku 8.412 evrov, bi bil njegov neto dohodek z vstopom v sistem normiranih odhodkov višji za 6 % oziroma 1.568 evrov. Zakaj se zavezanec ni odločil za sistem normiranih odhodkov je težko razložiti. Lahko sklepamo, da so na odločitev poleg davčnih vplivali še drugi dejavniki, kot so socialno varstveni, poslovni in ostali.

Na koncu pa smo primerjali še zavezanca, ki je opravljal dejavnost na področju strokovno, znanstvenih in tehničnih dejavnosti, hkrati pa je v letu 2014 ugotavljal davčno osnovo na podlagi dejanskih odhodkov v letu 2015 pa je prestopil v sistem normiranih odhodkov. Zavezančevi davčno priznani odhodki so znašali 72,8 % davčno priznanih prihodkov, vendar pa je kljub temu s prestopom med normirance dosegel nižji neto dohodek, kot z uveljavljanjem dejanskih odhodkov. Razlika nastane zaradi splošne olajšave, ki jo lahko uveljavlja le v sistemu dejanskih odhodkov.

Pokazalo se je, da je sistem ugoden za določene vrste dejavnosti z majhnim deležem odhodkov v prihodkih, ki jim sistem predstavlja veliko davčno ugodnost. Ne glede na to pa je analiza pokazala, da se določeni zavezanci, kljub višjemu neto dohodku ne odločijo za vstop v sistem normiranih odhodkov, iz česar pa bi lahko sklepali, da poleg davčnega bremena na odločitev vplivajo tudi drugi dejavniki (primeroma vse ostale davčne olajšave določene v z zakonom, ki ureja dohodnino, itd.).

VI. Vpliv sistema na obnašanje zavezancev na trgu dela

Uvodoma bi želeli poudariti, da se Slovenija v zadnjih letih sooča s porastom t.i. atipičnih oblik dela⁴. Med njih v Sloveniji prištevamo predvsem začasno in občasno delo dijakov in študentov, posredovanje dela delavcev uporabniku (t.i. agencijsko delo), delo po civilnih pogodbah in delo fizičnih oseb, ki na trgu samostojno opravljajo pridobitno dejavnost (samozaposleni). Porast atipičnih oblik dela v razvitih gospodarstvih je posledica pritiskov po vse cenejši produkciji dobrin in storitev, kjer enega izmed glavnih stroškov predstavljajo stroški dela, ter vse bolj fleksibilni organizaciji delovnih procesov. Prekarizacija, kot eden izmed obrazov porasta atipičnih oblik dela, s seboj prinaša negativne posledice na mikro in makro ravni. Pri tem pa na mikro ravni govorimo o negativnih učinkih z vidika minimalne pravne, socialne in ekonomske varnosti delavca, na makro ravni pa o negativnih učinkih z vidika obstoja in vzdrževanja sistemov socialne varnosti in tudi učinkovite davčne politike.

Res pa je, da je tako Ministrstvo za delo, družino, socialno varnost in enake možnosti (MDDSZ) kot tudi Ministrstvo za zdravje (MZ) v preteklih letih pripravilo nekaj sprememb, da bi se zmanjšal pritisk na uporabo atipičnih oblik dela in predvsem, da bi se s tem zmanjšala motivacija delodajalcev po uporabi teh oblik dela. In sicer tako na področju reforme trga dela (poenostavitev zaposlovanja in odpuščanja v primeru zaposlitve za nedoločen čas, znižanje stroškov za te oblike dela, itd.), kot tudi spremembe pokojninske zakonodaje in zdravstvene zakonodaje (uvedba plačevanja prispevkov za pokojninsko in invalidsko zavarovanje za določene oblike dela). Vendar pa so se v obdobju teh sprememb, katerih cilj je bil predvsem usmerjen v zmanjševanje motivacije delodajalcev za uporabo drugih oblik dela, na drugi strani pojavile spremembe zakonodaje, ki posredno ali neposredno ureja delo fizičnih oseb, ki na trgu samostojno opravljajo pridobitno dejavnost. Osrednji cilj teh sprememb pa je bil sicer poleg administrativne poenostavitve tudi zagotavljanje ugodnejših pogojev za ustvarjanje novih gospodarskih subjektov in gospodarske rasti, hkrati pa so žal v določeni meri generirale tudi negativne učinke na trgu dela. Namreč, potrebno se je zavedati, da so se s tem na strani delodajalcev znižali stroški dela, na strani delavca pa je bila zagotovljena vsaj minimalna stopnja aktivnosti. S tem pa bi lahko sicer potrdili, da tako ta oblika dela predstavlja neloyalno konkurenco regularnim

⁴ To so oblike dela, ki v eni ali več značilnostih odstopajo od t.i. tipične pogodbe o zaposlitvi, ki je opredeljena kot pogodba o zaposlitvi za nedoločen čas, s polnim delovnim časom, po kateri se delo opravlja neposredno za delodajalca po njegovih navodilih in pod njegovim vodstvom in nadzorom ter v prostorih oziroma na deloviščih delodajalca (Kresal: 2008)

oblikam dela in generira negativne učinke na mikro in makro ravni, še posebej ko gre za nezakonito uporabo (elementi delovnega razmerja).

Vsi ti ukrepi pa so pripeljali do tega, da je po podatkih MDDSZ in SURS zaznati porast števila t.i. »fiktivnih samozaposlenih«. Razvidno je, da se je kljub razmeroma stabilnemu povprečnemu številu samozaposlenih v strukturi delovno aktivnega prebivalstva (glej Prilogo, Graf 2) je ob podrobnejšem analiziranju razbrati, da se je povečal delež tistih samozaposlenih, ki delajo pretežno le za eno stranko in v prostorih te stranke. Delež teh se je v zadnjih štirih letih podvojil (v letu 2012 jih je bilo 7,8 %, v letu 2015 pa že 14,7 %). Obenem pa je vpliv t.i. fiktivnih samozaposlenih še izrazitejši v panogah, kjer fizične osebe, ki na trgu samostojno opravljajo pridobitno dejavnost, ob prispevkih za socialno varnost praktično nimajo drugih dejanskih stroškov. To je še posebej značilno za storitveni sektor in za dela, ki zahtevajo višjo stopnjo izobrazbe. V panogah z višjo dodano vrednostjo in višjimi končnimi zasluži so tako delavci lažje prevzeli tveganje zagotavljanja lastne pravne, ekonomske in socialne varnosti in tudi ob morebitni ugodnejši davčni obravnavi njihovih dohodkov.

To mnenju MDDSZ, prispeva k temu, da je opravljanje dela fizičnih oseb, ki na trgu samostojno opravljajo pridobitno dejavnost, postalo najfleksibilnejša in najcenejša oblika dela ter tako postaja vse privlačnejše za delodajalce in bi zaradi tega lahko dolgoročno postalo grožnja drugim oblikam dela. Namreč, zavedati se je potrebno, da se zaradi vedno večjih pritiskov po zniževanju stroškov dela pri delodajalcih in visoki brezposelnosti krepi pritisk na kreiranje fiktivnih samozaposlenih, kar pa z vidika delavca pomeni tudi zmanjšanje možnosti zagotavljanja lastne pravne, ekonomske in predvsem socialne varnosti. Opazen je vpliv na obnašanje zavezancev v zvezi z drobljenjem opravljanja dejavnosti preko različnih statusnih oblik oziroma na prenehanje opravljanja dejavnosti s ponovnim začetkom v enaki in drugi statusni obliki z namenom izpolnjevanja pogojev za vstop v sistem normiranih ali z namenom prikritih izplačil npr. iz družb preko s.p., ki ugotavlja davčno osnovo z upoštevanjem normiranih odhodkov (uporaba sistema normiranih odhodkov pri povezanih osebah kot instrumenta zniževanja davčnih obveznosti);

Poleg problematike, ki je povezana s povečevanje atipičnih oblik dela, pa FURS v okviru nadzora ugotavlja, da sistem normirancev vpliva tudi na obnašanje zavezancev in sicer na način, da prihaja do:

- verižnega ustanavljanja večjega števila družb v okviru enega sistema,
- prepletanja lastništva družb, ki delujejo v eni osnovni dejavnosti,
- prenosa lastništva na osebe, ki nimajo praktično nobene dejanske povezave z družbo in tudi ne namena nadaljevati z dejavnostjo družbe, ki ima težave v poslovanju,
- sprememb zavarovalnih podlag.

Tabela 10: Fizične osebe, ki opravljajo dejavnost, ugotavljajo davčno osnovo na podlagi normiranih odhodkov, in so hkrati lastniki ali opravljajo poslovodno/nadzorstveno funkcijo pri pravnih osebah, v obdobju od 2013 do 2015

Normiranci, FOD	Število	% glede na vse normirance FOD
vsi	34.614 ⁵	100%
opravljajo poslovodno/nadzorstveno funkcijo	7.403	21%
normiranci FOD, (so)lastniki PO	5.818	17%
pravne osebe, pri katerih je bil zaposlen vsaj en normiranec FOD	6.202	18%

Vir: FURS

Opomba:

PO – pravna oseba;

FOD – fizična oseba, ki opravlja dejavnost

Na podlagi analize, ki vključuje normirance fizične osebe, ki so hkrati lastniki ali opravljajo poslovodno / nadzorstveno funkcijo pri pravnih osebah, in jo je pripravil FURS je ugotovljeno, da je izmed 34.614 normirancev, 7.403 normirancev, ki so hkrati opravljali poslovodno/nadzorstveno funkcijo pri pravnih osebah (to pomeni okoli 21 % od analiziranih normirancev). Kar 5.818 normirancev (17 % vseh analiziranih normirancev) pa je bilo lastnikov oziroma solastnikov pri pravnih osebah. Od tega je bilo 1.692 normirancev, ki so imeli več kot 50 % solastniški delež in posledično vpliv pri poslovnih odločitvah.

Analiza za pravne osebe, ki ugotavljajo davčno osnovo na podlagi normiranih odhodkov je pokazala, da je bilo v obdobju od 2013 do 2015, 819 pravnih oseb normirancev. Pri 43 % je poslovodno/nadzorstveno funkcijo opravljala fizična oseba, ki opravlja dejavnost. Pri 32 % normirancev pravnih oseb (259 zavezancev) pa je vsaj en (so)lastnik fizična oseba, ki opravlja dejavnost.

Opazen je negativen vpliv na področje sistemov socialnih zavarovanj in socialnega varstva, saj se dohodek, ugotovljen za davčne namene, uporablja tudi pri določanju obveznosti iz naslova prispevkov za socialno varnost in določanju pravic iz naslova socialno varstvenih in družinskih prejemkov. Z vidika področja sistemov socialnih zavarovanj in socialnega varstva je bilo s strani FURS ugotovljeno, da je bilo od skupno 34.614 normirancev fizičnih oseb, ki opravljajo dejavnost kar 14.204 zavezancev takih, ki so imeli zavarovalno podlago 1 (to so osebe, ki so v delovnem razmerju v RS pri podjetju, zavodu, drugi organizaciji ali delodajalcu; pri podružnicah tujih poslovnih subjektov; izvoljeni ali imenovani nosilci javne ali druge funkcije). Ostali normiranci so samozaposleni ali zaposleni pri samostojnem podjetniku posamezniku. Ob tem je bilo pri 1.970 zavezancih oziroma delovnih razmerjih opaziti, da jim je neposredno po zaključku (v roku 14 dni) sledila registracija dejavnosti s prigrasitvijo normiranosti.

Po podatkih FURS sistem normiranih odhodkov zaradi nizkih obremenitev z dajatvami zaostre problem »fiktivnih samozaposlitev«, ki bi sicer obstajal tudi brez njega. V postopkih preverjanja izpolnjevanja pogojev za vstop v shemo ugotavljanja davčne osnove z upoštevanjem normiranih odhodkov FURS zaznava porast prigrasitev fizičnih oseb, ki opravljajo dejavnost - normiranci, ki so že lastniki d.o.o. V postopkih naknadnih kontrol finančni uradi opažajo, da normiranci izdajajo račune pravnim osebam, kjer so sami ustanovitelji/direktorji družb, kar bi lahko pomenilo, da gre za izdajo fiktivnih računov in/ali načina prikritega izplačila dobička preko fizične osebe – normiranca. Razlog pa bi lahko iskali v nižji obdavčitvi. Podobne ugotovitve so finančni uradi zaznali pri stečajnih upraviteljih, ki so registrirani kot fizične osebe, ki opravljajo dejavnost po sistemu normiranih odhodkov, so pa hkrati tudi solastniki podjetja in tam tudi zaposleni.

⁵ Zavezanci, ki so imeli v obdobju od leta 2013 do 2015 vsaj en dan prijavljeno dejavnost z ugotavljanjem davčne osnove na podlagi normiranih odhodkov

Inšpektorat RS za delo so v letu 2015 zabeležili 163 kršitev Zakona o delovnih razmerjih na podlagi katerega je prepovedano opravljanje dela na podlagi pogodb civilnega prava, če obstajajo elementi delovno pravnega razmerja. Pojavne oblike tovrstnega dela so zelo različne. Takšno delo opravljajo denimo tako samostojni podjetniki in upokojenci kot tudi študenti, ki opravljajo delo na podlagi napotnic študentskega servisa, ter delavci, ki so pri drugem delodajalcu že zaposleni za polni delovni čas. Delodajalci po ugotovitvah inšpektorjev poskušajo s podjemnimi pogodbami tudi rešiti težave pomanjkanja delavcev v času povečanega obsega dela (na primer gostinski lokali v visoki sezoni ali v času posebnih prireditev in podobno).

Analiza je pokazala, da je sistem dodatna spodbuda, da se formalno določena razmerja prikazujejo kot neodvisna razmerja, čeprav imajo pravno vsebinsko vse elemente delovnega razmerja. Hkrati je opazno verižno ustanavljanje podjetij preko različnih statusnih oblik z namenom izpolnjevanja pogojev za vstop v sistem normiranih odhodkov.

6. Sklepne ugotovitve

Iz podane analize obračunskih podatkov, kot tudi analize sistema z vidika trga dela lahko zaključimo, da uvedba sistema normiranih stroškov ni v celoti dosegla ciljev in namena, zaradi katerih je bil sistem uveden.

Namreč, povzamemo lahko da:

- za sistem normiranih odhodkov se je v letu 2015, od skupaj 64.857 zavezancev, ki so imeli prihodke do višine 100.000 evrov v letu 2014 odločilo le 29.304 zavezancev (45,18 %), podoben neatraktiven vpliv se kaže tudi v letu 2014
- z vidika analize razbremenitve računovodskih stroškov je razvidno, da poenostavitev vodenja poslovnih knjig ni bila ključna za prehod zavezancev k normirancem (v letu 2015 se je za 5 odstotnih točk zmanjšal delež zavezancev, ki so vodili evidence v letu 2014 in so opravljali dejavnost v obeh letih; če je še v letu 2014 bilo 66 % normirancev, ki so vodili evidence, se je odstotek teh v letu 2015 zmanjšal na 61 %);
- sistem je ugoden predvsem za zavezance, ki opravljajo storitvene dejavnosti, saj lahko ustvarijo največ davčnega prihranka z upoštevanjem normiranih odhodkov, ker je sicer delež odhodkov v prihodkih nižji od povprečja, hkrati pa je samo vodenje poslovnih knjig tu manj zahtevno in potrebno;
- analiza sistema trga dela, ki jo je pripravilo MDDSZ dokazuje da, ta sistem predstavlja še eno izmed spodbud za znane trende na trgu dela (pravno formalno opravljanje dela preko samostojnega statusa ali pogodb civilnega prava, čeprav so prisotni vsi elementi delovnega razmerja);
- po podatkih MDDSZ in SURS se je povečalo število t.i. »fiktivnih samozaposlenih«, v zadnjih štirih letih se je delež samozaposlenih, ki delajo samo za eno stranko in v prostorih te stranke celo podvojil (v letu 2012 je bilo 7,8 % izmed vseh vprašanih samozaposlenih takih, ki delajo samo za eno stranko, v letu 2015 pa že 14,7 %; povečal pa se je tudi delež samozaposlenih, ki delajo v prostorih te stranke s 3,1 % v letu 2012 na 7,8 % v letu 2015);
- opravljanje dela fizičnih oseb, ki na trgu samostojno opravljajo pridobitno dejavnost, je po mnenju MDDSZ, postalo najfleksibilnejša in najcenejša oblika dela ter tako postaja vse privlačnejša za delodajalce in bi zaradi tega lahko dolgoročno postalo grožnja drugim, v skladu z zakonodajo in namenom bolj ustreznim oblikam dela;
- FURS ugotavlja, da sistem normiranih odhodkov zaradi nizkih obremenitev z dajatvami zaostreuje problem navidezno neodvisnih delovnih razmerij ter se pogosto uporablja tudi pri poslovanju med povezanimi osebami z namenom zmanjšanja davčnega bremena.
- problem verižnega ustanavljanja podjetij preko različnih statusnih oblik z namenom izpolnjevanja pogojev za vstop v sistem normiranih odhodkov

Vsekakor pa se je ob vsem navedenem potrebno zavedati, da gre pri obravnavi fizičnih oseb, ki na trgu samostojno opravljajo pridobitno dejavnost, za posebno obliko, pri kateri je potrebno upoštevati specifičnost posamezne dejavnosti ter posamezne oblike dela. S tega vidika porasta te oblike dela tudi ni mogoče

pripisati izključno davčnim spremembam ali spremembam na trgu dela, ampak je pri tem treba upoštevati tudi številne druge faktorje kot so npr. spremembe v gospodarski strukturi (rast storitvenega sektorja), gospodarski trendi, podjetniška svoboda in pobuda posameznikov, dejanske poslovne priložnosti, itn. Ureditev te oblike dela mora nenazadnje biti dovolj spodbudna, da generira pozitivne učinke tudi na gospodarsko rast in ustvarjanje novih delovnih mest.

7. Priloge

Tabela 1: Zavezanci (normiranci) po SKD dejavnostih, njihovi prihodki in davek, v evrih
v evrih

SKD področje	Št. zavez			Prihodki		Davek	
	2013	2014	2015	2014	2015	2014	2015
A	738	882	1.004	11.535.295	13.991.292	692.118	559.653
B	8	8	10	19.502	83.291	1.170	3.332
C	1.335	1.856	2.387	17.658.836	33.197.981	1.059.935	1.327.089
D	318	338	321	2.849.068	3.171.119	170.944	126.845
E	6	14	23	197.471	639.725	11.848	25.589
F	242	515	998	6.665.684	18.005.529	399.941	720.386
G	544	942	1.627	13.497.223	30.771.363	809.833	1.230.937
H	167	287	515	4.449.706	9.631.816	265.215	383.716
I	1.669	1.887	2.222	14.907.709	24.533.958	894.462	981.221
J	952	1.769	2.762	35.761.235	72.170.666	2.145.912	2.887.961
K	65	120	260	2.192.109	7.635.628	131.527	305.425
L	121	186	307	3.862.646	6.627.582	231.215	264.523
M	3.380	5.405	8.659	115.286.332	224.410.353	6.908.456	8.963.775
N	869	1.278	1.957	14.455.426	27.410.879	867.325	1.096.435
O	6	8	13	171.038	141.909	10.262	5.676
P	601	944	1.455	11.054.132	20.085.672	663.208	802.631
Q	458	615	911	9.201.350	18.728.160	552.709	749.350
R	2.270	2.792	3.421	36.439.040	50.590.507	2.164.770	2.008.358
S	266	508	899	4.941.057	11.099.275	296.463	443.866
T			1		9.140		366
U		1	4	862	81.545	52	3.262
SKUPAJ	14.015	20.355	29.756	305.145.720	573.017.389	18.277.366	22.890.395

Vir: Obračun akontacije dohodnine in dohodnine od dohodka iz dejavnosti, FURS

Tabela 2: Zavezanci za dohodnino in dohodnino od dohodka iz dejavnosti v letu 2015, ki so ugotavljali davčno osnovo na podlagi dejanskih odhodkov

Razred prihodkov	Št. zavez.	Davčni prihodki	Davčna osnova	v mio evrih		
				Zmanjšanje davčne osnove in davčne olajšave	Osnova za dohodnino	Davčna obveznost
od 0 do 10.000	20.164	80,3	11,7	0,8	10,9	0,5
od 10.000 do 20.000	14.242	211,4	44,6	2,2	42,4	1,1
od 20.000 do 30.000	9.873	242,4	47,0	2,6	44,4	1,6
od 30.000 do 50.000	10.955	428,6	66,5	4,6	61,9	3,8
od 50.000 do 100.000	9.623	685,0	80,3	8,3	72,0	7,1
nad 100.000	12.640	3.957,9	269,9	70,5	199,4	42,2
Skupaj	77.497	5.605,7	520,0	88,9	431,1	56,3

Vir: Obračun akontacije dohodnine od dohodka, doseženega za opravljanje za leto 2015, FURS

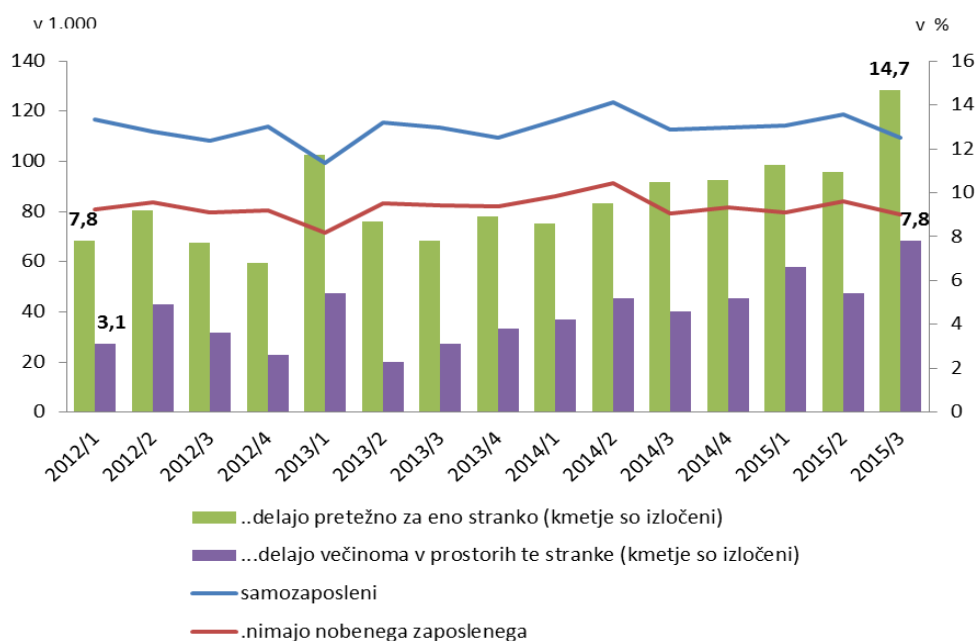
Tabela 3: Zavezanci za dohodnino in dohodnino od dohodka iz dejavnosti v letu 2015, ki so ugotavljali davčno osnovo na podlagi normiranih odhodkov

v evrih

Razred prihodkov	Št. zavez.	Delež glede na vse zavezance	Davčna osnova	Davčna obveznost
od 0 do 10.000	13.030	0,4	9,9	2,0
od 10.000 do 20.000	6.301	0,2	18,6	3,7
od 20.000 do 30.000	3.719	0,1	18,2	3,6
od 30.000 do 50.000	5.003	0,2	40,8	8,2
od 50.000 do 100.000	1.533	0,1	22,0	4,4
nad 100.000	170	0,0	5,1	1,0
Skupaj	29.756	1,0	114,6	22,9

Vir: Obračun akontacije dohodnine od dohodka, doseženega za opravljanje za leto 2015, FURS

Graf 1: Samozaposleni po Anketi o delovni sili



Vir: MDDSZ in SURS

V Sloveniji v zadnjem času na trgu dela beležimo porast t.i. »fiktivnih samozaposlenih«⁶. Kljub razmeroma stabilnemu povprečnemu številu samozaposlenih v strukturi delovno aktivnega prebivalstva (leva os Graf 1: Samozaposleni po Anketi o delovni sili), je ob podrobnejšem pregledu strukture samozaposlenih možno sklepati o porastu tega negativnega pojava, zaradi naraščanja deleža tistih samozaposlenih, ki delajo pretežno le za eno stranko in v prostorih te stranke (desna os Graf 1: Samozaposleni po Anketi o delovni sili), kar močno zvišuje verjetnost pojava fiktivne samozaposlitve. Delež le teh, se je v zadnjih štirih letih kar podvojil. Ob uporabi teh podatkov bi želeli poudariti, da je potrebna določena previdnost, glede na prejeto nizko število odgovorov pri izdelavi analize (Vir: MDDSZ in SURS).

⁶ Pojav, ko delodajalci namesto pogodbe o zaposlitvi delavcu predlagajo registracijo statusa fizične osebe, ki na trgu samostojno opravlja pridobitno dejavnost (samozaposleni) in sklenitev pogodbe o poslovnem sodelovanju, čeprav delo dejansko vsebuje vse ali večino elementov delovnega razmerja.