

PRIGLASITEV UGOTAVLJANJA DAVČNE OSNOVE Z UPOŠTEVANJEM NORMIRANIH ODHODKOV - VZOREC OBRAZCA

Pojasnilo DURS, št.: 4200-58/2013 01-640-02, 21. 1. 2013

Z Zakonom o spremembah in dopolnitvah Zakona o davku od dohodkov pravnih oseb (Uradni list RS, št. 94/12, v nadaljevanju: novela ZDDPO-2I) je bilo v Zakon o davku od dohodkov pravnih oseb – ZDDPO-2 (Uradni list RS, št. 117/06, 56/08, 76/08, 5/09, 96/09, 110/09 – ZDavP-2B in 1/10 - popravek, 43/10, 59/11, 24/12, 30/12 in 94/12) vključeno novo poglavje X.a s členi 67.a do 67.g, ki v sistem davka od dohodkov pravnih oseb uvaja posebno ureditev za ugotavljanje davčne osnove z upoštevanjem normiranih odhodkov. Obenem je bil z Zakonom o spremembah in dopolnitvah Zakona o davčnem postopku (v nadaljevanju: novela ZDavP-2F) v Zakon o davčnem postopku – ZDavP-2 (Uradni list RS, št. 13/11 – UPB, 32/12 in 94/12) dodan nov 382.a člen s postopkovnimi določbami glede obračunavanja in plačevanja davka za zavezanca, ki ugotavljajo davčno osnovo z upoštevanjem normiranih odhodkov, prehodna določba glede priglasitve ugotavljanja davčne osnove z upoštevanjem normiranih odhodkov za davčno obdobje 2013 pa je v 98. členu novele ZDavP-2F. Obe noveli sta začeli veljati naslednji dan po objavi v Uradnem listu RS, tj. z dnem 11. 12. 2012, uporabljata pa se od 1. januarja 2013 dalje.

Pogoji za ugotavljanje davčne osnove z upoštevanjem normiranih odhodkov

V skladu s 67.b členom ZDDPO-2 se za ugotavljanje davčne osnove z upoštevanjem normiranih odhodkov lahko odloči zavezanec po ZDDPO-2, ki je družba po zakonu, ki ureja gospodarske družbe, in družbi primerljiva tuja oseba za poslovno enoto, ki jo ima v Sloveniji (v nadaljevanju: zavezanec iz 67.b člena tega zakona). Navedeni zavezanec mora za uvrstitev v sistem ugotavljanja davčne osnove z upoštevanjem normiranih odhodkov izpolnjevati še naslednje pogoje:

- da je davčno obdobje pri zavezancu enako koledarskemu letu ter
- da njegovi prihodki, ugotovljeni po pravilih o računovodenju v koledarskem letu pred davčnim obdobjem, za katero uveljavlja ugotavljanje davčne osnove z upoštevanjem normiranih odhodkov, ne presegajo 50.000 eurov.

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, pojasnujemo, da se pogoj nanaša na celotne prihodke zavezanca nerezidenta.

Pri zavezancu iz 67.b člena ZDDPO-2 se izpolnjevanje pogoja glede prihodkov ugotavlja za vsako davčno obdobje. Pri zavezancu iz 67.č člena ZDDPO-2, tj. pri zavezancu, ki začne poslovati na novo, se pogoj glede prihodkov ne ugotavlja, razen če gre za primer iz 67.d člena ZDDPO-2.

V 67.d členu ZDDPO-2 so določeni posebni primeri v zvezi z ugotavljanjem izpolnjevanja predpisanega pogoja glede višine prihodkov iz 67.b člena, glede katerih zavezanec poda ustrezno izjavo, navedeno pod točko III. priglasitve. Ti primeri so naslednji:

1. 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.

Priglasitev ugotavljanja davčne osnove z upoštevanjem normiranih odhodkov

Zavezanec, ki izpolnjuje predpisane pogoje in želi ugotavljati davčno osnovo z upoštevanjem normiranih odhodkov, mora le-to predhodno priglasiti davčnemu organu na način in v roku, določenim s tem zakonom in 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.

Na podlagi uvedbe ureditve za ugotavljanje davčne osnove z upoštevanjem normiranih odhodkov, ki se uporablja od 1. januarja 2013 dalje, bodo zavezanci po ZDDPO-2, ki izpolnjujejo predpisane pogoje in opravijo predhodno priglasitev, ugotavljali davčno osnovo z upoštevanjem normiranih odhodkov prvič za davčno obdobje leta 2013.

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 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 priglasi v davčnem obračunu za predhodno obdobje, in to najpozneje do poteka roka za predložitev davčnega obračuna za predhodno obdobje davčnemu organu.

Po prehodni določbi 98. člena novele ZDavP-2F je rok za priglasitev ugotavljanja davčne osnove z upoštevanjem normiranih odhodkov za davčno leto 2013 najpozneje do 2. aprila 2013. Do objave novega Pravilnika o davčnem obračunu davka od dohodkov pravnih oseb za leto 2013, s katerim bo v obrazec davčnega obračuna vključen tudi posebni del za priglasitev ugotavljanja davčne osnove z upoštevanjem normiranih odhodkov, lahko zavezanec opravi priglasitev ugotavljanja davčne osnove z upoštevanjem normiranih odhodkov za leto 2013 na posebnem obrazcu za priglasitev ugotavljanja davčne osnove z upoštevanjem normiranih odhodkov, katerega vzorec je v prilogi. V priglasitvi navedeni zavezanci podajo izjavo, ki je navedena pod točko I.1., izjavo, navedeno pod točko II, ter izjavo, navedeno pod točko III.1. ali III.2.

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.č 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, priglasi 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. Zavezanec, ki začne poslovati na novo, v priglasitvi poda izjavo, ki je v vzorcu obrazca priglasitve navedena pod točko I.2., izjavo, navedeno pod točko II. (pri čemer velja, da se pri zavezancu, ki je začel poslovati na novo, pogoj glede prihodkov ne ugotavlja), ter izjavo, navedeno pod točko III.1. ali III.2.

Določitev akontacije davka ob priglasitvi ugotavljanja davčne osnove z upoštevanjem normiranih odhodkov pri novoustanovljenih davčnih zavezancih

Po določbi drugega odstavka 382.a člena ZDavP-2 se za vsa vprašanja postopka obračunavanja in plačevanja davka za zavezance, ki ugotavljajo davčno osnovo z upoštevanjem normiranih odhodkov, ki niso urejena v tem členu, smiselno uporabljajo druge določbe tega zakona. Posebnih določb glede akontiranja davka novela ZDDPO-2I ne vsebuje.

V skladu s 371. členom ZDavP-2 zavezanec med davčnim obdobjem plačuje akontacijo davka od dohodkov pravnih oseb. Po določbi 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. Do objave novega Pravilnika o davčnem obračunu davka od dohodkov pravnih oseb, s katerim bodo v obrazec DDPO uvedene tudi posebnosti glede določanja davčne osnove z upoštevanjem normiranih odhodkov, lahko zavezanec, ki prične poslovati na novo in vloži priglasitev ugotavljanja davčne osnove za leto 2013 z upoštevanjem normiranih odhodkov, predloži izračun predvidene davčne osnove, višino akontacije ter obrokov akontacije na obrazcu DDPO, predpisanim s Pravilnikom o spremembah Pravilnika o davčnem obračunu davka od dohodkov pravnih oseb (Uradni list RS, št. 77/12), pri tem pa pri izračunu predvidene davčne osnove upošteva naslednje.

V skladu s 67.e členom ZDDPO-2 se pri določanju davčne osnove z upoštevanjem normiranih odhodkov upoštevajo davčno priznani prihodki in normirani odhodki v višini 70 % teh prihodkov. 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.

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 70 % 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 % za leto 2013),
- 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 2013 plačujejo v zneskih, ugotovljenih na podlagi davčne osnove za predhodno davčno obdobje v davčnem obračunu za leto 2012.