

## **UGOTAVLJANJE DAVČNE OSNOVE NORMIRANCA IN DOLOČITEV ZAVAROVALNE OSNOVE – ZNESEK DELNE OPROSTITVE PLAČILA PRISPEVKOV**

### **Pojasnilo DURS, št. 4212-154/2014-2, 4. 2. 2014**

Zavezanec prosi za pojasnilo glede ugotavljanja davčne osnove za s.p. – normiranca in glede določitve zavarovalne osnove za prispevke za leto 2014. Navaja primer tovrstnega zavezanca, ki je dejavnost pričel opravljati po 1. 7. 2013 in je plačeval prispevke od minimalne plače, hkrati pa je koristil delno oprostitev plačila prispevkov za pokojninsko in invalidsko zavarovanje (v nadaljevanju: PIZ), ki jo omogoča štirinajsti odstavek 145. člena Zakona o pokojninskem in invalidskem zavarovanju – ZPIZ-2 (Uradni list RS, št. 96/12, 39/13 in 63/13 – ZIUPTDSV, 99/13-ZSVarPre-C, 101/13-ZIPRS1415, 111/13-ZMEPIZ-1). V zvezi z navedenim sprašuje:

1. Kateri znesek prispevkov se upošteva pri določitvi zavarovalne osnove: ali se upošteva celotni znesek obračunanih prispevkov, vključno z zneskom delne oprostitev plačila prispevkov za PIZ; ali pa se upošteva znesek obračunanih prispevkov po zmanjšanju za znesek delne oprostitev plačila prispevkov za PIZ?

2. Ali zavezanec v obračunu davka od dohodka iz dejavnosti povečuje davčno osnovo za znesek delne oprostitev plačila prispevkov za PIZ – torej ali znesek teh prispevkov izkaže med prihodke od državnih subvencij oz. dotacij?

Pojasnjujemo v nadaljevanju.

K 1.

*Pri določitvi zavarovalne osnove se upošteva celotni znesek obračunanih prispevkov za obvezno socialno zavarovanje, vključno z zneskom delne oprostitev plačila prispevkov za pokojninsko in invalidsko zavarovanje, ki se prizna samozaposlenemu v prvih 24 mesecih poslovanja po prvem vpisu v predpisan register oziroma evidenco.*

V skladu s 145. členom ZPIZ-2 je osnova za plačilo prispevkov za zavarovance iz 15. člena ZPIZ-2 (samozaposleni) zavarovalna osnova. Zavarovalna osnova je dobiček zavarovanca, ugotovljen v skladu z zakonom, ki ureja dohodnino, v katerem niso upoštevani obračunani prispevki za obvezno socialno zavarovanje ter znižanje in povečanje davčne osnove, preračunan na mesec. Za samozaposlene zavarovance se tako ugotovljeni dobiček za določitev zavarovalne osnove iz prejšnjega odstavka zniža za 25 % (oziroma v letu 2014 za 30 %, v letu 2015 pa za 28 %). Tako določena zavarovalna osnova ne sme biti nižja od 60 % povprečne letne plače zaposlenih v Republiki Sloveniji, preračunane na mesec (v nadaljnjem besedilu: PP), oziroma v letu 2014 od zneska minimalne plače, v letu 2015 od zneska 54 % PP, v letu 2016 od zneska 56 % PP, v letu 2017 pa od zneska 58 % PP.

Način določanja zavarovalne osnove podrobneje določa Pravilnik o določanju zavarovalne osnove (Uradni list RS, št. 89/13). V skladu s 3. členom tega Pravilnika se dobiček samozaposlenega zavarovanca, ki ugotavlja davčno osnovo z upoštevanjem normiranih odhodkov (t.i. »normiranca«), določi na podlagi podatkov iz obračuna dohodnine od dohodka iz dejavnosti za preteklo leto, ter podatka o znesku obračunanih obveznih prispevkov za obvezno socialno zavarovanje, ki jih je plačala Republika Slovenija. Na podlagi teh podatkov se dobiček določi tako, da se znesku razlike davčno priznanimi prihodki in normiranimi odhodki prišteje znesek obračunanih prispevkov za obvezno socialno zavarovanje. Če je znesek te razlike manjši ali enak 0, je dobiček enak znesku prispevkov za obvezno socialno zavarovanje.

Iz navedenih določb izhaja, da se pri določitvi zavarovalne osnove upošteva tako znesek prispevkov za obvezno socialno zavarovanje, ki jih zavezanec plača v svoje breme, kot

tudi znesek delne oprostitve plačila prispevkov za pokojninsko in invalidsko zavarovanje, do katerega je zavezanec oproščen v prvih 24 mesecih po prvem vpisu v predpisan register, če izpolnjuje pogoje po štirinajstem odstavku 145. člena ZPIZ-2. Znesek teh prispevkov zavezanec v obračunu prispevkov za socialno varnost (OPSVZ obrazcu) le obračuna, ni pa mu jih treba plačati na predpisane vplačilne račune. V skladu s petnajstim odstavkom 145. člena ZPIZ-2 znesek teh prispevkov zavodu plačuje Republika Slovenija iz proračuna.

K 2.

*Zavezanec za znesek delne oprostitve prispevkov pripozna prihodke iz naslova državnih subvencij, v obračunu dohodnine od dohodka iz dejavnosti pa zavezanec, ki ugotavlja davčno osnovo na podlagi normiranih odhodkov, za znesek delne oprostitve opravi zmanjšanje prihodkov na raven davčno priznanih.*

V skladu z 9. točko 20. člena Zakona o dohodnini – ZDoh-2 (Uradni list RS, št. 13/11 – UPB7, 24/12, 30/12, 40/12-ZUJF, 75/12, 94/12 in 96/13) se dohodnine ne plača od obveznih prispevkov za socialno varnost, ki jih za samozaposlene zavarovance v skladu s posebnimi predpisi plačuje Slovenija ali samoupravna lokalna skupnost, pod pogojem, da Slovenija oziroma samoupravna lokalna skupnost ne nastopa kot njihov delodajalec.

Prihodki se pripoznajo v skladu s Slovenskimi računovodskimi standardi – SRS (Uradni list RS, št. 118/05 in nadaljnji), natančneje s SRS 18.11, če je povečanje gospodarskih koristi v obračunskem obdobju povezano ne le s povečanjem sredstev ampak tudi z zmanjšanjem dolga. Na tej podlagi je delno oprostitev plačila prispevkov treba pripoznati kot prihodke iz naslova državnih subvencij. Navedeno je v skladu z računovodskim načelom kosmatega izkazovanja gospodarskih kategorij, ki pravi, da se gospodarske kategorije izkazujejo v kosmatih zneskih brez pobotanj, in sicer tako stanja sredstev in obveznosti do njihovih virov kot tudi prihodki in odhodki. Zavezanec, ki ugotavlja davčno osnovo na podlagi dejanskih odhodkov, bo zato v skladu s tem načelom in določili SRS 17 v svojih poslovnih knjigah pripoznal odhodke v višini celotnega zneska obračunanih prispevkov za obvezno socialno zavarovanje, torej bo pripoznal odhodke v višini vsote dejansko plačanih prispevkov in prispevkov, katerih plačila je oproščen.

Zavezanec, ki ugotavlja davčno osnovo na podlagi normiranih odhodkov, bo na podlagi 9. točke 20. člena ZDoh-2 v polju 2.6 obračuna dohodnine od dohodka iz dejavnosti, za znesek delne oprostitve plačila prispevkov opravi zmanjšanje prihodkov na raven davčno priznanih.