



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

DOHODEK IZ ZAPOSLOTITVE

Dohodek iz delovnega razmerja

Pogosta vprašanja in odgovori

1. izdaja, FEBRUAR 2015

Kazalo

Vprašanje 1: V katerih primerih se pri ugotavljanju letne davčne osnove pri dohodkih iz delovnega razmerja uporablja povprečenje?	3
Vprašanje 2: Izplačilo dohodka iz delovnega razmerja, ki se nanaša na umrlega delavca	3
Vprašanje 3: Obdavčitev izplačila avansa za plačo	3
Vprašanje 4: Izplačilo plač v obliki delnic	4
Vprašanje 5: Davčna obravnava vplačil v dodatno kolektivno zavarovanje	5
Vprašanje 6: Davčna obravnava dohodkov edinega lastnika družbe za različna dela v družbi	6
Vprašanje 7: Obdavčitev zamudnih obresti zaradi neizplačanega dohodka	7
Vprašanje 8: Službena pot ali napotitev na delo v tujino	7
Vprašanje 9: Plačilo prispevkov od regresa, če ima delavec dva delodajalca ali ima sklenjeno pogodbo o zaposlitvi za krajši delovni čas	8
Vprašanje 10: Denarno povračilo po 118. členu ZDR-1	9
Vprašanje 11: Odpravnina zaradi pogodbe o zaposlitvi s ponudbo nove po 91. členu ZDR-19	10
Vprašanje 12: Odpravnina po 83. členu Zakona o javnih uslužbencih	10
Vprašanje 13: Donacije farmacevtskih družb za izobraževanje zaposlenih v zdravstvu	11
Vprašanje 14: Vračilo neupravičeno izplačanega dohodka	12
Vprašanje 15: Promocija zdravja na delovnem mestu	13
Vprašanje 16: Avtorski honorar v okviru delovnega razmerja	15
Vprašanje 17: Sprememba odstotka akontacije dohodnine pri izplačilu dohodka iz delovnega razmerja	16
Vprašanje 18: Obračunavanje prispevkov za socialno varnost od vrednosti uniform in osebnih zaščitnih sredstev	17
Vprašanje 19: Osnova za plačilo prispevka za zdravstvo od nagrade dijaku ali študentu za obvezno prakso	18
Vprašanje 20: Oprostitev plačila prispevkov za mlade osebe v primeru statusnega preoblikovanja delodajalca	19
Vprašanje 21: Sorazmerna odpravnina po 90. členu ZDR-1	20
Vprašanje 22: Zdravstveno zavarovanje z medicinsko asistenco	21
Odgovor veljaven od 1. 1. 2017 dalje	21
Vprašanje 23: Vračilo plač v javnem sektorju po 3.a člen ZSPJS in predložitev REK-1 obrazca	22
Vprašanje 24: Plačilo prispevkov za tuje študente, ki opravljajo obvezno prakso	22
Vprašanje 25: Uveljavljanje oprostitev za zaposlitve starejše osebe po ZIUPTD in upoštevanje 39. člena ZUTD	23
Vprašanje 26: Del plače za poslovno uspešnost (velja od 1. 1. 2017 dalje)	23
26.1 Katere kriterije mora delodajalec izbrati, da bo izplačilo bolj ugodno davčno obravnavano?	23
26.2 Ali se lahko del plače za poslovno uspešnost izplača v več delih?	24
26.3 Ali se mora del plače za poslovno uspešnost izplačati v denarju?	24
26.4 Ali morajo del plače za poslovno uspešnost dobiti tudi poslovodni delavci, prokuristi?	24
26.5 Ali se lahko poslovna uspešnost, ki je opredeljena v individualni pogodbi o zaposlitvi, bolj ugodno davčno obravnava?	25
26.6. Ali lahko podjetje v letu 2017 izplača del plače za poslovno uspešnost za leto 2016?	25
Vprašanje 27: Obračun in plačilo prispevkov na podlagi sodbe delovnega in socialnega sodišča	25
Vprašanje 28: Vračilo sorazmernega dela regresa, če je obdobje zaposlitve krajše kot koledarsko leto	28
Vprašanje 29: Del plače za poslovno uspešnost v zaposlitvenih agencijah	29

Vprašanje 1: V katerih primerih se pri ugotavljanju letne davčne osnove pri dohodkih iz delovnega razmerja uporablja povprečenje?

Odgovor:

Povprečenje v zvezi z dohodki iz delovnega razmerja, kot poseben način ugotavljanja letne davčne obveznosti zavezanca, določa 120. člen Zakona o dohodnini – [ZDoh-2](#). V skladu s prvim odstavkom navedenega člena se zavezancu, ki je prejel dohodek iz delovnega razmerja na podlagi sodne odločbe za preteklo leto ali več preteklih let, dohodnina odmeri od neto letne davčne osnove – ki vključuje tudi dohodek iz preteklih let – po posebej izračunani povprečni individualni stopnji zavezanca.

Podrobneje:

Pri povprečenju gre za izjemo od splošnega načina določanja letne dohodnine, katerega namen je ublažitev progresivnosti stopenj dohodnine v praviloma izjemnih primerih, ko zavezanec v tekočem dohodninskem letu na podlagi sodne odločbe prejme plače ali druge dohodke iz delovnega razmerja iz preteklih let. Določila glede povprečenja veljajo tudi za dohodek iz delovnega razmerja, ki je zavezancu izplačan za preteklo leto ali več preteklih let kot terjatev, ugotovljena po sklepu o potrditvi prisilne poravnave.

V primeru dohodkov na podlagi izvensodne poravnave pa je odvisno ali se z njo ureja pravica do izplačila v obsegu kot ga zagotavlja sodna odločba:

- če je izvensodna poravnava namenjena načinu izvršitve sodne odločbe in se z njo ureja pravica do izplačila v obsegu, kot upravičencu zagotavlja sodna odločba, se izplačila po takšni izvensodni poravnavi štejejo za izplačila na podlagi sodne odločbe, od katerih se dohodnina odmeri po posebej izračunani povprečni stopnji skladno s prvim odstavkom 120. člena [ZDoh-2](#);
- če pa izvensodna poravnava določa pravico do višjega izplačila kot upravičencu pripada po sodni odločbi, se glede uporabe 120. člena [ZDoh-2](#) za izplačilo na podlagi sodne odločbe šteje le znesek do višine, ki ga upravičencu zagotavlja tudi sodna odločba. Akontacija dohodnine se v tem primeru izračuna po povprečni stopnji, ugotovljena skladno s petim odstavkom 127. člena [ZDoh-2](#).

Vprašanje 2: Izplačilo dohodka iz delovnega razmerja, ki se nanaša na umrlega delavca

Odgovor:

Dohodek iz delovnega razmerja (primeroma plača, solidarnostna pomoč, drugi dohodki...), ki se nanaša na umrlega zaposlenega delavca, se ob izplačilu davčno obravnava kot dohodek tega delavca. Pri izračunu akontacije dohodnine se upošteva 127. člen Zakona o dohodnini - [ZDoh-2](#). Plačnik davka o izplačanem dohodku poroča na REK-1 obrazcu, pri čemer se individualni REK obrazec nanaša na umrlega delavca.

Če je zavezanec (delavec) umrl pred odpremo informativnega izračuna dohodnine oziroma pred vložitvijo napovedi, v skladu z osmim odstavkom 268. člena Zakona o davčnem postopku - [ZDavP-2](#), ni izračuna in poročena dohodnine na letni ravni. Če je dohodek izplačan za pretekla leta na podlagi sodne odločbe, se povprečenje po 120. členu [ZDoh-2](#) v takem primeru ne more uporabiti. Akontacija dohodnine se v tem primeru namreč šteje kot dokončen davek.

Vprašanje 3: Obdavčitev izplačila avansa za plačo

Odgovor:

Za davčno obravnavo dohodka je pomembna ekonomska vsebina dohodka in ne njegovo poimenovanje. Ne glede na to, da delodajalec dohodek poimenuje avans, se za davčne

namene tak dohodek šteje kot dohodek iz delovnega razmerja, od katerega mora delodajalec obračunati, odtegniti in plačati akontacijo dohodnine ter prispevke za socialno varnost.

Podrobneje:

Pri obravnavi vprašanja je treba ločiti delovno pravni in davčni vidik. Delovno pravno področje ureja Zakon o delovnih razmerjih – [ZDR-1](#), ki v členih od 126. do 141. določa plačilo za delo. Ob izplačilu plače mora delodajalec delavcu izdati pisni obračun, iz katerega so razvidni podatki o plači, povračilih stroškov, akontaciji dohodnine in prispevkih za socialno varnost.

V zvezi z davčno obravnavo izplačanih dohodkov pa je treba upoštevati splošno pravilo po Zakonu o dohodnini – [ZDoh-2](#), ki določa, da so obdavčeni vsi dohodki, razen tistih, ki so v zakonu navedeni kot neobdavčeni ali oproščeni plačila dohodnine. V skladu s prvim odstavkom 36. člena ZDoh-2 dohodek iz zaposlitve vključuje vsako izplačilo in boniteto, ki je povezana z zaposlitvijo. [ZDoh-2](#) v 37. členu določa dohodke iz delovnega razmerja, med katere se šteje predvsem plača, nadomestilo plače in vsako drugo plačilo za opravljeno delo, kot tudi regres za letni dopust, povračila stroškov v zvezi z delom, bonitete in podobno.

Vsa izplačila, ki jih delodajalec izplača delojemalcu, se davčno obravnavajo kot dohodek iz delovnega razmerja. Pri tem se upošteva ekonomska vsebina dohodka in glede na navedeno se izplačilo avansa (kot ga poimenuje delodajalec) davčno obravnava kot delno izplačilo plače. Od izplačane plače mora delodajalec obračunati, odtegniti in plačati akontacijo dohodnine ter prispevke za socialno varnost. Ob izplačilu dohodka mora delodajalec preko sistema eDavki predložiti obračun davčnega odtegljaja (REK obrazec), na katerem obračuna akontacijo dohodnine in prispevke za socialno varnost, prav tako mora tudi prejemniku dohodka izdati obračun, kar sledi tudi iz določb [ZDR-1](#).

Vprašanje 4: Izplačilo plač v obliki delnic

Odgovor:

Plačilo za delo, ki ga delodajalec zagotovi delavcu v obliki delnic, predstavlja dohodek iz delovnega razmerja, od katerega je treba izračunati in plačati akontacijo dohodnine ter prispevke za socialno varnost. Delodajalec mora o dohodkih iz delovnega razmerja poročati preko sistema eDavki na obračunu davčnih odtegljajev (REK-1 obrazcu).

Podrobneje:

Pri obravnavi vprašanja je treba ločiti delovno pravni in davčni vidik. Plača je določena z delovnopravno zakonodajo, in sicer Zakon o delovnih razmerjih – [ZDR-1](#) v 126. členu določa, da je plačilo za delo po pogodbi o zaposlitvi sestavljeno iz plače, ki mora biti vedno v denarni obliki, in morebitnih drugih vrst plačil, če je tako določeno s kolektivno pogodbo.

Po Zakonu o dohodnini – [ZDoh-2](#) se vsako izplačilo ali ugodnost, ki je povezana z zaposlitvijo, vključuje med dohodke iz zaposlitve. V skladu s prvim odstavkom 37. člena ZDoh-2 dohodek iz delovnega razmerja vključuje zlasti plačo, nadomestilo plače in vsako drugo plačilo za opravljeno delo, ki vključuje tudi provizije.

Za dohodek iz delovnega razmerja, v skladu s 4. točko prvega odstavka 37. člena [ZDoh-2](#), velja tudi boniteta, ki je v 39. členu ZDoh-2 določena kot vsaka ugodnost v obliki proizvoda, storitve ali druge ugodnosti v naravi, ki jo delojemalcu ali njegovemu družinskemu članu zagotovi delodajalec ali druga oseba v zvezi z zaposlitvijo. Za boniteto se šteje tudi, če delodajalec zagotovi delojemalcu delnice. Če delodajalec zagotovi delojemalcu plačilo za delo v obliki delnic, se znesek bonitete, v skladu s prvim odstavkom 43. člena [ZDoh-2](#), določa na podlagi primerljive tržne cene, če pa te ni mogoče določiti, se določi na podlagi stroška, ki je nastal pri delodajalcu v zvezi z zagotavljanjem bonitete.

Vprašanje 5: Davčna obravnava vplačil v dodatno kolektivno zavarovanje

Odgovor:

V skladu z določili 44. člena Zakona o dohodnini – [ZDoh-2](#) se v davčno osnovo dohodka iz delovnega razmerja ne všttevajo premije prostovoljnega dodatnega pokojninskega in invalidskega zavarovanja (PDPZ), ki jih za račun delojemalca plačuje delodajalec izvajalcu pokojninskega načrta s sedežem v Sloveniji ali v drugi državi članici EU, po pokojninskem načrtu, ki je odobren in vpisan v poseben register skladno s predpisi, ki urejajo prostovoljno dodatno pokojninsko in invalidsko zavarovanje, vendar največ do zneska, ki je enak 24 % obveznih prispevkov za pokojninsko in invalidsko zavarovanje delojemalca in ne več kot 2.819,09 eurov letno (znesek za leto 2015).

V dodatno kolektivno zavarovanje lahko po dogovoru z delodajalcem vplačuje tudi sam delojemalec, vendar iz svoje neto plače. Na letni ravni je delojemalec na podlagi plačanih premij upravičen, v okviru omejitev iz 117. člena [ZDoh-2](#), do olajšave za prostovoljno dodatno pokojninsko zavarovanje.

Podrobneje

Vplačila v kolektivno zavarovanje so urejena v 241. členu [Zakona o pokojninskem in invalidskem zavarovanju – ZPIZ-2](#), ki določa, da je vplačilo kolektivnega zavarovanja denarni znesek, ki ga v korist člana plačuje delodajalec, pri katerem je član zaposlen, ali pravna oseba ali državni organ, pri katerem član poklicno opravlja določeno funkcijo (v nadaljnjem besedilu: delodajalec), na način in pod pogoji, določenimi v tem zakonu ter bremeni delodajalca.

V kolektivno zavarovanje lahko v dogovoru z delodajalcem vplačuje denarna sredstva tudi delavec sam, vendar pa delavec in delodajalec ne moreta skleniti dogovora, s katerim bi se znesek vplačil za dodatno pokojninsko zavarovanje odtegoval od delavčeve bruto plače (plače pred obdavčitvijo). Delavec lahko namreč izvaja vplačila v dodatno zavarovanje le iz svojega dohodka po obdavčitvi (neto plače), saj lahko razpolaga samo s to plačo. Poleg navedenega pa iz Zakona o delovnih razmerjih – [ZDR-1](#) izhaja, da je plača sestavljena iz osnovne plače, dela plače za delovno uspešnost in dodatkov, ter mora vedno biti izplačana v denarni obliki. Upošteva se navedeno in opredelitev delov plače v [ZDR-1](#), vplačil za dodatno pokojninsko zavarovanje ni mogoče opredeliti za sestavni del plače.

Sredstva, ki jih v kolektivno zavarovanje vplačuje zavarovanec sam, se obravnavajo enako kot sredstva, ki jih vplačuje zavarovanec v individualnem zavarovanju. Izvajalec vodi navedena sredstva ločeno od sredstev, ki jih je vplačal delodajalec.

Lahko pa delodajalec in delavec skleneta poseben dogovor, s katerim se dogovorita za zmanjšanje bruto plače, hkrati pa se delodajalec zaveže dogovorjeni znesek vplačati v kolektivno dodatno zavarovanje, pri čemer da mora biti tak dogovor sklenjen pred dogovorom o delavčevi bruto plači, kar pomeni, da se delodajalec in delavec ob sklenitvi pogodbe o zaposlitvi oziroma ob spremembi pogodbe o zaposlitvi dogovorita za plačo, ki je zaradi vplačil v kolektivno dodatno pokojninsko zavarovanje nižja. Pri sklepanju tega dogovora je treba upoštevati, da se z dogovorom o znižanju bruto plače, plača delavca ne sme znižati pod višino minimalne plače oziroma pod višino plače, ki je določena s kolektivno pogodbo. Dogovor med delavcem in delodajalcem glede višine plače v povezavi s vplačili v kolektivno zavarovanje je možen le nad minimalno višino določeno z zakonom oziroma s kolektivno pogodbo.

Za vplačila v tem primeru se šteje, da so v celoti plačana s strani delodajalca. Davčne olajšave za taka vplačila lahko uveljavi samo delodajalec, ne pa tudi delavec, ki je privolil v zmanjšanje bruto plače v zameno za vplačila za dodatno zavarovanje.

Vprašanje 6: Davčna obravnava dohodkov edinega lastnika družbe za različna dela v družbi

Odgovor:

Za davčno obravnavo dohodka ni odločilna vrsta pogodbe temveč vsebina dohodka. Dohodki edinega lastnika – poslovodne osebe, ki jih prejme od družbe za opravljanje funkcije poslovođenja, se obdavčijo kot dohodek iz delovnega razmerja po 1. točki drugega odstavka 37. člena Zakona o dohodnini – [ZDoh-2](#). Dohodki, prejeti iz naslova drugih opravljenih del za družbo, se obdavčijo kot dohodek iz drugega pogodbenega razmerja po 38. členu [ZDoh-2](#).

Podrobneje:

Pri sklepanju obligacijskih razmerij morajo pogodbene stranke upoštevati veljavno zakonodajo, ki ureja obligacijska razmerja. Pravne podlage (vrste pogodb oziroma poimenovanja pogodb) morajo biti praviloma skladne z vsebino pogodbe. Za davčno obravnavo dohodkov, ki jih edini družbenik in direktor družbe, prejme za opravljanje dela za svojo družbo, ni odločilna vrsta pogodbe, poimenovanje dohodka ali status, v okviru katerega je dohodek dosežen. Dohodek edinega družbenika in direktorja družbe v primerih, ko le-ta poleg vodenja poslov družbe opravlja tudi druga dela za družbo, se obdavči v skladu z njegovo vsebinsko opredelitvijo, ne glede na to ali je določen v dveh ločenih pogodbah (npr. pogodba o poslovođenju in druga ustrezna pogodba, npr. podjemna pogodba) ali v eni pogodbi (ki praviloma ne more biti pogodba o poslovođenju).

1. Obdavčitev dohodkov za vodenje poslovnega subjekta

Dohodek, ki ga edini družbenik in direktor prejme za vodenje poslovnega subjekta, se šteje za dohodek iz delovnega razmerja v skladu s 37. členom Zakona o dohodnini – [ZDoh-2](#). V davčno osnovo tega dohodka se všttevajo tudi morebitne bonitete, ki jih edini družbenik in direktor prejme v zvezi z vodenjem poslovnega subjekta.

Povračila stroškov v zvezi z opravljanjem funkcije poslovođenja (prehrana med delom, stroški prevoza na delo in z dela, povračila stroškov v zvezi s službenim potovanjem) se ne všttevajo v davčno osnovo pod pogoji in do višin, ki jih določi vlada na podlagi 44. člena [ZDoh-2](#).

Akontacija dohodnine se izračuna in plača upoštevaje določila 127. člena [ZDoh-2](#):

- če se družba šteje za glavnega delodajalca, se uporabi davčne stopnje iz mesečne dohodninske lestvice ter upošteva mesečne zneske pripadajočih davčnih olajšav;
- če se družba šteje za drugega delodajalca, se uporabi stopnjo 25 % brez upoštevanja davčnih olajšav.

2. Obdavčitev dohodkov za dela, povezana z dejavnostjo družbe

Dohodek, ki ga edini družbenik in direktor prejme za opravljanje drugih del v okviru dejavnosti svoje družbe (npr. svetovanje, prodaja v maloprodajni trgovini, obrtniška dela, itd.), se obdavči kot dohodek iz drugega pogodbenega razmerja po 38. členu [ZDoh-2](#). Davčna osnova od dohodka iz drugega pogodbenega razmerja je vsak posamezni dohodek iz tega razmerja vključno s povračili stroškov in bonitetami, ki je zmanjššan za normirane stroške v višini 10 % dohodka in prispevke delojemalca. Poleg normiranih stroškov lahko zavezanec uveljavlja tudi dejanske stroške prevoza in nočitve v zvezi z opravljanjem dela ali storitev, ki se priznajo na podlagi dokazil pod pogoji in do višin, ki jih na podlagi 44. člena [ZDoh-2](#) določi vlada.

Akontacija dohodnine se izračuna in plača po stopnji 25 %.

Vprašanje 7: Obdavčitev zamudnih obresti zaradi neizplačanega dohodka

Odgovor:

Prejemki, prejeti zaradi začasnega neizplačila dohodka iz zaposlitve izplačani v obliki zamudnih obresti, se davčno obravnavajo kot dohodek iz delovnega razmerja, od katerega se obračunajo in plačajo prispevki za socialno varnost ter akontacija dohodnine.

Podrobneje:

V skladu s 36. členom Zakona o dohodnini – [ZDoh-2](#) dohodek iz zaposlitve vključuje vsako izplačilo in boniteto, povezano z zaposlitvijo. Dohodki iz delovnega razmerja so podrobno opredeljeni v 37. členu ZDoh-2. Po 6. točki prvega odstavka 37. člena [ZDoh-2](#) dohodek iz delovnega razmerja vključuje tudi prejemke, prejete zaradi začasnega neizplačila dohodka iz zaposlitve. Zamudne obresti zaradi nepravočasno oz. naknadno izplačanega dohodka iz delovnega razmerja, se davčno obravnavajo kot dohodek iz delovnega razmerja.

V skladu s prvim odstavkom 30. člena [ZDoh-2](#) so zgolj zamudne obresti, izplačane na podlagi sodne ali upravne odločbe, oproščene plačila dohodnine. Za zamudne obresti po tem določilu se štejejo tudi zamudne obresti, izplačane na podlagi sodne ali izvensodne poravnave ali poravnave v upravnem postopku, ki ni sklenjena zaradi prikritja pravega namena strank, pod pogojem, da ne presegajo zneska zamudnih obresti, ki bi jih v podobnem primeru določilo sodišče oziroma upravni organ. Določilo navedenega člena se nanaša zgolj na dohodke, izplačane na podlagi sodne ali upravne odločbe in ne velja za dohodke, ki niso izplačani na podlagi sodne ali upravne odločbe, tudi če se nanašajo na pretekla leta.

Vprašanje 8: Službena pot ali napotitev na delo v tujino

Odgovor:

Pri davčni obravnavi dohodkov delavcev, ki so na delu v tujini, je treba najprej razmejiti, kdaj gre za napotitev na delo v tujino in kdaj lahko govorimo o službeni poti v tujino. Ta razmejitev v davčnih predpisih ni posebej opredeljena, zato pri tej opredelitvi izhajamo iz predpisov, ki urejajo zdravstveno zavarovanje in delovno pravno področje.

Podrobneje:

Pravila obveznega zdravstvenega zavarovanja – [Pravila](#) v drugem odstavku 129. člena določajo, da se za službeno potovanje šteje potovanje, na katerega je zavarovanec poslan in traja toliko časa kot je opredeljeno na njegovem potnem nalogu, vendar ne dlje kot 3 mesece od začetka potovanja v tujino. Če traja službeno potovanje dalj časa, se šteje kot napotitev na delo v tujino, vendar pa je ugotavljanje izpolnjevanja pogojev za vključitev v zavarovanje kot napoteni delavec v pristojnosti Zavoda za zdravstveno zavarovanje Slovenije.

Z upoštevanjem določb [Zakona o delovnih razmerjih](#), ki v 208. in 209. členu ureja položaj delavcev, ki jih delodajalec napoti na delo v tujino in upoštevanje določb Pravil, lahko zaključimo, da gre za napotitev na delo v tujino, kadar bo iz vsebine razmerja razvidno, da je dogovorjena napotitev na delo v tujino; in traja ta napotitev dalj časa (npr. v novi pogodbi o zaposlitvi ali v aneksu k obstoječi pogodbi). Upošteva se navedeno gre za službeno potovanje, kadar delodajalec pošlje delavca na delo v tujino na podlagi potnega naloga za službeno potovanje, katerega obdobje trajanja ne sme preseči 3 mesecev od začetka potovanja v tujino.

1. Delavci, napoteni na delo v tujino

Davčna osnova dohodka iz delovnega razmerja, ki ga prejme delavec napoten na delo v tujino, je prejet dohodek, vključno z bonitetami. [Pojasnilo](#) o davčni obravnavi dohodkov, ki jih prejmejo delavci napoteni na delo v tujino, je objavljeno na spletnih straneh FURS.

Zakon o dohodnini – [ZDoh-2](#) v 37. členu določa dohodke iz delovnega razmerja, med katere se šteje predvsem plača, nadomestilo plače in vsako drugo plačilo za opravljeno delo, kot tudi regres za letni dopust, povračila stroškov v zvezi z delom, bonitete in podobno. Davčno osnovo dohodka iz delovnega razmerja določa 41. člen ZDoh-2.

2. Delavci napoteni na službeno potovanje

Povračila stroškov v zvezi s službenim potovanjem se davčno obravnavajo kot dohodek iz delovnega razmerja in se, v skladu s 4. točko prvega odstavka 44. člena [ZDoh-2](#), ne všttevajo v davčno osnovo od dohodka iz delovnega razmerja, pod pogoji in do višin, ki jih določi vlada z Uredbo o davčni obravnavi povračil stroškov in drugih dohodkov iz delovnega razmerja - [Uredba](#). Če delodajalec izplačuje navedena povračila stroškov v zvezi z delom v višjem znesku, kot je določen z Uredbo, se znesek posameznega povračila v delu, ki presega znesek, določen v Uredbi, vštete v davčno osnovo dohodka iz delovnega razmerja. Neobdavčeni znesek dnevnic za službeno potovanje v tujino se določi glede na višino zneska, ki je za posamezno državo oziroma območje določen v [Uredbi o povračilu stroškov za službena potovanja v tujino](#). [Pojasnilo](#) o davčni obravnavi povračil stroškov je objavljeno na spletnih straneh FURS:

Vprašanje 9: Plačilo prispevkov od regresa, če ima delavec dva delodajalca ali ima sklenjeno pogodbo o zaposlitvi za krajši delovni čas

Odgovor:

Prispevki za socialno varnost se obračunajo in plačajo od zneska regresa, ki presega 70 % povprečne plače zaposlenih v RS za predpretekli mesec. Če ima delavec sklenjeno pogodbo za krajši delovni čas oziroma ima dva delodajalca, se znesek, ki predstavlja osnovo za obračun in plačilo prispevkov za socialno varnost določi, upošteva podatek o sorazmernem delovnem času pri posameznem delodajalcu.

Podrobneje:

Pri obravnavi vprašanja je treba ločiti delovno pravni in davčni vidik. Zakon o delovnih razmerjih – [ZDR-1](#) v četrtem odstavku 65. člena določa, da ima delavec pravico do regresa za letni dopust sorazmerno delovnemu času, za katerega je sklenil pogodbo o zaposlitvi, v skladu s petim odstavkom 131. člena tega zakona. V skladu z drugim odstavkom 66. člena ZDR-1 se mora delavec sporazumeti z delodajalci o delovnem času, o načinu izrabe letnega dopusta in o drugih odsotnostih z dela.

Prispevki za socialno varnost se, v skladu s tretjo alinejo tretjega odstavka 144. člena Zakona o pokojninskem in invalidskem zavarovanju – [ZPIZ-2](#), plačajo od zneska regresa za letni dopust, ki presega 70 % povprečne plače zaposlenih v RS za predpretekli mesec. Kadar se regres izplača v dveh ali več delih, se ob izplačilu naslednjega oziroma zadnjega dela regresa ugotovi celotna višina regresa in izvrši obračun posameznih delov regresa za letni dopust.

Pri določitvi osnove za obračun in plačilo prispevkov za socialno varnost od izplačanega regresa je treba upoštevati, da ima delavec pravico do regresa za letni dopust sorazmerno delovnemu času, za katerega je sklenil pogodbo o zaposlitvi. Zaposlenemu, ki ima pogodbo o zaposlitvi sklenjeno za krajši delovni čas od polnega, po določbah [ZDR-1](#) pripada regres za letni dopust v sorazmernem delu, zato se tudi višina zneska, od katerega se obračunajo prispevki za socialno varnost, upošteva v sorazmernem delu. Navedeno pomeni, da mora delodajalec, ki bi delavcu izplačal regres brez upoštevanja delovnega časa določenega v pogodbi o zaposlitvi, od razlike obračunati in plačati prispevke za socialno varnost.

Vprašanje 10: Denarno povračilo po 118. členu ZDR-1

Odgovor:

Denarno povračilo po 118. členu Zakona o delovnih razmerjih – [ZDR-1](#) se v celotnem izplačanem znesku davčno obravnava kot dohodek iz delovnega razmerja, od katerega je treba obračunati in plačati akontacijo dohodnine ter prispevke za socialno varnost.

Podrobneje:

Če sodišče ugotovi, da je prenehanje pogodbe o zaposlitvi nezakonito, vendar glede na vse okoliščine in interes obeh pogodbenih strank nadaljevanje delovnega razmerja ne bi bilo več mogoče, lahko v skladu s prvim odstavkom 118. člena Zakona o delovnih razmerjih - [ZDR-1](#), na predlog delavca ali delodajalca ugotovi trajanje delovnega razmerja, vendar najdlje do odločitve sodišča prve stopnje, prizna delavcu delovno dobo in druge pravice iz delovnega razmerja ter delavcu prizna ustrezno denarno povračilo v višini največ 18 mesečnih plač delavca, izplačanih v zadnjih treh mesecih pred odpovedjo pogodbe o zaposlitvi.

Zakon o dohodnini – [ZDoh-2](#) določa, da so obdavčeni vsi dohodki, razen tistih, ki so v [ZDoh-2](#) izrecno navedeni kot neobdavčeni oziroma oproščeni plačila dohodnine. [ZDoh-2](#) med dohodek iz delovnega razmerja v 5. točki prvega odstavka 37. člena uvršča vsako nadomestilo, ki ga zagotovi delodajalec na podlagi dogovora z delojemalcem zaradi kateregakoli pogoja v zvezi z zaposlitvijo ali zaradi spremembe v pogojih v zvezi z zaposlitvijo, vsako izplačilo delodajalca v zvezi s prenehanjem veljavnosti pogodbe o zaposlitvi, vsako izplačilo zaradi prenehanja zaposlitve in podobne prejemke.

Glede dohodkov, ki so izplačani v zvezi s prenehanjem pogodbe o zaposlitvi, [ZDoh-2](#) v 44. členu določa, pogoje in višino, da se odpravnina ob prekinitvi pogodbe, ki je določena kot pravica po 108. členu [ZDR-1](#), ne všteva v davčno osnovo dohodka iz delovnega razmerja (9. točka prvega odstavka 44. člena [ZDoh-2](#)) in pogoje in višino, da se odpravnina ob prenehanju pogodbe za določen čas, ki je določena kot pravica po [ZDR-1](#), ne všteva v davčno osnovo dohodka iz delovnega razmerja (11. točka prvega odstavka 44. člena [ZDoh-2](#)). Denarno povračilo po 118. členu [ZDR-1](#) se davčno ne more obravnavati po 9. ali 11. točki prvega odstavka 44. člena [ZDoh-2](#). Glede na navedeno se od denarnega povračila po 118. členu [ZDR-1](#) v celotnem izplačanem znesku obračuna in plača akontacija dohodnine in prispevki za socialno varnost.

Osnova za plačilo prispevkov za delavce v delovnem razmerju je, v skladu s 144. členom Zakona o pokojninskem in invalidskem zavarovanju - [ZPIZ-2](#) plača oziroma nadomestilo plače ter vsi drugi prejemki iz delovnega razmerja, vključno z bonitetami ter povračili stroškov v zvezi z delom, izplačanimi v denarju, bonih ali v naravi. Osnove za plačilo prispevkov, ki so določene v 144. členu [ZPIZ-2](#), se upoštevajo tudi kot osnove za plačilo ostalih prispevkov za socialno varnost.

Vprašanje 11: Odpravnina zaradi pogodbe o zaposlitvi s ponudbo nove po 91. členu ZDR-1

Odgovor:

Odpravnina zaradi odpovedi pogodbe o zaposlitvi s ponudbo nove pogodbe o zaposlitvi se davčno obravnava kot dohodek iz delovnega razmerja po 5. točki prvega odstavka 37. člena Zakona o dohodnini - [ZDoh-2](#) in se v celoti všteva v davčno osnovo dohodka iz delovnega razmerja ter v osnovo za prispevke socialno varnost.

Podrobneje:

Zakon o dohodnini – [ZDoh-2](#) določa, da so obdavčeni vsi dohodki, razen tistih, ki so v ZDoh-2 izrecno navedeni kot neobdavčeni oziroma oproščeni plačila dohodnine. V skladu s 5. točko prvega odstavka 37. člena ZDoh-2 se med dohodke iz delovnega razmerja vključuje vsako nadomestilo, ki ga zagotovi delodajalec na podlagi dogovora z delojemalcem zaradi kateregakoli pogoja v zvezi z zaposlitvijo ali zaradi spremembe v pogojih v zvezi z zaposlitvijo, vsako izplačilo delodajalca v zvezi s prenehanjem veljavnosti pogodbe o zaposlitvi, vsako izplačilo zaradi prenehanja zaposlitve in podobni prejemki.

Posebna davčna obravnava je v 9. točki prvega odstavka 44. člena [ZDoh-2](#) določena za odpravnino zaradi odpovedi pogodbe o zaposlitvi, ki je določena kot pravica iz delovnega razmerja in izplačana pod pogoji, ki jih določa Zakon o delovnih razmerjih, v višini odpravnine, kot je določena zaradi odpovedi pogodbe o zaposlitvi iz poslovnih razlogov ali iz razloga nesposobnosti na podlagi Zakona o delovnih razmerjih - [ZDR-1](#), vendar največ do višine desetih povprečnih mesečnih plač zaposlenih v Sloveniji. Za odpravnino iz prejšnjega stavka se ne šteje odpravnina, zaradi odpovedi vsake naslednje pogodbe pri istem delodajalcu ali pri osebi, ki je z delodajalcem povezana oseba in odpravnina, izplačana delojemalcu, ki je z delodajalcem povezana oseba..

V skladu s šestim odstavkom 91. člena [ZDR-1](#) ima delavec v primeru, ko mu delodajalec odpove pogodbo o zaposlitvi iz poslovnega razloga ali iz razloga nesposobnosti in mu istočasno ponudi sklenitev nove pogodbe za neustrezno novo zaposlitev, pravico do sorazmernega dela odpravnine, ki jo dogovori z delodajalcem. Glede na to, da gre v tem primeru za sorazmerni del odpravnine zaradi odpovedi pogodbe o zaposlitvi s ponudbo nove pogodbe o zaposlitvi, gre za dohodek, ki niti po vsebini (saj ne gre za prenehanje zaposlitve) niti po višini (saj gre za sorazmerni del odpravnine) ni primerljiv z odpravnino zaradi odpovedi pogodbe o zaposlitvi, ki se v skladu z 9. točko prvega odstavka 44. člena [ZDoh-2](#) ne všteva v davčno osnovo dohodka iz delovnega razmerja, zato ga ni mogoče obravnavati po navedeni določbi. Navedeno pomeni, da se odpravnina, izplačana v skladu z določbo 91. člena [ZDR-1](#) v celoti všteva v davčno osnovo dohodka iz delovnega razmerja.

Vprašanje 12: Odpravnina po 83. členu Zakona o javnih uslužbencih

Odgovor:

Odpravnina določena v 83. členu Zakona o javnih uslužbencih se davčno obravnava kot dohodek iz delovnega razmerja po 5. točki prvega odstavka 37. člena Zakona o dohodnini, od katerega je treba obračunati in plačati akontacijo dohodnine in prispevke za socialno varnost.

Podrobneje:

Zakon o javnih uslužbencih - [ZJU](#) v 83. členu ureja prenehanje položaja. Osmi odstavek 83. člena ZJU določa, da ima uradnik, ki mu preneha položaj po četrtem odstavku tega člena ali je razrešen po petem odstavku tega člena, pa pred imenovanjem na položaj ni imel statusa uradnika, pravico do odpravnine v višini ene petine povprečne mesečne bruto plače, kot jo je prejemal do razrešitve, za vsak polni mesec, ki je ostal do izteka dobe imenovanja na položaj. Temu uradniku s prenehanjem položaja preneha delovno razmerje.

V navedenem primeru ne gre za odpravnino, ki se ne všteva v davčno osnovo v višini in pod pogoji iz 9. točke prvega odstavka 44. člena Zakona o dohodnini – [ZDoh-2](#). V skladu z 9. točko prvega odstavka 44. člena ZDoh-2, se v davčno osnovo dohodka iz delovnega razmerja ne všteva odpravnina zaradi odpovedi pogodbe o zaposlitvi, ki je določena kot pravica iz delovnega razmerja in izplačana pod pogoji, ki jih določa Zakon o delovnih razmerjih – [ZDR-1](#), v višini odpravnine, ki jo je delodajalec dolžan izplačati na podlagi 108. člena [ZDR-1](#), vendar največ do višine desetih povprečnih mesečnih plač zaposlenih v Sloveniji.

Odpravnina po osmem odstavku 83. člena [ZJU](#) ni določena z [ZDR-1](#). Iz navedenega izhaja, da odpravnina, izplačana v skladu z osmim odstavkom 83. člena ZJU, v višini, kot jo določa osmi odstavek 83. člen ZJU, v celoti podlega plačilu dohodnine ter prispevkov za socialno varnost.

Vprašanje 13: Donacije farmacevtskih družb za izobraževanje zaposlenih v zdravstvu

Odgovor:

Plačila delodajalca za dopolnilno izobraževanje in usposabljanje delojemalcev, ki je v zvezi s poslovanjem delodajalca, ni mogoče na splošno izvzeti iz bonitet, kadar so stroški izobraževanja kriti iz prejetih donacij temveč se, z upoštevanjem vseh okoliščin posameznega primera, lahko izvzamejo iz bonitete, če farmacevtska družba donira sredstva delodajalcu brezpogojno in brez predhodnega dogovora z udeležencem izobraževanja.

Podrobneje:

Zakon o dohodnini – [ZDoh-2](#) določa, da so obdavčeni vsi dohodki, razen tistih, ki so v zakonu izrecno navedeni kot neobdavčeni ali oproščeni plačila dohodnine. V skladu z drugim odstavkom 15. člena ZDoh-2 se za dohodek šteje vsako izplačilo ali prejem ugodnosti, ne glede na obliko v kateri je izplačan oziroma prejet.

Pri določitvi vrste dohodka in obdavčitve je treba upoštevati drugi odstavek 5. člena Zakona o davčnem postopku - [ZDavP-2](#), ki določa, da se predmet obdavčitve in okoliščine ter dejstva, ki so bistvena za obdavčenje, vrednotijo po ekonomski vsebini. Prav tako se pri določitvi vrste dohodka upošteva status prejemnika dohodka, odnos med izplačevalcem dohodka in prejemnikom dohodka in v obravnavanem primeru tudi vsebina donatorske pogodbe. Davčna obravnava povračil stroškov za izobraževanje in usposabljanje je odvisna od odnosa med udeležencem kongresa in plačnikom stroškov, ki je farmacevtska družba. Pri tem je pomembno, ali je:

- farmacevtska družba namenila donacijo za povračila stroškov za udeležbo zaposlenih pri delodajalcu,
- farmacevtska družba namenila donacijo za povračilo stroškov udeležbe na kongresu pod pogojem, da se sredstva porabijo za kritje stroškov točno določenega izobraževanja,
- farmacevtska družba namenila donacijo za povračilo stroškov udeležbe kongresa za točno določeno fizično osebo, zaposleno pri delodajalcu.

Pri davčni obravnavi povračil stroškov izobraževanja, ki se krijejo iz donatorskih sredstev, je treba presojati ali gre morebiti za navidezni posel. Po določbi tretjega odstavka 74. člena [ZDavP-2](#) namreč navidezni pravni posli ne vplivajo na obdavčenje. Če navidezni pravni posel prikriva drug pravni posel, je za obdavčitev merodajen prikrit pravni posel. Nadalje je v četrtem odstavku istega člena določeno, da se z izogibanjem ali zlorabo drugih predpisov ni mogoče izogniti uporabi predpisov o obdavčenju. Če se ugotovi takšno izogibanje ali zloraba, se šteje, da je nastala davčna obveznost, kakršna bi nastala ob upoštevanju razmerij, nastalih na podlagi gospodarskih (ekonomskih) dogodkov.

Ne glede na to, da imajo zdravstveni delavci po Zakonu o zdravstveni dejavnosti pravico in dolžnost strokovnega izpopolnjevanja, se v primeru, ko se izobraževanje krije na podlagi donatorskih sredstev, na podlagi dejstev in okoliščin posameznega primera presoja oziroma določa pravilna davčna obravnava. Podrobneje pojasnjujemo v nadaljevanju.

Dohodki iz zaposlitve so opredeljeni v 36. členu [ZDoh-2](#) in vključujejo vsako izplačilo ali ugodnost, ki je povezana z zaposlitvijo. V skladu s 5. točko prvega odstavka 39. člena ZDoh-2 se stroški izobraževanja delojemalca ali njegovega družinskega člana štejejo za boniteto.

Ob tem je treba upoštevati tudi 2. točko tretjega odstavka 39. člena ZDoh-2, ki določa, da se plačila delodajalca za dopolnilno izobraževanje in usposabljanje, ki je v zvezi s poslovanjem delodajalca, ne štejejo za boniteto. Navedeno določilo velja zgolj za dohodke iz zaposlitve, torej ko delodajalec zagotavlja izobraževanje delojemalcu. Določba se smiselno uporablja v primerih, ko farmacevtska družba donira sredstva za izobraževanje brezpogojno, brez predhodnega dogovora z udeleženci izobraževanja in pogojevanja vsebine izobraževanja.

V nasprotnem primeru, ko gre za zagotovitev donacije s strani farmacevtske družbe, ki je vnaprej dogovorjena z udeležencem kongresa oz. pogojena z udeležbo točno določene fizične osebe na točno določenem izobraževanju oziroma usposabljanju, pa celotni znesek za zagotovitev izobraževanja (strošek kotizacij in povračil stroškov udeležbe) predstavlja obdavčljiv dohodek fizične osebe, ki se udeleži izobraževanja. V tem primeru se šteje, da gre za neposredni dogovor med fizično osebo in farmacevtsko družbo in ne za napotitev fizične osebe na izobraževanje s strani njenega delodajalca. Zato mora farmacevtska družba obračunati davčni odtegljaj od opravljenih plačil za izobraževanje fizične osebe.

Če je med izplačevalcem dohodka in prejemnikom dohodka odvisno pogodbeno razmerje, se dohodek obravnava kot dohodek iz drugega pogodbenega razmerja. Davčna osnova dohodka iz drugega pogodbenega razmerja je, v skladu s četrnim odstavkom 41. člena [ZDoh-2](#), vsak posamezni dohodek, zmanjšan za normirane stroške v višini 10 % in prispeke, ki jih je na podlagi posebnih predpisov dolžan plačati delojemalec. Poleg normiranih stroškov lahko prejemnik dohodka uveljavlja tudi dejanske stroške prevoza in nočitve v zvezi z opravljanjem dela ali storitev, ki se priznajo na podlagi dokazil pod pogoji in do višine, ki je določena z [Uredbo](#) o višini povračil stroškov v zvezi z delom in drugih dohodkov, ki se ne všttevajo v davčno osnovo - mišljeni so tisti dejanski stroški, ki jih fizična oseba krije sama in jih uveljavlja na podlagi dokazil.

Če plačilo stroškov izobraževanja ni posledica pogodbenega razmerja, predstavljajo ti dohodki za fizične osebe druge dohodke po 11. točki tretjega odstavka 105. člena [ZDoh-2](#), od katerega se obračuna in plača akontacija dohodnine po stopnji 25 %. Oprostitev plačila dohodnine po 4. točki 107. člena ZDoh-2 velja le za prejemke, namenjene pokritju stroškov prevoza, nočitve in dnevnice (pod pogoji in do višin, ki so določeni za povračilo stroškov v predpisu vlade), kadar je izplačilo opravljeno fizični osebi, ki sodeluje na strokovnem pogovoru o kaki stvari, problemu (na posvetu), ki se ga udeležujejo strokovnjaki iz več držav (mednarodna udeležba). Če se pri mednarodnih posvetih pokrijejo še drugi stroški (npr. kotizacija), kar je pri seminarjih, simpozijih in kongresih praviloma običajno, prejemki niso več oproščeni plačila dohodnine.

Vprašanje 14: Vračilo neupravičeno izplačanega dohodka

Odgovor:

Če delavec (prejemnik dohodka) plačniku davka vrne izplačan dohodek, lahko plačnik davka predloži popravek predloženega obračuna davčnega odtegljaja, na podlagi katerega zahteva vračilo preveč plačanih davkov in prispevkov za socialno varnost.

Podrobneje:

Če delavec vrne prejet dohodek, ga praviloma vrne v neto znesku, torej dohodek po odbitku davkov in prispevkov. Plačnik davka pa na podlagi popravljenega obračuna davčnega odtegljaja (REK obrazca) zahteva vračilo preveč plačanih davkov in prispevkov.

Predlaganje podatkov davčnemu organu o izplačanih dohodkih določa Zakon o davčnem postopku – [ZDavP-2](#), obliko obračuna davčnega odtegljaja pa podrobneje ureja [Pravilnik](#) o vsebini in obliki obračuna davčnih odtegljajev ter o načinu predložitve davčnemu organu. Navedeni pravilnik določa, da izplačevalec dohodka (plačnik davka) predloži obračun davčnih

odtegljajev – obrazec REK za dohodke, ki se všteto v davčno osnovo oziroma se od njih plačujejo prispevki za socialno varnost, najpozneje na dan izplačila dohodka. V REK obrazcu izplačevalec dohodka izračuna davčni odtegljaj in obračuna prispevke za socialno varnost po stopnjah, ki veljajo na dan izplačila dohodka.

Popravljanje REK obrazcev, če je davčna obveznost izkazana previsoko, ureja [ZDavP-2](#) v 54. členu. V skladu s prvim odstavkom 54. člena ZDavP-2 lahko davčni zavezanec predloži popravek obračuna, če naknadno ugotovi, da je v predloženem davčnem obračunu davčno obveznost izkazal previsoko glede na obveznost, ki bi jo bil dolžan izkazati na podlagi zakona o obdavčenju. Navedeno določilo se uporablja tudi v primerih, ko prejemnik dohodka naknadno vrne izplačan dohodek ali del izplačanega dohodka.

Ko plačnik davka od davčnega zavezanca (primeroma zaposlenega delavca) prejme vračilo dohodka, sestavi popravljen REK obrazec, na podlagi katerega pri pristojnem davčnem organu zahteva vračilo preveč plačanega davka in prispevkov za socialno varnost.

Vprašanje 15: Promocija zdravja na delovnem mestu (dopolnitev 15. 11. 2016)

Odgovor:

S spremembo 2. točke tretjega odstavka 39. člena Zakona o dohodnini - ZDoh-2 (ki stopi v veljavo s 1. 1 2017) se za boniteto ne štejejo izobraževanja in usposabljanja, ki jih delodajalec zagotovi zaposlenim v okviru izvajanja promocije zdravja na delovnem mestu v skladu z zakonom, ki ureja varnost in zdravje pri delu. V okviru smernic za promocijo zdravja na delovnem mestu, ki jih je izdalo Ministrstvo za zdravje, gre predvsem za izobraževanje in usposabljanje zaposlenih na področju krepitve in varovanja duševnega zdravja, dobrega počutja, zdravega življenjskega sloga in podobno.

Ostala plačila, ki jih delodajalec nameni za zagotavljanje promocije zdravja delavcev na delovnem mestu pa ni mogoče na splošno izvzeti iz bonitet. Pri opredelitvi, ali se ta plačila, štejejo za boniteto ali ne, je treba upoštevati dejstva in okoliščine posameznega primera v skladu z veljavno opredelitvijo bonitet po Zakonu o dohodnini.

Podrobneje:

Zakon o varnosti in zdravju pri delu – [ZVZD-1](#) določa, da mora delodajalec zagotoviti varnost in zdravje delavcev pri delu ter da mora načrtovati in izvajati promocijo zdravja na delovnem mestu. V ta namen je delodajalec dolžan pisno oceniti tveganja, katerim so oziroma bi lahko bili delavci izpostavljeni pri svojem delu ter izdelati in sprejeti izjavo o varnosti z oceno tveganja v pisni obliki. Izjava o varnosti z oceno tveganja mora vsebovati zlasti načrt za izvedbo predpisanih zahtev in ukrepov, načrt in postopke za izvedbo ukrepov v primerih neposredne nevarnosti ter opredelitev obveznosti in odgovornosti odgovornih oseb delodajalca in delavcev za zagotavljanje varnosti in zdravja pri delu. V izjavi o varnosti z oceno tveganja delodajalec določi posebne zdravstvene zahteve, ki jih morajo izpolnjevati delavci na podlagi strokovne ocene izvajalca medicine dela. Po določbi 32. člena [ZVZD-1](#) mora delodajalec promocijo zdravja na delovnem mestu načrtovati ter zanjo zagotavljati potrebna sredstva, pa tudi način spremljanja njenega izvajanja. Smernice za določitev in pripravo promocije zdravja na delovnem mestu bo izdal minister, pristojen za zdravje. Iz obvestila Ministrstva za delo, družino, socialne zadeve in enake možnosti, Inšpektorata Republike Slovenije za delo Promocija zdravja na delovnem mestu z dne 27. 7. 2012 izhaja, da Evropska agencija za varnost in zdravje pri delu med primernimi individualnimi ukrepi delodajalca za promocijo zdravja na delovnem mestu navaja več možnih ukrepov. Nadzor nad izvajanjem [ZVZD-1](#) opravlja inšpekcija dela, delodajalec pa se kaznuje z globo, če ne sprejme z ZVZD-1 predpisanih ukrepov in ne zagotovi izvajanja le teh.

V zvezi z zagotavljanjem promocije zdravja na delovnem mestu, po Zakonu o varnosti in zdravju pri delu – [ZVZD-1](#), je treba ločiti delovno pravni in davčni vidik.

Po Zakonu o dohodnini – [ZDoh-2](#) so obdavčeni vsi dohodki, razen tistih, ki so v zakonu izrecno navedeni kot neobdavčeni oziroma oproščeni plačila dohodnine. V skladu s prvim odstavkom 36. člena ZDoh-2 dohodek iz zaposlitve vključuje vsako izplačilo in boniteto, ki je povezana z zaposlitvijo. Skladno s prvim odstavkom 39. člena ZDoh-2 je boniteta vsaka ugodnost v obliki proizvoda, storitve ali druge ugodnosti v naravi, ki jo delojemalcu ali njegovemu družinskemu članu zagotovi delodajalec ali druga oseba v zvezi z zaposlitvijo.

V tretjem odstavku 39. člena [ZDoh-2](#) je določeno, katere ugodnosti se ne štejejo za boniteto. Po tej določbi so tako iz bonitete izvzeta tudi določena plačila delodajalca, ki so vezana na izvajanje [ZVZD-1](#), in sicer:

- plačila delodajalca za zdravstvene preglede delojemalcev, ki jih je delodajalec dolžan zagotoviti na podlagi zakona, ki ureja varnost in zdravje pri delu in bi opustitev zdravstvenega pregleda oziroma plačila pomenila kršitev zakona in s tem kazensko odgovornost delodajalca (3. točka tretjega odstavka 39. člena [ZDoh-2](#)), podrobneje so vrste in obseg zdravstvenih pregledov določene v [Pravilniku](#) o preventivnih zdravstvenih pregledih delavcev;
- plačila delodajalca za cepljenje delojemalcev, pod pogojem, da iz izjave o varnosti z oceno tveganja delovnega mesta delojemalca skladno s predpisi, ki urejajo varnost in zdravje pri delu sledi, da je treba takemu delojemalcu zagotoviti cepljenje (4. točka tretjega odstavka 39. člena [ZDoh-2](#));
- plačila delodajalca za zavarovanje delojemalcev za nesreče pri delu, ki ga je delodajalec dolžan zagotoviti na podlagi zakona in bi opustitev zavarovanja oziroma plačila pomenila kršitev zakona (5. točka tretjega odstavka 39. člena [ZDoh-2](#));
- **plačila delodajalca za dopolnilno izobraževanje in usposabljanje delojemalcev, ki je v zvezi s poslovanjem delodajalca, vključno z izobraževanjem in usposabljanjem v okviru izvajanja promocije zdravja na delovnem mestu v skladu z zakonom, ki ureja varnost in zdravje pri delu (2. točka tretjega odstavka 39. člena ZDoh-2, ki stopi v veljavo 1. 1. 2017).**

Plačila delodajalca za promocijo zdravja, ki jih ni mogoče uvrstiti med ugodnosti po 2., 3., 4. ali 5. točki tretjega odstavka 39. člena [ZDoh-2](#), se lahko, z upoštevanjem vseh dejstev in okoliščin posameznega primera, izvzamejo iz bonitete tudi, če so izpolnjeni pogoji iz 1. točke prvega odstavka 39. člena ZDoh-2 ali iz petega odstavka 39. člena ZDoh-2.

Bonitete, ki jih delodajalec delojemalcu ne zagotavlja redno ali pogosto, če vrednost vseh bonitet v mesecu ne presega 13 eurov (peti odstavek 39. člena [ZDoh-2](#) – **z novelo ZDoh-2R, ki velja od 1. 1. 2017 dalje se upošteva znesek 15 eur**) in ugodnosti manjših vrednosti, ki jih delodajalec zagotavlja vsem delojemalcem pod enakimi pogoji, kot je zlasti regresirana prehrana med delom, uporaba prostorov za oddih in rekreacijo in v drugih podobnih primerih zagotavljanja običajnih ugodnosti (1. točka tretjega odstavka 39. člena [ZDoh-2](#)), se po določbah ZDoh-2 ne štejejo kot boniteta, in se ne vključujejo v davčno osnovo dohodka iz delovnega razmerja.

Iz navedenega izhaja, da plačil delodajalca za promocijo zdravja na delovnem mestu, po veljavnih določilih [ZDoh-2](#), ni mogoče na splošno izvzeti iz bonitet oziroma se ta plačila ne štejejo za boniteto le, če so izpolnjeni pogoji za izvzem po eni izmed predhodno navedenih določb.

Vprašanje 16: Avtorski honorar v okviru delovnega razmerja

Odgovor:

Davčno obravnavo avtorskih honorarjev doseženih v okviru delovnega razmerja je treba presoјati ob poznavanju vseh dejstev in okoliščin posameznega primera. Za določitev davčne obravnave je pomembna ekonomska vsebina posameznega posla.

Avtorski honorar, ki ga zaposleni prejme od svojega delodajalca izven plačila za delo po redni pogodbi o zaposlitvi, je obdavčen kot dohodek iz delovnega razmerja (po 4. točki drugega odstavka 37. člena Zakona o dohodnini - [ZDoh-2](#)). Avtorski honorar (za delo, ki ni dogovorjeno s pogodbo o zaposlitvi) se ne všteva v osnovo za obračun in plačilo prispevkov za socialno varnost, ki se plačujejo od dohodkov iz delovnega razmerja. Od tovrstnih avtorskih honorarjev se obračunajo in plačajo prispevki kot se obračunajo od dohodka iz drugega pravnega razmerja, in sicer: prispevek zavarovanca za zdravstveno zavarovanje po stopnji 6,36 %, prispevke za posebne primere zavarovanje po stopnji 8,85 % in prispevek za poškodbe pri delu po stopnji 0,53 %.

Podrobneje:

Katero delo, ki ga opravi posameznik, se šteje med avtorska dela, ureja [Zakon o avtorski in sorodnih pravicah](#) - ZASP.

V zvezi z davčno obravnavo izplačanih dohodkov je treba upoštevati splošno pravilo po Zakonu o dohodnini – [ZDoh-2](#), ki določa, da so obdavčeni vsi dohodki, razen tistih, ki so v zakonu navedeni kot neobdavčeni ali oproščeni plačila dohodnine. V skladu s prvim odstavkom 36. člena ZDoh-2 dohodek iz zaposlitve vključuje vsako izplačilo in boniteto, ki je povezana z zaposlitvijo. [ZDoh-2](#) v 37. členu določa dohodke iz delovnega razmerja, med katere se šteje predvsem plača, nadomestilo plače in vsako drugo plačilo za opravljeno delo. Kot dohodek iz delovnega razmerja se, v skladu s 4. točko drugega odstavka 37. člena [ZDoh-2](#), obdavčijo tudi dohodki, ki izhajajo iz avtorskega dela, ustvarjenega iz delovnega razmerja, iz izvedb avtorskih in folklornih del iz delovnega razmerja, in dohodki, ki izhajajo iz inovacij, ustvarjenih v delovnem razmerju, ne glede na obliko pogodbe, ki je podlaga za izplačilo navedenih dohodkov. V skladu z navedeno določbo se takrat, ko oseba, ki je v delovnem razmerju in poleg plače na podlagi pogodbe o zaposlitvi od svojega delodajalca prejme tudi avtorski honorar, ta avtorski honorar obdavči kot dohodek iz delovnega razmerja.

Davčna osnova od dohodka iz delovnega razmerja je prejet dohodek zmanjšan za obvezne prispevke za socialno varnost, ki jih je na podlagi posebnih predpisov dolžan plačevati delojemalec. Akontacija dohodnine se izračuna in plača, upošteva druge, tretji, četrti, peti in šesti odstavek 127. člena [ZDoh-2](#) (podrobneje v [pojasnilu](#) na spletnih straneh FURS).

Osnova za plačilo prispevkov za zavarovance - delavce v delovnem razmerju je plača oziroma nadomestilo plače ter vsi drugi prejemki na podlagi delovnega razmerja, vključno z bonitetami ter povračili stroškov v zvezi z delom, izplačanimi v denarju, bonih ali v naravi (prvi odstavek 144. člena [Zakona o pokojninskem in invalidskem zavarovanju – ZPIZ-2](#)).

Praviloma se vsa izplačila, ki jih delodajalec izplača delojemalcu, davčno obravnavajo kot dohodek iz delovnega razmerja in se vštevajo v osnovo za obračun in plačilo prispevkov za socialno varnost. Pri tem se upošteva ekonomska vsebina dohodka in glede na navedeno se izplačilo avtorskega honorarja v primeru, ko je opravljeno avtorsko delo del nalog, ki jih mora oseba opraviti po pogodbi o zaposlitvi, davčno obravnava kot izplačilo plače in se tak dohodek všteva v osnovo za obračun in plačilo vseh obveznih prispevkov za socialno varnost.

Prispevke za socialno varnost zavezanci obračunavajo in plačujejo v skladu s posebnimi predpisi. Obračunavanje in plačevanje prispevkov za socialno varnost, ko dohodek za stvaritev avtorskega dela v delovnem razmerju ni izplačan na podlagi pogodbe o zaposlitvi, ampak na podlagi druge (avtorske) pogodbe, podrobno pojasnjuje Ministrstvo za finance v dopisu, št. 428-01-7/2004/3, z dne 4. 11. 2004. Kakor izhaja iz tega pojasnila, se prispevki za socialno varnost ne obračunajo in ne plačajo, kadar je dohodek iz avtorskega dela izplačan kot dodatni dohodek, ki presega dogovorjeno plačilo za opravljeno delo iz delovnega razmerja po pogodbi o zaposlitvi.

Pri plačevanju prispevkov za socialno varnost je potrebno izhajati iz pravnoformalnega razmerja, na podlagi katerega je posameznik vključen v socialno zavarovanje, v osnovo za plačilo prispevkov pa so vključeni samo tisti dohodki, ki so neposredno vezani na to formalnopravno razmerje. To pomeni, da je v primeru, ko je posameznik zavarovan iz naslova delovnega razmerja, v osnovo za obračun vključena samo plača, nadomestilo plače in drugi prejemki iz delovnega razmerja. Od drugih dohodkov, ki niso vključeni v osnovo za prispevke, se plačujejo prispevki od osnov in v zneskih kot so določeni z zakonom (npr. od avtorskih honorarjev, ki niso doseženi v okviru pogodbe o zaposlitvi se plača prispevek zavarovanca za zdravstveno zavarovanje, prispevke za posebne primere zavarovanje in prispevek za poškodbe pri delu po stopnji).

Avtorski honorar (za delo, ki ni dogovorjeno s pogodbo o zaposlitvi) se davčno obravnava kot dohodek iz delovnega razmerja, vendar se ne všteva v osnovo za obračun in plačilo prispevkov za socialno varnost, ki se plačujejo od dohodkov iz delovnega razmerja. Od tovrstnih avtorskih honorarjev se obračunajo in plačajo prispevki kot se obračunajo od dohodka iz drugega pravnega razmerja (podrobno v [pojasnilu](#) na spletnih straneh), in sicer: prispevek zavarovanca za zdravstveno zavarovanje po stopnji 6,36 %, prispevke za posebne primere zavarovanje po stopnji 8,85 % in prispevek za poškodbe pri delu po stopnji 0,53 %.

Vprašanje 17: Sprememba odstotka akontacije dohodnine pri izplačilu dohodka iz delovnega razmerja (10. 4. 2015)

Odgovor:

Plačnik davka mora ob izplačilu upoštevati zakonska določila glede izračuna in plačila akontacije dohodnine. Veljavna zakonodaja prejemniku dohodka ne omogoča, da se sam odloči oziroma izbere, po kakšni stopnji se od izplačanega dohodka izračuna akontacija dohodnine.

Podrobneje:

Zakon o dohodnini – [ZDoh-2](#) izračun akontacije dohodnine od dohodkov iz delovnega razmerja določa v 127. členu. Od dohodka iz delovnega razmerja, doseženega pri delodajalcu, pri katerem zavezanec (prejemnik dohodka) dosega pretežni del dohodka iz delovnega razmerja, se akontacija dohodnine izračuna tako, da se za posamezni dohodek uporabijo stopnje dohodnine in lestvica iz 122. člena tega zakona, preračunana na 1/12 leta. Glavni delodajalec pri izračunu akontacije dohodnine upošteva tudi 1/12 zneska splošne, osebne in posebne olajšave, ki se drugače upoštevajo pri odmeri dohodnine od letne davčne osnove. Zavezanec, ki želi, da se mu pri izračunu akontacije dohodnine upošteva posebna olajšava za vzdrževanega člana, o tem obvesti delodajalca. Podrobnejši opis je objavljen v splošnem [pojasnilu](#) (točka 4.)

Pri izračunu akontacije dohodnine od mesečnega dohodka iz delovnega razmerja se davčna osnova zmanjša za obvezne prispevke (po stopnji 22,1 %), splošno olajšavo in morebitne druge olajšave, ki jih zavezanec uveljavlja (kot je primeroma olajšava za vzdrževanega člana – otroka).

Splošna olajšava, ki pripada vsakemu zavezancu, se povečuje obratno sorazmerno glede na višino dohodka iz delovnega razmerja. Na ta način je zagotovljeno, da zavezanci, ki prejemajo nizke dohodke, med letom ne plačujejo previsokih zneskov akontacij dohodnine, ampak se akontacija dohodnine čim bolj približa letni odmeri dohodnine.

Zneski splošne olajšave za leto 2015 so razvidni iz tabele:

Če znaša mesečni bruto dohodek iz delovnega razmerja v eurih		Znaša splošna olajšava v eurih
Nad	Do	
	905,53	543,32
905,53	1.047,57	368,22
1.047,57		275,22

Pri mesečnem dohodku, ki znaša manj kot 905,53 eur, mora plačnik davka (torej delodajalec) pri izračunu akontacije dohodnine upoštevati splošno olajšavo v višini 543,32 eur. Lahko pa se prejemnik dohodka odloči, da mu delodajalec pri izračunu akontacije dohodnine ne upošteva povečane splošne olajšave v višini 543,32 eur, temveč zgolj splošno olajšavo v višini 275,22 eur. Na ta način prejemnik dohodka od posameznega dohodka plača več akontacije dohodnine, ki se mu upošteva pri odmeri dohodnine na letni ravni.

Prejemnik dohodka se tudi sam odloči, ali se mu pri izračunu akontacije dohodnine upošteva olajšava za vzdrževanega družinskega člana, o čemer obvesti delodajalca. Navedena odločitev prav tako vpliva na višino akontacije dohodnine do posameznega dohodka iz delovnega razmerja.

Vprašanje 18: Obračunavanje prispevkov za socialno varnost od vrednosti uniform in osebnih zaščitnih sredstev (9. 11. 2015)

Odgovor:

Od vrednosti uniform in osebnih zaščitnih delovnih sredstev, ki so določena s posebnimi predpisi in so nujna za delo, se prispevki za socialno varnost ne obračunajo in ne plačajo.

Podrobneje:

Osnova za plačilo prispevkov za pokojninsko in invalidsko zavarovanje (ki velja tudi za ostale prispevke) je za osebe v delovnem razmerju določena v 144. členu Zakona o pokojninskem in invalidskem zavarovanju – [ZPIZ-2](#). V skladu s prvim odstavkom 144. člena [ZPIZ-2](#) je osnova za plačilo prispevkov za delavce v delovnem razmerju plača oziroma nadomestilo plače ter vsi drugi prejemki na podlagi delovnega razmerja, vključno z bonitetami ter povračili stroškov v zvezi z delom, izplačanimi v denarju, bonih ali v naravi. S prvim odstavkom 144. člena [ZPIZ-2](#) je tako v splošnem določena osnova, s preostalimi odstavki tega člena pa so določene izjeme od splošno določene osnove.

Osnova določena v prvem odstavku 144. člena [ZPIZ-2](#) in izjeme določene s preostalimi odstavki navedenega člena niso eksplicitno vezane na osnovo, ki je v Zakonu o dohodnini – [ZDoh-2](#) določena za dohodnino oziroma na vsebinsko opredelitev dohodkov iz zaposlitve po [ZDoh-2](#). Izjeme (določeni prejemki, povračila stroškov in bonitete), ki so opredeljene z neposrednim sklicevanjem na [ZDoh-2](#) so določene v prvi in drugi alineji tretjega odstavka 144. člena [ZPIZ-2](#).

Uniforme, ki so nujne in potrebne za delo in jih mora v skladu s posebnimi predpisi zagotoviti delodajalec, se po našem mnenju ne štejejo za drug prejemek iz delovnega razmerja, od katerega bi se po prvem odstavku 144. člena [ZPIZ-2](#) obračunali in plačali prispevki za socialno varnost. Osebna zaščitna delovna sredstva, ki so določena s posebnimi predpisi, so sredstva, ki

so potrebna in nujna za delo (enako kot so tudi delovna sredstva primeroma stroj, računalnik, telefon..). Ta sredstva mora po posebnih predpisih zagotoviti delodajalec, da zaposleni lahko opravlja svoje delo.

Pri uniformi gre za standardizirano obleko, značilno za določen poklic, ki se nosi v času opravljanja poklica. Uniforma se zaradi svojih značilnosti (standardizacija in posebne oznake) uporablja za službene namene. Ob izpolnjevanju navedenih pogojev gre za sredstva za delo, ki niso namenjena privatni temveč službeni rabi, zato se ne štejejo za drug prejemek na podlagi delovnega razmerja. Presoja se opravlja na podlagi okoliščin in dejstev posameznega primera.

Uniforme in osebna zaščitna delovna sredstva, ki so nujna za delo, tudi niso predmet obdavčitve dohodkov fizičnih oseb po [ZDoh-2](#) in se ne štejejo za prejeme iz delovnega razmerja, od katerih bi se plačevali obvezni prispevki za socialno varnost.

Vprašanje 19: Osnova za plačilo prispevka za zdravstvo od nagrade dijaku ali študentu za obvezno prakso (9. 11. 2015)

Odgovor:

Nagrada dijaka in študenta za obvezno prakso se davčno obravnava kot dohodek iz delovnega razmerja. V davčno osnovo dohodka, od katerega se plača akontacija dohodnine, se všteta znesek, ki presega znesek predpisan s strani vlade (172 eur mesečno). Izplačevalec dohodka obračuna in plača tudi pavšalni prispevek za zdravstvo v znesku 4,63 eur in prispevek za zdravstveno zavarovanje po stopnji 6,36 %, ki je izračunan od celotnega dohodka (nagrade).

Podrobneje:

Po Zakonu o dohodnini – [ZDoh-2](#) ločimo med dohodki, ki so oproščeni plačila dohodnine ter med dohodki, ki se v davčno osnovo ne všteta do določene višine. Nagrada za obvezno praktično delo dijakov in študentov se, skladno z določili 44. člena ZDoh-2 in Uredbe o davčni obravnavi povračil stroškov in drugih dohodkov iz delovnega razmerja, ne všteta v davčno osnovo dohodka do višine 172 eur mesečno. Če nagrada presega znesek določen z Uredbo, se razlika všteta v davčno osnovo dohodka iz delovnega razmerja, od katerega se obračuna in plača akontacija dohodnine.

Učenci in študenti pri praktičnem delu so zavarovanci po 1. točki 17. člena Zakona o zdravstvenem varstvu in zdravstvenem zavarovanju – [ZZVZZ](#). Skladno s 55. členom ZZVZZ se za te zavarovance prispevek za zavarovanje za poškodbe pri delu in poklicne bolezni po stopnji 0,30 % od povprečne bruto plače v Republiki Sloveniji za mesec oktober predhodnega leta, kar v letu 2015 znaša 4,63 eur.

55.a člen ZZVZZ določa, da zavarovanci iz 15. člena tega zakona in po njih zavarovani družinski člani iz 20. člena ZZVZZ plačujejo prispevek po stopnji 6,36 % tudi od dohodkov iz drugega pravnega razmerja, na podlagi katerega niso zavarovani na podlagi prvega odstavka 15. člena tega zakona, prejetih na podlagi opravljenega dela oziroma storitev, kadar se plačilo, prejeta na podlagi tega pravnega razmerja, na podlagi zakona, ki ureja dohodnino, šteje za dohodek in ni oproščen plačila dohodnine ali ni drug dohodek na podlagi zakona, ki ureja dohodnino, z izjemo dohodka iz dela, opravljenega na podlagi 6. točke 17. člena tega zakona.

Osnova za prispevke po določbi 55.a člena ZZVZZ je vsak posamezen prejet dohodek, če ni oproščen dohodnine ali ni drug dohodek na podlagi zakona, ki ureja dohodnino. V obravnavanem primeru je dohodek nagrada, ki jo prejme dijak ali študent na obvezni praksi, pri čemer pa se v osnovo za izračun dohodnine všteta znesek, ki presega znesek določen s strani vlade, torej znesek, ki presega 172 eur mesečne nagrade. Navedeno pomeni, da je s prispevkom za zdravstveno zavarovanje po stopnji 6,36 % obremenjen celoten dohodek.

Izplačevalec nagrade skladno s Pravilnikom o vsebini in obliki obračuna davčnih odtegljajev ter o načinu predložitve davčnemu organu – v nadaljevanju [Pravilnik](#) na dan izplačila nagrade predloži Obračun davčnih odtegljajev od plačil vajencem, dijakom in študentom za obvezno praktično delo – REK-1a. Glede na določbe Pravilnika mora izplačevalec na zbirnem REK-1a obrazcu v polje 101 Dohodek vpisati znesek izplačanega dohodka, torej znesek celotne nagrade. V polje 102 Davčna osnova pa izplačevalec vpiše del dohodka iz zaporedne številke 101, ki presega neobdavčen znesek, ki je v skladu z 8. točko prvega odstavka 44. člena ZDoh-2, določen z uredbo vlade.

Na individualnem delu REK-1a obrazca se v polju A061 Oznaka osnove za prispevke za socialno varnost izbere oznaka P04 Drugo in v polje znesek vpiše celoten znesek nagrade.

V skladu s tretjim odstavkom 20. člena Zakona o pokojninskem in invalidskem zavarovanju – [ZPIZ-2](#) so dijaki in študenti pri opravljanju obvezne prakse zavarovani za invalidnost in smrt, ki je posledica poškodbe pri delu. Skladno z določbo 4. člena [Sklepa](#) o določitvi prispevkov za posebne primere zavarovanja letni pavšalni znesek 9,64 eur plačajo šole, ki zahtevajo oziroma organizirajo opravljanje obvezne prakse.

Vprašanje 20: Oprostitev plačila prispevkov za mlade osebe v primeru statusnega preoblikovanja delodajalca (9. 11. 2015)

Odgovor:

Če gre za spremembo delodajalca, zaradi katere v skladu z določbami Zakona o delovnih razmerjih z že zaposleno osebo ni treba skleniti nove pogodbe o zaposlitvi, lahko delodajalec spodbudo po 2. členu Zakona o interventnih ukrepih na področju trga dela in starševskega varstva uveljavlja še naprej. V nasprotnem primeru pa spodbude ni več mogoče uveljavljati.

Podrobneje:

Delodajalec je v skladu s tretjim odstavkom 2. člena Zakona o interventnih ukrepih na področju trga dela in starševskega varstva - [ZIUPTDSV](#) v primeru, če po sklenitvi pogodbe o zaposlitvi za nedoločen čas po določbi prvega odstavka tega člena tej osebi odpove pogodbo o zaposlitvi iz poslovnega razloga, ali v primeru izredne odpovedi pogodbe o zaposlitvi s strani te osebe pred potekom 24 mesecev zaposlitve, dolžan plačati prispevke delodajalca za socialno varnost za celotno obdobje zaposlitve te osebe. Delodajalcem je obveznost doplačila prispevkov naložena zgolj v primerih odpovedi pogodbe o zaposlitvi po odločitvi delodajalca (poslovni razlog) oziroma po odločitvi delavca zaradi razlogov, ki so na strani delodajalca (izredna odpoved delavca), ne pa tudi npr. v primeru prenehanja podjetja, ali če delavec sam prekine delovne razmerje.

V zvezi z nadaljevanjem koriščenja oprostitve plačila prispevkov v primeru statusnega preoblikovanja samostojnega podjetnika v družbo z omejeno odgovornostjo dejavnosti, ko pogoji zaposlitve ostanejo isti, smo pridobili mnenje Ministrstvo za delo, družino, socialne zadeve in enake možnosti, katerega povzemamo v nadaljevanju.

[ZIUPTDSV](#) v možnosti spreminjanja pravic in obveznosti iz delovnega razmerja, ki jih določa Zakon o delovnih razmerjih - [ZDR-1](#), neposredno ne posega. V kolikor se delavcu v času zaposlitve spremenijo pogoji iz pogodbe o zaposlitvi, ki ne vplivajo na njen obstoj oziroma veljavnost ter na obdobje, za katerega je bila sklenjena (t.j. za nedoločen čas), takšne spremembe na uveljavljanje spodbude po ZIUPTDSV ne vplivajo – delodajalec lahko spodbudo uveljavlja še naprej.

Drugače pa je v primeru, ko je treba v skladu z določbami ZDR-1 z že zaposleno osebo skleniti novo pogodbo o zaposlitvi (z istim ali z drugim delodajalcem), saj se pogoji za uveljavitev spodbude po ZIUPTDSV v takšnem primeru presojajo po novi pogodbi o zaposlitvi, ki pa ne bi bila sklenjena z brezposelno osebo, ki je bila pred zaposlitvijo najmanj tri mesece prijavljena v evidenci brezposelnih oseb.

V primeru statusnega preoblikovanja samostojnega podjetnika v podjetje gre za (sicer zgolj pravno formalno) spremembo delodajalca na podlagi 75. člena ZDR-1, v skladu s katerim preidejo pogodbene in druge pravice ter obveznosti iz delovnih razmerij, ki so jih imeli delavci na dan prenosa pri delodajalcu prenosniku, na delodajalca prevzemnika. Kot izhaja iz mnenj Ministrstva za delo, družino, socialne zadeve in enake možnosti, je tudi v takšnem primeru namen ZIUPTDSV še vedno v celoti izpolnjen; omenjena sprememba na strani delodajalca se namreč nanaša le na njegovo pravno organizacijsko obliko opravljanja dejavnosti, delodajalec pa v bistvu ostane isti, tako, da je upravičen tudi do nadaljnjega uveljavljanja spodbude po ZIUPTDSV, vendar pod pogojem, da z delavcem, za katerega zaposlitev uveljavlja spodbudo, v skladu z 31. v povezavi z 49. členom ZDR-1 ni treba skleniti nove pogodbe o zaposlitvi (v takšnem primeru namreč zakonski pogoji za uveljavljanje navedene spodbude ne bi bili več izpolnjeni, saj nove pogodbe o zaposlitvi ne bi sklenil z brezposelno osebo, ampak že zaposlenim delavcem).

Vprašanje 21: Sorazmerna odpravnina po 90. členu ZDR-1 (9. 11. 2015)

Odgovor:

Sorazmerni del odpravnine, izplačan zaradi prekinitve delovnega razmerja s sklenitvijo nove pogodbe o zaposlitvi, se v celoti všteva v davčno osnovo dohodka iz delovnega razmerja in ne vpliva na davčno obravnavo izplačila odpravnine zaradi prekinitve delovnega razmerja iz poslovnih razlogov.

Podrobneje:

Zakon o dohodnini – [ZDoh-2](#) določa, da so obdavčeni vsi dohodki, razen tistih, ki so v [ZDoh-2](#) izrecno navedeni kot neobdavčeni oziroma oproščeni plačila dohodnine. V skladu s 5. točko prvega odstavka 37. člena [ZDoh-2](#) se med dohodke iz delovnega razmerja vključuje vsako nadomestilo, ki ga zagotovi delodajalec na podlagi dogovora z delojemalcem zaradi kateregakoli pogoja v zvezi z zaposlitvijo ali zaradi spremembe v pogojih v zvezi z zaposlitvijo, vsako izplačilo delodajalca v zvezi s prenehanjem veljavnosti pogodbe o zaposlitvi, vsako izplačilo zaradi prenehanja zaposlitve in podobni prejemki.

Posebna davčna obravnava je v 9. točki prvega odstavka 44. člena [ZDoh-2](#) določena za odpravnino zaradi odpovedi pogodbe o zaposlitvi, ki je določena kot pravica iz delovnega razmerja in izplačana pod pogoji, ki jih določa Zakon o delovnih razmerjih, v višini odpravnine, kot je določena zaradi odpovedi pogodbe o zaposlitvi iz poslovnih razlogov ali iz razloga nesposobnosti na podlagi Zakona o delovnih razmerjih, vendar največ do višine desetih povprečnih mesečnih plač zaposlenih v Sloveniji. Za odpravnino iz prejšnjega stavka se ne šteje odpravnina, zaradi odpovedi vsake naslednje pogodbe pri istem delodajalcu ali pri osebi, ki je z delodajalcem povezana oseba in odpravnina, izplačana delojemalcu, ki je z delodajalcem povezana oseba..

V skladu s šestim odstavkom 91. člena Zakona o delovnih razmerjih – [ZDR-1](#) ima delavec v primeru, ko mu delodajalec odpove pogodbo o zaposlitvi iz poslovnega razloga ali iz razloga nesposobnosti in mu istočasno ponudi sklenitev nove pogodbe za neustrezno novo zaposlitev, pravico do sorazmernega dela odpravnine, ki jo dogovori z delodajalcem. Pred uveljavitvijo ZDR-1 je to pravico določal 90. člen Zakona o delovnih razmerjih - ZDR.

Glede na to, da gre v tem primeru za sorazmerni del odpravnine zaradi odpovedi pogodbe o zaposlitvi s ponudbo nove pogodbe o zaposlitvi, gre za dohodek, ki niti po vsebini (saj ne gre za prenehanje zaposlitve) niti po višini (saj gre za sorazmerni del odpravnine) ni primerljiv z odpravnino zaradi odpovedi pogodbe o zaposlitvi, ki se v skladu z 9. točko prvega odstavka 44. člena [ZDoh-2](#) ne všteva v davčno osnovo dohodka iz delovnega razmerja, ga ni mogoče obravnavati po navedeni določbi. Navedeno pomeni, da se odpravnina, izplačana v skladu z določbo 91. člena [ZDR-1](#) v celoti všteva v davčno osnovo dohodka iz delovnega razmerja.

Ker se sorazmerni del odpravnine, izplačan zaradi prekinitve delovnega razmerja s sklenitvijo nove pogodbe o zaposlitvi, v celoti všteva v davčno osnovo dohodka iz delovnega razmerja, to izplačilo ne vpliva na davčno obravnavo izplačila odpravnine zaradi prekinitve delovnega razmerja iz poslovnih razlogov.

Vprašanje 22: Zdravstveno zavarovanje z medicinsko asistenco (19. 1. 2016, 15. 11. 2016)

Odgovor (veljaven do 31. 12. 2016):

Plačilo zdravstvenega zavarovanja z zdravstveno asistenco v tujini, ki ga delodajalec plača za svojega zaposlenega, se davčno obravnava kot dohodek iz delovnega razmerja.

Podrobneje (veljavno do 31. 12. 2016):

Zakon o dohodnini – [ZDoh-2](#) določa, da so obdavčeni vsi dohodki, razen tistih, ki so v [ZDoh-2](#) izrecno navedeni kot neobdavčeni oziroma oproščeni plačila dohodnine. Skladno s prvim odstavkom 36. člena [ZDoh-2](#) dohodek iz zaposlitve vključuje vsako izplačilo in boniteto, ki je povezana z zaposlitvijo.

Skladno s 4. točko prvega odstavka 44. člena [ZDoh-2](#) se v davčno osnovo dohodka iz delovnega razmerja ne vštevajo povračila stroškov v zvezi s službenim potovanjem pod pogoji in do višin, ki jih določi vlada z uredbo. Ti stroški so dnevni, povračilo stroškov prevoza vključno s povračilom stroškov za uporabo delojemalčevega osebnega vozila za službene namene (kilometrini) in povračilo stroškov za prenočišče. Po pojasnilu Ministrstva za finance navedena premija ne spada med povračila stroškov v zvezi s službenim potovanjem, ampak predstavlja dohodek iz delovnega razmerja.

Skladno s 6. točko drugega odstavka 39. člena [ZDoh-2](#) se zavarovalne premije in podobna plačila, štejejo za boniteto. Plačilo po zavarovalni polici za sklenjeno zdravstveno zavarovanje z medicinsko asistenco v tujini, v breme družbe, torej pomeni ugodnost v naravi, ki jo zaposleni prejme v zvezi z opravljanjem svojega dela in se obdavči kot boniteta tudi v primerih, ko je sklenjena zavarovalna pogodba pogoj za pridobitev poslovne vize.

Odgovor veljaven od 1. 1. 2017 dalje

Z dodano 4.a točko prvega odstavka 44. člena Zakona o dohodnini – [ZDoh-2](#), ki se uporablja za davčna leta od vključno 1. januar 2017 dalje, se v davčno osnovo dohodka iz delovnega razmerja ne vštevajo povračila stroškov v zvezi s službenim potovanjem delavcu, ki mu nastanejo zaradi plačila premij za individualno zdravstveno zavarovanje z medicinsko asistenco v tujini, pod določenimi kumulativnimi pogoji, in sicer:

- zavarovanje velja v vseh državah sveta,
- gre za sklenjeno zavarovanje zaradi službene poti v tujino,
- povračilo stroškov takega zavarovanja delodajalec zagotavlja vsem delavcem, ki potujejo v tujino,
- tako zavarovanje krije nujno pomoč, prevoze in storitve (najnižji obseg tveganja oz. najnižjo višino kritja).

Vprašanje 23: Vračilo plač v javnem sektorju po 3.a člen ZSPJS in predložitev REK-1 obrazca (25. 2. 2016)

Odgovor:

Podrobno [pojasnilo](#) v zvezi s postopki vračila preveč izplačanih plač po Zakonu o sistemu plač v javnem sektorju je objavljeno na spletnih straneh Ministrstva za javno upravo.

V zvezi z davčno obravnavo vračila plač pojasnjujemo, da se o vračilu poroča s popravkom REK-1 obrazca (popravek z zmanjšanjem), na podlagi katerega se v davčnem knjigovodstvu tudi evidentirajo preplačila po posameznih davčnih obveznostih iz naslova plač. Popravek REK-1 obrazca predloži delodajalec, ki je tudi plačnik davka. Podrobno pojasnilo v zvezi s predlaganjem popravkov REK-1 obrazca v primeru vračila preveč izplačanega dohodka je objavljeno na spletnih straneh Finančne uprave RS ([točka 4.4](#)) in v tem dokumentu odgovor 14.

O predloženem popravku REK obrazca mora plačnik davka, skladno z osmim odstavkom 57. člena Zakona o davčnem postopku - [ZDavP-2](#) obvestiti tudi prejemnika dohodka in mu predložiti nove podatke iz REK obrazca o dohodku, o odtegnjenem in plačanem davčnem odtegljaju, o obračunanih in plačanih prispevkih za socialno varnost ter druge podatke, ki vplivajo na višino davčnega odtegljaja, če so ti podatki v popravljenem REK obrazcu drugačni od podatkov v REK obrazcu, katerega je plačnik davka popravjal.

Podatki iz REK obrazca so vključeni v informativni izračun dohodnine, ki skladno s tretjim odstavkom 267. člena ZDavP-2 velja za odločbo o odmeri dohodnine, če zavezanec nanj ne vloži ugovora. Če je popravek REK obrazca vložen v istem davčnem letu, kot je bil vložen prvotni obračun, se popravki avtomatično vključijo v informativni izračun dohodnine. Če pa je REK obrazec popravljen po davčnem letu, v katerem je bil predložen prvotni REK obrazec, Finančna uprava RS lahko spremenjene podatke upošteva le v obnovljenih postopkih odmere dohodnine. Prejemnik dohodka lahko na podlagi novih podatkov iz REK obrazca, ki mu jih predloži plačnik davka, pri pristojnem finančnem uradu predlaga obnovo odmere dohodnine.

Vprašanje 24: Plačilo prispevkov za tuje študente, ki opravljajo obvezno prakso (27. 5. 2016)

Odgovor:

V primeru, ko tuj dijak ali študent, ki živi in študira v tujini, v Sloveniji opravlja obvezno študijsko prakso, se prispevki za socialno varnost ne obračunajo in ne plačajo.

Po pojasnilu Ministrstva za zdravje obveznost zavarovanja za primer poškodbe pri delu in poklicno bolezen po 17. in 18. členu Zakona o zdravstvenem varstvu in zdravstvenem zavarovanju – [ZZVZZ](#) nastopi le za tiste osebe, ki so hkrati obvezno zdravstveno zavarovane po eni izmed točk prvega odstavka 15. člena ZZVZZ ali po 20. členu ZZVZZ. Če oseba ni obvezno zdravstveno zavarovana kot zavarovanec po 15. členu ZZVZZ ali kot družinski član po 20. do 22. členu ZZVZZ, obveznost zavarovanja za poškodbo pri delu in poklicno bolezen po 17. in 18. členu ZZVZZ ne nastopi, kljub obstoju pravnega razmerja.

Navedeno pomeni, da če tuj dijak ali študent ni vključen v obvezno zdravstveno zavarovanje v Republiki Sloveniji, potem zavarovanje za primer poškodbe pri delu in poklicno bolezen ni mogoče. Enako to velja tudi za druge osebe, če niso vključene v obvezno zdravstveno zavarovanje v RS in opravljajo eno izmed del, aktivnosti ali usposabljanj po 17. in 18. členu ZZVZZ. Obveznost za zavarovanje za poškodbo pri delu in poklicno bolezen izhaja zgolj iz ZZVZZ, ki določa obveznost zavarovanja le za tiste zavarovane osebe, ki so v Republiki Sloveniji že vključene v obvezno zdravstveno zavarovanje.

Za osebe, ki niso hkrati obvezno zdravstveno zavarovane po eni izmed točk prvega odstavka 15. člena ZZVZZ ali po 20. členu ZZVZZ, tudi ne nastane obveznost obračuna in plačila prispevka po stopnji 6,36 % v skladu z 55.a člen [ZZVZZ](#).

V skladu s tretjim odstavkom 20. člena Zakona o pokojninskem in invalidskem zavarovanju – [ZPIZ-2](#) so dijaki in študenti pri opravljanju obvezne prakse zavarovani za invalidnost in smrt, ki je posledica poškodbe pri delu. V skladu z določbo 4. člena [Sklepa o določitvi prispevkov za posebne primere zavarovanja](#) letni pavšalni znesek (od 1. 4. 2014 dalje znaša 9,54 eur) plačajo šole, ki zahtevajo oziroma organizirajo opravljanje obvezne prakse. Tuja šola v Sloveniji ni plačnik davka in obveznost za obračun in plačilo prispevka ne nastane.

Vprašanje 25: Uveljavljanje oprostitev za zaposlitve starejše osebe po ZIUPTD in upoštevanje 39. člena ZUTD (27. 5. 2016)

Odgovor:

Zakon o interventnem ukrepu na področju trga dela - [ZIUPTD](#) določa začasno spodbudo za zaposlovanje starejših (nad 55 let) brezposelnih oseb v obdobju od 1. 1. 2016 do 31. 12. 2017. Spodbuda se uveljavlja v obliki oprostitve plačila vseh prispevkov delodajalca za prvih 24 mesecev. V primeru zaposlitve za nedoločen čas, delodajalec poleg oprostitve po ZIUPTD ne more hkrati uveljavljati tudi oprostitve po 39. členu Zakona o urejanju trga dela, saj bi uveljavljanje obeh oprostitev pomenilo 2x oprostitvev plačila prispevka za primer brezposelnosti. Glede na navedeno v REK obrazcu tudi ne označi uveljavljanja obeh oprostitev ampak zgolj ene (praviloma po ZIUPTD).

Delodajalec, ki izpolnjuje pogoje po ZIUPTD, oprostitvev plačila prispevkov delodajalca od dohodkov iz delovnega razmerja delavcu, zaposlenemu pod pogoji iz ZIUPTD, uveljavlja ob obračunu prispevkov za socialno varnost, ki ga opravi v REK-1 obrazcu, katerega predloži davčnemu organu ob izplačilu dohodkov iz delovnega razmerja. Ne glede na obliko pogodbe o zaposlitvi, v primeru zaposlitve za določen čas, delodajalec na REK-1 obrazcu ne izpolni polja A020.

Vprašanje 26: Del plače za poslovno uspešnost (velja od 1. 1. 2017 dalje) (15. 11. 2016)

Odgovor:

Zakon o dohodnini – [ZDoh-2](#) v 12. točki prvega odstavka 44. člena določa izvzem dela plače za poslovno uspešnost iz davčne osnove dohodka iz delovnega razmerja, in sicer do višine 70 % zadnje znane povprečne mesečne plače zaposlenih v Sloveniji. Ugodnejša davčna obravnava se uporablja za izplačila dela plače za poslovno uspešnost, ki bodo izplačana enkrat v koledarskem letu vsem upravičenim delavcem hkrati, pod pogojem:

1. da je pravica do tega izplačila določena v splošnem aktu delodajalca, s katerim so delavci vnaprej seznanjeni in imajo hkrati vsi delavci pri delodajalcu pravico do izplačila dela plače za poslovno uspešnost (pogoji do pridobitve pravice morajo biti določeni enotno za vse delavce), ali
2. da je pravica do tega izplačila določena v kolektivni pogodbi, v kateri so določena merila za pridobitev pravice do tega izplačila (ni nujno, da so pogoji določeni enotno za vse delavce).

26.1 Katere kriterije mora delodajalec izbrati, da bo izplačilo bolj ugodno davčno obravnavano?

Davčna zakonodaja ne določa katere kriterije je treba oziroma se sme uporabiti. Izbira kriterija in meril je tako prepuščena delodajalcem, če jih opredelijo v splošnem aktu, oziroma so predmet socialnega dialoga s sindikati, če so opredeljeni v kolektivni pogodbi. Razlikovanje med tem, ali so pravica do dela plače za poslovno uspešnost in kriteriji ter merila za izplačilo določeni s splošnim aktom ali kolektivno pogodbo, je utemeljeno na delovnopravni zakonodaji in možnosti sodelovanja delavcev pri določevanju pravice, kriterijev in meril. Na odločitve delodajalca pri sprejemanju splošnega akta imajo delavci v skladu z 10. členom ZDR-1 le omejen vpliv (podajo mnenje, do katerega se mora delodajalec opredeliti, ne pa ga nujno upoštevati), zato je treba za te primere določiti, da morajo biti pogoji za pridobitev pravice in kriteriji ter merila za njihovo izplačilo urejeno enotno za vse delavce, kar pa ne pomeni nujno, da mora biti znesek izplačil dela plače za poslovno uspešnost enak za vse delavce.

Ko pa so pravica do dela plače za poslovno uspešnost in kriteriji ter merila določeni v kolektivni pogodbi oz. na njeni podlagi, gre za drugačen položaj, saj je kolektivna pogodba po svoji naravi pogodba, sklenjena na podlagi doseženega sporazuma med strankami, zato pa tudi ni potrebe, da morajo biti pogoji za pridobitev te pravice, merila in kriteriji, določeni enotno za vse delavce, saj imajo le-ti aktivno vlogo pri sklepanju kolektivnih pogodb. S tem pa navedena ureditev upošteva tudi dejansko stanje, saj kolektivne pogodbe različno urejajo tovrstno področje, tudi s pooblastilom delodajalca, da sam določi kriterije in merila za izplačilo dela plače za poslovno uspešnost.

26.2 Ali se lahko del plače za poslovno uspešnost izplača v več delih?

Ugodnejša davčna obravnava se uporablja za izplačila dela plače za poslovno uspešnost, ki bodo izplačana enkrat v koledarskem letu vsem upravičenim delavcem hkrati. Če bo delodajalec del plače za poslovno uspešnost izplačal v več delih, kljub izpolnjevanju ostalih pogojev določenih v 12. točki prvega odstavka 44. člena [ZDoh-2](#), se bo davčno ugodneje zaradi zakonskega pogoja enkratnega izplačila v koledarskem letu lahko obravnavalo samo eno izmed teh izplačil.

26.3 Ali se mora del plače za poslovno uspešnost izplačati v denarju?

Pri obravnavi vprašanja je treba ločiti delovno pravni in davčni vidik. Del plače za poslovno uspešnost je treba obravnavati kot plačo, ki je sicer določena z delovnopravno zakonodajo, in sicer [ZDR-1](#) v 126. členu določa, da je plačilo za delo po pogodbi o zaposlitvi sestavljeno iz plače, ki mora biti vedno v denarni obliki, in morebitnih drugih vrst plačil, če je tako določeno s kolektivno pogodbo. V skladu z delovnopravno zakonodajo je del plače za poslovno uspešnost del plače, torej gre za plačilo za delo, ki mora biti izplačan v denarni obliki. Davčno ugodnejše obravnave bo tako lahko deležen le tisti dohodek, ki bo, poleg ostalih zakonskih pogojev, izpolnjeval tudi ta vidik, to je izplačilo v denarni obliki.

26.4 Ali morajo del plače za poslovno uspešnost dobiti tudi poslovodni delavci, prokuristi?

ZDoh-2 ne opredeljuje pojma delavec (ki je opredeljen v 12. točki prvega odstavka 44. člena ZDoh-2), zato se je pri opredelitvi pojma delavec treba obrniti k primarni zakonodaji, torej ZDR-1. V skladu s 5. členom ZDR-1 je delavec fizična oseba, ki je v delovnem razmerju na podlagi sklenjene pogodbe o zaposlitvi. Delovno razmerje je v skladu s 4. členom ZDR-1 razmerje med delavcem in delodajalcem, v katerem se delavec prostovoljno vključi v organiziran delovni proces delodajalca in v njem za plačilo, osebno in nepretrgano opravlja delo po navodilih in pod nadzorom delodajalca. V kolikor tudi poslovodna oseba oz. prokurist izpolnjuje pogoje, pod katerimi se šteje za delavca v skladu z ZDR-1, je tako pogoj v skladu s prvo s prvo alinejo nove 12. točke prvega odstavka 44. člena ZDoh-2 izpolnjen le, če je tudi za poslovodne osebe in prokuriste določena pravica do izplačila dela plače in merila za izplačilo, določeni v splošnem aktu delodajalca.

Možnost, predvidena v drugi alineji 12. točke prvega odstavka 44. člena ZDoh-2 (torej ko je možnost izplačila dela plače dogovorjena s kolektivno pogodbo), pa ne zahteva, da imajo vsi delavci pri delodajalcu pravico do izplačila dela plače za poslovno uspešnost.

26.5 Ali se lahko poslovna uspešnost, ki je opredeljena v individualni pogodbi o zaposlitvi, bolj ugodno davčno obravnava?

Del plače za poslovno uspešnost, ki je določen v individualni pogodbi, se ne more obravnavati po 12. točki prvega odstavka 44. člena [ZDoh-2](#).

26.6. Ali lahko podjetje v letu 2017 izplača del plače za poslovno uspešnost za leto 2016?

Za uveljavitev ugodnejše davčne obravnave dela plače za poslovno uspešnost je pomembno, da je dohodek izplačan od 1. 1. 2017 dalje ter da so izpolnjeni pogoji določeni z zakonom, ne glede na to, na katero leto se nanaša izplačilo dela plače za poslovno uspešnost.

V skladu s 15. členom Zakona o dohodnini – [ZDoh-2](#) so z dohodnino obdavčeni dohodki fizičnih oseb, ki so bili pridobljeni oziroma doseženi v davčnem letu, ki je enako koledarskemu letu. Dohodek je pridobljen oziroma dosežen v davčnem letu v katerem je prejet, če z ZDoh-2 ni drugače določeno. Šteje se, da je dohodek prejet, ko je izplačan ali kako drugače dan na razpolago fizični osebi.

Določbe ZDoh-2R so začele veljati naslednji dan po objavi v Uradnem listu, uporabljajo pa se za davčna leta, ki se začnejo od vključno 1. januarja 2017. Za uveljavitev ugodnejše davčne obravnave dela plače za poslovno uspešnost je pomembno, da je dohodek izplačan po 1. 1. 2017 in da so izpolnjeni vsi pogoji določeni z zakonom, ne glede na to, na katero leto se nanaša izplačilo dela plače za poslovno uspešnost. Davčno bolj ugodne obravnave bo deležno zgolj eno izplačilo dela plače za poslovno uspešnost v posameznem koledarskem letu.

Vprašanje 27: Obračun in plačilo prispevkov na podlagi sodbe delovnega in socialnega sodišča (15. 11. 2016)

Odgovor:

Če delovno in socialno sodišče odloči, da je potrebno osebo vključiti za nazaj v zavarovanje na podlagi delovnega razmerja, se v praksi pojavljajo različne situacije. Praviloma gre sicer za primere, ko je bila delavcu podana nezakonita odpoved delovnega razmerja, v zadnjem času pa je vse več tudi sodb, ko sodišče odloči, da se drugo pravno razmerje, na podlagi katerega je oseba opravljala delo, prekvalificira v delovno razmerje.

Prejeli smo več vprašanj zavezancev, kako naj postopajo glede obračuna in plačila prispevkov ter predlaganja REK obrazcev v teh primerih. V nadaljevanju je tako opisan postopek obračuna prispevkov in predložitve REK obrazcev v primeru izvršitve sodbe.

Uvodoma je potrebno pojasniti, da je Finančna uprava RS pristojna za pobiranje prispevkov za socialno varnost, pri tem pa je pri zavezancih za plačilo prispevkov za socialno varnost vezana na podatke o vključenosti posameznih oseb v socialna zavarovanja, ki jih izvajajo pristojni zavodi. Pri obračunu in plačevanju prispevkov za socialno varnost je potrebno izhajati iz pravnoformalnega razmerja, na podlagi katerega je posameznik vključen v socialno zavarovanje, v osnovo za plačilo prispevkov pa so vključeni samo tisti dohodki, ki so neposredno vezani na to formalnopravno razmerje. To pomeni, da je v primeru, ko je posameznik zavarovan iz naslova delovnega razmerja, v osnovo za obračun prispevkov vključena plača, nadomestilo plače in drugi prejemki iz delovnega razmerja.

Če pa posameznik v relevantnem obdobju ni vključen v zavarovanje na podlagi delovnega razmerja z izplačevalcem (opravlja delo na podlagi drugega pravnega razmerja ali je v

zavarovanje vključen kot samozaposlena oseba), se od dohodkov, ki se nanašajo na obdobje, ko pri izplačevalcu ni bil vključen v zavarovanje na podlagi delovnega razmerja, prispevki za socialno varnost po 144. členu Zakona o pokojninskem in invalidskem zavarovanju – [ZPIZ-2](#) ne obračunajo in plačajo.

Glede vzpostavitve lastnosti zavarovanja za nazaj v nadaljevanju povzemamo pojasnilo Zavoda za pokojninsko in invalidsko zavarovanje (ZPIZ).

V primerih, ko je s sodbo sodišča, sodno poravnavo ali mediacijo ugotovljen obstoj delovnega razmerja za nazaj oziroma za zaključeno obdobje, zavarovanca oziroma delodajalca sodišče napoti, da vloži Zahtevo za ugotovitev zavarovalnega razmerja oziroma lastnosti zavarovanca pri ZPIZ, ki v postopku ugotavljanja zavarovalnega razmerja oziroma lastnosti zavarovanca izda odločbo.

O zahtevi ZPIZ odloča v skladu z določbami Zakona o matični evidenci zavarovancev in uživalcev pravic iz pokojninskega in invalidskega zavarovanja [ZMEPIZ-1](#), ki v prvem odstavku 83. člena določa, da se v primerih, ko je bil s pravnomočno sodbo, sodno poravnavo ali v postopku mediacije ugotovljen obstoj delovnega razmerja, lastnost zavarovanca na tej podlagi pridobi za obdobja, v katerih zavarovanec ni bil vključen v obvezno zavarovanje. Prav tako se na podlagi navedenega člena, v primeru izvršene sodbe ali sodne poravnave glede plačila prispevkov, lastnost zavarovanca ugotovi tudi za obdobja, v katerih je bil zavarovanec prostovoljno vključen v obvezno zavarovanje ali je bil obvezno zavarovan kot oseba upravičena do nadomestila zaradi začasne nezmožnosti za delo po prenehanju delovnega razmerja v skladu s predpisi, ki urejajo zdravstveno zavarovanje (2. odstavek 83. člena ZMEPIZ-1).

Če je bilo delovno razmerje na podlagi sodbe, sodne poravnave oz. mediacije vzpostavljeno tudi za obdobja, ko je bila zavarovanec vključen v obvezno zavarovanje na podlagi prejemanja denarnega nadomestila za čas brezposelnosti (podlaga zavarovanja 028) oziroma je bil v zavarovanje vključen kot upravičenec do plačila prispevkov za pokojninsko in invalidsko zavarovanje pri Zavodu RS za zaposlovanje ZRSZ), ZPIZ v okviru ugotavljanja zavarovalnega razmerja oziroma lastnosti zavarovanca odločbo izda po predhodni uskladitvi z ZRSZ.

Za vsa ostala obdobja zavarovanja, ko je bil zavarovanec vključen v obvezno zavarovanje po drugih podlagah, pa mu je tudi za ta obdobja po sodbi priznано delovno razmerje, se v skladu s 83. členom ZMEPIZ-1 zavarovalno razmerje oziroma lastnost zavarovanca ne ugotavlja.

Primer 1: V skladu s sodbo sodišča je delodajalec za delavca pri ZPIZ uredil vključenost v zavarovanje na podlagi delovnega razmerja in mu za nazaj tudi obračunal in izplačal plače

Delodajalec v skladu s sodbo obračuna in izplača plačo in hkrati tudi obračuna in odtegne akontacijo dohodnine in prispevke za socialno varnost, kar prikaže na REK-1 obrazcu. Podrobno pojasnilo o davčni [obravnavi plače](#) in [predlaganju REK obrazcev](#) je objavljeno na spletnih straneh FURS.

V primeru, da se delodajalec in delavec dogovorita o plačilu prispevkov brez izplačila dohodka je davčna obravnava podrobno opisana v pojasnilu na spletni strani ([točka 5.3](#)).

Primer 2: V skladu s sodbo sodišča je delodajalec za delavca pri ZPIZ uredil vključenost v zavarovanje na podlagi delovnega razmerja in mu za nazaj tudi obračunal in izplačal plače, pri čemer je upošteval že izplačane dohodke na podlagi drugega pravnega razmerja

Po določbi 57. člena Zakona o davčnem postopku – [ZDavP-2](#) izplačevalec dohodka, ki je plačnik davka, izračuna davčni odtegljaj v obračunu davčnega odtegljaja (v nadaljevanju: REK

obrazec), v katerem opravi tudi izračun prispevkov za socialno varnost po drugem in tretjem odstavku 352. člena ZDavP-2. Podrobno [pojasnilo](#) v zvezi s predlaganjem REK obrazcev je objavljeno na spletnih straneh FURS.

V obravnavanem primeru je dohodke na podlagi drugega pravnega razmerja izplačal in predložil REK-2 obrazec delodajalec, ki bo moral te dohodke upoštevati pri izplačilu plače in jih prekvalificirati. Delodajalec bo za prekvalificirane dohodke tudi predložil popravke REK-2 obrazcev z zmanjšanjem, na način kot je opisano v točki 4.4 [pojasnila](#). Delodajalec mora hkrati s popravkom REK-2 obrazcev predložiti dokazila o upravičenosti zmanjšanja davčnih obveznosti. Ker v obravnavanem primeru fizična oseba ne bo vrnila izplačanega dohodka, ampak se bo ta dohodek prekvalificiral v plačo, je dokazilo lahko sodna ali izvensodna poravnava in dogovor z zavezancem o upoštevanju izplačanih zneskov za izplačila plač.

Hkrati bo delodajalec za izplačane plače (z upoštevanjem zneskov, ki jih je delavec prejel na podlagi drugega pravnega razmerja) davčnemu organu predložil REK-1 obrazce, ki jih lahko predloži z uporabo instituta samoprijave. Predložitev REK obrazca na podlagi samoprijave je obrazložena v točki 4.5 [pojasnila](#).

Primer 3: V skladu s sodbo sodišča je delodajalec za delavca pri ZPIZ uredil vključenost v zavarovanje na podlagi delovnega razmerja in mu za nazaj tudi obračunal in izplačal plače, pri čemer je upošteval že izplačane dohodke iz naslova opravljanja študentskega dela.

Praviloma je v sodni ali izvensodni poravnavi določeno, da se že izplačani dohodki iz drugega pogodbenega razmerja štejejo za dohodke iz delovnega razmerja, zato fizični osebi ni treba vrniti prejetega dohodka študentskemu servisu, saj ga bo zavezanec upošteval pri neto izplačilu.

Je pa potrebno medsebojno sodelovanje in dogovor med študentskim servisom in delodajalcem. V obravnavanem primeru bo moral študentski servis davčnemu organu predložiti popravek predloženih REK-2 obrazcev (popravek z zmanjšanjem) in bo na podlagi popravkov lahko uveljavljal vračilo preveč plačanih davkov.

Zavezanec, kateremu je s sodbo naloženo, da osebo vključi v zavarovanje na podlagi delovnega razmerja (delodajalec), pa bo za dohodke iz delovnega razmerja davčnemu organu dostavil REK-1 obrazce za izplačilo plač. Pri izvedbi neto nakazila dohodkov iz delovnega razmerja fizični osebi bo delodajalec upošteval tudi že prejete neto dohodke s strani študentskega servisa.

Primer 4: V skladu s sodbo sodišča bi moral delodajalec delavca vključiti v zavarovanje na podlagi delovnega razmerja in mu za nazaj tudi obračunati in izplačati plače, vendar Zavod za pokojninsko in invalidsko zavarovanje zahtevo za ugotovitev lastnosti zavarovanca na podlagi delovnega razmerja v skladu z določbo 83. člena ZMEPIZ-1 zavrne.

Finančna uprava RS je pristojna za pobiranje prispevkov za socialno varnost, pri tem pa je pri zavezancih za plačilo prispevkov za socialno varnost vezana na podatke o vključenosti posameznih oseb v socialna zavarovanja, ki jih izvajajo pristojni zavodi. Če ZPIZ, ne glede na odločitev sodišča, z odločbo odloči, da delavec (tožnik) ne izpolnjuje pogojev za pridobitev lastnosti zavarovanca iz naslova delovnega razmerja, ni podlage za plačilo prispevkov za socialno varnost od dohodkov iz delovnega razmerja za obdobje, ko oseba ni vključena v zavarovanje po podlagi 001 pri tej družbi. Ne glede na odločitev ZPIZ, pa je družba na podlagi sodbe dolžna izplačati dohodke in davčnemu organu za izplačane dohodke predložiti obračun davčnega odtegljaja, ter obračunati in plačati akontacijo dohodnine.

Vprašanje 28: Vračilo sorazmernega dela regresa, če je obdobje zaposlitve krajše kot koledarsko leto (15. 11. 2016)

Odgovor

Če delavec sorazmernega dela preveč izplačanega regresa ne vrne, mora delodajalec od tega zneska obračunati in plačati prispevke za socialno varnost. O obračunu prispevkov poroča na popravku REK-1 obrazca za izplačilo regresa in hkrati pisno obvesti pristojni davčni organ o razlogu popravka. Na podlagi pisnega obvestila delodajalca davčni organ vzpostavi pravilen datum obveznosti za plačilo prispevkov za socialno varnost.

Podrobneje:

Pri obravnavi vprašanja je treba ločiti davčni in delovno pravni vidik. Pravico delavca do regresa ureja Zakon o delovnih razmerjih – [ZDR-1](#), ki v 131. členu določa, da je delodajalec dolžan delavcu, ki ima pravico do letnega dopusta, izplačati regres za letni dopust najmanj v višini minimalne plače. Četrty odstavek 131. člena ZDR-1 določa, da če ima delavec pravico do izrabe le sorazmernega dela letnega dopusta, ima pravico le do sorazmernega dela regresa. Po pojasnilu Ministrstva za delo, družino, socialne zadeve in enake možnosti št. 1001-643/2013, z dne 24. 7. 2013, ima delavec v posameznem koledarskem letu pravico do celotnega letnega dopusta le, če je zaposlen celotno koledarsko leto. Če ima delavec pravico zgolj do sorazmernega dela letnega dopusta (1/12 za posamezen mesec zaposlitve), ima tudi pravico do regresa zgolj v sorazmernem delu, saj ZDR-1 pravico do regresa veže na pravico do letnega dopusta

Če je delodajalec delavcu izplačal celotni regres za letni dopust, nato pa je delovno razmerje po volji delavca prenehalo, lahko delodajalec uveljavlja zahtevek po civilnem pravu za vračilo sorazmernega dela regresa v višini, ki predstavlja razliko med izplačilom in pripadajočim sorazmernim delom regresa, glede na obdobje zaposlitve.

Davčni vidik ureja Zakon o dohodnini – [ZDoh-2](#), ki v 37. členu določa, da se regres za letni dopust uvršča med dohodke iz delovnega razmerja. Prispevki za socialno varnost se, v skladu s tretjo alinejo tretjega odstavka 144. člena Zakona o pokojninskem in invalidskem zavarovanju – [ZPIZ-2](#), obračunajo in plačajo od zneska regresa za letni dopust, ki presega 70 % povprečne plače zaposlenih v RS za predpretekli mesec.

Pri določitvi osnove za obračun in plačilo prispevkov za socialno varnost od izplačanega regresa je treba upoštevati, da ima delavec pravico do regresa za letni dopust sorazmerno glede na pravico do izrabe letnega dopusta. Če delavcu glede na dobo zaposlitve (smiselno enako, kot če ima pogodbo o zaposlitvi sklenjeno za krajši delovni čas od polnega) pripada regres za letni dopust v sorazmernem delu, se tudi višina zneska, od katerega se obračunajo prispevki za socialno varnost, upošteva v sorazmernem delu. Navedeno pomeni, da mora delodajalec, ki bi delavcu izplačal regres brez upoštevanja delovnega časa določenega v pogodbi o zaposlitvi ali brez upoštevanja obdobja zaposlitve, od razlike obračunati in plačati prispevke za socialno varnost.

V primeru, ko so dejstva glede pravice do izrabe letnega dopusta znana po izplačilu regresa (primeroma delavec po datumu izplačila regresa preneha delovno razmerje pri tem delodajalcu), mora delodajalec od delavca zahtevati vračilo preveč izplačanega regresa. V zvezi s predlaganjem REK obrazcev v primeru vračila dohodka je pojasnilo v 14. odgovoru tega dokumenta. Če delodajalec ne zahteva vračila preveč izplačanega regresa ali pa ne vloži zahtevka za vračilo po civilnem pravu, mora delodajalec od zneska, ki presega sorazmerni del 70 % povprečne plače zaposlenih v RS obračunati in plačati prispevke za socialno varnost.

O doplačilu prispevkov delodajalec davčnemu organu poroča na REK-1 obrazcu, in sicer v obliki popravka že predloženega REK-1 obrazca (popravek s povečanjem). Ob predložitvi popravka REK obrazca se v davčnem knjigovodstvu vzpostavi pravilno stanje davčnih obveznosti (doknjižijo se obveznosti iz naslova prispevkov za socialno varnost). Popravek REK obrazca ima glede na tehnične rešitve aplikacije eDavki datum zapadlosti enak, kot prvotno predložen REK. V obravnavanem primeru to pomeni, da se obračunajo zamudne obresti od dneva izplačila regresa do dneva plačila prispevkov. Ker delodajalec ni mogel vedeti, da bo delavec kasneje po izplačilu podal odpoved delovnega razmerja, te zamudne obresti za obdobje od izplačila regresa do dneva prenehanja delovnega razmerja ne bremenijo delodajalca, ampak jih davčni organ na podlagi pisne vloge in dokazil delodajalca odpravi.

Avtomatična programska podpora za tovrstne primere, ki so v praksi redki, zaenkrat na FURS ni predvidena, zato mora delodajalec hkrati s popravkom REK obrazca predložiti tudi pisno pojasnilo in zahtevek za odpravo zamudnih obresti.

Vprašanje 29: Del plače za poslovno uspešnost v zaposlitvenih agencijah (10. 2. 2017)

Odgovor

Opravljanje dejavnosti zagotavljanja dela delavcev uporabniku je urejeno v Zakonu o urejanju trga dela - [ZUTD](#) in [Zakonu o delovnih razmerjih](#) - [ZDR-1](#). ZUTD v določbah 163. do 179. a. člena regulira dejavnost zagotavljanja dela delavcev, ZDR-1 pa v določbah 59. do 63. člena ureja pogodbo o zaposlitvi med delavcem in delodajalcem, ki opravlja dejavnost zagotavljanja dela delavcev uporabniku ter razmerja med delodajalcem za zagotavljanje dela, uporabnikom in napotenim delavcem.

Delodajalec, ki lahko v skladu s predpisi o urejanju trga dela opravlja dejavnost zagotavljanja dela delavcev drugemu delodajalcu (v nadaljnjem besedilu: zaposlitvena agencija), sklene s temi delavci pogodbo o zaposlitvi in je tudi odgovoren za izplačilo plač tem delavcem. V skladu z 59. členom Zakona o davčnem postopku - [ZDavP-2](#) ob izplačilu plače ali drugega dohodka zaposlitvena agencija, ki je plačnik davka, odtegne in plača davčni odtegljaj od dohodkov, od katerih se izračunava, odteguje in plačuje davčni odtegljaj. Če davčni organ ugotovi, da plačnik davka davčnega odtegljaja ni odtegnil in plačal, ali ga ni odtegnil in plačal pravilno, davčni odtegljaj v delu, ki ni bil odtegnjen, s pripadajočimi dajatvami, bremeni plačnika davka. Plačnik davka ima pravico ta znesek izterjati od davčnega zavezanca, ki mu je bil izplačan dohodek, od katerega davčni odtegljaj ni bil odtegnjen.

Določbe ZDavP-2, ki se nanašajo na obveznost plačnika davka, zaposlitvena agencija upošteva tudi pri izplačilu dela plače za poslovno uspešnost. Zakon o dohodnini – [ZDoh-2](#) v 12. točki prvega odstavka 44. člena določa izvzem dela plače za poslovno uspešnost iz davčne osnove dohodka iz delovnega razmerja, in sicer do višine 70 % zadnje znane povprečne mesečne plače zaposlenih v Sloveniji. Ugodnejša davčna obravnava se uporablja za izplačila dela plače za poslovno uspešnost, ki bodo izplačana enkrat v koledarskem letu vsem upravičenim delavcem hkrati, **pod pogojem:**

1. da je pravica do tega izplačila določena v splošnem aktu delodajalca, s katerim so delavci vnaprej seznanjeni in imajo hkrati vsi delavci pri delodajalcu pravico do izplačila dela plače za poslovno uspešnost (pogoji do pridobitve pravice morajo biti določeni enotno za vse delavce), ali
2. da je pravica do tega izplačila določena v kolektivni pogodbi, v kateri so določena merila za pridobitev pravice do tega izplačila (ni nujno, da so pogoji določeni enotno za vse delavce).

Delovno pravna zakonodaja določa, da morata biti agencijski delavec in delavec, ki je zaposlen pri uporabniku, izenačena v pravicah in obveznostih, ki izhajajo iz delovnega razmerja. Tako bo uporabnik ob izplačilu dela plače za poslovno uspešnost moral enako obravnavati agencijske delavce in delavce, ki so pri uporabniku v delovnem razmerju.

V primerih, ko pri delodajalcu delo opravljajo tudi agencijski delavci, pogoj hkratnega izplačila dela plače za poslovno uspešnost vsem delavcem ne pomeni, da mora uporabnik obračunati in izplačati del plače za poslovno uspešnost neposredno. Uporabnik je v skladu s petim odstavkom 62. člena [ZDR-1](#) odgovoren za pravilnost in popolnost podatkov o plačilu za delo, ki jih daje delodajalcu za zagotavljanje dela za namene obračuna plač in drugih prejemkov iz delovnega razmerja. Na podlagi te določbe je tako mogoče zaključiti, da je pogoj hkratnega izplačila vsem delavcem izpolnjen, če uporabnik zagotovi podatke zaposlitveni agenciji o delu plače za poslovno uspešnost najkasneje ob izplačilu dela plače za poslovno uspešnost delavcem, ki imajo z njim sklenjeno pogodbo o zaposlitvi. Zaposlitvena agencija na podlagi obvestila uporabnika agencijskemu delavcu del plače za poslovno uspešnost izplača v skladu s plačilnimi roki iz pogodbe o zaposlitvi s tem agencijskim delavcem.

Uporabnik je prav tako odgovoren za pravilnost in popolnost podatkov o plačilu za delo, ki jih daje zaposlitveni agenciji in jih ta uporablja za obračun plačila za opravljeno delo. Navedeno pomeni, da je uporabnik tudi za agencijske delavce dolžan voditi evidenco delovnega časa in odsotnosti z dela, zaposlitveni agenciji pa pravočasno in pravilno sporočati podatke, ki jih ta potrebuje za obračun plače agencijskega delavca oziroma nadomestila plače. Enako velja tudi za vsa ostala plačila, ki temeljijo na delovnem razmerju (regres za prehrano, povračilo stroškov prevoza ipd). Če zaposlitvena agencija agencijskim delavcem ne bo pravilno obračunavala in izplačevala plač, če bo z njihovim izplačilom zamujala ali pa jih sploh ne bo izplačala, je v šestem odstavku 62. člena ZDR-1 določena subsidiarna odgovornost uporabnika.

V primerih, ko agencijski delavec delo opravlja pri več uporabnikih in bi vsak od teh uporabnikov obračunal in izplačal del plače iz naslova uspešnosti poslovanja, mora zaposlitvena agencija ob vsakem neposrednem izplačilu preveriti ali so izpolnjeni pogoji za bolj ugodno davčno obravnavo. Ob tem je treba upoštevati tudi pogoj, da se bolj ugodno davčno obravnava lahko zgolj eno izplačilo v letu. To pomeni, da če je delavec upravičen do dela plače za poslovno uspešnost pri več uporabnikih oz. pri uporabniku in pri agenciji, se bo davčno ugodneje obravnavalo samo prvo tako izplačilo v koledarskem letu.

V primeru, ko želi zaposlitvena agencija izplačati del plače iz naslova uspešnosti poslovanja, mora ob izplačilu upoštevati pogoje določene v 12. točki prvega odstavka 44. člena ZDoh-2, da se bo izplačilo lahko bolj ugodno davčno obravnavalo. Če je pravica do izplačila določena s kolektivno pogodbo, potem so lahko kriteriji različni za posamezne skupine delavcev v zaposlitveni agenciji, če so tako tudi določeni v kolektivni pogodbi. Če zaposlitveno agencijo ne zavezuje kolektivna pogodba in bo izplačilo izvršila na podlagi splošnega akta delodajalca, pa bo morala kriterije za izplačilo določiti za vse delavce enako, torej tudi za delavce, ki delo praviloma opravljajo pri uporabnikih, ne glede na to, da morebiti tak delavec zaradi večkratnih izplačil dela plače za poslovno uspešnost ne bo upravičen do davčno ugodnejše obravnave konkretnega izplačila (ampak bo upravičen do tega na podlagi izplačila dela plače za poslovno uspešnost zaradi dela pri uporabniku, ki bo izvedeno prej v istem koledarskem letu).