**Koriščenje davčne olajšave za zaposlovanje po noveli ZDDPO-2S za osebe, ki so bile zaposlene v letu 2020 in 2021**

**Pojasnilo FURS št. 0920-4180/2023-4, z dne 30. 03. 2023**

Upoštevaje določbo novega 55. b člena ZDDPO-2, ki določa, da lahko zavezanec uveljavlja olajšavo za prvih 24 mesecev zaposlitve teh oseb v davčnem letu zaposlitve in v naslednjih davčnih letih do poteka 24 mesecev, vas zanima, ali lahko uveljavljate olajšavo za zaposlovanje tudi za osebe, ki ste jih zaposlili v letu 2021, in sicer za leto 2022 do poteka roka 24 mesecev.

V zvezi z navedenim vam v nadaljevanju odgovarjamo.

[Zakon o davku od dohodkov pravnih oseb (ZDDPO-2)](http://pisrs.si/Pis.web/pregledPredpisa?id=ZAKO4687) v 55.b členu določa, da lahko zavezanec, ki na novo zaposli osebo, mlajšo od 29 let, ali osebo, starejšo od 55 let, ali zaposli osebo v poklicu, za katerega na trgu dela primanjkuje iskalcev zaposlitve, ki v obdobju zadnjih 24 mesecev ni bila zaposlena pri tem zavezancu ali njegovi povezani osebi, lahko uveljavlja znižanje davčne osnove v višini 45 % plače te osebe, vendar največ v višini davčne osnove. Skladno z drugim odstavkom istega člena lahko zavezanec uveljavlja olajšavo za prvih 24 mesecev zaposlitve teh oseb v davčnem letu zaposlitve in v naslednjih davčnih letih do poteka 24 mesecev.

55.b člen ZDDPO-2 se je z novelo [ZDDPO-2S](https://www.uradni-list.si/glasilo-uradni-list-rs/vsebina/2021-01-3354?sop=2021-01-3354) v delu, ki se nanaša na novo zaposlene delavce spremenil, in sicer se z novelo:

- spremeni starostni pogoj, ki se nanaša na novo zaposleno osebo, in sicer s 26 let na 29 let (znesek olajšave v višini 45 % plače),

- črta se pogoj obvezne predhodne (vsaj 6 mesecev pred zaposlitvijo) prijavljenosti na novo zaposlene osebe v evidenci brezposelnih oseb.

- za mlajše od 25 let je možno uveljavljati višji znesek olajšave (55 % plače).

- uvaja se možnost olajšave za zaposlitev deficitarnih poklicev.

ZDDPO-2S pa ni posegal v:

* pogoj obveznega povečanja števila zaposlenih v davčnem obdobju,
* »prepoved« predhodne zaposlenosti osebe pri davčnem zavezancu v obdobju zadnjih 24 mesecev.

V zvezi z vašim vprašanjem ugotavljamo, da gre za problematiko presoje pogojev, ki se nanašajo na okoliščine, ki obstajajo v času sklenitve pogodbe o zaposlitvi, vendar pa pred spremembo ZDDPO-2S niso bile relevantne z vidika uveljavljanja davčne olajšave, so pa relevantne z vidika ZDDPO-2S. Postavlja se vprašanje, ali je možno uveljavljanje olajšave za zaposlovanje v davčnem obdobju po uveljavitvi ZDDPO-2S (začetek veljavnosti 1.1.2022) v zvezi z novo zaposlenim delavcem v letih pred uveljavitvijo ZDDPO-2S (2020 ali 2021), ki ob sklenitvi pogodbe ni izpolnjeval pogojev skladno z ZDDPO-2, izpolnjuje pa jih skladno z ZDDPO-2S in se obdobje 24 mesecev po zaposlitvi še ni izteklo.

Spremenjeni pogoji, ki jih določa ZDDPO-2 v 55.b členu, se skladno s končno določbo ZDDPO-2S uporabljajo za davčna obdobja, ki se začnejo od vključno 1. 1. 2022 naprej. Pri ugotavljanju davčne osnove davčnega zavezanca za davčna obdobja od vključno 1. 1. 2022 je tako (ob odsotnosti prehodnih določb, ki bi to vprašanje urejale drugače) treba upoštevati veljavno, z ZDDPO-2S spremenjeno določbo 55.b člena ZDDPO-2. Upoštevaje navedeno je treba izhajati iz okoliščin, ki vplivajo na davčno osnovo davčnega zavezanca od 1.1.2022 naprej, kar v konkretni situaciji predstavlja plačo relevantne (t.i. novozaposlene) osebe v tem obdobju. Skladno s prvim in četrtim odstavkom 55.b člena ZDDPO-2 se namreč višina olajšave za zaposlovanje izračunava na podlagi plače za posamezni mesec davčnega obdobja.

Iz navedenega izhaja, da se upravičenost do olajšave za davčna obdobja od 1. 1. 2022 ne presoja po pogojih iz 55.b člena ZDDPO-2, ki so veljali ob sklenitvi pogodbe. Zakonodajalec bi, če bi bil njegov namen drugačen, v prehodnih določbah posebej razmejil trenutek veljavnosti spremenjenih pogojev ZDDPO-2S glede na trenutek sklenitve pogodbe o zaposlitvi. V kolikor so pogoji, določeni v veljavnem 55.b (torej z ZDDPO-2S spremenjenim) členu ZDDPO-2 ob sklenitvi nove pogodbe (četudi sklenjene pred začetkom uporabe ZDDPO-2S), izpolnjeni, je mogoče uveljavljati davčno olajšavo za plačo novozaposlenega delavca, ki bremeni davčnega zavezanca v davčnem obdobju od 1. 1. 2022 in vse do trenutka, ko se izteče obdobje prvih 24 mesecev od dneva zaposlitve.

Kot primer dodajamo:

Davčni zavezanec je dne 1. 7. 2021 sklenil pogodbo o zaposlitvi z osebo staro 27 let, ki pred novo zaposlitvijo ni bila prijavljena v evidenci brezposelnih oseb in v obdobju 24 mesecev pred zaposlitvijo ni bila zaposlena pri tem zavezancu ali njegovi povezani osebi, pri čemer je davčni zavezanec v davčnem obdobju leta 2021 povečal število zaposlenih. Davčni zavezanec je skladno s pogodbo o zaposlitvi tudi v letu 2022 osebi obračunaval in izplačeval plačo.

V zvezi s konkretnim primerom lahko ugotovimo, da so v zvezi z zaposleno osebo, ki ji je delodajalec plačeval plačo v letu 2022, izpolnjeni vsi zakonski pogoji iz veljavnega 55.b člena ZDDPO-2, zaradi česar davčni zavezanec lahko uveljavlja davčno olajšavo iz 55.b člena ZDDPO-2. Davčni zavezanec pa za to osebo ne more uveljavljati davčne olajšave v zvezi s plačami, ki so ga bremenile v letu 2021, saj se ZDDPO-2S za obdobje 2021 ne uporablja. Davčni zavezanec bo lahko uveljavljal davčno olajšavo za vse plače novozaposlene osebe, ki ga bremenijo do poteka obdobja 24 mesecev od sklenitve pogodbe o zaposlitvi.