



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

Podrobnejši opis

4. izdaja, januar 2018

KAZALO

1.0 SPLOŠNO	3
2.0 OPREDELITEV DOHODKOV IZ DELOVNEGA RAZMERJA.....	3
2.1 Dohodki iz delovnega razmerja po delovnopravni ureditvi	3
2.2 Drugi dohodki, ki se štejejo za dohodke iz delovnega razmerja	4
3.0 DAVČNA OSNOVA DOHODKOV IZ DELOVNEGA RAZMERJA	5
3.1 Dohodki iz delovnega razmerja, ki se ne všttevajo v davčno osnovo	5
3.1.1 Del plače za poslovno uspešnost	6
3.2 Posebna davčna osnova za javne uslužbence, ki so napoteni na delo v tujino, mornarje in prejemnike pokojninske rente	7
3.3. Posebna davčna osnova za napotene na čezmejno opravljanje dela.....	8
4.0 AKONTACIJA DOHODNINE OD DOHODKOV IZ DELOVNEGA RAZMERJA.....	8
4.1 Izračun akontacije dohodnine – glavni delodajalec	9
4.2 Izračun akontacije dohodnine – drugi delodajalec	10
4.3 Povprečenje	10
5.0 PRISPEVKI ZA SOCIALNO VARNOST.....	11
5.1 Zavezanci za plačilo prispevkov	11
5.2 Osnova za plačilo prispevkov	11
5.2.1 Najnižja osnova za obračun prispevkov	12
5.3. Obračun prispevkov na podlagi sodnih postopkov.....	13
5.4 Stopnje prispevkov za socialno varnost	15
6.0 IZJEME IN POSEBNOSTI V ZVEZI S PLAČEVANJEM PRISPEVKOV	15
6.1 Invalidska podjetja	15
6.2 Invalidi nad predpisano kvoto.....	16
6.3 Neplačana odsotnost	16
6.4 Delavci napoteni na delo v tujino	16
7.0 OPROSTITVE PRI PLAČEVANJU PRISPEVKOV	17
7.1 Delna oprostitev plačila prispevkov delodajalcev za starejše delavce	17
7.2 Vračilo prispevkov delodajalcev za prvo zaposlitev	18
7.3 Oprostitev plačila prispevkov delodajalca za osebo mlajšo od 30 let	18
7.4 Plačilo prispevka za zaposlovanje po 39. členu ZUTD-A	20
7.5 Oprostitev plačila prispevkov delodajalca za osebe starejše od 55 let.....	20
8.0 PREDLAGANJE OBRAČUNOV DAVČNEGA ODTEGLJAJA.....	22
8.1 Predlaganje REK-1 obrazcev za invalidska podjetja	22
8.2 Predlaganje REK-1 obrazca za izplačilo dela plače za poslovno uspešnost	23
8.3. Predlaganje REK-1 obrazca za delavce, napotene na delo v tujino	24

1.0 SPLOŠNO

Temeljni zakon, ki določa zavezanca za dohodnino, viro dohodka, predmet obdavčitve, neobdavčene dohodke, oprostitve plačila dohodnine, je Zakon o dohodnini – [ZDoh-2](#). Dohodnina je davek od dohodkov fizičnih oseb. Z dohodnino so obdavčeni dohodki fizičnih oseb, ki so bili pridobljeni oziroma doseženi v davčnem letu, ki je enako koledarskemu letu. Za dohodek se šteje vsako izplačilo oziroma prejem dohodka, ne glede na obliko, v kateri je izplačan ali prejet.

Dohodki iz delovnega razmerja sodijo med dohodke iz zaposlitve. Za zaposlitev se šteje vsako odvisno pogodbeno razmerje, v katerega vstopa fizična oseba pri opravljanju fizičnega in intelektualnega dela, ne glede na čas trajanja. Dohodek iz zaposlitve je dohodek iz delovnega razmerja (obravnavan v tem dokumentu) in dohodek iz drugega pogodbenega razmerja ali razmerja na drugi podlagi (dohodek iz drugega pogodbenega razmerja).

Dohodek iz zaposlitve vključuje vsako izplačilo in boniteto, ki sta povezana z zaposlitvijo. Za dohodek iz zaposlitve se šteje dohodek, prejet na podlagi pretekle ali sedanje zaposlitve.

2.0 OPREDELITEV DOHODKOV IZ DELOVNEGA RAZMERJA

2.1 Dohodki iz delovnega razmerja po delovnopravni ureditvi

Pri obravnavi dohodkov iz delovnega razmerja je treba ločiti delovnopravni in davčni vidik. V prvem odstavku 37. člena Zakona o dohodnini – [ZDoh-2](#) je določeno, da dohodek iz delovnega razmerja vključuje zlasti:

- plačo, nadomestilo plače in vsako drugo plačilo za opravljeno delo, ki vključuje tudi provizije,
- regres za letni dopust, jubilejno nagrado, odpravnino, solidarnostno pomoč,
- povračilo stroškov v zvezi z delom (podrobno pojasnilo je objavljeno na spletnih straneh [FURS](#)),
- boniteto, ki jo delodajalec zagotovi v korist delojemalca ali njegovega družinskega člana (podrobno pojasnilo je objavljeno na spletnih straneh [FURS](#)),
- 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 (med navedena nadomestila spadajo zlasti dohodki v zvezi s prenehanjem pogodbe o zaposlitvi, nadomestilo za spoštovanje konkurenčne klavzule, odškodnina za neizrabljen del letnega dopusta, ipd.),
- prejemke, prejete zaradi začasnega neizplačila dohodka iz zaposlitve,
- nadomestila in druge prejemke, ki so prejeti od delodajalca ali druge osebe, skladno z drugimi predpisi, kot posledica zaposlitve oziroma obveznega zavarovanja za socialno varnost,
- dohodek na podlagi udeležbe v dobičku, prejet iz delovnega razmerja.

Navedeni dohodki iz delovnega razmerja so kot dohodki iz delovnega razmerja praviloma določeni z delovnopravno zakonodajo. Delovno razmerje je v Zakonu o delovnih razmerjih – [ZDR-1](#) opredeljeno kot 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.

[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. Pri plači mora delodajalec upoštevati minimum, določen z zakonom oziroma kolektivno pogodbo, ki neposredno zavezuje delodajalca.

Plača je sestavljena iz osnovne plače, dela plače za delovno uspešnost in dodatkov, ter tudi plačila za poslovno uspešnost, če je le-to dogovorjeno s kolektivno pogodbo ali pogodbo o zaposlitvi. Nadalje [ZDR-1](#) določa, da ima delavec pravico do nadomestila plače za čas odsotnosti, v primerih in v trajanju, določenem z zakonom, ter v primerih odsotnosti, ko ne dela iz razlogov na strani delodajalca.

Če delodajalec delavcem ne izplača plač do 18. tega v mesecu za pretekli mesec, lahko delavec izplačilo nadomestila plače, ki se izplačuje v breme Zavoda za zdravstveno zavarovanje (v nadaljevanju: ZZZS) uveljavlja pri ZZZS, ki nadomestilo plače izplača neposredno delavcu. ZZZS na podlagi desetega odstavka 137. člena [ZDR-1](#) izvede izplačilo na podlagi zahteve delodajalca, ki jo je ta dolžan vložiti v osmih dneh po preteku meseca, v katerem je nadomestilo plače zapadlo v plačilo oziroma na podlagi zahteve delavca, ki jo ta lahko vloži, če v osemdnevnem roku ne prejme pisnega obvestila delodajalca o njeni vložitvi. V takem primeru se za plačnika davka, ki obračuna, odtegne in plača akontacijo dohodnine in prispevke za socialno varnost, šteje ZZZS.

2.2 Drugi dohodki, ki se štejejo za dohodke iz delovnega razmerja

Z namenom enake davčne obravnave dohodkov, ki so si po vsebini podobni, vendar po veljavni delovnopравни zakonodaji ne sodijo med dohodke iz delovnega razmerja, Zakon o dohodnini – [ZDoh-2](#) v drugem odstavku 37. člena kot dohodke iz delovnega razmerja določa tudi naslednje dohodke:

- dohodki, prejeti za vodenje ali vodenje in nadzor poslovnega subjekta, ki je pravna oseba, na podlagi poslovnega razmerja,
- dohodki izvoljenih ali imenovanih nosilcev funkcij v organih zakonodajne, izvršilne ali sodne oblasti v Sloveniji ali v organih lokalne samouprave, če za to funkcijo prejemajo plačo,
- dohodki, prejeti v zvezi z opravljanjem funkcije poslanca Evropskega parlamenta,
- 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,
- nadomestila in drugi dohodki iz naslova obveznega zdravstvenega zavarovanja in obveznega zavarovanja za primer brezposelnosti in za starševsko varstvo, ki jih prejmejo fizične osebe, ki opravljajo dejavnost, kmetije, družbeniki družb in druge osebe, ki niso v delovnem razmerju,
- plačilo, ki se izplača fizični osebi, ki opravlja dejavnost, kmetu, družbeniku in drugi osebi, ki ni v delovnem razmerju, kot nadomestilo za izgubljeni zaslužek po posebnih predpisih, ki določajo sodelovanje določenih fizičnih oseb pri izvajanju dejavnosti državnega organa ali organa samoupravne lokalne skupnosti, kot je primeroma sodelovanje pri odpravljanju posledic naravnih in drugih nesreč,
- pokojnine, nadomestila in drugi dohodki iz naslova (obveznega, obveznega dodatnega in prostovoljnega dodatnega) pokojninskega in invalidskega zavarovanja, razen izplačila odkupne vrednosti v skladu z Zakonom o pokojninskem in invalidskem zavarovanju - [ZPIZ-2](#) in [Zakonom o prvem pokojninskem skladu Republike Slovenije in preoblikovanju pooblaščenih investicijskih družb](#).

Glede davčne obravnave navedenih dohodkov se smiselno enako, kot za dohodke iz delovnega razmerja po delovnopравни zakonodaji, upoštevajo določbe [ZDoh-2](#) glede priznavanja povračil stroškov, nevštevanja določenih prejemkov iz delovnega razmerja v davčno osnovo ter določitve davčne osnove in stopnje dohodnine.

3.0 DAVČNA OSNOVA DOHODKOV IZ DELOVNEGA RAZMERJA

Davčna osnova od dohodka iz delovnega razmerja je prejet dohodek vključno z ugodnostmi (bonitetami) in povračili stroškov (v delu, ki se všteva v davčno osnovo), zmanjšan za obvezne prispevke za socialno varnost, ki jih je na podlagi posebnih predpisov dolžan plačevati delojemalec (prvi odstavek 41. člena Zakona o dohodnini – [ZDoh-2](#)).

3.1 Dohodki iz delovnega razmerja, ki se ne vštevajo v davčno osnovo

V davčno osnovo se ne vštevajo dohodki iz delovnega razmerja določeni v 44. členu Zakona o dohodnini – [ZDoh-2](#), in sicer:

- obvezni **prispevki** za socialno varnost, ki jih je na podlagi posebnih predpisov dolžan plačevati delodajalec;
- **premije** prostovoljnega dodatnega pokojninskega in invalidskega zavarovanja, ki jih za račun delojemalca zavarovanca 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 v skladu 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 za delojemalca – zavarovanca in ne več kot 2.819,09 eurov letno. Znesek premije, ki se ne všteva v davčno osnovo se uskladi enkrat letno skladno s 118. členom ZDoh-2;
- **povračila stroškov** v zvezi z delom, kot so prehrana med delom, stroški prevoza na delo in z dela in terenski dodatek, pod pogoji in do višin, ki jih določi vlada, ter nadomestilo za ločeno življenje do višine, ki jo določi vlada;
- **povračila stroškov** v zvezi s službenim potovanjem (pod pogoji in do višin, ki jih določi vlada), kot so:
 - dnevnic,
 - povračilo stroškov prevoza vključno s povračilom stroškov za uporabo delojemalčevega osebne vozila za službene namene (kilometrini),
 - povračilo stroškov za prenočišče;
- **povračila stroškov** delojemalcu za plačane premije za individualno zdravstveno zavarovanje z medicinsko asistenco v tujini, ko gre za zavarovanje, ki velja v vseh državah sveta, in sicer pod pogoji, da je sklenitev tega zavarovanja vezana na opravljanje nalog na službenem potovanju v tujini ali začasne napotitve na delo v tujini, je takšno zavarovanje na voljo vsem delojemalcem in krije le nujno pomoč, prevoze in storitve;
- **povračila stroškov prehrane, prevoza in prenočišča v zvezi z začasno napotitvijo na delo v tujino.** Podrobna obrazložitev glede davčne obravnave povračilih stroškov, ki velja od 1. 1. 2018 za delavce napotene v tujino, je v [pojasnilu](#) Davčna obravnava dohodkov delavcev, ki so napoteni na delo v tujino.
- vrednost **uniform** in osebnih zaščitnih delovnih sredstev, vključno s stroški za njihovo vzdrževanje, pod pogojem, da so določene s posebnimi predpisi;
- **nadomestilo za uporabo** lastnega orodja, naprav in predmetov (razen osebnih vozil), potrebnih za opravljanje dela na delovnem mestu, pod pogojem, da so določena s posebnimi predpisi ali na podlagi kolektivne pogodbe oziroma notranjega akta delodajalca, da gre za sredstva, ki so značilna, nujna in običajna za opravljanje določenega dela, in pod pogojem, da je delodajalec določil navedeno nadomestilo na podlagi izračuna realnih stroškov in zato le-ta predstavlja utemeljen in razumen znesek – do višine 2 % mesečne plače delojemalca, vendar ne več kot do višine 2 % povprečne mesečne plače zaposlenih v Sloveniji;
- jubilejna nagrada za skupno delovno dobo ali za skupno delovno dobo pri zadnjem delodajalcu, odpravnina ob upokojitvi in enkratna solidarnostna pomoč do višine, ki jo določi vlada;
- plačila vajencem, dijakom in študentom za obvezno praktično delo, do višine, ki jo določi vlada;

- **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, kot je določena zaradi odpovedi pogodbe o zaposlitvi iz poslovnih razlogov ali iz razlogov nesposobnosti, ki jo je delodajalec dolžan izplačati na podlagi 108. člena tega zakona, vendar največ do višine desetih povprečnih mesečnih plač zaposlenih v Sloveniji. Iz davčne osnove pa ni izvzeta odpravnina zaradi odpovedi vsake naslednje pogodbe o zaposlitvi pri istem delodajalcu ali pri osebi, ki je z delodajalcem povezana oseba, in odpravnina, izplačana delojemalcu, ki je z delodajalcem povezana oseba;
- **nadomestilo za uporabo** lastnih sredstev pri delu na domu skladno s predpisi, ki urejajo delovna razmerja, pod pogojem, da je določeno s posebnimi predpisi ali na podlagi kolektivne pogodbe oziroma notranjega akta delodajalca, da gre za sredstva, ki so značilna, nujna in običajna za opravljanje določenega dela, in pod pogojem, da je delodajalec določil navedeno nadomestilo na podlagi izračuna realnih stroškov in zato le-ta predstavlja utemeljen in razumen znesek – do višine 5 % mesečne plače delojemalca, vendar ne več kot do višine 5 % povprečne mesečne plače zaposlenih v Sloveniji;
- **odpravnina** zaradi prenehanja pogodbe o zaposlitvi za določen čas, ki je določena kot pravica iz delovnega razmerja in izplačana pod pogoji, ki jih določa [ZDR-1](#) (79. člen), v višini odpravnine, ki jo je delodajalec dolžan izplačati na podlagi omenjenega zakona, vendar največ do višine treh povprečnih mesečnih plač zaposlenih v Sloveniji. Iz davčne osnove ni izvzeta odpravnina zaradi odpovedi vsake naslednje pogodbe o zaposlitvi pri istem delodajalcu ali pri osebi, ki je z delodajalcem povezana oseba, in odpravnina, izplačana delojemalcu, ki je z delodajalcem povezana oseba.

Če delodajalec izplačuje povračila stroškov v zvezi z delom, povračila stroškov v zvezi s službenim potovanjem, jubilejne nagrade in enkratne solidarnostne pomoči v znesku, ki presega znesek, ki ga za navedena povračila in dohodke določa [Uredba o davčni obravnavi povračil stroškov in drugih dohodkov iz delovnega razmerja](#), se znesek posameznega povračila oziroma dohodka v delu, ki presega znesek, določen v tej uredbi, všteva v davčno osnovo dohodka iz delovnega razmerja.

Če delodajalec izplačuje dohodke v višini, ki presegajo znesek, naveden v zgornjih alinejah kot neobdavčen, se znesek posameznega dohodka v delu, ki presega neobdavčen znesek, všteva v davčno osnovo iz delovnega razmerja.

Podrobno pojasnilo v zvezi s [povračili stroškov](#) in drugimi dohodki iz delovnega razmerja je objavljeno na spletnih straneh FURS.

Pri določanju zneska povprečne mesečne plače zaposlenih v Sloveniji se upošteva zadnji podatek Statističnega urada Republike Slovenije.

3.1.1 Del plače za poslovno uspešnost

Po Zakonu o delovnih razmerjih – [ZDR-1](#) je plačilo za poslovno uspešnost (v pogovornem jeziku lahko tudi trinajsta plača, božičnica, letna nagrada in podobno, saj ti termini niso zakonsko opredeljeni) opredeljeno kot sestavni del plače, če je tako dogovorjeno s kolektivno pogodbo ali pogodbo o zaposlitvi. Davčno ugodnejša obravnava plačila za poslovno uspešnost ne velja za vsa plačila za poslovno uspešnost, ki so dogovorjena v skladu z [ZDR-1](#), ampak so pogoji določeni z davčno zakonodajo. Pri tem pa je treba upoštevati, da se del plače za poslovno uspešnost že ob jezikovni razlagi veže na poslovno uspešnost izplačevalca dohodka in da je za ugodnejšo davčno obravnavo dela plače za poslovno uspešnost treba določiti kriterije in merila za izplačilo dela plače za poslovno uspešnost, kamor pa sodijo tudi kriteriji v zvezi s poslovnimi rezultati izplačevalca. Vsekakor izplačevanje dela plače za poslovno

uspešnost ne sme imeti edinega in izključnega namena ugodnejše davčne obravnave, ne glede na dejanske poslovne rezultate izplačevalca.

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).

K točki 1: Določba ne določa, da morajo vsi delavci dobiti absolutno enak znesek, temveč, da del plače prejmejo vsi delavci, ki izpolnjujejo pogoje, ki so vnaprej določeni in znani (primeroma: do dela plače za poslovno uspešnost so upravičeni delavci, ki so imeli sklenjeno pogodbo o zaposlitvi na določen presečni dan/obdobje).

Vsebinska opredelitev dela plače, ki podlega bolj ugodni davčni obravnavi, pomeni ožjenje vsebine glede na določbe Zakona o delovnih razmerjih – ZDR-1 v zvezi z delom plače za uspešnost, in sicer na način, da je določen pogoj dogovora o izplačilu dela plače na ravni splošnega akta delodajalca ali na ravni kolektivne pogodbe. S tako ureditvijo tako ni možna ugodnejša davčna obravnava, če gre za dogovor o delu plače za poslovno uspešnost, ki bi bil izplačan zgolj na ravni posameznega delavca.

Določba 12. točke prvega odstavka 44. člena ZDoh-2 ne posega na področje obračunavanja in plačila prispevkov za socialno varnost. Navedeno pomeni, da se od celotnega dela plače za poslovno uspešnost obračunajo in plačajo prispevki za socialno varnost delojemalca in delodajalca.

V skladu z ZDoh-2, določa, da se v davčno osnovo (tudi na letni ravni) ne všteva celoten dohodek, ampak zgolj znesek, ki presega ~~70~~ 100 % zadnje znane povprečne mesečne plače zaposlenih v Sloveniji. Od tega zneska se tudi obračuna in plača akontacija dohodnine. Davčno osnovo (tudi na letni ravni) zmanjšuje samo tisti del prispevkov za socialno varnost, ki se obračunajo od dela dohodka, ki se všteva v davčno osnovo.

Pri obračunu in plačilu prispevkov za socialno varnost delodajalec upošteva oprostitev pri plačilu prispevkov, ob hkratnem izpolnjevanju vseh pogojev za uveljavljanje oprostitev, ki so določene s posameznim zakonom.

3.2 Posebna davčna osnova za javne uslužbence, ki so napoteni na delo v tujino, mornarje in prejemnike pokojninske rente

Posebno davčno osnovo določa 42. člen Zakona o dohodnini – ZDoh-2, in sicer se:

- v davčno osnovo od dohodka iz delovnega razmerja javnemu uslužbencu in funkcionarju po zakonu, ki ureja razmerja plač v javnem sektorju, napotenemu na delo v tujino, vštevajo samo tisti dohodki oziroma deli dohodka iz delovnega razmerja, po vsebini in obsegu ustrezajoči dohodkom iz delovnega razmerja, ki bi jih prejemal za enaka dela v Sloveniji;

- v davčno osnovo od dohodka, ki ga zavezanec doseže v zvezi z opravljanjem dela na trgovski ladji dolge plovbe, ki pluje po odprtem morju, če je po pogodbi o zaposlitvi določeno, da je na ladjo vkrcan najmanj za dobo šest mesecev ali je zaradi take zaposlitve odsoten iz Slovenije vsaj šest mesecev v davčnem letu, všteta 50 % dohodka;
- v davčno osnovo od pokojninske rente, kot je odmerjena v skladu z zakonom, ki ureja pokojninsko in invalidsko zavarovanje, iz naslova prostovoljnega pokojninskega zavarovanja in od primerljive pokojninske rente, ki je prejeta iz tujine, všteta 50 % dohodka.

Posebna davčna osnova za javne uslužbence pomeni, da se v davčno osnovo od dohodka iz delovnega razmerja teh uslužbencev ne všteta tisti del dohodka iz delovnega razmerja, ki ga javni uslužbenec prejme izključno samo zaradi napotitve na delo v tujino, vključno z dodatki in bonitetami, ki so povezane z napotitvijo uslužbenca na delo v tujino in do katerih so javni uslužbenci, napoteni na delo v tujino, upravičeni po drugih predpisih.

Podrobneje so plače javnih uslužbencev za delo v tujini in dodatki povezani z delom v tujini določeni z [Uredbo o plačah in drugih prejemkih javnih uslužbencev za delo v tujini](#). V skladu s 4. členom te uredbe javni uslužbenec za čas razporeditve na delo v tujini prejema plačo za delo v tujini. V skladu z drugim odstavkom 5. člena te uredbe je plača za delo v Sloveniji plača, ki bi jo javni uslužbenec prejemal, če bi opravljal delo v Sloveniji, in se spremeni, če javni uslužbenec napreduje. Plača za delo v Sloveniji je podlaga za obračun prispevkov, davkov in drugih dajatev ter obveznosti, ki bremenijo plače med delom v tujini.

Izplačilo dela plače iz naslova delovne uspešnosti za povečan obseg dela in delovne uspešnosti v obliki tržne stimulacije, ki ga javni uslužbenec napoten na delo v tujini prejme zaradi opravljanja dela v tujini, se po 42. členu [ZDoh-2](#) ne všteta v davčno osnovo dohodka iz delovnega razmerja.

3.3. Posebna davčna osnova za napotene na čezmejno opravljanje dela

Z novelo ZDoh-2S (Ur. list RS, št. 69/17) je dodan 45.a člen, s katerim se od 1. 1. 2018 dalje določa posebna davčna osnova dohodkov iz delovnega razmerja, ki jih delavec doseže v okviru napotitve na čezmejno opravljanje dela.

Podrobna obrazložitev posebne davčne osnove pri napotitvi na čezmejno opravljanje dela je v [pojasnilu Davčna obravnava dohodkov delavcev, ki so napoteni na delo v tujino](#).

4.0 AKONTACIJA DOHODNINE OD DOHODKOV IZ DELOVNEGA RAZMERJA

Izračunavanje in plačevanje akontacije dohodnine od dohodka iz zaposlitve je določeno v 127. členu Zakona o dohodnini – [ZDoh-2](#), in sicer se akontacija dohodnine od dohodka iz delovnega razmerja izračuna na podlagi davčnih osnov iz tretjega poglavja tega dokumenta, pri čemer je izračun akontacije dohodnine odvisen od tega ali se plačnik davka šteje za glavnega delodajalca ali ne.

Za glavnega delodajalca se šteje delodajalec, ki izplačuje pretežni del dohodka iz delovnega razmerja. Iz namena določbe izhaja, da je potrebno opredelitev oz. razmejitev glavni/neglavni delodajalec uporabiti za primere, ko zavezanec v obdobju enega koledarskega meseca pridobi dohodke iz delovnega razmerja pri več delodajalcih. Za potrebe določitve glavnega delodajalca je potrebno pojem delodajalca iz četrtega odstavka 35. člena [ZDoh-2](#) zožiti na osebo, ki redno izplačuje dohodek iz delovnega razmerja, saj je le pri teh dohodkih možno uporabiti tretji odstavek 127. člena tega zakona.

Če zavezanec dosega dohodke iz delovnega razmerja zgolj pri enem delodajalcu, je ta lahko le glavni delodajalec. Če zavezanec dosega dohodke pri dveh ali več delodajalcih, od katerih pa zgolj eden izplačuje dohodke na podlagi dalj časa trajajočega razmerja (torej, ko ne gre za enkratna, izredna izplačila dohodka iz delovnega razmerja), je treba uporabiti tako jezikovno razlago kot tudi namensko razlago določbe drugega odstavka 127. člena [ZDoh-2](#). Delodajalcu, ki izplačuje dohodke iz delovnega razmerja na podlagi dalj časa trajajočega razmerja (redni delodajalec), mora biti namreč zagotovljena pravna varnost ob izpolnjevanju njegovih zakonskih obveznosti. Tako npr. se oseba, ki izplača dohodek iz delovnega razmerja na podlagi sodbe sodišča, ne šteje za glavnega delodajalca, tudi če v tistem mesecu izplača pretežni del dohodka delojemalcu, pod pogojem, da delojemalec pri drugem (glavnem oz. rednem) delodajalcu dosega dohodke iz delovnega razmerja kontinuirano na podlagi dalj časa trajajočega razmerja.

Plačnik davka mora ob izplačilu upoštevati zakonska določila glede izračuna in plačila akontacije dohodnine. Veljavna zakonodaja zavezancu ne omogoča, da se sam odloči oziroma izbere, po kakšni stopnji se od izplačanega dohodka izračuna akontacija dohodnine, tudi če je to zanj ugodneje. Prav tako se zavezanec ne more odločiti, da se akontacija dohodnine od dohodkov iz delovnega razmerja izračunava na drugačen način, kot je to določeno s pravilom glavnega delodajalca.

4.1 Izračun akontacije dohodnine – glavni delodajalec

Pri izračunu akontacije dohodnine od mesečnega dohodka iz delovnega razmerja, se davčna osnova zmanjša za obvezne prispevke delojemalca (po stopnji 22,1 %), splošno olajšavo in morebitne druge olajšave, ki jih zavezanec uveljavlja (kot je primeroma olajšava za vzdrževanega člana – otroka). Glavni delodajalec akontacijo dohodnine izračuna tako, da za posamezni dohodek uporabi stopnje dohodnine in lestvico iz 122. člena Zakona o dohodnini – [ZDoh-2](#), preračunano na 1/12 leta. Pri izračunu akontacije dohodnine od dohodkov iz delovnega razmerja, ki jih prejme rezident, se upošteva tudi 1/12 zneska olajšav, določenih v [ZDoh-2](#).

Splošna olajšava se prizna vsakemu rezidentu. Splošna olajšava se povečuje obratno sorazmerno glede na višino dohodka iz delovnega razmerja.

Z novelo [ZDoh-2S](#) se z letom 2018 uvaja linearno določanje dodatne splošne olajšave za zavezance, ki imajo skupni letni dohodek med 11.166,37 eurov in 13.316,83 eurov, in sicer po enačbi 19.922,15 eurov - 1,49601 x skupni dohodek.

Linearno se določa tudi dodatna splošna olajšav pri izračunu akontacije dohodnine za zavezance, ki dosegaajo mesečni dohodek iz delovnega razmerja nad 930,35 eurov in do 1.109,74 eurov, in sicer po enačbi 1.660,18 eurov - 1,49601 x bruto mesečni dohodek.

Če delojemalec ne želi, da se mu pri izračunu akontacije dohodnine upošteva povečana splošna olajšava (ker oceni, da bo drugače imel doplačilo dohodnine na letni ravni), o tem obvesti delodajalca in se mu davčna osnova zmanjša za znesek splošne olajšave.

Poleg splošne olajšave se lahko rezidentu prizna posebna olajšava za vzdrževane družinske člane. Zavezanec, ki želi, da se mu pri izračunu akontacije dohodnine upošteva posebna olajšava za vzdrževanega člana, o tem obvesti delodajalca. Ne glede na to, ali je zavezanec olajšavo za vzdrževane družinske člane uveljavljal med letom ali ne, jo lahko uveljavlja pri letni napovedi. Zneski olajšav, stopnje dohodnine in lestvica davčnih osnov se enkrat letno uskladijo s koeficientom rasti cen življenjskih potrebščin v Sloveniji in so objavljeni v [Pravilniku o določitvi olajšav in lestvice za odmero dohodnine za posamezno leto](#). Zneski so objavljeni tudi na [spletni strani FURS](#).

Če se dohodek iz delovnega razmerja, ki se nanaša na mesečno obdobje, izplača v več delih, se ob izplačilu zadnjega dela dohodka iz delovnega razmerja ugotovi višina mesečnega dohodka iz delovnega razmerja in izvrši izračun akontacije dohodnine ter poračun že plačane akontacije dohodnine od posameznih delov dohodka.

Če se dohodek iz zaposlitve, ki se vštevava v davčno osnovo, izplača za več mesecev skupaj (kot je primeroma regres), se akontacija dohodnine izračuna od celotnega izplačila navedenega dohodka, po povprečni stopnji dohodnine od enomesečnega dohodka. Za ugotovitev **povprečne stopnje dohodnine** od enomesečnega dohodka se prejeti dohodek, ki se nanaša na več mesecev, razdeli na toliko enakih delov, na kolikor mesecev se nanaša, vendar ne več kot na 12 mesecev.

4.2 Izračun akontacije dohodnine – drugi delodajalec

Če delodajalec ni glavni delodajalec zaposlenega, se akontacija dohodnine od dohodka iz delovnega razmerja izračuna po stopnji 25 %, brez upoštevanja olajšav.

V skladu z 282. členom Zakona o davčnem postopku – [ZDavP-2](#) drugi delodajalec od dohodkov rezidenta, od katerih se akontacija dohodnine plačuje z davčnim odtegljajem, le-tega ne odtegne in ne plača, če izračunan znesek akontacije dohodnine ne presega 20 eurov. Davčni zavezanec (prejemnik dohodka), ki ne želi, da se mu pri izračunu akontacije dohodnine od dohodka iz delovnega razmerja, doseženega pri drugem delodajalcu, upošteva navedena oprostitvev plačila odtegljaja, o tem obvesti tega delodajalca.

4.3 Povprečenje

Povprečenje po 120. členu Zakona o dohodnini – [ZDoh-2](#) se uporablja za dohodke iz delovnega razmerja izplačane za pretekla leta na podlagi sodne odločbe. Zavezancu, ki je prejel dohodek iz delovnega razmerja na podlagi sodne odločbe za preteklo leto ali več preteklih let, se dohodnina odmeri od neto letne davčne osnove – ki vključuje tudi dohodek iz preteklih let – po posebej izračunani povprečni individualni stopnji zavezanca.

Določila glede povprečenja v skladu s prvim odstavkom 120. člena [ZDoh-2](#) 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 izvensodne poravnave je odvisno v 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 ob izplačilu izračuna po povprečni stopnji, ugotovljena skladno s petim odstavkom 127. člena [ZDoh-2](#).

Določilo 120. člena [ZDoh-2](#) se nanaša zgolj na dohodke iz delovnega razmerja, izplačane na podlagi sodne odločbe ali izvensodne poravnave za pretekla leta in ne velja za dohodke iz delovnega razmerja, ki niso izplačani na podlagi sodne odločbe, tudi če se nanašajo na pretekla leta. Prav tako ne velja za dohodke, ki se nanašajo na tekoče leto, tudi če so izplačani na podlagi sodne odločbe. Pri tem je pomembno razlikovanje med povprečenjem in izračunom akontacije dohodnine po povprečni stopnji.

5.0 PRISPEVKI ZA SOCIALNO VARNOST

Obračunavanje in plačevanje ter stopnje prispevkov za obvezno pokojninsko in invalidsko zavarovanje, za obvezno zdravstveno zavarovanje, za starševsko varstvo in za zaposlovanje, določajo naslednji zakoni:

- Zakon o prispevkih za socialno varnost – [ZPSV](#);
- Zakon o pokojninskem in invalidskem zavarovanju – [ZPIZ-2](#);
- Zakon o zdravstvenem varstvu in zdravstvenem zavarovanju – [ZZVZZ](#);
- Zakon o starševskem varstvu in družinskih prejemkih – [ZSDP-1](#);
- Zakon o urejanju trga dela – [ZUTD](#).

Obveznost prijave delavca v obvezno socialno zavarovanje slovenskemu delodajalcu nalaga 11. člen Zakona o delovnih razmerjih – [ZDR-1](#).

5.1 Zavezanci za plačilo prispevkov

Zavezanci za plačilo prispevkov zavarovanca - delavca v delovnem razmerju so praviloma zavarovanci sami, zavezanci za plačilo prispevkov delodajalca pa so delodajalci.

V Sloveniji je uveljavljen bruto sistem dohodkov, kar pomeni, da ima upravičenec do dohodka pravico do dohodka pred plačilom davkov in prispevkov, ki se v obliki davčnega odtegljaja odtegujejo in plačujejo iz navedenega dohodka. Z zakonom pa je dana obveznost izplačevalcu dohodka, da dohodka, ki pripada upravičencu, ne izplača v polnem (bruto) znesku, temveč dohodek zmanjša za z zakonom določen znesek davka in prispevkov, ter ga plača v imenu in za račun upravičenca. Upravičenec do dohodka tako neposredno prejme (oziroma mu je izplačan na njegov račun) dohodek, zmanjšan za znesek davka in prispevkov.

Obvezne prispevke za socialno varnost, določene z zakoni, ki urejajo pokojninsko in invalidsko zavarovanje, zdravstveno varstvo in zdravstveno zavarovanje, starševsko varstvo in družinske prejemke in zaposlovanje (v nadaljnjem besedilu: prispevki za socialno varnost) izračunavajo zavezanci za prispevke v obračunu prispevkov za socialno varnost.

Izračun prispevkov za socialno varnost opravi delodajalec v obračunu davčnih odtegljajev. Delodajalec torej prispevke za socialno varnost, za katere je zavezanec delavec, za delavca izračuna, odtegne in plača.

5.2 Osnova za plačilo prispevkov

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](#)).

Za nekatere dohodke iz delovnega razmerja so še posebej določene osnove, od katerih se plačujejo prispevki za socialno varnost (tretji odstavek 144. člena [ZPIZ-2](#)), in sicer:

- pri jubilejnih nagradah, odpravninah ob upokojitvi, solidarnostnih pomočeh, povračilih stroškov, zneskih bonitet in zneskih odpravnin zaradi odpovedi pogodbe o zaposlitvi, se prispevki za socialno varnost plačujejo od dohodka, od katerega se v skladu z zakonom, ki ureja dohodnino, plačuje dohodnina;
- pri zneskih premije dodatnega zavarovanja, ki ga plačuje delodajalec v korist delavca, v skladu s 241. členom [ZPIZ-2](#), se prispevki za socialno varnost plačujejo od dohodka, od katerega se v skladu z zakonom, ki ureja dohodnino, plačuje dohodnina;
- od **regresa** se prispevki za socialno varnost plačujejo od dohodka v delu, ki presega znesek 70 % povprečne plače predpreteklega meseca zaposlenih v Republiki Sloveniji. Če se regres izplača v dveh ali več delih, se ob izplačilu naslednjega oziroma zadnjega

dela regresa ugotovi celotna višina regresa in izvrši obračun prispevkov od posameznih delov regresa za letni dopust.

Osnove za plačilo prispevkov za pokojninsko in invalidsko zavarovanje, ki so določene v 144. členu [ZPIZ-2](#), se upoštevajo tudi kot osnove za plačilo prispevkov za zdravstveno zavarovanje (v skladu s 50. členom Zakona o zdravstvenem varstvu in zdravstvenem zavarovanju – ZZVZZ), osnove za plačilo prispevkov za starševsko varstvo (v skladu z 10. členom Zakona o starševskem varstvu in družinskih prejemkih – ZSDP-1) ter kot osnove za plačilo prispevkov za zaposlovanje (v skladu s 135. členom Zakona o urejanju trga dela – ZUTD).

S prvim odstavkom 144. člena [ZPIZ-2](#) je 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](#).

Med izjemami pa ni navedeno **nadomestilo za uporabo lastnih sredstev** pri delu na domu skladno s predpisi, ki urejajo delovna razmerja, ki se po 44. členu [ZDoh-2](#) ne všteva v davčno osnovo dohodka iz delovnega razmerja do višine 5 % mesečne plače delojemalca, vendar ne več kot do višine 5 % povprečne mesečne plače zaposlenih v Sloveniji, niti ne nadomestilo za uporabo lastnega orodja, naprav in predmetov (razen osebnih vozil), potrebnih za opravljanje dela na delovnem mestu, pod pogojem, da so določena s posebnimi predpisi ali na podlagi kolektivne pogodbe oziroma notranjega akta delodajalca, ki se po 44. členu [ZDoh-2](#) ne všteva v davčno osnovo dohodka iz delovnega razmerja do višine 2 % mesečne plače delojemalca, vendar ne več kot do višine 2 % povprečne mesečne plače zaposlenih v Sloveniji.

Navedeno pomeni, da se celotni znesek nadomestila všteva v osnovo za obračun in plačilo prispevkov za socialno varnost.

5.2.1 Najnižja osnova za obračun prispevkov

Najnižja osnova za obračun prispevkov delojemalcev je, v skladu s četrnim odstavkom 144. člena Zakona o pokojninskem in invalidskem zavarovanju – [ZPIZ-2](#), znesek 60 % zadnje znane povprečne letne plače zaposlenih v Republiki Sloveniji, preračunane na mesec (v nadaljevanju: povprečna plača). Če je izplačana plača oziroma nadomestilo plače nižje od minimalne osnove, se od razlike do minimalne osnove obračunajo in plačajo vsi prispevki.

Minimalna osnova za prispevke se uvaja postopoma in v prehodnem obdobju znaša:

- od 2015 do vključno 2017: 52 % povprečne plače,
- v 2018: 54 % povprečne plače,
- v 2019: 56 % povprečne plače,
- v 2020: 58 % povprečne plače,
- od 2021 dalje: 60 % povprečne plače.

Najnižjo osnovo za plačilo prispevkov za socialno varnost v prehodnem obdobju določa 410. člen [ZPIZ-2](#). V skladu s to določbo so najnižje osnove za posamezno kategorijo zavarovancev, ki veljajo od 1. januarja 2015 dalje, vezane na znesek zadnje znane povprečne plače. Glede na stališče Ministrstva za delo, družino, socialne zadeve in enake možnosti se za vsa izplačila od 1. 1. do vključno 28. 2. za izračun minimalne osnove za zavarovance iz delovnega razmerja uporablja znesek povprečne plače predpreteklega leta, za izplačila od 1. 3. dalje pa znesek povprečne plače preteklega leta.

Zavezanci za plačilo prispevkov za razliko med najnižjo osnovo in plačo oziroma nadomestilom plače so delojemalci in delodajalci, razen za prispevke za pokojninsko in invalidsko zavarovanje in za prispevke za zdravstveno zavarovanje, kjer so delodajalci tudi zavezanci za plačilo prispevkov zavarovanca (152. člen [ZPIZ-2](#) in 50. člen Zakona o zdravstvenem varstvu in zdravstvenem zavarovanju – ZZVZZ). Če se prispevek za zdravstveno zavarovanje in prispevek za pokojninsko in invalidsko zavarovanje plačujeta od najnižje osnove za prispevke, kot je določena z [ZPIZ-2](#), je delodajalec zavezanec za plačilo prispevka za zdravstveno zavarovanje zavarovanca od razlike med najnižjo osnovo za plačilo prispevka ter plačo ali nadomestilom plače, zavarovanec pa za del prispevka, ki odpade na plačo ali nadomestilo plače.

Določba 144. člena [ZPIZ-2](#) se glede najnižje osnove za obračun prispevkov nanaša na plače in vsa nadomestila plač in se uporablja tudi pri izplačilu nadomestila za čakanje po 138. členu Zakona o delovnih razmerjih – [ZDR-1](#). Če delodajalec začasno, vendar najdlje za čas šestih mesecev v posameznem koledarskem letu, ne more zagotavljati dela delavcem, lahko z namenom ohranitve zaposlitve pisno napoti delavca na čakanje na delo doma. V skladu z drugim odstavkom 138. člena [ZDR-1](#) ima delavec v primeru čakanja na delo pravico do nadomestila plače v višini 80 odstotkov osnove iz sedmega odstavka 137. člena [ZDR-1](#).

Glede na navedeno, je treba pri izplačilu nadomestila plače po 138. členu [ZDR-1](#) obračunati in plačati prispevke, v skladu z določili 144. člena [ZPIZ-2](#), od izplačanega nadomestila oziroma od najnižje osnove, če izplačano nadomestilo ne dosega zneska najnižje osnove za obračun prispevkov.

5.3. Obračun prispevkov na podlagi sodnih postopkov

Za zavarovance, zavarovane na podlagi delovnega razmerja, je osnova za obračun in plačilo prispevkov določena v 144. členu Zakona o pokojninskem in invalidskem zavarovanju – [ZPIZ-2](#).

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. Pri obračunu in plačevanju prispevkov za socialno varnost je treba 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 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 [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, če je bil s pravnomočno sodbo, sodno poravnavo ali v postopku mediacije ugotovljen obstoj delovnega razmerja, lastnost zavarovanca na tej podlagi pridobi za obdobje, 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 PIZ pri Zavodu RS za zaposlovanje, ZPIZ v okviru ugotavljanja zavarovalnega razmerja oziroma lastnosti zavarovanca odločbo izda po predhodni uskladitvi z ZRZS.

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.

Ključni pogoj za nastanek obveznosti obračuna in plačila prispevkov za socialno varnost je poleg lastnosti zavarovane osebe tudi posamezno izplačilo oziroma prejem dohodka, od katerega se plačujejo prispevki za socialno varnost. Obveznost obračuna in plačila prispevkov za zavarovance, zaposlene pri delodajalcu s sedežem v RS je, skladno s predpisi o prispevkih za socialno varnost, vezana na dejansko izplačilo dohodka in je naložena delodajalcu. Veljavni sistem socialnih zavarovanj v Sloveniji tudi ne dopušča, da bi se zavarovanec prosto odločal o višini prispevkov, ki jih bo plačeval.

V Sloveniji je že od leta 1991 dalje uveljavljen bruto sistem dohodkov, kar pomeni, da ima upravičenec do dohodka pravico do dohodka pred plačilom davkov in prispevkov, ki se v obliki davčnega odtegljaja odtegujejo in plačujejo iz navedenega dohodka. Z zakonom pa je dana podlaga in obveznost tretji osebi (izplačevalcu dohodka), da dohodka, ki pripada upravičencu, ne izplača v polnem (bruto) znesku, temveč pripadajoči znesek dohodka zmanjša za z zakonom določen znesek davka in prispevkov, ter ga plača v imenu in za račun upravičenca. Upravičenec do dohodka tako neposredno prejme (lahko razpolaga oziroma mu je izplačan na njegov račun) dohodek, zmanjšan za z zakonom določenim zneskom davka in prispevkov. Navedeno pomeni, da upravičencu pripada dohodek v polnem znesku (bruto), dejansko pa razpolaga le z dohodkom, ki je zmanjšan za davek in prispevke (neto).

Glede na navedeno prispevkov za socialno varnost ni mogoče obravnavati (oziroma določati) kot samostojno obveznost delodajalca do delojemalca. Delodajalec je delojemalcu dolžan zagotoviti dogovorjeni znesek bruto dohodka ter v odvisnosti od tega v njegovem imenu in na njegov račun (v breme bruto dohodka) plačati prispevke za socialno varnost delojemalca in dohodnino, ter kot svojo obveznost plačati tudi prispevke delodajalca.

Upošteva se navedeno, se primeri sodnih poravn, kjer je dogovorjeno plačilo prispevkov za socialno varnost brez neto izplačila dohodka (oziroma izplačilo le v delnem znesku), lahko obravnavajo le na podlagi predpostavke, da se je delavec s sodno poravnavo odpovedal dejanskemu izplačilu neto plače, bruto plača pa je bila dejansko prejeta oziroma dana na razpolago, saj je delavec s sprejemom odločitve v okviru sodne poravnave glede neto plače dejansko razpolagal tudi z neto plačo, kot delom bruto plače. Na tej podlagi nastane obveznost izračuna, odtegnitve in plačila prispevkov delojemalca in akontacije dohodnine ter obračuna in plačila prispevkov delodajalca.

5.4 Stopnje prispevkov za socialno varnost

Stopnje prispevkov za socialno varnost, ki se obračunavajo in plačujejo od prejemkov iz delovnega razmerja določa Zakon o prispevkih za socialno varnost – [ZPSV](#) v členih od 8 do 14:

a) Prispevki delojemalcev (zavarovancev)

Prispevek za pokojninsko in invalidsko zavarovanje	15,50 %
Prispevek za obvezno zdravstveno zavarovanje	6,36 %
Prispevek za starševsko varstvo	0,10 %
Prispevek za zaposlovanje	0,14 %
Skupaj	22,10 %

b) Prispevki delodajalcev

Prispevek za pokojninsko in invalidsko zavarovanje	8,85 %
Prispevek za obvezno zdravstveno zavarovanje	6,56 %
Prispevek za zavarovanje za primer poškodbe pri delu in poklicne bolezni	0,53 %
Prispevek za starševsko varstvo	0,10 %
Prispevek za zaposlovanje	0,06 %
Skupaj	16,10 %

6.0 IZJEME IN POSEBNOSTI V ZVEZI S PLAČEVANJEM PRISPEVKOV

6.1 Invalidska podjetja

Prvi odstavek 74. člena Zakona o zaposlitveni rehabilitaciji in zaposlovanju invalidov – [ZZRZI](#) določa oprostitev plačila prispevkov (razen prispevka za zaposlovanje) za invalidska podjetja in zaposlitvene centre. Invalidska podjetja so gospodarske družbe z najmanj 40 % zaposlenih invalidov. Skladno z navedeno določbo so invalidska podjetja oproščena plačila prispevkov za socialno varnost le za zaposlene invalide. Kot izjeme, za katere velja oprostitev plačila prispevkov za vse zaposlene delavce v invalidskih podjetjih (torej za invalide in za neinvalidne), [ZZRZI](#) določa:

- zaposlitvene centre,
- invalidska podjetja, ki imajo zaposlenih več kakor tretjino invalidov, ki niso delovni invalidi II. ali III. kategorije oziroma imajo zaposlenih več kakor tretjino delovnih invalidov s prišteto dobo za pridobitev in odmero pravic na podlagi osebnih okoliščin, in
- invalidska podjetja, ki imajo zaposlenih vsaj 50 % invalidov.

Invalidska podjetja, ki so oproščena plačila prispevkov za vse zaposlene, morajo izpolnjevati zgoraj navedene pogoje v obdobju celega meseca, na katerega se nanaša izplačilo dohodka iz delovnega razmerja in vsaj do dne, ko izplačajo dohodek iz delovnega razmerja. Če v posameznem mesecu delež zaposlenih invalidov pade pod 50 %, oziroma delež invalidov, ki niso delovni invalidi II. ali III. kategorije ali delež delovnih invalidov s prišteto dobo za pridobitev in odmero pravic na podlagi osebnih okoliščin pade pod eno tretjino, mora invalidsko podjetje za tisti mesec plačati prispevke za »neinvalidne«.

Za izplačila dohodkov iz delovnega razmerja od 1. 1. 2015 dalje so invalidska podjetja, ki lahko uveljavljajo oprostitev za vse zaposlene delavce, oproščena plačila prispevkov za socialno varnost za zaposlene delavce, ki niso invalidi, le do višine trikratnika vsakokratne minimalne plače v Republiki Sloveniji (glede na podatek o minimalni plači za leto 2014 to znaša 2.367,45

EUR). Za vse zaposlene neinvalidne, katerih dohodki iz delovnega razmerja so višji, morajo invalidska podjetja plačati prispevke za socialno varnost (delojemalca in delodajalca) od razlike med dejanskimi dohodki iz delovnega razmerja delavca neinvalida in trikratnikom minimalne plače. Pravila v zvezi z oprostitvijo plačila prispevkov za socialno varnost veljajo za vse dohodke iz delovnega razmerja.

V skladu s prvim odstavkom 61. člena [ZZRZI](#) morajo delodajalci sredstva iz naslova oprostitev in ugodnosti pri plačevanju prispevkov, ki jih pridobijo zaradi zaposlovanja invalidov, prikazovati na posebnem kontu in jih lahko kot odstopljena sredstva uporabijo za namene, določene v 33. in 34. členu Uredbe Komisije (EU) št. 651/2014 z dne 17. junija 2014 o razglasitvi nekaterih vrst pomoči za združljive z notranjim trgovom pri uporabi členov 107 in 108 Pogodbe (UL L št. 187 z dne 26. 6. 2014).

6.2 Invalidi nad predpisano kvoto

V skladu s 74. členom Zakona o zaposlitveni rehabilitaciji in zaposlovanju invalidov – [ZZRZI](#) je delodajalec, na podlagi odločbe Javnega jamstvenega, preživninskega in invalidskega sklada RS, oproščen plačila prispevkov za pokojninsko in invalidsko zavarovanje delojemalca in delodajalca, od dohodkov zaposlenih invalidov nad predpisano kvoto. Navedeno velja za vse dohodke iz delovnega razmerja, od katerih se plačujejo prispevki za pokojninsko in invalidsko zavarovanje (plača, nadomestilo plače, razlika do minimalne osnove, neplačana odsotnost, bonitete, povračila stroškov in premije za prostovoljno dodatno pokojninsko zavarovanje nad neobdavčenim zneskom), razen za nadomestila, ki jih delodajalec izplačuje po predpisih pokojninskega in invalidskega zavarovanja.

[ZZRZI](#) v poglavju o kvotnem sistemu določa pogoje, kdaj se zaposleni invalid šteje za invalida nad kvoto. Za nadzor nad izpolnjevanjem kvote je pristojen Javni jamstveni, preživninski in invalidski sklad RS.

6.3 Neplačana odsotnost

Neplačana odsotnost je opredeljena v 132. členu Zakona o pokojninskem in invalidskem zavarovanju – [ZPIZ-2](#) (podaljšano zavarovanje). V skladu s tem členom se v zavarovalno dobo ob pogoju, da je plačan prispevek za obvezno pokojninsko in invalidsko zavarovanje, šteje tudi čas, ko je zavarovanec med trajanjem delovnega razmerja brez pravice do nadomestila plače odsoten z dela ali udeležen v stavki v skladu s predpisi, ki urejajo stavko.

V primeru neplačane odsotnosti z dela se od osnove, določene v 150. členu [ZPIZ-2](#), obračunajo in plačajo vsi prispevki za socialno varnost delojemalca in delodajalca. Zavezanci za plačilo navedenih prispevkov so delojemalci in delodajalci, razen za prispevek za pokojninsko in invalidsko zavarovanje, kjer je v skladu s prvim odstavkom 152. člena [ZPIZ-2](#) delodajalec zavezanec za plačilo prispevka delojemalca in delodajalca.

6.4 Delavci napoteni na delo v tujino

Napoteni delavci so delavci, ki jih slovenski delodajalec začasno napoti na opravljanje dela v drugo državo, ki ni država, v kateri običajno bivajo. V času napotitve na delo v drugo državo ostajajo ti delavci vključeni v obvezno socialno zavarovanje v Sloveniji.

Za namene pravilne določitve osnove za obračun prispevkov je treba pri delavcih, ki so napoteni na delo v tujini, upoštevati vključenost v obvezno zavarovanje glede na zavarovalno podlago:

- delavci, ki so napoteni na delo v tujino po 13. členu Uredbe (ES) 883/2004, ki ureja sočasne zaposlitve in kjer gre za običajno opravljanje dela v dveh ali več državah EU, so v obvezno zavarovanje, tudi v času napotitve, vključeni po zavarovalni podlagi 001 (delavci v delovnem razmerju na območju RS);

- delavci, ki so napoteni na delo v tujino po 12. členu Uredbe (ES) 883/2004, so v času napotitve vključeni v zavarovanje po zavarovalni podlagi 002 (delavci, ki so v delovnem razmerju pri delodajalcu s sedežem v RS, ki so bili poslani na delo v tujino in niso obvezno zavarovani po predpisih države, v katero so bili poslani) in se pri določitvi osnove za obračun in plačilo prispevkov upošteva drugi odstavek 144. člena ZPIZ-2.

Za napotene delavce je v skladu z drugim odstavkom 144. člena Zakona o pokojninskem in invalidskem zavarovanju – [ZPIZ-2](#) določeno, da se prispevki za socialno varnost plačujejo od plače, ki bi bila prejeta za enaka dela v Republiki Sloveniji. **Navedena določba velja za delavce, napotene na delo v tujino, ki so v času napotitve vključeni v socialno zavarovanje po podlagi 002.** Prispevke za socialno varnost ti zavezanci plačujejo tudi od vseh drugih prejemkov iz delovnega razmerja, vključno s stimulacijami in bonitetami ter povračili stroškov v zvezi z delom, izplačanih v denarju, bonih ali v naravi (podrobno pojasnilo objavljeno na spletnih straneh [FURS](#)).

Pravilna opredelitev osnove za plačilo prispevkov za socialno varnost za zaposlene, v delovnem razmerju pri delodajalcu s sedežem v Sloveniji in poslani na delo v tujino, ki je določena v višini plače za enaka dela v Sloveniji, je odvisna od same opredelitve plače teh oseb v skladu s predpisi o delovnih razmerjih. Znesek plače mora biti tudi naveden v pogodbi o zaposlitvi, saj so določila o znesku osnovne plače, drugih sestavinah plače ter morebitnih drugih plačilih obvezne sestavine pogodbe o zaposlitvi.

7.0 OPROSTITVE PRI PLAČEVANJU PRISPEVKOV

7.1 Delna oprostitev plačila prispevkov delodajalcev za starejše delavce

V skladu s 156. členom Zakona o pokojninskem in invalidskem zavarovanju – [ZPIZ-2](#) so zavezanci za plačilo prispevkov delodajalcev iz prve alineje prvega odstavka 153. člena [ZPIZ-2](#) oproščeni plačila prispevkov delodajalcev v višini 30 % za delavce v delovnem razmerju. Pogoj za oprostitev plačila prispevkov je, da so ti delavci dopolnili 60 let starosti. Do oprostitve prispevkov v višini 50 % pa so delodajalci upravičeni za zavarovance, ki izpolnjujejo starostni pogoj za pridobitev pravice do predčasne pokojnine po drugem odstavku 29. člena [ZPIZ-2](#).

Oprostitev plačila prispevkov delodajalca v višini 50 % za zavarovanca, ki izpolnjuje starostni pogoj po drugem odstavku 29. člena [ZPIZ-2](#), delodajalec uveljavlja, dokler je delavec pri delodajalcu zaposlen in dokler delavec ne dopolni 60 let starosti. Po tem obdobju pa je delodajalec zanj upravičen le do oprostitve plačila prispevka delodajalca v višini 30 %.

Če zavarovanec po 1. 7. 2013 sredi meseca izpolni starostni pogoj po drugem odstavku 29. člena [ZPIZ-2](#) ali dopolni starost 60 let, velja olajšava za cel mesec, kot če bi zavarovanec izpolnil starostni pogoj ali dopolnil starost v začetku meseca (oprostitev se upošteva za celotno izplačilo plače in izplačila plače ni treba razdeliti na dva dela). Prav tako se pri prehodu iz 50 % oprostitve plačila prispevka delodajalca na 30 % oprostitve, ker je zavarovanec dopolnil starost 60 let sredi meseca, po pojasnilu Ministrstva za delo, družino, socialne zadeve in enake možnosti, od izplačila plače za celotni mesec, v katerem je zavarovanec dopolnil 60 let, upošteva oprostitev plačila prispevka delodajalca v višini 30 %.

Če delavec izpolni starostni pogoj za pridobitev pravice do predčasne pokojnine po 29. členu [ZPIZ-2](#) in delodajalec uveljavi delno oprostitev plačila prispevkov delodajalca za tega delavca, lahko to delno oprostitev uveljavlja tudi, če zaradi spremembe zakonodaje (postopno višanje starostne meje za upokojitev) ob prehodu v novo koledarsko leto, delavec v začetku novega koledarskega leta ne izpolnjuje več pogojev za predčasno upokojitev. Ko delodajalec prvič uveljavi pravico do delne oprostitve plačila prispevkov delodajalcev za starejšega delavca, lahko to delno oprostitev prispevkov v skladu s 156. členom [ZPIZ-2](#) obračunava še naprej, saj tabela

iz 29. člena tega zakona, ki opredeljuje starostni pogoj za pridobitev pravice do predčasne pokojnine, opredeljuje le začetne starostne pogoje za presojo upravičenosti do delne oprostitve plačila prispevkov delodajalcev za starejše delavce.

Zakon o interventnem ukrepu na področju trga dela - [ZIUPTD](#) v 3. členu določa, da se določba 156. člena [ZPIZ-2](#) v obdobju veljavnosti ZIUPTD ne uporablja, kar pomeni, da delodajalci delne oprostitve plačila prispevkov po 156. členu ZPIZ-2 ne morejo uveljavljati ob izplačilu dohodka, ki se nanaša na obdobje od 1. januarja 2016 do 31. decembra ~~2017~~ 2019 (z novelo [ZIUPTD-A](#) je bila veljavnost tega zakona podaljšana za dve leti).

7.2 Vračilo prispevkov delodajalcev za prvo zaposlitev

Po določbi 157. člena Zakona o pokojninskem in invalidskem zavarovanju – [ZPIZ-2](#) delodajalci lahko uveljavijo vračilo prispevkov delodajalca v višini 50 % za prvo leto zaposlenosti, za drugo leto pa v višini 30 % za delavce v delovnem razmerju, in sicer to velja pri zaposlitvi delavcev, ki niso dopolnili 26 let starosti, ali mater, ki skrbijo za otroka do tretjega leta starosti. Delodajalci lahko to ugodnost uveljavljajo le, če gre za prvo zaposlitev tega delavca za nedoločen čas in pod pogojem, da delavec ostane zaposlen najmanj dve leti.

Način vračila prispevkov je določen s [Pravilnikom o vračilu dela prispevkov delodajalcev za prvo zaposlitev](#). Delodajalci oprostitve uveljavljajo pri Zavodu za pokojninsko in invalidsko zavarovanje Slovenije.

7.3 Oprostitev plačila prispevkov delodajalca za osebo mlajšo od 30 let

Zakon o interventnih ukrepih na področju trga dela in starševskega varstva – [ZIUPTDSV](#) v 2. členu določa začasno spodbudo za zaposlovanje mlajših brezposelnih oseb. Delodajalec, ki v obdobju do 1. 11. 2013 do 31. 12. 2015 sklene pogodbo o zaposlitvi za nedoločen čas z brezposelno osebo, mlajšo od 30 let, ki je najmanj tri mesece pred sklenitvijo pogodbe o zaposlitvi prijavljena v evidenci brezposelnih oseb, je za prvih 24 mesecev zaposlitve oproščen plačila vseh prispevkov za socialno varnost delodajalca.

Oprostitev plačila prispevkov velja za vse dohodke iz delovnega razmerja, od katerih se obračunavajo in plačujejo prispevki za socialno varnost delodajalcev, ne velja pa za prispevek zavarovanca (delojemalca), od razlike do minimalne osnove za plačilo prispevkov, ki ga v skladu s 152. členom Zakona o pokojninskem in invalidskem zavarovanju – [ZPIZ-2](#) plača delodajalec, saj je to prispevek zavarovanca.

Starostni pogoj 30 let mora biti izpolnjen na dan sklenitve pogodbe o zaposlitvi za nedoločen čas. Oprostitev plačila prispevkov lahko delodajalec uveljavlja tudi po dopolnjenem 30 letu zaposlene osebe, če so bili zakonsko določeni pogoji izpolnjeni v času sklenitve pogodbe o zaposlitvi.

Obdobje oprostitve plačila prispevkov delodajalca (24 mesecev) se v primeru nastopa starševskega dopusta in upravičenosti do starševskega nadomestila ne prekine (prav tako ne v primeru nastopa bolniškega staleža, daljšega od 30 dni).

Delodajalec je v skladu s tretjim odstavkom 2. člena [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 (stečaj, smrt samostojnega podjetnika), ali če delavec sam prekine delovne razmerje.

Delodajalec, ki mora prispevke doplačati, o tem obvesti pristojni finančni urad, ki na podlagi tega obvestila izda odločbo o plačilu prispevkov za socialno varnost. V odločbi se ugotovi, da mora delodajalec na podlagi določbe tretjega odstavka 2. člena [ZIUPTDSV](#) plačati prispevke delodajalca za socialno varnost, za katere je uveljavljal oprostitev.

Drugi odstavek 2. člena [ZIUPTDSV](#) določa pogoje, ki jih mora izpolnjevati delodajalec, da je upravičen do oprostitve, in sicer je to delodajalec:

- ki zadnje tri mesece pred sklenitvijo pogodbe o zaposlitvi za nedoločen čas z mlajšo brezposelno osebo iz prvega odstavka tega člena ni začel postopka odpovedi pogodbe o zaposlitvi oziroma odpovedal pogodbe o zaposlitvi delavcem iz poslovnih razlogov,
- ki pred sklenitvijo pogodbe o zaposlitvi za nedoločen čas z mlajšo brezposelno osebo iz prvega odstavka tega člena ni imel blokirane transakcijskega računa 30 ali več zaporednih dni, in
- ki je v zadnjih šestih mesecih pred sklenitvijo pogodbe o zaposlitvi za nedoločen čas z mlajšo brezposelno osebo iz prvega odstavka tega člena redno izplačeval plače in plačeval obvezne prispevke za socialno varnost zaposlenim. Ta pogoj je izpolnjen le v primeru, če je delodajalec v zadnjih šestih mesecih svojim zaposlenim plače izplačal do roka za izplačilo, ki je zanj določen v delovno pravnih aktih ter obvezne prispevke iz tega naslova poravnal v zakonskem roku. Zamudo predstavlja vsaka prekoračitev roka.

Ob izpolnjevanju vseh ostalih zakonskih pogojev lahko tudi novoustanovljeno podjetje, ki zaradi neobstoja ne izpolnjuje vseh zgoraj navedenih pogojev, uveljavlja oprostitev plačila prispevkov delodajalca za zaposlitev mlade osebe.

Na uveljavljanje oprostitve plačila prispevkov tudi ne vpliva pravno formalna sprememba delodajalca na podlagi 75. člena Zakona o delovnih razmerjih – [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).

[ZIUPTDSV](#) ne predvideva predhodnega pridobivanja dokazil o izpolnjevanju pogojev, določenih v 2. členu.

V četrtem odstavku 2. člena [ZIUPTDSV](#) so določene primerljive spodbude po drugih zakonih, ki niso združljive s spodbudo za zaposlovanje, določeno v prvem odstavku tega člena. Če delodajalec izpolnjuje pogoje, da bi uveljavljal več spodbud za zaposlovanje hkrati, se sam odloči, katero spodbudo bo uveljavljal. Subvencije za zaposlovanje, ki se podeljujejo v okviru aktivne politike zaposlovanja, niso nezdržljive s spodbudo po [ZIUPTDSV](#), kar pomeni, da delodajalec, ki je prejel takšno subvencijo, lahko uveljavlja spodbudo po 2. členu [ZIUPTDSV](#).

7.4 Plačilo prispevka za zaposlovanje po 39. členu ZUTD-A

Prehodna določba 39. člena Zakona o urejanju trga dela – [ZUTD-A](#) je namenjena spodbujanju delodajalcev k zaposlovanju delavcev za nedoločen čas in omejevanju zaposlovanja za določen čas, zato je za njeno uporabo v praksi pomembno zgolj dejstvo sklenitve nove pogodbe o zaposlitvi (za nedoločen oziroma določen čas) po uveljavitvi [ZUTD-A](#), t.j. od vključno 12. 4. 2013 dalje, pri tem pa ni pomembno, ali gre za prvo ali nadaljnjo sklenitev delovnega razmerja.

Z določbo 39. člena [ZUTD-A](#) se določa:

- oprostitev plačila prispevka delodajalca za zavarovanje za primer brezposelnosti za dve leti, če delodajalec z delavcem sklene pogodbo o zaposlitvi za nedoločen čas,
- obveznost plačila prispevka delodajalca za zavarovanje za primer brezposelnosti v višini petkratnika zneska, določenega v zakonu, ki ureja prispevke za socialno varnost za ves čas trajanja zaposlitve za določen čas, če delodajalec z delavcem sklene pogodbo o zaposlitvi za določen čas.

Delodajalec je vsakokrat, ko z delavcem sklene pogodbo o zaposlitvi za določen čas, dodatno obremenjen s plačilom prispevka za zavarovanje za primer brezposelnosti, ne glede na to, ali gre za prvo sklenitev delovnega razmerja ali za ponovno sklenitev pogodbe o zaposlitvi za določen čas po prenehanju pogodbe o zaposlitvi za določen čas. Navedeno določilo se uporablja v vseh primerih sklepanja pogodb za določen čas, razen v primeru sklenitve pogodbe o zaposlitvi za določen čas zaradi vključitve brezposelne osebe v program javnega dela po deseti alineji prvega odstavka 54. člena Zakona o delovnih razmerjih – [ZDR-1](#).

Delodajalec je oproščen plačila prispevka za zavarovanje za primer brezposelnosti, ko z delavcem sklene pogodbo o zaposlitvi za nedoločen čas, ne glede na to, ali gre za prvo sklenitev delovnega razmerja ali ne. To pomeni, da če je imel delavec sklenjeno pogodbo o zaposlitvi za določen čas in po uveljavitvi [ZUTD-A](#) sklene z istim delodajalcem pogodbo o zaposlitvi za nedoločen čas, se upošteva oprostitev plačila prispevka delodajalca za primer brezposelnosti za dobo dveh let.

V primeru odpovedi pogodbe o zaposlitvi s ponudbo nove pri istem delodajalcu, je treba izključiti uporabo določbe prvega odstavka 39. člena [ZUTD-A](#) saj gre v takšni situaciji za določeno kontinuiteto delovnega razmerja, ki ne zagotavlja doseganja opisanega namena te določbe, t.j. spodbujanja zaposlovanja za nedoločen čas.

Po pojasnilu Ministrstva za delo, družino, socialne zadeve in enake možnosti je treba v primeru, ko ima delavec sklenjeno pogodbo za določen in sredi meseca sklene z delodajalcem pogodbo o zaposlitvi za nedoločen čas (po razdelitvi obdobja zaposlitve na določen in nedoločen čas) v prvi polovici meseca višino prispevka za zavarovanje za primer brezposelnosti obračunati v petkratnem znesku, v drugem delu meseca (ko bo delavec že zaposlen za nedoločen čas) pa delodajalec plačila prispevka oprostiti. V skladu s pojasnilom navedenega ministrstva mora delodajalec v primerih, ko se pogodba o zaposlitvi spremeni tekom meseca, pripraviti ločen obračun prispevka za primer brezposelnosti za obdobje pred sklenitvijo nove pogodbe in ločeno za obdobje po sklenitvi nove pogodbe. Navedeno hkrati pomeni, da mora delodajalec za ta mesec oddati 2 ločena obračuna davčnega odtegljaja za dohodke iz delovnega razmerja – REK-1 obrazca, in sicer ločeno za obdobje pred sklenitvijo in ločeno za obdobje po sklenitvi nove pogodbe.

7.5 Oprostitev plačila prispevkov delodajalca za osebe starejše od 55 let

Zakon o interventnem ukrepu na področju trga dela - [ZIUPTD](#) določa začasno spodbudo za zaposlovanje starejših brezposelnih oseb. Delodajalec, ki v obdobju od 1. januarja 2016 do 31. decembra ~~2017~~ 2019 (podaljšanje veljavnosti [ZIUPTD](#), objavljeno v [Ur. listu RS, št. 75/17](#)) sklene pogodbo o zaposlitvi z brezposelno osebo (za določen ali nedoločen čas), starejšo od 55

let, ki je najmanj šest mesecev pred sklenitvijo pogodbe o zaposlitvi prijavljena v evidenci brezposelnih oseb, je za prvih 24 mesecev zaposlitve oproščen plačila vseh prispevkov delodajalca (16,1 % od osnove za prispevke).

Do oprostitve plačila prispevkov delodajalca je upravičen delodajalec, ki:

- zadnje tri mesece pred sklenitvijo pogodbe o zaposlitvi z brezposelno osebo, starejšo od 55 let, ni začel postopka odpovedi pogodbe o zaposlitvi ali odpovedal pogodbe o zaposlitvi delavcem iz poslovnih razlogov,
- pred sklenitvijo pogodbe o zaposlitvi z brezposelno osebo, starejšo od 55 let, ni imel blokirane transakcijskega računa 30 ali več zaporednih dni in
- je v zadnjih šestih mesecih pred sklenitvijo pogodbe o zaposlitvi z brezposelno osebo, starejšo od 55 let, redno izplačeval plače in plačeval obvezne prispevke za socialno varnost zaposlenih.

[ZIUPTD](#) v tretjem odstavku 2. člena so določene primerljive spodbude po drugih zakonih, ki niso združljive s spodbudo za zaposlovanje, določeno v prvem odstavku tega člena.

Po pojasnilu Ministrstva za delo, družino, socialne zadeve in enake možnosti delodajalec - izvajalec javnega dela, za zaposlitev brezposelne osebe spodbude po ZIUPTD ne more uveljaviti. Pri zaposlitvi v okviru javnih del je obveznost za sklenitev posebne pogodbe o zaposlitvi določena v Zakonu o delovnih razmerjih – [ZDR-1](#), posebnosti pa v Zakonu o urejanju trga dela – [ZUTD](#), ki v drugem odstavku 50. člena določa, da je lahko dolgotrajno brezposelna oseba vključena v program javnega dela največ eno leto, zaradi stanja na trgu dela pa se lahko vključitev podaljša, vendar najdalj za eno leto pri istem izvajalcu javnih del. Glavni razlog, ki narekuje smiselnost dopustitve takšne izjeme je v dejstvu, da brezposelne osebe, ki se vključijo v program javnega dela, na tej podlagi v nobenem primeru ni mogoče zaposliti na sistemiziranem delovnem mestu (ostale zaposlitve, ki se v skladu s 54. členom ZDR-1 izjemoma lahko sklenejo določen čas, se realizirajo na sistemiziranih delovnih mestih), na tej podlagi pa se delavec v javnih delih ne vključijo v organiziran delovni proces delodajalca.

Osnovni namen [ZIUPTD](#) je v spodbujanju zaposlovanja brezposelnih oseb, starejših od 55 let, medtem, ko iz same narave in sistemske urejenosti javnih del izhaja, da izvajalci javnih del spodbud za zaposlovanje ne potrebujejo; zaposlitev na tej podlagi je sofinancirana s strani države in ob upoštevanju opisanih sistemskih značilnosti javnih del ter posebnosti zaposlitve, ki se realizira na nesistemiziranem delovnem mestu izven delovnega procesa pri delodajalcu, ne more biti hkrati še predmet ukrepa spodbujanja zaposlovanja v obliki oprostitve plačila prispevkov delodajalca po ZIUPTD.

MDDSZ tudi pojasnjuje, da v primeru zaposlitve po 147. člen [ZDR-1](#) ni izpolnjen pogoj za uveljavljanje spodbude. Navedena določba ZDR-1 določa, da sme delavec, ki dela polni delovni čas, izjemoma skleniti pogodbo o zaposlitvi s krajšim delovnim časom z drugim delodajalcem, vendar največ za osem ur na teden, po poprejšnjem soglasju delodajalcev, pri katerih je zaposlen s polnim delovnim časom, če gre za opravljanje deficitarnih poklicev po podatkih zavoda za zaposlovanje ali za opravljanje vzgojno-izobraževalnih, kulturno umetniških in raziskovalnih del.

Glede na to, da ZIUPTD kot pogoj za uveljavljanje spodbude določa zaposlitev brezposelne osebe, starejše od 55 let, iz citirane ureditve v ZDR-1 pa izhaja, da lahko pogodbo o zaposlitvi zaradi opravljanja dopolnilnega dela sklene zgolj delavec, ki je že zaposlen pri drugem delodajalcu, in le po predhodnem soglasju le-tega, delodajalci v primerih sklepanja pogodb o zaposlitvi za opravljanje dopolnilnega dela do uveljavljanja spodbude po ZIUPTD ne morejo biti upravičeni saj ne gre za zaposlitev brezposelne, ampak že zaposlene osebe.

Delodajalec, ki izpolnjuje pogoje po [ZIUPTD](#), oprostitev 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 obračunu davčnega odtegljaja (REK-1 obrazcu), katerega predloži davčnemu organu ob izplačilu dohodkov iz delovnega razmerja.

8.0 PREDLAGANJE OBRAČUNOV DAVČNEGA ODTEGLJAJA

Ob vsakem izplačilu plače je delodajalec dolžan, v skladu s 135. členom Zakona o delovnih razmerjih – [ZDR-1](#), izdati delavcu pisni obračun plače in nadomestila plače za plačilno obdobje, iz katerega je razviden tudi obračun in plačilo davkov in prispevkov. Predložitev podatkov (podatki o dohodku, obračunu in plačilu akontacije dohodnine ter prispevkov za socialno varnost) delodajalca prejemniku dohodka določa tudi Zakon o davčnem postopku – [ZDavP-2](#) (peti odstavek 57. člena in drugi odstavek 353. člena).

Obvezne prispevke za socialno varnost, določene z zakoni, ki urejajo pokojninsko in invalidsko zavarovanje, zdravstveno varstvo in zdravstveno zavarovanje, starševsko varstvo in družinske prejemke in zaposlovanje izračunavajo zavezanci za prispevke v obračunu prispevkov za socialno varnost. Zavezanec za prispevke za socialno varnost, ki ni hkrati tudi zavarovanec in je plačnik davka (v skladu z 58. členom [ZDavP-2](#)), izračun prispevkov za socialno varnost opravi v obračunu davčnih odtegljajev (drugi odstavek 352. člena [ZDavP-2](#)).

Obliko obračuna davčnega odtegljaja podrobneje ureja [Pravilnik o vsebini in obliki obračuna davčnih odtegljajev ter o načinu predložitve davčnemu organu](#). Pravilnik določa, da izplačevalec dohodka iz delovnega razmerja, prek sistema eDavki predloži Obračun davčnih odtegljajev od dohodkov iz delovnega razmerja – obrazec REK-1 za dohodke, ki se všttevajo v davčno osnovo oziroma se od njih plačujejo prispevki za socialno varnost, najpozneje na dan izplačila dohodka. V obrazcu REK-1 izplačevalec dohodka izračuna davčni odtegljaj in obračuna prispevke za socialno varnost po stopnjah, ki veljajo na dan izplačila dohodka.

Rok za plačilo teh obveznosti je dan izplačila dohodka. Navedeno velja do vključno 31. 12. 2016. S spremembo 283., 325. in 374. člena [ZDavP-2](#) se uvaja 5-dnevni zamik pri plačilu davčnega odtegljaja in obveznih prispevkov za socialno varnost, ki se plačujejo po obračunu davčnega odtegljaja (REK obrazci). Sprememba se nanaša na plačilo obračunanega davčnega odtegljaja ter prispevkov za socialno varnost od vseh izplačil dohodka od 1. januarja 2017 dalje.

8.1 Predlaganje REK-1 obrazcev za invalidska podjetja

Delodajalci, ki imajo status zaposlitvenega centra ali invalidskega podjetja, ki je oproščeno plačila prispevkov za vse zaposlene delavce (podrobno v točki 6.1 tega dokumenta), predložijo REK-1 obrazec ob izplačilu dohodka iz delovnega razmerja, tako da v polju 004 označijo DA (izplačevalec je invalidsko podjetje oziroma zavod ali druga organizacija za zaposlovanje invalidov). Prispevke za socialno varnost samo obračunajo, vendar jih ne plačajo (razen prispevka za zaposlovanje) in jih kot odstopljena sredstva porabijo v skladu z določili Zakona o zaposlitveni rehabilitaciji in zaposlovanju invalidov – [ZZRZI](#). Prispevki za socialno varnost, ki se ne vplačajo na prehodne davčne podračune, se v REK-1 obrazcu prikažejo samo v stolpcu "obračunani". Navedeni plačniki davka obračunajo in dejansko plačajo prispevek za zaposlovanje.

Plačniki davka, ki imajo status invalidskega podjetja in so v skladu z določbo 74. člena [ZZRZI](#) oproščeni plačila prispevkov samo za zaposlene invalide, predložijo REK-1 obrazec ločeno za zaposlene invalide in ločeno za ostale zaposlene, tako da v polju 011a označijo 1. in 2. del izplačila:

- Izplačilo dohodka zaposlenim invalidom prikažejo na REK-1 obrazcu in v polju 004 označijo DA. Prispevke za socialno varnost samo obračunajo, vendar jih ne plačajo (razen prispevka za zaposlovanje) in jih porabijo v skladu z določili [ZZRZI](#). Prispevke za

socialno varnost, ki se ne vplačajo na prehodne davčne podračune, se v REK-1 obrazcu prikažejo samo v stolpcu "obračunani".

- Izplačilo dohodka zaposlenim »neinvalidom« prikažejo na REK-1 obrazcu in v polju 004 označijo NE (izplačevalec ni invalidsko podjetje). Prispevke za socialno varnost v celoti obračunajo in plačajo.

Plačniki davka, ki imajo status invalidskega podjetja in v skladu z določbo 74. člena [ZZRZI](#) uveljavljajo oprostitev plačila prispevkov za socialno varnost za vse zaposlene delavce, morajo v primeru, ko dohodki iz delovnega razmerja neinvalidnega delavca presežejo trikratnik minimalne plače, predložiti REK-1 obrazec ločeno za del dohodkov do trikratnika minimalne plače in ločeno za dohodke, ki presegajo trikratnik minimalne plače, in sicer tako, da v polju 011a označijo 1. in 2. del izplačila:

- Izplačilo dohodka zaposlenim neinvalidom do višine trikratnika minimalne plače prikažejo na REK-1 obrazcu in v polju 004 označijo DA (izplačevalec je invalidsko podjetje). Prispevke za socialno varnost v tem primeru plačniki davka samo obračunajo, vendar jih ne plačajo (razen prispevka za zaposlovanje) in jih porabijo v skladu z določili ZZRZI. Prispevki za socialno varnost, ki se ne vplačajo na prehodne davčne podračune, se v REK-1 obrazcu prikažejo samo v stolpcu "obračunani".
- Izplačilo dohodka zaposlenim neinvalidom, v delu, ki presegajo trikratnik minimalne plače, plačniki davka prikažejo na REK-1 obrazcu in v polju 004 označijo NE (izplačevalec ni invalidsko podjetje). Prispevke za socialno varnost v tem primeru plačniki davka v celoti obračunajo in plačajo.

Če delodajalec za določen mesec izplača plačo, nadomestilo plače ter druge dohodke iz delovnega razmerja v več delih ali ločeno, in ti skupaj presegajo trikratnik minimalne plače, je pri zadnjem izplačilu dohodka treba plačati prispevke za socialno varnost v višini, ki velja za presežek trikratnika minimalne plače.

8.2 Predlaganje REK-1 obrazca za izplačilo dela plače za poslovno uspešnost

Za namene poročanja o izplačilih dela plače za poslovno uspešnost sta na REK-1 obrazcu uvedeni 2 novi šifri vrste dohodka:

- 1151 Del plače za poslovno uspešnost, nad zneskom določenim v 44. čl. ZDoh-2
- 1152 Del plače za poslovno uspešnost v znesku, ki se ne všteva v davčno osnovo

Na REK-1 obrazcu z oznako vrste dohodka 1151 delodajalci poročajo o delu plače za poslovno uspešnost, ki presega **70% zadnjo znano povprečno mesečno plačo** zaposlenih v Sloveniji. Od tega dohodka se obračuna in plača akontacija dohodnine in prispevki za socialno varnost.

Na REK-1 obrazcu z oznako vrste dohodka 1152 delodajalci poročajo o delu plače za poslovno uspešnost v znesku do ~~70~~ 100 % zadnje znane povprečne mesečne plače zaposlenih v Sloveniji. Od tega dohodka se obračunajo in plačajo prispevki za socialno varnost, ne pa tudi akontacija dohodnine.

Na individualnem REK obrazcu delodajalci v primeru izplačila vrste dohodka 1151 izberejo vrsto dohodka 1101 Plača, nadomestilo plače in povračila stroškov v zvezi delom. V obeh primerih izplačil pa na individualnem REK obrazcu delodajalci izpolnijo tudi polja M, in sicer:

Obračun prispevkov za pokojninsko in invalidsko zavarovanje se poroča v rubriki M01, če je izplačilo dela plače za poslovno uspešnost vezano tudi na prisotnost delavca, pri čemer se v polje ure vpiše vrednost nič (0). V takem primeru se na iREK v polju A062 uporabi oznaka osnove P01.

Če izplačilo dela plače za poslovno uspešnost ni vezano na prisotnost delavca, se obračun prispevkov za pokojninsko in invalidsko zavarovanje poroča v rubriki M05. V takem primeru se na iREK v polju A062 uporabi oznaka osnove P04.

8.3. Predlaganje REK-1 obrazca za delavce, napotene na delo v tujino

Ob izplačilu plače delavcem, ki so napoteni na delo v tujino, delodajalec, ki je plačnik davka, predloži REK-1 obrazec z navedbo vrste dohodka:

- 1091: Plača in nadomestila – detaširani delavci; ta vrsta dohodka se uporabi ob izplačilu plače delavcu, ki je v socialno zavarovanje vključen po zavarovalni podlagi 002 in izplačilu plače delavcu, za katerega se uporablja posebna davčna osnova po 45. a členu ZDoh-2;
- 1001 Plača in nadomestila plače; ta vrsta dohodka se uporabi ob izplačilu plače in nadomestila plače delavcu, ki je napoten na delo v tujino v skladu s 13. členom Uredbe ES št. 883/04.

Podrobneje v [pojasnilu](#) Davčna obravnava dohodkov delavcev, ki so napoteni na delo v tujino.