



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

7. izdaja, marec 2022

KAZALO

1.0 SPLOŠNO	4
2.0 OPREDELITEV DOHODKOV IZ DELOVNEGA RAZMERJA.....	4
2.1 Dohodki iz delovnega razmerja po delovnopravni ureditvi	4
Vprašanje 1: Denarno povračilo po 118. členu ZDR-1	5
Vprašanje 2: Obdavčitev zamudnih obresti zaradi neizplačanega dohodka	5
Vprašanje 3: Obdavčitev izplačila avansa za plačo	5
Vprašanje 4: Izplačilo plač v obliki delnic	6
2.2 Drugi dohodki, ki se štejejo za dohodke iz delovnega razmerja	6
Vprašanje 5: Obdavčitev dohodkov lastnika družbe za vodenje poslovnega subjekta	7
Vprašanje 6: Avtorski honorar v okviru delovnega razmerja.....	7
Vprašanje 7: Davčna obravnava napitnin	8
3.0 DAVČNA OSNOVA DOHODKOV IZ DELOVNEGA RAZMERJA	8
3.1 Dohodki iz delovnega razmerja, ki se ne všttevajo v davčno osnovo	8
Vprašanje 7: Davčna obravnava vplačil v dodatno kolektivno zavarovanje	10
3.1.1 Plačilo za poslovno uspešnost.....	11
3.2 Posebna davčna osnova za javne uslužbence, ki so napoteni na delo v tujino, mornarje in prejemnike pokojninske rente	12
3.3. Posebna davčna osnova za napotene na čezmejno opravljanje dela.....	13
4.0 AKONTACIJA DOHODNINE OD DOHODKOV IZ DELOVNEGA RAZMERJA.....	13
4.1 Izračun akontacije dohodnine – glavni delodajalec	14
4.2 Izračun akontacije dohodnine – drugi delodajalec	15
Vprašanje 8: Sprememba odstotka akontacije dohodnine pri izplačilu dohodka.....	15
4.3 Povprečenje	16
5.0 PRISPEVKI ZA SOCIALNO VARNOST.....	17
5.1 Zavezanci za plačilo prispevkov	17
5.2 Osnova za plačilo prispevkov	17
Vprašanje 9: Obračun prispevkov od vrednosti uniform in osebnih zaščitnih sredstev	18
5.2.1 Najnižja osnova za obračun prispevkov	18
5.3. Obračun prispevkov na podlagi sodnih postopkov.....	19
Vprašanje 10: Primeri obračuna prispevkov na podlagi sodbe delovnega in socialnega sodišča	21
5.4 Stopnje prispevkov za socialno varnost.....	22
6.0 IZJEME IN POSEBNOSTI V ZVEZI S PLAČEVANJEM PRISPEVKOV	22
6.1 Invalidska podjetja	22
6.2 Invalidi nad predpisano kvoto.....	23
6.3 Neplačana odsotnost	23
6.4 Delavci napoteni na delo v tujino	23
7.0 OPROSTITVE PRI PLAČEVANJU PRISPEVKOV	24
7.1 Delna oprostitev plačila prispevkov delodajalcev za starejše delavce	24
Vprašanje 11: Uveljavljanje oprostitev po ZIUPTD in upoštevanje 39. člena ZUTD	25
7.2 Vračilo prispevkov delodajalcev za prvo zaposlitev	25
7.3 Plačilo prispevka za zaposlovanje po 39. členu ZUTD-A	25
7.4 Oprostitev plačila prispevkov delodajalca za osebe starejše od 55 let.....	26
8.0 PREDLAGANJE OBRAČUNOV DAVČNEGA ODTEGLJAJA	27
Vprašanje 12: Izplačilo dohodka, ki se nanaša na umrlega delavca	28
8.1 Predlaganje REK-1 obrazcev za invalidska podjetja	28
8.2 Predlaganje REK-1 obrazca za plačilo za poslovno uspešnost	29

8.3. Predlaganje REK-1 obrazca za delavce, napotene na delo v tujino	29
Vprašanje 13: Plačilo prispevkov od nagrade, ki jo izplača tuje matično podjetje	30
Vprašanje 13a: Plačilo akontacije dohodnine in prispevkov od nagrade, ki jo v breme slovenskega delodajalca nakaže tuje matično podjetje	30
Vprašanje 14: Izplačilo plače za obdobje, ki ni koledarski mesec	31

1.0 SPLOŠNO

Temeljni zakon, ki določa zavezanca za dohodnino, vire 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 vključuje 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.

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

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.

[ZDoh-2](#) med dohodke 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 prejeme. Denarno povračilo po 118. členu [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.

Vprašanje 2: Obdavčitev zamudnih obresti zaradi neizplačanega dohodka

Po 6. točki prvega odstavka 37. člena [ZDoh-2](#) dohodek iz delovnega razmerja vključuje tudi prejeme, 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 določilo 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 presega 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 3: Obdavčitev izplačila avansa za plačo

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 je treba upoštevati splošno pravilo po [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 in 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. 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.

Vprašanje 4: Izplačilo plač v obliki delnic

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.

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.

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 delovnopravni 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, kmetje, 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.

Vprašanje 5: Obdavčitev dohodkov lastnika družbe za vodenje poslovnega subjekta

Dohodki edinega lastnika – poslovodne osebe, ki jih prejme od družbe za opravljanje funkcije poslovodenja, se obdavčijo kot dohodek iz delovnega razmerja po 1. točki drugega odstavka 37. člena [ZDoh-2](#). Dohodki, prejeti iz naslova drugih opravljenih del za družbo, se obdavčijo kot dohodek iz drugega pogodbenega razmerja po 38. členu [ZDoh-2](#).

V davčno osnovo dohodka poslovodne osebe se všteta tudi morebitne bonitete, ki jih edini družbenik in direktor prejme v zvezi z vodenjem poslovnega subjekta. Povračila stroškov v zvezi z opravljanjem funkcije poslovodenja (prehrana med delom, stroški prevoza na delo in z dela, povračila stroškov v zvezi s službenim potovanjem) se ne všteta v davčno osnovo pod pogoji in do višin, ki jih določi vlada na podlagi 44. člena [ZDoh-2](#).

Vprašanje 6: Avtorski honorar v okviru delovnega razmerja

Za določitev davčne obravnave je pomembna ekonomska vsebina posameznega posla. Katero delo, ki ga opravi posameznik, se šteje med avtorska dela, ureja [Zakon o avtorski in sorodnih pravicah](#) - ZASP. Plačilo za opravljeno avtorsko delo, se obravnava kot plača, če je opravljanje tega dela določeno s pogodbo o zaposlitvi. Izplačilo avtorskega honorarja se 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 všteta v osnovo za obračun in plačilo vseh obveznih prispevkov.

Avtorski honorar za delo, ki ni dogovorjeno s pogodbo o zaposlitvi, se v skladu s 4. točko drugega odstavka 37. člena [ZDoh-2](#), obdavči kot dohodek iz delovnega razmerja, 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.

Avtorski honorar za delo, ki ni dogovorjeno s pogodbo o zaposlitvi, se ne všteta v osnovo za obračun in plačilo prispevkov za socialno varnost (v nadaljevanju: prispevki), ki se plačujejo od dohodkov iz delovnega razmerja. 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 všteta v osnovo za obračun in plačilo prispevkov.

Obračunavanje in plačevanje prispevkov, ko dohodek za stvaritev avtorskega dela v delovnem razmerju ni izplačan na podlagi pogodbe o zaposlitvi, ampak na podlagi druge (avtorske) pogodbe, pojasnjuje Ministrstvo za finance v dopisu, št. 428-01-7/2004/3, z dne 4. 11. 2004. Kot izhaja iz tega pojasnila, se prispevki 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 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 (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 po stopnji 6,36 %, prispevke za posebne primere zavarovanja po stopnji 8,85 % in prispevek za poškodbe pri delu po stopnji 0,53 %.

Vprašanje 7: Davčna obravnava napitnin

Napitnina predstavlja znesek denarja, ki ga zadovoljna stranka nameni fizični osebi za dobro oziroma odlično opravljeno gostinsko storitev, ki je bila plačana na podlagi izdanega računa. Pomembno je, da je znesek napitnine simboličen glede na znesek plačane cene gostinske storitve.

V primeru, ko napitnino prejme natakar in je ta napitnina namenjena le njemu, ali v primeru, ko se natakar in kuhar dogovorita, da si bosta delila prejeto napitnino (lastnik lokala pa nima dostopa do te napitnine) prejeta napitnina ni predmet obdavčitve po ZDoh-2 (prav tako ni predmet obdavčitve po ZDDPO-2 in ZDDV-1), temveč se jo davčno obravnava po Zakonu o davku na dediščine in darila – ZDDD.

V primeru, ko pa lastnik gostinskega lokala zahteva, da se vsa napitnina odloži na posebej odrejeno mesto in nato on ob koncu dneva, tedna ali meseca to napitnino razdeli med natakarje, kuharje ali ostale zaposlene, pa prejeta napitnina predstavlja prihodek pravne osebe ali fizične osebe, ki opravlja dejavnost, ali drugega subjekta, ki opravlja gostinsko dejavnost, in se obravnava v skladu z zakonom o davku od dohodkov pravnih oseb oziroma v skladu z zakonom o dohodnini. V tem primeru je napitnina tudi predmet DDV. Če to napitnino nato prejme natakar ali drugi zaposleni pri prej navedenih osebah, gre za dohodek prejemnika napitnine, ki je predmet obdavčitve v skladu z ZDoh-2.

Poleg napitnine v gostinstvu navedeno pojasnilo smiselno velja tudi za napitnine v drugih dejavnostih, v katerih stranke dajejo napitnino. Ne nanaša pa se na napitnine, ki so urejene s posebnimi predpisi (npr. z Zakonom o igrah na srečo – ZIS).

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 vštevava 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 2.903,66 evrov letno (znesek velja od 1.1.2022 dalje). Znesek premije, ki se ne všteva v davčno osnovo se uskladi skladno s 118. členom ZDoh-2 (za posamezna leta so objavljeni skupaj z dohodninsko lestvico in drugimi olajšavami [na spletni strani FURS](#));
- **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 osebnega 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 objavljeno na spletnih straneh 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](#) in drugi zakoni (npr. [Zakon o obrambi](#)) v višini odpravnine, kot je določena zaradi odpovedi pogodbe o zaposlitvi iz poslovnih razlogov ali iz razlogov nesposobnosti **oziroma iz razlogov, primerljivih poslovnemu razlogu oziroma razlogu nesposobnosti**, ki jo je delodajalec dolžan izplačati na podlagi **teh zakonov**, 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 kot pravica iz delovnega razmerja in izplačana pod pogoji, ki jih določa [ZDR-1 ali drugi zakoni](#) v višini odpravnine, ki jo je delodajalec dolžan izplačati na podlagi [teh zakonov](#), 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.
- **regres** za letni dopust, ki je določen kot pravica iz delovnega razmerja v skladu z zakonom do višine 100 % povprečne mesečne plače zaposlenih v Sloveniji. Podrobno pojasnilo v zvezi z regresom je objavljeno na [spletnih straneh](#) FURS.

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, vštevja v davčno osnovo dohodka iz delovnega razmerja. Pri določanju zneska povprečne mesečne plače zaposlenih v Sloveniji se upošteva zadnji podatek Statističnega urada Republike Slovenije.

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

Vprašanje 7: Davčna obravnava vplačil v dodatno kolektivno zavarovanje

V skladu z določili 44. člena [ZDoh-2](#) se v davčno osnovo dohodka iz delovnega razmerja ne vštevajo 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 **2.903,66** evrov letno (**znesek za leto 2022**).

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 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. Na letni ravni je delavec na podlagi plačanih premij upravičen, v okviru omejitev iz 117. člena ZDoh-2, do olajšave za prostovoljno dodatno pokojninsko zavarovanje.

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.

3.1.1 Plačilo 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.

Za katera plačila za poslovno uspešnost velja ugodnejša davčna obravnava je določeno z ZDoh-2. Pri davčni obravnavi je treba upoštevati, da se del plačilo za poslovno uspešnost že ob jezikovni razlagi veže na poslovno uspešnost izplačevalca dohodka in da je za ugodnejšo davčno obravnavo plačila 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 plačila 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 **plačila** za poslovno uspešnost iz davčne osnove dohodka iz delovnega razmerja, in sicer do višine 100 % zadnje znane povprečne mesečne plače zaposlenih v Sloveniji **oziroma do višine 100% povprečne mesečne plače delavca, vključno z nadomestili plače, izplačanih za zadnjih 12 mesecev, če je to za zavezanca ugodnejše. Ugodnejša davčna obravnava se uporablja za plačila za poslovno uspešnost, izplačano v zvezi z delovnim razmerjem v denarju ali naravi vsem upravičenim delavcem, 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 plačila za poslovno uspešnost, ali
2. da je pravica do tega izplačila določena v kolektivni pogodbi, v kateri so določena merila za pridobitev pravice do tega izplačila.

Če kriteriji za bolj ugodno davčno obravnavo izplačila niso izpolnjeni, se izplačilo davčno obravnava kot drug dohodek iz delovnega razmerja.

Vsebinska opredelitev plačila za poslovno uspešnost, ki podlega bolj ugodni davčni obravnavi, pomeni ožjenje vsebine glede na določbe ZDR-1, in sicer na način, da je določen pogoj dogovora o tem izplačilu na ravni splošnega akta delodajalca ali na ravni kolektivne pogodbe. S tako ureditvijo tako ni možna ugodnejša davčna obravnavna, če gre za dogovor o plačilu 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 plačila za poslovno uspešnost obračunajo in plačajo prispevki za socialno varnost delojemalca in delodajalca. 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.

S sedmim odstavkom 109. člena ZDoh-2 se od 1. 1. 2022 dalje v letno davčno osnovo od plačila za poslovno uspešnost všteta vsota tega dohodka, ki:

- presega 100% povprečne letne plače zaposlenih v Sloveniji, preračunane na mesec, za leto, za katero se dohodnina odmerja, po podatkih Statističnega urada Republike Slovenije, zmanjšana za sorazmerni del prispevkov za socialno varnost, ki jih mora na podlagi posebnih predpisov plačevati delavec, glede na delež teh dohodkov, ki se všttevajo v davčno osnovo, ali
- presega 100% povprečne mesečne plače delavca, vključno z nadomestili plače, za leto, za katero se dohodnina odmerja, izplačane v letu in v mesecu januarju po letu, za katero se dohodnina odmerja, zmanjšana za sorazmerni del prispevkov za socialno varnost, ki jih mora na podlagi posebnih predpisov plačevati delavec, glede na delež teh dohodkov, ki se všttevajo v davčno osnovo.

Podrobno pojasnilo v zvezi z davčno obravnavo **plačila za poslovno uspešnost** je objavljeno na [spletnih straneh FURS](#).

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, všttevajo 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 všteva 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 objavljena na spletnih straneh FURS 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 delodajalcu, pod pogojem, da delodajalec 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 zavezanca ne omogoča, da se sam odloči oziroma izbere, po kakšni stopnji se od izplačanega dohodka izračuna akontacija dohodnine, tudi če je to zanj ugodneje.

Z novelo ZDoh-2V (Uradni list 66/2019), ki velja od 1. 1. 2020, je v drugem odstavku 127. člena dodano določilo, po katerem delodajalec kot plačnik davka pozove delavca - zavezanca k opredelitvi statusa, ali je njegov glavni delodajalec ali ne. Kot glavni delodajalec se šteje tisti, pri katerem zavezanec dosega pretežni del dohodka iz delovnega razmerja (ne glede na to ali gre za polni delovni čas, krajši delovni čas ali dopolnilno zaposlitev). Zakon tudi nalaga zavezanca obveznost, da delodajalca obvešča o spremembi tega statusa.

Določeno pravilo, da plačniki davka akontacijo dohodnino od dohodkov iz delovnega razmerja izračunavajo na dva načina, kot glavni delodajalec (po stopnjah dohodnine in lestvici kot to določa drugi odstavek 127. člena ZDoh-2) ali kot delodajalec, pri katerem zavezanec ne dosega pretežni del dohodka (po 25 % stopnji kot to določa šesti odstavek 127. člena ZDoh-2), ima namen doseči čim večjo usklajenost med izračunano in odtegnjeno akontacijo dohodnine med letom in odmerjeno dohodnino na letni ravni. Predpogoj za pravilno izračunano in odtegnjeno akontacijo dohodnine pa je, da delodajalec ve, ali je zavezančev glavni delodajalec ali ne, torej ali pri njem dosega pretežni del dohodka ali ne. V ta namen je dopolnjen drugi odstavek 127. člena ZDoh-2, da delodajalec, ki je plačnik davka, zavezanca pozove k opredelitvi po statusu z vidika glavnega delodajalca, saj je za pravilni izračun akontacije dohodnine nujno, da delodajalec pozna svoj status, ki ga lahko pravilno določi le s pomočjo zavezanca, zato se zavezanca tudi naloži obveznost informiranja delodajalca v zvezi s tem. Na ta način je zagotovljena tudi večja pravna varnost oziroma nedvoumnost pri razreševanju sporov glede pravilnosti izračuna akontacije dohodnine.

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.

Po noveli ZDoh-2Z (Ur. list RS, št. 39/22), ki se uporablja od 1. 1. 2022, znaša splošna olajšava, ki se prizna vsakemu rezidentu, za davčno leto 2022 4.500 evrov letno, za davčno leto 2023 5.500 evrov, za davčno leto 2024 6.500 evrov in za naslednja davčna leta 7.500 evrov.

Za davčno leto 2022 je določeno (Pravilnik o določitvi usklajenih zneskov olajšav, enačbe za določitev olajšave in lestvice za odmero dohodnine za leto 2022; Ur. list RS, št. 41/22), da so zavezanci, ki prejemajo skupne dohodke do višine 13.716,33 evrov, upravičeni do dodatne splošne olajšave, ki se linearno spreminja v odvisnosti od višine skupnega dohodka (nižji je dohodek, višja je ta olajšava). Dodatna splošna olajšava se določi z uporabo naslednje enačbe: 19.261,43 evrov – 1,40427 x skupni dohodek.

Lestvica za odmero dohodnine in olajšave so za posamezna leta objavljene [na spletni strani FURS](#).

Če znaša skupni dohodek v evrih		Znaša splošna olajšava v evrih
Nad	Do	
	13.716,33	4.500,00 + (19.261,43 - 1,40427 x skupni dohodek)
13.716,33		4.500,00

Pri izračunu mesečne akontacije dohodnine od dohodkov iz delovnega razmerja glavni delodajalec torej v letu 2022 upošteva naslednjo splošno olajšavo:

Če znaša mesečni bruto dohodek iz delovnega razmerja v evrih		Znaša splošna olajšava v evrih
Nad	Do	
	1.143,03	375,00 + (1.605,12 - 1,40427 x bruto dohodek)
1.143,03		375,00

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 **osebna olajšava (invalidu s 100 % telesno okvaro, zavezancu po dopolnjenem 70. letu in zavezancu, ki prostovoljno in nepoklicno opravlja operativne naloge zaščite in reševanja najmanj 10 let)** in posebna osebna olajšava za vzdrževane družinske člane. Zavezanec, ki želi, da se mu pri izračunu akontacije dohodnine upošteva posebna olajšava za vzdrževanega člana (**primer obvestila na [eDavkih](#)**) ali olajšava za **opravljanje operativnih nalog zaščite in reševanja najmanj 10 let (primer obvestila na [eDavkih](#))**, 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.

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.

Vprašanje 8: Sprememba odstotka akontacije dohodnine pri izplačilu dohodka

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. [ZDoh-2](#) izračun akontacije dohodnine od dohodkov iz delovnega razmerja določa v 127. členu.

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. 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.

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.

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. Pri tem je pomembno razlikovanje med povprečenjem in izračunom akontacije dohodnine po povprečni stopnji.

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 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.

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 delavci 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) 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 znesku nadomestila za uporabo lastnih sredstev pri delu na domu in nadomestila za uporabo lastnega orodja, naprav in predmetov (razen osebnih vozil), potrebnih za opravljanje dela na delovnem mestu, 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 100 % 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, drugi in četrti alineji tretjega odstavka 144. člena [ZPIZ-2](#).

Vprašanje 9: Obračun prispevkov od vrednosti uniform in osebnih zaščitnih sredstev

Osnova za plačilo prispevkov za pokojninsko in invalidsko zavarovanje (ki velja tudi za ostale prispevke) je v splošnem določena prvim odstavkom 144. člena [ZPIZ-2](#), 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](#).

Uniforme, ki so nujne in potrebne za delo in jih mora v skladu s posebnimi predpisi zagotoviti delodajalec, se **ne** štejejo za drug prejemek iz delovnega razmerja, od katerega bi se po prvem odstavku 144. člena [ZPIZ-2](#) obračunali in plačali prispevki. 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 prejemke iz delovnega razmerja, od katerih bi se plačevali obvezni prispevki.

5.2.1 Najnižja osnova za obračun prispevkov

Najnižja osnova za obračun prispevkov delojemalcev je, v skladu s četrtim 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.

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 od razlike 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 vezana na podatke o vključenosti posameznih oseb v socialna zavarovanja, ki jih izvajajo pristojni zavodi. Pri obračunu in plačevanju prispevkov 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 če je posameznik zavarovan iz naslova delovnega razmerja, je 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 (npr. 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 po 144. členu [ZPIZ-2](#) ne obračunajo in ne 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 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 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, in mu je za ta obdobja po sodbi priznana delovno razmerje, pa se v skladu s 83. členom ZMEPIZ-1 zavarovalno razmerje oziroma lastnost zavarovanca ne ugotavlja.

Ključni pogoj za nastanek obveznosti obračuna in plačila prispevkov je poleg lastnosti zavarovane osebe tudi posamezno izplačilo oziroma prejem dohodka, od katerega se plačujejo prispevki. Obveznost obračuna in plačila prispevkov za zavarovance, zaposlene pri delodajalcu s sedežem v RS je, skladno s predpisi o prispevkih, 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 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 je dana podlaga in obveznost izplačevalcu dohodka, da dohodka ne izplača v polnem (bruto) znesku, temveč znesek dohodka zmanjša za z zakonom določen znesek davka in prispevkov, ki ga plača v imenu in za račun upravičenca. Upravičenec tako prejme (lahko razpolaga oziroma mu je izplačan na njegov račun) dohodek, zmanjšan za z zakonom določenim zneskom davka in prispevkov.

To pomeni, da upravičencu pripada dohodek v polnem znesku, dejansko pa razpolaga le z dohodkom, ki je zmanjšan za davek in prispevke (neto). Glede na navedeno prispevkov ni mogoče obravnavati 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 delojemalca in dohodnino, ter kot svojo obveznost plačati tudi prispevke delodajalca. Upoštevaje 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 delodajalca ter akontacije dohodnine ter obračuna.

Vprašanje 10: Primeri obračuna prispevkov na podlagi sodbe delovnega in socialnega sodišča

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, kar prikaže v obračunu davčnega odtegljaja (v nadaljevanju: REK obrazec), v katerem opravi tudi izračun prispevkov po drugem in tretjem odstavku 352. člena Zakona o davčnem postopku – ZDavP-2. Podrobno pojasnilo v zvezi s predlaganjem REK obrazcev je objavljeno na [spletnih straneh FURS](#).

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 ZDavP-2 izplačevalec dohodka, ki je plačnik davka, izračuna davčni odtegljaj v REK obrazcu. 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 3.2 dokumenta [Podrobnejši opis REK obrazcev in postopek oddaje](#). 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 predloži z upoštevanjem 54.a člena ZDavP-2, ki je stopil v veljavo 1. 7. 2019.

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 zahteva 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, pri tem pa je pri zavezancih za plačilo prispevkov 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 od dohodkov iz delovnega razmerja za obdobje, ko oseba ni vključena v zavarovanje na podlagi delovnega razmerja pri tej družbi. Ne glede na odločitev ZPIZ, pa je družba na podlagi sodbe dolžna izplačati dohodke in za izplačane dohodke predložiti REK obrazec, ter obračunati in plačati akontacijo dohodnine.

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 primer brezposlenosti	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 primer brezposlenosti	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 oprostitvev 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 oprostitvev plačila prispevkov za vse zaposlene delavce v invalidskih podjetjih (torej za invalide in za neinvalide), [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. 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 trgom 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 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 pa plačujejo od celotnega dohodka (podrobno pojasnilo Davčna obravnava dohodkov napotениh delavcev je 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 plačilnih obvezne sestavine pogodbe o zaposlitvi.

7.0 OPROSTITVE PRI PLAČEVANJU PRISPEVKOV

7.1 Delna oprostitvev 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. Pogoji za oprostitvev plačila prispevkov je, da so ti delavci dopolnili 60 let starosti.

V obdobju od 1. 1. 2016 do 31. 12. 2019 ko je veljal Zakon o interventnem ukrepu na področju trga dela zaradi spodbujanja zaposlovanja starejših brezposelnih oseb se določba 156. člena ZPIZ-2 ni uporabljala. Od 1. januarja 2020 dalje se ta določba spet uporablja. Oprostitvev se lahko upošteva pri obračunu plače za mesec januar 2020 in ne z januarskim izplačilom plače.

Delno oprostitvev plačila prispevkov delodajalcev se lahko uveljavlja le za delavce v delovnem razmerju, ne pa tudi za delavce, ki opravljajo dopolnilno delo (šifra podlage za zavarovanje 036). Delne oprostitvev za starejše delavce tudi ne veljajo za:

- osebe, ki so zaposlene pri delodajalcu s sedežem v tujini, za katere se v skladu s predpisi Evropske unije uporablja zakonodaja Republike Slovenije, in
- osebe v delovnem razmerju, ki hkrati pri pravni osebi, ki je delodajalec, izpolnjujejo pogoje za vključitev v zavarovanje tudi na podlagi 16. člena ZPIZ-2 (družbeniki – poslovodne osebe), vendar so prednostno zavarovani na podlagi delovnega razmerja (v enoosebni družbi je delovno razmerje družbenika lahko sklenjeno za opravljanje funkcije poslovodne osebe, v večoosebni družbi pa tudi za opravljanje drugih del).

Oprostitev dela prispevka delodajalca v višini 50 % je bila v zakonu predvidena za delavce, ki so izpolnili starostni pogoj za predčasno pokojnino v prehodnem obdobju, ko je bil ta pogoj nižji od 60 let starosti. Prehodno obdobje se je izteklo in oprostitev v tej višini ni več mogoča.

Če zavarovanec sredi meseca dopolni starost 60 let, velja olajšava za cel mesec, kot če bi zavarovanec dopolnil starost v začetku meseca (oprostitev se upošteva za celotno izplačilo plače in izplačila plače ni treba razdeliti na dva dela).

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 2019.

Vprašanje 11: Uveljavljanje oprostitve po ZIUPTD in upoštevanje 39. člena ZUTD

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. 2019. 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 (ZUTD-A), saj bi uveljavljanje obeh oprostitvev pomenilo 2x oprostitvev plačila prispevka za primer brezposelnosti. Glede na navedeno v REK obrazcu tudi ne označi uveljavljanja obeh oprostitvev ampak zgolj ene (praviloma po ZIUPTD).

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 oprostitvev uveljavljajo pri Zavodu za pokojninsko in invalidsko zavarovanje.

7.3 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:

- oprostitvev 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 z vidika obračunavanja prispevkov v primeru 39. člena [ZUTD-A](#) smiselno, da se v primeru prehoda iz zaposlitve za določen čas v zaposlitev za nedoločen čas med mesecem upošteva stanje pogodbe o zaposlitvi na prvi dan v mesecu, za katerega se oddaja obračun prispevkov za socialno zavarovanje. V takšnem primeru bo delodajalec prispevek za zaposlovanje poravnal za celoten mesec v petkratnem znesku. Navedeno hkrati pomeni, da delodajalcu za ta mesec ni treba 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 ampak odda enega za celoten mesec.

7.4 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 2019** 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). Navedeno pomeni, da se oprostitev plačila prispevkov po [ZIUPTD](#) lahko uveljavlja za obdobja od 1. 1. 2020 dalje, če je bila pogodba o zaposlitvi sklenjena do 31. 12. 2019 in so bili v času sklenitve pogodbe o zaposlitvi izpolnjeni zakonsko določeni pogoji, in sicer se oprostitev plačila prispevkov uporablja do poteka 24 mesecev od sklenitve pogodbe o zaposlitvi. **Oprostitev se lahko uveljavlja maksimalno do izplačila plače za obdobje december 2021.**

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 blokiranega 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.

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 pojasnjuje, da pogoj za oprostitve plačila prispevkov v primeru zaposlitve po 147. člen [ZDR-1](#) ni izpolnjen. ZDR-1 v 147. členu 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.

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, 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, ki ni hkrati tudi zavarovanec in je plačnik davka (v skladu z 58. členom [ZDavP-2](#)), izračun prispevkov 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.

Do vključno 31. 12. 2016 je bil rok za plačilo obveznosti na dan izplačila dohodka. S spremembo 283., 325. in 374. člena ZDavP-2 je od 1. 1. 2017 dalje uveden 5-dnevni zamik pri plačilu davčnega odtegljaja in obveznih prispevkov za socialno varnost, ki se plačujejo po REK obrazci. Petdnevni zamik pri plačilu obveznosti velja za vsa izplačila dohodka od 1. 1. 2017 dalje.

Vprašanje 12: Izplačilo dohodka, ki se nanaša na umrlega delavca

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 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 tudi povprečenje po 120. členu [ZDoh-2](#) v takem primeru ne more uporabiti. Akontacija dohodnine se v tem primeru namreč šteje kot dokončen davek.

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 (v nadaljevanju: prispevki) plačniki davka 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, 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:

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

- Izplačilo dohodka zaposlenim neinvalidom do višine 3xMP prikažejo na REK-1 obrazcu in v polju 004 označijo DA (izplačevalec je invalidsko podjetje). Prispevke v tem primeru plačniki davka samo obračunajo, vendar jih ne plačajo (razen prispevka za primer

brezposlenosti) in jih porabijo v skladu z določili ZZRZI. Prispevki, ki se ne plačajo, se v REK-1 obrazcu prikažejo samo v stolpcu "obračunani".

- Izplačilo dohodka zaposlenim neinvalidom, v delu, ki presegajo 3xMP, plačniki davka prikažejo na REK-1 obrazcu in v polju 004 označijo NE (izplačevalec ni invalidsko podjetje). Prispevke 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 plačilo za poslovno uspešnost

Za namene poročanja o izplačilih dela plače **oz. plačila** za poslovno uspešnost od 1. 1. 2020 se na REK-1 obrazcu izbere vrste dohodka:

- 1151 **Plačilo** za poslovno uspešnost

Na REK-1 obrazcu z oznako vrste dohodka 1151 delodajalci poročajo o **plačilu** za poslovno uspešnost, ne glede na to ali presega 100% zadnje znane povprečne mesečne plače zaposlenih v Sloveniji **oz. 100 % povprečne mesečne plače delavca, vključno z nadomestili plače, izplačanih za zadnjih 12 mesecev pri delodajalcu (kar velja za davčna leta od 1. 1. 2022)**, ali ne.

Na individualnem REK obrazcu delodajalci v primeru izplačila vrste dohodka 1151 izberejo vrsto dohodka 1111 **Plačilo** za poslovno uspešnost. 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 polju A062 se 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 polju A062 se uporabi oznaka osnove P04.

Podrobno pojasnilo objavljeno na [spletnih straneh FURS](#) v dokumentu Plačilo za poslovno uspešnost.

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/ali 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/ali nadomestila plače delavcu, ki je napoten na delo v tujino v skladu s 13. členom Uredbe ES št. 883/04.

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

Vprašanje 13: Plačilo prispevkov od nagrade, ki jo izplača tuje matično podjetje

Opis stanja: Prejemnik nagrade – rezident Slovenije je v delovnem razmerju za polni delovni čas (zavarovalna podlaga 001) s slovenskim delodajalcem, svoje delo opravlja izključno za svojega delodajalca in na ozemlju Slovenije. Lastnik slovenske družbe je tuja gospodarska družba s sedežem v tujini, ki želi izplačati nagrado za uspešno delo zaposlenemu v slovenski hčerinski družbi neposredno. Odhodek za to nagrade ne bi bremenil slovenske družbe. Po Zakonu dohodnini - ZDoh-2 gre za dohodek iz delovnega razmerja, ki ga izplača tuja družba, ki ni plačnik davka, zastavlja pa se dilema glede obračuna in plačila prispevkov.

Odgovor: Ob predpostavki, da gre za razmerje in izplačilo na podlagi tega razmerja, ki je ekonomsko utemeljeno in se uporablja v okviru sheme nagrajevanja med povezanimi družbami oziroma znotraj skupine, je treba tovrstne dohodke ustrezno obravnavati v okviru veljavnih predpisov. Z vidika dohodnine se v tem primeru, dohodek opredeli kot dohodek, vezan na delovno razmerje, na podlagi katerega je prejemnik dohodka opravljal svoje delo in bil za svoje delo tudi nagrajen. Obveznost plačila akontacije dohodnine se ugotovi z odločbo davčnega organa na podlagi napovedi zavezanca (ker ga izplača tuja družba, ki ni plačnik davka).

Z vidika prispevkov je treba upoštevati, da gre za dodatni dohodek za opravljeno delo po pogodbi o zaposlitvi s slovenskim delodajalcem, kar pomeni, da se ta dohodek všteva v osnovo za prispevke v skladu s 144. členom Zakona o pokojninskem in invalidskem zavarovanju - ZPIZ-2. Zavezanec za prispevke zavarovanca od tega dohodka je delavec, zavezanec za prispevke delodajalca pa je njegov delodajalec. Glede načina izračuna prispevkov se v tem primeru uporabi četrti odstavek 352. člena Zakona o davčnem postopku - ZDavP-2, s katerim je določen izračun prispevkov za primere, ko delodajalec ni plačnik davka v zvezi s konkretnim dohodkom, ki predstavlja osnovo za plačilo prispevkov. V obravnavani določbi so tako pokrite tudi situacije, ko postopek izračuna prispevkov ni vezan na izplačevalca dohodka, temveč na zavezanca za prispevke, ki je delodajalec, in njegovo opredelitev z vidika plačnika davka po ZDavP-2.

Glede na opredelitev delodajalca po ZPIZ-2 (5. točka 7. člena), po kateri je delodajalec pravna ali fizična oseba, za katero druga oseba opravlja delo v skladu s predpisi o delovnih razmerjih ali na drugi pravni podlagi, se torej v tem primeru uporablja četrti odstavek 352. člena ZDavP-2. To pomeni, da mora delodajalec za obravnavano izplačilo davčnemu organu predložiti obračun prispevkov (v skladu s prvim odstavkom 353. člena ZDavP-2) najpozneje do 15. dne v mesecu za pretekli mesec, na obrazcu Obračun prispevkov za socialno varnost za delodajalce, ki niso plačniki davka, obveznosti pa plačati najpozneje do 20. dne v mesecu za pretekli mesec.

Vprašanje 13a: Plačilo akontacije dohodnine in prispevkov od nagrade, ki jo v breme slovenskega delodajalca nakaže tuje matično podjetje

Opis stanja: Prejemnik nagrade – rezident Slovenije je v delovnem razmerju za polni delovni čas (zavarovalna podlaga 001) s slovenskim delodajalcem, svoje delo opravlja izključno za svojega delodajalca in na ozemlju Slovenije. Krovno podjetje slovenskega delodajalca družbe je tuja gospodarska družba s sedežem v tujini, ki ima organiziran nagrajevalni načrt, po katerem so do nagrad upravičeni tudi zaposleni pri slovenskem delodajalcu. Stroški nagrajevanja pa so v skupnem znesku zaračunani slovenski družbi. Strošek nagrajevanja za svoje zaposlene torej nosi slovenska družba, delodajalec prejemnikov nagrade, ki to nagrado prejmejo nakazano s strani tuje krovne družbe.

Odgovor:

V skladu s 1. točko prvega odstavka 58. člena ZDavP-2 se za plačnika davka šteje oseba, ki v svoje breme izplača dohodek, od katerega se v skladu z ZDavP-2 ali zakonom o obdavčenju izračunava, odteguje in plačuje davčni odtegljaj. Z navedeno določbo se opredelitev plačnika davka ne pogojuje z neposrednim izplačilom dohodka upravičenemu lastniku dohodka

(davčnemu zavezancu), temveč s tem, da oseba dohodek izplača v svoje breme. Torej je pogoj za opredelitev plačnika davka izpolnjen tudi v primeru, ko dohodek, ki jo bremeni, upravičenemu lastniku izplača posredno, kot je to izvedeno v opisanem primeru (nagrado je prejemnik – zaposleni pri slovenskem delodajalcu prejme nakazano od tujega krovnega podjetja).

Slovenski delodajalec, ki ga bremeni dohodek, njegovemu zaposlenemu nakazan s strani matične (tuje) družbe, je kot plačnik davka dolžan skladno z določbo prvega odstavka 285. člena ZDavP-2 akontacijo dohodnine od dohodka iz zaposlitve izračunati in odtegniti kot davčni odtegljaj v obračunu davčnega odtegljaja hkrati z obračunom dohodka iz zaposlitve. Slovenski delodajalec se torej šteje za plačnika davka in je dolžan za prejemnika dohodka na obrazcu REK-1 od prejete nagrade obračunati in plačati akontacijo dohodnine ter obvezne prispevke za socialno varnost, ki se plačujejo od dohodkov iz delovnega razmerja. Zaposleni pri slovenskem delodajalcu, ki je prejel nagrado nakazano od tuje matične družbe, v tem primeru ni sam dolžan vlagati napovedi za odmero akontacije dohodnine, saj gre za dohodek, ki ga je posredno prejel od svojega delodajalca, ki se šteje za plačnika davka.

Vprašanje 14: Izplačilo plače za obdobje, ki ni koledarski mesec

Pri obravnavi je treba ločiti delovno pravni in davčni vidik. Zakon o delovnih razmerjih - ZDR-1 v prvem odstavku 134. člena določa, da se plača izplačuje za plačilna obdobja, ki ne smejo biti daljša od enega meseca, in sicer najkasneje 18 dni po preteku plačilnega obdobja. Navedena določba se sicer ne veže na obdobje koledarskega meseca, se je pa med delodajalci izoblikovala praksa, da se pri obračunu in izplačilu plače upošteva koledarski mesec. Navedeno je povezano tudi s četrtem odstavkom 135. člena ZDR-1, ki določa, da je delodajalec dolžan najkasneje do 31. januarja delavcu izdati pisni obračun plač in nadomestil plač za preteklo koledarsko leto, iz katerega sta razvidna tudi obračun in plačilo davkov in prispevkov. Na podlagi te določbe mora delodajalec podatke o plači zagotavljati na ravni koledarskega leta.

Obveznost predlaganja podatkov davčnemu organu o izplačanih dohodkih Zakon o davčnem postopku - ZDavP-2 določa v prvem in četrtem odstavku 57. člena in drugem odstavku 353. člena. Obliko obračuna davčnega odtegljaja podrobneje ureja Pravilnik o vsebini in obliki obračuna davčnih odtegljajev ter o načinu predložitve davčnemu organu – Pravilnik.

Pri poročanju podatkov o izplačilu plač davčnemu organu velja pravilo, da se v REK-1 obrazcu poročajo podatki o izplačilu, ki se nanaša na posamezen koledarski mesec, kar je tudi v skladu s splošno in najpogostejšo prakso delodajalcev, ki plače izplačujejo za obdobje koledarskega meseca. Delodajalec, ki je plačnik davka, mora na predloženem obračunu davčnega odtegljaja za izplačilo plače in nadomestila plače - REK-1 obrazcu prikazati vse podatke o izplačani plači, ki vplivajo na obdavčenje, med drugimi mora v polju 011 vpisati podatek o mesecu in letu, na katerega se izplačilo plače nanaša. Pri poročanju tega podatka torej ni predvideno vpisovanja obdobja, ki se razlikuje od koledarskega meseca, saj se podatek poroča v obliki MM/LLLL.

Navedenemu pravilu predlaganja REK-1 obrazcev za izplačila, ki se nanašajo na obdobje koledarskega meseca, sledi tudi določba tretjega odstavka 20. člena ZDavP-2, ki določa javno objavo nepredlagateljev REK-1 obrazcev. Davčni organ v seznamu nepredlagateljev obračunov objavi podatke o zavezancih za davek (delodajalcih), ki davčnemu organu do 25. dne v mesecu pred mesecem razkritja niso predložili obračuna davčnega odtegljaja za izplačilo plače in nadomestila plače za predpretekli mesec. Na enak način davčni organ poroča podatke iz predloženih REK-1 obrazcev drugim organom, ki za izvajanje svojih nalog (primeroma Zavodu za zdravstveno zavarovanje Slovenije za izdajo potrdila A1, sodelovanje na javnih naročilih, ipd.) potrebujejo podatek, ali davčni zavezanec, ki zaposluje delavce redno izplačuje plače svojim delavcem.

Glede na navedeno bo moral delodajalec, ki je plačnik davka, v primeru izplačila plač za obdobje, ki ni enako koledarskemu mesecu, davčnemu organu poročati tako, da bo ločeno poročal o izplačani plači za posamezna obdobja v okviru koledarskega meseca. Primer: če bi imel plačnik davka obdobje za obračun plač določeno od 20. oktobra do 19. novembra, bo moral predložiti REK-1 obrazec ločeno za izplačilo plače, ki se nanaša na oktober (prikazati podatke o delu plače, ki se nanaša na obdobje od 20. do 31. oktobra) in ločen REK-1 obrazec za izplačilo plače, ki se nanaša na november (prikazati podatke o delu plače, ki se nanaša na obdobje od 1. do 19. novembra).