



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

DOHODNINA - DOHODEK IZ ZAPOSLOTITVE

Dohodki iz drugega pogodbenega razmerja

Podrobnejši opis

Julij 2022

KAZALO

1.0 OPREDELITEV DOHODKOV IZ DRUGEGA POGODBENEGA RAZMERJA	4
Odpoved izplačilu dohodka v humanitarne ali drug namene	4
1.1 Dohodki za opravljeno delo ali storitev	5
1.2 Avtorski honorar iz drugega pogodbenega razmerja	5
1.3 Začasno ali občasno delo upokojencev	6
1.4 Dohodek verskih delavcev	7
1.5 Osebno dopolnilno delo	8
1.6 Odkup zbranega odpadnega materiala	8
1.7 Izplačila članom volilnih odborov	8
1.8 Začasno ali občasno delo v kmetijstvu	8
1.9 Sejnine, izplačane članom nadzornega sveta	9
2.0 DAVČNA OSNOVA DOHODKOV IZ DRUGEGA POGODBENEGA RAZMERJA	9
2.1 Uveljavljanje dejanskih stroškov prevoza in nočitve	9
3.0 IZRAČUN AKONTACIJE DOHODNINE	10
3.1 Oprostitve in posebnosti pri plačilu akontacije dohodnine	10
4.0 PRISPEVKI ZA POKOJNINSKO IN INVALIDSKO ZAVAROVANJE OD DOHODKOV IZ DRUGEGA POGODBENEGA RAZMERJA	10
4.1 Prispevek za pokojninsko in invalidsko zavarovanje (18. člen ZPIZ-2)	10
Izjava za potrebe izvajanja 18. člena ZPIZ-2	11
Pridobitev izpisa priznanih obdobj zavarovanja	12
4.2 Prispevek za posebne primere zavarovanja (20. člen ZPIZ-2)	12
4.3 Prispevek za posebne primere zavarovanja dijakov in študentov	13
5.0 PRISPEVKI ZA ZDRAVSTVENO ZAVAROVANJE OD DOHODKOV IZ DRUGEGA POGODBENEGA RAZMERJA	14
5.1 Prispevek za poškodbe pri delu	14
5.2 Prispevek za zdravstveno zavarovanje	14
5.3 Prispevki za zdravstveno zavarovanje od dohodkov, ki jih dijaki in študentje dosegajo prek napotnic pooblaščenih organizacij za posredovanje začasnega in občasnega dela dijakov in študentov	15
6.0 PLAČEVANJE PRISPEVKOV V POVEZAVI Z DOLOČBAMI UREDBE (ES) 883/2004. 16	
7.0 PLAČEVANJE PRISPEVKOV PRI PREJEMKIH POVEZANIH S TRETJIMI DRŽAVAMI, KI NISO ČLANICE EU	16
8.0 POSEBNI DAVEK NA DOLOČENE PREJEMKE	16
8.1 Plačilo posebnega davka na določene prejeme od izplačil po mandatni pogodbi ...	17
8.2 Dohodki v prostovoljnih, ljubiteljskih športnih dejavnostih, če izplačilo nagrad ne presega 625 eur letno in dohodki sodnikov v športu	19
9.0 OBRAČUN DAVČNEGA ODTEGLJAJA	20
10.0 VPRAŠANJA IN ODGOVORI	20
Vprašanje 1: Dohodek predsednika sindikata, ki je registriran kot novinar	20
Vprašanje 2: Priznavanje študentske olajšave pri izračunu akontacije dohodnine	20
Vprašanje 3: Izplačilo članom agrarne skupnosti za opravljene ure dela	21
Vprašanje 4: Plačilo za delo družbeniku	21
Vprašanje 5: Obdavčitev dohodkov poslovodij in prokuristov	22
Vprašanje 6: Nudenje storitev prevoza med fizičnimi osebami in oglaševanje teh storitev	23

Vprašanje 7: Oglaševanje preko interneta.....	24
Vprašanje 8: Dohodki arbitrov, ki so hkrati zaposleni v odvetniški družbi	25
Vprašanje 9: Brutenje povračil stroškov osebam, ki opravljajo delo po civilni pogodbi ..	26
Vprašanje 10: Uveljavljanje dejanskih stroškov prevoza	26
Vprašanje 11: Uveljavljanje dejanskih stroškov nočitev	27
Vprašanje 12: Povračila stroškov, ki jih delodajalec plača neposredno ponudniku storitev	27
Vprašanje 13: Povračilo stroškov pri opravljanju kratkotrajnega dela	28
Vprašanje 14: Uveljavljanje povračil stroškov prevoza in nočitve od dohodka doseženega pri osebi, ki se ne šteje za plačnika davka.....	29
11.0 PREGLEDNICA OBDAVČITVE DOHODKOV	30

1.0 OPREDELITEV DOHODKOV IZ DRUGEGA POGODBENEGA RAZMERJA

Po Zakonu o dohodnini – [ZDoh-2](#) se dohodki iz drugega pogodbenega razmerja uvrščajo med dohodke iz zaposlitve. Ti dohodki so praviloma prejeti za opravljeno delo ali storitev, ustvarjeno v odvisnem razmerju (ki ni delovno razmerje) med izplačevalcem in fizično osebo in so občasnega ali začasnega značaja.

ZDoh-2 v 38. členu določa, da dohodek iz drugega pogodbenega razmerja vključuje zlasti:

- dohodek za opravljeno delo ali storitev,
- dohodek, prejet za stvaritev avtorskega dela in dohodek za izvedbo avtorskega ali folklornega dela,
- dohodek iz opravljenega dela ali storitve, ki ni dohodek iz dejavnosti ali v zvezi z dejavnostjo (primeroma posamezni posel),
- dohodek verskih delavcev iz naslova razmerja z versko skupnostjo, ki nima vseh elementov delovnega razmerja.

Če dohodki iz dela in storitev niso del opravljanja dejavnosti ali v zvezi z dejavnostjo in izhajajo iz enkratnih ali zgolj občasnih poslov, se obravnavajo kot dohodki iz zaposlitve na podlagi drugega pogodbenega razmerja v skladu z 38. členom [ZDoh-2](#). Po določbi 35. člena [ZDoh-2](#) se šteje za zaposlitev v odvisnem pogodbenem razmerju delovno razmerje in vsako drugo pogodbeno razmerje, ki glede nadzora in navodil v zvezi z opravljanjem dela ali storitev, načina opravljanja dela ali storitev, plačila za opravljanje dela ali storitev, zagotavljanja sredstev in pogojev za opravljanje dela ali storitev in drugih pravic ter odgovornosti fizične osebe in delodajalca, kaže na odvisno pogodbeno razmerje med delodajalcem in fizično osebo. Za dohodek iz zaposlitve se, v skladu s 35. členom [ZDoh-2](#), šteje dohodek, prejet na podlagi pretekle ali sedanje zaposlitve, pri čemer se za zaposlitev šteje vsako odvisno pogodbeno razmerje, v katerega vstopa fizična oseba pri opravljanju fizičnega ali intelektualnega dela, vključno z opravljanjem storitev in ustvarjanjem ali izvedbo avtorskega dela, ne glede na čas trajanja.

Oseba, ki storitve oz. delo opravlja trajno, samostojno in neodvisno, je dolžna registrirati opravljanje dejavnost. Za dohodek iz dejavnosti se, v skladu s 46. členom [ZDoh-2](#), šteje dohodek, dosežen z neodvisnim samostojnim opravljanjem dejavnosti, ne glede na namen in rezultat opravljanja dejavnosti. Opravljanje dejavnosti pomeni opravljanje vsake podjetniške, kmetijske ali gozdarske dejavnosti, poklicne dejavnosti ali druge neodvisne samostojne dejavnosti, vključno z izkoriščanjem premoženja in premoženjskih pravic. Bistvena elementa, na katerih temelji opredelitev dohodka iz dejavnosti, je neodvisnost oziroma samostojnost pri opravljanju dejavnosti in trajnost. Neodvisnost oziroma samostojnost se kaže v opravljanju dela za svoj račun in na svoj način, v svojo korist, na svojo odgovornost, ob svojem riziku. Trajnost je vezana na pojem dejavnosti, pri čemer ni mogoče govoriti o opravljanju dejavnosti, če gre za enkratni posel ali občasne nepovezane posle.

Več o davčni obravnavi dohodkov iz naslova opravljanja dejavnosti je objavljeno na [spletnih straneh](#) FURS.

Odповed izplačilu dohodka v humanitarne ali drug namene

Če se fizična oseba odpove dohodku in je ta dohodek izplačan ali nakazan humanitarni organizaciji (ali drugemu prejemniku), se za davčne namene šteje, da je bil dohodek izplačan oziroma je bil osebi dan na razpolago.

V Sloveniji je že od leta 1991 dalje uveljavljen bruto sistem dohodkov, kar pomeni, da ima upravičenec do dohodka pravico do dohodka pred plačilom davkov in prispevkov, ki se v obliki davčnega odtegljaja odtegujejo in plačujejo iz navedenega dohodka. Z zakonom pa je dana podlaga in obveznost izplačevalcu dohodka, da dohodka, ki pripada upravičencu, ne izplača v polnem (bruto) znesku, temveč pripadajoči znesek dohodka zmanjša za z zakonom določen

znesek davka in prispevkov, ter ga plača v imenu in za račun upravičenca. Upravičenec do dohodka tako neposredno prejme (lahko razpolaga oziroma mu je izplačan na njegov račun) dohodek, zmanjšan za z zakonom določenim zneskom davka in prispevkov. Navedeno pomeni, da upravičencu pripada dohodek v polnem znesku (bruto), dejansko pa razpolaga le z dohodkom, ki je zmanjšan za davek in prispevke (neto).

Po [ZDoh-2](#) so obdavčeni vsi dohodki fizične osebe, razen tistih, ki so v zakonu izrecno navedeni kot neobdavčeni oziroma oproščeni plačila dohodnine. Šteje se, da je dohodek prejet, ko je izplačan fizični osebi ali je kako drugače dan na razpolago fizični osebi (15. člen [ZDoh-2](#)). Če se fizična oseba odloči, da se njegov dohodek izplača humanitarni ali drugi organizaciji, se za davčne namene šteje, da je bil dohodek fizični osebi dan na razpolago, pa se mu je oseba odpovedala v korist tretji osebi.

1.1 Dohodki za opravljeno delo ali storitev

Dohodek za opravljeno delo ali storitev vključuje vsak posamezni dohodek za opravljeno delo ali storitev, ki ni prejet iz naslova delovnega razmerja ali iz naslova opravljanja dejavnosti.

Med dohodke za opravljeno delo ali storitev štejemo zlasti naslednje dohodke:

- dohodek za opravljeno delo na podlagi podjemne pogodbe oziroma druge iz te izvedene pogodbe, kot je mandatna pogodba, pogodba o naročilu in podobno,
- dohodek za opravljeno delo na drugi podlagi (primeroma delo na podlagi imenovanja ali izvolitve, kot je npr. pogodba o prokuri, če je prokurist pooblaščen le za zastopanje družbe, pa tudi dohodki sodnih cenilcev, tolmačev in stečajnih upraviteljev, razen če oseba to storitev opravi v okviru samostojnega opravljanja dejavnosti),
- dohodek za opravljeno delo ali storitev, ki ni dohodek iz dejavnosti ali v zvezi z dejavnostjo,
- dohodek za opravljeno delo iz naslova osebnega dopolnilnega dela,
- dohodek, prejet za stvaritev avtorskega dela in dohodek za izvedbo avtorskega ali folklornega dela,
- dohodek dijakov in študentov za opravljanje prostovoljne prakse,
- dohodek dijakov in študentov za opravljeno začasno ali občasno delo na podlagi napotnice pooblaščenega študentskega servisa ali organizacije, ki opravlja posredovanje dela,
- dohodek upokojencev za opravljeno začasno ali občasno delo,
- dohodek za opravljeno začasno ali občasno delo v kmetijstvu.

1.2 Avtorski honorar iz drugega pogodbenega razmerja

Za dohodek iz drugega pogodbenega razmerja se šteje dohodek, prejet za stvaritev avtorskega dela in dohodek za izvedbo avtorskega ali folklornega dela, ki ni prejet iz naslova delovnega razmerja ali iz naslova opravljanja dejavnosti. Katero delo, ki ga opravi posameznik, se šteje med avtorska dela, ureja [Zakon o avtorski in sorodnih pravicah](#) - ZASP.

Dohodek, dosežen v zvezi z avtorskim delom, se po Zakonu o dohodnini - [ZDoh-2](#) lahko obravnava kot:

1. dohodek iz delovnega razmerja: zavezanec od delodajalca prejema iz delovnega oziroma v povezavi z delovnim razmerjem tudi dohodke, ki izhajajo iz avtorskega dela; dohodek se v celoti šteje in obdavči kot dohodek iz delovnega razmerja, izjemo pa predstavljajo dohodki po 4. točki drugega odstavka 37. člena [ZDoh-2](#);
2. dohodek iz dejavnosti: zavezanec samostojno opravlja dejavnost in v okviru opravljanja dejavnosti oziroma v povezavi z opravljanjem dejavnosti dosega dohodke v zvezi z avtorskim delom; dohodek se v celoti šteje za dohodek iz dejavnosti, se tako obdavčuje in se upošteva za določitev zavarovalne osnove v skladu s 145. členom Zakona o pokojninskem in invalidskem zavarovanju - [ZPIZ-2](#);

3. dohodek iz drugega pogodbenega razmerja (dohodek za opravljeno delo ali storitev) ali dohodek iz izkoriščanja materialnih premoženjskih pravic: kadar gre za dohodek, ki se ne šteje za dohodek po 1. ali 2. točki.

Po ZDoh-2 se posamezen dohodek, dosežen v zvezi z avtorskim delom (opredeljen v 3. točki prejšnjega odstavka), lahko šteje za:

- dohodek iz zaposlitve,
- dohodek iz prenosa premoženjske pravice ali
- dohodek iz odsvojitve stvari, na kateri je avtorsko delo vsebovano.

Za opredelitev, na katerega od navedenih načinov se obdavči dohodek v zvezi z avtorskim delom, je treba izhajati iz vsebinskih opredelitev navedenih dohodkov oziroma na tej podlagi bistvenih ključnih elementov za vsebinsko opredelitev posameznega dohodka, doseženega na podlagi avtorskega dela. Če je dohodek dosežen v zvezi z avtorskim delom, ki je bilo naročeno in se razmerje med avtorjem in naročnikom avtorskega dela lahko opredeli kot odvisno (razmerje, ki glede nadzora in navodil v zvezi z delom, načina opravljanja dela, plačila za opravljeno delo, zagotavljanja sredstev in pogojev za opravljanje dela in pravic ter odgovornosti kaže na odvisno pogodbeno razmerje), se dohodek, dosežen v zvezi s takim avtorskim delom, šteje za dohodek iz zaposlitve.

Če je dohodek dosežen na podlagi naročenega avtorskega dela in se razmerje med avtorjem in naročnikom avtorskega dela ne more opredeliti kot odvisno razmerje, se pojavljata dve različni situaciji:

- Če gre za prenos materialne avtorske pravice ali materialne pravice izvajalca in taka pravica ni bila prenesena na drugo osebo predvsem za njeno lastno uporabo, ali če ima prenesena pravica veliko vrednost za komercialno uporabo, se obravnavani dohodek šteje za dohodek iz prenosa premoženjske pravice.
- Če je bila pravica prenesena na drugo osebo predvsem za njeno lastno uporabo ali prenesena pravica nima velike vrednosti za komercialno uporabo, ne gre za prenos materialne avtorske pravice ali materialne pravice izvajalca oziroma niso izpolnjeni pogoji iz prejšnje alineje se obravnavani dohodek šteje za dohodek iz zaposlitve. Če dohodek v zvezi z avtorskim delom doseže oseba, ki ni avtor dela (npr. dedič), je pa imetnik materialnih avtorskih pravic ali materialnih pravic izvajalca, pa se dohodek ne more šteti za dohodek iz zaposlitve.

Če posamezni dohodek za avtorsko delo izvira delno iz zaposlitve in delno iz prenosa premoženjske pravice, se šteje, da je v celoti dohodek iz zaposlitve (deseti odstavek 16. člena [ZDoh-2](#)).

Civilna kazen po 168. členu [ZASP](#) po vsebini predstavlja avtorski honorar ali nadomestilo za uporabo avtorskega dela in se davčno obravnava kot dohodek iz naslova avtorske pogodbe ter se ne more obravnavati kot odškodnina, ki je oproščena plačila dohodnine po 27. členu [ZDoh-2](#). O vrsti dohodka oziroma načinu obdavčitve pa se presoja za vsak primer posebej glede na vsebino sklenjene pogodbe (stvaritev avtorskega dela in izvedba avtorskega dela ali prenos premoženjske pravice) in način opravljanja dela, oziroma status prejemnika dohodka.

1.3 Začasno ali občasno delo upokojenecv

To delo se opravlja na podlagi pogodbe o opravljanju začasnega ali občasnega dela kot posebnega pogodbenega razmerja med delodajalcem in upravičencem, ki ima lahko tudi nekatere elemente delovnega razmerja, kot jih določa zakon, ki ureja delovna razmerja. Upravičenec do začasnega ali občasnega dela je oseba, ki ima v RS status upokojenca in tudi oseba, ki se je upokojila po predpisih druge države in na tej podlagi prejema pokojnino s strani

nosilca pokojninskega zavarovanja v drugi državi. Pogoje in omejitve v zvezi z opravljanjem začasnega ali občasnega dela upokojencev določa 27. člen Zakona o urejanju trga dela - [ZUTD](#).

V skladu s 27.e členom ZUTD delodajalci od prejemkov, izplačanih zaradi opravljenega začasnega ali občasnega dela, obračunajo in plačajo dajatev po stopnji 25 %. V skladu s 7. členom Zakona o spremembah in dopolnitvah Zakona o urejanju trga dela - ZUTD-B (Uradni list RS, št. 63/13) se od 27. 7. 2013 dalje posebni davek na določene prejemke ne plačuje na izplačila prejemkov iz naslova opravljanja začasnega in občasnega dela upokojencev.

1.4 Dohodek verskih delavcev

Če ima razmerje med versko skupnostjo in verskim delavcem vse elemente delovnega razmerja po določbah Zakona o delovnih razmerjih – [ZDR-1](#), se dohodek verskega delavca obdavči kot dohodek iz delovnega razmerja v skladu s 37. členom Zakona o dohodnini – [ZDoh-2](#). Če verska skupnost verskemu delavcu zagotavlja mesečno plačilo za delo, mora ta dohodek kot izplačevalec in plačnik davka ob izplačilu obravnavati na enak način, kot če bi bil izplačan drugim prejemnikom – fizičnim osebam (in ne v okviru dohodka po četrtem odstavku 38. člena [ZDoh-2](#)).

Če pa razmerje med verskim delavcem in versko skupnostjo nima vseh elementov delovnega razmerja, predvsem če manjka pogoj plačila za opravljeno delo, potem je dohodek tega verskega delavca obdavčen po četrtem odstavku 38. člena [ZDoh-2](#) kot dohodek iz drugega pogodbenega razmerja. Znesek dohodka po tej določbi je določen v pavšalni višini, in sicer z [Uredbo o določitvi dohodkov verskih delavcev iz naslova razmerja z versko skupnostjo](#), kjer je višina dohodka določena po posameznih skupinah verskih delavcev. Navedena uredba določa, da je verski delavec posameznik, ki vodi religiozne dejavnosti in obrede in za to ne prejema plačila za opravljeno delo.

Akontacija dohodnine od dohodka verskega delavca po četrtem odstavku 38. člena [ZDoh-2](#), se ugotavlja mesečno in se plačuje do 20. v mesecu za pretekli mesec. Akontacija dohodnine se ugotavlja na dva načina:

1. Verska skupnost se odloči, da bo predlagala obrazec za obračun davčnih odtegljajev - REK-2 obrazec. V tem primeru verska skupnost za verske delavce izpolni REK-2 obrazec, ga predloži pristojnemu finančnemu uradu do 15. v mesecu za pretekli mesec in plača akontacijo dohodnine. Verskim delavcem v takem primeru ni treba predlagati nobenih drugih izračunov oziroma obrazcev.
2. Verski delavec se odloči, da bo sam obračunal akontacijo dohodnine. V tem primeru verski delavec do 15. v mesecu za pretekli mesec predloži obrazec za ugotavljanje akontacije dohodnine verskih delavcev finančnemu uradu, kjer je vpisan v davčni register in tudi sam plača akontacijo dohodnine. Obrazec je na razpolago na finančnih uradih oziroma na [spletni strani](#) FURS.

Samo dohodki, ki izvirajo iz razmerja med versko skupnostjo in verskim delavcem, so obdavčeni na prej navedeni način (po četrtem odstavku 38. člena [ZDoh-2](#)), pri čemer se izhaja iz predpostavke, da so dohodki verskih delavcev doseženi v odvisnem razmerju z versko skupnostjo, ni pa izpolnjen pogoj določenega plačila za opravljeno delo, na način kot to velja za delovno razmerje ali za drugo civilno razmerje, zato za njih velja dohodek, določen v pavšalnem znesku.

Če pa ima verski delavec dohodke še iz drugih naslovov (npr. dohodke iz delovnega razmerja, ker je zaposlen kot učitelj, dohodke iz avtorskih pravic, dohodke iz oddajanja osebnega premoženja v najem ali dohodke iz naložb drugega premoženja), so ti dohodki obdavčeni na način, kot je sicer z [ZDoh-2](#) določeno za obdavčitev teh dohodkov.

1.5 Osebno dopolnilno delo

Osebno dopolnilno delo določa 12. člen Zakona o preprečevanju dela in zaposlovanja na črno – [ZPDZC-1](#). Za osebno dopolnilno delo se šteje, kadar posameznik osebno sam opravlja dela, ki so naštetá v prilogi 1, ki je sestavni del [Pravilnika](#) o osebnem dopolnilnem delu.

Podrobno pojasnilo o davčni obravnavi dohodkov iz naslova opravljanja osebnega dopolnilnega dela je objavljeno [na spletnih straneh FURS](#).

1.6 Odkup zbranega odpadnega materiala

Dohodki, ki jih fizična oseba dosega s kontinuiranim, zbiranjem in prodajo odpadnega materiala, pri čemer ta fizična oseba deluje samostojno in neodvisno, se obdavčijo kot dohodki, ki jih ta fizična oseba dosega v okviru opravljanja svoje dejavnosti, skladno s poglavjem III.3 ZDoh-2.

S sodbo [Vrhovnega sodišča RS, opr. št. X Ips 20/2018, z dne 20. 5. 2020](#), izdano v zvezi z davčno obravnavo dohodka, doseženega z odkupom odpadnih surovin, so dohodki fizičnih oseb, doseženi z odprodajo odpadnih surovin, upoštevaje 1. točko 32. člena [ZDoh-2](#), lahko obdavčeni z dohodnino samo v primeru, ko se lahko opredelijo kot dohodki iz dejavnosti. Po razlagi sodišča v navedeni sodbi se namreč dohodki, doseženi z zbiranjem in prodajo odpadnih surovin, ne morejo obdavčiti kot dohodek iz drugega pogodbenega razmerja po tretjem odstavku 38. člena ZDoh-2. Odločitev sodišča učinkuje od izdaje sodbe Vrhovnega sodišča, tj. od 20. 5. 2020 dalje.

Plačila fizični osebi za prepuščeni odpadni material iz lastnega gospodinjstva so oproščena plačila dohodnine v skladu s 1. točko 32. člena ZDoh-2. Pri tem je treba upoštevati, da mora skladno z določili [Uredbe o obvezni občinski gospodarski javni službi zbiranja komunalnih odpadkov](#) (v nadaljnjem besedilu: uredba) uporabnik javne službe, ki je posameznik, svoje komunalne odpadke obvezno prepuščati izvajalcu javne službe, razen v primeru izjem določenih z drugim in tretjim odstavkom 5. člena in 6. členom uredbe. Po drugem odstavku 5. člena uredbe lahko uporabnik (fizična oseba) ločene frakcije iz papirja in kartona s številko odpadka 20 01 01 in iz kovin s številko odpadka 20 01 40, ki nastanejo kot njegovi komunalni odpadki, prepušča zbiralcu, ki je vpisan v evidenco zbiralcev za zbiranje teh odpadkov, v njegovem zbirnem centru ali izvajalcu obdelave odpadkov, ki ima okoljevarstveno dovoljenje za obdelavo teh odpadkov, na kraju njihove predelave ter zagotavlja prevzemanje in nadaljnje ravnanje s temi odpadki v skladu s predpisom, ki ureja odpadke. Po pojasnilu Ministrstva za okolje in prostor prepuščanje odpadkov ne pomeni brezplačne oddaje temveč oddajo brez izpolnjenega evidenčnega lista. Torej uporabnik (fizična oseba) lahko za prepuščene odpadke, nastale v lastnem gospodinjstvu (iz drugega odstavka 5. člena), prejme tudi plačilo.

1.7 Izplačila članom volilnih odborov

Na spletni strani FURS je objavljen podrobnejši opis [Dohodki članov volilnih organov](#).

1.8 Začasno ali občasno delo v kmetijstvu

Zakon o kmetijstvu – [ZKme](#) v členih od 105.a do 105.e opredeljuje začasno in občasno delo v kmetijstvu. Navedene določbe se uporabljajo od 1. 7. 2018 dalje.

Začasno ali občasno delo v kmetijstvu je začasna ali občasna oblika dela, za katero je neposredno glede na vegetacijo, sezono oziroma naravo dela za kmetijske panoge sadjarstvo, vinogradništvo, hmeljarstvo in zelenjadarstvo značilen izrazito povečan obseg potrebe po delovni sili. Naročnik dela je lahko nosilec ali član kmetijskega gospodarstva, ki je vpisan v register kmetijskih gospodarstev - RKG, za katerega bo izvajalec opravljal določena dela na podlagi pogodbe o začasnem ali občasnem delu v kmetijstvu. Izvajalec začasnega ali občasnega dela v kmetijstvu je fizična oseba, ki opravlja delo po pogodbi.

105.e člen ZKme določa, da se delo na podlagi pogodbe o začasnem ali občasnem delu v kmetijstvu šteje kot delo v okviru drugega pravnega razmerja, za katero je naročnik dolžan izvajalca vključiti v obvezna socialna zavarovanja v skladu s predpisi, ki urejajo obvezno zdravstveno zavarovanje ter obvezno pokojninsko in invalidsko zavarovanje. Prispevki se plačujejo na enak način, kot to velja za ostale dohodke iz drugega pravnega razmerja (podrobneje v poglavju 4. in poglavju 5).

1.9 Sejnine, izplačane članom nadzornega sveta

Izplačane sejnine, pa tudi druga plačila, ki se fizičnim osebam zagotavljajo na podlagi njihovega članstva v nadzornem svetu, se obravnavajo kot dohodek iz drugega pogodbenega razmerja po 38. členu Zakona o dohodnini – [ZDoh-2](#) ne glede na to, ali je fizična oseba sicer zaposlena v družbi ali je v članstvo nadzornega sveta imenovana kot zunanji predstavnik.

2.0 DAVČNA OSNOVA DOHODKOV IZ DRUGEGA POGODBENEGA RAZMERJA

Davčna osnova dohodka iz drugega pogodbenega razmerja je prejet dohodek, vključno z morebitnimi povračili stroškov in bonitetami. Povračila stroškov se v davčno osnovo dohodka všttevajo v celotnem znesku, in sicer ne glede na to, ali je delodajalec povračila stroškov izplačal prejemniku dohodka, ali pa je nudenje posameznih storitev (npr. nočitve, prevoz) plačal neposredno ponudniku storitev.

V davčno osnovo se všttevajo tudi vse ugodnosti, ki jih delodajalec nudi zavezancu. Za vrednotenje bonitet se uporabljajo določbe 43. člena Zakona o dohodnini – [ZDoh-2](#). Več o davčni obravnavi bonitet je objavljeno na [spletni strani FURS](#).

Davčna osnova je, skladno s četrtem odstavkom 41. člena [ZDoh-2](#), dohodek zmanjšan za obvezne prispevke za socialno varnost, ki jih je na podlagi posebnih predpisov dolžan plačati delojemalec (18. člen [ZPIZ-2](#) in 55.a člen [ZZVZZ](#)) in za normirane stroške v višini 10 % od doseženega dohodka. Poleg normiranih stroškov lahko prejemnik dohodka uveljavlja tudi dejanske stroške prevoza in nočitve (podrobneje v točki 2.1).

Davčna osnova od dohodka **verskega delavca** je znesek dohodka, določen v Uredbi o določitvi dohodkov verskih delavcev iz naslova razmerja z versko skupnostjo, zmanjšan za obvezne prispevke za socialno varnost, ki jih je na podlagi posebnih predpisov dolžan plačevati verski delavec.

2.1 Uveljavljanje dejanskih stroškov prevoza in nočitve

V skladu s četrtem odstavkom 41. člena Zakona o dohodnini – [ZDoh-2](#) in 289. členom Zakona o davčnem postopku – [ZDavP-2](#) lahko zavezanec, ki prejema dohodke iz drugega pogodbenega razmerja, poleg normiranih stroškov uveljavlja tudi dejanske stroške prevoza in nočitve v zvezi z opravljanjem dela ali storitve. Ti stroški se zavezancu priznajo na podlagi predložitve dokazil o njihovem nastanku, pod pogoji in do višin, določenih z Uredbo o višini povračil stroškov v zvezi z delom in drugih dohodkov, ki se ne všttevajo v davčno osnovo - [Uredba](#) (več v vprašanjih v poglavju 10 tega dokumenta in na [spletnih straneh FURS](#)).

Dejanske stroške prevoza in nočitve lahko nerezident uveljavlja v 15 dneh od izplačila dohodka s pisnim zahtevkom pri davčnem organu.

Dejanske stroške prevoza in nočitve zavezanec, ki je rezident, uveljavlja v ugovoru zoper informativni izračun dohodnine ali pri sestavi informativnega izračuna dohodnine tako, da davčnemu organu najpozneje do 5. februarja tekočega leta za preteklo leto pošlje pisni zahtevek s podatki, ki jih davčni organ potrebuje za pravilno upoštevanje dejanskih stroškov.

Če dohodek iz drugega pogodbenega razmerja izplača oseba, ki ni plačnik davka, lahko davčni zavezanec dejanske stroške prevoza in nočitve uveljavlja v napovedi za odmero akontacije dohodnine od dohodka iz zaposlitve.

3.0 IZRAČUN AKONTACIJE DOHODNINE

Akontacija dohodnine od dohodka iz drugega pogodbenega razmerja se izračuna in plača od davčne osnove po stopnji 25 % (deseti odstavek 127. člena Zakona o dohodnini – [ZDoh-2](#)). Če dohodek iz drugega pogodbenega razmerja izplača oseba, ki je plačnik davka, izračun akontacije dohodnine opravi plačnik davka v obračunu davčnega odtegljaja (REK-2 obrazcu).

Če dohodek iz drugega pogodbenega razmerja izplača oseba, ki ni plačnik davka, akontacijo dohodnine ugotovi davčni organ na podlagi napovedi davčnega zavezanca.

Napoved za odmero akontacije dohodnine od dohodka iz drugega pogodbenega razmerja mora davčni zavezanec vložiti do petnajstega dne v mesecu za pretekli mesec pri pristojnem finančnem uradu. Zavezanec napoved lahko vloži tudi prek sistema eDavki. Obrazec napovedi je objavljen na [spletnih straneh](#) FURS.

3.1 Oprostitev in posebnosti pri plačilu akontacije dohodnine

V skladu z 282. členom Zakona o davčnem postopku – [ZDavP-2](#) se 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**. Ne glede na oprostitev plačila akontacije dohodnine, se ti dohodki všttevajo v letno davčno osnovo.

V skladu z 282.b členom ZDavP-2 se od dohodkov rezidenta, od katerih se akontacija dohodnine ugotavlja z odločbo o odmeri davka, akontacije dohodnine ne odmeri, če izračunan znesek akontacije dohodnine ne presega 20 eurov. O tem se zavezanca za davek pisno obvesti. Ne glede na oprostitev plačila akontacije dohodnine, se ti dohodki všttevajo v letno davčno osnovo za odmero dohodnine.

Od dohodka **dijaka ali študenta** za opravljeno začasno ali občasno delo na podlagi napotnice pooblaščenega študentskega servisa ali agencije, ki opravlja dejavnost posredovanja dela, se akontacija dohodnine ne izračuna in ne plača, če posamezen dohodek ne presega 400 eurov (dvanajsti odstavek 127. člena Zakona o dohodnini – [ZDoh-2](#)). Navedeno velja, če je prejemnik dohodka rezident, ki se izobrazuje in ima status dijaka ali študenta do dopolnjenega 26. leta starosti oziroma, če je starejši od 26 let in se je vpisal na študij do 26. leta starosti, in sicer za dodiplomski študij za dobo največ šest let od dneva vpisa in za podiplomski študij za največ štiri leta od dneva vpisa.

Od dohodka **verskega delavca** se akontacija dohodnine ne plača, če je dohodek enak znesku, ki zagotavlja socialno varnost v Sloveniji (enajsti odstavek 127. člena [ZDoh-2](#)).

4.0 PRISPEVKI ZA POKOJNINSKO IN INVALIDSKO ZAVAROVANJE OD DOHODKOV IZ DRUGEGA POGODBENEGA RAZMERJA

4.1 Prispevek za pokojninsko in invalidsko zavarovanje (18. člen ZPIZ-2)

V skladu z 18. členom Zakona o pokojninskem in invalidskem zavarovanju – [ZPIZ-2](#), se od 1. 1. 2014 dalje obvezno zavarujejo osebe, ki v okviru kakšnega drugega pravnega razmerja opravljajo delo, če niso obvezno pokojninsko in invalidsko zavarovane s polnim delovnim oz. zavarovalnim časom po določbah 14. do 17. člena in 19. člena [ZPIZ-2](#) ali niso prostovoljno vključene v obvezno zavarovanje po 25. členu ZPIZ-2, razen, če so uživalci pokojnine. V skladu s 6. členom Zakona o spremembah in dopolnitvah zakona za uravnoteženje javnih financ – [ZUJF-C](#), se od 1. 2. 2015 dalje obvezno zavarujejo tudi osebe, ki opravljajo začasno in občasno delo dijakov in študentov v skladu s predpisi, ki urejajo to delo.

Glede na navedeno se po 18. členu [ZPIZ-2](#) obvezno zavarujejo osebe, ki:

- niso uživalci pokojnine (ne velja za uživalce družinske pokojnine),
- ne opravljajo začasnega in občasnega dela dijakov in študentov preko študentskih servisov (**velja do 31. 1. 2015**),
- niso obvezno zavarovane in
- so obvezno zavarovane s krajšim delovnim/zavarovalnim časom.

Osnova za plačilo prispevkov za zavarovance iz 18. člena [ZPIZ-2](#) je, v skladu s 146. členom [ZPIZ-2](#), vsako posamezno plačilo za opravljeno delo oziroma storitev, prejeta na podlagi drugega pravnega razmerja, ki se po zakonu, ki ureja dohodnino šteje za dohodek.

Za zavarovance iz drugega pravnega razmerja po 18. členu [ZPIZ-2](#) se plačuje:

- prispevek zavarovanca po stopnji 15,50 % in
- prispevek delodajalca po stopnji 8,85 %.

Zavezanec za plačilo prispevka zavarovanca je zavarovanec – prejemnik dohodka sam, zavezanec za plačilo prispevka delodajalca pa je izplačevalec dohodka, če je plačnik davka v skladu z Zakonom o davčnem postopku – [ZDavP-2](#). Plačnik davka prispevke zavarovanca in delodajalca obračuna v obračunu davčnega odtegljaja (REK-2 obrazcu), katerega mora predložiti davčnemu organu najkasneje na dan izplačila dohodka.

Če dohodek iz drugega pogodbenega razmerja izplača oseba, ki ni plačnik davka, je v skladu s prvim odstavkom 114. člena Zakona o matični evidenci zavarovancev in uživalcev pravic pokojninskega in invalidskega zavarovanja – [ZMEPIZ-1](#) zavezanec za plačilo prispevka zavarovanca in delodajalca sam zavarovanec – prejemnik dohodka. Višino prispevkov, v skladu z drugim odstavkom 114. člena [ZMEPIZ-1](#), ugotovi davčni organ z odločbo, s katero izračuna akontacijo dohodnine od dohodkov, od katerih se plačuje prispevke za obvezno pokojninsko in invalidsko zavarovanje za zavarovance po 18. členu [ZPIZ-2](#). Zavezanec za prispevke mora plačati prispevke v roku in na način, ki je določen za akontacijo dohodnine od dohodkov, od katerih se plačuje prispevek za obvezno pokojninsko in invalidsko zavarovanje.

Če se v primerih iz prejšnjega odstavka, v skladu z 284.b členom [ZDavP-2](#), akontacija dohodnine od dohodkov, od katerih se plačuje prispevke za obvezno pokojninsko in invalidsko zavarovanje za zavarovance po 18. členu [ZPIZ-2](#), ne odmeri (akontacija dohodnine znaša manj kot 20 eur), prispevek ugotovi davčni organ z odločbo enkrat letno za koledarsko leto. Davčni organ odločbo izda najkasneje do 31. januarja tekočega leta za preteklo leto. Zavezanec za prispevke mora prispevke plačati v 30 dneh od vročitve odločbe (tretji odstavek 114. člena [ZMEPIZ-1](#)).

Izjava za potrebe izvajanja 18. člena [ZPIZ-2](#)

Davčni predpisi ne določajo načina preverjanja izpolnjevanja pogojev za vključitev v zavarovanje po 18. členu [ZPIZ-2](#) niti vrste dokazil, na podlagi katerih bo plačnik davka ugotovil, ali je prejemnik dohodka zavarovanec po 18. členu [ZPIZ-2](#). Velja pa poudariti, da je izplačevalec dohodka tudi plačnik davka v smislu 58. člena Zakona o davčnem postopku - [ZDavP-2](#), ki mora zagotoviti vse pogoje in poznati okoliščine posameznega primera, da bodo davčne obveznosti od izplačanega dohodka izračunane pravilno.

Podatke, na podlagi katerih se ugotovi izpolnjevanje pogojev za obvezno zavarovanje na podlagi opravljanja dela v okviru drugega pravnega razmerja, izplačevalcu prejemka zagotavlja zavarovanec. Zavarovanec mora neposredno pred izplačilom izplačevalcu podati pisno izjavo oziroma posredovati ustrezne podatke o vključenosti v zavarovanje. Za namen dokazovanja o vključenosti v obvezno zavarovanje in o delovnem/zavarovalnem času lahko zavarovanec sam

pridobi izpis obdobj zavarovanja pri Zavodu za pokojninsko in invalidsko zavarovanje Slovenije ali pa izplačevalca pisno pooblasti, da te podatke pridobi zanj.

Obveznost plačila prispevkov za zavarovance, ki so obvezno zavarovani na podlagi opravljanja dela v okviru drugega pravnega razmerja, nastane, če zavarovanec ob izplačilu prejemka iz tega pravnega razmerja izpolnjuje pogoje za obvezno zavarovanje po 18. členu ZPIZ-2. Ne glede na prej navedeno pravilo, v skladu z drugim odstavkom 78. člena [ZMEPIZ-1](#), obveznost plačila prispevkov za zavarovance v drugem pravnem razmerju nastane tudi, če ob izplačilu niso izpolnjeni pogoji za obvezno zavarovanje na tej podlagi, so pa bili izpolnjeni v obdobju, ko je zavarovanec opravljal delo v okviru drugega pravnega razmerja.

Pridobitev izpisa priznanih obdobj zavarovanja

Prošnjo za izpis priznanih obdobj zavarovanja na podlagi plačila prispevka za pokojninsko in invalidsko zavarovanje po 18. členu [ZPIZ-2](#) mora fizična oseba poslati na Zavod za pokojninsko in invalidsko zavarovanje Slovenije.

Na podlagi drugega odstavka 40. člena [ZMEPIZ-1](#) Finančna uprava RS posreduje Zavodu za pokojninsko in invalidsko zavarovanje - ZPIZ podatke za prijavo podatkov o obdobju zavarovanja in prijavo podatkov o osnovi, ter spremembe teh podatkov tudi za osebe, ki v okviru drugega pravnega razmerja opravljajo delo in izpolnjujejo pogoje za obvezno zavarovanje po predpisih o pokojninskem in invalidskem zavarovanju. FURS podatke posreduje na podlagi podatkov iz obračuna davčnega odtegljaja, odločb o odmeri akontacije dohodnine in odločb o odmeri prispevkov za socialno varnost. Na podlagi teh podatkov ZPIZ oblikuje prijavo podatkov o osnovah ter spremembe teh prijav za osebe, ki so obvezno zavarovane na podlagi opravljanja dela v okviru drugega pravnega razmerja.

V skladu s petim odstavkom 130. člena ZPIZ-2 se v zavarovalno dobo šteje obdobje, ugotovljeno na podlagi skupnega letnega zneska vseh prejemkov iz drugih pravnih razmerij, ki jih je prejel zavarovanec iz 18. člena tega zakona. Trajanje zavarovalne dobe se ugotovi tako, da se prizna po en mesec zavarovalne dobe za vsakih doseženih 60 % povprečne mesečne plače iz leta, za katero se opravi izračun, vendar največ 12 mesecev za posamezno koledarsko leto. Če skupni letni znesek vseh prejemkov iz drugih pravnih razmerij ne dosega 60 % povprečne mesečne plače, se ugotovi trajanje zavarovalne dobe v sorazmernem delu v skladu s 135. členom ZPIZ-2.

FURS ni pristojna za ugotavljanje obdobj zavarovanja, zato se izpis obdobj zavarovanja na podlagi plačila prispevkov iz dohodkov za opravljeno delo na podlagi drugega pravnega razmerja treba obrniti na ZPIZ.

4.2 Prispevek za posebne primere zavarovanja (20. člen ZPIZ-2)

Osebe, ki v okviru kakšnega drugega pravnega razmerja opravljajo delo za plačilo, so v skladu z drugo alinejo prvega odstavka 20. člena Zakona o pokojninskem in invalidskem zavarovanju – [ZPIZ-2](#), pri opravljanju tega dela obvezno zavarovane za invalidnost, in smrt, ki je posledica poškodbe pri delu ali poklicne bolezni:

- če na podlagi tega dela niso vključene v zavarovanje po 18. ali 16. členu [ZPIZ-2](#) in
- kadar se plačilo za opravljeno delo ali storitev šteje za dohodek, ki ni oproščen plačila dohodnine in ni drug dohodek po zakonu, ki ureja dohodnino.

Iz tega naslova se plačuje prispevek za posebne primere zavarovanja po stopnji 8,85 %. Stopnja prispevka je določena s četrnim odstavkom 143. člena [ZPIZ-2](#) in 8. členom Zakona o prispevkih za socialno varnost - [ZPSV](#) in je enaka stopnji prispevka delodajalca.

Osnova za plačilo prispevka za posebne primere zavarovanja je vsako posamezno plačilo za opravljeno delo oziroma storitev, prejeta na podlagi drugega pravnega razmerja, ki se po zakonu, ki ureja dohodnino, šteje za dohodek, razen če gre za plačilo, prejeta na podlagi drugega

pravnega razmerja, na podlagi katerega je oseba zavarovana po tretjem do petem odstavku 20. člena [ZPIZ-2](#) (148. člen ZPIZ-2).

Zavezanci za plačilo tega prispevka so pravne in fizične osebe, pri katerih zavarovanci iz druge alineje prvega odstavka 20. člena [ZPIZ-2](#) dosegajo dohodke (prvi odstavek 154. člena ZPIZ-2). Navedeni prispevek zavezanci plačajo zlasti od naslednjih dohodkov:

- dohodek na podlagi pogodbe o delu ali delovršne pogodbe,
- dohodek za opravljanje funkcije, na podlagi imenovanja ali izvolitve (kot je primeroma dohodek prokuristov pooblaščenih za zastopanje družbe),
- dohodek za opravljanje poslovodne funkcije (ne glede na to, da se dohodek po Zakonu o dohodnini – [ZDoh-2](#) šteje za dohodek iz delovnega razmerja), če poslovodja pri doseganju dohodkov iz naslova poslovanja ni vključen v zavarovanje po 16. členu [ZPIZ-2](#),
- nagrade stečajnemu upravitelju, likvidacijskemu upravitelju in upravitelju prisilne poravnave,
- plačilo za delo sodnih izvedencev, sodnih cenilcev in tolmačev,
- dohodka za stvaritev avtorskega dela in dohodek za izvedbo avtorskega ali folklornega dela, in sicer od vseh dohodkov ne glede na to, ali so pridobljeni v okviru drugega pravnega ali v okviru delovnega razmerja,
- od 1. 2. 2015 dalje tudi od dohodka za opravljeno začasno in občasno delo dijakov in študentov preko študentskih servisov (primeroma družbeniki in osebe, ki imajo registrirano opravljanje dejavnosti),
- dohodek na podlagi začasnega in občasnega dela upokojujencev,
- dohodek na podlagi začasnega ali občasnega dela v kmetijstvu.

4.3 Prispevek za posebne primere zavarovanja dijakov in študentov

Za invalidnost in smrt, ki je posledica poškodbe pri delu, so v skladu s tretjim odstavkom 20. člena Zakona o pokojninskem in invalidskem zavarovanju – [ZPIZ-2](#) obvezno zavarovani tudi:

- dijaki in študenti pri praktičnem pouku, pri opravljanju proizvodnega dela ali delovne prakse in na strokovnih ekskurzijah (prva alineja tretjega odstavka 20. člena [ZPIZ-2](#)),
- osebe, ki so po končanem šolanju na prostovoljni praksi, ne glede na to, ali za to prakso prejemajo nagrado (tretja alineja tretjega odstavka 20. člena [ZPIZ-2](#)),
- dijaki in študenti na dodiplomskem in podiplomskem študiju pri opravljanju začasnega in občasnega dela v skladu s predpisi, ki urejajo to delo (deveta alineja tretjega odstavka 20. člena [ZPIZ-2](#)). V skladu s 6. členom Zakona o spremembah in dopolnitvah zakona za uravnoteženje javnih financ – [ZUJF-C](#) ta določba velja do 31. 1. 2015.

V skladu s prvim odstavkom 143. člena [ZPIZ-2](#), se prispevek za posebne primere zavarovanja za navedene osebe plača v pavšalnem znesku, ki ga določi zavod. Na podlagi 4. člena [Sklepa o določitvi prispevkov za posebne primere zavarovanja](#) od 1. 4. 2022 dalje znaša prispevek 12,31 evrov letno. Znesek se spreminja 1x letno. Zneski pavšalnih prispevkov veljavni v posameznem obdobju so objavljeni na [spletnih straneh FURS](#).

Zavezanci za plačilo navedenega prispevka so, v skladu s prvim odstavkom 154. člena [ZPIZ-2](#), pravne in fizične osebe, pri katerih so dijaki in študenti na usposabljanju ali delu oziroma do 31. 1. 2015 tudi pooblaščne organizacije, ki posredujejo začasno in občasno delo dijakov in študentov v skladu s predpisi, ki urejajo to delo.

5.0 PRISPEVKI ZA ZDRAVSTVENO ZAVAROVANJE OD DOHODKOV IZ DRUGEGA POGODBENEGA RAZMERJA

5.1 Prispevek za poškodbe pri delu

V skladu s 5. točko 17. člena Zakona o zdravstvenem varstvu in zdravstvenem zavarovanju – [ZZVZZ](#) so obvezno zdravstveno zavarovane za primer poškodbe pri delu in poklicne bolezni osebe, ki izpolnjujejo naslednje pogoje:

- oseba v okviru drugega pravnega razmerja opravlja delo oziroma storitev za plačilo,
- plačilo, prejeto na podlagi tega pravnega razmerja, se na podlagi zakona, ki ureja dohodnino, šteje za dohodek in ni oproščen plačila dohodnine ali ni drug dohodek na podlagi zakona, ki ureja dohodnino,
- na podlagi tega dela oseba ni že zavarovana za poškodbo pri delu in poklicno bolezen po 16. členu, 18. členu ali na podlagi drugih točk 17. člena [ZZVZZ](#) (ker je bila z novelo Zakona o spremembah in dopolnitvah zakona za uravnoteženje javnih financ – [ZUJF-C](#) uvedena sprememba za zavarovance po 6. točki 17. člena [ZZVZZ](#), se od uveljavitve [ZUJF-C](#) dalje, torej od 1. 2. 2015, prispevek plačuje tudi od dohodkov dijakov in študentov za opravljeno začasno in občasno delo preko pooblaščenice organizacije, ki posreduje to delo v skladu s predpisi, ki urejajo to delo).

Prispevek za poškodbe pri delu in poklicne bolezni se, za zavarovance po 5. točki 17. člena [ZZVZZ](#), plačuje po stopnji 0,53 % od vsakega posameznega dohodka oz. plačila za opravljeno delo ali storitev, prejeto na podlagi drugega pravnega razmerja, ki se po zakonu, ki ureja dohodnino, šteje za dohodek in ni oproščen plačila dohodnine ali ni drug dohodek na podlagi zakona, ki ureja dohodnino. Zavezanec za plačilo prispevka je v skladu z 2. točko 49. člena [ZZVZZ](#) delodajalec, pri katerem je zavarovanec iz 5. točke 17. člena na delu.

Prispevek za poškodbe pri delu, po stopnji 0,53 %, se plačuje tudi od **dohodkov poslovođij** in dohodkov za opravljeno **avtorsko delo v okviru delovnega razmerja**, ki se po [ZDoh-2](#) štejeta za dohodke iz delovnega razmerja. V primeru dohodkov poslovođje, se ta prispevek plačuje, če poslovođja pri doseganju teh dohodkov ni vključen v zavarovanje po 16. členu [ZPIZ-2](#).

Za poškodbo pri delu in poklicno bolezen so, v skladu s 3. točko 17. člena [ZZVZZ](#), zavarovane tudi osebe, ki so **na prostovoljni praksi**, ne glede na to ali za to prakso prejemajo nagrado. Pravne in fizične osebe, pri katerih te osebe delajo, plačujejo pavšalni prispevek za zdravstveno zavarovanje mesečno. Znesek se spreminja enkrat letno in je objavljen tudi na [spletnih straneh FURS](#).

Upokojenci, ki opravljajo začasno ali občasno delo, so pri tem delu, skladno s 34. členom Zakona o urejanju trga dela - [ZUTD-A](#), zavarovani za poškodbo pri delu in poklicno bolezen po 12. točki 17. člena [ZZVZZ](#). Pravne in fizične osebe, pri katerih ti upokojenci delajo, plačujejo pavšalni prispevek za zdravstveno zavarovanje. Znesek se spreminja 1x letno. Zneski pavšalnih prispevkov veljavni v posameznem obdobju so objavljeni na [spletnih straneh FURS](#)

5.2 Prispevek za zdravstveno zavarovanje

V skladu z določbo 55.a člena Zakona o zdravstvenem varstvu in zdravstvenem zavarovanju – [ZZVZZ](#) se od dohodkov, ki jih osebe, ki so vključene v obvezno zdravstveno zavarovanje na podlagi 15. ali 20. člena [ZZVZZ](#), dosegajo v okviru drugega pravnega razmerja, obračuna in plača prispevek delojemalca za zdravstveno zavarovanje po stopnji 6,36 %. Navedeni prispevek se obračunava od dohodkov iz drugega pravnega razmerja, na podlagi katerega osebe niso zavarovane po 15. členu [ZZVZZ](#), z izjemo dela opravljenega na podlagi 6. točke 17. člena [ZZVZZ](#) (dijaki in študentje pri opravljanju dela preko pooblaščenih organizacij). Ta izjema velja do 31. 1. 2015, od 1. 2. 2015 pa je z Zakonom o spremembah in dopolnitvah zakona za uravnoteženje

javnih financ – [ZUJF-C](#) spremenjena 6. točka 17. člena [ZZVZZ](#) in se tudi od dohodkov teh oseb plačuje prispevek za zdravstveno zavarovanje po stopnji 6,36 %..
Osnova za izračun in plačilo prispevka je prejet dohodek.

Če dohodek izplača oseba, ki se po 58. členu Zakona o davčnem postopku – [ZDavP-2](#) šteje za plačnika davka, prispevek za zdravstveno zavarovanje zavarovanca in prispevek za poškodbe pri delu (v breme delodajalca) obračuna plačnik davka v obračunu davčnega odtegljaja (REK-2 obrazcu), katerega mora predložiti davčnemu organu najpozneje na dan izplačila dohodka.

Če dohodek iz drugega pravnega razmerja izplača oseba, ki se ne šteje za plačnika davka, navedeni prispevek v skladu z 19. členom novele [ZZVZZ](#) ugotovi davčni organ z odločbo, s katero izračuna akontacijo dohodnine od dohodkov, od katerih se plačuje prispevek. Zavezanec – prejemnik dohodka mora prispevek plačati v roku in na način, ki je določen za akontacijo dohodnine od dohodkov, od katerih se plačuje prispevek. Če se, v skladu z 284.b členom [ZDavP-2](#), akontacija dohodnine, ne odmeri (akontacija dohodnine znaša manj kot 20 eur) prispevek ugotovi davčni organ z odločbo enkrat letno za koledarsko leto. Davčni organ odločbo izda najkasneje do 31. januarja tekočega leta za preteklo leto. Zavezanec za prispevke mora prispevke plačati v 30 dneh od vročitve odločbe (19. člen novele [ZZVZZ-M](#)).

Prispevek za zdravstveno zavarovanje po stopnji 6,36 % se plačuje tudi od dohodkov poslovodij in dohodkov za opravljeno avtorsko delo v okviru delovnega razmerja, ki se po [ZDoh-2](#) štejeta za dohodke iz delovnega razmerja. V primeru dohodkov iz naslova poslovođenja se ta prispevek plačuje, če poslovodja pri doseganju teh dohodkov ni vključen v zavarovanje po 6. točki prvega odstavka 15. člena [ZZVZZ](#).

Za osebe (tujci), ki v RS niso vključeni v obvezno zdravstveno zavarovanje po 15. oziroma 20. členu [ZZVZZ](#), se prispevek za zdravstveno zavarovanje ne plačuje.

5.3 Prispevki za zdravstveno zavarovanje od dohodkov, ki jih dijaki in študentje dosegajo prek napatnic pooblaščenih organizacij za posredovanje začasnega in občasnega dela dijakov in študentov

Z Zakonom o spremembah in dopolnitvah zakona za uravnoteženje javnih financ – [ZUJF-C](#) se za zavarovance iz 6. točke 17. člena Zakona o zdravstvenem varstvu in zdravstvenem zavarovanju – [ZZVZZ](#) (učenci srednjih šol oziroma študenti višjih in visokih šol pri opravljanju dela preko pooblaščenih organizacij) uvaja plačilo prispevka za poškodbe pri delu in poklicno bolezen po stopnji 0,53 %. Osnova za plačilo prispevka je dohodek za opravljeno začasno in občasno delo, ki se po zakonu, ki ureja dohodnino šteje za dohodek in ni oproščen plačila dohodnine.

Zavezanci za plačilo prispevka so plačniki davka. V skladu s 5. členom novele [ZUJF-C](#) se za plačnika davka šteje organizacija oziroma delodajalci, ki posredujejo začasna in občasna dela osebam iz drugega odstavka 6.b člena Zakona o zaposlovanju in zavarovanju za primer brezposelnosti - [ZZZPB](#).

Prav tako je z uveljavitvijo novele [ZUJF-C](#) uvedeno plačilo prispevka za zdravstveno zavarovanje po 55.a členu [ZZVZZ](#), ki se plačuje po stopnji 6,36 %. Osnova za plačilo tega prispevka je dohodek za opravljeno začasno in občasno delo, ki se po zakonu, ki ureja dohodnino šteje za dohodek in ni oproščen plačila dohodnine. Zavezanci za plačilo prispevka so, v skladu s tretjim odstavkom 4. člena novele [ZUJF-C](#), pooblaščne organizacije za posredovanje del.

Osnova za obračun in plačilo prispevkov (po stopnji 0,53 % in po stopnji 6,36 %) je vsak posamezni **prejet dohodek**, ne glede na oprostitev plačila dohodnine.

6.0 PLAČEVANJE PRISPEVKOV V POVEZAVI Z DOLOČBAMI UREDBE (ES) 883/2004

Posebnosti veljajo glede obveznosti plačevanja prispevkov v primerih, ko osebe, ki so slovenski davčni rezidenti, prejmejo dohodke iz drugega pogodbenega razmerja v tuji državi članici EU. Od teh dohodkov so lahko plačani davki in prispevki v tujini, kar osebe praviloma tudi navedejo v napovedi dohodkov davčnemu organu, in pri odmeri davka od teh dohodkov uveljavljajo znižanje davčne osnove zaradi plačanih prispevkov v tujini. V teh primerih je treba o obveznosti zavarovanja presojati tudi v skladu z Naslovom II Uredbe (ES) št. 883/2004. Na enaki podlagi se presoja obveznost zavarovanja za poškodbo pri delu in poklicno bolezen ter plačilo prispevkov po 17. in 55.a členu ZZVZZ.

Na navedenih podlagah so sprejete usmeritve za izvajanje obveznih socialnih zavarovanj po 18. in 20. členu ZPIZ-2 ter 17. in 55.a členu ZZVZZ v povezavi z določbami Naslova II Uredbe (ES) 883/2004, ki so objavljene na spletni strani ZPIZ

<https://www.zpiz.si/cms/?ids=content2019&inf=1228#x1> na povezavi z naslovom *Druga pravna razmerja po Uredbi (ES) 883/2004* je objavljeno gradivo z naslovom: *»Izvajanje zavarovanja po 18. in 20. členu ZPIZ-2 ter 17. in 55.a členu ZZVZZ v povezavi z določbami Naslova II Uredbe (ES) 883/2004«, z dne 20.03.2017.*

V primerih, v katerih zavarovanje v RS na podlagi opredeljenih pravil ni obvezno, je potrebno za dokazovanje dejanskega stanja ob obračunu prispevkov v obračunu davčnega odtegljaja (plačnik davka) oz. ob vloženi napovedi dohodka iz tujine (prejemnik dohodka) davčnemu organu predložiti verodostojen dokument nosilca zavarovanja, iz katerega izhaja, da je zavarovanje vzpostavljeno v državi opravljanja dela in da se posledično prispevki v RS ne obračunajo.

Izvem iz obveznosti plačila prispevkov v RS se v teh primerih ustrezno označi na predloženem REK obrazcu oz. napovedi za odmero akontacije dohodnine od dohodka iz tujini, v polju (A025) *Za osebo se glede plačila prispevkov uporablja zakonodaja druge države članice EU.*

7.0 PLAČEVANJE PRISPEVKOV PRI PREJEMKIH POVEZANIH S TRETJIMI DRŽAVAMI, KI NISO ČLANICE EU

Pravila glede obveznosti plačila prispevkov od prejemkov iz drugega pravnega razmerja, ki so povezani s tretjimi državami, ki niso članice EU, so opredeljena z usmeritvami za izvajanje obveznih socialnih zavarovanj po 18. in 20. členu ZPIZ-2 ter 17. in 55.a členu ZZVZZ. Usmeritve so objavljene na spletni strani ZPIZ v

gradivu z naslovom: *»Druga pravna razmerja v tretjih državah. Obveznost zavarovanja in plačila prispevkov po ZPIZ-2 in ZZVZZ«, z dne 22. 1. 2018.*

V primerih, v katerih na podlagi opredeljenih pravil, zavarovanje v RS ni obvezno, je potrebno za dokazovanje dejanskega stanja ob obračunu prispevkov v obračunu davčnega odtegljaja (plačnik davka) oz. ob vloženi napovedi dohodka iz tujine (prejemnik dohodka) davčnemu organu predložiti verodostojen dokument nosilca zavarovanja, iz katerega izhaja, da je zavarovanje vzpostavljeno v državi opravljanja dela in da se posledično prispevki v RS ne obračunajo.

Izvem iz obveznosti plačila prispevkov v RS se tudi v tem primeru ustrezno označi na predloženem REK obrazcu oz. napovedi za odmero akontacije dohodnine od dohodka iz tujini, v polju (A025) *Za osebo se glede plačila prispevkov uporablja zakonodaja druge države članice EU.*

8.0 POSEBNI DAVEK NA DOLOČENE PREJEMKE

Od dohodkov iz drugega pogodbenega razmerja se, v skladu z Zakonom o posebnem davku na določene prejemke - [ZPDDP](#), plačuje posebni davek na določene prejemke. Osnova za obračun

in plačilo davka je vsako posamezno bruto izplačilo fizični osebi za opravljeno delo ali storitev, na podlagi pogodbe. Za »opravljeno storitev na podlagi drugega pogodbenega razmerja« se za namene izvajanja [ZPDDP](#) šteje vsaka storitev opravljena na podlagi dvostranskega pravnega razmerja, ki ni opravljena v okviru delovnega razmerja ali v okviru neodvisnega samostojnega opravljanja dejavnosti.

Posebni davek na določene prejemke obračuna in plača plačnik davka po stopnji 25 %.

V tretjem odstavku 3. člena [ZPDDP](#) so eksplicitno določene izjeme od splošnega pravila, ki določa, da so s tem davkom obdavčeni vsi dohodki za opravljene storitve na podlagi dvostranskega pravnega razmerja, ki ni delovno razmerje oziroma ne gre za storitve v okviru samostojnega opravljanja dejavnosti. Davek se ne plačuje od:

- izplačila fizični osebi, ki opravlja funkcijo na podlagi imenovanja državnega ali drugega organa (izplačila poslovodjem se za namen izvajanja ZPDDP obravnavajo kot dohodki na podlagi imenovanja in se od njih posebni davek na določene prejemke ne obračuna in ne plača),
- izplačila fizični osebi, ki opravi storitev na podlagi napotitve upravnega organa,
- izplačila fizični osebi na podlagi napotitve oziroma poziva na določeno opravilo s strani državnega ali drugega organa,
- izplačila fizični osebi za uporabo avtorskega dela na podlagi avtorskih pogodb,
- izplačilo nagrad in povračil stroškov fizični osebi, ki prostovoljno oziroma na podlagi vabila ali poziva sodeluje v prostovoljnih, ljubiteljskih, humanitarnih, invalidskih, izobraževalnih, zdravstvenih, kulturnih, športnih, raziskovalnih dejavnostih ter v dejavnostih društev in njihovih zvez, zaradi uresničevanja ciljev oziroma namenov, zaradi katerih so društva ustanovljena, ne pa v okviru opravljanja gospodarskih dejavnosti po 10. členu [Zakona o društvih](#), ter v sindikalnih in strankarskih dejavnostih, pod pogojem, da izplačila nagrad ne presegajo 625 eur letno, povračilo stroškov v zvezi z opravljanjem storitve pa ne presega višine, ki je določena s predpisom vlade. Če dohodek na letni ravni presega zakonsko predpisan znesek, se od celotnega dohodka obračuna in plača posebni davek na določene prejemke.

V skladu s 4. členom [ZPDDP](#) se davek ne plačuje od izplačil za začasno ali občasno opravljanje dela učencev in študentov, prejetih preko pooblaščenih študentskih servisov in agencij za posredovanja dela. Prav tako se davek ne plačuje tudi od izplačil za spravilo pridelkov v okviru sezonskih del na področju hmeljarstva, sadjarstva in vinogradništva in od izplačil pri sezonskem tradicionalnem izlovu cipljev in drugih rib, ki se pojavijo hkrati z njimi, ki jih fizičnim osebam izplačuje pravna oseba ali zasebnik, registriran za opravljanje te dejavnosti.

V skladu s 7. členom Zakonom o urejanju trga dela - [ZUTD-B](#) se od prejemkov iz naslova opravljanja začasnega in občasnega dela upokojujencev od 27. 7. 2013 dalje, posebni davek na določene prejemke ne plačuje.

V skladu z drugim odstavkom 105.e člena Zakona o kmetijstvu – [ZKme](#) se od dohodkov iz naslova občasnega ali začasnega dela v kmetijstvu posebni davek na določene prejemke na določene prejemke ne plačuje.

8.1 Plačilo posebnega davka na določene prejemke od izplačil po mandatni pogodbi

Izplačilo fizični osebi na podlagi sklenjene mandatne pogodbe je obdavčeno s posebnim davkom na določene prejemke, če ne gre za storitev, doseženo v okviru neodvisnega samostojnega opravljanja dejavnosti ali storitev, ki je po [ZPDDP](#) izrecno oproščena plačila tega davka.

Posebni davek na določene prejemke je bil uveden z [ZPDDP](#). Namen uvedbe posebnega davka je bil dodatno davčno obremeniti dohodke iz opravljanja storitev, ki niso doseženi v okviru razmerij, ki so podlaga za vključitev v sistem socialnega zavarovanja (npr. v okviru delovnega razmerja). Od dohodkov iz delovnega razmerja, sklenjenega na podlagi pogodbe o zaposlitvi, se plačujejo bistveno višji prispevki za socialno varnost kot od dohodkov, doseženih za opravljanje storitev na drugih pravnih podlagah. Takšna obravnava dohodkov iz opravljanja storitev izven reguliranih razmerij oziroma organiziranj je omogočala izognitev solidarnostnemu elementu sistema socialnega zavarovanja, obenem pa je bilo, v nasprotju s temeljnimi cilji delovnopravne in statusnopravne zakonodaje.

V prvem odstavku 3. člena [ZPDDP](#) je določeno, da je osnova za obračun in plačilo davka vsako posamezno bruto izplačilo fizični osebi za opravljeno storitev na podlagi pogodbe o delu po zakonu o delovnih razmerjih in zakonu o obligacijskih razmerjih. V tretjem in četrtem odstavku istega člena je eksplicitno določeno kaj se ne šteje za opravljeno storitev po prvem odstavku tega člena. Storitve, pri katerih se davek ne plačuje, so določene tudi v 4. členu [ZPDDP](#).

V času uvedbe [ZPDDP](#) sta veljala Zakon o delovnih razmerjih – [ZDR](#) in Zakon o obligacijskih razmerjih – [ZOR](#). V skladu s 619. členom [ZOR](#) se s podjemno pogodbo podjemnik zavezuje opraviti določen posel, kot je izdelava ali popravilo kakšne stvari, kakšno telesno ali umsko delo ipd., naročnik pa se zavezuje, da mu bo za to plačal.

V skladu s prvim odstavkom 107. člena [ZDR](#) je lahko organizacija oziroma delodajalec s prevzemnikom del sklenil pogodbo o delu za opravljanje začasnih ali občasnih del, ki se glede na delovni proces ne opravljajo kot stalno ali nepretrgano delo, temveč trajajo le določen krajši čas, ali so potrebna le od časa do časa in se opravljajo največ 90 dni v posameznem koledarskem letu in za opravljanje kratkotrajnejših del, vendar ne več kot 10 ur na teden.

Kot ugotavlja tudi avtor komentarja k 107. členu Zakona o delovnih razmerjih - [ZDR](#) (Komentar republiškega Zakona o delovnih razmerjih, Ljubljana, 1990), se pogodba o delu, na katero oz. kakršno se sklicuje 107. člen, nanaša na delovno pogodbo (*locatio conductio operatum*) in ne na podjetniško pogodbo (*locatio conductio operis*), medtem ko sta v [ZOR](#) s pogodbo o delu pokriti obe.

To je mogoče zaključiti tako na podlagi same dikcije določbe prvega odstavka 107. člena (pogodba o delu za opravljanje začasnih oziroma občasnih del) kot tudi na podlagi namena 107. člena (odstop od pravila, da morajo biti osebe, ki v odvisnem razmerju opravljajo delo, v delovnem razmerju in posledično podvržene delovnopravnemu varstvu) [ZDR](#).

Glede na navedeno, je treba kot pogodbo o delu, določeno v 3. členu [ZPDDP](#), šteti tako pogodbo, s katero se izvajalec zaveže, da bo določeno delo opravljal (pri čemer ni odgovoren za končni rezultat), kot tudi pogodbo, s katero se zaveže, da bo določeno delo oziroma storitev opravil (pri čemer je odgovoren za končni rezultat). Obligacijski zakonik - [OZ](#), ki je nadomestil [ZOR](#), ureja pogodbo o naročilu oziroma mandatno pogodbo, kot pogodbeno obveznost, kjer ima izvajalec pogodbeno obveznost, ki ima naravo obligacije prizadevanja. Pri tem je treba poudariti, da je ne glede na to, da ima, mandatarjeva obveznost značilnost obligacije prizadevanja, nesporno, da je izpolnitveno ravnanje prevzemnika naročila – enako kot izpolnitveno ravnanje podjemnika v primeru pogodbe o delu – storitev.

Glede na to, da so v drugem in tretjem odstavku 3. člena [ZPDDP](#) eksplicitno določene izjeme od splošnega pravila v prvem odstavku istega člena (z dodatnim davkom so obdavčeni dohodki za opravljene storitve na podlagi pogodbe o delu), pri čemer bi bile, ob tolmačenju, da se dikcija »opravljene storitve na podlagi pogodbe o delu« nanaša zgolj na storitve, opravljene na podlagi sklenjene pogodbe, ki v vseh sestavinah popolnoma ustreza istoimenskemu nominatnemu kontraktu po [ZDR](#) oziroma [OZ](#), takšne izjeme nepotrebne, je po mnenju Ministrstva za finance

treba za »opravljeno storitev na podlagi pogodbe o delu« šteti vsako storitev opravljeno na podlagi dvostranskega pravnega razmerja, ki ni opravljena v okviru delovnega razmerja ali v okviru neodvisnega samostojnega opravljanja dejavnosti.

Obravnavanje izplačil po mandatni pogodbi v davčne namene, enako kot izplačil po podjemni pogodbi, tudi preprečuje neutemeljeno diskriminacijo med zavezanci, katerih pogodbene obveznosti imajo naravo obligacije prizadevanja in zavezanci, katerih pogodbene obveznosti imajo naravo obligacije rezultat.

8.2 Dohodki v prostovoljnih, ljubiteljskih športnih dejavnostih, če izplačilo nagrad ne presega 625 eur letno in dohodki sodnikov v športu

Izplačane nagrade sodnikom za sodelovanje na športnih tekmah, se obravnavajo kot dohodek iz drugega pogodbenega razmerja po 38. členu [ZDoh-2](#). Posebni davek na določene prejemke se ne plačuje od izplačila nagrad in povračil stroškov fizični osebi, ki prostovoljno oziroma na podlagi vabila ali poziva sodeluje v prostovoljnih, ljubiteljskih športnih dejavnostih, pod pogojem, da izplačila nagrad ne presegajo 625 evrov letno. Če dohodek na letni ravni presega zakonsko predpisan znesek, se od celotnega dohodka obračuna in plača posebni davek na določene prejemke.

Med prirediteljem športne tekme in sodnikom, ki sodi na tej tekmi, gre za obligacijsko razmerje, ki se sklene z dogovorom (pogodbo o delu). S tem dogovorom se sodnik zaveže, da bo sodil na določeni športni tekmi, prireditelj te tekme pa se zaveže, da bo sodniku za sojenje izplačal nagrado v določeni višini. Izplačana nagrada velja za dohodek iz drugega pogodbenega razmerja po 38. členu [ZDoh-2](#), od katerega se, v skladu z [ZPDDP](#), plačuje posebni davek na določene prejemke. Osnova za obračun in plačilo davka je vsako posamezno bruto izplačilo fizični osebi za opravljeno delo ali storitev na podlagi pogodbe. Za »opravljeno storitev na podlagi drugega pogodbenega razmerja« se za namene izvajanja ZPDDP šteje vsaka storitev opravljena na podlagi dvostranskega pravnega razmerja, ki ni opravljena v okviru delovnega razmerja ali v okviru neodvisnega samostojnega opravljanja dejavnosti.

V tretjem odstavku 3. člena ZPDDP so eksplicitno določene izjeme od splošnega pravila, ki določa, da so s tem davkom obdavčeni vsi dohodki za opravljene storitve na podlagi dvostranskega pravnega razmerja, ki ni delovno razmerje oziroma ne gre za storitve v okviru samostojnega opravljanja dejavnosti.

Davek se tako ne plačuje od izplačila nagrad in povračil stroškov fizični osebi, ki prostovoljno oziroma na podlagi vabila ali poziva sodeluje v prostovoljnih, ljubiteljskih športnih dejavnostih, pod pogojem, da izplačila nagrad ne presegajo 625 evrov letno. Če dohodek na letni ravni presega zakonsko predpisan znesek, se od celotnega dohodka obračuna in plača posebni davek na določene prejemke.

V skladu z navedenim se v primeru nagrad sodnikom posebni davek na določene prejemke za dohodke v skupni vrednosti do 625 evrov ne obračuna in ne plača. V tem primeru plačnik davka odda REK-2 obrazec z navedbo vrste dohodka 1502 (oz. 2502, če gre za zavarovanca po 18. členu Zakona o pokojninskem in invalidskem zavarovanju – [ZPIZ-2](#)).

Če dohodki na letni ravni presežejo znesek 625 evrov pa plačnik davka odda REK-2 obrazec z navedbo vrste dohodka 1501 (2501, če gre za zavarovanca po 18. členu Zakona o pokojninskem in invalidskem zavarovanju) in hkrati tudi odda popravek vseh do takrat oddanih REK-2 obrazcev, na katerih je navedel vrsto dohodka 1502.

9.0 OBRAČUN DAVČNEGA ODTEGLJAJA

Po določbi 57. člena Zakona o davčnem postopku – [ZDavP-2](#) izplačevalec dohodka, ki je plačnik davka, izračuna davčni odtegljaj v obračunu davčnega odtegljaja, katerega vsebino in obliko podrobneje ureja Pravidnik o vsebini in obliki obračuna davčnih odtegljajev ter o načinu predložitve davčnemu organu - [Pravidnik](#).

Za dohodek iz drugega pogodbenega razmerja plačnik davka izračun akontacije dohodnine in obračun morebitnih prispevkov za socialno varnost opravi v Obračunu davčnih odtegljajev za dohodke po Zakonu o dohodnini, ki niso dohodki iz delovnega razmerja – REK-2 obrazcu. Za dohodke, ki se všteto v davčno osnovo, plačnik davka predloži davčnemu organu REK-2 obrazec prek sistema eDavki, najpozneje na dan izplačila dohodka. Rok za plačilo izračunanih obveznosti je v petih dneh od izplačila dohodka.

O izplačanem dohodku, obračunu in plačilu akontacije dohodnine ter prispevkov delojemalca mora izplačevalec (plačnik davka) obvestiti tudi prejemnika dohodka (peti odstavek 57. člena in drugi odstavek 284. člena [ZDavP-2](#)).

Podatke predloži tudi verska skupnost ali njen del, kadar izračunava akontacijo dohodnine od dohodka verskih delavcev, in sicer do 15. v mesecu za pretekli mesec.

Plačnik davka, za dohodek, ki je v skladu z določili Zakona o posebnem davku na določene prejemke - [ZPDDP](#) obdavčen s posebnim davkom na določene prejemke, davčnemu organu predloži tudi obračun posebnega davka na določene prejemke, ki je določen s [Pravidnikom o obrazcu za obračun posebnega davka na določene prejemke](#). Rok za plačilo posebnega davka na določene prejemke je v treh dneh od izplačila dohodka.

Plačnik davka, za izplačan dohodek iz začasnega ali občasnega dela upokoјencev, davčnemu organu predloži tudi obračun dajatve od začasnega ali občasnega dela, določen z [Navodilom za obračun in plačilo dajatve od začasnega ali občasnega dela](#). Rok za plačilo te dajatve je na dan izplačila dohodka.

10.0 VPRAŠANJA IN ODGOVORI

Vprašanje 1: Dohodek predsednika sindikata, ki je registriran kot novinar

Dohodek novinarja, prejet za opravljanje predsedniške funkcije v sindikatu, se v skladu z 38. členom Zakona o dohodnini – [ZDoh-2](#), obravnava kot dohodek na podlagi drugega pogodbenega razmerja. Opravljanje predsedniške funkcije v sindikatu namreč ni povezano z opravljanjem dejavnosti, za katero je oseba registrirana oziroma vpisana v razvid.

Vprašanje 2: Priznavanje študentske olajšave pri izračunu akontacije dohodnine

Posebna osebna olajšava se, pod pogoji iz tretjega odstavka 113. člena Zakona o dohodnini – [ZDoh-2](#), prizna rezidentu, ki se izobražuje, in ima status dijaka ali študenta tudi, če se izobražuje kot udeleženec izobraževanja odraslih.

Podrobneje:

Po tretjem odstavku 113. člena [ZDoh-2](#) se posebna osebna olajšava prizna rezidentu, ki se izobražuje in ima status dijaka ali študenta, do dopolnjenega 26. leta starosti, in sicer se prizna zmanjšanje davčne osnove od dohodka za opravljeno začasno ali občasno delo na podlagi napotnice pooblašene organizacije ali Zavoda Republike Slovenije za zaposlovanje, ki opravlja dejavnost posredovanja dela dijakom in študentom, v skladu s predpisi s področja zaposlovanja, v znesku 3.500 evrov. Navedena olajšava se prizna tudi osebi, ki je starejša od 26 let, če se vpiše na študij do 26. leta starosti, in sicer za dodiplomski študij za dobo največ 6 let od dneva vpisa in za podiplomski študij za največ 4 leta od dneva vpisa.

Za uveljavljanje navedene olajšave morajo biti izpolnjeni pogoji, določeni v tretjem odstavku 113. člena [ZDoh-2](#). Pogoj, ki je določen, je tudi, da ima oseba status dijaka ali študenta.

Zakon o izobraževanju odraslih - [ZIO](#) v 3. členu določa, da oseba, ki se vključi v izobraževalni program za odrasle, pridobi status udeleženca izobraževanja odraslih. V skladu s 1. členom [ZIO](#) se izobraževanje odraslih po programih osnovnošolskega, poklicnega, srednjega strokovnega, gimnazijskega ter višjega strokovnega izobraževanja ureja z zakoni, ki urejajo ta področja izobraževanja, in s tem zakonom. Osebe, ki se izobražujejo po programu za pridobitev osnovnošolske izobrazbe imajo, v skladu s tretjim odstavkom 55. člena [Zakona o osnovni šoli](#), status učenca. [ZDoh-2](#) v tretjem odstavku 113. člena izrecno določa, da morajo imeti osebe status dijaka ali študenta, zato se osebam, ki tega statusa nimajo, posebna osebna olajšava ne prizna. Iz navedenega sledi, da osebe, ki se v okviru izobraževanja odraslih izobražujejo po programu za pridobitev osnovnošolske izobrazbe, niso upravičene do posebne osebne olajšave po tretjem odstavku 113. člena [ZDoh-2](#).

[Zakon o višjem strokovnem izobraževanju](#) v 37. členu določa, da je oseba, ki se na podlagi razpisa za vpis vpiše v višjo strokovno šolo in se izobražuje po višješolskem študijskem programu, študent višje šole. Glede na navedeno se osebam, ki v skladu z navedenim zakonom, pridobijo status študenta, prizna posebna osebna olajšava.

Vprašanje 3: Izplačilo članom agrarne skupnosti za opravljene ure dela

Če je član ali nečlan agrarne skupnosti fizična oseba, ki ima za tovrstna dela oziroma storitve registrirano dejavnost (tj. fizična oseba je za opravljanje tovrstne dejavnosti registrirana oziroma je vpisana v davčni register kot fizična oseba, ki opravlja dejavnost), so doseženi dohodki obdavčeni z dohodnino kot dohodek iz dejavnosti. Fizična oseba, ki opravlja dejavnost, mora dohodke, prejete od agrarne skupnosti za opravljene ure dela, vključiti v davčni obračun, ki ga davčnemu organu predloži do 31. marca tekočega leta za preteklo leto.

Če je član ali nečlan agrarne skupnosti fizična oseba, ki za tovrstna dela oziroma storitve nima registrirane dejavnosti (tj. fizična oseba za opravljanje tovrstne dejavnosti ni registrirana oziroma ni vpisana v davčni register kot fizična oseba, ki opravlja dejavnost), so doseženi dohodki obdavčeni z dohodnino kot dohodek iz drugega pogodbenega razmerja. Ker agrarna skupnost ni plačnik davka po Zakonu o davčnem postopku - [ZDavP-2](#), mora v tem primeru prejemnik dohodka za prejet dohodek vložiti napoved za odmero akontacije dohodnine od dohodka iz zaposlitve pri davčnemu organu, in sicer do 15-tega dne v mesecu za pretekli mesec.

Če oseba nima registrirane dejavnosti za tovrstna dela oziroma storitve, ki jih opravlja v okviru agrarne skupnosti, se dohodek za opravljeno delo ali storitev davčno obravnava kot dohodek iz zaposlitve. Za dohodek iz zaposlitve se šteje tudi dohodek iz drugega pogodbenega razmerja, ki je opredeljen v 38. členu Zakona o dohodnini - [ZDoh-2](#). Glede na določbe tega člena, se za dohodek iz drugega pogodbenega razmerja šteje vsak posamezni dohodek za opravljeno delo ali storitev, ki jo za agrarno skupnost opravi član ali nečlan agrarne skupnosti, ki za opravljanje tega dela oziroma storitve nima registrirane dejavnosti.

Vprašanje 4: Plačilo za delo družbeniku

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

Podrobneje:

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

Dohodek, ki ga edini družbenik in direktor prejme za vodenje poslovnega subjekta, se šteje za dohodek iz delovnega razmerja po 1. točki drugega odstavka 37. člena [ZDoh-2](#). V davčno osnovo od tega dohodka 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 poslovanja (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](#).

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

- če se družba šteje za glavnega delodajalca, se uporabi davčne stopnje iz mesečne dohodninske lestvice ter upošteva mesečne zneske pripadajočih davčnih olajšav (splošna olajšava, olajšava za vzdrževane družinske člane, itd.);
- če se družba šteje za drugega delodajalca, se uporabi stopnja 25 % brez upoštevanja davčnih olajšav.

Dohodek, ki ga edini družbenik in direktor prejme za opravljanje drugih del v okviru dejavnosti svoje družbe (npr. svetovanje, prodaja v maloprodajni trgovini, obrtniška dela, itd.), se obdavči kot dohodek iz drugega pogodbenega razmerja po 38. členu [ZDoh-2](#).

Davčna osnova od dohodka iz drugega pogodbenega razmerja je vsak posamezni dohodek iz tega razmerja, zmanjšan za normirane stroške v višini 10 % dohodka in prispevke za socialno varnost, ki jih je na podlagi posameznih zakonov dolžan plačati delojemalec. Poleg normiranih stroškov je mogoče uveljavljati tudi dejanske stroške prevoza in nočitve v zvezi z opravljanjem dela ali storitev, in sicer se priznajo na podlagi dokazil pod pogoji in do višin, ki jih na podlagi 44. člena [ZDoh-2](#) določi vlada. Akontacija dohodnine se izračuna in plača po stopnji 25 %.

Vprašanje 5: Obdavčitev dohodkov poslovođij in prokuristov

Dohodki, ki jih fizična oseba – poslovodja doseže na podlagi pogodbe o poslovanju, se obdavčijo kot dohodki iz delovnega razmerja. Enako velja za dohodke prokurista, dosežene za vodenje družbe, na podlagi pogodbe o poslovanju. Pri tem se povračila stroškov ne všteta v davčno osnovo tega dohodka, in sicer pod pogoji in do višine, ki jo določi vlada.

Dohodki prokuristov, ki so pooblašćeni za zastopanje družbe, pa se štejejo za dohodke iz drugega pogodbenega razmerja. Med te dohodke se štejejo tudi izplačila za povrnitev stroškov v zvezi z opravljanjem dela in zanje plačnik davka (izplačevalec) ob izplačilu izračuna in plača akontacijo dohodnine ter pripadajoče prispevke za socialno varnost.

Podrobneje:

Pogodba o poslovođenju in pogodba o prokuri sta pogodbi civilnega prava. S pogodbo o poslovođenju se poslovođja zaveže, da bo opravljal določeno delo, podjetje pa mu bo v zameno izplačevalo nadomestilo. Smiselno enako velja tudi za pogodbo o prokuri.

Prokurist je, v skladu z določbami Zakona o gospodarskih družbah – [ZGD-1](#), opredeljen kot poslovni pooblaščenec, ki ima funkcijo zastopanja proti tretjim osebam. Pojem poslovođnih oseb [ZGD-1](#) opredeljuje v 10. členu, ki določa, da se za poslovođstvo štejejo organi ali osebe, ki so po tem zakonu ali po aktih družbe pooblaščeni, da vodijo njene posle. Pravni temelj pridobitve pooblastila za vodenje poslov družbe je lahko zakon ali imenovanje na funkcijo v družbi, za katero pravila družbe določajo, da obsega tudi pristojnost za vodenje poslov. Imenovanje poslovođstva je nujen pogoj za vpis v sodni register, saj mora družba v skladu z drugim odstavkom 47. člena [ZGD-1](#) ob prijavi za vpis v register priložiti akt o ustanovitvi in akt o imenovanju poslovođstva, če to ni določeno že z aktom o ustanovitvi.

Dohodki za opravljeno delo oziroma storitev prokuristov in direktorjev se, v skladu s šestim odstavkom 35. člena Zakona o dohodnini – [ZDoh-2](#), štejejo za dohodek iz zaposlitve.

Dohodki, prejeti za vodenje ali vodenje in nadzor poslovnega subjekta, ki je pravna oseba, na podlagi poslovnega razmerja, se v skladu z določili 1. točke drugega odstavka 37. člena [ZDoh-2](#) štejejo za dohodke iz delovnega razmerja. Med slednje pa ne spadajo dohodki prokuristov, ki nimajo poslovođstvenega položaja.

Prokurist je namreč v skladu z določbami [ZGD-1](#) opredeljen kot poslovni pooblaščenec, torej ni organ odločanja niti organ vodenja v družbi, ampak ima funkcijo zastopanja proti tretjim osebam. Glede na navedeno prokurist nima poslovođstvenega položaja v poslovnem subjektu, zato se njegov dohodek obdavčuje v skladu s prvim odstavkom 38. člena [ZDoh-2](#) kot dohodek iz drugega pogodbenega razmerja.

Posebni davek na določene prejemke se na podlagi določil prve alineje tretjega odstavka 3. člena Zakona o posebnem davku na določene prejemke – [ZPDDP](#) od dohodkov prejetih na podlagi pogodb o prokuri ne plačuje.

Vprašanje 6: Nudjenje storitev prevoza med fizičnimi osebami in oglaševanje teh storitev

Ponudbo storitev prevoza med fizičnimi osebami je treba obravnavati z dveh vidikov, in sicer: z vidika Zakona o preprečevanju dela in zaposlovanja na črno - [ZPDZC-1](#) in Zakona o dohodnini – [ZDoh-2](#).

V 3. členu ZPDZC-1 je navedeno, kaj se šteje za opravljanje dela na črno, med drugim je to takrat, ko posameznik opravlja dejavnost ali delo in ni vpisan ali nima priglašene delo, kakor to določa ta ali drugi zakon. Če fizična oseba opravlja redne vožnje na zahtevo iskalca prevoza - torej vožnje, ki jih fizična oseba, v primeru, da sopotnika ne bi bilo, ne bi opravila, se to šteje za opravljanje pridobitne neodvisne dejavnosti, za katero so predpisani tudi posebni pogoji za opravljanje dejavnosti.

Fizična oseba, ki opravlja prevoze, se mora za opravljanje te dejavnosti ustrezno registrirati in izpolniti posebne pogoje. Doseženi dohodki iz tega naslova se obdavčijo kot dohodek iz dejavnosti.

Če pa fizična oseba na vožnjo, ki jo opravi zase, povabi sopotnika in gre med njima za delitev stroškov ter je takšno plačilo nižje od stroška vožnje, takšna delitev zasebnih prevozov, ki jih ponudniki tako ali tako opravijo za svoje osebne potrebe, ne predstavlja dela na črno, prav tako ni delo na črno, če si v takem primeru ponudniki in iskalci med seboj razdelijo stroške prevoza, goriva in cestnin. To velja za kritje stroškov prevoza v sorazmernem deležu. Čim pa gre pri

zaračunavanju stroškov za pridobitno dejavnost – stalno ali začasno opravljanje dejavnosti oziroma za dobiček, pa se že lahko ugotavljajo elementi opravljanja dejavnosti.

Glede oglaševanja takih prevozov prek spletnega portala z vidika [ZPDZC-1](#) je za to pristojno Ministrstvo za delo, družino in socialne zadeve zavzelo stališče, ki je dostopno na spletni povezavi: <https://prevoz.org/static/carshare/docs/mddsz-pojasnilo.pdf>. Iz tega stališča izhaja, da je presoja spornosti oglaševanja prevozov na spletnih straneh odvisna od načina oglaševanja posameznega prevoza. V praksi se namreč pojavljajo različne vsebine ponudb (brezplačni prevozi; prevozi, ki za večkratno uporabo ponujajo količinski popust...). Če je iz ponudbe razvidno, da pri nujenju prevoza ne gre le za dejansko kritje stroškov v deležu, kot jih predstavlja posamezni potnik, ampak lahko gre zaradi višine cene tudi za dobiček oz. morebitno pridobitno dejavnost pri nujenju prevoza in se ti prevozi izvajajo redno, se tovrstno oglaševanje lahko šteje za sporno ob domnevi, da posameznik oglašuje delo oz. dejavnost, hkrati pa ni vpisan ali priglašen kot to določa 6. člen ZPDZC-1 in drugi zakoni.

V zvezi z obdavčitvijo dohodkov, ki se dosegajo v opisanih situacijah pojasnjujemo:

Po Zakonu o dohodnini – [ZDoh-2](#) so obdavčeni vsi dohodki, razen tistih, ki so v zakonu izrecno navedeni kot neobdavčeni oziroma oproščeni plačila dohodnine. Za dohodek obdavčen z dohodnino velja tudi vsako plačilo ali ugodnost v zvezi z opravljeno storitvijo.

Če gre za občasno nudenje prevoza s strani fizične osebe drugi fizični osebi v smislu deljenja zasebnih prevozov, ki jih fizična oseba tako ali tako opravi za svoje osebne potrebe, pri tem pa si s sopotnikom, s katerim sta stopila v stik prek spletne strani/ aplikacije, med seboj razdelita stroške prevoza, se tako dosežen dohodek obdavči kot dohodek iz drugega pogodbenega razmerja po tretjem odstavku 38. člena ZDoh-2. Na podlagi te določbe se za dohodek iz drugega pogodbenega razmerja šteje tudi dohodek iz opravljenega dela ali storitve, ki ni dohodek iz dejavnosti ali v zvezi z dejavnostjo.

V davčno osnovo od dohodka iz drugega pogodbenega razmerja se vštevava vsak posamezni prejemek, zmanjšan za obvezne prispevke za socialno varnost, ki jih je na podlagi posebnih predpisov dolžan plačati delojemalec in za normirane stroške v višini 10 % prejemka. Akontacija dohodnine se plača od davčne osnove po stopnji 25 %. Poleg normiranih stroškov lahko prejemnik navedenega dohodka, uveljavlja tudi dejanske stroške prevoza in nočitve, ki jih je imel v zvezi z opravljanjem dela ali storitev, in sicer na podlagi dokazil največ do višine, ki jo določi vlada na podlagi 44. člena ZDoh-2.

Ker fizična oseba dohodek pridobi od druge fizične osebe, ga mora sama napovedati pri pristojnem finančnem uradu. Za prejeti dohodek v posameznem koledarskem mesecu mora davčni zavezanec vložiti do 15. dne v naslednjem mesecu napoved za odmero akontacije dohodnine od dohodka iz zaposlitve (dohodek iz drugega pogodbenega razmerja), na obrazcu [Napoved za odmero akontacije dohodnine od dohodka iz drugega pogodbenega razmerja za rezidente](#).

Vprašanje 7: Oglaševanje preko interneta

Dohodek, ki ga fizična oseba prejema iz naslova prikazovanja spletnih oglasov (npr. Google AdSense oglaševalne mreže), se šteje za dohodek, ki je obdavčen po Zakonu o dohodnini – [ZDoh-2](#), in sicer:

- kot dohodek iz drugega pogodbenega razmerja ali
- kot dohodek iz dejavnosti.

Podrobneje:

Pri presoji opredelitve vrste dohodka je treba ugotoviti naravo razmerja med izplačevalcem dohodka in izvajalcem posla (založnikom). V primeru, da založnik opravlja delo občasno po

pogodbi ter na podlagi odvisnega razmerja (delo opravi pod nadzorom in po navodilih naročnika, ne prevzema finančnega tveganja v zvezi s poslovanjem naročnika, običajne storitve ne opravlja za več naročnikov in ni neposredno udeležen na dobičku ali izgubi, doseženi z delom, ki ga opravlja), se prejeti dohodek obravnava kot dohodek iz drugega pogodbenega razmerja.

Dohodke iz tujine oz. dohodke, ki jih izplačuje tuja oseba, mora zavezanec napovedati sam, in sicer v primeru obravnavanih dohodkov v [Napovedi za odmero akontacije dohodnine od dohodka iz drugega pogodbenega razmerja za rezidente](#) do 15. dne v mesecu za pretekli mesec.

V kolikor pa založnik opravlja storitve trženja oglasov neodvisno samostojno (dejavnost opravlja za svoj račun, v svojo korist, na svojo odgovornost in na svoj riziko) ter se s to aktivnostjo namerava ukvarjati trajno oziroma daljše časovno obdobje, se doseženi dohodki obdavčijo kot dohodek iz dejavnosti. Fizična oseba, ki dosega dohodek iz dejavnosti, se mora za opravljanje dejavnosti registrirati kot samostojni podjetnik in vpisati v Poslovni register Slovenije. [Pojasnilo](#) o obdavčitvi dohodkov iz dejavnosti je objavljeno na spletnih straneh FURS.

Vprašanje 8: Dohodki arbitrov, ki so hkrati zaposleni v odvetniški družbi

Dohodek arbitra, ki ga ta prejme od strank, s katerimi je v pogodbenem razmerju, je treba z vidika davčne obravnave šteti za dohodek arbitra, in sicer ne glede na to, ali je arbiter odvetnik, zaposlen v odvetniški družbi, kjer opravlja odvetniško dejavnost, ali pa hkrati tudi družbenik odvetniške družbe ter ne glede na to ali arbitra imenujejo stranke, arbitri ali sodišče.

Podrobneje:

Arbitri so osebe, ki so v pogodbenem razmerju s strankami za katere opravljajo storitve oziroma rešujejo spore. Arbitre izberejo oz. imenujejo lahko stranke, arbitri sami ali v skrajnem primeru sodišče kot to določa [Zakon o arbitraži – ZArbit](#) v 14. členu. Arbiter je lahko po naravi stvari samo fizična oseba, saj je le ta sposobna izražati voljo in odločati v sporu. Zato je dejanski (ekonomski) lastnik dohodka lahko le fizična oseba, kar pomeni, da se z vidika davčne obravnave dohodek lahko obravnava le kot dohodek fizične osebe.

Pri tem davčna obravnava dohodka ne omejuje pravic odvetnika, ki deluje v okviru odvetniške družbe, da bi ta lahko izvrševal naloge arbitra. Naloge arbitra torej lahko opravlja samo fizična oseba, pri tem pa naloge arbitrov ni mogoče všteti med odvetniško dejavnost.

Po Zakonu o dohodnini – [ZDoh-2](#) so obdavčeni vsi dohodki, razen tistih, ki so v zakonu izrecno navedeni kot neobdavčeni oziroma oproščeni plačila dohodnine. ZDoh-2 v 2. točki tretjega odstavka 35. člena določa, da se za odvisno pogodbeno razmerje šteje razmerje, ki glede nadzora in navodil v zvezi z opravljanjem dela ali storitev, načina opravljanja dela ali storitev, plačila za opravljeno delo ali storitev, zagotavljanja sredstev in pogojev za opravljanje dela ali storitev in drugih pravic ter odgovornosti fizične osebe in delodajalca, kaže na odvisno pogodbeno razmerje med delodajalcem in fizično osebo.

Upošteva se določbe predpisov (Zakon o arbitraži, Arbitražna pravila stalnih arbitraž, ...) ter značilnosti dela arbitrov v praksi arbitri pri odločanju o zahtevku oziroma sporu med strankama arbitraže tega dela ne opravljajo na podlagi odvisnega pogodbenega razmerja v skladu z 2. točko tretjega odstavka 35. člena ZDoh-2. Pri odločanju o zahtevku oziroma sporu med strankama arbitraže gre po vsebini za delo oziroma storitev, ki ni opravljena v odvisnem pogodbenem razmerju.

Posledično je pri vprašanju dohodninske obravnave dohodkov arbitra treba razlikovati med tremi situacijami:

1. oseba občasno opravi delo arbitra, hkrati pa ne opravlja istovrstne neodvisne samostojne dejavnosti; v tem primeru je dohodek obravnavan kot dohodek iz drugega pogodbenega razmerja skladno s tretjim odstavkom 38. člena ZDoh-2,

2. oseba občasno opravi delo arbitra, hkrati pa opravlja istovrstno neodvisno samostojno dejavnost; v tem primeru je dohodek obravnavan kot dohodek iz opravljanja dejavnosti skladno s 46. členom ZDoh-2,
3. sodni izvedenec kontinuirano opravlja delo arbitra; v tem primeru je dohodek obravnavan kot dohodek iz opravljanja dejavnosti skladno s 46. členom ZDoh-2 (pred tem mora oseba ustrezno prijaviti dejavnost).

Vprašanje 9: Brutenje povračil stroškov osebam, ki opravljajo delo po civilni pogodbi

Pri izplačevanju povračil stroškov (prevoz, prenočevanje ipd.), ki jih delodajalec izplača delojemalcu (osebi, ki zanj opravlja delo ali storitev na podlagi civilne pogodbe), ne gre za dohodek v naravi, zato se znesek povračil stroškov, v skladu z davčno zakonodajo, ne poveča s koeficientom davčnega odtegljaja. Povračilo stroškov delojemalcem (s katerimi delodajalec nima sklenje pogodbe o zaposlitvi) se šteje za dohodek iz drugega pogodbenega razmerja.

Podrobneje:

Zakon o dohodnini – [ZDoh-2](#) določa pravilo tako imenovanega brutenja le za dohodke dosežene v naravi, če so izpolnjeni določeni pogoji iz devetega odstavka 16. člena [ZDoh-2](#). Ta določa, da se dohodek, prejet v naravi, poveča s koeficientom davčnega odtegljaja, če:

- v skladu s tem zakonom in zakonom, ki ureja davčni postopek, obstaja obveznost obračuna, odtegnitve in plačila davčnega odtegljaja od tega dohodka in
- ni drugega dohodka zavezanca, prejetega v denarju pri izplačevalcu dohodka v naravi ali ta ni zadosten, da bi se od tega dohodka lahko odtegnil in plačal davčni odtegljaj od dohodka v naravi.

Povračilo materialnih stroškov je izplačano denarju, kar pomeni, da pogoji v zvezi z brutenjem, določeni v [ZDoh-2](#), niso izpolnjeni.

Vprašanje 10: Uveljavljanje dejanskih stroškov prevoza

Stroški prevoza na delo in z dela se zavezancu priznajo pod pogoji in do višine, kot je določeno v 3. členu Uredbe o davčni obravnavi povračil stroškov in drugih dohodkov iz delovnega razmerja - [Uredba](#), in sicer:

- po prvem odstavku 3. člena Uredbe je znesek, do katerega se povračilo stroškov prevoza na delo in z dela ne všteva v davčno osnovo, določen v višini ~~0,18~~ **0,21 evra (velja za obdobje julij 2022 in naprej)** za vsak polni kilometer razdalje med običajnim prebivališčem in mestom opravljanja dela, za vsak dan prisotnosti na delu, če je mesto opravljanja dela vsaj en kilometer oddaljeno od delojemalčevega običajnega prebivališča;

- v drugem odstavku 3. člena Uredbe pa je določeno, da če je znesek za posamezni mesec, določen po navedenem osnovnem pravilu iz prvega odstavka (kilometrini), za posameznega delojemalca nižji od 140 evrov, se v davčno osnovo ne všteva povračilo stroškov prevoza na delo in z dela v višini 140 evrov.

Drugi odstavek 3. člena Uredbe se torej upošteva v primeru, če kilometrini, izračunana po prvem odstavku 3. člena Uredbe znaša manj kot 140 evrov in zavezanec uveljavlja in dokaže dejanske stroške s predložitvijo računov (karte) za plačilo storitev prevoza. Če v tem primeru uveljavljan in dokazan dejanski strošek za mesec znaša manj kot 140 evrov, se prizna celotni dokazan dejanski strošek. V nasprotnem primeru (če dejanski strošek znaša več kot 140 evrov) pa se prizna največ 140 evrov.

Določba drugega odstavka 3. člena Uredbe določa neobdavčeno višino »za posamezni mesec«, kar je treba pri uveljavljanju dejanskih stroškov upoštevati na ravni posameznega izplačevalca. Torej, če bo zavezanec pri več izplačilih pri istem izplačevalcu, uveljavljal dejanske stroške prevoza na delo in z dela s predložitvijo dokazil (računov oz. vozovnic) za isti mesec, je treba te dejanske stroške pri uporabi drugega

odstavka 3. člena Uredbe obravnavati skupaj. V primeru, da pa bo pri enem izplačilu pri istem izplačevalcu uveljavljal dejanske stroške prevoza na delo in z dela s predložitvijo dokazil (računov) za več mesecev, je treba te dejanske stroške pri uporabi drugega odstavka 3. člena Uredbe obravnavati ločeno po mesecih.

Za določanje oddaljenosti se upoštevajo najkrajše običajne cestne povezave, kar npr. pomeni, da se upošteva povezava po lokalnih in magistralnih cestah, če je dolžina te povezave v kilometrih krajša od avtocestne povezave (tudi če zaposleni koristi avtocestno povezavo).

Nastale stroške prevoza na delo in z dela zavezanec dokazuje:

- npr. z navedbo števila prevoženih kilometrov med običajnim prebivališčem in mestom opravljanja dela (izjava naj vsebuje tudi zagotovilo, da so podatki v izjavi resnični in pravilni), potrdilom naročnika o mestu opravljanja dela, poročilom o prisotnosti na delu oziroma drugim ustreznim dokazilom;
- v primeru uporabe javnega prevoznega sredstva – s predložitvijo vozovnice, naročnikovem potrdilom o mestu opravljanja dela, poročilom o prisotnosti na delu ipd.

Stroški prevoza na službenem potovanju se zavezancu priznajo pod pogoji in do višine iz 5. člena [Uredbe](#), in sicer:

- dejansko nastali stroški za prevoz z javnimi prevoznimi sredstvi, za prevoz z osebnim avtomobilom ali kombiniranim vozilom, ali za najem osebnega avtomobila,
- dejansko nastali stroški za takse, gorivo, če je zavezanec uporabljal službeno vozilo naročnika, cestnine in parkirnine, ter povračilo stroškov za prevoz in prenos stvari ali prtljage,
- do višine ~~0,37~~ **0,43 evra (velja za obdobje julij 2022 in naprej)** za vsak prevožen kilometer v primeru, da je zavezanec uporabljal lastno prevozno sredstvo.

Zavezancu se navedeni stroški priznajo, če jih dokaže z računi ter z dokazilom o nastanku le-teh v zvezi z opravljanjem dela in storitve, npr. s pogodbo o opravljanju dela in storitve ali drugim dokumentom (npr. potni nalog), iz katerega izhaja, da je bil zavezanec v določen kraj napoten s strani naročnika z namenom opravljanja dela ali storitve in iz katerega je razvidna uporaba posamezne vrste prevoza. Uporabo lastnega prevoznega sredstva zavezanec dokazuje npr. s predložitvijo pisne izjave o uporabi lastnega prevoznega sredstva in navedbo števila prevoženih kilometrov v službene namene, pri čemer mora izjava vsebovati tudi zagotovilo, da so podatki v njej resnični in pravilni, ter potrdilom naročnika o kraju in času opravljanja dela ali drugim ustreznim dokazilom.

Vprašanje 11: Uveljavljanje dejanskih stroškov nočitev

Stroški nočitev se zavezancu priznajo pod pogoji in do višin, določenih v 6. členu Uredbe o davčni obravnavi povračil stroškov in drugih dohodkov iz delovnega razmerja - [Uredba](#), kar pomeni do višine dejansko nastalih stroškov za prenočevanje v zvezi z opravljanjem dela in storitve. Zavezanec nastanek teh stroškov dokazuje z računi za plačilo prenočevanja (npr. v hotelu) ter z dokumenti, ki dokazujejo nastanek teh stroškov pri opravljanju dela in storitve, npr. pogodba o opravljanju dela in storitve ali drug dokument, iz katerega izhaja, da je bil zavezanec v kraj prenočevanja napoten s strani naročnika z namenom opravljanja dela ali storitve.

Vprašanje 12: Povračila stroškov, ki jih delodajalec plača neposredno ponudniku storitev

Če delodajalec osebi, ki zanj opravlja delo oz. storitev iz drugega pogodbenega razmerja, za kritje stroškov prevoza ali nočitve omogoči plačilo teh stroškov s službeno kartico delodajalca, ali pa jih delodajalec plača neposredno ponudniku storitev, se tako povračilo stroškov šteje za dohodek v naravi iz drugega pogodbenega razmerja. V davčno osnovo dohodka iz drugega pogodbenega razmerja se namreč vključuje vsak prejeti dohodek vključno s povračili stroškov in bonitetami. V

davčno osnovo dohodka pa se ne vključuje morebitno povračilo materialnih stroškov, kot je primeroma povračilo stroškov poštne, stroškov drobnega material in podobno.

Podrobneje:

V skladu s prvim odstavkom 38. člena Zakona o dohodnini – [ZDoh-2](#), se strošek goriva ali nočitve v hotelu, ki je plačan s službeno kartico delodajalca ali pa ga delodajalec plača neposredno ponudniku storitev, v zvezi z opravljanjem dela po pogodbi, šteje za dohodek v naravi iz drugega pogodbenega razmerja.

Davčna osnova od dohodka iz drugega pogodbenega razmerja je, v skladu s četrnim odstavkom 41. člena [ZDoh-2](#), vsak posamezni dohodek vključno s povračili stroškov in bonitetami, zmanjšan za normirane stroške v višini 10 % dohodka in prispevke za socialno varnost, ki jih je na podlagi posameznih zakonov dolžan plačati delojemalec.

Za dohodek po tretjem odstavku 15. člena [ZDoh-2](#) se šteje vsako izplačilo oziroma prejem dohodka, ne glede na obliko (v denarju ali v naravi), v kateri je izplačan oziroma prejet. Glede na navedeno zakonsko določbo se tudi plačilo nočitve v hotelu kot tudi povračilo stroškov prevoza, opravljeno s službeno kartico naročnika (ali plačano neposredno ponudniku storitev), za osebo, ki opravlja delo na podlagi drugega pogodbenega razmerja, šteje za dohodek iz drugega pogodbenega razmerja po prvem odstavku 38. člena [ZDoh-2](#).

V primeru dohodka v naravi (plačilo nočitve v hotelu ali povračilo stroška goriva) je treba upoštevati pravilo t.i. brutenja iz devetega odstavka 16. člena [ZDoh-2](#). Ta določa, da se dohodek prejet v naravi poveča s koeficientom davčnega odtegljaja, če:

- v skladu s tem zakonom in zakonom, ki ureja davčni postopek, obstaja obveznost obračuna, odtegnitve in plačila davčnega odtegljaja od tega dohodka in
- ni drugega dohodka zavezanca, prejetega v denarju pri izplačevalcu dohodka v naravi ali ta ni zadosten, da bi se od tega dohodka lahko odtegnil in plačal davčni odtegljaj od dohodka v naravi.

Vprašanje 13: Povračilo stroškov pri opravljanju kratkotrajnega dela

Povračila stroškov, ki jih delodajalec izplača osebi, ki pri njem opravlja kratkotrajno delo po Zakonu o preprečevanju dela in zaposlovanja na črno – [ZPDZC-1](#), se davčno obravnavajo kot dohodek iz drugega pogodbenega razmerja.

Podrobneje:

V skladu s 17. členom [ZPDZC-1](#) se za kratkotrajno delo šteje brezplačno opravljanje dela v mikrodržbi ali zavodu z najmanj enim in največ 10 zaposlenimi ali pri samozaposleni osebi z največ 10 zaposlenimi, kadar ga opravljajo osebe navedene v tem členu (zakonec, sorodnik v ravni vrsti do prvega kolena, ...). Te osebe lahko kratkotrajno delo opravljajo največ 40 ur mesečno.

Glede na naravo kratkotrajnega dela gre po vsebini za opravljanje dela ali storitev na podlagi drugega pogodbenega razmerja. Z davčnega vidika se tako povračila stroškov izplačana osebi, ki opravlja kratkotrajno delo, štejejo za dohodek iz drugega pogodbenega razmerja. V skladu s prvim odstavkom 38. člena [ZDoh-2](#) dohodek iz drugega pogodbenega razmerja vključuje vsak posamezni prejemek za opravljeno delo ali storitev. Po določilih četrtega odstavka 41. člena [ZDoh-2](#) je davčna osnova od navedenega dohodka vsak posamezni dohodek (vključno z morebitnimi povračili stroškov in bonitetami), zmanjšan za normirane stroške v višini 10% dohodka ter za obvezne prispevke za socialno varnost, ki jih je dolžan plačati delojemalec. Poleg normiranih stroškov je mogoče uveljavljati tudi dejanske stroške prevoza in nočitve v zvezi z opravljanjem dela ali storitev, in sicer se priznajo na podlagi dokazil pod pogoji in do višin, kot jih določa vladna [Uredba](#).

Vprašanje 14: Uveljavljanje povračil stroškov prevoza in nočitve od dohodka doseženega pri osebi, ki se ne šteje za plačnika davka

Davčnemu zavezancu, ki vloži napoved za odmero akontacije dohodnine od dohodkov iz drugega pogodbenega razmerja na podlagi samoprijave in v taki napovedi uveljavlja dejanske stroške prevoza in nočitve, se stroški lahko priznajo. Navedeno je spremenjeno na podlagi sklepa Vrhovnega sodišča (v nadaljnjem besedilu: VS) št. X Ips 63/2017, z dne 6. 7. 2017, ki je v zadevi odmere dohodnine odločilo, da so davčni zavezanci, ki vložijo davčno napoved na podlagi samoprijave, upravičeni do odmere dohodnine pod enakimi pogoji kot drugi davčni zavezanci, ki jim stroški v povezavi z delom in davčne olajšave znižujejo davčno osnovo. Odločitev sodišča učinkuje od izdaje sklepa VS, tj. od 6. 7. 2017 dalje.

Podrobneje:

Zakon o dohodnini - [ZDoh-2](#) v četrtem odstavku 41. člena določa, da je davčna osnova od dohodka iz drugega pogodbenega razmerja (prvi, drugi in tretji odstavek 38. člena ZDoh-2) vsak posamezni dohodek, zmanjšan za obvezne prispevke za socialno varnost, ki jih je na podlagi posebnih predpisov dolžan plačati delojemalec in za normirane stroške v višini 10 % dohodka. Poleg normiranih stroškov je mogoče uveljavljati tudi dejanske stroške prevoza in nočitve v zvezi z opravljanjem dela ali storitev, in sicer se priznajo na podlagi dokazil pod pogoji in do višin, ki jih na podlagi 44. člena tega zakona določi vlada.

Pri dohodku iz drugega pogodbenega razmerja je tako možno upoštevati normirane stroške (avtomatično) ter dejanske stroške, ki morajo biti uveljavljeni na predpisan način.

Časovni okvir za uveljavljanje dejanski stroškov (stroškov prevoza in prehrane) je urejen v četrtem odstavku 289. členu [ZDavP-2](#) za primer, če dohodek iz drugega pogodbenega razmerja izplača oseba, ki ni plačnik davka in akontacijo dohodnine od tega dohodka ugotovi davčni organ na podlagi napovedi davčnega zavezanca. V tem primeru lahko davčni zavezanec uveljavlja dejanske stroške v skladu z zakonom, ki ureja dohodnino, v napovedi za odmero akontacije dohodnine. Rok za vložitev napovedi za odmero akontacije dohodnine od dohodkov iz drugega pogodbenega razmerja je določen v prvem odstavku 288. člena ZDavP-2. Ta določa, da mora davčni zavezanec napoved za odmero akontacije dohodnine od dohodkov iz zaposlitve (za dohodek iz zaposlitve se po Zakonu o dohodnini – ZDoh-2 štejejo tudi dohodki iz drugega pogodbenega razmerja) vložiti do 15. dne v mesecu za pretekli mesec pri davčnem organu.

V skladu s prvim odstavkom 63. člena ZDavP-2 lahko davčni zavezanec vloži davčno napoved oziroma popravljenno davčno napoved na podlagi samoprijave v primeru zamude roka za vložitev davčne napovedi oziroma če je v davčni napovedi navedel neresenične, nepravilne ali nepopolne podatke. To lahko stori najpozneje do vročitve odmerne odločbe oziroma do začetka davčnega inšpekcijskega nadzora oziroma do začetka postopka o prekršku oziroma kazenskega postopka.

Kot je razvidno iz navedene pravne podlage, lahko davčni zavezanec dejanske stroške uveljavlja le v napovedi, ki jo skladno z zakonsko obveznostjo odda v predpisanem roku, ali v napovedi vloženi po izteku zakonsko določenega roka na podlagi samoprijave do vročitve odmerne odločbe oziroma do začetka davčnega inšpekcijskega nadzora oziroma do začetka postopka o prekršku oziroma kazenskega postopka.

11.0 PREGLEDNICA OBDAVČITVE DOHODKOV

Prejemnik dohodka NI zavarovanec po 18. členu [ZPIZ-2](#) in je vključen v obvezno zdravstveno zavarovanje v Sloveniji

Vrsta dohodka	Normirani stroški	Akontacija dohodnine	Prispevek PIZ 18. čl. ZPIZ-2 - bremeni prejemnika dohodka	Prispevek PIZ 20. čl. ZPIZ-2 - bremeni plačnika davka*	Prispevek ZZ - bremeni prejemnika dohodka	Prispevek ZZ za poškodbe - bremeni plačnika davka	Posebni davek na določene prejemke
Dohodek na podlagi pogodbenega razmerja (podjemna pogodba, tudi posamezni posel)	10 %	25 % od dohodka zmanjšanega za prispevke delojemalca (ZZ 6,36 %) in normirane stroške	NE	8,85 % od dohodka	6,36 % od dohodka	0,53 % od dohodka	po stopnji 25 % od dohodka, v breme plačnika davka
- Dohodek za opravljeno delo ali storitve na drugi podlagi (npr. sejnine, sodni cenilci, izvedenci, tolmači) - Dohodek za opravljeno avtorsko delo iz drugega pogodbenega razmerja - Dohodek iz začasnega ali občasnega dela v kmetijstvu	10 %	25 % od dohodka zmanjšanega za prispevke delojemalca (ZZ 6,36 %) in normirane stroške	NE	8,85 % od dohodka	6,36 % od dohodka	0,53 % od dohodka	NE
Dohodek dijakov in študentov za opravljanje prostovoljne prakse	10 %	25 % od dohodka zmanjšanega za normirane stroške	NE	Pavšalni znesek	6,36 % od dohodka	Pavšalni znesek	DA
Dohodek dijakov in študentov od začasnega in občasnega dela na podlagi napotnice (npr. tujci, družbeniki, samostojni podjetniki posamezniki)	10 %	25 % od dohodka zmanjšanega za normirane stroške	NE	8,85 % od dohodka	6,36 % od dohodka – bremeni plačnika davka	0,53 % od dohodka	NE
Dohodek prejet na podlagi prodaje odpadnega materiala	10 %	25 % od dohodka zmanjšanega za normirane stroške	NE	8,85 % od dohodka	NE	NE	NE
Dohodek iz začasnega ali občasnega dela upokoјencev	10 %	25 % od dohodka zmanjšanega za prispevke delojemalca (ZZ 6,36 %) in normirane stroške	NE	8,85 % od dohodka	6,36 % od dohodka	Pavšalni znesek	NE, plača pa se dajatev od začasnega in občasnega dela upokoјencev po stopnji 25 %

* Kadar dohodek izplača izplačevalec, ki ni plačnik davka (npr. tuji izplačevalec), prispevek bremeni prejemnika dohodka. Zneski pavšalnih prispevkov veljavni v posameznem obdobju so objavljeni na [spletnih straneh FURS](#)

Prejemnik dohodka JE zavarovanec po 18. členu [ZPIZ-2](#) in je vključen v obvezno zdravstveno zavarovanje v Sloveniji

Vrsta dohodka	Normirani stroški	Akontacija dohodnine	Prispevek PIZ zavarovanca (18. čl. ZPIZ-2) - bremeni prejemnika dohodka	Prispevek PIZ delodajalca (18. čl. ZPIZ-2) - bremeni plačnika davka*	Prispevek ZZ - bremeni prejemnika dohodka	Prispevek ZZ za poškodbe - bremeni plačnika davka	Posebni davek na določene prejemke
Dohodek na podlagi pogodbenega razmerja (podjemna pogodba, tudi posamezni posel)	10 %	25 % od dohodka zmanjšanega za prispevke delojemalca (ZZ 6,36 % + PIZ 15,50 %) in normirane stroške	15,50 % od dohodka	8,85 % od dohodka	6,36 % od dohodka	0,53 % od dohodka	po stopnji 25 % od dohodka, v breme plačnika davka
- Dohodek za opravljeno delo ali storitve na drugi podlagi (npr. sejnine, sodni cenilci, izvedenci, tolmači) - Dohodek za opravljeno avtorsko delo iz drugega pogodbenega razmerja - Dohodek iz začasnega ali občasnega dela v kmetijstvu	10 %	25 % od dohodka zmanjšanega za prispevke delojemalca in normirane stroške	15,50 % od dohodka	8,85 % od dohodka	6,36 % od dohodka	0,53 % od dohodka	NE
Dohodek dijakov in študentov od začasnega in občasnega dela na podlagi napotnice	10 %	25 % od dohodka zmanjšanega za prispevke delojemalca in normirane stroške	15,50 % od dohodka	8,85 % od dohodka	6,36 % od dohodka – bremeni plačnika davka	0,53 % od dohodka	NE
Dohodek prejet na podlagi prodaje odpadnega materiala	10 %	25 % od dohodka zmanjšanega za prispevke delojemalca in normirane stroške	15,50 % od dohodka	8,85 % od dohodka	NE	NE	NE

*Kadar dohodek izplača izplačevalec, ki ni plačnik davka (npr. tuji izplačevalec), prispevek delodajalca bremeni prejemnika dohodka.

Če prejemnik dohodka NI vključen v obvezno zdravstveno zavarovanje v Sloveniji po 15. oz. 20. čl. ZZVZZ se prispevek ZZ ne obračuna in ne plača.