



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

Povračila stroškov in drugi dohodki iz delovnega razmerja

Podrobnejši opis

8. izdaja, april 2022

KAZALO

1.0 POVRAČILA STROŠKOV V ZVEZI Z DELOM.....	3
1.1 Prehrana med delom	3
1.1.1 Povračila in poračun stroškov prehrane v primerih organizirane prehrane.....	4
1.2 Povračilo stroškov prevoza na delo in z dela	4
1.2.1 Povračila stroškov prevoza, če ima oseba 2 ali več bivališč.....	6
1.2.2 Povračila stroškov prevoza, če ima delavec več delodajalcev	6
1.2.3 Praktični primeri – izplačilo v višini cene mesečne vozovnice	6
1.3 Terenski dodatek.....	7
1.4 Nadomestilo za ločeno življenje.....	8
2.0 POVRAČILA STROŠKOV V ZVEZI S SLUŽBENIM POTOVANJEM.....	8
2.1 Dnevnice – službena pot v domovini	8
2.2 Dnevnice – službena pot v tujini	9
2.3 Povračilo stroškov prevoza na službenem potovanju.....	10
2.4 Povračilo stroškov prenočevanja na službenem potovanju	11
2.5 Premije za individualno zdravstveno zavarovanje z medicinsko asistenco v tujini	11
2.6 Povračilo stroškov krije družba, ki ima z delodajalcem poslovni odnos	11
3.0 POVRAČILA STROŠKOV DELAVCEM, NAPOTENIM NA DELO V TUJINO.....	11
4.0 DRUGI DOHODKI IZ DELOVNEGA RAZMERJA.....	11
4.1 Jubilejna nagrada	12
4.2 Odpravnina ob upokojitvi	12
4.3 Solidarnostna pomoč	13
4.4 Plačila dijakom in študentom za obvezno praktično delo	13
4.4.1 Plačilo prispevkov za tujega študenta, ki v Sloveniji opravlja obvezno prakso.....	14
4.5 Dohodki vajencev.....	15
4.5.1 Prispevek za zdravstveno zavarovanje vajenca	16
4.5.2 Prispevek za pokojninsko in invalidsko zavarovanje vajenca	16
4.6 Premije prostovoljnega pokojninskega in invalidskega zavarovanja.....	16
4.6.1 Davčna obravnava vplačil v dodatno kolektivno zavarovanje	17
4.7 Nadomestilo za uporabo lastnega orodja, sredstev	17
4.8 Odpravnina zaradi odpovedi pogodbe o zaposlitvi	18
4.9 Odpravnina zaradi prenehanja pogodbe o zaposlitvi za določen čas.....	19
4.10 Denarno povračilo po 118. členu ZDR-1	20
4.11 Odpravnina zaradi odpovedi pogodbe o zaposlitvi s ponudbo nove po 91. členu ZDR-1.....	20
4.12 Odpravnina po 83. členu Zakona o javnih uslužbencih.....	20
4.13 Sorazmerna odpravnina po 90. členu ZDR-1	21
4.14 Davčna obravnava vrednosti uniform in osebnih zaščitnih sredstev	21
5.0 OBRAČUN DAVČNEGA ODTEGLJAJA IN PRISPEVKOV ZA SOCIALNO VARNOST. 22	
5.1 Predložitev REK-1a obrazca od nagrade za obvezno prakso	22
5.2 Predlaganje REK-1a za vajence	23
5.3 Izpolnjevanje REK-1 obrazca za delavce, napotene na delo v tujino	24

1.0 POVRAČILA STROŠKOV V ZVEZI Z DELOM

Pri obravnavi povračil stroškov v zvezi z delom je treba ločiti njihovo delovnopravno obravnavo od davčne obravnave. Pravico delavca do povračil stroškov v zvezi z delom ureja Zakon o delovnih razmerjih – [ZDR-1](#), ki v 130. členu določa, da mora delodajalec delavcu zagotoviti povračilo stroškov za prehrano med delom, stroškov za prevoz na delo in z dela ter stroškov, ki jih ima delavec pri opravljanju določenih del in nalog na službenem potovanju. Višina povračil tovrstnih stroškov se določi s kolektivno pogodbo s splošno veljavnostjo ali z izvršilnim predpisom. Pri davčni obravnavi povračil stroškov se v skladu z drugim odstavkom 44. člena ZDoh-2 kot podlago upošteva raven posameznih navedenih pravic delojemalcev, določena z zakoni in s kolektivnimi pogodbami na ravni države.

Davčno obravnavo povračil stroškov v zvezi z delom ureja Zakon o dohodnini – [ZDoh-2](#), ki v prvem odstavku 44. člena med dohodke iz delovnega razmerja, ki se ne všttevajo v davčno osnovo dohodka iz delovnega razmerja, uvršča povračila stroškov v zvezi z delom pod pogoji in do višin, ki jih določi vlada. Pogoje in višino povračil določa Uredba o davčni obravnavi povračil stroškov in drugih dohodkov iz delovnega razmerja – [Uredba](#). Če delodajalec izplačuje povračila teh stroškov v znesku, ki presega znesek, ki ga za navedena povračila določa Uredba kot neobdavčen, se znesek posameznega povračila **v delu, ki presega znesek**, določen v Uredbi, všteta v davčno osnovo dohodka iz delovnega razmerja.

1.1 Prehrana med delom

Povračilo stroškov prehrane med delom za vsak dan, ko je delojemalec na delu vsaj 4 ure, se ne všteta v davčno osnovo v višini 6,12 eur (2. člen Uredbe o davčni obravnavi povračil stroškov in drugih dohodkov iz delovnega razmerja – [Uredba](#)). Če je delojemalec na delu več kot 10 ur, se v davčno osnovo dodatno ne všteta 0,76 eur za vsako nadaljnjo dopolnjeno uro po 8 urah prisotnosti.

Davčna obravnavo **poračuna** povračila stroškov prehrane, če delodajalec povračilo stroškov prehrane zagotavlja v nižjem znesku, kot je določen limit v [Uredbi](#), je odvisna od ekonomske vsebine dohodka. Zakon o delovnih razmerjih – [ZDR-1](#) v 130. členu določa pravico delavca do povračila stroškov prehrane med delom, ne določa pa obsega oziroma višine povračila stroškov, kar prepušča ureditvi v kolektivni pogodbi s splošno veljavo oziroma izvršilnemu predpisu, če višina ni določena s kolektivno pogodbo s splošno veljavnostjo.

Izhajajoč iz navedene ureditve v [ZDR-1](#) lahko določimo naravo dohodka v obliki povračila stroškov prehrane med delom oziroma kriterije, na podlagi katerih je mogoče presoјati, ali gre po ekonomski vsebini za to vrsto dohodka:

- pravica do povračila stroškov prehrane med delom je lahko pogojena samo z dejanskim nastankom stroškov prehrane, torej s prisotnostjo na delu, kar pomeni, da navedena pravica ne more biti, niti delno, pogojena s kakšnim drugim pogojem, npr. uspešnost poslovanja ali likvidnost,
- stroški prehrane v zvezi z delom delavcu nastanejo vsak dan, ko je na delu, zato je v skladu z namenom pravice do povračila stroškov prehrane med delom bistveno, da je temu prilagojena tudi dinamika izplačevanja ([ZDR-1](#) v četrtem odstavku 130. člena določa, da je delodajalec dolžan delavcu povrniti stroške v zvezi z delom mesečno),
- višina pravice mora biti določena s kolektivno pogodbo s splošno veljavnostjo oziroma izvršilnim predpisom ali tudi s kolektivno pogodbo na ravni podjetja, aktom delodajalca oziroma pogodbo o zaposlitvi.

Glede na navedeno, zgolj formalno dokazovanje preko ureditve v delovno pravnih aktih delodajalca, da gre za povračilo stroškov prehrane med delom, ne zadostuje za odločitev, ali se tak poračun povračila stroškov prehrane tudi z davčnega vidika lahko obravnava kot povračilo stroškov prehrane med delom.

Če je pri presoji ekonomske vsebine obravnavanega prejemka ugotovljeno, da kljub formalni pravni ureditvi glede vrste dohodka in načina njegovega izplačila v aktih delodajalca, po vsebini ne gre za povračilo stroškov za prehrano med delom, temveč za drug prejemek iz delovnega razmerja (npr. novoletna nagrada), je treba od tega prejemka v celoti obračunati in plačati akontacijo dohodnine ter obvezne prispevke za socialno varnost.

1.1.1 Povračila in poračun stroškov prehrane v primerih organizirane prehrane

V primeru organizirane prehrane se v davčno osnovo dohodka iz delovnega razmerja ne vštevajo povračila stroškov prehrane v višini organizirane prehrane, vendar ne več kot 6,12 eur. Če je vrednost organizirane prehrane po posamezniku nižja od 6,12 eur, lahko delodajalec neobdavčeno izplača razliko do zneska 6,12 eur le, če ga k temu zavezuje predpis, npr. kolektivna pogodba. Če delovno pravni predpisi, ki zavezujejo delodajalca določajo pravico delavca do povračila stroškov prehrane v enakem znesku, ki je kot neobdavčen določen z Uredbo, se razlika med dejansko vrednostjo obroka, ki ga zagotavlja družba (cena obroka oziroma strošek delodajalca v zvezi z zagotavljanjem obroka) in zneskom, ki je določen kot neobdavčen, lahko davčno obravnava kot povračilo stroškov prehrane.

ZDR-1 v 130. členu določa pravico delavca do povračila stroškov prehrane med delom, ne določa pa obsega oziroma višine povračila stroškov, kar prepušča ureditvi v kolektivni pogodbi. V kolektivnih pogodbah se lahko socialni partnerji dogovorijo tudi:

- da namesto izplačila povračila stroškov za prehrano med delom, delodajalec organizira ustrezno prehrano (zagotovitev toplega obroka) med delom, ki jo brezplačno zagotavlja za zaposlene. V takem primeru se lahko dogovorijo tudi, da delavec ni upravičen do izplačila med zneskom toplega obroka in nadomestilom prehrane, če je slednje višje od zneska toplega obroka,
- razloge, ko je delavec kljub organizirani ustrezni brezplačni prehrani med delom upravičen do povračila stroškov za prehrano med delom (dietna prehrana, ipd.).

1.2 Povračilo stroškov prevoza na delo in z dela

V [Uradnem listu RS št. 104/21](#) in [114/2021](#) so bile objavljene spremembe Uredbe o davčni obravnavi povračil stroškov in drugih dohodkov iz delovnega razmerja (Uradni list RS, št. 140/06, 76/08, 63/17 in 71/18), s katerimi se spreminja 3. člen, ki določa pogoje in višino, do katere se povračilo stroškov prevoza na delo in z dela ne vštevajo v davčno osnovo.

Te spremembe Uredbe o davčni obravnavi povračil stroškov in drugih dohodkov iz delovnega razmerja se začnejo uporabljati:

- za podpisnike [Dogovora](#) (Uradni list RS, št. 88/21), za povračila stroškov prevoza na delo in z dela za mesec julij 2021, torej pri obračunu za mesec julij 2021,
- za vse ostale delodajalce za povračila stroškov prevoza na delo in z dela za mesec september 2021, torej pri obračunu za mesec september 2021; za povračila stroškov prevoza do vključno meseca avgusta 2021 pa se uporablja 3. člen Uredbe (Uradni list, RS 140/06, 76/08, 63/17 in 71/18), torej brez sprememb, objavljenih v Uradnem listu št. 104/21 in 114/21.

S spremembo Uredbe se je spremenila davčna obravnava povračil stroškov prevoza na delo in z dela oziroma znesek, do katerega se povračilo stroškov ne vštevajo v davčno osnovo.

Uredba pa ne določa pravic in obveznosti delodajalcev in delojemalcev v zvezi s povračilom stroškov prevoza na delo in z dela. Te pravice so določene v delovnopравниh predpisih, veljavnih kolektivnih pogodbah (na primer panožnih, podjetniških, na ravni delodajalca,...) ali pa v pogodbi o zaposlitvi med delojemalcem in delodajalcem.

V prvem odstavku 3. člena Uredbe je določen osnovni znesek, do katerega se povračilo stroškov prevoza na delo in z dela (v nadaljevanju: povračilo stroškov prevoza) ne všteva v davčno osnovo, in sicer v višini 0,18 eur 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.

Z Uredbo o spremembah Uredbe o davčni obravnavi povračil stroškov in drugih dohodkov iz delovnega razmerja [objavljeno v Uradnem listu RS](#), št. 87/2022, z dne 24. 6. 2022 je določeno, da se za izplačila povračil stroškov prevoza, ki se nanašajo na obdobje od julija 2022 dalje pri izračunu povračil stroškov uporablja znesek 0,21 eur (znesek 0,18 se nadomesti z zneskom 0,21 eur).

V drugem odstavku 3. člena Uredbe pa je določeno, da če je znesek za posamezni mesec, določen po navedenem osnovnem pravilu iz prvega odstavka, 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. Ta znesek je določen na mesečni ravni, ne glede na število dni prisotnosti na delu oziroma se kot znesek, ki se ne všteva v davčno osnovo, upošteva ob pogoju:

- da je delavec na delu prisoten vsaj en dan v mesecu in
- da je delojemalčevo običajno prebivališče vsaj en kilometer oddaljeno od mesta opravljanja dela.

Povračila stroškov za prevoz do zneska 140 evrov so torej neobdavčena (ne glede na to ali delojemalec prejme ta dohodek iz naslova kilometrine, zneska javnega prevoza, nakupa vozovnice,...) pod pogojem, da je delojemalec na delu prisoten vsaj en dan v mesecu in da je delojemalčevo običajno prebivališče vsaj en kilometer oddaljeno od mesta opravljanja dela. Če je znesek povračila stroškov za prevoz višji od 140 evrov, se znesek, ki se ne všteva v davčno osnovo, v skladu s prvim odstavkom Uredbe, izračuna v višini 0,18 evra 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 smislu četrtega odstavka 3. člena [Uredbe](#) je za dikcijo »**najkrajše običajne cestne povezave**« pomembna dolžina v kilometrih in ne čas, ki bi ga delojemalec potreboval, da bi opravil razdaljo med običajnim prebivališčem in mestom opravljanja dela. Tako se npr. pri določitvi neobdavčenega zneska kilometrine upošteva povezava po lokalnih in magistralnih cestah (če je dolžina te povezave v kilometrih krajša od avtocestne povezave, četudi zaposleni koristi avtocestno povezavo). Če pa bi v tem primeru obstajala tudi povezava z vključenimi opuščenimi gozdnimi potmi, ki se običajno ne uporabljajo, pa se dolžina le-te v kilometrih v smislu šestega odstavka 3. člena [Uredbe](#) ne bi upoštevala, četudi bi bila ta najkrajša.

Če ima delojemalec pravico do uporabe službenega vozila v privatne namene in mu delodajalec za tako uporabo zagotovi tudi gorivo, se povračilo stroškov prevoza všteva v davčno osnovo dohodka iz delovnega razmerja.

Če je delojemalčevo **običajno prebivališče** od mesta opravljanja dela oddaljeno manj kot kilometer, se delojemalcu povračilo stroškov prevoza všteva v davčno osnovo dohodka iz delovnega razmerja. Uredba ne opredeljuje, ali je običajno prebivališče stalno ali začasno prebivališče, temveč določa, da je to prebivališče, ki je najbližje mestu opravljanja dela. Kriterij za ugotavljanje katerega prebivališča je najbližje mestu opravljanja dela, so cestne povezave, izražene v kilometrih. Določitev načina ugotavljanja in preverjanja števila kilometrov, za katerega se delojemalcu zagotavlja neobdavčen znesek kilometrine v skladu z določbami Uredbe, je v prvi vrsti v pristojnosti delodajalca.

Pri določitvi števila kilometrov se lahko uporabijo različni razpoložljivi viri, tudi npr. internetne objave najkrajšega števila kilometrov, pri čemer je bistvenega pomena ustrezna ureditev postopkov med delodajalcem in delojemalcem, npr. izpolnjevanje izjave delojemalca s podatki o razdalji med običajnim bivališčem in mestom opravljanja dela, določitev odgovornosti zaradi nepravilnosti podatkov, določitev načina preverjanja resničnosti podatkov, ipd.

Navedena ureditev davčne obravnave povračil stroškov prevoza velja tudi za delojemalce, ki dosegajo dohodek iz delovnega razmerja iz tujine.

1.2.1 Povračila stroškov prevoza, če ima oseba 2 ali več bivališč

Uredba v tretjem odstavku 3. člena določa, da je običajno prebivališče za potrebe te Uredbe prebivališče delojemalca (začasno, stalno, drugo..), ki je najbližje mestu opravljanja dela. Drugo prebivališče delojemalca je običajno prebivališče za potrebe te Uredbe le, če se delojemalec od tam vsaj štirikrat tedensko vozi na mesto opravljanja dela.

Če se delojemalec vozi na delo iz dveh ali več prebivališč, se v davčno osnovo dohodka iz delovnega razmerja ne všteva povračilo stroškov prevoza od prebivališča, ki je najbližje mestu opravljanja dela. Če se iz drugega prebivališča, ki ni najbližje mestu opravljanja dela, delojemalec vozi vsaj štirikrat tedensko, se to drugo prebivališče lahko šteje za običajno prebivališče. V tem primeru se v davčno osnovo dohodka iz delovnega razmerja ne všteva povračilo stroškov prevoza od tega (od mesta opravljanja dela bolj oddaljenega) prebivališča.

1.2.2 Povračila stroškov prevoza, če ima delavec več delodajalcev

Uredba v prvem odstavku 3. člena določa, da se povračilo stroškov za prevoz na delo in z dela ne všteva v davčno osnovo dohodka iz delovnega razmerja, od mesta opravljanja dela do običajnega prebivališča delojemalca, ki je najbližje mestu opravljanja dela, če je mesto opravljanja dela oddaljeno od delojemalčevega običajnega prebivališča vsaj 1 kilometer.

Z vidika obdavčitve je v primeru, ko delojemalec v posameznem dnevu dela za krajši delovni čas pri več delodajalcih, potrebno ugotoviti kraj, iz katerega delojemalec dejansko prihaja na delo. Delojemalec lahko neobdavčeno prejme povračilo stroškov prevoza med mestom opravljanja dela in mestom, od koder dejansko prihaja na delo, če je razdalja med njima več kot 1 kilometer in pod pogoji, kot jih določa Uredba v 3. členu.

1.2.3 Praktični primeri – izplačilo v višini cene mesečne vozovnice

V nadaljevanju sta prikazana primera, ko delodajalec povračilo stroškov prevoza obračuna in izplača v višini stroškov javnega prevoza in ne v višini kilometrine.

Primer 1: Izračunani stroški prevoza znašajo manj kot 140,00 eur:

Delodajalec na podlagi kolektivne pogodbe delojemalcu s prebivališčem, ki je od delovnega mesta oddaljeno 3 km izplačuje povračilo stroškov prevoza v višini mesečne vozovnice, ki znaša 37,00 eur.

Če je delojemalec na delu prisoten vse dni v mesecu, znesek povračila, ki se po prvem odstavku 3. člena Uredbe (znesek kilometrine) ne všteva v davčno osnovo, znaša 21,60 eur (6 km x 20 dni x 0,18 eur). **Za izplačila od julija 2022 dalje znesek kilometrine znaša 25,20 eur.**

Ker je znesek povračila, izračunan po prvem odstavku 3. člena Uredbe, za posamezni mesec nižji od 140,00 eur, se pri določitvi zneska neobdavčenega povračila uporabi drugi odstavek 3. člena Uredbe, ki določa, da se v davčno osnovo ne všteva povračilo stroškov prevoza do višine 140,00 eur mesečno. V obravnavanem primeru se izplačilo povračila stroškov prevoza v višini 37 eur (cena mesečne vozovnice) ne všteva v davčno osnovo, pod pogojem, da je bil delavec na delu prisoten vsaj 1 dan.

Primer 2: Izračunani stroški prevoza znašajo več kot 140,00 eur:

Delodajalec na podlagi kolektivne pogodbe delojemalcu s prebivališčem, ki je od delovnega mesta oddaljeno 50 km, izplačuje povračilo stroškov prevoza v višini mesečne vozovnice, ki znaša 179 eur.

Znesek povračila, ki se po prvem odstavku 3. člena Uredbe (znesek kilometrine) ne všteta v davčno osnovo, če je delojemalec na delu prisoten vse dni v mesecu, znaša 360 eur (100 km x 20 dni x 0,18 eur). **Za izplačila od julija 2022 dalje znesek kilometrine znaša 420,00 eur.**

Ker je znesek povračila, izračunan po prvem odstavku 3. člena Uredbe za posamezni mesec višji od 140,00 eur, se pri določitvi zneska neobdavčenega zneska povračila drugi odstavek 3. člena Uredbe ne uporabi. V obravnavanem primeru, ko je delojemalec na delu prisoten 20 dni, se izplačilo povračila stroškov prevoza v višini 179 eur (cena mesečne vozovnice) ne všteta v davčno osnovo.

V zgoraj navedenem primeru 2 (oddaljenost od bivališča do mesta opravljanja dela 50 km) je treba **pri določitvi neobdavčenega zneska upoštevati dneve prisotnosti na delovnem mestu**, kar je podrobno prikazano v nadaljevanju

- Če bi bil delojemalec na delovnem mestu prisoten npr. samo 6 dni v mesecu, bi izračunan znesek povračila po prvem odstavku 3. člena Uredbe znašal 108 eur (100 km x 6 dni x 0,18 eur). **Za izplačila od julija 2022 dalje izračunan znesek kilometrine znaša 126,00 eur.** V davčno osnovo se z upoštevanjem drugega odstavka 3. člena Uredbe ne bi vštelo povračilo do zneska 140 eur, razlika do prejetega povračila 179 eur (39 eur) pa bi se vštela v davčno osnovo.
- Če bi bil delojemalec na delovnem mestu prisoten npr. samo 9 dni v mesecu, bi izračunan znesek povračila po prvem odstavku 3. člena Uredbe znašal 162 eur (100 km x 9 dni x 0,18 eur). V davčno osnovo se ne bi vštelo povračilo do zneska 162 eur, razlika do prejetega povračila 179 eur (17 eur) pa bi se vštela v davčno osnovo. V tem primeru se uporabi prvi odstavek 3. člena uredbe, saj neobdavčeni znesek po prvem odstavku 3. člena Uredbe znaša več kot 140 eur in uporaba drugega odstavka ni mogoča. **Za izplačila od julija 2022 dalje izračunan znesek kilometrine znaša 189,00 eur. Izplačan znesek je nižji od navedenega zneska in se ne všteta v davčno osnovo.**

1.3 Terenski dodatek

Pravico delojemalca do terenskega dodatka ne določa Zakon o delovnih razmerjih – [ZDR-1](#), temveč je določena v posameznih kolektivnih pogodbah. Delodajalec mora tako glede same upravičenosti do terenskega dodatka upoštevati določila iz kolektivne pogodbe, ki ga zavezuje.

Povračilo stroškov za delo na terenu se, v skladu z določbo 7. člena Uredbe o davčni obravnavi povračil stroškov in drugih dohodkov iz delovnega razmerja – [Uredba](#), ne všteta v davčno osnovo, če je izplačano delojemalcu, ki najmanj 2 dni zaporedoma dela in prenočuje izven kraja svojega običajnega prebivališča in izven kraja sedeža delodajalca, do višine 4,49 eur na dan, če delodajalec zagotovi prehrano in prenočevanje. Če delodajalec ne zagotovi prehrane in prenočevanja, se v davčno osnovo ne všteta povračilo stroškov v višini, kot je z [Uredbo](#) določeno za dnevnice in prenočevanje na službenem potovanju.

Če je zaradi potreb delovnega procesa določeno delo pri delodajalcu organizirano kot izmensko delo, se terenski dodatek, izplačan delojemalcu, ki najmanj dve izmeni, ki si sledita ena za drugo, dela v kraju, v katerem nima svojega običajnega prebivališča in v katerem ni sedež delodajalca, ne všteta v davčno osnovo, do višine 4,49 eur na dan.

Če je delojemalcu izplačano nadomestilo za ločeno življenje, se izplačan terenski dodatek všteva v davčno osnovo, razen če je bil delojemalec z delovnega mesta, na katero je bil razporejen ali napoten na delo zaradi službenih potreb, poslan na teren (peti odstavek 7. člena [Uredbe](#)).

1.4 Nadomestilo za ločeno življenje

Nadomestilo za ločeno življenje izplačano delojemalcu, ki opravlja delo izven kraja, kjer živi s svojo družino in zaradi službenih potreb v času delovnih obveznosti prebiva ločeno od svoje družine, se v skladu z določbo 8. člena Uredbe o davčni obravnavi povračil stroškov in drugih dohodkov iz delovnega razmerja – [Uredba](#) ne všteva v davčno osnovo v višini 334 eur mesečno oziroma sorazmerni del zneska, če delavec prebiva ločeno od družine manj kot mesec dni. Delavcu, ki se sam odloči, da bo zaradi zaposlitve bival ločeno od družine (primeroma: delavec s prebivališčem v Kopru se zaposli v Murski Soboti, kjer tudi živi v času zaposlitve) se nadomestilo za ločeno življenje všteva v davčno osnovo dohodka.

V skladu z drugim odstavkom 8. člena [Uredbe](#) je družina po tem členu življenjska skupnost staršev in otrok, določena s predpisi o zakonski zvezi in družinskih razmerjih, pri čemer se šteje, da ta skupnost obstaja le do otrokovega dopolnjenega osemnajstega leta starosti oziroma največ do dopolnjenega šestindvajsetega leta starosti, če se otrok redno šola. Družina po tem členu je tudi življenjska skupnost zakoncev oziroma zunajzakonskih partnerjev.

2.0 POVRAČILA STROŠKOV V ZVEZI S SLUŽBENIM POTOVANJEM

Zakon o delovnih razmerjih – [ZDR-1](#) v 130. členu določa, da mora delodajalec delavcu zagotoviti povračilo stroškov, ki jih ima delavec pri opravljanju določenih del in nalog na službenem potovanju. Delodajalec povračilo stroškov prehrane na službeni poti izplača v obliki dnevnice. Ostale stroške, ki jih ima delavec na službeni poti, pa dobi povrnjene na podlagi dokazil, kot so: račun za nočitev, račun za javna prevozna sredstva (oziroma v primeru uporabe lastnega vozila kilometrina na podlagi potnega naloga), račun za ostale stroške (primeroma parkirna).

Niti ZDoh-2 niti Uredba med povračili stroškov, ki se ne všttevajo v davčno osnovo, posebej ne omenjata **pristojbine za vstop v državo** oziroma dovoljenja za prebivanje ali tranzit čez državo (vizum, ESTA), čeprav tudi to predstavlja nujni strošek za izvedbo samega službenega potovanja. Ker iz 130. člena ZDR-1 izhaja, da mora delodajalec delavcu povrniti vsa povračila stroškov v zvezi s službenim potovanjem, se pristojbine za vstop v določeno državo obravnavajo kot nujni strošek, ki se delavcu povrne na podlagi dokazil in se ne všteva v davčno osnovo za dohodnino, podobno kot to velja za morebitne druge materialne stroške (npr. plačilo poštne, povrnitev stroškov za nakup določenega drobnega inventarja,...). To določilo ZDR-1 lahko upoštevamo le pri povračilih stroškov pri dohodkih iz delovnega razmerja oziroma za zaposlene, za katere tudi velja ta zakon, ne pa tudi pri drugih fizičnih osebah (ki opravljajo delo na podlagi drugega pogodbenega razmerja).

2.1 Dnevnice – službena pot v domovini

Uredba o davčni obravnavi povračil stroškov in drugih dohodkov iz delovnega razmerja – [Uredba](#) višino neobdavčenega zneska dnevnice določa v odvisnosti od časa trajanja službenega potovanja. Znesek neobdavčene dnevnice se zmanjša, če stroški prenočevanja na službenem potovanju vključujejo zajtrk (povezava 4. člen in tretji odstavek 6. člena [Uredbe](#)).

Službeno potovanje	nad 12 do 24 ur	nad 8 do 12 ur	nad 6 do 8 ur
v Sloveniji	21,39 eur	10,68 eur	7,45 eur
V Sloveniji – zajtrk plačan	zmanjšanje 10 %	zmanjšanje 15 %	/
V Sloveniji – zajtrk plačan	19,25 eur	9,08 eur	7,45 eur

Za službena potovanja v Sloveniji Uredba ne določa zmanjšanja dnevnice, če ima delojemalec zagotovljene brezplačne obroke, zato je smiselno, da delodajalec te primere uredi z notranjim aktom, v katerem opredeli, da se v teh primerih pripadajoča dnevnicca zmanjša oz. ne izplača.

Pri davčni obravnavi je treba izhajati iz vsebinske opredelitve dnevnice. Delodajalec povračilo stroškov prehrane na službeni poti izplača v obliki dnevnice. Ostale stroške, ki jih ima delavec na službeni poti, pa delavec dobi povrnjene na podlagi dokazil, kot so: račun za nočitev, račun za javna prevozna sredstva (oziroma v primeru uporabe lastnega vozila kilometrina na podlagi potnega naloga), račun za ostale stroške (primeroma parkirnine). Povračilo teh stroškov ni zajeto v višino dnevnice, iz česar sledi, da dnevnic po vsebini pomeni zgolj povračilo stroškov prehrane. Pravica do povračila stroškov prehrane oziroma dnevnic je tako lahko pogojena samo z dejanskim nastankom stroškov prehrane na službenem potovanju. Če so stroški prehrane na službenem potovanju všteti v ceno druge storitve, ta pa je plačana, v primeru hkratnega izplačila dnevnic pride do dvakratnega povračila teh stroškov.

Iz navedenega izhaja, da se dnevnic in **zagotovljena prehrana na službenem potovanju** izključujeta. Prav tako tudi ni mogoče obeh hkrati obravnavati kot dohodek, ki se ne všteva v davčno osnovo dohodka iz delovnega razmerja.

Tretji odstavek 4. člena [Uredbe](#) določa: »če je **narava dela takšna, da se pretežno opravlja izven sedeža delodajalca**, in se delo opravlja na območju Slovenije, delojemalec pa se vsak dan vrača v kraj, kjer prebiva, se v davčno osnovo dohodka iz delovnega razmerja ne glede na določbe prvega odstavka tega člena ne všteva povračilo stroškov za prehrano med delom, do višin in pod pogoji, ki so določeni v 2. členu te [Uredbe](#)«. Iz tretjega odstavka 4. člena [Uredbe](#) tudi izhaja, da določba tega odstavka ne velja za delo v tujini, temveč le v primerih, ko se delo, na katero je bil delavec napoten, opravlja na območju Slovenije.

Izraz v »pretežni meri« ne moremo razumeti izključno samo z vidika števila dni, temveč je pomembno tudi ali je narava dela taka, da se izvaja na terenu, torej izven sedeža delodajalca. Iz opisa posameznega delovnega mesta (pogodba o zaposlitvi, sistemizacija delovnih mest, kolektivna pogodba) je razvidno, za kakšno delo gre. Za nekatere poklice ali skupine poklicev je jasno, da se delo lahko opravlja le pretežno izven sedeža delodajalca, npr. gradbeni delavci, serviserji, akviziterji, itd. Ni pa mogoče opredeliti enotnih kriterijev, na osnovi katerih bi se preverjala »pretežna mera«, saj se v praksi pojavljajo zelo različni primeri, ki se jih ne da poenotiti.

2.2 Dnevnic – službena pot v tujini

Neobdavčeni znesek dnevnic za službeno potovanje v tujino se določi v odvisnosti od trajanja službene poti glede na višino zneska, ki je za posamezno državo oziroma območje določen v Uredbi o povračilu stroškov za službena potovanja v tujino – [Uredba za tujino](#). Višina neobdavčenega zneska dnevnic se določa v odvisnosti od časa trajanja službenega potovanja (drugi odstavek 4. člena Uredbe o davčni obravnavi povračil stroškov in drugih dohodkov iz delovnega razmerja – [Uredba](#)).

Službeno potovanje	nad 14 do 24 ur	nad 8 do 14 ur	nad 6 do 8 ur
v tujini	znesek po Uredbi za tujino	75 % zneska po Uredbi za tujino	25 % zneska po Uredbi za tujino

[Uredba za tujino](#) v 8. členu določa, da se delojemalcu za pokritje stroškov obračuna 20 % pripadajoče dnevnic, če je na službenem potovanju v tujini **zagotovljena brezplačna prehrana**. Velja tudi, da za odsotnost nad 14 do 24 ur delojemalcu pripadajo trije obroki prehrane, za odsotnost nad 8 ur do dva obroka in za odsotnost nad 6 ur en obrok prehrane.

Pri odsotnosti nad 14 do 24 ur se za zagotovljeni brezplačni zajtrk dnevnic iz prvega odstavka 7. člena [Uredbe za tujino](#) zmanjša za 10 %, za brezplačno kosilo oziroma večerjo pa za 35 %. Pri odsotnosti nad 8 do 14 ur se za zagotovljeni brezplačni zajtrk dnevnic iz drugega odstavka 7. člena [Uredbe za tujino](#) zmanjša 15 %, za brezplačno kosilo oziroma večerjo pa 40 %.

[Uredba za tujino](#) ne določa **načina izračunavanja dnevnic** za službena potovanja, prav tako ne določa, da se čas trajanja za posamezno dnevnicno računa po datumih, temveč je čas določen v urah. Praviloma je višina dnevnic in način izračuna določen v kolektivnih pogodbah oziroma splošnih aktih delodajalca. Za javne uslužbenke in funkcionarje v državnih organih, samoupravnih lokalnih skupnostih, javnih agencijah, javnih skladih, javnih zavodih, javnih gospodarskih zavodih ter drugih osebah javnega prava, ki so posredni uporabniki državnega proračuna ali proračuna samoupravne lokalne skupnosti je tako pri izračunu dnevnic, v primeru službene poti v tujino, treba upoštevati določilo 5. člena [Uredbe za tujino](#), ki določa, da se dnevnic, ki veljajo za državo, v katero se službeno potuje, obračunajo za celoten čas trajanja službenega potovanja, ki se izračuna v urah od datuma in ure začetka potovanja do datuma in ure, ko se službeno potovanje zaključi.

Na tej podlagi se najprej ugotovi število celih dnevnic za vsakih 24 ur potovanja, za preostanek ur pa se dnevnic ugotovi v skladu s 6. členom te [Uredbe](#). Če kolektivna pogodba ali drug splošen akt, ki zavezuje posameznega delodajalca, ne določa načina izračuna dnevnic, lahko le-ta smiselno upošteva določila 5. člena [Uredbe za tujino](#). Pomembno je, da so stroški dokumentirani in izkazani s potnim nalogom.

[Uredba za tujino](#) ne določa, v kakšni višini se obračuna dnevnic za službeno pot v tujini, ko je **pot opravljena na ozemlju dveh ali več držav**. Dnevnic se lahko obračuna v višini dnevnic, ki velja za državo, v kateri je končni cilj zaključka službene poti. Če na službeno pot vplivajo okoliščine in dejstva, zaradi katerih tak obračun ne bi bil pravilen, se lahko višina neobdavčene dnevnic obračuna tudi v sorazmerju glede na prebiti čas potovanja na ozemlju posamezne države. Neobdavčen znesek dnevnic se izračuna upoštevajoč sorazmerni čas potovanja v posamezni državi, pri tem pa celoten znesek neobdavčenih dnevnic ne more biti višji, kot znaša znesek dnevnic, upoštevajoč celoten čas službene poti.

Če je delavec na službenem potovanju v tujini, se tudi takrat, ko je narava dela takšna, da se opravlja pretežno zunaj sedeža delodajalca in se delojemalec vsak dan vrača v kraj, kjer prebiva, za davčne namene prizna neobdavčeni znesek dnevnic v skladu z drugim odstavkom 4. člena Uredbe o davčni obravnavi povračil stroškov in drugih dohodkov iz delovnega razmerja – [Uredba](#).

2.3 Povračilo stroškov prevoza na službenem potovanju

Povračilo stroškov prevoza na službenem potovanju se ne všteva v davčno osnovo do višine dejanskih stroškov za prevoz z javnimi prevoznimi sredstvi ali za najem osebnega avtomobila. Povračilo stroškov prevoza se ne všteva v davčno osnovo, če je dokumentirano s potnim nalogom, dokazili in z računi. Iz potnega naloga mora biti razvidna odobritev delodajalca za posamezno vrsto prevoza.

Za povračilo stroškov prevoza na službenem potovanju se, v skladu s 5. členom Uredbe o davčni obravnavi povračil stroškov in drugih dohodkov iz delovnega razmerja – [Uredba](#), šteje tudi povračilo stroškov za takse (letališke takse, peronske karte in podobno), povračilo stroškov za gorivo, če se uporablja službeno vozilo, cestnine in parkirnine ter povračilo stroškov za prevoz in prenos stvari oziroma prtljage.

Če delojemalec uporablja službeno vozilo in ga lahko uporablja tudi v privatne namene, podjetje pa mu ne zagotavlja goriva za opravljene poti v privatne namene, je treba dejanske stroške goriva sorazmerno razmejiti. Razmejitev stroškov goriva med stroški za službene in stroški za privatne vožnje mora biti pregledna in dokumentirana z verodostojnimi dokazili.

Če delojemalec za službeno pot uporablja lastno prevozno sredstvo, se povračilo stroškov prevoza ne všteva v davčno osnovo do višine 0,37 eur za vsak prevožen kilometer. **Z Uredbo o spremembah Uredbe o davčni obravnavi povračil stroškov in drugih dohodkov iz delovnega razmerja objavljeno v Uradnem listu RS, št. 87/2022, z dne 24. 6. 2022 je določeno, da se za**

izplačila povračil stroškov prevoza, ki se nanašajo na obdobje od julija 2022 dalje pri izračunu povračil stroškov uporablja znesek 0,43 eur (znesek 0,37 se nadomesti z zneskom 0,43 eur).

2.4 Povračilo stroškov prenočevanja na službenem potovanju

Povračilo stroškov prenočevanja na službenem potovanju se ne všteva v davčno osnovo do višine dejanskih stroškov prenočevanja, če je dokumentirano s potnim nalogom in z računi (6. člen Uredbe o davčni obravnavi povračil stroškov in drugih dohodkov iz delovnega razmerja – [Uredba](#)).

2.5 Premije za individualno zdravstveno zavarovanje z medicinsko asistenco v tujini

V skladu s 4.a točko prvega odstavka 44. člena Zakona o dohodnini - [ZDoh-2](#) se v davčno osnovo dohodka iz delovnega razmerja ne všteva povračilo stroškov delojemalcu za plačane premije za individualno zdravstveno zavarovanje z medicinsko asistenco v tujini, kadar gre za zavarovanje, ki velja v vseh državah sveta, in kadar:

- je sklenitev takega zavarovanja vezana le na opravljanje službenih nalog na službenem potovanju v tujini,
- je povračilo stroškov sklenitve takega zavarovanja na voljo vsem delojemalcem, ki službeno potujejo v tujino, in
- tako zavarovanje krije nujno pomoč, prevoze in storitve (zavarovanje je sklenjeno za najnižji obseg tveganja/pravic oziroma najnižjo višino kritja);

Da se povračilo stroškov ne všteva v davčno osnovo dohodka iz delovnega razmerja morajo biti zgoraj navedeni pogoji izpolnjeni kumulativno.

2.6 Povračilo stroškov krije družba, ki ima z delodajalcem poslovni odnos

Plačila za dogodke (dopolnilno izobraževanje in usposabljanje, sestanki, poslovna srečanja, ipd.), na katere delodajalec pošlje svojega delojemalca in je dogodek v zvezi s poslovanjem delodajalca, se ne štejejo za boniteto delojemalca, tudi če te stroške krije družba, ki ima z delodajalcem poslovni odnos. Povračila stroškov v zvezi z udeležbo na dogodku se v takem primeru ne vštevajo v davčno osnovo dohodka iz delovnega razmerja pod pogoji in do višin določenih za povračila stroškov službene poti, določenih v [Uredba](#).

Pri tem je pomembno, da imata delodajalec in družba, ki krije stroške (organizator ali druga družba) posloven odnos in da udeleženca dogodka določi delodajalec. Če pa primeroma organizator na dogodek povabi točno določenega zaposlenega pri delodajalcu se za davčne namene šteje, da udeleženec na dogodek ni napoten s strani delodajalca in se zagotovljena plačila v zvezi s tem štejejo za obdavčljiv dohodek zaposlenega.

3.0 POVRAČILA STROŠKOV DELAVCEM, NAPOTENIM NA DELO V TUJINO

S spremembami Zakona o dohodnini – [ZDoh-2](#) (novela ZDoh-2S), ki se uporablja za davčna leta od vključno 1. januarja 2018, so na podlagi 4.b točke prvega odstavka 44. člena ZDoh-2 na novo urejena povračila stroškov v zvezi z začasno napotitvijo na delo v tujino, in sicer povračila stroškov prehrane, prevoza ter prenočevanja.

Podrobna pojasnila, ki veljajo za delavce, napotene na delo v tujino, objavljena na spletnih straneh FURS: [Davčna obravnava dohodkov delavcev, ki so napoteni na delo v tujino](#)

4.0 DRUGI DOHODKI IZ DELOVNEGA RAZMERJA

Pri obravnavi drugih dohodkov iz delovnega razmerja je treba ločiti delovnopravno obravnavo od njihove davčne obravnave. Davčno obravnavo drugih dohodkov, ki se ne vštevajo v davčno osnovo dohodka iz delovnega razmerja ureja Zakon o dohodnini - [ZDoh-2](#) v 44. členu.

Ti dohodki se, v skladu z drugim odstavkom 44. člena ZDoh-2, v davčno osnovo dohodka iz delovnega razmerja vključujejo v delu, ki presega znesek, ki je določen kot neobdavčen.

4.1 Jubilejna nagrada

Jubilejna nagrada za skupno delovno dobo **ali** za skupno delovno dobo pri zadnjem delodajalcu, se ne všteva v davčno osnovo do višine (9. člen Uredbe o davčni obravnavi povračil stroškov in drugih dohodkov iz delovnega razmerja – [Uredba](#)):

- 460 eur za 10 let delovne dobe,
- 689 eur za 20 let delovne dobe,
- 919 eur za 30 let delovne dobe,
- 919 eur za 40 let delovne dobe.

Za izplačilo jubilejne nagrade je ključnega pomena izpolnjevanje pogojev za pridobitev pravice do izplačila. Zakon o delovnih razmerjih – [ZDR-1](#) ne določa pogojev v zvezi z izplačili jubilejnih nagrad, temveč je to urejeno v posameznih kolektivnih pogodbah, aktih delodajalca ali pogodbi o zaposlitvi.

Tako je jubilejna nagrada za skupno delovno dobo pri zadnjem delodajalcu, glede na naravo in namen tega dohodka, za zaposlene pravica iz delovnega razmerja zaradi pripadnosti delodajalcu, saj se s to nagrado zaposlenega nagradi za dolgoletno lojalnost temu delodajalcu.

Če je bila delojemalcu izplačana jubilejna nagrada za skupno delovno dobo, se pri istem delodajalcu kasneje izplačane jubilejne nagrade za skupno delovno dobo pri zadnjem delodajalcu vštevajo v davčno osnovo dohodka iz delovnega razmerja.

v zvezi s skupno delovno dobo se za javne uslužbence upošteva skupna delovna doba pri delodajalcih v javnem sektorju, Z vidika določitve pravice do jubilejne nagrade, javni sektor deluje kot en delodajalec, zato se za davčne namene jubilejna nagrada, izplačana na podlagi 177. člena [ZUJF](#), šteje za jubilejno nagrado za skupno delovno dobo pri zadnjem delodajalcu.

V skladu z drugim odstavkom 73. člena Zakona o delovnih razmerjih – [ZDR-1](#) lahko **poslovodja** z družbo sklene pogodbo o zaposlitvi in se takšno razmerje šteje za delovno razmerje. Če je jubilejna nagrada izplačana poslovodji, ki ima z družbo sklenjeno pogodbo o zaposlitvi, se le-ta obravnava po določbi 9. člena [Uredbe](#). Jubilejna nagrada izplačana poslovodji, ki ni v delovnem razmerju, pa se v celoti všteva v davčno osnovo dohodka, ne glede na to, da se za davčno namene dohodek poslovodij šteje za dohodek iz delovnega razmerja (1. točka drugega odstavka 37. člena Zakona o dohodnini - [ZDoh-2](#)).

4.2 Odpravnina ob upokojitvi

V skladu s 7. točko prvega odstavka 44. člena Zakona o dohodnini - [ZDoh-2](#) se v davčno osnovo dohodka iz delovnega razmerja ne všteva odpravnina ob upokojitvi, do višine, ki jo določi vlada. Ta višina po 10. členu Uredbe o davčni obravnavi povračil stroškov in drugih dohodkov iz delovnega razmerja – [Uredba](#) znaša 4.063 eurov. Če delodajalec izplača odpravnino ob upokojitvi v višjem znesku kot 4.063 eurov, se znesek odpravnine v delu, ki presega neobdavčen del, všteva v davčno osnovo dohodka iz delovnega razmerja.

Če s kolektivno pogodbo na ravni dejavnosti ni določeno drugače, je delodajalec, v skladu s prvim odstavkom 132. člena Zakona o delovnih razmerjih – [ZDR-1](#), delavcu, ki je bil pri delodajalcu zaposlen najmanj pet let in se upokoji, ob prenehanju pogodbe o zaposlitvi dolžan izplačati odpravnino v višini dveh povprečnih mesečnih plač v Republiki Sloveniji za pretekle tri mesece oziroma v višini dveh povprečnih mesečnih plač delavca za pretekle tri mesece, če je to za delavca ugodneje. Za davčne namene se izplačilo odpravnine ob upokojitvi delavcu, tudi če ne izpolnjuje minimalnih pogojev glede dobe zaposlitve pri delodajalcu (5 let), šteje za odpravnino ob upokojitvi, ki se davčno obravnava po 10. členu [Uredbe](#).

Če se delavec po upokojitvi ponovno zaposli, ob prenehanju pogodbe o zaposlitvi nima pravice do odpravnine. Delavec tudi ni upravičen do odpravnine ob upokojitvi, če ima pravico do odpravnine po 108. členu [ZDR-1](#) ali, če je delodajalec zanj financiral dokup pokojninske dobe.

Če je odpravnina skladno, s tretjim odstavkom 132. člena [ZDR-1](#), izplačana v sorazmernem znesku (**delna upokojitev**), se tudi za davčne namene neobdavčen znesek sorazmerno zmanjša.

Pri obravnavi odpravnine ob delni invalidski upokojitvi je treba ločiti delovnopравни in davčni vidik. Po pojasnilu Ministrstva za delo, družino, socialne zadeve in enake možnosti delavcu, ki je uveljavil pravico do dela s krajšim delovnim časom od polnega in **pravico do delne invalidske pokojnine**, ne pripada sorazmeren del odpravnine. Glede na navedeno, se odpravnina, izplačana ob pridobitvi pravice do delnega nadomestila po 86. členu Zakona o pokojninskem in invalidskem zavarovanju – [ZPIZ-2](#), v celoti všteva v dohodek iz delovnega razmerja, od katerega je treba obračunati in plačati akontacijo dohodnine ter prispevke za socialno varnost.

Odpravnina ob dokončni upokojitvi delavca, ki ima pravico do delne invalidske pokojnine, pa se davčno obravnava kot odpravnina ob upokojitvi (neobdavčeno izplačilo do višine 4.063 eur).

4.3 Solidarnostna pomoč

Solidarnostna pomoč se, v skladu z 11. členom Uredbe o davčni obravnavi povračil stroškov in drugih dohodkov iz delovnega razmerja – [Uredba](#), ne všteva v davčno osnovo:

- v primeru smrti delojemalca ali njegovega družinskega člana, do višine 3.443 eur,
- v primeru težje invalidnosti ali daljše bolezni delojemalca ter elementarne nesreče ali požara, ki prizadene delojemalca, do višine 1.252 eur.

Za težjo invalidnost se šteje takšna invalidnost (kot posledica poškodbe, okvare,...), zaradi katere je delodajalec tri mesece ali več odsoten z dela, oziroma tri mesece ali več dela največ štiri ure dnevno. Če traja bolezen ali invalidnost več kot eno leto, je mogoče neobdavčeno izplačati solidarnostno pomoč za vsako leto trajanja invalidnosti ali bolezni.

Družinski član delojemalca po Uredbi so zakonec delojemalca ter delojemalčevi otroci in posvojenci, ki jih je delojemalec po zakonu dolžan preživljati. Za zakonca delojemalca se šteje tudi oseba, ki z delojemalcem živi v življenjski skupnosti, ki je po predpisih o zakonski zvezi in družinskih razmerjih v pravnih posledicah izenačena z zakonsko zvezo.

Če izplačan znesek presega neobdavčen znesek, se razlika davčno obravnava kot dohodek iz delovnega razmerja. V primeru izplačila solidarnostne pomoči ob smrti delojemalca, se to izplačilo za davčne namene šteje kot izplačilo delojemalcu.

4.4 Plačila dijakom in študentom za obvezno praktično delo

Plačila dijakom in študentom za obvezno praktično delo, po predpisih, ki urejajo vzgojo in izobraževanje, se ne vštevajo v davčno osnovo do višine 172 eur za opravljeno obvezno praktično delo v obdobju enega meseca. Če dijak oziroma študent obvezno praktično delo v obdobju enega meseca ne opravlja cel mesec, se neobdavčen znesek sorazmerno zmanjša, glede na razmerje med številom opravljenih dni obveznega praktičnega dela in številom delovnih dni v mesecu.

Ta izplačila veljajo za dohodke iz delovnega razmerja po Zakonu o dohodnini - [ZDoh-2](#), zato se tudi morebitna povračila stroškov, ki so tem osebam izplačana v zvezi z delom, ne vštevajo v davčno osnovo pod pogoji in do višin, določenih v Uredbi o davčni obravnavi povračil stroškov in drugih dohodkov iz delovnega razmerja – [Uredba](#).

Učenci in študenti pri praktičnem delu so zavarovanci po 1. točki 17. člena Zakona o zdravstvenem varstvu in zdravstvenem zavarovanju – [ZZVZZ](#). Za te zavarovance se prispevek za zavarovanje za poškodbe pri delu in poklicne bolezni plačuje v pavšalnem znesku (v letu 2019 je znesek 5,03 eur – za posamezna leta so zneski pavšalnih prispevkov objavljeni na [spletnih straneh FURS](#)).

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

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

V skladu s tretjim odstavkom 20. člena Zakona o pokojninskem in invalidskem zavarovanju – [ZPIZ-2](#) so dijaki in študenti pri opravljanju obvezne prakse zavarovani za invalidnost in smrt, ki je posledica poškodbe pri delu. V skladu z določbo 4. člena [Sklepa o določitvi prispevkov za posebne primere zavarovanja](#) letni pavšalni znesek (od 1. 4. 2019 dalje znaša 10,51 eur– za posamezna leta so zneski pavšalnih prispevkov objavljeni na [spletnih straneh FURS](#)) plačajo šole, ki zahtevajo oziroma organizirajo opravljanje obvezne prakse.

4.4.1 Plačilo prispevkov za tujega študenta, ki v Sloveniji opravlja obvezno prakso

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

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

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

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

V skladu s tretjim odstavkom 20. člena [ZPIZ-2](#) so dijaki in študenti pri opravljanju obvezne prakse zavarovani za invalidnost in smrt, ki je posledica poškodbe pri delu. V skladu z določbo 4. člena [Sklepa o določitvi prispevkov za posebne primere zavarovanja](#) letni pavšalni znesek (zneski

objavljeni na [spletnih straneh FURS](#)) plačajo šole, ki zahtevajo oziroma organizirajo opravljanje obvezne prakse. Tuja šola v Sloveniji ni plačnik davka in obveznost za obračun in plačilo prispevka ne nastane.

Kadar pa gre za tuje dijake in študente, ki študirajo na fakulteti v RS, ki je plačnik davka, je posledično ta tudi zavezanec za prispevke za posebne primere zavarovanja po 20. členu ZPIZ-2. Pri tem ni pomembno državljanstvo študenta in v primeru, da se obvezna praksa opravlja na ozemlju RS velja obveznost zavarovanja po 1. alineji 3. odstavka 20. člena ZPIZ-2 in tudi obveznost plačila prispevka po 1. odstavku 4. člena Sklepa o določitvi prispevkov za posebne primere zavarovanja. Prispevek po 20. členu ZPIZ-2 se plača, če so izpolnjeni pogoji po ZPIZ-2, ne glede na to, da v določenih primerih niso hkrati izpolnjeni pogoji po 17. in 18. členu ZZVZZ.

4.5 Dohodki vajencev

Zakon o vajeništvu - [ZVaj](#), ki se je začel uporabljati 3. 12. 2017, v četrtem v povezavi z osmim odstavkom 20. člena določa znesek vajeniške nagrade v odvisnosti od letnika šolanja.

Davčno obravnavo nagrad vajencem ureja Zakon o dohodnini – [ZDoh-2](#), ki v 8. točki prvega odstavka 44. člena med dohodke iz delovnega razmerja, ki se ne všttevajo v davčno osnovo dohodka iz delovnega razmerja, uvršča plačila vajencem, dijakom in študentom za obvezno praktično delo, do višine, ki jo določi vlada. Višino neobdavčenega plačila določa Uredba o davčni obravnavi povračil stroškov in drugih dohodkov iz delovnega razmerja – [Uredba](#) v 12. členu, in sicer se plačila vajencem za obvezno praktično delo ne všttevajo v davčno osnovo dohodka, do višine:

- 250 eurov na mesec za prvi letnik;
- 300 eurov na mesec za drugi letnik in
- 400 eurov na mesec za tretji letnik.

Navedeni zneski veljajo za izplačila do 28. 2. 2022.

Uredba o spremembah Uredbe o davčni obravnavi povračil stroškov in drugih dohodkov iz delovnega, ki je bila objavljena v [Uradnem listu RS št. 104/21](#), določa, da se ti dohodki ne všttevajo v davčno osnovo dohodka iz delovnega razmerja glede na letnik šolanja do višin, ki jih kot minimalno višino vajeniške nagrade določa zakon, ki ureja vajeništvo. Nova ureditev se začne uporabljati z dnem objave usklajenih zneskov minimalnih višin vajeniške nagrade v skladu z zakonom, ki ureja vajeništvo, do takrat pa se uporablja Uredba, veljavna pred to zadnjo spremembo.

V Uradnem listu RS št. 41/22 objavljen [Sklep o usklajenih zneskih vajeniških nagrad, ki](#) določa, da se na podlagi objavljenega indeksa rasti cen življenjskih potrebščin v obdobju januar – december preteklega leta, v skladu s prvim odstavkom 3. člena Zakona o usklajevanju transferjev posameznikom in gospodinjstvom v Republiki Sloveniji – [ZUTPG](#), zneski vajeniških nagrad iz četrtega odstavka 20. člena Zakona o vajeništvu – [ZVaj](#) uskladijo tako, da od 1. marca 2022 dalje znašajo:

- za 1. letnik 264,26 eura,
- za 2. letnik 317,11 eura in
- za 3. letnik 422,82 eura.

Ker gre v primeru vajeništva za dohodke iz delovnega razmerja, se povračila stroškov v zvezi z s praktičnim usposabljanjem, ki jih mora delodajalec zagotavljati vajencu na podlagi 21. člena Zvaj, obravnavajo po Uredbi.

Davčna osnova od vajeniške nagrade je dohodek v znesku, ki presega neobdavčen znesek po 12. členu Uredbe zmanjšan za obvezne prispevke, ki jih mora plačati delojemalec (vajenec). Od davčne osnove se obračuna akontacija dohodnine po določbi 127. člena ZDoh-2.

4.5.1 Prispevek za zdravstveno zavarovanje vajenca

V skladu s prvim odstavkom 35. člena ZVaj so vajenci obvezno zavarovani za poškodbo pri delu in poklicno bolezen po 1. točki 17. člena Zakona o zdravstvenem varstvu in zdravstvenem zavarovanju – [ZZVZZ](#). Skladno s 55. členom ZZVZZ se za te zavarovance prispevek za zavarovanje za poškodbe pri delu in poklicne bolezni obračuna in plača po stopnji 0,30 % od povprečne bruto plače v Republiki Sloveniji za mesec oktober predhodnega leta (zneski objavljeni na [spletnih straneh FURS](#)). Navedeni prispevek delodajalci, pri katerih so vajenci na usposabljanju in delu, plačujejo mesečno.

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

Osnova za prispevke po določbi 55.a člena ZZVZZ je vsak posamezen prejet dohodek, če ni oproščen dohodnine ali ni drug dohodek na podlagi zakona, ki ureja dohodnino. V obravnavanem primeru je dohodek celotna nagrada, ki jo prejme vajenec, ne glede na to, da se v osnovo za izračun dohodnine všteta znesek, ki presega znesek določen v 12. členu Uredbe.

4.5.2 Prispevek za pokojninsko in invalidsko zavarovanje vajenca

V skladu s prvim odstavkom 35. člena Zvaj se vajenci obvezno zavarujejo za invalidnost in smrt, ki je posledica poškodbe pri delu, na podlagi prve alineje tretjega odstavka 20. člena Zakona o pokojninskem in invalidskem zavarovanju – [ZPIZ-2](#).

Upoštevajoč izjeme glede plačila prispevkov po 20. členu ZPIZ-2 določene v drugem odstavku 35. člena ZVaj se prispevek za pokojninsko in invalidsko zavarovanje plačuje:

- vajenci na rednem ali izrednem šolanju, ki niso brezposelni in niso delavci: letni pavšal znesek (zneski objavljeni na [spletnih straneh FURS](#)) plača delodajalec, rok je 20. oktober, če je vajenec vpisan do 30. 9., oziroma 20. v mesecu po mesecu vpisa, če je vajenec vpisan po 30. 9. (4. člen in drugi odstavek 9. člena Sklepa);
- vajenci – brezposelne osebe: mesečni pavšal (zneski objavljeni na [spletnih straneh FURS](#)) plača delodajalec, do 20. dne v mesecu za pretekli mesec (3. člen in prvi odstavek 9. člena Sklepa);
- vajenci v delovnem razmerju pri drugem delodajalcu: mesečni pavšal (zneski objavljeni na [spletnih straneh FURS](#)) plača delodajalec pri katerem vajenec opravlja delo, do 20. dne v mesecu za pretekli mesec (3. člen in prvi odstavek 9. člena Sklepa);
- vajenci, ki vajeništvo opravljajo pri delodajalcu, pri katerem so v rednem delovnem razmerju: pavšalni prispevek se ne plača.

4.6 Premije prostovoljnega pokojninskega in invalidskega zavarovanja

Na podlagi 2. točke prvega odstavka 44. člena Zakonu o dohodnini - [ZDoh-2](#) se premije prostovoljnega dodatnega pokojninskega in invalidskega zavarovanja (v nadaljevanju premije PDPZ), ki jih za račun delojemalca plačuje delodajalec izvajalcu pokojninskega načrta s sedežem v Sloveniji ali v drugi državi članici EU, po pokojninskem načrtu, ki je odobren in vpisan v poseben register skladno s predpisi, ki urejajo prostovoljno dodatno pokojninsko in invalidsko zavarovanje, ne všteta v davčno osnovo do zneska, ki je enak 24 % obveznih prispevkov za pokojninsko in invalidsko zavarovanje za delojemalca in ne več kot 2.903,66 eur letno (znesek, ki velja za posamezno davčno leto, je objavljen na [spletnih straneh FURS](#)). Neobdavčen znesek premije PDPZ se uskladi enkrat letno (118. člen [ZDoh-2](#)).

Višina premije PDPZ, ki se ne všteva v davčno osnovo dohodka iz delovnega razmerja, je odvisna od višine prispevkov za obvezno pokojninsko in invalidsko zavarovanje za delojemalca, ki jih plačujeta tako delojemalec (15,5 %) kakor njegov delodajalec (8,85 %). V osnovo za ugotovitev 24 % obveznih prispevkov za pokojninsko in invalidsko zavarovanje se vštevajo vsi dohodki, izplačani v koledarskem letu, od katerih se obračunajo obvezni prispevki za pokojninsko in invalidsko zavarovanje (plača, bonitete, morebitne izplačane božičnice ipd.).

4.6.1 Davčna obravnava vplačil v dodatno kolektivno zavarovanje

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

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

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

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

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

4.7 Nadomestilo za uporabo lastnega orodja, sredstev

Nadomestilo za uporabo lastnega orodja, naprav in predmetov (razen osebnih vozil), potrebnih za opravljanje dela na delovnem mestu, se ne všteva v davčno osnovo dohodka iz delovnega razmerja pod pogojem, da:

- so določena s posebnimi predpisi ali na podlagi kolektivne pogodbe oziroma notranjega akta delodajalca,
- gre za sredstva, ki so značilna, nujna in običajna za opravljanje določenega dela,
- je nadomestilo določeno na podlagi izračuna realnih stroškov in predstavlja utemeljen in razumen znesek,

- višina ne presega 2 % mesečne plače delojemalca oziroma 2 % povprečne mesečne plače zaposlenih v Sloveniji.

Če delodajalec izplača nadomestilo v višjem znesku, kot je neobdavčen znesek po 6. točki prvega odstavka 44. člena Zakona o dohodnini - [ZDoh-2](#), se znesek dohodka, ki presega neobdavčen znesek, všteva v davčno osnovo dohodka iz delovnega razmerja.

Pravica delavca do **nadomestila za uporabo lastnih sredstev pri delu na domu** je določena na podlagi 70. člena Zakona o delovnih razmerjih – [ZDR-1](#), ki v drugem odstavku določa, da se višina nadomestila določi s pogodbo o zaposlitvi.

Po 10. točki prvega odstavka 44. člena Zakona o dohodnini - [ZDoh-2](#) se v davčno osnovo dohodka iz delovnega razmerja ne všteva nadomestilo za uporabo lastnih sredstev pri delu na domu po predpisih [ZDR-1](#), pod pogojem, da:

- je določeno s posebnimi predpisi ali na podlagi kolektivne pogodbe oziroma notranjega akta delodajalca,
- gre za sredstva, ki so značilna, nujna in običajna za opravljanje določenega dela,
- je nadomestilo določeno na podlagi izračuna realnih stroškov in predstavlja utemeljen in razumen znesek,
- višina ne presega 5 % mesečne plače delojemalca oziroma 5 % povprečne mesečne plače zaposlenih v Sloveniji.

Znesek izplačanega nadomestila se v delu, ki presega neobdavčen znesek, všteva v davčno osnovo dohodka iz delovnega razmerja delojemalca.

Delojemalec lahko uveljavlja dejanske stroške, ki so mu nastali v zvezi z uporabo lastnih sredstev v okviru opravljanja dela na domu, pri čemer mora biti iz pogodbe med delojemalcem in delodajalcem razvidno, da ta lastna sredstva zagotavlja delojemalec in je zato tudi upravičen do nadomestila za uporabo teh sredstev. Dejanske stroške delojemalec uveljavlja na podlagi dokazil v ugovoru zoper informativni izračun dohodnine.

4.8 Odpravnina zaradi odpovedi pogodbe o zaposlitvi

Odpravnina izplačana zaradi odpovedi pogodbe o zaposlitvi iz poslovnih razlogov ali iz razloga nesposobnosti oziroma iz razlogov, primerljivih poslovnemu razlogu oziroma razlogu nesposobnosti, se ne všteva v davčno osnovo dohodka iz delovnega razmerja do višine, določene v zakonu (primeroma Zakon o delovnih razmerjih, Zakon o obrambi), vendar največ do višine 10 povprečnih mesečnih plač zaposlenih v Sloveniji (9. točka prvega odstavka 44. člena Zakona o dohodnini - [ZDoh-2](#)). Če je odpravnina izplačana v višjem znesku, se znesek dohodka, ki presega neobdavčen znesek, všteva v davčno osnovo dohodka iz delovnega razmerja.

Primeroma so v 108. členu [ZDR-1](#) določeni pogoji za izplačilo odpravnine in višina odpravnine, ki pripada delavcu glede na leta zaposlitve pri delodajalcu. V četrtem odstavku navedenega člena je tudi določeno, da višina odpravnine ne sme presegati 10-kratnika osnove določene v prvem odstavku 108. člena [ZDR-1](#), če v kolektivni pogodbi na ravni dejavnosti ni določeno drugače. Če delodajalec odpravnino izplača po **kolektivni pogodbi** in je znesek izplačila višji, kot je določeno v drugem odstavku 108. člena [ZDR-1](#), se razlika všteva v davčno osnovo dohodka iz delovnega razmerja.

Za odpravnino, ki se davčno obravnava v skladu z 9. točko prvega odstavka 44. člena [ZDoh-2](#), se ne šteje odpravnina zaradi odpovedi vsake naslednje pogodbe o zaposlitvi pri istem delodajalcu ali pri osebi, ki je z delodajalcem povezana oseba in odpravnina, izplačana delojemalcu, ki je z delodajalcem povezana oseba. Navedeno pomeni, da se vsaka naslednja odpravnina izplačana zaradi prenehanja pogodbe o zaposlitvi zaradi poslovnih razlogov ali

razloga nesposobnosti, pri istem delodajalcu ali pri osebi, ki je z delodajalcem povezana oseba, v celoti všteta v davčno osnovo dohodka iz delovnega razmerja.

Osnova za plačilo prispevkov je, v skladu s 144. členom Zakona o pokojninskem in invalidskem zavarovanju – [ZPIZ-2](#) (in velja tudi za ostale prispevke), določena v višini zneska dohodka, od katerega se skladno z zakonom, ki ureja dohodnino, plačuje dohodnina. Navedeno pomeni, da se prispevki za socialno varnost od odpravnine zaradi odpovedi pogodbe o zaposlitvi iz poslovnih razlogov ali iz razloga nesposobnosti, obračunajo in plačajo od zneska odpravnine, ki presega znesek, ki se v skladu z 9. točko prvega odstavka 44. člena [ZDoh-2](#) ne všteta v davčno osnovo.

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

4.9 Odpravnina zaradi prenehanja pogodbe o zaposlitvi za določen čas

V skladu z 11. točko prvega odstavka 44. člena Zakona o dohodnini - [ZDoh-2](#) se v davčno osnovo dohodka iz delovnega razmerja ne všteta odpravnina zaradi prenehanja pogodbe o zaposlitvi za določen čas, ki je določena kot pravica iz delovnega razmerja in izplačana pod pogoji, ki jih določa zakon (primeroma Zakon o delovnih razmerjih, [Zakon o obrambi](#)) v višini odpravnine, ki jo je delodajalec dolžan izplačati na podlagi zakona, vendar največ do višine treh povprečnih mesečnih plač zaposlenih v Sloveniji.

Primeroma so v 79. členu [ZDR-1](#) določeni pogoji za izplačilo odpravnine in višina odpravnine, pri čemer je določeno, da pogodba o zaposlitvi, sklenjena za določen čas, preneha veljati brez odpovednega roka s potekom časa, za katerega je bila sklenjena, oziroma ko je dogovorjeno delo opravljeno ali s prenehanjem razloga, zaradi katerega je bila sklenjena.

Za odpravnino, za katero velja posebna davčna obravnava, se ne šteje odpravnina zaradi prenehanja vsake naslednje pogodbe o zaposlitvi za določen čas pri istem delodajalcu ali pri osebi, ki je z delodajalcem povezana oseba in odpravnina, izplačana delojemalcu, ki je z delodajalcem povezana oseba. Glede na navedeno se vsaka naslednja odpravnina, izplačana zaradi prenehanja pogodbe o zaposlitvi za določen čas, pri istem delodajalcu ali pri osebi, ki je z delodajalcem povezana oseba, v celoti všteta v davčno osnovo dohodka iz delovnega razmerja.

Osnova za plačilo prispevkov je, v skladu s prvim odstavkom 115. člena Zakona o matični evidenci zavarovancev in uživalcev pravic iz pokojninskega in invalidskega zavarovanja - [ZMEPIZ-1](#) (in velja tudi za ostale prispevke), določena v višini zneska dohodka, od katerega se skladno z zakonom, ki ureja dohodnino, plačuje dohodnina. Prispevki za socialno varnost se torej plačujejo od osnove, ki je enaka znesku odpravnine, ki se všteta v davčno osnovo dohodka iz delovnega razmerja.

V davčno osnovo dohodka iz delovnega razmerja se všteta znesek odpravnine zaradi prekinitve pogodbe o zaposlitvi za določen čas, ki presega znesek, ki je kot neobdavčen določen z 11. točko prvega odstavka 44. člena [ZDoh-2](#) (znesek določen v zakonu, vendar ne več kot 3 povprečne plače zaposlenih v Sloveniji).

4.10 Denarno povračilo po 118. členu ZDR-1

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

Zakon o dohodnini – [ZDoh-2](#) med dohodke iz delovnega razmerja v 5. točki prvega odstavka 37. člena uvršča vsako nadomestilo, ki ga zagotovi delodajalec na podlagi dogovora z delojemalcem zaradi kateregakoli pogoja v zvezi z zaposlitvijo ali zaradi spremembe v pogojih v zvezi z zaposlitvijo, vsako izplačilo delodajalca v zvezi s prenehanjem veljavnosti pogodbe o zaposlitvi, vsako izplačilo zaradi prenehanja zaposlitve in podobne prejemke.

V navedenem primeru ne gre za odpravnino, ki se ne všteva v davčno osnovo v višini in pod pogoji iz 9. točke prvega odstavka 44. člena Zakona o dohodnini – [ZDoh-2](#) (odpravnina zaradi odpovedi pogodbe o zaposlitvi iz poslovnega razloga ali razloga nesposobnosti), niti ne gre za odpravnino, ki se ne všteva v davčno osnovo v višini in pod pogoji iz 11. točke prvega odstavka 44. člena [ZDoh-2](#) (odpravnina zaradi prenehanja pogodbe o zaposlitvi za določen čas).

Glede na navedeno se denarno povračilo po 118. členu ZDR-1 v celotnem izplačanem znesku všteva v davčno osnovo dohodka iz delovnega razmerja, od katerega se obračuna akontacija dohodnine ter prispevki za socialno varnost.

4.11 Odpravnina zaradi odpovedi pogodbe o zaposlitvi s ponudbo nove po 91. členu ZDR-1

V skladu s 5. točko prvega odstavka 37. člena Zakona o dohodnini – [ZDoh-2](#) se med dohodke iz delovnega razmerja vključuje vsako nadomestilo, ki ga zagotovi delodajalec na podlagi dogovora z delojemalcem zaradi kateregakoli pogoja v zvezi z zaposlitvijo ali zaradi spremembe v pogojih v zvezi z zaposlitvijo, vsako izplačilo delodajalca v zvezi s prenehanjem veljavnosti pogodbe o zaposlitvi, vsako izplačilo zaradi prenehanja zaposlitve in podobni prejemki.

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

4.12 Odpravnina po 83. členu Zakona o javnih uslužbencih

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

V navedenem primeru ne gre za odpravnino, ki se ne všteva v davčno osnovo v višini in pod pogoji iz 9. točke prvega odstavka 44. člena Zakona o dohodnini – [ZDoh-2](#) (odpravnina zaradi odpovedi pogodbe o zaposlitvi iz poslovnega razloga ali razloga nesposobnosti), niti ne gre za odpravnino, ki se ne všteva v davčno osnovo v višini in pod pogoji iz 11. točke prvega odstavka 44. člena [ZDoh-2](#) (odpravnina zaradi prenehanja pogodbe za določen čas).

Iz navedenega izhaja, da se odpravnina, izplačana v skladu z osmim odstavkom 83. člena ZJU, v višini, kot jo določa osmi odstavek 83. člen ZJU, v celoti všteva v davčno osnovo dohodka iz delovnega razmerja, od katerega se obračuna akontacija dohodnine ter prispevki za socialno varnost.

4.13 Sorazmerna odpravnina po 90. členu ZDR-1

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

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

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

4.14 Davčna obravnava vrednosti uniform in osebnih zaščitnih sredstev

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

Uniforme, ki so nujne in potrebne za delo in jih mora v skladu s posebnimi predpisi zagotoviti delodajalec, se po ne štejejo za obdavčljiv prejemek iz delovnega razmerja. Osebna zaščitna delovna sredstva, ki so določena s posebnimi predpisi, so sredstva, ki so potrebna in nujna za delo (enako kot so tudi delovna sredstva primeroma stroj, računalnik, telefon...). Ta sredstva mora po posebnih predpisih zagotoviti delodajalec, da zaposleni lahko opravlja svoje delo.

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

Vrednosti uniform in osebnih zaščitnih delovnih sredstev, ki so določena s posebnimi predpisi in so nujna za delo, tako ne predstavljajo dohodek od katerega se obračuna akontacija dohodnine in prispevki za socialno varnost.

5.0 OBRAČUN DAVČNEGA ODTEGLJAJA IN PRISPEVKOV ZA SOCIALNO VARNOST

Ob vsakem izplačilu plače, povračila stroškov v zvezi z delom in drugih prejemkih je delodajalec dolžan, v skladu s 135. členom [Zakona o delovnih razmerjih – ZDR-1](#), izdati delavcu pisni obračun, iz katerega so razvidni podatki o plači, nadomestilu plače, povračila stroškov v zvezi z delom in drugi prejemki, do katerih je delavec upravičen na podlagi zakona, kolektivne pogodbe, splošnega akta delodajalca ali pogodbe o zaposlitvi, obračun in plačilo davkov in prispevkov ter plačilni dan.

Predložitev podatkov (podatki o dohodku, obračunu in plačilu akontacije dohodnine ter prispevkov za socialno varnost) delodajalca prejemniku dohodka določa tudi [Zakon o davčnem postopku – ZDavP-2](#) (peti odstavek 57. člena in drugi odstavek 353. člena). Obvezne prispevke za socialno varnost, določene z zakoni, ki urejajo pokojninsko in invalidsko zavarovanje, zdravstveno varstvo in zdravstveno zavarovanje, starševsko varstvo in družinske prejemke in zaposlovanje izračunavajo zavezanci za prispevke v obračunu prispevkov za socialno varnost. Zavezanec za prispevke za socialno varnost, ki ni hkrati tudi zavarovanec in je plačnik davka (v skladu z 58. členom [ZDavP-2](#)), izračun prispevkov za socialno varnost opravi v obračunu davčnih odtegljajev (drugi odstavek 352. člena [ZDavP-2](#)).

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

Če delodajalec izplačuje povračila stroškov v zvezi z delom in druge dohodke iz delovnega razmerja v znesku, ki se ne všttevajo v davčno osnovo dohodka iz delovnega razmerja, podatke predloži davčnemu organu na individualnem REK-1 obrazcu, skupaj z izplačilom ostalih dohodkov iz delovnega razmerja, ki se všttevajo v davčno osnovo dohodka.

Če so dohodki, ki se ne všttevajo v davčno osnovo, izplačani samostojno, izplačevalec predloži individualne podatke iz obračuna davčnih odtegljajev, na zbirnem REK-1 obrazcu pa izpolni le podatke o izplačevalcu, številu prejemnikov dohodka in označi vrsto dohodka 1190 Dohodek iz delovnega razmerja, ki se ne všttevajo v davčno osnovo. V teh primerih se o dohodkih poroča enkrat mesečno, skupno za vse dohodke, ki se ne všttevajo v davčno osnovo, najkasneje zadnji dan meseca, ki sledi mesecu, v katerem so bili izplačani.

5.1 Predložitev REK-1a obrazca od nagrade za obvezno prakso

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

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

Ob izplačilu nagrade je treba poročati o izplačani nagradi v dodatnih podatkih (polja na iREK obrazcu), in sicer v polje [B19 nagrada za obvezno prakso](#), delodajalci vpišejo znesek nagrade za

obvezno prakso, ki se v skladu z 8. točko prvega odstavka 44. člena ZDoh-2 ne všteta v davčno osnovo.

Prav tako je treba poročati o povračilih stroškov pri nagradi za obvezno prakso dijakov in študentov. Na predloženem REK-1a obrazcu za vrsto dohodka 1020 se izpolnjujejo polja B04, B05, B06, B07, B14, B15, B16 in B17 v odvisnosti od vrste povračila.

V nadaljevanju je prikazan primer izpolnjenega individualnega dela REK-1a obrazca, pri čemer je upoštevano, da je delodajalec izplačal nagrado v višini 172,00 eur in dijaku hkrati izplačal povračilo stroškov prehrane pod pogoji določenimi v 2. členu Uredbe o davčni obravnavi povračil stroškov in drugih dohodkov iz delovnega razmerja.

PODATKI O DAVČNEM ZAVEZANCU			
A001	Davčna številka		12345678
A003	Ime		ana
A003a	Priimek		novak
A004	Oznaka za rezidentstvo		
	R – rezident RS		<input checked="" type="checkbox"/>
	N – nerezident RS		<input type="checkbox"/>
PODATKI O DOHODKU			
A061	Vrsta osnove za prispevke	A062	Osnova za prispevke v EUR
	P04 Drugo	172,00	
PRISPEVKI ZA SOCIALNO VARNOST DELOJEMALCA			Obračunani znesek
A072	Prispevek za zdravstveno zavarovanje		10,94
A075	SKUPAJ		
PRISPEVKI ZA SOCIALNO VARNOST DELODAJALCA			Obračunani znesek
A082	Prispevek za zdravstveno zavarovanje		5,66
A086	SKUPAJ		
DODATNI PODATKI - DOHODKI IZ DELOVNEGA RAZMERJA			Znesek
B04	Povračilo stroškov do uredbe vlade - prehrana		134,64
B019	Nagrada za obvezno prakso		172,00

5.2 Predlaganje REK-1a za vaje

Za poročanje izplačila vajeniških nagrad in plačilo pavšalnega prispevka za pokojninsko in invalidsko zavarovanje se na REK-1a obrazcu uporabljata naslednji vrsti dohodka:

1021 – vajeniška nagrada, pri čemer se na iREK izpolni VD 1109 – drugi dohodki iz delovnega razmerja

1022 – prispevek PIZ po 1.alineji 3. odstavka 20. čl. ZPIZ-2; ta vrsta dohodka se uporablja vedno, ko pavšalni prispevek za pokojninsko in invalidsko zavarovanje plača šola (velja za vajištvu in obvezno prakso).

Na podlagi Pravilnika o vsebini in obliki obračuna davčnih odtegljajev ter o načinu predložitve davčnemu organu - [Pravilnik](#), se izpolni podatek o prejemniku dohodka (polja na iREK obrazcu), in sicer:

- A026 – vajenec (v polju je treba hkrati navesti letnik vajištva),
- A027 – vajenec po 37. čl. ZVaj (podatek se označi, če je vajenec brezposelna oseba, za katero se pri obračunu prispevka za posebne primere zavarovanja upošteva določba drugega odstavka 35. člena ZVaj).

Ob izplačilu nagrade je treba poročati o izplačani nagradi tudi v dodatnih podatkih (polja na iREK obrazcu), in v polje B18 nagrada vajenca, delodajalci vpišejo znesek vajeniške nagrade, ki se v

skladu z 8. točko prvega odstavka 44. člena ZDoh-2 ne všteva v davčno osnovo. Plačnik davka hkrati označi letnik šolanja.

Pri poročanju o nagradah vajencem se poroča tudi o izplačanih povračilih stroškov po 21. členu ZVaj, in sicer v poljih B04, B05, B06, B07, B14, B15, B16 in B17 v odvisnosti od vrste povračila.

5.3 Izpolnjevanje REK-1 obrazca za delavce, napotene na delo v tujino

Za obdobja od 1. 1. 2018 dalje je spremenjeno poročanje o povračilih stroškov delavcev napoteni na delo v tujino tako, da se poroča po posameznih vrstah povračil stroškov (dnevnice, prevoz, prenočišče), in sicer posebej za povračila stroškov službene poti ter posebej za povračila stroškov delavcem, napoteni na delo v tujino. Podrobneje o tem v [podrobnem opisu](#) Davčna obravnava dohodkov delavcev, ki so napoteni na delo v tujino, objavljenim na spletnih straneh FURS.