

IZRAČUN AKONTACIJE DOHODNINE PRI IZPLAČILU MATERIALNIH STROŠKOV NEPOKLICNIM FUNKCIONARJEM

Pojasnilo DURS, št.: DT 4210-630/2013-2 01-610-05, 24. 1. 2013

V nadaljevanju je dano pojasnilo na vprašanje glede pravilne uporabe osnove, od katere se izračuna akontacija dohodnina pri izplačevanju materialnih stroškov (kilometrin, dnevnic, parkirnin, ipd.), kadar jih občine izplačujejo nepoklicnim funkcionarjem – županom in podžupanom po obračunih iz potnih nalogov.

Vprašanje je, kateri izračun je pravilen:

da se znesek materialnih stroškov pomnoži s koeficientom 1,29032 za preračun na bruto znesek, od katerega se nato odštejejo normirani stroški v višini 10 % bruto dohodka. Razlika je davčna osnova, od katere se izračuna akontacija dohodnine po stopnji 25 %. V takem primeru upravičenec do materialnih stroškov prejme povračilo materialnih stroškov v višini, kot jih je imel na službeni poti.

da se od zneska materialnih stroškov odštejejo normirani stroški v višini 10 % dohodka. Razlika je davčna osnova, od katere se izračuna akontacija dohodnine po stopnji 25 %, izplača pa se znesek zmanjšan za akontacijo dohodnine.

V nadaljevanju pojasnjujemo naslednje.

Pri izplačevanju materialnih stroškov (kilometrin, dnevnic, parkirnin, ipd.), ki jih občine izplačujejo nepoklicnim funkcionarjem – županom in podžupanom po obračunih iz potnih nalogov ne gre za dohodek v naravi, zato se znesek materialnih stroškov skladno z davčno zakonodajo ne poveča s koeficientom davčnega odtegljaja. Povračilo materialnih stroškov nepoklicnim županom oziroma podžupanom se šteje za dohodek iz drugega pogodbenega razmerja, pri katerem je davčna osnova vsak posamezni dohodek, zmanjšan za normirane stroške v višini 10 %. Iz navedenega sledi, da je pravilen izračun, naveden v drugi alineji.

Zakon o dohodnini - ZDoh-2 (Uradni list RS, št. 13/11-UPB7, 24/12, 30/12, 40/12-ZUJF, 75/12 in 94/12) v svojih določbah vsebuje 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:

1. v skladu s tem zakonom in zakonom, ki ureja davčni postopek, obstaja obveznost obračuna, odtegnitve in plačila davčnega odtegljaja od tega dohodka in
2. 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.

Več glede davčne obravnave dohodka iz drugega pogodbenega razmerja je pojasnjeno v [pojasnilu \(spodaj\)](#), objavljenem na spletnih straneh Davčne uprave Republike Slovenije.

DOHODKI IZ ZAPOSLOTITVE (DRUGO POGODBENO RAZMERJE) – SPLOŠNO POJASNILO VELJA OD 1. 1. 2013 DALJE

1. Opredelitev dohodkov iz drugega pogodbenega razmerja

Za namene izvajanja Zakona o dohodnini - ZDoh-2 (Uradni list RS, št. 13/11 - UPB7, 24/12, 30/12, 40/12 – ZUJF, 75/12 in 94/12) 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,
- ne glede na 35. člen ZDoh-2 se šteje tudi 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.

1.1 Dohodki za opravljeno delo ali storitev

Dohodek za opravljeno delo ali storitev vključuje vsak posamezni dohodek za opravljeno delo ali storitev. 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 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.

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. Katere delo, ki ga opravi posameznik, se šteje med avtorska dela, ureja Zakon o avtorski in sorodnih pravicah (Uradni list RS, št. 16/07 – UPB3 s spremembami).

1.3 Dohodek verskih delavcev

Če razmerje med verskim delavcem in versko skupnostjo nima vseh elementov delovnega razmerja, predvsem, če manjka pogoj plačila za opravljeno delo, se dohodek verskega delavca všteva med dohodke iz drugega pogodbenega razmerja. Pavšalna višina dohodka po posameznih skupinah verskih delavcev je določena z Uredbo o določitvi dohodkov verskih delavcev iz naslova razmerja z versko skupnostjo (Uradni list RS, št. 136/06 s spremembami).

2. Davčna osnova dohodkov iz drugega pogodbenega razmerja

Davčna osnova dohodka iz drugega pogodbenega razmerja je prejet dohodek, vključno z morebitnimi povračili stroškov in bonitetami, ki je skladno s četrtem odstavkom 41. člena ZDoh-2, zmanjšan za normirane stroške v višini 10 %. Poleg normiranih stroškov lahko prejemnik dohodka uveljavlja tudi dejanske stroške prevoza in nočitve (podrobneje v točki 2. 1).

Davčna osnova od dohodka **verskih delavcev** 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

Skladno s četrtem odstavkom 41. člena ZDoh-2 in 289. členom Zakona o davčnem postopku – ZDavP-2 (Uradni list RS, št. 13/11 – UPB4, 32/12 in 94/12) 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, ki so določene z Uredbo o višini povračil stroškov v zvezi z delom in drugih dohodkov, ki se ne vštevajo v davčno osnovo (Uradni list RS, št. 140/06 s spremembami).

Dejanske stroške prevoza in nočitve zavezanec, ki je rezident RS, uveljavlja v ugovoru zoper informativni izračun dohodnine, nerezident pa jih lahko uveljavlja v sedmih dneh od izplačila dohodka s pisnim zahtevkom pri pristojnem davčnem organu.

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

3. Akontacija dohodnine

Po določbah desetega odstavka 127. člena ZDoh-2 se akontacija dohodnine od dohodka iz drugega pogodbenega razmerja izračuna in plača od davčne osnove po stopnji 25 %.

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 skladno z dvanajstim odstavkom 127. člena ZDoh-2 ne izračuna in ne plača, če posamezen dohodek ne presega 400 eurov. Navedeno velja, če je prejemnik dohodka rezident, ki se izobražuje 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.

Skladno z enajstim odstavkom 127. člena ZDoh-2 se akontacija dohodnine od dohodka **verskega delavca** ne plača, če se izračunava od dohodka, ki je enak znesku, ki zagotavlja socialno varnost v Sloveniji.

Skladno z 282. členom 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, pa se ti dohodki všttevajo v letno davčno osnovo.

Če dohodek iz drugega pogodbenega razmerja izplača oseba, ki je plačnik davka, izračun akontacije dohodnine opravi plačnik davka v obračunu davčnega odtegljaja.

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 zaposlitve mora davčni zavezanec vložiti do desetega dne v mesecu za pretekli mesec pri davčnem organu.

4. Prispevki za socialno varnost od dohodkov iz drugega pogodbenega razmerja

4.1 Prispevek za pokojninsko in invalidsko zavarovanje

Osebe, ki v okviru kakšnega drugega pravnega razmerja opravljajo delo za plačilo, so skladno z drugo alinejo prvega odstavka 20. člena 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 četrtnim odstavkom 143. člena ZPIZ-2 in 8. členom Zakona o prispevkih za socialno varnost - ZPSV (Uradni list RS, št. 5/96, 18/96, 34/96, 87/97, 3/98, 106/99, 81/00, 97/01, 97/01, 62/10, 96/12) 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 delovrsne pogodbe,
- dohodek za opravljanje funkcije, na podlagi imenovanja ali izvolitve (kot je primeroma dohodek prokuristov pooblaščenih za zastopanje družbe),
- nagrade stečajnemu upravitelju, likvidacijskemu upravitelju in upravitelju prisilne poravnave,
- plačilo za delo sodnih izvedencev, sodnih cenilcev in tolmačev,

- dohodek za stvaritev avtorskega dela in dohodek za izvedbo avtorskega ali folklornega dela.*

Prispevek za posebne primere zavarovanja pa se ne plačuje od dohodkov, ki jih osebe dosegajo pri opravljanju **osebnega dopolnilnega dela**.

Prispevek za posebne primere zavarovanja, po stopnji 8,85 %, se plačuje tudi od dohodkov **poslovodij**, ki se po ZDoh-2 štejejo za dohodke iz delovnega razmerja. Navedeni prispevek se plačuje, če poslovodja pri doseganju dohodkov iz naslova poslovođenja ni vključen v zavarovanje po 16. členu ZPIZ-2.

**Prispevek za posebne primere zavarovanja se plačuje od vseh dohodkov prejetih za stvaritev avtorskega dela, torej če so pridobljeni v okviru drugega pravnega ali pa delovnega razmerja.*

4.1.1 Zavarovanje za posebne primere tujcev, ki v okviru drugega pravnega razmerja opravljajo delo ali storitev za plačilo

Obveznost zavarovanja tujcev za posebne primere zavarovanja se po ZPIZ-2 presoja glede na splošna pravila o koordinaciji sistemov socialne varnosti. Tujci, ki so državljani držav članic EU in drugih držav, ki jih zavezuje Uredba (ES) št. 883/04, niso zavarovanci za posebne primere po ZPIZ-2, kadar skladno z določbami navedene uredbe v Sloveniji niso dolžni plačevati prispevkov za socialno varnost. Od izplačanih prejemkov tem tujcem zavezanci ne obračunajo in ne plačajo prispevka za posebne primere zavarovanja, pod pogojem da tujec predloži obrazec A1 Potrdilo o predpisih o socialni varnosti, ki se uporabljajo za imetnika.

Za tujce - državljane tretjih držav, za katere ne veljajo pravila koordinacije sistemov socialne varnosti po Uredbi (ES) 883/04, pa je zavarovanje za posebne primere po ZPIZ-2 obvezno. Od izplačanih prejemkov tem tujcem morajo zavezanci obračunati in plačati prispevek za posebne primere zavarovanja.

4.2 Prispevek za posebne primere zavarovanja dijakov in študentov

Za invalidnost in smrt, ki je posledica poškodbe pri delu, so skladno s tretjim odstavkom 20. člena 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 nagrad (tretja alineja tretjega odstavka 20. člena ZPIZ-2) ter dijaki ter 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).

Skladno s prvim odstavkom 143. člena ZPIZ-2 se prispevek za posebne primere zavarovanja za navedene osebe plača v pavšalnem znesku, ki ga določi zavod. Do določitve novih zneskov pavšalnih prispevkov na podlagi ZPIZ-2 se navedeni prispevek plačuje v znesku, ki je določen na podlagi Sklepa o določitvi prispevkov za posebne primere zavarovanja (Uradni list RS, št. 111/00 s spremembami) in znaša 9,63 eura letno.

Zavezanci za plačilo navedenega prispevka so skladno s prvim odstavkom 154. člena ZPIZ-2 pravne in fizične osebe, pri katerih so dijaki in študenti na usposabljanju ali delu oziroma pooblašene organizacije, ki posredujejo začasno in občasno delo dijakov in študentov v skladu s predpisi, ki urejajo to delo.

4.3 Prispevek za zdravstveno zavarovanje

Za poškodbo pri delu in poklicno bolezen so, skladno s 17. členom Zakona o zdravstvenem varstvu in zdravstvenem zavarovanju (Uradni list RS, št. 72/06 – UPB3 s spremembami), zavarovane tudi:

- osebe, ki so na prostovoljni praksi, ne glede na to ali za to prakso prejemajo nagrado,
- osebe, ki opravljajo delo na podlagi pogodbe o delu,
- dijaki in študentje pri opravljanju dela preko pooblaščenih študentskih organizacij in agencij za posredovanje del.

Pravne in fizične osebe, pri katerih te osebe delajo, plačujejo pavšalni prispevek za zdravstveno zavarovanje v znesku 4,55 eur mesečno. Znesek se spreminja enkrat letno in je objavljen tudi na spletnih straneh DURS.

5. Posebni davek na določene prejemke

Od dohodkov iz drugega pogodbenega razmerja se, skladno z Zakonom o posebnem davku na določene prejemke - ZPDDP (Uradni list RS, št. 72/93 s spremembami), 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 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 ZDDP 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 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.

Skladno 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.

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

6. Obračun davčnega odtegljaja

Skladno z določili 57. člena ZDavP-2 izplačevalec dohodka, ki je plačnik davka, izračuna davčni odtegljaj v obračunu davčnega odtegljaja, katerega vsebino in obliko podrobneje ureja Pravilnik o vsebini in obliki obračuna davčnih odtegljajev ter o načinu predložitve davčnemu organu - Pravilnik (Uradni list RS, št. 37/08 s spremembami).

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 ZDoh-2, ki niso dohodki iz delovnega razmerja – REK-2 obrazcu. Za dohodke, ki se vštevajo v davčno osnovo, plačnik davka predloži davčnemu organu REK-2 obrazec preko sistema eDavki, najpozneje na dan izplačila dohodka. Rok za plačilo izračunanih obveznosti je dan izplačila dohodka.

O izplačanem dohodku, obračunu in plačilu akontacije dohodnine mora izplačevalec obvestiti tudi prejemnika dohodka (peti odstavek 57. 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 skladno z določili ZPDDP obdavčen s posebnim davkom na določene prejemke, davčnemu organu predloži tudi obračun posebnega davka na določene prejemke, določen s Pravilnikom o obrazcu za obračun posebnega davka na določene prejemke (Uradni list RS, št. 140/04). Rok za plačilo posebnega davka na določene prejemke je v treh dneh od izplačila dohodka.