

DAVČNA OBRAVNAVA ZAČASNEGA ALI OBČASNEGA DELA UPOKOJENCEV

Pojasnilo DURS, št. 4250-2369/2013- 1 01-610-501, 4. 6. 2013

V Uradnem listu RS, št. 21 z dne 13. 3. 2013, je bil objavljen Zakon o spremembah in dopolnitvah Zakona o urejanju trga dela (v nadaljevanju: ZUTD-A), ki v 27.a členu opredeljuje začasno ali občasno delo. Določbe ZUTD-A, ki urejajo začasno ali občasno delo upokojencev se, skladno z 41. členom ZUTD-A, začnejo uporabljati 1. 7. 2013.

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

Navedeno delo se opravlja po civilnopravni pogodbi, dohodek iz tega naslova pa se davčno obravnava kot dohodek iz drugega pogodbenega razmerja po 38. členu Zakona o dohodnini - ZDoh-2 (Uradni list RS, št. 13/11 - UPB7, 24/12, 30/12, 40/12 - ZUJF, 75/12 in 94/12). Davčna osnova dohodka iz drugega pogodbenega razmerja je prejet dohodek, vključno z morebitnimi povračili stroškov in bonitetami, ki je skladno s četrnim odstavkom 41. člena ZDoh-2 zmanjšan za normirane stroške v višini 10 %. 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 %.

Podrobno pojasnilo v zvezi z dohodki iz drugega pogodbenega razmerja je objavljeno na [spletni strani DURS](#).

Osebe, ki v okviru kakšnega drugega pravnega razmerja opravljajo delo za plačilo, so skladno z drugo alinejo prvega odstavka 20. člena Zakona o pokojninskem in invalidskem zavarovanju - ZPIZ-2 (Uradni list RS, št. 96/12 in 39/13), 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 %. Osnova za plačilo prispevka za posebne primere zavarovanja je vsako posamezno plačilo za opravljeno delo oziroma storitev, prejeta na podlagi drugega pravnega razmerja. 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). Po pojasnilu Ministrstva za delo, družino, socialne zadeve in enake možnosti se upokojenci pri opravljanju začasnega ali občasnega dela zavarujejo za posebne primere zavarovanja po navedeni določbi, zato mora delodajalec ob izplačilu dohodka obračunati in plačati prispevek za posebne primere zavarovanja po stopnji 8,85 %.

Upokojenci, ki opravljajo začasno ali občasno delo, so pri tem delu, skladno s 34. členom ZUTD-A, zavarovani za poškodbo pri delu in poklicno bolezen po 12. točki 17. člena Zakona o zdravstvenem varstvu in zdravstvenem zavarovanju (Uradni list RS, št. 72/06 - UPB3 s spremembami). Pravne in fizične osebe, pri katerih ti upokojenci delajo, plačujejo pavšalni prispevek za zdravstveno zavarovanje, ki v letu 2013 znaša 4,55 evrov mesečno.

Po pojasnilu Ministrstva za finance, glede na dejstvo, da se začasno ali občasno delo opravlja po civilnopravni pogodbi, obstaja po določbah Zakona o posebnem davku na

določene prejemke - ZPDDP (Uradni list RS, št. 72/93 s spremembami) tudi obveznost izplačevalca dohodka za obračun in plačilo 25 % posebnega davka od posameznega bruto izplačila. V prvem odstavku 3. člena ZPDDP je določeno, da je osnova za obračun in plačilo davka vsako posamezno bruto izplačilo fizični osebi za opravljeno storitev na podlagi pogodbe o delu po zakonu o delovnih razmerjih in zakonu o obligacijskih razmerjih. S posebnim davkom na določene prejemke je torej obdavčena vsaka storitev, opravljena na podlagi dvostranskega pravnega razmerja, ki ni opravljena v okviru delovnega razmerja ali v okviru neodvisnega samostojnega opravljanja dejavnosti, razen v primerih, ki jih določa ZPDDP.

Glede na to, da so v drugem in tretjem odstavku 3. člena ter 4. členu ZPDDP eksplicitno določene izjeme od splošnega pravila, da se posebni davek obračuna in plača od pogodbe o delu po zakonu o delovnih razmerjih in zakonu o obligacijskih razmerjih, se po mnenju Ministrstva za finance navedeni davek obračuna in plača tudi od začasnega ali občasnega dela upokojencev.

Hkrati je v 27.e členu ZUTD-A uvedena posebna dajatev od dohodkov za začasno ali občasno delo upokojencev. Od prejemkov, izplačanih zaradi opravljenega začasnega ali občasnega dela, delodajalci obračunajo dajatev v višini 25 %. Zavezanec za plačilo te dajatve je delodajalec. Obračun dajatve od začasnega ali občasnega dela se odda skupaj z obračunom davčnega odtegljaja za dohodke po ZDoh-2, ki niso dohodki iz delovnega razmerja - REK-2 obrazec.

Delodajalec, ki je plačnik davka, mora na dan izplačila dohodka za začasno ali občasno delo upokojenca davčnemu organu dostaviti REK-2 obrazec. Na zbirnem REK-2 obrazcu izplačevalec izbere vrsto dohodka: 1516 Dohodek iz začasnega ali občasnega dela upokojencev, na individualnem REK obrazcu pa izbere vrsto dohodka: 1230 Preostali dohodki iz drugega pogodbenega razmerja.

Preglednica: Obdavčitev dohodka iz začasnega ali občasnega dela

Akontacija dohodnine se izračuna od dohodka zmanjšanega za 10 % normiranih stroškov	Prispevek PIZ	Prispevek ZZ	Posebni davek na določene prejemke	Dajatev od začasnega ali občasnega dela
25 %	8,85 %	4,55 evr	25 %	25 %
V breme delojemalca	V breme delodajalca (osnova za izračun je dohodek)			