

**UNIVERZA V LJUBLJANI
EKONOMSKA FAKULTETA**

SPECIALISTIČNO DELO

**SPREMEMBE ZAKONA O DOHODNINI NA PRIMERU DOHODKA IZ
ZAPOSLOTITVE**

Ljubljana, september 2007

BARBARA BIZJAK

IZJAVA

Študentka Barbara Bizjak izjavljam, da sem avtorica tega specialističnega dela, ki sem ga napisala pod mentorstvom prof. dr. Tineta Stanovnika, in skladno s 1. odstavkom 21. člena Zakona o avtorskih in sorodnih pravicah dovolim objavo specialističnega dela na fakultetnih spletnih straneh.

V Ljubljani, dne 24.09.2007

Podpis: _____

KAZALO

1	UVOD	1
2	DAVEK OD DOHODKA FIZIČNIH OSEB – DOHODNINA	2
2.1	Zgodovina davčnega sistema v Republiki Sloveniji	4
2.2	Lastnosti dohodnine	5
2.3	Osnovne značilnosti ZDoh-2.....	8
2.4	Dohodki dohodnine	10
2.5	Viri obdavčevanja	13
2.6	Davčni zavezanci.....	14
3	DOHODEK IZ ZAPOSLOTITVE	16
3.1	Dohodek iz delovnega razmerja	17
3.1.1	Plača	18
3.1.1.1	Plače v javnem sektorju.....	19
3.1.1.2	Obračun plače.....	21
3.1.2	Boniteta	25
3.1.3	Povračilo stroškov v zvezi z delom in drugi dohodki, ki se ne všttevajo v davčno osnovo	27
3.1.3.1	Službeno potovanje v Sloveniji in tujini	31
3.2	Dohodek iz drugega pogodbenega razmerja	34
3.2.1	Avtorska pogodba	34
3.2.1.1	Primerjava med načinom obdavčevanja avtorskih honorarjev po prej veljavnem in sedanjem Zakonu o dohodnini.....	35
3.2.2	Avtorsko delo	37
3.2.2.1	Obračun avtorskega dela	39
3.2.3	Podjemna pogodba	43
3.2.3.1	Obračun podjemne pogodbe.....	45
3.2.4	Obrazci.....	46
4	OBRAČUN DOHODNINE	47
4.1	Davčna osnova	47
4.2	Davčne stopnje	48
4.3	Davčne olajšave.....	48
4.4	Odmera dohodnine	50
4.4.1	Obveznost plačevanja dohodnine od dohodkov, ki se ne všttevajo v davčno osnovo.....	51
4.4.2	Pošiljanje podatkov za odmero dohodnine.....	51
4.4.3	Način obračuna letne dohodnine	52
5	SKLEP.....	54
6	LITERATURA.....	55
7	VIRI.....	56

1 UVOD

Nihče ne trdi, da davčni zakoni niso dobri. Morda so celo zelo dobri, a kaj, ko pogosto ne razumemo, kaj v njih piše in zato je niti slučajno ne vemo, kaj je prav storiti in kako naj ravnamo, da prilagodimo svoja dejanja tudi glede na davčne posledice. Če imamo namreč dolžnost plačevati davke, imamo tudi pravico storiti vse zakonito, da jih plačamo čim manj.

S 1. 1. 2007 smo začeli v Sloveniji uporabljati nov Zakon o dohodnini (ZDoh-2), ki je tako že tretja sprememba obdavčitve v slabih treh letih: leta 2004 smo bili priča reformi, ki je na dohodninskem področju zdržala eno leto, konec leta 2005 smo doživeli mehko reformo, ki je s sabo prinesla nekaj spodbudnih določil (primer: cedularna obdavčitev nekaterih dohodkov), leto 2007 pa smo začeli z novo reformo. Ta naj bi bila nujna, saj z njo želijo davčno razbremeniti posameznike in podjetja, poenostaviti predpise in olajšati izpolnjevanje obrazcev. Davčna reforma naj bi s svojimi rešitvami pozitivno vplivala tako na gospodarstvo kot na povečanje blaginje ljudi, z njo pa se želi doseči tudi večja motiviranost za delo in pridobivanje znanja. Z novo davčno reformo se želi razbremeniti slovensko gospodarstvo in ustvariti pogoje, da bo konkurenčnejše na tujih trgih. Omogočili naj bi mu namreč tako prestrukturiranje, da bi doseglo višjo tehnološko zahtevnost, večjo intenzivnost človeškega kapitala in višjo dodano vrednost. Ali bo reforma dejansko prinesla zelene rezultate, bo pokazal le čas.

V reformi obdavčevanja fizičnih oseb so bile poudarjene splošna razbremenitev zavezancev v nižjih dohodkovnih razredih, preglednejša davčna obravnava dohodkov in enakomernejša razporeditev davčnih bremen ter širitev davčne osnove. Med temeljnimi razlogi za sprejetje novih davčnih zakonov so bili poleg spremenjenih gospodarskih razmer zlasti stanje oziroma razvitost našega gospodarstva, globalizacija in mobilnost kapitala, odpravljanje nekaterih pomanjkljivosti, ki so se kazale v izvajanju starih zakonov, in zaveza Republike Slovenije, da bo uskladila davčno zakonodajo s pravnim redom Evropske Unije.

Temeljni in glavni cilj specialističnega dela je prikazati predvsem spremembe Zakona o dohodnini (ZDoh-1), ki je začel veljati 1. 1. 2005 ter novega Zakona o dohodnini (ZDoh-2), ki je začel veljati s 1. 1. 2007 in njun vpliv na izplačevanje in obračunavanje dohodkov iz zaposlitve. Tu se je veliko spremenilo pri obračunavanju bonitet, predvsem pa so bile največje spremembe pri obračunavanju avtorskih honorarjev, predvsem za avtorje, ki jim podjetje, kjer so zaposleni, izplačuje tudi avtorske honorarje. Tako je moj cilj prikazati vse spremembe novega zakona pri dohodkih o zaposlitvi glede na prejšnje zakone ter opozoriti na nekatere izboljšave. Pri tem bom nekatere rešitve ponazorila s praktičnimi primeri Ekonomske fakultete v Ljubljani.

Specialistično delo je sestavljeno iz štirih poglavij. V drugem poglavju sem najprej predstavila davek od dohodka fizičnih oseb – dohodnino. Opisala sem kratko zgodovino tega

zakona, nato sem prešla na njene lastnosti, kjer sem najprej opisala značilnosti Zakona o dohodnini ZDoh-1, nato pa še ZDoh-2, opredelila dohodke, vire obdavčevanja ter davčne zavezance. V tretjem poglavju sem prešla na dohodek iz zaposlitve, ki obsega največji del naloge, saj tudi v Zakonu o dohodnini predstavlja najširši del, ker tudi obsega največ zavezancev. Tu so se pojavile največje spremembe ob davčnih reformah, zato ta del tudi najbolj poudarjam. V tem delu bom tudi predstavila praktične primere na Ekonomski fakulteti. Začela sem z dohodkom iz zaposlitve, ki zajema plače, bonitete in povračila stroškov v zvezi z delom in druge dohodke, ki se ne všttevajo v davčno osnovo. Drugi del predstavljajo dohodki iz drugega pogodbenega razmerja, kamor štejem predvsem avtorske pogodbe in podjemne pogodbe. Pri avtorskih pogodbah sem se opredelila še na samo avtorsko delo ter podala primerjavo med prejšnjim in sedanjim načinom obračunavanja avtorskih honorarjev. Zadnji, četrti, del pa zajema obračun dohodnine. Sem spadajo davčna osnova in akontacija dohodnine, davčne stopnje, olajšave ter sama odmera dohodnine.

2 DAVEK OD DOHODKA FIZIČNIH OSEB – DOHODNINA

Dohodnina je davek od dohodka fizičnih oseb. Pogoj za uvedbo dohodnine, kakršno poznamo danes, je sorazmerno visoka stopnja denarnega gospodarstva. Večina razvitih držav je dohodnino uvedla šele v prvi polovici prejšnjega stoletja, davek pa je postal eden od treh najpomembnejših virov proračuna.

Dohodnina je danes v razvitih deželah pomemben davčni vir. V državah Evropske Unije v povprečju predstavlja več kot četrtino davčnih prihodkov. Kot odstotek v bruto domačem produktu dohodnina v razvitem svetu predstavlja okoli 10 odstotkov, v manj razvitih deželah je ta odstotek manjši. Uvedba dohodnine zahteva tudi sorazmerno učinkovito javno in davčno administracijo (Kranjec, 2003, str. 95–96).

V vsakdanjem življenju davki posredno in neposredno vplivajo na naše odločitve o delu, porabi, prihrankih in izobraževanju. Na primer, ko se odločamo za dodatno delo, hočemo vedeti, kolikšen bo zaslužek po plačilu davka, koliko davka bomo plačali na obresti od depozitov v banki, o tem, kje bomo stanovali, koliko otrok bomo imeli, kako bomo financirali nakup nepremičnine in tako naprej. Čim višji so davki, tem bolj vplivajo na naše odločitve. Ker se učinkom davka ni mogoče izogniti, je izredno pomembno, kako je davčni sistem zasnovan.

Davčni sistem mora biti zasnovan na nekaterih temeljnih načelih, ki zagotavljajo urejeno, zanesljivo, pravično in učinkovito pobiranje davkov ter čim manjše vpletanje v ekonomski proces, saj le s pomočjo dobro zasnovanega davčnega sistema lahko izvajamo učinkovito ekonomsko politiko. Slab davčni sistem znižuje gospodarsko učinkovitost (Kranjec, 2003, str.

57–65). Ker davčni sistem ni samo seznam posameznih davkov, temveč predvsem mehanizem za izvajanje fiskalne politike na strani prihodkov, je praksa izoblikovala nekaj načel, po katerih naj bi bil davčni sistem zasnovan.

- a) *Ekonomska učinkovitost*: v gospodarstvu in vsakdanjem življenju praktično ni odločitve, na katero ne bi vplivali davki. Čim višji so, tem bolj vplivajo na naše odločitve. Ker se učinkom davkov ni mogoče izogniti, je izredno pomembno, kako je davčni sistem zasnovan, da se minimizirajo negativni vplivi na učinkovitost.
- b) *Družbena pravičnost*: tu lahko davke obravnavamo iz dveh vidikov:
 - po načelu koristi: uporabno je predvsem v specifičnih primerih javnih dobrin, npr. plačevanje cestnin, številne pristojbine, takse, šolnine ipd. Davki, ki so odmerjeni v skladu z načelom koristi, so dejansko določeni istočasno kot javni izdatki, ki se bodo z davki financirali;
 - po načelu ekonomske sposobnosti: tu gre za samostojno določitev davkov, kjer se vprašamo, kako razdeliti davčno breme med zavezance, da bomo lahko financirali predviden obseg proračuna, pri čemer naj bi bilo breme davkov čim bolj pravično razdeljeno.
- c) *Administrativna enostavnost in transparentnost*: pri pobiranju in nadzoru davkov nastajajo stroški, ki jih lahko delimo v direktne stroške davčne administracije in indirektno stroške izpolnjevanja davčne obveznosti, ki bremenijo predvsem same davkoplačevalce.
- d) *Fleksibilnost davčnega sistema*: davčni sistem naj bi bil zasnovan tako, da se sam odzove na spremenjene gospodarske razmere. Na splošno pa je uporaba davkov kot instrument fleksibilne stabilizacijske politike precej otežena zaradi počasnosti političnega procesa, v katerem preteče pogosto več mesecev, preden parlament sprejme odločitev o novih davkih ali o odpravi obstoječih.
- e) *Transparentnost in demokratičnost političnega procesa*: državljani morajo biti seznanjeni z namerami uvedbe davkov in z razlogi za njihovo uvedbo. Vlade pri tem navadno zamegljujejo prave vzroke uvedbe davkov (Kranjec, 2003, str. 58–65).

Dohodnina je progresiven davek. To pomeni, da z rastočo davčno osnovo narašča tudi povprečna davčna stopnja (povprečna davčna stopnja se izračuna tako, da celotne plačane davke delimo z davčno osnovo). Čim večja je osnova za dohodnino, tem višja je stopnja in s tem davčna bremenitev. Dohodek fizičnih oseb je v Sloveniji obdavčen po stopničasti progresiji. To pomeni, da imamo v posameznih intervalnih vrednostih davčne osnove različne mejne davčne stopnje.

Dohodnina je osebni davek, kar pomeni, da se pri obdavčitvi upoštevajo osebne okoliščine na strani davčnega zavezanca, ki vplivajo na njegovo davčno sposobnost. Sodobna dohodnina je obravnavana dvostopenjsko – na prvi stopnji poskuša kar se da celovito zajeti posameznikovo ekonomsko moč, na drugi stopnji pa se poskuša z različnimi metodami opredeliti tisti del dohodka, ki ni na razpolago za obdavčitev. To je tisti del, ki je potreben za zadovoljevanje nujnih življenjskih potreb in je realiziran v Zakonu o dohodnini s pomočjo sistema davčnih

olajšav. Bistvo je v tem, da se pri določanju za obdavčitev razpoložljivega dohodka upoštevajo tudi potrebe oseb, ki jih je davčni zavezanec dolžan vzdrževati. Če je davčni zavezanec dolžan vzdrževati druge osebe, se na ta način znižuje njegova ekonomska moč.

2.1 Zgodovina davčnega sistema v Republiki Sloveniji

V začetku 19. stoletja so bile slovenske pokrajine večinoma kmetijske. Pojavljati so se začeli prvi obrtniki in trgovci. Kmetje so bili podložniki, zato so se davki plačevali malo v denarju, malo v naturi. Davčni zavezanci so bili podvrženi plačevanju davkov na treh ravneh:

- a) državnim davkom, ki so jih morali plačevati na Dunaj,
- b) deželnim in lokalnim davkom, npr. za deželo Kranjsko ali mesto Ljubljana in
- c) podložniškim urbarialnim davščinam za zemljiško gospodo.

Daleč najpomembnejši je bil zemljiški davek (zemljarina), ki je v ljubljanski guberniji leta 1820 predstavljal 80 odstotkov vseh davkov, osebni davek za osebe stare nad 15 let je predstavljal približno 15 odstotkov, pridobnina (davek na dejavnost) pa je prispevala le okoli 5 odstotkov. Zemljarino, osebino in pridobnino bi lahko uvrstili med davke na dohodek, obstajali pa so tudi davki na potrošnjo. Leta 1829 je država z davčno reformo uvedla »občo užitnino«, ki je nadomestila naklade na pijačo, alkohol in meso, odpravljena sta bila osebina in pridobnina. Uvedba splošne užitnine je bila pomembna reforma v smeri posrednega obdavčevanja. Užitnina je tako postala pomemben davčni vir.

Glede davkov na premoženje je bila leta 1821 uvedena hišnina (davek na hiše), kjer so vrednost hiš razdelili na 12 razredov in jih ustrezno obdavčili. Poznali so tudi nedavčne vire, kot so loterija, sodne takse, koleke, različne pristojbine, razširjene pa so bile mitnine, mostnine in cestnine kot lokalni ali krajevni davki. Gledano z današnjimi merili lahko rečemo, da so bile davčna struktura in tudi vrste davkov zelo sodobne in v skladu z načeli dobrega davčnega sistema. Pridobnina (davek od dejavnosti) je bila celo progresiven davek, verjetno zato, ker je bilo te dejavnosti edino možno kontrolirati, vidni pa so bili tudi zunanji znaki uspešnosti (Kranjec, 2003, str. 372–373).

Po koncu druge svetovne vojne so težišče davčnega sistema predstavljali prispevki, katerih pomen se je po letu 1957 še povečal, saj so postali podlaga tako proračunskega financiranja kakor tudi financiranja vrste družbenih služb. Težišče obdavčitve se je leta 1964 preneslo na osebne dohodke občanov. Tako so bili v skladu s Temeljnim zakonom o prispevkih in davkih občanov prispevki tisti, ki so bremenili osebne dohodke občanov, davki pa so bremenili dohodke iz premoženja in premoženjskih pravic. Ustavni amandmaji leta 1971 so predstavljali podlago za teoretično pravilnejšo delitev davščin na davke, prispevke in takse. Kljub vsemu pa je še vedno veljalo prepričanje, da ni potrebe po dosledni uvedbi osebnih

davkov, saj naj bi država zagotavljala enakomerno in pravično porazdelitev narodnega dohodka med posamezniki, in sicer z ukrepi izven davčnega sistema. Leta 1974 je Republika Slovenija sprejela Zakon o davkih občanov, ki je na enem mestu zbral vse neposredne davke, ki so jih bili dolžni plačevati občani in je na nek način v tistih časih imel značaj davčnega zakonika. Občani so bili tako v skladu s tem zakonom zavezani plačevati deset vrst različnih davkov, od katerih je vsak zase predstavljal zaključeno celoto. Z zakonom predpisane davčne oblike so imele značaj cedularnih davkov, kar pomeni, da je bilo pri nastajanju zakona še zmeraj prisotno prepričanje o neustreznosti sintetičnih osebnih davkov.

Ob osamosvojitvi Republike Slovenije je bil leta 1990 sprejet Zakon o dohodnini. S tem je bila narejena ena večjih sprememb na področju davčnega sistema. Z začetkom reforme davčnega sistema je bil storjen prvi korak približevanja gospodarske ureditve Republike Slovenije tržno razvitim gospodarstvom. Zakon o dohodnini je v celoti nadomestil Zakon o davkih občanov in tako postavil celoten sistem obdavčitve fizičnih oseb na glavo. Namesto obdavčitve dohodkov s posameznimi vrstami davkov je bila uzakonjena sintetična obdavčitev celotnega dohodka davčnega zavezanca. Uvedena je bila dohodnina kot tipični osebni davek na celoten dohodek posameznika. Do obsežnejše spremembe zakona je prišlo že leta 1993, predvsem v smeri zmanjšanja davčne obremenitve v nižjih dohodkovnih razredih in povečanja v višjih, prestrukturiranja davčnih olajšav, širitve davčne osnove, uskladitve medletne akontacije davkov z letno odmero dohodnine in izenačevanja stopenj posameznih vrst davkov zaradi preprečevanja prehodov zavezancev med posameznimi viri dohodkov. Zakon je bil noveliran leta 1995 in leta 1996 so sprejeli še nekaj novih določb (Kobal, 2004, str. 1–18).

2.2 Lastnosti dohodnine

Z Zakonom o dohodnini se ureja sistem in uvaja obveznost plačevanja dohodnine. Prvi Zakon o dohodnini smo dobili 1. januarja 1991. Sprejeli smo davek, ki je progresiven, sintetičen, osebni davek od letnega dohodka fizične osebe, s čimer smo neposredno obdavčevanje poenostavili. Takrat je bil zakon ocenjen kot zelo dober, vendar se je kljub tej oceni spremenil že leta 1993 in nato v letih 1995, 1996, 1997, 2004, 2005, 2006 in nazadnje leta 2007. Zaradi sprememb na področju obdavčitve fizičnih oseb, ki so se zgodile v zadnjem desetletju, je bil zakon že nekaj časa potreben prenove, saj se je predvsem zaradi načela prednosti vsebine pred obliko že zadnjih nekaj let bil boj med nekaterimi zavezanci in davčno službo. Davčne obveznosti je treba presoјati po vsebini dogodka ali stanja, ki je obdavčen, ne pa po npr. poimenovanju sklenjene pogodbe. Koncept in pravila zakona je bilo treba posodobiti in prilagoditi okolici, tj. Evropski uniji. Z novim zakonom naj bi tudi upoštevali socialno komponento, torej razbremenili zavezance v nižjih dohodkovnih razredih oziroma bolj enakomerno razbremenili davčno breme in razširili davčno osnovo (Bonifer, 2004, str. 2).

Dohodnina ali davek od dohodka fizičnih oseb spada med osebne davke, pri katerih je načelo sorazmerja z gospodarsko močjo davčnega zavezanca najbolj izrazito, saj preko oprostitev in olajšav upošteva socialne, gospodarske in druge okoliščine, ki vplivajo na davčno sposobnost posameznega davčnega zavezanca. Pri obdavčitvi se upoštevajo tudi osebne okoliščine na strani davčnega zavezanca, ki vplivajo na njegovo davčno sposobnost. Osebne razmere davčnega zavezanca se upoštevajo v obliki osebnih olajšav pri določanju davčne osnove.

Če nekaj obdavčujemo, moramo natančno vedeti, kaj obdavčujemo. Davčna uprava si želi enostavno in praktično napotilo, ne pa teoretičnih razglabljanj o tem, kaj naj bi bil dohodek. Sodobni koncept dohodnine je nastal na osnovi teoretičnih razmišljanj in definicij dveh pomembnih ameriških ekonomistov 20. stoletja – R. M. Haiga in H. Simonsa. Po Haig-Simonsovi definiciji dohodka je ta definiran kot »v denarju izraženo neto povečanje sposobnosti za potrošnjo«. Definicija je zasnovana na načelu nastanka dogodka in ne na načelu denarnega toka. Po načelu nastanka dogodka se davčni dogodek zgodi v trenutku dejanskega nastanka, po načelu denarnega toka pa samo ob izplačilu, tj. ob dejanski denarni transakciji. Današnji sistem dohodnine je osnovan na načelu denarnega toka, razen bonitet, ki so osnovane na načelu nastanka dogodka.

Med elemente dogodka po Haig-Simonsovi definiciji prištevamo:

- *pripisano najemnino*, to je najemnina, ki bi jo lastnik hiše ali stanovanja plačeval, če bi bil najemnik hiše;
- *delodajalčeve in delojemalčeve prispevke za socialno varnost*, ki povečujejo našo sposobnost za potrošnjo (Stanovnik, 2004, str. 84–86).

Haig-Simonsov koncept dohodka je resda vseobsegajoč, toda za Davčno upravo ni primeren za operativno, praktično uporabo. Glavni »krivec« za to neoperativnost je načelo nastanka dogodka.

Zakon o dohodnini – Zdoh-1, ki je začel veljati s 1.1.2005, temelji na načelu splošne davčne obveznosti, zato je v obdavčitev načeloma zajet vsak dohodek fizičnih oseb, ne glede na vir dohodka. Poleg tega temelji tudi na načelu horizontalne enakosti, ki določa enako obravnavo zavezancev, ki so v enakem ekonomskem položaju, in sicer so v skladu z navedenim načelom zavezanci s približno enako ekonomsko sposobnostjo obremenjeni s približno enako visokimi davki. Upoštevano je tudi načelo vertikalne enakosti, ki določa obravnavo zavezancev z različno visokimi dohodki, in sicer je v skladu z navedenim načelom davčno breme porazdeljeno progresivno glede na raven dohodka tako, da se stopnja obdavčitve povečuje z višino dohodka. Navedeno načelo izhaja iz predpostavke, da so osebe z več dohodka zmožne plačati več davka.

Navedena načela so realizirana v novem zakonu, ki le delno temelji na sintetični oziroma globalni obdavčitvi dohodkov fizičnih oseb kot seštevku letnih dohodkov fizične osebe, obdavčenih z enim davkom, to je dohodnino.

Nasprotje sintetični obdavčitvi predstavlja cedularna obdavčitev. Temeljna značilnost cedularne obdavčitve je dokončna obdavčitev posameznega dohodka. Ta dohodek je obdavčen z določeno davčno stopnjo in v nadaljevanju ne predstavlja obdavčljivega dohodka, ki bi bil vključen tudi v davčno osnovo pri obračunu letne dohodnine. Ti dohodki so obdavčeni ločeno in dokončno.

Potem poznamo še načelo davčne pravičnosti, ki je najpomembnejše načelo davčnega prava, in pomeni, naj davek plačujejo vsi, ki so ekonomsko sposobni, primerno svoji ekonomski sposobnosti in enakomerno. Davčna pravičnost v najširšem smislu pomeni spoštovanje vseh navedenih pravnih davčnih načel, najprej na ustavni ter nato na izvedbeni zakonski in podzakonski ravni.

Načelo pravičnosti se »operacionalizira« skozi načelo horizontalne izenačenosti (enako obdavčevanje posameznikov z enakimi dohodki) in skozi načelo vertikalne izenačenosti (različno obdavčevanje posameznikov z različnimi dohodki). Horizontalna izenačenost je vidna iz sledečih ukrepov:

- širitev davčne osnove, kar pomeni vključevanje dohodkov, ki prej niso bili obdavčeni z dohodnino, npr. obresti, določene subvencije v kmetijstvu, dohodek iz vzajemnih skladov, nekatere oblike kapitalskih dobičkov in bonitete,
- bolj enakopravno obravnavanje posameznih dohodkovnih virov, npr. pri avtorskih honorarjih, pri katerih so se davčni privilegiji bistveno zmanjšali,
- vključitev nekaterih poklicev (duhovnikov) v sistem dohodnine.

Sedaj bom na kratko razložila razloge in značilnosti Zakona o dohodnini – Zdoh-1, ki je veljal od 1.1.2005 do 1.1.2007. To je bilo kaotično obdobje, saj na začetku sprejetja zakona se dolgo ni vedelo, kako pri posamezni stvari ravnati, ker je bil nejasno napisan, pravil o izpolnjevanju zakona pa ni bilo od nikjer. Ta zakon je tudi pomemben za nadaljevanje, saj novi Zakon o dohodnini – Zdoh-2 izhaja iz Zdoh-1.

Razlogi za sprejetje Zakona o dohodnini – Zdoh-1 so večplastni. Treba jih je iskati tako v sistemskih pomanjkljivostih prejšnje ureditve, nekonsistentnosti posameznih določb predhodnega zakona in seveda tudi v samih spremembah gospodarskega in političnega sistema Republike Slovenije. Razlogi za spremembo so bili:

- *prilagoditev zakonodaje mednarodno primerljivim načelom*, predvsem prilagoditev sistema dohodnine mednarodnim standardom obdavčitve fizičnih oseb in usklajitev zakonodaje Evropske Unije s tega področja, uzakonjeno je tudi načelo obdavčitve svetovnega dohodka, česar do sedaj ni bilo;
- *odprava zakonskih praznin in pomanjkljivosti*, sem spada zakonska neurejenost omejenih davčnih zavezancev oziroma na splošno pomanjkljiva definicija davčnih zavezancev, neusklajenost zakona z nekaterimi drugimi, za izvajanje zakona bistvenih področij (predpisi s področja davka na dodano vrednost in davka na dediščine in darila, predpisi s področja socialne varnosti);

- uvedba določb, ki naj zagotovijo sodoben sistem davka na dohodek, bolj enaka in transparentna davčna obravnava dohodkov in splošna širitev davčne osnove;
- uresničitev odločb Ustavnega sodišča Republike Slovenije, ki so bile sprejete v zvezi z določbami prejšnjega zakona – prej so bile prezrte;
- previsoka davčna obremenitev aktivnih dohodkov, (predvsem dohodkov iz dela), v primerjavi s pasivnimi dohodki (predvsem dohodki iz premoženja), katerih davčno obremenitev je treba povečati, ter razbremenitev najnižjih dohodkovnih razredov;
- spremembe v strukturi zavezancev oziroma načinu pridobivanja dohodkov, porast števila zavezancev, ki pridobivajo dohodke iz različnih virov;
- vstop Slovenije v Evropsko unijo, kar naj bi povzročilo potrebo po prilagoditvi zakonodaje temeljnim načelom Evropske Unije.

Osnovne značilnosti Zakona o dohodnini – Zdoh-1 so:

- ❖ ohranitev sintetične obdavčitve za vse dohodke;
- ❖ obdavčitev rezidentov po svetovnem dohodku in nerezidentov po viru dohodka v Sloveniji;
- ❖ razširitev davčne osnove (zlasti za obresti in kapitalske dobičke);
- ❖ uvedba posebnih opredelitev dohodka za potrebe obdavčitve;
- ❖ delitev dohodkov na aktivne in pasivne;
- ❖ večja obremenitev pasivnih dohodkov;
- ❖ lestvica in olajšave določene vnaprej;
- ❖ zmanjšanje števila razredov in najnižje stopnje;
- ❖ sprememba olajšav.

2.3 Osnovne značilnosti ZDoh-2

ZDoh-2 ne prinaša velikih sprememb na področju vsebinskih opredelitev posameznih dohodkov. Izhodišče za pripravo novega zakona je bilo besedilo Zakona o dohodnini – ZDoh-1 (Uradni list RS, št. 59/06), zato je tudi v novem zakonu ohranjena enaka struktura, nespremenjeno je ostalo tudi besedilo večjega števila določb posameznih členov. Bistvene spremembe se nanašajo predvsem na olajšave in na stopnje pri obdavčitvi ter na način oddajanja napovedi.

Cilji davčne reforme, ki jih je deklarirala vlada, so naslednji:

- ❖ zmanjšanje stroškov dela z znižanjem dohodnine,
- ❖ zmanjšanje stroškov dela s postopno ukinitvijo davka na izplačane plače,
- ❖ poenostaviti davčni postopek in ustvariti konkurenčno davčno okolje,
- ❖ zagotoviti večjo pravno varnost davčnih zavezancev,
- ❖ povečati razumljivost davčnih predpisov,

- ❖ poenostavitev obrazcev, predvsem obračunov davkov, ki jih posredujejo podjetja za namene obdavčitev in plačevanje davkov.

Cilj celotne reforme je zagotoviti hitrejšo gospodarsko rast in zaposlovanje, in sicer z namenom doseganja boljšega življenjskega standarda prebivalcev in uspešnejšega gospodarstva. Z vidika davkov naj bi reforma prinesla učinkovitejšo davčno administracijo, preglednejšo davčno zakonodajo, nižje davčne obremenitve, spodbujanje konkurenčnosti slovenskega gospodarstva, spodbujanje aktivnosti v zasebnem sektorju itd.

Davčno reformo je treba razumeti kot del celovite reforme gospodarskega sistema in socialne države, saj je ni mogoče izvesti brez sprememb na drugih področjih, predvsem mora sovpadati z reformo socialnih transferjev. Slovenski davčni sistem namreč odvrča davčne zavezance od dela in napredka, saj imamo v Sloveniji visoke stroške dela na enoto BDP (Kobal, 2006, str. 10).

Kaj nam prinaša nov Zakon o dohodnini (ZDoh-2)? (URL 117/06)

- v zakonu so popolnoma spremenjene številke členov glede na prejšnji Zakon o dohodnini (ZDoh-1),
- večje število davčnih zavezancev bo lahko uveljavljalo v okviru dohodkov iz dejavnosti normirane odhodke (dohodkovni prag je 42.000 evrov),
- iz obdavčitve so izvzeti zavezanci z nizkim katastrskim dohodkom (prag obdavčitve je 200 evrov),
- pri davku iz dejavnosti ni več mogoče koristiti olajšave za investiranje (samo olajšave za raziskave in razvoj),
- nova dohodninska lestvica ima le tri razrede, najvišja stopnja se je znižala s 50 na 41 odstotkov,
- posebne olajšave v višini 2 odstotkov za različne namene ni več, prav tako ne bo več štiriodstotne olajšave za reševanje stanovanjskega vprašanja,
- zvišala se je splošna olajšava.

Temeljni cilj Zakona o dohodnini (ZDoh-2) je zmanjšati obremenitev aktivnih dohodkov fizičnih oseb z dohodnino, in sicer s povečanjem neobdavčenega dela dohodkov in z zmanjšanjem progresivnosti obdavčitve aktivnih dohodkov, in sicer z uvedbo nove lestvice z blažjo progresijo (nove stopnje dohodnine znašajo 16, 27 in 41 odstotkov) ter s povišanjem osebne olajšave na 2.800 evrov. Znova je bila uvedena osebna olajšava za seniorje v višini 1.025 evrov letno. Povečane so bile še olajšave za tretjega in nadaljnje otroke. Administrativne poenostavitve ugotavljanja davčne osnove naj bi spodbujale prostovoljno plačevanje davkov, pomembno pa naj bi vplivale tudi na pripravljenost posameznikov za delovanje v podjetniškem okolju. V načelu so z dohodnino obdavčeni vsi dohodki fizične osebe, razen tistih, ki so izrecno opredeljeni kot oproščeni plačila dohodnine. Med dohodke, ki se ne štejejo za dohodke, obdavčene po ZDoh-2, se po novem štejejo popusti pri prodaji

blaga in storitev, tudi popusti v obliki dodatnega blaga ali storitve, ki ga priložnostno prejme zavezanec od osebe, ki ni njegov delodajalec.

Na novo je opredeljen dohodek iz zaposlitve, in sicer je to dohodek, dosežen z opravljanjem storitev – fizičnega ali intelektualnega dela, tudi z ustvarjanjem ali izvajanjem avtorskega dela, ne glede na trajanje zaposlitve, ki ga fizična oseba opravi v odvisnem razmerju. V ZDoh-2 je posebej določeno, da se za dohodek iz delovnega razmerja šteje tudi dohodek, dosežen z opravljanjem malega dela. Gre za delo, ki ga v omejenem številu ur na teden oziroma mesec lahko opravlja oseba, ki ni zaposlena s polnim delovnim časom ali ne opravlja samostojne dejavnosti in ne prejema pokojnine. Plačilo za takšno delo je navzgor omejeno. V zvezi z obdavčevanjem je smiselno, da se dohodki iz malega dela obravnavajo kot dohodki iz delovnega razmerja, še posebej ker je oseba, ki opravlja takšno delo, vključena v socialno zavarovanje enako kot oseba, ki je v delovnem razmerju. Poleg tega je v ZDoh-2 določeno, da se za dohodek iz drugega pogodbenega razmerja šteje tudi dohodek iz posameznega posla, ki se po ZDoh-2 šteje za dohodek iz dejavnosti. Po načelu obdavčitve rezidentov po svetovnem dohodku ima po ZDoh-2 zavezanec, ki prejema dohodke iz delovnega razmerja iz tujine, možnost uveljaviti zmanjšanje davčne osnove za stroške prehrane med delom ter stroške prevoza na delo in z njega (Kovač, 2006, str. 39–40). Med neobdavčene bonitete se po novem vključujejo tudi plačila delodajalca za cepljenje delojemalcev, če izjava o varnosti z oceno tveganja delovnega mesta delojemalca določa, da je treba delojemalcu zagotoviti cepljenje (cepljenje proti gripi, tetanusu...).

V Zakonu o dohodnini ZDoh-2 se uveljavlja popolnoma nov instrument, po katerem bodo zavezanci namenjali del svoje dohodnine (do 0,5 odstotka) za financiranje splošno koristnih namenov in za financiranje političnih strank in reprezentativnih sindikatov. Za splošno koristne namene veljajo humanitarni nameni (vključno z varstvom človekovih pravic), nameni varstva pred naravnimi in drugimi nesrečami, invalidski, dobrodelni, ekološki, kulturni, športni, religiozni in drugi nameni, ki se opravljajo v okviru dejavnosti rezidentov Slovenije, če so po posebnih predpisih ustanovljeni za opravljanje navedenih dejavnosti ter da je njihova dejavnost v javnem interesu ali da je dobrodelna.

2.4 Dohodki dohodnine

Po Zakonu o dohodnini (URL 117/06) so dohodki dohodnine:

- *dohodek iz zaposlitve*, sem štejemo plačo, regres, povračilo stroškov v zvezi z delom, bonitete, jubilejne nagrade, odpravnine, dohodke iz avtorskega dela, ustvarjenega iz delovnega razmerja, dohodke iz drugega pogodbenega razmerja itd.;
- *dohodek iz dejavnosti*, sem štejemo dohodke, dosežene z opravljanjem dejavnosti ter dohodke, dosežene s posameznim poslom;

- *dohodek iz osnovne kmetijske in osnovne gozdarske dejavnosti;*
- *dohodek iz oddajanja premoženja v najem in iz prenosa premoženjske pravice, sem štejemo dohodke iz oddajanja premoženja v najem, dohodek iz prenosa premoženjske pravice, obresti, dividende, dohodek iz vzajemnih skladov;*
- *dobiček iz kapitala;*
- *drugi dohodki, sem spadajo vsi dohodki, ki niso zajeti v zgoraj naštetih virih ter niso upoštevani med oproščene dohodke. To so nagrade, darila, dobitki v nagradnih igrah, štipendije itd.*

Zgoraj navedene dohodke napovedujemo v dohodninski napovedi, le obresti, dividende in kapitalske dobičke ne napovedujemo, saj so cedularno obdavčeni. Ostali dohodki spadajo v celovito obdavčitev. Celovita obdavčitev je tista, s katero se obdavčuje vsa ekonomska moč davčnega zavezanca. Davčna osnova za celovito obdavčevanje so vsi dohodki davčnega zavezanca v določenem časovnem obdobju, ne glede na davčni izvor. Celovito obdavčevanje je značilno za neposredne davke, s katerimi so obdavčeni dohodki davčnega zavezanca za preteklo obdobje enega leta. Davčno osnovo sestavljajo vsi njegovi dohodki, ni pa nujno, da so tudi vsi dohodki enako obdavčeni. Za nekatere vrste dohodkov lahko velja znižana davčna stopnja ali še pogosteje možnost uveljavljanja dejanskih in normiranih stroškov. To pa že nakazuje na prikrito cedularno naravo celovitega obdavčevanja. Prikrita cedularnost pomeni, da zaradi uveljavljanja odbitkov pred obdavčljivo osnovo nekateri dohodki niso enako obdavčeni kot ostali. Odbitek pred obdavčljivo osnovo pomeni posledično nižjo davčno stopnjo za posamezno vrsto dohodka. Tako znižani dohodki se prištejejo k celoviti davčni osnovi vseh dohodkov, ki je podlaga za obdavčitev. Celoviti pristop je običajno povezan s progresivnim obdavčevanjem ugotovljene davčne osnove (Postogna, 2006, str. 31).

Cedularna dohodnina je, nasprotno od celovite, tista, s katero se obdavčujejo posamezni dohodki davčnega zavezanca. Davčne stopnje cedularne dohodnine so proporcionalne in različne za posamezne vrste dohodkov. Vendar se tudi pri analitičnem obdavčevanju posameznih dohodkov praviloma obdavčuje dohodek od dela z uporabo progresivne metode obdavčevanja. Nomotehnična uporaba golega cedularnega pristopa v obdavčevanju je v svetovnih davčnih sistemih redka (Postogna, 2006, str. 31).

Ne glede na to, da je dohodnina sintetični davek, lahko v okviru ZDoh-2 zasledimo elemente cedularnega načina obdavčitve. Gre za vse tiste primere, ko imamo opravka z dohodki nerezidentov, ki se v skladu z zakonskimi določbami obdavčujejo po viru in torej niso zavezani k vložitvi napovedi za odmero dohodnine. V takih primerih so posamezne vrste dohodkov podvržene obdavčitvi s samostojnimi, dokončnimi vrstami davkov, ki za zavezance za dohodnino predstavljajo zgolj akontacije dohodnine, za nerezidente pa pomenijo dokončno obdavčitev s pomočjo davkov po odbitku (davčnim odtegljajem) (Kobal, 2004, str. 26). Dokončno oziroma cedularno se obdavčujejo tudi obresti, dividende in kapitalski dobički.

S sprejetjem Zakona o dohodnini – Zdoh-1, se je pojavila delitev dohodkov na aktivne in pasivne dohodke. Ta delitev razdeljuje dohodke, in sicer na tiste, ki so ustvarjeni z delom (aktivni) in tiste, ki nastajajo zaradi lastništva premoženja (pasivni). Ta delitev je bila pomembna pri sprejetju zakona leta 2005, sedaj so 18. člen ZDoh-1 odstranili, vendar še vedno ostaja delitev na aktivne in pasivne dohodke.

Aktivne dohodke delimo na odvisne in neodvisne. Ta delitev temelji na sedmih kriterijih, ki se uporabljajo na podlagi dejstev in okoliščin posameznega primera. Spodaj navedeni kriteriji, na podlagi katerih presojujemo, ali gre za odvisno ali neodvisno razmerje, so podani v 18. členu Zakona o dohodnini (ZDoh-1), v Zakonu o dohodnini (ZDoh-2), ta delitev ni več tako pomembna, zato je ta člen v celoti odstranjen:

- 1) Nadzor in navodila v zvezi z opravljanjem storitev oziroma dela,
- 2) Osebno opravljanje dela ali storitev,
- 3) Zagotavljanje sredstev in pogojev za opravljanje storitev,
- 4) Prezemanje finančnih in drugih tveganj ter odgovornosti v zvezi z opravljanjem dela ali storitev,
- 5) Način opravljanja dela in storitev in način plačila,
- 6) Pravica do odstopa od pogodbe in prevzemanje odgovornosti v zvezi s tem,
- 7) Neposredna udeležba na dobičku ali izgubi, izhajajoči iz opravljanja storitve.

Med odvisne dohodke štejemo predvsem dohodke iz zaposlitve, ki jih delimo na:

- dohodek iz delovnega razmerja;
- dohodek iz drugega pogodbenega razmerja (vsak posamezen dohodek za opravljeno delo ali storitev; dohodek, prejet za stvaritev avtorskega dela in dohodek za izvedbo avtorskega ali folklornega dela, ne glede na vrsto pogodbe, ki je podlaga za izplačilo navedenih dohodkov); dohodek verskih delavcev.

Med neodvisne dohodke pa štejemo:

- dohodek iz dejavnosti;
- dohodek, dosežen s posameznim poslom.

V ZDoh-2 ni več pomembno razmejevanje dohodkov glede na (ne)odvisnost razmerja pri doseganju priložnostnih dohodkov, ker velja tudi dohodek iz posameznega neodvisnega posla (kakor ga določa 55. člen ZDoh-1) za dohodek iz drugega pogodbenega razmerja.

2.5 Viri obdavčevanja

Zakon o dohodnini (ZDoh-2) v členih od 8. do 14. določa natančnejša pravila, kdaj se šteje, da je dohodek dosežen v Republiki Sloveniji in kdaj izven nje. Dohodek ima vir v Republiki Sloveniji, če je mogoče določiti vir po enem od naslednjih kriterijev:

- dohodek iz zaposlitve in opravljanja dejavnosti v Republiki Sloveniji;
- prejemki, ki jih izplača rezident ali poslovna enota v Republiki Sloveniji;
- dohodek, ki izhaja iz opravljanja dejavnosti v Republiki Sloveniji;
- dohodek od nepremičnin ali odsvojitve lastniških deležev in pravic iz lastniških deležev v gospodarski družbi ali drugi obliki organiziranja, katerih več kot 50 odstotkov vrednosti izhaja posredno ali neposredno iz nepremičninskega premoženja in pravic na nepremičnem premoženju v Republiki Sloveniji;
- dohodek od vrednostnih papirjev in pravic iz vrednostnih papirjev, ki jih izdajo Republika Slovenija, Banka Slovenije ali samoupravna lokalna skupnost, gospodarske družbe ali druge oblike organiziranja v skladu z zakonodajo Republike Slovenije ter dohodek od lastniških deležev in pravic iz lastniških deležev;
- dohodek iz vzajemnega sklada, če ga upravlja družba za upravljanje, ki je rezident Republike Slovenije po zakonu, ki ureja davek od dohodka pravnih oseb.

Tudi ko zaposlitve ali storitve niso opravljene na ozemlju Republike Slovenije in oseba, ki prejme dohodek, ne izvaja dejavnosti v Republiki Sloveniji, je pa dohodek izplačevalec izplačal v Republiki Sloveniji, se takšen dohodek povezuje z virom v Republiki Sloveniji. Pravilo vira se uporablja kadar koli je izplačevalec dohodka rezident ali je lociran v Republiki Sloveniji v položaju dolžnika ali zastopnika dolžnika. V tem primeru se uporabita dva kriterija:

- lokacija izplačevalca dohodka in
- odbitna postavka pri izračunu davčne osnove izplačevalca, obdavčljivega v Republiki Sloveniji.

Prvi kriterij je izpolnjen, ko je oseba, ki izplačuje dohodek, rezident Republike Slovenije oziroma ko poslovna enota nerezidenta v Republiki Sloveniji izplača dohodek, medtem ko je drugi kriterij izpolnjen, če se izplačani dohodek odšteje pri izračunu obdavčljivega dohodka izplačevalca v Republiki Sloveniji, kar pomeni, da zmanjšuje davčno obveznost izplačevalca v Republiki Sloveniji (Kovač, 2005, str. 5–6).

Glede obdavčitve dohodka davčnih zavezancev, zakon pozna dve načeli, in sicer načelo obdavčitve svetovnega dohodka ter načelo obdavčitve po viru. V skladu z načelom obdavčitve svetovnega dohodka so rezidenti zavezani plačilu dohodnine od vseh vrst dohodkov, tako tistih, ki imajo vir v Sloveniji, kakor tudi od tistih, ki imajo svoj vir izven Slovenije. To je bistvo načela obdavčitve svetovnega dohodka. Nerezidenti pa so zavezani za plačilo dohodnine le za dohodke, ki imajo svoj vir v Sloveniji, kar je značilno za načelo obdavčitve po viru.

Pri uporabi načela obdavčitve svetovnega dohodka pa pogosto prihaja do problema dvojne obdavčitve. Ko bomo imeli opravka z mednarodnim elementom, bo potrebno pregledovati tudi določbe sporazumov o izogibanju dvojni obdavčitvi. Določitev rezidentstva je tako z vidika mednarodnih pogodb zelo pomembna, saj sme osebo po svetovnem dohodku obdavčiti samo ena od držav pogodbenic, in sicer tista, katere rezident je ta oseba (Gutman, 2007, str. 77).

2.6 Davčni zavezanci

Po Zakonu o dohodnini – ZDoh-2 (URL 117/2006) je zavezanec za dohodnino fizična oseba, ki je rezident Republike Slovenije in je zavezan za plačilo dohodnine od vseh dohodkov, ki imajo vir v Republiki Sloveniji in od vseh dohodkov, ki imajo vir izven Slovenije. Posameznik, ki je rezident Slovenije samo del davčnega (koledarskega) leta, je zavezan za plačilo dohodnine od svetovnega dohodka, doseženega v delu leta, v katerem je bil rezident. V drugem delu leta, ko ni bil rezident Slovenije, se njegovi dohodki obdavčujejo kot dohodki nerezidenta, torej se v drugem delu leta obdavčujejo samo tisti dohodki, ki imajo vir v Sloveniji. Nerezident pa je zavezan za plačilo dohodnine od vseh dohodkov, ki imajo vir v Sloveniji.

Po Zakonu o dohodnini – ZDoh-2 (URL 117/2006) je rezident oseba, ki v katerem koli času v davčnem letu izpolnjuje katerega od naslednjih pogojev:

- ima uradno prijavljeno stalno prebivališče v Sloveniji;
- biva izven Slovenije zaradi zaposlitve na diplomatskem predstavništvu, konzulatu, mednarodni misiji Republike Slovenije ali misiji Republike Slovenije pri Evropski komisiji, kot javni uslužbenec z diplomatskim ali konzularnim statusom, je zakonec ali vzdrževani družinski član takega javnega uslužbenca in prebiva s to osebo;
- je bil rezident Slovenije v katerem koli obdobju preteklega ali tekočega leta in biva izven Slovenije zaradi zaposlitve;
- ima svoje običajno bivališče ali središče svojih osebnih in ekonomskih interesov v Sloveniji;
- je v katerem koli času v davčnem letu prisoten v Sloveniji skupno več kot 183 dni.

Lokacija ekonomskih in osebnih interesov kot kriterij za rezidentstvo Republike Slovenije se določa na podlagi več dejanskih kriterijev, ki med sabo niso odločilni:

- lokacija stalnega doma;
- kraj bivanja zakonca, otrok in drugih sorodnikov;
- kraj, kjer oseba dela;
- lokacija, iz katere oseba upravlja svoje finančne in poslovne interese;

- stalna poslovna enota ali stalno poslovno mesto;
- kraj, kjer ima davčni zavezanec večino svojih finančnih računov in premoženja (Kovač, 2005, str. 1).

Rezident Republike Slovenije ima naslednje pravice in obveznosti:

- je zavezanec za dohodnino od svetovnega dohodka,
- je dolžan oddajati letno napoved za odmero dohodnine,
- je zavezanec za dohodnino po progresivnih stopnjah,
- lahko uveljavlja vse olajšave in zmanjšanje davčne osnove, določene za rezidente.

Zaradi obdavčitve rezidentov po svetovnem dohodku bo lahko prišlo do dvojne obdavčitve istega dohodka rezidenta v tujini, kjer je bil dosežen, in v Sloveniji, v okviru letne odmere dohodnine. Zato je v zakonu predvidena še metoda odprave dvojne obdavčitve z odbitkom v tujini plačanega davka po kreditni metodi.

Rezident, ki bo obdavčen po svetovnem dohodku, bo po posebnih pravilih pri letni odmeri dohodnine kot plačano akontacijo lahko upošteval davek, ki ga bo od posameznega dohodka plačal v tujini. To bo lahko storil pod pogojem, če bo v tujini plačal davek od dohodka, ki ima vir v tujini in so ti dohodki vključeni v njegovo osnovo za dohodnino. Kot ustrezna dokazila o znesku plačanega davka v tujini se štejejo listine, ki jih izda davčni organ tuje države, ali drugi dokumenti, ki nedvoumno dokazujejo davčno obveznost in plačilo davka izven Slovenije. Navedeno pride v poštev vselej, ko z državo vira dohodka ni sklenjen sporazum o izogibanju dvojnemu obdavčevanju. Če je, se pri odpravi dvojne obdavčitve uporablja metoda, dogovorjena v sporazumu za posamezno vrsto dohodka (Gutman, 2006, str. 11–12).

Za nerezidenta pa se po tem zakonu šteje oseba, ki:

- opravlja delo kot oseba z diplomatskim ali konzularnim statusom v Sloveniji na diplomatskem predstavništvu, konzulatu ali mednarodni misiji skupine tujih držav ali tuje države, je zakonec ali vzdrževan družinski član take osebe in prebiva s to osebo, če ni slovenski državljan;
- bi postala rezident samo zaradi opravljanja dela kot funkcionar, strokovnjak ali uslužbenec mednarodne organizacije, če ni slovenski državljan;
- bi postala rezident samo zaradi zaposlitve;
- je fizična oseba, ki bo bivala v Sloveniji izključno zaradi zaposlitve kot tuj strokovnjak za dela, za katera v Sloveniji ni dovolj ustreznega kadra;
- ni bila rezident v katerem koli času petih let pred prihodom v Slovenijo;
- ni lastnik nepremičnine v Sloveniji;
- bo bivala v Sloveniji manj kot 365 dni;
- biva v Sloveniji izključno zaradi študija ali zdravljenja.

Za nerezidente Republike Slovenije velja naslednje:

- so zavezanci za dohodnino od dohodka z virom v Sloveniji, upoštevaje določbe mednarodnih pogodb o izogibanju dvojnega obdavčevanja,
- ne oddajajo letne napovedi za odmero dohodnine,
- so zavezanci za dohodnino po določenih akontacijskih stopnjah,
- na splošno niso upravičeni do olajšav in zmanjšanj davčne osnove, določenih za rezidente.

3 DOHODEK IZ ZAPOSLOTITVE

Dohodek iz zaposlitve je najpomembnejša vrsta dohodka, tako z vidika države (glede na število zavezancev, ki prejemajo tovrstne dohodke) kakor tudi z vidika strukture obdavčljivih dohodkov davčnih zavezancev. Po svoji naravi predstavlja vrsto aktivnih dohodkov, druga značilnost dohodkov iz zaposlitve pa je njihova odvisna narava, saj izvirajo iz odvisnih razmerij (Kobal, 2004, str. 60).

Dohodek iz zaposlitve vključuje vse dohodke, ki jih prejme fizična oseba na podlagi zaposlitve od delodajalca v zvezi s preteklo ali sedanjo zaposlitvijo. Sem se šteje tudi vsako odvisno pogodbeno razmerje, na podlagi katerega ima fizična oseba pravico do plačila za opravljeno delo ali storitev, ne glede na to, ali gre za fizično ali intelektualno delo, vključno z ustvarjanjem ali izvedbo avtorskega dela in ne glede na čas trajanja zaposlitve. Še vedno obstajajo kriteriji za opredelitev odvisnega – neodvisnega razmerja. Dohodek iz zaposlitve vključuje vsako izplačilo in boniteto, ki sta povezana z zaposlitvijo.

Zaposlitev je definirana kot vsako odvisno pogodbeno razmerje, na podlagi katerega ima fizična oseba pravico do plačila, pri čemer nista pomembna narava dela (ali gre za fizično ali intelektualno delo) in čas trajanja zaposlitve (določen ali nedoločen čas). Zaposlitev ni zgolj delovno razmerje, ki temelji na sklenjeni pogodbi o zaposlitvi, temveč vsako odvisno razmerje, ne glede na to, ali temelji na kakšni pogodbi ali ne. Za dohodek iz zaposlitve se štejejo:

- dohodek iz delovnega razmerja,
- dohodek iz drugega pogodbenega razmerja in
- dohodek iz odvisnega razmerja na drugi podlagi.

Podlaga za doseganje dohodka iz zaposlitve je pogodba o zaposlitvi, kot je urejena v delovnopravni zakonodaji. Pravna podlaga za dohodke iz drugega pogodbenega razmerja pa je obligacijska pogodba, ki jo ureja Obligacijski zakonik, to je podjemna pogodba, ki je podlaga za vse druge pogodbe, katerih predmet je delo.

Ker v praksi ni povsem jasno, ali mora biti za opravljanje dela oziroma storitev v primerih opravljanja določene funkcije sklenjena posebna pogodba, zakon izrecno opredeljuje takšno opravljanje dela kot zaposlitev in dohodke oseb, ki opravljajo takšne funkcije, kot dohodke iz zaposlitve, in sicer se dohodki takih oseb obdavčijo kot dohodki iz odvisnega razmerja na drugi podlagi. Sem štejemo tudi opravljanje dela ali storitev prokuristov in direktorjev ter opravljanje funkcije na podlagi imenovanja ali izvolitve v državni ali drug organ (Kobal, 2004, str. 61–62).

3.1 Dohodek iz delovnega razmerja

Zakon o delovnih razmerjih ureja delovna razmerja, ki se sklepajo med delojemalci in delodajalci s pogodbo o zaposlitvi. Delojemalec je oseba, ki je v rednem delovnem razmerju v podjetju, zavodu ali kaki drugi organizaciji. Lahko mu rečemo tudi zaposlenec, delavec ali uslužbenec. Delodajalec pa je pravna ali fizična oseba, ki sprejema delavce ali uslužbence v delovno razmerje.

Po Zakonu o dohodnini (ZDoh-2) se med dohodke iz delovnega razmerja štejejo zlasti:

- plača, nadomestilo plače in vsako drugo plačilo za opravljeno delo, ki vključuje tudi provizije,
- regres za letni dopust,
- jubilejna nagrada,
- odpravnina,
- solidarnostna pomoč,
- povračilo stroškov v zvezi z delom,
- boniteta, ki jo delodajalec zagotovi v korist delojemalca ali njegovega družinskega člana,
- nadomestilo, ki ga zagotovi delodajalec na podlagi dogovora z delojemalcem zaradi katerega koli pogoja v zvezi z zaposlitvijo,
- vsako izplačilo delodajalca v zvezi s prenehanjem veljavnosti pogodbe o zaposlitvi, vsako izplačilo zaradi prenehanja zaposlitve in podobni prejemki,
- prejemki, prejeti zaradi začasnega neizplačila dohodka iz zaposlitve,
- nadomestila in drugi prejemki, ki so prejeti od delodajalca ali druge osebe, skladno z drugimi predpisi, kot posledica zaposlitve oziroma obveznega zavarovanja za socialno varnost,
- dohodek na podlagi udeležbe v dobičku, prejet iz delovnega razmerja.

Za dohodke iz delovnega razmerja po 37. členu Zakona o dohodnini (ZDoh-2) štejemo tudi:

- dohodke, prejete za vodenje poslovnega subjekta, ki je pravna oseba, na podlagi poslovnega razmerja,

- dohodke izvoljenih ali imenovanih nosilcev funkcij v organih zakonodajne, izvršilne ali sodne oblasti v Sloveniji ali v organih lokalne samouprave, če za to funkcijo prejemajo plačo,
- dohodke, ki izhajajo iz avtorskega dela, ustvarjenega iz delovnega razmerja, iz izvedb avtorskih in folklornih del iz delovnega razmerja in dohodke, ki izhajajo iz inovacij, ustvarjenih v delovnem razmerju, ne glede na obliko pogodbe, ki je podlaga za izplačilo navedenih dohodkov,
- dohodek, prejet za opravljanje malega dela po predpisih, ki urejajo preprečevanje dela in zaposlovanja na črno,
- nadomestila in druge dohodke iz naslova obveznega zdravstvenega zavarovanja in obveznega zavarovanja za primer brezposelnosti in za starševsko varstvo, ki jih prejmejo fizične osebe, ki opravljajo dejavnost, kmetje, družbeniki družb in druge osebe, ki niso v delovnem razmerju,
- plačilo, ki se izplača fizični osebi, ki opravlja dejavnost, kmetu, družbeniku in drugi osebi, ki ni v delovnem razmerju, kot nadomestilo za izgubljeni zaslužek v primeru sodelovanja pri odpravljanju posledic naravne nesreče in drugih nesreč,
- pokojnine.

3.1.1 Plača

Po Zakonu o delovnih razmerjih se plača določi s pogodbo o zaposlitvi, tako da se v njej določijo plačni razred in druge sestavine plače v skladu s predpisi in akti, izdanimi na njihovi podlagi, ter kolektivnimi pogodbami. Plača, kot je definirana v delovno pravni zakonodaji, je sestavljena iz osnovne plače, dela plače za delovno uspešnost in dodatkov. Dodatki k plači pripadajo delojemalcu za: posebne pogoje dela, ki lahko izhajajo iz razporeditve delovnega časa (npr. dodatek za nočno delo, za delo preko polnega delovnega časa, za delo ob nedeljah itd.) ali iz posebnih obremenitev pri delu, neugodnih vplivov okolja ali povečane nevarnosti pri delu; delovno dobo.

Nadomestila plače pripadajo delavcu v primerih odsotnosti z dela, ki jih določata zakon ali posamezna kolektivna pogodba. Delojemalec pa je upravičen do nadomestila plače tudi takrat, ko ne dela iz razlogov na strani delodajalca. Nadomestila plače so za:

- izrabo letnega dopusta,
- za zakonsko določene praznike in dela proste dneve,
- za plačane odsotnosti z dela zaradi osebnih okoliščin, kot so poroka, smrt v družini, hujša nesreča itd.,
- za odsotnost zaradi izobraževanja, za katero sta se delavec in delodajalec dogovorila,
- za odsotnost z dela zaradi iskanja nove zaposlitve,
- za čas, ko delavec ne more delati zaradi poškodbe ali bolezni, itd.

3.1.1.1 Plače v javnem sektorju

Ob prvi zaposlitvi v javnem sektorju se javni uslužbenec praviloma uvrsti v plačni razred, v katerega je uvrščeno njegovo delovno mesto oziroma naziv, za katerega je javni uslužbenec sklenil delovno razmerje. Plača javnega uslužbenca je sestavljena iz:

- osnovne plače; to je tisti del plače, ki ga prejema javni uslužbenec ali funkcionar na posameznem delovnem mestu, z nazivom ali s funkcijo za delo in za pričakovane rezultate dela (tu je upoštevano tudi napredovanje na delovnem mestu in v nazivu),
- dela za delovno uspešnost; to je tisti del plače, ki ga lahko prejmemo za nadpovprečno uspešno opravljeno delo in
- dodatkov; ti so del plače za posebne delovne razmere, nevarnost in obremenitve, ki niso upoštewane pri vrednotenju zahtevnosti delovnega mesta, naziva ali funkcije.

Znesek osnovne plače se določi z uvrstitvijo v plačni razred iz plačne lestvice. Javni uslužbenec lahko na delovnem mestu oziroma v nazivu napreduje v višji plačni razred. Pogoji za napredovanje javnih uslužbencev v višji plačni razred je delovna uspešnost v napredovalnem obdobju, ki se ocenjuje glede na:

- rezultate dela,
- samostojnost, ustvarjalnost in natančnost pri opravljanju dela,
- zanesljivost pri opravljanju dela,
- kakovost sodelovanja in organiziranja dela ter
- druge sposobnosti v zvezi z opravljanjem dela.

Skupen obseg za plačevanje delovne uspešnosti znaša največ 5 odstotkov letnih sredstev za osnovne plače (Čižman, 2005, str. 154–161).

Izhajajoč iz pravilnika o plačah in drugih prejemkih iz rednega delovnega razmerja ter o izplačilih in drugih prejemkih iz pogodbenega razmerja na Ekonomski fakulteti, so izhodišče za določitev plač delavcev, zaposlenih na Ekonomski fakulteti, delovna mesta iz sistematizacije delovnih mest. Sistematizacijo delovnih mest na fakulteti v skladu z nacionalnim programom visokega šolstva in nacionalnim raziskovalnim programom določa Pravilnik o notranji organizaciji in sistematizaciji Univerze v Ljubljani. Plače delavcev fakultete se določijo z odločbo o plači in sklepom dekana o povečanju plače iz naslova delovne uspešnosti.

Odločbo o plači izda dekan na podlagi:

- polne letne obveznosti delavca, razporejenega na dela za izvajanje rednega dodiplomskega študijskega programa, ki se izvaja v okviru nacionalnega programa visokega šolstva in nacionalnega raziskovalnega programa v času organiziranega študijskega procesa,
- izhodiščnega koeficienta, določenega za posamezno delovno mesto z Zakonom o razmerjih plač v javnih zavodih,
- koeficienta napredovanja, določenega za posamezna delovna mesta po Pravilniku o napredovanju Univerze v Ljubljani,

- dodatkov po Kolektivni pogodbi za dejavnost vzgoje in izobraževanja, Kolektivni pogodbi za raziskovalno dejavnost,
- dodatka za večjo stopnjo izobrazbe po Zakonu o financiranju vzgoje in izobraževanja,
- dodatka za delovno dobo po Zakonu o razmerjih plač in glede na delovno mesto po ustrezni kolektivni pogodbi,
- drugih dodatkov, določenih glede na posamezno mesto po ustrezni kolektivni pogodbi,
- dodatka za dodatno delovno pedagoško obveznost pedagoških delavcev po Zakonu o visokem šolstvu in
- dodatka za povečano delovno uspešnost.

Sestavni del plače so tudi:

- dodatek za delovno uspešnost,
- izplačilo za nadurno delo,
- nadomestila.

Osnovna plača delavcev se določi v skladu s koeficientom, določenim za posamezno delovno mesto v Pravilniku o napredovanju na delovnem mestu Univerze v Ljubljani. Delavci lahko v okviru delovnega mesta tudi napredujejo v višji plačilni razred.

Polna obveznost in izpolnjevanje obveznosti pedagoških delavcev za izvajanje dejavnosti fakultete iz nacionalnega programa visokega šolstva se meri v enotah neposredne pedagoške obveznosti (NPO). Učitelji in sodelavci dosežejo polno obveznost pedagoškega dela s predavanji, konzultacijami, seminarji, vajami, izpiti, mentorstvi in z drugimi deli, povezanimi s pedagoškim procesom. Skupno pedagoško obveznost lahko visokošolski učitelji in sodelavci dosežejo tudi z delom na izrednem študiju, študiju na daljavo in podiplomskem študiju.

Za delo preko polnega delovnega časa ter za delo ob nedeljah in na dan, ki je z zakonom oziroma koledarjem fakultete določen kot dela prost dan, se delavcu k plači po odločbi prišteje odstotek, določen z zakonom in kolektivno pogodbo za opravljeno nadurno delo. Delo preko polnega delovnega časa lahko fakulteta naloži vsem delavcem, pri čemer mora delavka oziroma delavec, ki jo/ga zakon varuje zaradi varstva nosečnosti oziroma starševstva ter starosti, dati pisno soglasje, da se strinja z uvedbo nadurnega dela. Nadurnega dela ni mogoče naložiti:

- delavcu, ki še ni dopolnil 18 let starosti,
- delavcu, ki bi se mu po mnenju zdravniške komisije zaradi nadurnega dela poslabšalo zdravstveno stanje,
- delavcu, ki mu je delovni čas zaradi pogojev dela skrajšan pod 36 ur tedensko,
- delavcu, ki dela skrajšan delovni čas v skladu s predpisi o pokojninskem in invalidskem zavarovanju, predpisi o zdravstvenem zavarovanju ali drugimi predpisi.

Vrednost nadure se določi v skladu s kolektivno pogodbo, najmanj v višini 150 odstotkov redne ure. V izračun vrednosti nadure se upošteva celotna plača delavca.

Delavcem fakultete v skladu z zakonom in kolektivno pogodbo pripadajo tudi nadomestila plače za čas odsotnosti z dela: bolniška odsotnost, letni dopusti, državni prazniki in dela prosti dnevi, študijski dopusti, izredni dopusti.

Davek na izplačane plače se obračunava in plačuje od obračunane in izplačane bruto plače. Bruto plača je plača, ki pripada delavcu za opravljeno delo in je opredeljena v pogodbi, sklenjeni med delavcem in delodajalcem. Pri individualnih in drugih pogodbah, sklenjenih med delavci in delodajalci, je poleg bruto in neto plače opredeljeno tudi, katere dodatne ugodnosti pripadajo delavcem. To so bonitete, ki se ne všttevajo v obračun davka na izplačane plače. Vse bonitete povečujejo le osnovo za obračun prispevkov in osnovo za obračun akontacije dohodnine.

Na vsaki posamezni plačilni listi mora biti ločeno opredeljeno, kakšen strošek predstavlja delo posameznega delavca, ki izhaja iz pogodbe (strošek bruto plače) in ločeno ostale ugodnosti oziroma bonitete, ki pripadajo delavcu na podlagi pogodbe. Boniteta je neka dodatna nagrada delavcem, ki ne predstavlja stroška bruto plače in zaradi tega ne povečuje osnove za obračun in plačilo davka na izplačane plače. Prav tako ne povečujejo osnove za obračun in plačilo davka na izplačane plače nagrade, nadomestila za prehrano med delom, prevoz na delo in z dela, regres idr., tudi če so izplačane nad uredbo. Povečujejo pa osnovo za obračun prispevkov in akontacijo dohodnine.

3.1.1.2 Obračun plače

Podala bom primer obračuna plače za delavca, zaposlenega na Ekonomski fakulteti, ki poleg splošne olajšave uveljavlja tudi olajšavo za vzdrževanega družinskega člana. Njegova bruto plača je 4.070,00 evrov. Sedaj pa pogledajmo, kako dobimo neto plačo in kakšen je celotni strošek delodajalca. V tabeli so prikazani prispevki delavca, njegove olajšave, akontacija dohodnine ter njegova neto plača. Posebej pa so prikazani še prispevki delodajalca ter davek na izplačane plače, ki ne bremenijo delavca, temveč so to stroški delodajalca.

Tabela 1: Obračun plače

BRUTO PLAČA			4.070,00 EUR
NETO PLAČA			2.257,87 EUR
CELOTNI STROŠEK DELODAJALCA			5.087,50 EUR
1. PRISPEVKI OD BRUTO PLAČE DELAVCEV			
	Zdravstveno zavarovanje	6,36 %	258,85 EUR
	Pokojninsko zavarovanje	15,50 %	630,85 EUR
	Zaposlovanje	0,14 %	5,70 EUR
	Starševsko varstvo	0,10 %	4,07 EUR
	Skupaj prispevki	22,10 %	899,47 EUR
2. OLAJŠAVE			
	Splošna olajšava		233,33 EUR
	Olajšave za vzdrževane družinske člane		172,17 EUR
	Skupaj olajšave		405,50 EUR
3. DOHODNINA			
	Izhodišče		4.070,00 EUR
	Olajšave		- 405,50 EUR
	Prispevki delavca		- 899,47 EUR
	Dohodninska osnova		2.765,03 EUR
	Akontacija dohodnine	razred 41,00 %	912,66 EUR
NETO PLAČA			2.257,87 EUR
1. PRISPEVKI DELODAJALCEV			
	Zdravstveno zavarovanje	6,56 %	266,99 EUR
	Pokojninsko zavarovanje	8,85 %	360,20 EUR
	Zaposlovanje	0,06 %	2,44 EUR
	Starševsko varstvo	0,10 %	4,07 EUR
	Poškodbe pri delu	0,53 %	21,57 EUR
	Skupaj prispevki	16,10 %	655,27 EUR
2. DAVEK NA IZPLAČANE PLAČE			
	Osnova		4.070,00 EUR
	Davek na plače	8,90 %	362,23 EUR
CELOTNI STROŠEK DELODAJALCA			5.087,50 EUR

Vir: Arhiv Ekonomske fakultete

Iz zgornje tabele je razvidno, da osnovo za dohodnino dobimo, če od bruto plače delavca odštejemo prispevke delavca in olajšave (v našem primeru splošno olajšavo in olajšavo za vzdrževanega družinskega člana). Ko dobimo dohodninsko osnovo, je treba videti, v kateri razred pademo. V našem primeru pademo v tretji razred, to je 41 odstotkov, saj v ta razred padejo vsi, katerih neto mesečna davčna osnova je nad 1.133,33 evra. In na podlagi spodaj navedene lestvice izračunamo akontacijo dohodnine, ki v našem primeru znaša 912,66 evra.

Tabela 2: Lestvica neto mesečne davčne osnove

Če znaša neto mesečna davčna osnova v €		Znaša dohodnina v €
Nad	Do	
0	566,67	16 %
566,67	1.133,33	90,67 + 27 % nad 566,67
1.133,33		243,67 + 41 % nad 1.133,33

Vir: Zakon o dohodnini – Zdoh-2

Neto plačo pa dobimo tako, da od bruto plače odštejemo prispevke delavca in akontacijo dohodnine.

Ko izračunamo neto plačo delavca, ki mu jo tudi izplačamo, pa poleg tega za delodajalca nastanejo še dodatni stroški, in sicer so to prispevki delodajalca ter davek na izplačane plače. Davek na izplačane plače se izračuna po lestvici, ki je podana v Zakonu o davku na izplačane plače. Stopnje davka na izplačane plače v letu 2007 so podane spodaj.

Tabela 3: Stopnje davka na izplačane plače

Če znaša mesečna bruto plača zaposlenega	znaša stopnja davka
do 688,53 EUR	0 %
nad 688,53 EUR do 1.669,17 EUR	2,30 %
nad 1.669,17 EUR do 3.129,69 EUR	4,70 %
nad 3.129,69 EUR	8,90 %

Vir: Zakon o davku na izplačane plače

V našem primeru glede na osnovo plače pademo v tretji razred, to je 8,90 odstotka, kar znaša 362,23 evra. Če neto plači prištejemo še prispevke delodajalca in davek na izplačane plače, dobimo celotni strošek delodajalca, ki znaša za ta primer 5.087,50 evra.

Pri izplačilu dohodkov iz delovnega razmerja, doseženih pri glavnem delodajalcu, ki se izplačujejo za mesečno obdobje, se akontacija dohodnine izračuna na podlagi lestvice za dohodnino, preračunane na 1/12 leta, z upoštevanjem 1/12 zneska splošne, osebne in posebne olajšave, pod pogojem, da je zavezancu olajšava priznana. Za glavnega delodajalca se šteje delodajalec, pri katerem zavezanec iz delovnega razmerja dosega pretežni del dohodka.

Pri načinu izračuna in plačila akontacije dohodnine od dohodka, ki ga zaposleni prejeme na podlagi delovnega razmerja (torej prejema plače), novi ZDoh-2 ne prinaša pomembnejših sprememb. Davčna osnova za izračun akontacije dohodnine je prejeti dohodek (bruto plača), zmanjšan za obvezne prispevke za socialno varnost. Pri izračunu mesečne akontacije dohodnine za dohodek, prejet na podlagi delovnega razmerja, ki ga izplačuje glavni delodajalec, se upošteva dvanajstino splošne olajšave (ta v letu 2007 znaša 2.800 evrov) ter olajšavo, ki pripada rezidentom invalidom s stodontno telesno okvaro, in olajšavo za vzdrževane družinske člane, seveda če zaposlenemu ti dve olajšavi pripadata. Pri izračunu akontacije dohodnine se po novem uporablja tristopenjska dohodninska lestvica, kjer se davčne stopnje preračunajo na dvanajstino leta za vsako mesečno izplačilo. Če dohodka iz delovnega razmerja ne izplačuje glavni delodajalec, davčna osnova pomeni prejeti dohodek, od katerega se obračuna 25-odstotna akontacija dohodnine brez upoštevanja olajšav. V teh primerih se tako akontacija dohodnine ne obračuna z uporabo davčne lestvice stopenj dohodnine, ampak znaša stopnja, ne glede na izplačani znesek, 25 odstotkov, ob koncu leta pa sledi poračun celotne davčne obveznosti glede na seštevek vseh v letu prejetih sintetično obdavčenih dohodkov (torej brez obresti, dividend, kapitalskih dobičkov).

Splošno je znano, da so v Sloveniji plače med najbolj obdavčenimi v Evropi in vendar se od leta 2006 znižuje davek na izplačane plače. Po ZDoh-2 so zvišane tudi splošna olajšava ter olajšave za vzdrževane družinske člane. Hkrati pa se je po ZDoh-2 znižala tudi najvišja stopnja dohodnine. Sedaj bom podala primer obračuna plače za mesec januar 2007 glede na mesec januar 2006.

Ker se povprečna plača v Republiki Sloveniji iz meseca v mesec spreminja, bo za naš primer bruto povprečna plača v Republiki Sloveniji 1.189 evrov oziroma 285.000 SIT. Pri obračunu bom upoštevala splošno olajšavo in olajšavo za vzdrževanega družinskega člana. V spodnji tabeli bom podala le zneske v evrih, kljub temu, da smo leta 2006 uporabljali še slovenske tolarje.

Tabela 4: Obračun plače za mesec januar 2007 – glede na januar 2006

	Obračun plače za januar 2006	Obračun plače za januar 2007
Bruto povprečna plača	1.189 EUR	1.189 EUR
Prispevki 22,1%	262,77 EUR	262,77 EUR
Olajšave:		
Splošna olajšava	210,15 EUR	233,33 EUR
En otrok	168,61 EUR	172,17 EUR
Dohodninska osnova	547,47 EUR	520,73 EUR
Akontacija dohodnine	1. razred 16% 87,59 EUR	1. razred 16% 83,32 EUR
Neto plača	838,64 EUR	842,91 EUR

Vir: Mlakar, 2006, str. 5

Kot vidimo iz zgornje tabele, nastane razlika pri obdavčitvi, v našem primeru predvsem zaradi spremembe pri olajšavah. Ta razlika dokazuje pozitiven vidik davčne reforme 2007.

3.1.2 Boniteta

Zakon o dohodnini (ZDoh-2) v svojem 39. členu navaja, da je boniteta vsaka ugodnost v obliki proizvoda, storitve ali druge ugodnosti v naravi, ki jo delojemalcu ali njegovemu družinskemu članu zagotovi delodajalec. Za družinskega člana se v okviru splošnega dela Zakona o dohodnini (ZDoh-2, 16. člen) štejejo:

- zakonec zavezanca ali izvenzakonski partner,
- otrok, posvojenec ali pastorek zavezanca ali otrok zavezančevega izvenzakonskega partnerja,
- starši ali posvojitelji zavezanca.

Pri tem ostaja odprto vprašanje pripisovanja bonitet, ki jih delodajalec izplača družinskim članom zaposlenega in ne zaposlenemu. V skladu s splošnimi pravili se namreč za pripisovanje dohodkov drugi osebi, ki ni »lastnik« vira dohodkov, zahteva neomejen in nepreklicen prenos vira dohodka, sicer se dohodki obdavčijo pri tistem, ki jih je ustvaril oziroma je ustvaril pogoje za njihov nastanek. Tako iz zakona ni razvidno (razen v primeru delodajalčevih daril otrokom zaposlenih – četrti odstavek 39. člena ZDoh-2), pri kom se bonitete, ki so jih prejeli družinski člani zaposlenega, obdavčijo – ali gre za dohodke družinskega člana, ki je prejel boniteto, ali za dohodke zaposlenega, ki je praktično ustvaril pogoje za pridobitev bonitete (Kobal, 2004, str. 79).

Boniteta vključuje zlasti:

- uporabo osebnega vozila v zasebne namene,
- nastanitev,
- posojilo brez obresti ali z obrestno mero, ki je nižja od tržne,
- popust pri prodaji blaga in storitev,
- izobraževanje delojemalca ali njegovega družinskega člana,
- zavarovalne premije in podobna plačila,
- darila, ki jih zagotovi delodajalec na podlagi ali zaradi zaposlitve nekdanjemu, sedanjemu ali bodočemu delojemalcu ali njegovemu družinskemu članu,
- pravico delojemalcev do nakupa delnic.

Poznamo pa tudi nekaj ugodnosti, ki se ne štejejo za boniteto, ampak predstavljajo le strošek delodajalca. So pa posamezne ugodnosti omejene z zgornjim zneskom, saj v nasprotnem primeru bi lahko prišlo do prevelikega izkoriščanja delodajalcev. Torej za boniteto se ne štejejo:

- regresirana prehrana med delom,
- uporaba prostorov za oddih in rekreacijo,
- pogostitve ob praznovanjih ter podobni primeri zagotavljanja običajnih ugodnosti,
- dopolnilno izobraževanje in usposabljanje delojemalcev, ki je v zvezi s poslovanjem delodajalca,
- plačila delodajalca za zdravstvene preglede delojemalcev, ki jih je delodajalec dolžan zagotoviti na podlagi zakona, ki ureja varnost in zdravje pri delu,
- plačila delodajalcev za cepljenje delojemalcev, če je takšno cepljenje treba zagotoviti po Zakonu o varnosti in zdravju pri delu,
- plačila delodajalca za zavarovanje delojemalcev za nesreče pri delu,
- uporaba parkirnega prostora, ki ga delodajalec zagotovi delojemalcu,
- uporaba računalniške in telekomunikacijske opreme, ki jo delodajalec zagotovi delojemalcu,
- darila otrokom delojemalcem v mesecu decembru, če njegova vrednost ne presega 42 evrov,
- manjše bonitete, če njihova vrednost v mesecu ne presega 13 evrov.

Znesek bonitete se praviloma določa na podlagi primerljive tržne cene. Če te ni mogoče določiti, se znesek bonitete določi na podlagi stroškov, ki so pri podjetju nastali v zvezi z njenim zagotavljanjem. Boniteta se zmanjša za znesek, ki ga fizična oseba plačuje za ugodnost.

V Zakonu o dohodnini (ZDoh-2) je izrecno navedeno, da so bonitete le ugodnosti v naravi. Če so dane v denarju, se obravnavajo kot samostojni dohodki in se tako tudi obdavčujejo. Le bonitete v naravi se obdavčujejo tako, da se prištejejo k dohodku (plači, plačilu za opravljeno storitev, avtorskem honorarju itd.) osebe, ki ji pripadajo. Pri tem je boniteto treba preračunati

v bruto znesek, če zavezanec pri izplačevalcu dohodka v naravi nima drugega dohodka, prejetega v denarju ali pa če dohodek ni tako velik, da bi se od njega lahko odtegnil in plačal davčni odtegljaj od dohodka v naravi.

Bonitete, ki jih delodajalec daje svojim zaposlenim, so obdavčene kot dohodek iz delovnega razmerja. Tako določata 37. člen Zakona o dohodnini (ZDoh-2) in prvi odstavek 3. člena Zakona o prispevkih za socialno varnost, ki predpisuje, da se od bonitet zaposlenih obračunavajo tudi prispevki za socialno varnost.

Kot dohodek iz delovnega razmerja se obdavčujejo tudi bonitete, ki jih delodajalec zagotovi v korist družinskega člana zaposlenega. Se pa od bonitet družinskim članom ne obračunavajo prispevki za socialno varnost, saj ne prejemajo drugih dohodkov (Hieng, 2005, str. 98).

Pri sklenitvi podjemne pogodbe gre lahko za odvisno ali neodvisno razmerje z naročnikom storitve. V obeh primerih se boniteta, ki jo naročnik da izvajalcu, obdavči kot sestavni del njegovega dohodka na podlagi podjemne pogodbe. Bonitete osebam, ki dosejajo dohodke iz odvisnega razmerja na podlagi podjemne pogodbe, se obdavčijo kot sestavni del tega dohodka, vrednotijo pa se kot bonitete iz delovnega razmerja. Če dohodek na podlagi podjemne pogodbe ne zadošča za pokritje davka od bonitete, se ta preračuna v bruto znesek s koeficientom davčnega odtegljaja (1,2903) in se obdavči samostojno. Enaka obdavčitev bonitet velja tudi za fizične osebe, ki prejemajo plačilo o opravljenem delu preko avtorske pogodbe.

Na Ekonomski fakulteti lahko Upravni odbor fakultete v skladu z zakonom na predlog dekana določi, da fakulteta v korist delavcev plača ali sofinancira premijo za nezgodno zavarovanje, za dodatno pokojninsko zavarovanje in za prostovoljno zdravstveno zavarovanje delavcev. Kot boniteta pa se uporabljajo tudi nastanitve, ki jih delno sofinancira fakulteta in na podlagi tega se delavcem obračuna boniteta.

3.1.3 Povračilo stroškov v zvezi z delom in drugi dohodki, ki se ne všttevajo v davčno osnovo

Uredba o višini povračil stroškov v zvezi z delom in drugih dohodkov, ki se ne všttevajo v davčno osnovo, objavljena v Uradnem listu RS, št. 140/2006 z dne 29. 2. 2006, določa zgornje zneske povračil stroškov v zvezi z delom in druge dohodke ter pogoje, pod katerimi se ti zneski ne všttevajo v davčno osnovo. Zakon o dohodnini (ZDoh-2) v 44. členu navaja, da se povračila stroškov v zvezi z delom, kot so prehrana med delom, stroški prevoza na delo in z dela, terenski dodatek in nadomestilo za ločeno življenje ter povračila stroškov v zvezi s službenim potovanjem, kot so: dnevnic, povračilo stroškov prevoza (kilometrini) ter

povračilo stroškov za prenočišče, ne vstevajo v davčno osnovo dohodka iz delovnega razmerja do višine, ki jo določi vlada.

Zakon o dohodnini (ZDoh-2) navaja, da se v davčno osnovo dohodka iz delovnega razmerja ne vstevajo:

- obvezni prispevki za socialno varnost, ki jih je na podlagi posebnih predpisov dolžan plačevati delodajalec;
- premije prostovoljnega dodatnega pokojninskega in invalidskega zavarovanja, v Sloveniji ali Evropski Uniji, po pokojninskem načrtu, ki je odobren in vpisan v poseben register v skladu s predpisi, vendar največ do zneska, ki je enak 24 odstotkom obveznih prispevkov in ne več kot 2.390 evrov letno;
- povračila stroškov v zvezi z delom, kot so prehrana med delom, stroški prevoza na delo in z dela in terenski dodatek, pod pogoji in do višin, ki jih določi vlada, ter nadomestilo za ločeno življenje;
- povračila stroškov v zvezi s službenim potovanjem, kot so:
 - dnevnic,
 - povračilo stroškov prevoza, vključno s povračilom stroškov za uporabo delojemalčevega osebnega vozila za službene namene (kilometrini),
 - povračilo stroškov za prenočišče;
- vrednost uniform in osebnih zaščitnih delovnih sredstev, vključno s stroški za njihovo vzdrževanje;
- nadomestilo za uporabo lastnega orodja, naprav in predmetov, potrebnih za opravljanje dela na delovnem mestu;
- jubilejne nagrade, odpravnina ob upokojitvi in enkratna solidarnostna pomoč;
- plačila vajencem, dijakom in študentom za obvezno praktično delo;
- odpravnina zaradi odpovedi pogodbe o zaposlitvi;
- nadomestilo za uporabo lastnih sredstev pri delu na domu.

V kolikor delodajalec izplačuje višje zneske, kot so predpisani z zakonom, mora v davčno osnovo dohodkov iz delovnega razmerja vstevati razliko nad predpisanim zneskom.

Zgoraj sem navedla, kaj se po Zakonu o dohodnini (Zdoh-2) ne vsteva v davčno osnovo iz delovnega razmerja, kasneje pa bom podrobno opredelila še do katere višine zneskov se lahko delavcu izplača dohodek oziroma se mu povrne strošek. Če delodajalec delavcu izplača dohodek oziroma mu povrne stroške v večjih zneskih, se zneski nad predpisanimi obdavčijo kot dohodek iz delovnega razmerja.

Že od začetka uporabe dohodnine in sedanjega sistema obdavčitve dohodka pravnih oseb smo imeli dvojno »kaznovalno« politiko države, če so bili nekateri dohodki (npr. regres za letni dopust) in nekatera povračila stroškov delavcem (npr. dnevnic) večji, kot je vlada menila, da je prav: del takega izplačila, ki je presegal v uredbi vlade določeno višino, je bil obdavčen z dohodnino pri delavcu. Pravico in dolžnost, da je vlada z uredbo določila »primerne«

neobdavčljive zneske določenih izplačil, sta ji vsakič dala Zakon o dohodnini in Zakon o davku od dohodkov pravnih oseb.

Nov Zakon o dohodnini (Doh-2) je takšna določila načeloma obdržal; nov Zakon o davku od dohodkov pravnih oseb (URL RS št. 117/06; ZZDPO-2) pa od 1. 1. 2007 predpisuje, da se vsa povračila stroškov in dohodki v zvezi z zaposlitvijo priznajo kot odhodek v celotnem obračunanem znesku. »Previsoka« povračila stroškov in »previsoki« drugi dohodki bodo tako v delu, ki bo presegel znesek iz uredbe vlade, obdavčeni le še z dohodnino (Denar, št. 1/2007, str. 28).

Do 31. 12. 2006 je veljalo, da se med odhodke do višine iz uredbe vlade štejejo regres za letni dopust, jubilejne nagrade, odpravnine ob upokojitvi, solidarnostne pomoči, povračila stroškov v zvezi z delom (za prehrano med delom, prevoz na delo in z dela, terenski dodatek, nadomestilo za ločeno življenje) ter povračila stroškov na službenem potovanju (dnevnic, kilometrina, prenočišče). Od 1. 1. 2007 pa se pri delodajalcu kot odhodek štejejo tudi stroški bonitet, ki jih da v zvezi z zaposlitvijo (Denar, št. 1/2007, str. 28).

PREHRANA MED DELOM

Višina povračila stroškov za prehrano med delom se ugotavlja mesečno, glede na delavčevo prisotnost na delu in ne na letni ravni. Tako morajo podjetja vzpostaviti sistem vodenja prisotnosti delojemalcev, tako zaradi potreb obračunavanja prehrane med delom kot tudi zaradi povračila stroškov prevoza.

Povračilo stroškov za prehrano med delom se ne všteta v davčno osnovo dohodka iz delovnega razmerja do 5,54 evra za vsak dan, ko je delavec prisoten na delu najmanj štiri ure.

PREVOZ NA DELO IN Z DELA

V Uredbi o višini povračil stroškov v zvezi z delom in drugih dohodkov, ki se ne všteta v davčno osnovo, ki velja od 1. 1. 2007, je zgornja višina prejemkov, ki se ne všteta v davčno osnovo, določena s fiksnimi nominalnimi zneski. Uredba v nekaterih primerih določa tudi pogoje, pod katerimi se znesek prejemka ne všteta v davčno osnovo. Uredba se v osnovi uporablja v davčne namene, saj določa zgornje zneske, pod katerimi se ti zneski ne všteta v davčno osnovo.

Uredba določa, da se povračilo stroškov za prevoz na delo in z dela ne všteta v davčno osnovo dohodka iz delovnega razmerja, do višine stroškov javnega prevoza od običajnemu prebivališču najbližjega postajališča do mesta opravljanja dela, če je mesto opravljenega dela vsaj en kilometer oddaljeno od delojemalčevega običajnega prebivališča. Pri obračunu je pomembno priložiti cenik za mesečno vozovnico javnega potniškega prometa.

Višina povračila stroškov se določi s kolektivno pogodbo, vendar znesek ne sme biti manjši od 60 odstotkov stroškov javnega prevoza. Delodajalec je zavezan delavcu povrniti najmanj

60 odstotkov stroškov za prevoz na delo in z dela na relaciji od delavčevega prebivališča do delovnega mesta z najcenejšim javnim prevoznim sredstvom.

Delavec je upravičen do povračila stroškov za prevoz na delo in z dela le v okviru delovnih dni. Tako se prevoz na delo in prehrana ne moreta obračunati še za dodatne dneve, na podlagi opravljanja nadur.

Uredba določa pogoje, pod katerimi se povračilo stroškov prevoza na delo in z dela ne všteta v davčno osnovo. Uredba predvideva tri različne možnosti prevoza na delo in z dela:

- če delavec uporabi javno prevozno sredstvo in je razdalja med običajnim prebivališčem in mestom opravljanja dela vsaj en kilometer, se v davčno osnovo ne všteta znesek do višine stroškov javnega prevoza na relaciji: najbližje postajališče običajnega prebivališča delavca – najbližje postajališče mesta opravljanja dela. V primeru prevoza z javnim prevoznim sredstvom se dodatno prizna razdalja med običajnim prebivališčem in najbližjim postajališčem. Če znaša več kot en kilometer, se za vsak polni kilometer prizna strošek do višine 0,15 evra;
- če delavec iz objektivnih razlogov ne more uporabljati javnega prevoza, se v davčno osnovo ne všteta povračilo stroškov prevoza za vsak polni kilometer do višine 0,15 evra. Upošteva se razdalja med običajnim prebivališčem in mestom opravljanja dela;
- če ima delavec pravico do uporabe službenega vozila za zasebne namene, se stroški všteta v davčno osnovo dohodka iz delovnega razmerja. Pojasnila kolektivne pogodbe določajo, da je delavec upravičen do povračila stroškov za prevoz na delo in z dela. Ta pravica velja tudi za delavce, ki uporabljajo službeni avto v zasebne namene. V primeru, da bi delodajalec tudi tem delavcem izplačal povračilo tega stroška, bi se za ta znesek povečali davčna osnova in osnova za obračun prispevkov za socialno varnost. Če ima delojemalec pravico do uporabe službenega vozila za privatne namene in mu delodajalec za tako uporabo službenega vozila zagotovi tudi gorivo, se povračilo stroškov za prevoz na delo všteta v davčno osnovo dohodka iz delovnega razmerja.

TERENSKI DODATEK

Pogoj za neobdavčitev terenskega dodatka je, da delavec najmanj dva dneva zaporedoma dela in prenočuje zunaj kraja svojega običajnega prebivališča in zunaj kraja sedeža delodajalca. Če delodajalec zagotovi prehrano in prenočevanje, se delavcu ne obdavči izplačanega terenskega dodatka, a največ do 3,13 evra na dan, če pa prehrana in prenočišče nista zagotovljena, so za delo na terenu neobdavčeni dnevnicke in povračilo stroškov nočitev, kot velja za službena potovanja. Terenski dodatek in nadomestilo za ločeno življenje se za neobdavčitev izključujeta – če je bilo izplačano slednje, se terenski dodatek oziroma dnevnicke in povračilo stroškov nočnine obdavčijo v celoti (razen seveda, če je bil delavec z mesta, na katerega je bil razporejen na delo, poslan na delo na teren).

NADOMESTILO ZA LOČENO ŽIVLJENJE

Nadomestilo za ločeno življenje se ne všteva v davčno osnovo dohodka iz delovnega razmerja delavca, ki opravlja delo izven kraja, kjer živi s svojo družino, ter zato zaradi službenih potreb prebiva ločeno od svoje družine. Neobdavčeno je nadomestilo za ločeno življenje do 334 evrov na mesec.

JUBILEJNA NAGRADA

Neobdavčena je jubilejna nagrada:

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

Jubilejna nagrada se neobdavčeno izplača za skupno delovno dobo ali za delovno dobo pri zadnjem delodajalcu, če sta izplačani obe, se tista, ki je izplačana kasneje, obdavči.

ODPRAVNINA OB UPOKOJITVI

Znesek neobdavčene odpravnine je 3.443 evrov. Če odpravnina ob upokojitvi preseže ta znesek, se razlika, ki pomeni presežek vrednosti, všteva v posameznikovo davčno osnovo, od katere se izračuna in plača akontacija dohodnine po dohodninski lestvici, ki se uporablja za leto 2007.

SOLIDARNOSTNA POMOČ

Pri solidarnostni pomoči je neobdavčeno do 3.443 evrov pomoči v primeru smrti delavca ali njegovega družinskega člana ter do 1.252 evrov v primeru težje invalidnosti, daljše bolezni, elementarne nesreče ali požara, ki prizadene delavca.

3.1.3.1 Službeno potovanje v Sloveniji in tujini

V primeru službenega potovanja lahko nastanejo stroški iz naslova dnevnic (prehrana), prevoza, prenočevanja ter drugi stroški, kot so: takse, gorivo v primeru službenega vozila, cestnine, parkirnine, stroški prevoza in prenosa stvari ter prtljage.

DNEVNICE

Višina dnevnice je odvisna od števila ur službenega potovanja. Če potovanje po Sloveniji traja nad 6 do 8 ur, se prizna dnevnic do višine 5,26 evra, nad 8 do 12 ur do višine 7,51 evra in nad 12 ur do višine 15,02 evra.

V primeru prenočevanja je v Uredbi predvidena možnost, da je cena zajtrka vključena v ceno prenočevanja. V tem primeru se prizna 15 odstotkov nižja dnevnic za potovanje, ki traja nad 8 do 12 ur in 10 odstotkov nižja dnevnic za potovanje, ki traja nad 12 ur. Za službeno

potovanje v tujini nad 14 ur se v davčno osnovo dohodka iz delovnega razmerja ne všteva dnevnice do višine, ki je za posamezno državo oziroma območje določena v predpisu vlade, ki ureja povračila stroškov za službena potovanja v tujino. Če službeno potovanje traja nad 8 do 14 ur, je neobdavčena dnevnic do 75 odstotkov zneska iz predpisa vlade; če traja nad 6 do 8 ur, je neobdavčena dnevnic do 25 odstotkov zneska iz predpisa vlade. Tudi pri službenem potovanju v tujino Uredba predvideva, da je zajtrk že lahko vključen v ceno prenočevanja. V tem primeru se v davčno osnovo ne všteva 15 odstotkov znižane dnevnic za potovanje, ki traja nad 8 do 14 ur in 10 odstotkov znižane dnevnic za potovanje, ki traja nad 14 ur.

Izpostaviti je treba tudi možnost, da imajo nekateri delavci tako naravo dela, da v pretežni meri opravljajo delo izven sedeža delodajalca in se vsakodnevno vračajo v kraj, kjer prebivajo. V tem primeru se ne prizna zneska dnevnic, temveč znesek, ki velja za prehrano med delom, če delavec pod takimi pogoji dela vsaj 4 ure na dan.

STROŠKI PREVOZA

Povračila stroškov prevoza na službenem potovanju se ne vštevajo v davčno osnovo dohodka iz delovnega razmerja do višine dejanskih stroškov prevoza, če je prevoz opravljen:

- z javnim prevoznim sredstvom,
- z osebnim avtomobilom – taksijem,
- z najetim osebnim avtomobilom,
- s kombiniranim vozilom v komercialne namene,
- z delavčevim lastnim prevoznim sredstvom – takrat se v davčno osnovo ne všteva zneska do višine 0,29 evra za vsak prevoženi kilometer.

STROŠKI PRENOČEVANJA

Povračila stroškov prenočevanja na službenem potovanju se ne všteva v davčno osnovo do višine dejanskih stroškov za prenočevanje. Vsi nastali stroški morajo biti razvidni iz potnega naloga in iz predloženih računov.

Sedaj bom podala primer sodbe upravnega sodišča, ki se nanaša na izplačila potnih stroškov. Sodba je iz leta 1999, zato so zneski še v slovenskih tolarjih (SIT).

SODBA UPRAVNEGA SODIŠČA (www.superdavki.com)

POTNI STROŠKI ALI DRUGI DOHODKI IZ DELOVNEGA RAZMERJA

Predmet spora.

Z izpodbijano odločbo je tožena stranka kot neutemeljeno zavrnila pritožbo zoper odločbo Davčne uprave RS, Davčnega urada Novo mesto, s katero je bilo tožniku zaradi odprave nepravilnosti in nezakonitosti v poslovanju naloženo plačilo prispevkov za socialno varnost iz bruto osnov za leto 1999 od takrat veljavnih osnov in po takrat veljavnih stopnjah, in sicer prispevek za pokojninsko in invalidsko zavarovanje v znesku 714.042,55 SIT, prispevek za obvezno zdravstveno zavarovanje v znesku 292.987,79 SIT, prispevek za zaposlovanje v znesku 6.449,40 SIT in prispevek za porodniško varstvo v znesku 4.606,70 SIT in davek od

osebni prejemki v znesku 600.759,59 SIT, vključno s pripadajočimi predpisanimi zamudnimi obrestmi, izračunanimi od prvih dni zamude do dneva plačila. Tožnik je uveljavljal stroške kilometrin v skupnem znesku 3.845.812,00 SIT, od tega znašajo stroški za zavezanca 1.773.963,00 SIT ter stroški za delavce 2.071.849,00 SIT. Prvostopni organ je preveril tudi vse priloge, priložene k pripombam na ugotovitve zapisnika, ter ugotovil, da ni podanih vsebinskih dejstev in materialnih dokazov, ki bi izkazovale utemeljenost uveljavljenih stroškov. Na podlagi navedenih ugotovitev je prvostopni organ vse obračune potnih stroškov opredelil kot neverodostojne knjigovodske listine, njihova izplačila pa kot druge prejemke iz delovnega razmerja. Poslovne knjige morajo biti vodene v redu, pravilno in na način, ki zagotavlja podatke za ugotovitev davčnih obveznosti. Knjižbe v poslovnih knjigah morajo temeljiti na verodostojnih knjigovodskih listinah. Tožena stranka se v celoti strinja z odločitvijo prvostopnega organa ter z njegovimi razlogi. Iz podatkov v spisu nedvomno izhaja, da potni nalogi in njihovi obračuni niso bili sestavljeni v skladu s predpisi, zato po presoji tožene stranke tudi sicer predložena dokumentacija ne more nadomestiti nepopolnosti potnih nalogov in njihovih obračunov, saj so ti služili za knjiženje poslovnih dogodkov. Tožnik se strinja, da obračunani potni nalogi niso vsebovali podatkov o opravljeni kontroli in izplačilu, poleg tega pa trdi, da so ti stroški dejansko nastali, vendar jih zaradi likvidnostnih težav delavcem ni izplačal. Tako je po mnenju tožene stranke prvostopni organ sporna izplačila potnih stroškov za opravljena službena potovanja upravičeno štel za druge prejemke iz delovnega razmerja in v skladu z zakonom naložil plačilo davka in prispevkov.

Izrek sodbe in obrazložitev

Tožba je utemeljena. V tem upravnem sporu ni več sporno, ali so bili potni nalogi knjiženi kot verodostojna knjigovodska listina, temveč je sporna utemeljenost naloženih ukrepov plačila prispevkov in davka od osebnih prejemkov. Odločilnega pomena je tudi ugotovitev, ali so bili potni stroški izplačani ali ne.

Napačno je stališče, da je tožnik stroške uveljavljal med odhodke, a jih delavcem ni izplačal. Stroški so dejansko nastali in jih je tožnik tudi knjižil, vendar to še ne pomeni, da so bili delavcem tudi izplačani. Prvostopni organ pa tudi ni preveril, ali so bili potni nalogi izplačani ali ne. Podatki upravnih spisov kažejo na prikrito izplačevanje plač, vendar pa je po presoji sodišča podlaga za odmero davka od osebnih prejemkov in prispevkov njihovo dejansko izplačilo. Davčni organ bi moral v glavni knjigi preveriti, ali obstajajo terjatve do delavcev. Ker v postopku ni bilo ugotovljeno, ali je tožnik tudi dejansko izplačal stroške po neverodostojnih nalogih svojim delavcem, je odločitev tožene stranke in pred njo prvostopnega organa, da gre za izplačila, ki predstavljajo obdavčljive prejemke, preuranjena. Glede na navedeno je tožba utemeljena, zato je sodišče izpodbijano odločbo odpravilo in zadevo vrnilo toženi stranki v ponoven postopek. Sodišče je v tem upravnem sporu odločalo le o zakonitosti upravnega akta in v takem primeru vsaka stranka trpi svoje stroške postopka.

3.2 Dohodek iz drugega pogodbenega razmerja

Iz 38. člena Zakona o dohodnini (ZDoh-2) sledi, da dohodek iz drugega pogodbenega razmerja vključuje vsak posamezni dohodek za opravljeno delo ali storitev. Za dohodek iz drugega pogodbenega razmerja se štejeta tudi dohodek, prejet za stvaritev avtorskega dela in dohodek za izvedbo avtorskega ali folklornega dela, ne glede na vrsto pogodbe, ki je podlaga za izplačilo navedenih dohodkov. Sem se šteje tudi dohodek verskih delavcev iz naslova razmerja z versko skupnostjo, ki nima vseh elementov delovnega razmerja. Za dohodek iz drugega pogodbenega razmerja se šteje tudi dohodek iz posameznega posla, ki je bil opredeljen kot dohodek iz dejavnosti.

3.2.1 Avtorska pogodba

Do leta 2005 je zaradi davčno ugodnejše obravnave prihajalo do zlorabe avtorskih honorarjev, s katerimi so si številni redno zaposleni popravljali plačo, javni uslužbenci drago dodatno zaračunavali delo, ki bi ga morali opravljati že za plačo, z avtorskimi honorarji se je plačevalo delo, ki ni avtorsko in podobno.

Z višjo dejansko obdavčitvijo avtorskih honorarjev od 1. 1. 2005, zaradi nižjih normiranih odhodkov, so se bodisi povečali stroški izplačevalcev honorarjev bodisi znižali honorarji avtorjev (približno za desetino). Fakultete večinoma niso mogle poravnati višjih stroškov ali jih preliti v cene oziroma šolnino, saj jim država že pet let ni povišala zneska za sofinanciranje dodiplomskega študija, zato so morale znižati honorarje.

Na Ekonomski fakulteti v Ljubljani se je v letu 2004 izplačalo okrog 350 milijonov tolarjev avtorskih honorarjev. Fakulteta v prihodkih nima rezerv oziroma si ne more privoščiti, da bi drugačna obdavčitev avtorskih honorarjev vplivala na njene stroške, kar pomeni, da bodo stroške v celoti nosili avtorji. Tu gre predvsem za predavatelje, pisce knjig in učbenikov, raziskovalce, veliko avtorskih del pa je na podiplomskem študiju (Rednak, 2005, str. 25).

Po sprejetju Zakona o dohodnini (ZDoh-1) s 1. 1. 2005 se je pojavilo tudi do pet načinov obravnave avtorskih honorarjev, in sicer v odvisnem in neodvisnem razmerju:

- *v odvisnem razmerju je lahko:*
 - obdavčen kot plača, če gre za istega delodajalca in delovno razmerje (ni normiranih stroškov),
 - dohodek iz drugega pogodbenega razmerja (10 odstotkov normiranih stroškov);
- *v neodvisnem razmerju:*
 - kot zavezanec za DDV; gre za dohodek iz dejavnosti, zahtevata se vodenje poslovnih knjig, enako kot pri samostojnem podjetniku, upoštevanje

slovenskega računovodskega standarda 39, davčna osnova je dobiček (prihodki – odhodki),

- ni zavezanec za DDV, in če gre za dohodek iz premoženja, deset odstotkov normiranih stroškov,
- ni zavezanec za DDV, in če gre za dohodek iz dejavnosti: če dohodki od oktobra 2003 do novembra 2004 presegajo 3,9 milijona tolarjev, ni normiranih stroškov, ampak mora oseba voditi poslovne knjige (davčna osnova je dobiček); če so manjši od 3,9 milijona, pa je lahko zavezanec pod določenimi pogoji iz zakona do konca decembra 2005 zaprosil za upoštevanje 25-odstotnih normiranih stroškov, lahko pa izbere vodenje poslovnih knjig.

3.2.1.1 Primerjava med načinom obdavčevanja avtorskih honorarjev po prej veljavnem in sedanjem Zakonu o dohodnini

Ureditev po prej veljavnem Zakonu o dohodnini – ZDOH

V prej veljavnem Zakonu o dohodnini, ki je veljal do 31.12. 2004, je bilo z umetniškim ustvarjanjem in prenosom avtorskih pravic mogoče doseči le dve vrsti dohodkov:

- 1) *Dohodek iz dejavnosti*, ki je bil definiran kot dohodek fizične osebe, ki opravlja dejavnost in je vpisana v ustrezni register (37. člen). Davčno osnovo od tovrstnega dohodka se je ugotavljalo od dobička. Vendar je bila v 53. členu za samostojne kulturne delavce predvidena izjema, in sicer je veljalo, da se dobiček za te zavezance ugotovi tako, da se od ustvarjenih prihodkov odštejejo normirani stroški v višini 40 odstotkov ustvarjenih prihodkov.
- 2) *Dohodek iz premoženjskih pravic*, med katere so bili uvrščeni tudi dohodki iz avtorskih pravic (77. člen). Za to vrsto dohodka je bilo predpisano, da se davčna osnova ugotavlja tako, da se pri obdavčitvi dohodkov za potrebne stroške štejejo normirani stroški v višini 40 odstotkov od doseženega dohodka (79. člen). Na ta način so se obravnavali dohodki vseh zavezancev, ki so prenašali svoje premoženjske avtorske pravice, ne glede na njihov status.

Na ta način so bili samozaposleni in ostali avtorji ne glede na svoj status enako obdavčeni, torej s 40-odstotnim odbitkom na račun pavšalno odmerjenih normiranih stroškov. Obdavčenih je bilo 60 odstotkov avtorskega honorarja.

Ureditev po sedaj veljavnem Zakonu o dohodnini – ZDOH-2

Zakon o dohodnini (ZDoh-1), ki je začel veljati s 1. 1. 2005 in je zajet tudi v Zakonu o dohodnini (ZDoh-2), ki je začel veljati s 1. 1. 2007, je uvedel razlikovanje med vrstami dohodkov ustvarjalcev. Za isto vrsto ustvarjalnega dela sedaj lahko ustvarjalec prejme različne vrste dohodka, ki so odvisne od njegovega statusa. Ustvarjalec lahko tako prejme najmanj štiri različne vrste dohodkov:

- 1) *Dohodek iz delovnega razmerja*: za osebo, ki je v delovnem razmerju in hkrati od delodajalca prejema poleg plače tudi avtorski honorar, se ti dohodki v celoti štejejo za dohodek iz delovnega razmerja (3. točka 2. odstavka 37. člena ZDoh-2). Če je v pogodbi navedeno, da avtor opravlja delo izven delovnega časa in to delo ni navedeno v pogodbi o zaposlitvi, potem se ne obračunavajo prispevki za socialno varnost. Ni možnosti uveljavljanja normiranih stroškov. Akontacija dohodnine se izračunava in plačuje v skladu s 122. členom Zdoh-2 oziroma po dohodninski lestvici.
- 2) *Dohodek iz drugega pogodbenega razmerja*: za osebo, ki je v občasnem pogodbenem razmerju z izplačevalcem avtorskega honorarja in dela po navodilih izplačevalca, z njegovimi sredstvi in torej nastopa v odvisnem razmerju (2. odstavek 38. člena ZDoh-2), se davčna osnova ugotavlja tako, da se dohodek zmanjša za normirane stroške v višini 10 odstotkov dohodka ter dejanske stroške prevoza in nočitve v višini, ki jo predpiše vlada z uredbo. Akontacijska stopnja je 25 odstotkov.
- 3) *Dohodek iz dejavnosti*: oseba, ki samostojno opravlja dejavnost, npr. oseba, ki samostojno opravlja novinarski poklic ali je vpisana v register samostojnih novinarjev ali oseba, ki samostojno opravlja specializiran poklic na področju kulturne dejavnosti in je vpisana v register samozaposlenih na področju kulture. Tu so dohodki v celoti obdavčeni kot dohodki iz opravljanja dejavnosti. Tu je po 49. členu Zdoh-2 davčna osnova dobiček, ki se ugotavlja kot razlika med prihodki in odhodki. Pri dohodkih iz dejavnosti velja izjema za zavezance, ki niso dolžni voditi poslovnih knjig, katerih dohodki ne presegajo 42.000 evrov letno in ki ne zaposlujejo delavcev. Ti zavezanci lahko pri ugotavljanju davčne osnove zahtevajo upoštevanje normiranih stroškov v višini 25 odstotkov ustvarjenih prihodkov. Akontacijska stopnja je 25 odstotkov.
- 4) *Dohodek iz prenosa premoženjske pravice*: za osebo, ki občasno ustvari avtorsko delo in prenese avtorsko pravico na drugo osebo, bodo ti dohodki obdavčeni kot dohodki iz prenosa premoženjske pravice. 78. člen Zdoh-2 pravi, da se davčna osnova ugotavlja tako, da se dohodek zmanjša za 10-odstotne normirane stroške. Akontacijska stopnja je 25 odstotkov.

Pomembna novost pri novem Zakonu o dohodnini (ZDoh-2) je tudi ta, da po predpisih po Zakonu o davku na dodano vrednost (DDV) osebi, ki po 1. 1. 2005 prejema le dohodke iz zaposlitve (odvisno delovno razmerje), opredeljene po ZDoh-1, preneha identifikacija za DDV. Oseba, ki po 1. 1. 2005 še vedno opravlja neodvisno dejavnost po ZDDV, pa ostane identificirana za namene DDV, če je v zadnjih 12 mesecih presegla 25.000 evrov obdavčljivega prometa. Zato po novem za osebe, ki so v odvisnem delovnem razmerju z naročnikom, velja, da jim tudi ni treba več izstavljeti računov, plačilo dobijo le na podlagi podpisane pogodbe.

3.2.2 Avtorsko delo

Avtorske pogodbe obravnava Zakon o avtorskih in sorodnih pravicah. Ta zakon se lahko uporabi v primeru, ko se avtor z avtorsko pogodbo o naročilu dela zaveže ustvariti določeno delo in ga izročiti naročniku, naročnik pa se zaveže, da mu bo za delo plačal honorar. Pri uporabi avtorske pogodbe o naročilu dela je pomembno, da je namenjena intelektualnim delom avtorske narave, zato je zelo pomembno vedeti, kaj vse sodi med avtorska dela. Za avtorska dela veljajo zlasti:

- ❖ govornjena dela, kot so npr. govori, pridige, predavanja;
- ❖ pisana dela, kot so npr. leposlovna dela, članki, priročniki, študije ter računalniški programi;
- ❖ glasbena dela z besedilom ali brez;
- ❖ gledališka, gledališko-glasbena in lutkovna dela;
- ❖ koreografska in pantomimska dela;
- ❖ fotografska dela in dela, narejena po postopku, podobnem fotografiranju;
- ❖ avdiovizualna dela;
- ❖ likovna dela, kot so npr. slike, grafike in kipi;
- ❖ arhitekturna dela, kot so npr. skice, načrti ter izvedeni objekti s področja arhitekture, urbanizma in krajinske arhitekture;
- ❖ kartografska dela;
- ❖ predstavitve znanstvene, izobraževalne ali tehnične narave (tehnične risbe, načrti, skice, tabele, izvedenska mnenja, plastične predstavitve in druga dela enake narave);
- ❖ druga dela, ki ustrezajo kriteriju avtorskega dela.

Zakon o avtorskih in sorodnih pravicah v 100. členu predvideva tudi posebno obliko avtorskega dela, in sicer kolektivno avtorsko delo. To je delo, ki je ustvarjeno na pobudo in v organizaciji fizične ali pravne osebe (naročnik), ob sodelovanju velikega števila soavtorjev, in se objavi ter uporablja pod imenom naročnika (npr. enciklopedije, zborniki). Za ustvaritev kolektivnega dela se napiše posebno pogodbo. Če posebna pogodba ni sklenjena, se ta pogodba šteje za nično. V zvezi s to obliko avtorskega dela je tudi določeno, da se šteje, da so materialne avtorske pravice in druge pravice avtorjev na kolektivnem delu izključno in neomejeno prenesene na naročnika, če ni s pogodbo določeno drugače.

In sedaj naj pojasnim še nekaj pojmov, ki so povezani z avtorstvom.

Avtorski honorar je plačilo fizični osebi za stvaritev oziroma uporabo avtorskega dela (običajno na podlagi avtorske pogodbe, lahko pa tudi na podlagi sodne odločbe in neposredno na podlagi zakona).

Avtorsko delo je individualna duhovna stvaritev s področja književnosti, znanosti in umetnosti, ki so izražene na kakršni koli način.

Avtorske pogodbe so lahko:

- pogodba o naročilu (stvaritvi avtorskega dela in prenosu pravic),
- pogodba o prenosu pravic na že obstoječem delu,

- zakonske domneve o pogodbenem prenosu pravic,
- specialne pogodbe (založniška pogodba, pogodba o filmski produkciji),
- kvazi avtorske pogodbe (pogodba o prodaji originalnega primerka avtorskega dela).

Avtorske pravice so lahko materialne ali moralne. Pri materialnih gre za monopol nad uporabo oziroma izkoriščanjem avtorskega dela; čeprav je nematerialna dobrina, zaradi česar na njem ni možna lastninska pravica, ga je možno z različnimi postopki reproducirati (telesno, netelesno ali v novem avtorskem delu) in dosežati premoženjsko korist – avtor ali drug imetnik avtorske pravice lahko drugim osebam prepove izkoriščanje avtorskega dela, lahko ga izkorišča sam ali pravico do izkoriščanja odstopi tretji osebi. V novejšem času se avtorjev monopol razteza tudi nad razpolaganje (distribuiranje) s primerki avtorskih del (pravica distribuiranja, pravica dajanja v najem).

Po pogodbah o avtorskem delu se avtorski honorarji na Ekonomski fakulteti izplačujejo za naslednja dela (Pravilnik o plačah in drugih prejemkih iz rednega delovnega razmerja ter o izplačilih in drugih prejemkih iz pogodbenega razmerja na Ekonomski fakulteti):

- predavanja na podiplomskem študiju,
- predavanja na izrednem študiju in študiju na daljavo,
- predavanja na seminarjih in tečajih,
- priprava učbenikov, skript in drugih študijskih gradiv ter zbirk izpitnih vprašanj, raziskovalno delo,
- priprava študijskih programov,
- pisanje poročil za habilitacijske postopke,
- pisanje nostrifikacijskih poročil oziroma poročil za priznavanje in vrednotenje izobraževanja,
- izdelava ocene primernosti teme doktorske disertacije in ocene predložene doktorske disertacije,
- izvedeniško mnenje v imenu avtorja,
- prevodi,
- druga avtorska dela.

Fakulteta obračuna pedagoškim delavcem avtorski honorar kot plačilo za opravljeni pedagoški proces na podlagi avtorjevega poročila o opravljenem avtorskem delu, ko avtor konča vse obveznosti po urniku posameznega predmeta, po evidencah za dodiplomski študij ter podiplomski in doktorski študij.

Predavanja gostujočih tujih profesorjev fakulteta plačuje enako kot predavanja domačih profesorjev. Vodja programa lahko odobri do 50 odstotkov višje plačilo. Plačila, ki so za več kot 50 odstotkov višja od plačil predavanj domačim profesorjem, odobrava Komisija za podiplomski in doktorski študij na predlog vodje programa.

Avtorski honorarji za uro predavanj, avtorsko polo gradiva, svetovalni dan in druge oblike dela v zvezi z dejavnostjo CISEF, so določeni s cenikom CISEF, ki ga na predlog vodje CISEF potrdi Upravni odbor. Honorarji ne smejo presegati višine honorarjev, ki jih fakulteta obračunava sodelavcem na podiplomskem študiju za enake ali podobne oblike pedagoškega ali znanstveno raziskovalnega dela.

Za pripravo in izdajo učbenikov ali drugih pisnih del fakulteta sklene z avtorjem založniško pogodbo, ko predhodno recenzenti dajo pozitivno oceno in ko avtor predstojniku enote za založništvo v skladu z omenjenim pravilnikom preda pripravljeno gradivo. Za dela avtorjev, ki so izdana na fakulteti, pripada avtorju avtorski honorar, določen kot zmnožek števila avtorskih pol, koeficienta za posamezno vrsto gradiv in vrednosti koeficienta.

Dejansko nastali stroški za zaposlene pedagoške delavce, ki prejmejo avtorski honorar in ki so vezani na opravljanje avtorskega dela (potni stroški, nočitve, dnevnice), se lahko povrnejo na podlagi odobrenega potnega naloga ter pripadajočih potrebnih dokazil oziroma prilog (cestninski listki, hotelski račun, računi za druge prevoze itd.).

3.2.2.1 Obračun avtorskega dela

Avtorsko delo se obračunava različno, glede na to, ali je avtor zaposlen na fakulteti ali je le zunanji sodelavec. Avtorsko delo, ki ga opravi pedagoški delavec na Ekonomski fakulteti (na izrednem in podiplomskem študiju, s predavanji v okviru CISEFa ter v založniški, svetovalni in raziskovalni dejavnosti), ki je na fakulteti v rednem delovnem razmerju ter prejema plačo za opravljanje dela na rednem študiju, se šteje kot dodatno opravljeno delo, ki ni predmet pogodbe o zaposlitvi in se v skladu z Zakonom o avtorskih in sorodnih pravicah in v skladu s 3. točko drugega odstavka 37. člena Zakona o dohodnini (ZDoh-2) šteje kot dohodek iz delovnega razmerja. Od takšnega dohodka se ne plačujejo prispevki, ker za to ni zakonske podlage. Dohodki iz naslova avtorskega dela in delovnega razmerja se v davčno osnovo dohodka iz delovnega razmerja všttevajo v celoti in torej ni možnosti uveljavljanja normiranih stroškov.

Avtorsko delo, ki ga opravi delavec, ki ni v delovnem razmerju na Ekonomski fakulteti in sodeluje z njo kot zunanji pogodbeni delavec, se obračuna v skladu z 38. členom Zakona o dohodnini (ZDoh-2) kot dohodek iz drugega pogodbenega razmerja. V tem primeru se davčna osnova izračuna tako, da se od bruto zneska odštejejo normirani stroški v višini 10 odstotkov, od izračunane davčne osnove pa se plača 25-odstotna akontacija dohodnine.

OBRAČUN AVTORSKE POGODBE ZA ZAPOSLENEGA IN ZUNANJEGA SODELAVCA

Zgled 1:

Pedagoški delavec je zaposlen na Ekonomski fakulteti in za svoje delo prejema plačo. Poleg svojega dela opravi avtorsko delo, ki ni navedeno v njegovi pogodbi o zaposlitvi, za to delo pa prejme bruto avtorski honorar v višini 1.560,00 evrov. Najprej bom podala izračun, potem pa bom še obrazložila, kako sem prišla do posamezne številke.

Tabela 5: Izračun avtorskega honorarja za zaposlenega na Ekonomski fakulteti

POSTAVKE AVTORSKE POGODBE	IZRAČUN AVTORSKE POGODBE
Bruto avtorski honorar	1.560,00 EUR
Normirani stroški	0,00 EUR
Osnova za dohodnino	1.560,00 EUR
Akontacija dohodnine	35,50 %
Izračun po lestvici, ob upoštevanju kumulativne vseh mesečnih dohodkov po 37. členu ZDoh-2	= 1.560,00 EUR + 1.850,58 EUR (plača); dohodnina 1.210,80 EUR po lestvici; davčna stopnja = $1.210,80 / 3.410,58 \text{ EUR} = 35,50 \%$; dohodnina = $35,50 \% * 1.560,00 \text{ EUR} = 553,82 \text{ EUR}$
Neto avtorski honorar	1.006,18 EUR

Vir: Lasten izračun

Pri plači, ki jo upoštevamo za izračun akontacije dohodnine, se upošteva le plača, ki je osnova za davek. To pomeni, da od bruto plače odštejemo prispevke in olajšave. Pri izračunu upoštevamo tudi raziskovalno delo, če je delavec zaposlen petinsko tudi kot raziskovalec ter regres v tistem mesecu, v katerem se izplača. Od bruto zneska za raziskovalno delo in regres odštejemo prispevke.

Izračun akontacije dohodnine se naredi s pomočjo lestvice (tabela 6), ki je za to dana v Zakonu o dohodnini (ZDoh-2). V tem primeru se na Davčno upravo odda obrazec REK-1, prav tako kot za plače.

Tabela 6: Stopnje dohodnine za leto 2007

STOPNJE DOHODNINE ZA DAVČNO LETO 2007							
Če znaša neto davčna osnova v evrih				znaša dohodnina v evrih			
Nad	do						
	6.800				16 %		
6.800	13.600	1.088	+	27 %	nad	6.800	
13.600		2.924	+	41 %	nad	13.600	

Vir: Zakon o dohodnini – Zdoh-2

Zgled 2:

Zunanji pogodbeni sodelavec opravi predavanje na izrednem študiju Ekonomske fakultete in za opravljeno delo zasluži avtorski honorar v višini 1.560,00 evrov.

Tabela 7: Izračun avtorskega honorarja za zunanjega sodelavca

POSTAVKE AVTORSKE POGODBE	IZRAČUN AVTORSKE POGODBE
Bruto avtorski honorar	1.560,00 EUR
- normirani stroški 10 %	156,00 EUR
= osnova za davek	1.404,00 EUR
- 25 % akontacija dohodnine	351,00 EUR
= neto avtorski honorar	1.053,00 EUR

Vir: Lasten izračun

Če sedaj primerjamo neto avtorski honorar, ki ga dobi delavec, zaposlen na Ekonomski fakulteti, in zunanji sodelavec, lahko iz obeh zgledov razberemo, da za isto opravljeno delo zunanji sodelavec dobi večji avtorski honorar kot zaposlen delavec. Razlika med obema izplačiloma je 46,82 evra.

V tem primeru se na Davčno upravo odda obrazec REK-2, v letu 2006 se je še oddajal obrazec REK-1d.

Sedaj bom podala primer sodbe vrhovnega sodišča v zvezi z avtorskim delom.

SODBA VRHOVNEGA SODIŠČA (www.superdavki.com)

PREDAVANJE KOT AVTORSKO DELO

Predmet spora

Po presoji tožene stranke predavanja, ki jih je izvajala tožeča stranka v okviru njenega programa in dejavnosti, ne predstavljajo avtorskega dela. Gre za podjemne pogodbe, zaradi česar je tožeča stranka dolžna plačati naložene davke in prispevke. V obrazložitvi izpodbijane sodbe sodišča prve stopnje navaja, da imajo predavanja lahko značaj avtorskega dela, če izpolnjujejo splošne pogoje, določene v prvem odstavku 5. člena Zakona o avtorskih in sorodnih pravicah. Pri pojmu avtorsko delo gre za pravni standard, zato je vprašanje, ali je neka stvaritev avtorsko delo, materialnopravne narave.

Tožena stranka bi morala za pravilno ugotovitev, da predavanja, izvedena na podlagi spornih avtorskih pogodb, niso avtorsko delo, natančno opredeliti, v čem konkretnem ne izpolnjujejo vsebine pravnega standarda. Zgolj pavšalno sklicevanje na neizpolnjevanje predpostavk avtorskega dela ne more služiti kot podlaga za ugotovitev, da predavanja niso govorno avtorsko delo. Kot neutemeljeno je zavrnilo sklicevanje tožene stranke na pravila davčnega postopka, ki zatrjuje, da je za obdavčitev posameznih dohodkov fizične osebe pomemben

status osebe oziroma razmerje med izvajalcem in naročnikom, na podlagi katerega fizična oseba pridobiva določene prejemke. Prav v primeru sklenitve avtorske pogodbe v okviru delovnega razmerja Zakon o dohodnini (URL 71/95 in 44/96 ZDoh) določa, da se avtorska pogodba obdavči kot dohodek, dosežen iz avtorske dejavnosti in ne kot osebni dohodek.

Tožena stranka izpodbija sodbo sodišča prve stopnje v delu, v katerem je sodišče tožbi ugodilo. V pritožbi uveljavlja pritožbeni razlog zmotne uporabe materialnega prava. Navedena dela ne izpolnjujejo pogoja stvaritve s področja ustvarjalnosti, duhovnosti in individualnosti, poleg tega pa tudi iz samih avtorskih pogodb izhajajo, da gre za elemente, ki že po naravi ne sodijo v pogodbo o avtorskem delu. Nepravilna je odločitev sodišča, da z davčnega vidika status fizične osebe ni pomemben. Za namen izvajanja ZDoh davčne obravnave posameznika ni odločilna pravna podlaga za sklenitev posla, temveč status fizične osebe, ki določeno delo opravi. Dejstvo, da je sklenila avtorske pogodbe, ne vpliva na odločitev, da je potrebno, za davčne namene, prejemke iz naslova takega dela šteti kot prejemke iz delovnega razmerja.

IZREK SODBE IN OBRAZLOŽITEV

Pritožba ni utemeljena.

Avtorsko delo je opredeljeno v 5. členu Zakona o avtorskih in sorodnih pravicah. Med drugimi so v prvi točki drugega odstavka 5. člena Zakona o avtorskih in sorodnih pravicah kot avtorsko delo navedena tudi predavanja, kar pa za samo odločitev, ali je delo avtorsko ali ne, še ne zadostuje. Pravilno je stališče sodišča prve stopnje, da je treba pri odločanju v konkretnem primeru upoštevati vse predpostavke iz prvega odstavka 5. člena. Za vsako predavanje posebej je treba ugotavljati in ugotoviti vse elemente, pomembne za presojo, ali posamezno predavanje res ne izpolnjuje predpostavk avtorskega dela ali pa ga je lahko šteti za avtorsko delo. Zato je pravilna ugotovitev sodišča prve stopnje, da zgolj pavšalna zavrnitev vseh predavanj, z navedbo, da gre za podajanje že znane vsebine, da ne gre za subjektivno novost, da gre za prevzemanje neposredno iz drugega dela že znane vsebine, za pravilno presojo ne zadostuje. Avtorska pravica obstaja na avtorskih delih, zato je pravilno tudi stališče sodišča prve stopnje, da je predmet presoje lahko samo posamezno predavanje, ne pa vsebina pogodbe.

Neutemeljene so pritožbene navedbe, da bi morala tožeča stranka, v skladu z določili Zakona o delovnih razmerjih, skleniti podjemno pogodbo. Pri tem je treba upoštevati tudi določilo 107. člena Zakona o delovnih razmerjih, ki določa pogoje, pod katerimi je mogoče skleniti podjemno pogodbo in prepoved, da podjemne pogodbe ni mogoče skleniti, če gre za avtorska dela.

Pritožbeno sodišče ugotavlja, da uveljavljeni pritožbeni razlog ni podan in tudi ne razlogi, na katere mora paziti po uradni dolžnosti. Zato je zavrnilo pritožbo tožeče stranke in potrdilo sodbo sodišča prve stopnje.

3.2.3 Podjemna pogodba

Osnovna definicija podjemne pogodbe, zapisana v Obligacijskem zakoniku, se glasi: »S podjemno pogodbo se podjemnik zavezuje opraviti določen posel, kot je izdelava ali popravilo kakšne stvari, kakšno telesno ali umsko delo ipd., naročnik pa se zavezuje, da mu bo za to plačal.«

Podjemna pogodba je bila znana že v rimskem pravu. Njen poslovni namen je izmenjava nagrade, plačila in delovnega uspeha. Posel pri podjemni pogodbi je po svoji naravi materialen in ne pravni. Lahko pa gre tudi za intelektualno delo oziroma storitev. Opravljanje posla izvaja podjemnik pogodbe samostojno, v svojem imenu in na svoj račun, kar pomeni, da vse do predaje pogodbenega dela sam nosi odgovornost in tveganje za predmet pogodbe.

Predmet pogodbe je lahko določen posel, ki je lahko določen tudi s predračunom. Sporno je, ali se pod pojmom »določen posel« razume tudi določen rezultat, ki mora nastati naročniku iz podjemnikovega dela. Rezultat se zahteva pri poslih, pri katerih pravilno, skrbno in vestno delo po pravilih stroke vedno pripelje do dobrega rezultata oziroma do kakovostnega posla. Pri pogodbah, pri katerih tudi najbolj vestno, skrbno delo ne zagotavlja primerne rezultata, ki je odvisen tudi od okoliščin, na katere podjemnik ne more vplivati, je predmet pogodbe samo vestno in strokovno delo po pravilih stroke, brez garancije, da bo vodil do želenega rezultata. Predmet pogodbe o znanstveno raziskovalnem delu ni neko znanstveno odkritje, ki naj se ga doseže, temveč samo znanstveno raziskovalno delo, ki ga je treba opravljati z največjo profesionalno skrbnostjo, ne glede na dosežen rezultat.

Predmet podjemne pogodbe mora biti mogoč in dopusten, sicer je pogodba nična. Zakon predvideva štiri kategorije poslov, ki so lahko predmet podjemne pogodbe:

- a) *izdelava stvari*, sem štejemo izdelavo velikih investicijskih ureditev, kjer ima naročnik pravico opravljati nadzor nad izvajanjem posla;
- b) *popravilo stvari*, tu gre predvsem za storitvene dejavnosti, kot so klasične obrtniške storitve, remont in popravila strojev, avtomobilov in drugih naprav. Tu pogosto prihaja do izdelave novih delov oziroma zamenjave dotrajanih delov z novimi;
- c) *telesno delo*, kamor spadajo montaže raznih objektov, naprav oziroma investicijske opreme. Ta dela istočasno predstavljajo tudi praktično uporabo tehničnih in drugih strokovnih pravil, vodenje takšnih del kaže visoke intelektualne, umske, strokovne ter znanstvene metode, ta pogodba ima lahko tudi lastnosti oziroma elemente intelektualnih storitev, kar je treba upoštevati pri reševanju praktičnih oziroma spornih primerov;
- d) *umsko delo*, ta dela pogosto mejijo na avtorska dela, kar pomeni, da ima delo, izdelano na podlagi pogodbe o intelektualnih storitvah, pogosto elemente avtorskega dela. Odvisno je od tega, ali delo predstavlja samostojno intelektualno kreativno tvorbo. V tem primeru ima pogodba, v kolikor se nanaša na izdelavo samega dela, elemente podjemne pogodbe v ožjem smislu, če pa gre za pogodbo, s katero avtor prenaša svoje

pravice izkoriščanja dela, gre za avtorsko pogodbo. Na primer pogodba o projektiranju ima v delu, ki se nanaša na umetniško oblikovanje projektirane zgradbe, na njen zunanji izgled, na originalne rešitve notranje razporeditve in notranjega oblikovanja, elemente avtorskega dela, v delu, v katerem predmet pogodbe – izdelava projekta, ki predstavlja uporabo tehničnih in matematičnih pravil, strokovnih norm in standardov, nima elementov avtorstva, temveč samo podjemne pogodbe v ožjem smislu.

Bistven element podjemne pogodbe je odgovornost podjemnika za uspeh dela. Uspeh je treba obravnavati glede na vrsto zaveze, saj stranka kdaj ne more jamčiti uspeha, lahko pa se potruži, da si bo prizadevala.

Drugi bistveni element podjemne pogodbe je plačilo, ki ga predstavlja cena storitve. V načelu mora biti določeno, lahko pa je tudi določljivo, odvisno od predmeta pogodbe (npr. remont, popravila). Ker je plačilo bistveni element podjemne pogodbe, pomeni, da se brezplačno opravljanje določenih poslov za drugo osebo ne more šteti kot podjemna pogodba. Tako se podjemna pogodba tudi šteje za nično, če se pogodbeni stranki nista mogli dogovoriti glede plačila.

Podjemna pogodba je po svojem pravnem značaju vzajemna konsenzualna pogodba, kar pomeni, da je perfektna, če stranke dosežejo soglasje volj glede bistvenih sestavin pogodbe in tistih sestavin, ki jih v pogodbi določijo kot bistvene, npr. rok izvršitve. Podjemna pogodba je neformalna pogodba in zakonik za veljavnost te pogodbe ne določa nobene posebne oblike, zato je za veljavnost praviloma zadostno že ustno soglasje volj. V primeru, da ima podjemna pogodba elemente avtorske pogodbe ali istočasno predstavlja tudi avtorsko pogodbo, je pisna oblika obvezna (Šinkovec, 2001, str. 576–578).

V 4. odstavku 41. člena Zakona o dohodnini (ZDoh-2) je določeno, da je davčna osnova za dohodnino vsak posamezni prejemek, zmanjšan za normirane stroške, v višini 10 odstotkov dohodka. Dejanske stroške prevoza in nočitve v zvezi z opravljanjem dela in storitev je mogoče uveljavljati, in sicer se priznajo na podlagi dokazil (računov), največ do višine, ki jo na podlagi 44. člena tega zakona določi vlada. Iz tega izhaja, da se potni stroški – kilometrina (ne pa tudi dnevnic) in nočitve ter prevoz na delo ob predložitvi dokazil (računov) upoštevajo kot znižanje davčne osnove ob letni napovedi dohodnine.

Obračun podjemne pogodbe se prikaže na obrazcu REK-2, davek na posebne prejeme pa na posebnem obrazcu.

Povzeto iz Pravilnika o plačah in drugih prejemkih iz rednega delovnega razmerja ter o izplačilih in drugih prejemkih iz pogodbenega razmerja na Ekonomski fakulteti se po podjemnih pogodbah zunanjim sodelavcem izplačujejo naslednja dela:

- predavanja na rednem dodiplomskem študiju,
- seminarji na rednem dodiplomskem študiju,

- vaje,
- izpiti,
- mentorstva in somentorstva,
- recenzije diplomskih nalog,
- članstva v komisijah,
- izvedba in pregled izpitov,
- delo s pogodbenimi sodelavci, izvedenska mnenja v imenu fakultete,
- lektoriranje,
- druga dela.

Podlaga za sklenitev podjemne pogodbe je lahko:

- najava izvajanja študijskega programa za študijsko leto Univerze oziroma pristojnega ministrstva za redni študij v okviru nacionalnega programa visokega šolstva, če je fakulteta izčrpala vse druge možnosti in je treba zagotoviti nemoteno izvajanje pedagoške dejavnosti,
- izvajanje programa rednega študija, če je fakulteta izčrpala vse druge možnosti in je treba zagotoviti nemoteno izvajanje pedagoške dejavnosti,
- pisni predlog z obrazložitvijo nosilca predmeta in sklepom katedre, da se sklene podjemna pogodba z zunanjim učiteljem ali sodelavcem glede na upravičenost in potrebe. Enako velja za krajša, enkratna, izjemna izvajanja predavanj pri posameznem predmetu.

Materialni stroški, ki nastanejo delavcem fakultete pri opravljanju pedagoškega procesa na izrednem študiju, študiju na daljavo in podiplomskem študiju, kot so: potni stroški, dnevnice, nočnine in drugo, se obračunavajo po dejanskih stroških na podlagi potnega naloga. Pri izvajalcih, ki niso zaposleni na fakulteti, so ti stroški vključeni skladno z davčnimi predpisi v bruto pogodbenih prejemkih.

3.2.3.1 Obračun podjemne pogodbe

Zgled 3:

Obračun podjemne pogodbe se ne razlikuje glede na to, ali je delavec zaposlen na fakulteti ali ne. Pri podjemnih pogodbah upoštevamo 10-odstotne normirane stroške.

Tabela 8: Obračun podjemne pogodbe

BRUTO ZNESEK POGODBE	500,00 EUR
NETO ZNESEK POGODBE	387,50 EUR
CELOTNI STROŠEK IZPLAČEVALCA (bruto znesek podjemne pogodbe + dodatni stroški)	657,91 EUR
POSTAVKE PODJEMNE POGODBE	IZRAČUN PODJEMNE POGODBE
Bruto znesek pogodbe	500,00 EUR
-10 % normirani stroški	50,00 EUR
= osnova za davek	450,00 EUR
- 25 % akontacija dohodnine	112,50 EUR
= neto izplačilo pogodbe	387,50 EUR
DODATNI STROŠKI	
25 % posebni davek na določene prejemke	125,00 EUR
6 % prispevki za socialno varnost	30,00 EUR
Pavšalni znesek	2,91 EUR

Vir: Lasten izračun

Kot vidimo, imamo pri podjemni pogodbi še dodatne stroške, ki bremenijo izplačevalca podjemnih pogodb.

3.2.4 Obrazci

Od 1. januarja 2007 so za obračun davčnih odtegljajev pri izplačilih fizičnim osebam predpisani le štirje REK obrazci. REK obrazce Davčni upravi predlagajo pravne osebe in fizične osebe, ki opravljajo dejavnost, kadar so plačniki davka, v njih pa navedejo kopico podatkov o dohodkih, ki jih izplačujejo, davčnih osnovah in obračunanih davčnih odtegljajih.

Aktualni štirje REK obrazci so:

- *REK-1: Obračun davčnih odtegljajev od dohodkov iz delovnega razmerja.* V tem obrazcu se prikazujejo podatki o izplačanih dohodkih iz delovnega razmerja, ki se všttevajo v davčno osnovo in od katerih se po ZDoh-2 izračuna, odtegne in plača davčni odtegljaj kot akontacija dohodnine. Davčnemu organu moramo za vsako posamezno vrsto izplačanega dohodka iz delovnega razmerja predložiti samostojen obrazec, tudi če so različni dohodki izplačani istočasno.

- REK-1a: Obračun davčnih odtegljajev od plačil vajencem, dijakom in študentom za obvezno praktično delo. Na tem obrazcu se prikazujejo samo plačila za obvezno prakso po šolskem programu (če gre za prostovoljno prakso, se izpolni obrazec REK-2). Obrazec se predloži, četudi je osnova za davčni odtegljaj nič.
- REK-1b: Obračun davčnih odtegljajev od pokojnin, nadomestil in drugih dohodkov iz naslova obveznega socialnega zavarovanja.
- REK-2: Obračun davčnih odtegljajev od dohodkov po ZDoh-2, ki niso dohodki iz delovnega razmerja. V tem primeru oddajamo podatke o izplačilih avtorskih honorarjev in podjemnih pogodb.

Oddati je treba še dve prilogi:

- Poročilo o dohodkih, izplačanih nerezidentom, ki so vključeni v obračun davčnih odtegljajev;
- Podatki s plačilnih list za zaposlene pri zasebnikih, ki so potrebni za izračun in nadzor pravilnosti izračunanega davčnega odtegljaja.

Od 1.1.2007 se lahko obrazci oddajajo tudi v elektronski obliki, preko sistema eDavki. Elektronsko poslovanje prek eDavkov ne uvaja novih obveznosti davčnih zavezancev, temveč omogoča izpolnjevanje obstoječih davčnih obveznosti (predvsem oddajo dokumentov) na udobnejši način. Prek eDavkov lahko vložimo večino obrazcev, ki jih moramo kot davčni zavezanci oddati Davčni upravi.

Za vstop v eDavke, se je potrebno registrirati z digitalnim potrdilom. Nekatere obrazce lahko oddajamo tudi brez digitalnega certifikata kot neregistriran uporabnik (kontrolne podatke za dohodnino, edohodnino). Pri oddaji dokumenta je potrebno najprej določen dokument izbrati ter izpolniti manjkajoče podatke. Če je vse v redu, se dokument podpiše z elektronskim podpisom in vpiše slikovno geslo. Tako je dokument uspešno poslan na Davčno upravo, katera pošlje tudi potrdilo o vložitvi (elektronska povratnica).

4 OBRAČUN DOHODNINE

4.1 Davčna osnova

Davčna osnova od dohodka iz delovnega razmerja je po Zakonu o dohodnini (ZDoh-2) dohodek iz 37. člena tega zakona, zmanjšan za obvezne prispevke za socialno varnost, ki jih je dolžan plačevati delojemalec.

Davčna osnova od dohodkov iz drugega pogodbenega razmerja (38. člen zakona) je vsak posamezni dohodek, zmanjšan za normirane stroške, v višini 10 odstotkov dohodka. Dejanske stroške prevoza in nočitve v zvezi z opravljanjem dela in storitev je mogoče uveljavljati, vendar se priznajo le na podlagi računov do višine, ki jo določi vlada.

4.2 Davčne stopnje

Lestvica davčnih stopenj ima po novem tri, namesto pet razredov, s stopnjami od najnižje v višini 16 odstotkov do najvišje v višini 41 odstotkov. Lestvica se bo vsako leto valorizirala enako kakor olajšave: s koeficientom rasti cen življenjskih potrebščin, določenih na podlagi gibanja cen.

Tabela 9: Stopnje dohodnine za leto 2007

STOPNJE DOHODNINE ZA DAVČNO LETO 2007							
Če znaša neto davčna osnova v evrih		znaša dohodnina v evrih					
Nad	do						
	6.800	16 %					
6.800	13.600	1.088	+	27 %	nad	6.800	
13.600		2.924	+	41 %	nad	13.600	

Vir: Zakon o dohodnini – Zdoh-2

4.3 Davčne olajšave

V teoriji davčnega prava se je razvil nauk o nerazpoložljivem dohodku – iz davčne osnove je treba izločiti tisti del tržnega dohodka, ki je potreben za zadovoljevanje nujnih življenjskih potreb. Pri določanju za obdavčitev razpoložljivega dohodka se upoštevajo tudi potrebe oseb, ki jih je davčni zavezanec dolžan vzdrževati. Če je davčni zavezanec dolžan vzdrževati tudi druge osebe (zakonca, otroke ...), se na ta način znižuje njegova ekonomska moč, medtem ko se ekonomska moč vzdrževanih oseb povečuje (Kobal, 2004, str. 182).

Pomen davčnih olajšav je v zagotavljanju t. i. horizontalne davčne pravičnosti – zavezanci z enako ekonomsko močjo naj bodo enako visoko obdavčeni. Na področju obdavčitve fizičnih oseb se davčne olajšave delijo na dve veliki skupini:

- *standardne olajšave*: priznajo se vsakemu davčnemu zavezancu, ne glede na višino dejanskih izdatkov, te pa so: splošna davčna olajšava, osebna olajšava, posebna osebna olajšava in olajšava za vzdrževane družinske člane;
- *nestandardne olajšave*: odvisne so od dejanskih izdatkov davčnega zavezanca, kamor spadajo olajšave za različne namene, vendar jih ZDoh-2 ne zajema več.

Zneski davčnih olajšav so vnaprej znani in se enkrat letno uskladijo s koeficientom rasti cen življenjskih potrebščin.

Sedaj pa bom opredelila standardne olajšave.

Splošna olajšava je olajšava, ki je namenjena vsem zavezancem, pod pogojem, da drug rezident za njega ne uveljavlja posebne olajšave za vzdrževanega družinskega člana. Zmanjšanje letne davčne osnove za leto 2007 se prizna v višini 2.800 evrov oziroma mesečno 233,33 evra.

Osebne olajšave so namenjene:

- rezidentom invalidom s 100-odstotno telesno okvaro; pod določenimi pogoji se jim prizna zmanjšanje letne davčne osnove v višini 14.971 evrov oziroma mesečno 1.247,58 evra,
- rezidentu po dopolnjenem 65. letu starosti; prizna se jim zmanjšanje letne davčne osnove v višini 1.205 evrov oziroma mesečno 100,42 evra,
- rezidentom prejemnikom pokojnin in nadomestil iz obveznega invalidskega zavarovanja in priznavalnin po Zakonu o republiških priznavalninah in Zakonu o uresničevanju javnega interesa na področju kulture; prizna se jim zmanjšanje dohodnine v višini 13,5 odstotka odmerjenega prejemka.

Posebne osebne olajšave:

- rezidentu, ki se izobražuje in ima status dijaka ali študenta se pod določenimi pogoji prizna zmanjšanje davčne osnove v višini zneska splošne olajšave, to je 2.800 evrov,
- rezidentu, ki samostojno opravlja specializiran poklic na področju kulturne dejavnosti ali novinarski poklic, se pod določenimi pogoji prizna zmanjšanje davčne osnove v višini 15 odstotkov prihodkov letno do zneska 25.000 evrov.

Posebna olajšava je namenjena osebam, ki vzdržujejo družinske člane, v absolutnem znesku in to:

- za prvega vzdrževanega otroka in za vsakega drugega družinskega člana 2.066 evrov letno oziroma 172,17 evra mesečno; za vzdrževanega otroka, ki potrebuje posebno nego in varstvo, 7.486 evrov letno oziroma 623,83 evra mesečno,
- za drugega vzdrževanega otroka se olajšava poveča za 180 evrov letno oziroma 15 evrov mesečno,
- za tretjega vzdrževanega otroka se olajšava poveča za 1.680 evrov letno oziroma 140 evrov mesečno,

- za četrtega vzdrževanega otroka se olajšava poveča za 3.180 evrov letno oziroma 265 evrov mesečno,
- za petega vzdrževanega otroka se olajšava poveča za 4.680 evrov letno oziroma 390 evrov mesečno,
- za vse nadaljnje vzdrževane otroke se olajšava poveča za 1.500 evrov letno oziroma 125 evrov mesečno glede na višino olajšave za predhodnega vzdrževanega otroka.

Olajšava za prostovoljno dodatno pokojninsko zavarovanje znaša 2.390 evrov letno.

V prejšnjem zakonu ZDoh-1 smo imeli tudi olajšavo za različne namene, ki se je priznavala v višini dveh odstotkov letne davčne osnove zavezanca, pa tudi 4-odstotno olajšavo za plačane zneske za rešitev stanovanjskega problema, ki pa se z novo sprejetim zakonom ukinja.

4.4 Odmera dohodnine

Akontacija dohodnine se plačuje ob vsakem izplačilu dohodkov vira dohodnine. To velja predvsem za mesečna izplačila osebnih dohodkov, kjer delodajalec v imenu zavezanca nakazuje akontacijo dohodnine na račun pri Davčni upravi. Dokončno se dohodnina obračuna ob vsakoletni napovedi zavezancev, ki jo je treba oddati do 31. marca tekočega leta za preteklo leto (v letu 2007 do 30. aprila). Zavezanec mora sam izpolniti dohodnino ter hraniti vso potrebno dokumentacijo (Kranjec, 2003, str. 101).

Odmera dohodnine se izračuna tako, da se od letne davčne osnove odštejejo olajšave in dobimo neto letno davčno osnovo. Dohodnina se odmeri od neto letne davčne osnove po stopnjah, ki so dane v zakonu.

Napoved za odmero dohodnine morajo vložiti zavezanci, ki so rezidenti Republike Slovenije. Ni pa treba rezidentom Republike Slovenije za leto 2006 vložiti napovedi če:

- njihovi dohodki v letu 2006, od katerih se plačuje dohodnina, niso presegli 604.330 tolarjev (=2.521,82 evrov),
- so poleg pokojnine, od katere ni bila odtegnjena ali plačana akontacija dohodnine in pri akontaciji dohodnine niso uveljavljali posebne olajšave za vzdrževane družinske člane, prejeli dohodke, od katerih se plačuje dohodnina, pa ti ne presegajo 19.171 tolarjev (=79,99 evrov).

4.4.1 Obveznost plačevanja dohodnine od dohodkov, ki se ne všttevajo v davčno osnovo

Davčni organ od dohodkov, ki se všttevajo v davčno osnovo, odmeri dohodnino na letni ravni na podlagi napovedi, ki jo vloži zavezanec. Od teh dohodkov se odšteje med letom plačana dohodnina, ki se šteje za akontacijo dohodnine. Če je znesek odmerjene dohodnine na letni ravni večji od zneska med letom plačane akontacije dohodnine, zavezanec doplača razliko dohodnine. Če je znesek odmerjene dohodnine na letni ravni manjši od zneska med letom plačane akontacije dohodnine, se zavezancu razlika dohodnine vrne. Odmera in poračun dohodnine se za posamezno davčno leto opravita po preteku leta, z odločbo davčnega organa. Izračun in plačilo akontacije dohodnine se opravi z davčnim obračunom ali z odmero akontacije dohodnine. Lahko se opravi na podlagi obračuna z davčnim odtegljajem, ki ga opravi plačnik davka, ali na podlagi obračuna, ki ga opravi zavezanec sam.

Akontacija dohodnine od dohodka iz zaposlitve se izračuna in plača od dohodka iz zaposlitve od davčne osnove, ki jo dobimo tako, da bruto znesek zmanjšamo za obvezne prispevke za socialno varnost. Akontacija dohodnine se izračuna tako, da se za posamezni dohodek uporabijo stopnje dohodnine in lestvica, podana v zakonu, preračunana na dvanajstino leta. Pri tem se upoštevajo tudi splošna olajšava in olajšava za vzdrževane družinske člane ter osebne olajšave (za invalide).

Če delodajalec ni glavni delodajalec zaposlenega, se akontacija dohodnine od dohodka iz delovnega razmerja izračuna po stopnji 25 odstotkov od davčne osnove in brez upoštevanja olajšav. Prav tako se akontacija dohodnine od dohodka iz drugega pogodbenega razmerja izračuna in plača od davčne osnove po stopnji 25 odstotkov.

V predizpolnjenih obrazcih zagotovo ne bomo našli podatkov o izplačanih dediščinah, darilih, ki smo jih prejeli od drugih fizičnih oseb, dobitkih od iger na srečo, izplačilih na podlagi zavarovanja ob poškodbi, invalidnosti ali bolezni in tudi ne podatkov o prejetih dnevnicah, kilometrinah in preostalih povračilih, povezanih z delom, ki so bili izplačani po uredbi vlade, saj vsi ti dohodki z dohodnino niso obdavčeni.

4.4.2 Pošiljanje podatkov za odmero dohodnine

Zakon o davčnem postopku v prvem odstavku 319. člena določa, da morajo pravne osebe, združenja oseb, ki so brez pravne osebnosti, in fizične osebe, ki opravljajo dejavnost, ki so hkrati plačniki davka, davčnemu organu dostaviti podatke, potrebne za pobiranje dohodnine. Podatki, ki jih morajo naštete osebe poslati, so tudi podatki o dohodkih, ki so dohodnine oproščeni (razen nedenarnih), podatki o dohodkih, ki vplivajo na uveljavljanje davčnih

olajšav, ter podatki, potrebni za identifikacijo zavezanca za davek in zavezanca za dajanje podatkov.

Podatke je treba davčnemu organu sporočiti do konca januarja tekočega leta v elektronski obliki na hranilnem mediju ali po telekomunikacijski poti. Do tega datuma morajo tudi zavezancem za dohodnino poslati podatke, ki so potrebni za njeno odmero. Zavezancem za dohodnino ni treba pošiljati podatkov o dohodkih, ki so dohodnine oproščeni, in o dohodkih, ki so bili med letom dokončno obdavčeni (o obrestih, dividendah), Davčni upravi pa je te podatke treba sporočiti (Hieng, 2006, str. 7).

S sprejetjem novega Zakona o dohodnini (ZDoh-2) je bila sprejeta še novost, da se kontrolni podatki ne oddajajo več na predpisanih obrazcih, disketah in zgoščenkah. Davčna uprava je namreč naredila podrobno analizo in ugotovila, da je bilo nemalo prejetih podatkov neustreznih, bodisi z vsebinskih ali tehničnih vidikov. Napake so bile predvsem v obliki poslanih podatkov, pojavili so se napačne davčne številke, prazni zapisi, pomanjkanje določenih podatkov (npr. oznaka za nerezidente) ipd. Zavračanje podatkov in njihovo usklajevanje je tako po nepotrebnem obremenjevalo zavezance za posredovanje podatkov kot tudi zaposlene na Davčni upravi. Posledice pa so čutili predvsem davčni zavezanci. Tako je Davčna uprava vsem zagotovila način oddaje kontrolnih podatkov prek sistema eDavki brez digitalnega potrdila. Takšen način oddaje kontrolnih podatkov je za izplačevalce koristen tudi zato, da se pripravijo na novost v novi davčni zakonodaji, ki je začela veljati 1. januarja 2007. Z novim Zakonom o davčnem postopku je namreč predpisana obvezna oddaja davčnih obračunov in obračunov davčnih odtegljajev v elektronski obliki od 1. aprila 2007 (Pojasnilo DURSA, 2006, str. 25–27).

4.4.3 Način obračuna letne dohodnine

Za leto 2006 je šlo za avtomatično dajanje podatkov, kar pomeni, da so izplačevalci dohodkov morali pri oddaji podatkov za leto 2006 posredovati tudi podatke o vzdrževanih družinskih članih. Davčni organ je na podlagi prejetih podatkov poslal predizpolnjeno napoved, v katero je zavezanec vpisal manjkajoče podatke oziroma jih popravil, ter jo podpisano vrnil davčnemu organu najkasneje do 30. 04. 2007 in ne do konca marca, kot je bilo v navadi prejšnja leta. Če predizpolnjene pole nismo prejeli do 31. 03. 2007, smo jo morali sami izpolniti in do 30. 04. 2007 poslati davčnemu uradu.

Za pripravo kakovostnih in pravih izračunov Davčna uprava potrebuje natančne, pravilne, predvsem pa pravočasno dostavljene podatke o izplačanih dohodkih od vseh izplačevalcev. Najpozneje do 31. januarja 2007 so morali vsi izplačevalci na Davčno upravo sporočiti kontrolne podatke, oddajo podatkov pa so morali opraviti brez napak. Tisti, ki so ta rok zamudili, so bili kaznovani. Kontrolne podatke o izplačanih dohodkih namreč Davčna uprava

potrebuje, brez njih pa sestava informativnih izračunov in predizpolnjenih obrazcev sploh ni mogoča. Vsi podatki so bili še v slovenskih tolarjih.

Izplačevalci so morali podatke o lanskim izplačilih dostaviti tudi prejemnikom dohodkov (posameznikom), ki so jih le-ti uporabili za kontrolo informativnega izračuna, ki jim ga je pripravila Davčna uprava. Vsak posameznik je moral natančno preveriti vse napovedane dohodke v informativnem izračunu in te primerjati s tistimi, ki jih ima v svoji evidenci. Vsota posameznih vrst prejetih dohodkov (na primer dohodek iz delovnega razmerja) mora namreč biti enaka na obeh dokumentih. Naslednji korak je preverjanje pravilnega upoštevanja olajšav, ki so na voljo; naprej splošne olajšave, nato pa še posebne osebne olajšave, kot so olajšave za invalide, upokojence, dijake, študente, novinarje, kulturnike. Informativni izračun mora upoštevati tudi posebne olajšave za vzdrževane družinske člane. Če te niso bile upoštevane že med letom, med izplačilom osebnih dohodkov, zavezanec pa zanje izpolnjuje pogoje, je te olajšave treba upoštevati pozneje.

Sami smo morali izpolniti rubriko, ki se nanaša na dvo odstotno olajšavo za različne namene, saj teh podatkov Davčna uprava nima na voljo. Po vsebini v dvo odstotno olajšavo, ki je v uporabi le še za leto 2006 (v letu 2007 je namreč odpravljena), sodijo:

- plačane premije dodatnega zavarovanja, če je premije plačal zavezanec,
- opravljeni nakupi zdravil, cepljenj, zdravstvenih in ortopedskih pripomočkov,
- prostovoljni prispevki neprofitnim organizacijam,
- plačani zneski za nakup ali gradnjo hiše/stanovanja (z dokazili – pogodbe, računi),
- vzdrževanje stanovanja ali hiše, v kateri prebiva zavezanec, če je bila obnova dejansko potrebna (z dokazili – pogodbe, računi, fotografije),
- nakupljena leposlovna dela, umetniške slike,
- plačane šolnine in nakup učbenikov in druge literature v zvezi z izobraževanjem, če se to izvaja po javno priznanih programih,
- priklop na internet in nakup terminalne opreme, na primer modema (pozor, v olajšavo ne sodi mesečna naročnina niti nakup računalnika),
- plačane članarine političnim strankam in sindikatom.

Vsa dokazila in potrdila o opravljenih nakupih moramo hraniti še pet let po oddaji napovedi. Vsi tisti, ki so v letu 2005 ali 2006 kupili stanovanje, so lahko pri oddaji napovedi dohodnine za leto 2006 koristili posebno olajšavo za nakup stanovanja v celotni vrednosti štirih odstotkov od ugotovljene davčne osnove. Tudi ta podatek je bilo treba vpisati v rubriko olajšav za različne namene.

V letu 2007 smo prejeli informativni izračun dohodnine, ki ga je pripravil davčni organ in se je že štel za davčno napoved zavezanca. Če v roku 15 dni od prejema zavezanec ni ugovarjal, je postal informativni izračun že odločba o odmeri dohodnine. Če zavezanec informativnega izračuna ni prejel do 31. 05. tekočega leta za preteklo leto, je moral sam vložiti napoved in jo

predložiti davčnemu organu najkasneje do 30. 06. Če zoper informativni izračun zavezanec ni ugovarjal in v roku 15 dni poslal novega, se je ta štel za napoved dohodnine.

5 SKLEP

V praksi je bilo ob sprejetju novega Zakona o dohodnini (ZDoh-1), ki je začel veljati s 1.1.2005 veliko problemov. Če pogledamo samo primer avtorskih pogodb, je trajalo tri mesece, da smo vsaj približno ugotovili, kako in na kakšen način se po novem izplačujejo honorarji za pogodbe. Udeležili smo se tudi raznih seminarjev, vendar si tudi davčni svetovalci niso bili na jasnem, kako točno naj bi stvar potekala. Problem je bil predvsem za izplačila avtorskih honorarjev zaposlenim na Ekonomski fakulteti, saj se je ta obračun najbolj spremenil. V prvi vrsti je bilo potrebno najti način, da se ne plačuje prispevkov. Da smo to pravno uredili, smo morali vsebinsko spremeniti avtorske pogodbe, v katerih je sedaj jasno razvidno, da je avtor z naročnikom v odvisnem razmerju ter da njegovo delo poteka izven rednega delovnega časa.

Pomembna novost, ki nam je prej povzročala velike probleme je bilo tudi ukinitve DDV-ja za dela, opravljena v odvisnem razmerju. Ni več izstavljanja računov, kakor tudi ne obračunavanja davka na dodano vrednost. To je bila verjetno pozitivna stvar za avtorje, ki so bili registrirani kot davčni zavezanci, saj jim ni potrebno več voditi evidence izstavljanja računov. Ti zavezanci so imeli veliko problemov z davčnimi izpostavami ob izpisu iz registra, saj delavke na teh izpostavah ali niso poznale zakona ali niso vedele kaj narediti. Je bilo pa od izpostave do izpostave različno, saj nekje so bili izpisani v tednu dni, nekje so čakali tudi do šest mesecev za izpis iz registra davčnih zavezancev.

Uvedlo se je tudi veliko več birokracije, saj je potrebno poleg predpisanih REK obrazcev posebej izpisati še obrazec za posebni davek pri podjemnih pogodbah ter izpis tujcev, ki prejemajo honorarje.

Torej lahko vidimo, da je novi Zakon o dohodnini (ZDoh-2) le prinesel nekaj pozitivnih sprememb, saj je bolj razumljiv in bolj prijazen do zavezancev. Bližamo se k prijaznejši oddaji dohodninskih napovedi, a verjetno brez težav le ne bo šlo. Kljub temu pa menim, da je bilo izpolnjevanje dohodninskih obrazcev precej lažje in manj stresno, kot leta 2006. Tudi trud Davčne uprave za pripravo čim bolj kakovostnih dohodninskih napovedi je dobrodošla poteza, ki budi upe po preprostejšemu izpolnjevanju dohodninskih obveznosti v prihodnje.

Sedaj lahko samo še upamo, da se bo ta zakonodaja obdržala vsaj za nekaj let, ker spremembe zakonov iz leta v leto ne peljejo nikamor. Tako bi bilo dobro, da se Zakon o dohodnini (ZDoh-2) za nekaj let obdrži.

6 LITERATURA

1. Bonifer Petra: Obračun dohodka iz zaposlitve. Ljubljana: Ekonomska fakulteta, 2004. 37 str.
2. Cajnko Javornik Vita: Enotni davki: virus ali zdravilo? *Manager*, 5/2005, str.13–16.
3. Cotič Damijan: Predlog zakona o spremembah in dopolnitvah Zakona o dohodnini (ZDoh-1c). *Poročevalec*, 20/2005, str. 3–7.
4. Černe Mitja: Dohodnina po novem. *Finance*, 14. 10. 2006.
5. Černe Mitja: Štirinajst nasvetov za dohodninsko napoved. *Finance*, 14. 01. 2007.
6. Čižman Milenka: Spremembe in dopolnitve Zakona o sistemu plač v javnem sektorju. *Iks*, 7/2005, str. 154–167.
7. Debeljak Žiga: Ena stopnja, da, toda z olajšavami. *Manager*, 5/2005, str. 17.
8. Gutman Simona: Obdavčitev dohodkov rezidentov Republike Slovenije, ki prejemajo dohodke iz tujine. *Revizor*, 2/2007, str. 77–102.
9. Gutman Simona: Obdavčitev rezidenta in nerezidenta v skladu z Zakonom o dohodnini, ZDoh-1. *Davčno-finančna praksa*, 2/2006, str. 10–12.
10. Hieng Romana: O obdavčitvi bonitet fizičnih oseb z različnimi statusi. *Iks*, 7/2005, str. 94–125.
11. Hieng Romana: Obdavčitev dohodkov iz zaposlitve po novem Zakonu o dohodnini. *Dodatek k Iksu* 12/2004, str. 1–11.
12. Hieng Romana: Pošiljanje podatkov za odmero dohodnine (po novem izključno v elektronski obliki, ne več na papirju). *Iks* 12/2006, str. 7–24.
13. Izplačujemo: avtorski honorar. *Denar*, 2/2005, str. 7–9.
14. Kako so obdavčeni dohodki v naravi. *Denar*, 5/2005, str. 17–19.
15. Kobal Aleš: Dohodnina po novem. Maribor: Davčni inštitut, 2004. 313 str.
16. Kobal Aleš: Dohodnina 2007 – potrebne smeri razvoja slovenske davčne zakonodaje s področja obdavčitve fizičnih oseb. *Davčno-finančna praksa*, 6/2006, str. 3–6.
17. Kobal Aleš: Spremembe dohodninske zakonodaje 2006. *Davčno-finančna praksa*, 10/2006, str. 10–14.
18. Kordež Bine: Do nižje obdavčitve plač le z višjim DDV. *Finance*, 102/2006, str. 8–9.
19. Kovač Matjaž: Pomembnejše spremembe obdavčevanja dohodkov v Sloveniji po davčni reformi. *Iks* 12/2006, str. 38–60.
20. Kovač Matjaž: Subjekti in viri obdavčevanja fizičnih oseb po ZDoh-1. *Pravna praksa*, 5/2005, str. 5–6.
21. Kranjec Marko: Linearna dohodnina. *Gospodarska gibanja*, št. 370, maj 2005, str. 25–35.
22. Kranjec Marko: Davki in proračun. Ljubljana: Fakulteta za upravo, 2003. 410 str.
23. Kruhar Puc Romana: Davčne bonitete in potni nalogi po novem. Ljubljana: Primath, 2004. str. 448.
24. Matejčič Katarina: Davčne zakonodaje prihodnje leto ne bomo spet spreminjali. *Finance*: 102/2006, str. 3.

25. Mlakar Petra: Bistvene novosti s področja dohodnine v letu 2007 – Zdoh-2. Gradivo za seminar, 2006, 29 str.
26. Neobdavčena povračila stroškov. Denar 1/2007, str. 28–30.
27. Odvisno ali neodvisno razmerje – kako ga določiti? Denar, 2/2005, str. 5–7.
28. Pavlič Damijan Jože: Davčne alternative. Finance, 173/2006, str. 10.
29. Pojasnila o uporabi davčnih zakonov MF in DURS. Denar, 2/2005, str. 30–31.
30. Pojasnila o uporabi davčnih zakonov MF in DURS. Denar, 5/2005, str. 25–31.
31. Pojasnilo DURSA – Po novem elektronski podatki samo še v elektronski obliki. Iks 12/2006, str. 25–27.
32. Postogna Jolanda: Ali ste vedeli. Davčno-finančna praksa, 1/2006, str.31.
33. Rednak Andreja: Večje davčno breme za avtorje. Gospodarski vestnik, leto 54, 2/2005, str. 25–27.
34. Stanovnik Tine: Javne finance. Ljubljana: Ekonomska fakulteta, 2004. 285 str.
35. Stanovnik Tine: »Reforma« davčne reforme. Bančni vestnik, 3/2005, str. 32.
36. Stanovnik Tine: Reforma dohodnine v Sloveniji. Denar, 5/2005, str. 5–6.
37. Stanovnik Tine at all: Javne finance v Sloveniji. Ljubljana: Ekonomska fakulteta, 2005. 84 str.
38. Šinkovec Janez: Obligacijski zakonik: s komentarjem in sodno prakso. Lesce: Oziris, 2001. str. 1176.
39. Štrekelj Vlado: Povračila in drugi prejemki zaposlencev (delovnopравни in davčni vidik). Iks: 12/2005, str. 88–101.
40. Štrekelj Vlado: Povračila stroškov v zvezi z delom in drugi prejemki, ki se ne všttevajo v davčno osnovo. Iks, 6/2005, str. 99–103.
41. Zakon o delovnih razmerjih z uvodnimi pojasnili Nataše Belopavlovič. Ljubljana: Uradni list Republike Slovenije, 2002. 270 str.

7 VIRI

1. Davčna reforma 2007 – Najpomembnejše novosti, ki jih prinašajo posamezni zakoni. [URL: <http://www.racunovodja.com/clanki.asp?clanek=1322>], 16. 04. 2007.
2. Elektronsko davčno poslovanje. [URL: <http://edavki.durs.si/OpenPortal/Pages/StartPage/StartPage.aspx>], 30.08.2007
3. Javni poziv k vložitvi napovedi za odmero dohodnine za leto 2006. [URL: <http://www.racunovodja.com/clanki.asp?clanek=1455>], 16. 04. 2007.
4. Potni stroški ali drugi dohodki iz delovnega razmerja. [URL: <http://www.superdavki.com/klub.cfm?str=tisk&id=1913>], 3. 04. 2006.
5. Pravilnik o plačah in drugih prejemkih iz rednega delovnega razmerja ter o izplačilih in drugih prejemkih iz pogodbenega razmerja na Ekonomski fakulteti. Ljubljana, 16. september 2005.

6. Predavanje kot avtorsko delo. [URL: <http://www.superdavki.com/tisk.cfm?docid=2406>], 21. 02. 2007.
7. Uredba o višini povračil stroškov v zvezi z delom in drugih dohodkov, ki se ne všttevajo v davčno osnovo v letu 2007 (Uradni list RS, št. 140/2006).
8. Zakon o avtorskih in sorodnih pravicah. (Uradni list RS, št. 94/2004).
9. Zakon o davčnem postopku. (Uradni list RS, št. 54/2004).
10. Zakon o davku na izplačane plače. (Uradni list RS, št. 21/06).
11. Zakon o delovnih razmerjih. (Uradni list RS, št. 42/02).
12. Zakon o dohodnini – ZDoh-1 (Uradni list RS, št. 54/2004).
13. Zakon o dohodnini – ZDoh-2 (Uradni list RS, št. 117/2006).