

UNIVERZA NA PRIMORSKEM
FAKULTETA ZA MANAGEMENT KOPER

Diplomska naloga

RAČUNOVODSKO SPREMLJANJE
IN OBDAVČITEV STROŠKOV DELA

Janka Jugovic

Koper, 2008

Mentor: izr. prof. dr. Franko Milost

POVZETEK

Pravico do pravičnega plačila ureja Evropska socialna listina, ki zavezuje tudi Slovenijo in je ob Evropski konvenciji o človekovih pravicah eden najpomembnejših dokumentov Sveta Evrope na področju človekovih pravic. Plačilo za delo, ki omogoča človeku dostojno življenje skozi socialni vidik, za delodajalca strošek skozi ekonomski vidik, je za družbo pomemben makroekonomski dejavnik, ki vpliva na celotno narodno gospodarstvo in gospodarski razvoj države. Stroški dela so v širšem smislu vse, kar je delodajalec zavezan plačati delavcu kot plačilo na temelju njegove zaposlitve. Pomembnost stroškov dela je vzrok, da niso prepuščeni popolni avtonomiji in popolnoma svobodnem urejanju med delavcem in delodajalcem, ampak so predmet obsežnega pravnega urejanja. So predmet pogajanj, dogovarjanj, usklajevanj, pa tudi vir sporov in socialnih konfliktov in zato že od nekdaj v središču pozornosti.

Ključne besede: stroški dela, plačilo za delo, delodajalec, delavec, zaposlitev.

SUMMARY

The European Social Charter, which also binds Slovenia, regulates the right to fair payment, and it is, along with the European Convention on Human Rights, one of the most important documents of the Council of Europe in the field of human rights. Remuneration for work, which provides a decent life to a person in the social dimension, a cost for an employer in the economic aspect, is an important macroeconomic aspect for the society, which has influence on the entire national economy and economic development of the state. Labour costs, in a wider sense, are all costs that the employer is bound to pay to his employee as the payment based on his employment. The importance of labour costs is the reason that they have no total autonomy and totally free arrangement between the employee and the employer, but they are subject to vast legal arrangements. They are subject to negotiations, discussions, harmonization, and also the source of disputes and social conflicts, and therefore they have been in the centre of attention since ancient times.

Key words: labour costs, remuneration for work, employer, employee, employment.

UDK: 336.226.112.1:657(043.2)

VSEBINA

1	Uvod	1
1.1	Uvodne misli	1
1.2	Opredelitev problema	1
1.3	Namen in cilji diplomske naloge	1
1.4	Metodologija	2
2	Struktura diplomske naloge.....	3
3	Stroški dela	5
3.1	Plača	5
3.1.1	Osnovna plača	6
3.1.2	Giblivi del plače – motivacijski vidik.....	7
3.1.3	Dodatki.....	8
3.1.4	Nadomestila	8
3.1.5	Bonitete	9
3.2	Povračila stroškov v zvezi z delom	10
3.2.1	Prehrana med delom	11
3.2.2	Prevoz na delo in z njega	11
3.2.3	Službena potovanja	11
3.2.4	Terenski dodatek	13
3.2.5	Nadomestilo za ločeno življenje	13
3.3	Drugi osebni prejemki	14
3.3.1	Regres za letni dopust	14
3.3.2	Jubilejna nagrada	15
3.3.3	Odpravnina ob upokojitvi	15
3.3.4	Odpravnina zaradi odpovedi pogodbe o zaposlitvi.....	16
3.3.5	Solidarnostna pomoč.....	16
3.3.6	Plačila vajencem, dijakom in študentom	17
3.4	Stroški dela, ki ne izhajajo iz delovnega razmerja	17
4	Obdavčitev stroškov dela	19
4.1	Obdavčitev plače in stroškov dela, ki presegajo Uredbo 07	19
4.1.1	Prispevki za socialno varnost.....	19
4.1.2	Dohodnina.....	21
4.1.3	Davek na izplačane plače.....	24
4.1.4	Davčna uredba - Uredba 07	24
4.1.5	Primer obdavčitve plače, prikazan na REK-1	27
4.1.6	Primer obdavčitve študenta na obvezni praksi, prikazan na REK- 1a.....	33
4.2	Obdavčitev stroškov dela iz drugega pogodbenega razmerja	35

4.2.1	Podjemna pogodba.....	35
4.2.2	Primer obdavčitve podjemne pogodbe, prikazan na REK-2.....	37
4.2.3	Obdavčitev preostalih dohodkov iz drugega pogodbenega razmerja.....	40
5	Računovodsko spremljanje stroškov dela	41
5.1	Slovenski računovodski standard 15	41
5.2	Računovodski vidik spremljanja stroškov dela	41
5.3	Stroškovni vidik spremljanja stroškov dela	42
6	Sklep.....	43
	Literatura	45
	Viri	45

SLIKE

Slika 4.1	Dajatve za socialno varnost in pravice iz naslova socialne varnosti	20
------------------	---	----

TABELE

Tabela 3.1	Predpis Vlade RS, ki določa zneske tujih dnevnic	13
Tabela 4.1	Prispevne stopnje za socialno varstvo v Evropski uniji.....	20
Tabela 4.2	Dohodninska lestvica za davčno leto 2008.....	22
Tabela 4.3	Mesečna dohodninska lestvica za davčno leto 2008	23
Tabela 4.4	Stopnje davka od 1. januarja 2008 do 31. decembra 2008	24
Tabela 4.5	Zgornji zneski povračila stroška prehrane med delom, ki se ne všttevajo v davčno osnovo, glede na število ur prisotnosti na delovnem mestu.....	28
Tabela 4.6	Izvleček iz potnega naloga za namen obdavčitve dnevnic	28
Tabela 4.7	Obračun plače	29
Tabela 4.8	Obračun plače na obrazcu REK-1	30
Tabela 4.9	Obrazec REK-1a.....	34
Tabela 4.10	Obrazec REK-2.....	38

KRAJŠAVE

KP	Kolektivna pogodba
ZSDU	Zakon o sodelovanju delavcev pri upravljanju
ZDR	Zakon o delovnih razmerjih
Uredba 07	Uredba o višini povračil stroškov v zvezi z delom in drugih dohodkov, ki se ne všttevajo v davčno osnovo
RS	Republika Slovenija
DURS	Davčni urad Republike Slovenije
ZDoh-2	Zakon o dohodnini
ZDavP-2	Zakon o davčnem postopku
ZPIZ-1	Zakon o pokojninskem in invalidskem zavarovanju
ZZVZZ	Zakon o zdravstvenem varstvu in zdravstvenem zavarovanju
Ur. l. RS	Uradni list Republike Slovenije
SRS	Slovenski računovodski standard

1 UVOD

1.1 Uvodne misli

Verjetno ste se velikokrat spraševali, zakaj delodajalci toliko premišljujejo, preden koga zaposlijo. Vzrok je v stroških dela. Plače so v Sloveniji zagotovo pretirano obdavčene, kar delodajalcem ne olajšuje zaposlovanja delavcev. Zaradi tega skušajo izkoristiti možnost drugačnih oblik sodelovanja z delavci, če vrsta dela, ki ga opravljajo, to dovoljuje, oziroma, če je delo, ki ga opravljajo, projektne,časne narave.

Vključitev v sistem socialnega zavarovanja (pokojninsko in invalidsko ter zdravstveno zavarovanje), v zavarovanje za primer brezposelnosti in koriščenje starševskega varstva so tako ključne pridobitve za delavca, da delovno razmerje z vidika zaželenosti zlahka 'povozi' vse ostale oblike dela. Delodajalci ne bodo mogli dobro 'funkcionirati' zgolj z najemanjem začasnih delavcev, saj le-ti ne bodo nikoli tako zanesljivi, predani in lojalni, kot so to redno zaposleni delavci. Pridobitev gotovosti in varnosti za prihodnost (pomislimo samo na možnosti najemanja kreditov ali nevarnost bolezni, ki se lahko zgodi vsakomur – kralju in beraču) ob sklenitvi delovnega razmerja je kakovost, za katero bodo delavci delodajalcu večno hvaležni.

1.2 Opredelitev problema

V svoji diplomski nalogi bom podrobneje obravnavala stroške dela, ki nastanejo v podjetju s strani zaposlenih in zunanjih sodelavcev v Sloveniji, njihovo obdavčitev, vključitev v sistem socialne varnosti, prikaz, kako poročamo Davčni upravi RS na REK obrazcih ter njihovo računovodsko spremljanje.

Problem, ki ga nameravam obravnavati v diplomskem delu, pa je, da Slovenija ostaja kljub razbremenitvam, ki so bile uveljavljene na področju dohodnine in davka na izplačane plače, v skupini evropskih držav z najvišjo davčno obremenitvijo stroška za delo.

Teoretično izhodišče diplomskega dela bodo predstavljale ugotovitve in znanja naših avtorjev, ki obravnavajo področje davčnega in računovodskega spremljanja stroškov dela. S pomočjo teh avtorjev se bom posvetila bistvu teorije - ob relativno togi delovnopравни zakonodaji in prakse - skozi prikaz stroškov dela na REK obrazcih.

1.3 Namen in cilji diplomske naloge

Namen diplomske naloge je predstaviti, kaj je sestavina plače, kakšne so pravice zaposlenih in katera so še druga povračila stroškov v zvezi z delom ter drugi osebni prejemki, ki zaposlenim pripadajo na podlagi pogodbe o zaposlitvi, kolektivnih pogodb dejavnosti in Zakona o delovnih razmerjih.

Cilj moje diplomske naloge je preko zakonodaje prikazati, kako je obdavčena sama plača, kateri so drugi osebni prejemki in povračila stroškov v zvezi z delom, do katerega zneska so neobdavčeni, če pa te zneske, ki jih določa Uredba 07 presegajo, so obdavčeni kot plača.

Ugotovitve diplomskega dela bodo lahko podjetju služile kot teoretična opora, na kaj morajo biti pozorni pred obračunom stroškov dela in ob njem.

1.4 Metodologija

Predvidene metode bodo temeljile predvsem na študiji in analizi teoretičnih izhodišč zakonodaje na področju davčnega in računovodskega spremljanja stroškov dela ter izkušnjah, pridobljenih z delom v računovodski službi.

V teoretičnem delu bom problem obdelala s pomočjo sekundarnih podatkov, kjer si bom pri delu pomagala z domačimi avtorji ter znanjem, pridobljenim na Fakulteti za management v Kopru.

V praktičnem delu bom skušala prikazati, kakšne dajatve bremenijo podjetje v posameznih primerih izplačil stroškov dela ter to praktično prikazala skozi REK obrazce.

2 STRUKTURA DIPLOMSKE NALOGE

V poglavju o stroških dela sem plačo prikazala kot osrednji pojem delovnega prava, ki ureja pravna razmerja na področju odvisnega dela med delavci in delodajalci. Izhodišče pravne obravnave plače je pogodba o zaposlitvi, ki se kaže kot pravni temelj, iz katerega izvira delavčeva pravica do plače. Plača s svojimi sestavinami v sklopu stroškov dela predstavlja delodajalcu precejšen strošek, kajti obdavčena je s prispevki za socialno varnost, z dohodnino in davkom na izplačane plače.

V drugi in tretji sklop stroškov dela sem uvrstila povračila stroškov v zvezi z delom in druge osebne prejemke, ki za delodajalca prav tako predstavljajo določen strošek, ki pa je bistveno manjši od plače. Zneski teh stroškov so določeni v KP dejavnosti, z Uredbo 07 je določena zgornja višina povračil stroškov v zvezi z delom in drugih osebnih prejemkov iz delovnega razmerja, ki so v celoti neobdavčeni in teh zgornjih mej se v veliki večini poslužujejo delodajalci.

V četrtem sklopu tretjega poglavja okvirno predstavljam stroške dela, ki ne izhajajo iz delovnega razmerja, podjetju pa vendarle predstavljajo določen strošek.

V prvem delu poglavja obdavčitve stroškov dela sem opisala, s katerimi dajatvami so obremenjeni plača in stroški nad Uredbo 07, kaj pomeni biti vključen v sistem socialne varnosti, kakšen je sistem obračunavanja dohodnine in olajšav zaposlenih, kaj je davek na izplačane plače, ki udari samo delodajalca, ter obrazložila namen in pomen Uredbe o višini povračil stroškov v zvezi z delom in drugih dohodkov, ki se ne všttevajo v davčno osnovo.

Z namenom večje jasnosti sem v nadaljevanju prikazala primer izračuna plače in prikaz le-te na obrazcu REK-1 ter primer obdavčitve študenta na obvezni praksi in prikaz le-tega na obrazcu REK-1a.

V drugem delu poglavja obdavčitve stroškov dela sem predstavila stroške dela iz drugih pogodbenih razmerij, med katerim je najbolj znana podjemna pogodba, in primer obdavčitve prikazala na obrazcu REK-2.

V petem poglavju sem opisala še SRS 15 – Stroški dela in stroški povračil zaposlencem, ki le-te obravnava, ter knjiženje in obravnavanje stroškov dela iz dveh različnih vidikov.

V sklepu sem opisala svoje ugotovitve, ki sem jih pridobila skozi diplomsko nalogo.



3 STROŠKI DELA

Človek posluje v poslovnem procesu poslovnega sistema zato, da bi s svojimi fizičnimi in umskimi sposobnostmi ob uporabi delovnih sredstev, predmetov dela in storitev oblikoval take ali drugačne učinke poslovnega sistema. Gre za izrabo človekovih fizičnih in umskih sposobnosti, ki jih obravnavamo kot delovno silo ali delovno sposobnost človeka. Človek je torej nosilec take sile ali sposobnosti. Delovna sila ali delovna sposobnost ima svojo ceno, ki ji pravimo plača. To pa hkrati pomeni, da plača predstavlja na eni strani znesek, ki ga iz delovnega razmerja s poslovnim sistemom, kjer je zaposlen, dobi zaposlenec za svojo delovno silo ali sposobnost, na drugi strani pa je to tudi večji del stroškov dela, ki jih mora poslovni sistem tako ali drugače vračunati v stroškovno vrednost svojih učinkov (Melavc in Milost 2003, 181).

Stroške dela sestavljajo:

- plače,
- povračila stroškov v zvezi z delom,
- drugi osebni prejemki.

3.1 Plača

Plača je pravica delavca in obveznost delodajalca. Delovno razmerje je na pogodbi o zaposlitvi utemeljeno pravno razmerje med dvema strankama, delodajalcem in delavcem: delavec se zaveže delodajalcu nuditi svoje delo, opravljati zanj določeno delo, delodajalec pa mu je za opravljeno delo dolžan izplačati plačo. Plačilo je bistvo v pogodbi o zaposlitvi in na njej utemeljenega delovnega razmerja. Delavec se zaveže opravljati delo za drugega zato, da bo dobil plačilo. Plačilo, ki ga prejme delavec, se imenuje plača.

Izraz plača se je pri nas ponovno uveljavil po družbeno ekonomskih spremembah v začetku devetdesetih let. Nadomestil je prejšnji izraz osebni dohodek, ki ga še vedno lahko zasledimo v nekaterih starejših predpisih, npr. v Zakonu o zajamčenih osebnih dohodkih ali v Zakonu o temeljnih pravicah iz delovnega razmerja.

Plača je torej plačilo, do katerega ima delavec pravico v zameno za svojo obvezo, da bo opravljal delo za delodajalca. Kot je glavna obveznost delavca, da opravlja delo, ki je predmet pogodbe o zaposlitvi, tako je glavna obveznost delodajalca, da delavcu za to delo plača. Delavec je glede plače upnik delodajalca in delodajalec je dolžnik, ki je zavezan delavcu izpolniti svojo obveznost plačila. Pogodba o zaposlitvi je vedno odplačna pogodba.

Plača je osrednji pojem delovnega prava, ki ureja razmerje med delavci in delodajalci, vendar je treba poudariti, da je delovno razmerje zelo kompleksno razmerje, iz katerega izhaja za eno in za drugo stranko vrsta pravic in obveznosti. Tako je tudi

položaj delavca določen s sklopom vseh različnih pravic in obveznosti, ki iz delovnega razmerja zanj izhajajo. Plača je ena izmed njih, sicer zelo pomembna in velikokrat središče pozornosti, vendar na celovit delovnopravni položaj delavca močno vplivajo še drugi elementi delovnega razmerja (dolžina delovnega časa, odmori, letni dopust, druge odsotnosti iz dela, možnosti izobraževanja, osebnega razvoja, napredovanja). Prav tako z vidika delodajalca velja, da celotni stroški dela niso odvisni le od plač delavcev (Kresal 2000, 17).

Plača je sestavljena iz:

- osnovne plače,
- gibljivega dela plače,
- dodatkov,
- nadomestil,
- raznih bonitet.

3.1.1 Osnovna plača

Osnovna plača se navezuje na izhodiščne plače, ki so določene s kolektivno pogodbo po posameznih tarifnih razredih glede na zahtevnost dela. V skladu s KP osnovna plača za polni delovni čas, vnaprej določene delovne rezultate in normalne delovne pogoje ne sme biti nižja od relevantne izhodiščne plače (Kresal 2001, 165).

Osnovna plača delavca se določi glede na to, kako je ovrednoteno delovno mesto, torej v kateri tarifni in plačilni razred je glede na zahtevnost dela razvrščeno.

Oprelitev osnovne plače v KP vsebuje tri kriterije: delovni čas, delovne rezultate in delovne pogoje.

Po KP osnovna plača ni odvisna le od časa, v katerem delavec opravlja delo, ampak tudi od tega, ali pri tem doseže zahtevane delovne rezultate. Če delavec ne dosega zahtevanih delovnih rezultatov, je osnovno plačo mogoče znižati po merilih, ki veljajo za ugotavljanje delovne uspešnosti delavca. Kaj so vnaprej določeni delovni rezultati, ki jih mora delavec doseči, primarno izhaja iz sklenjene pogodbe o zaposlitvi in opredelitve vsebine njegovega dela. Vendar vsa dela niso takšna, da bi bilo primerno osnovno plačo vezati na doseganje določenih konkretno opredeljenih delovnih rezultatov; narava dela mora biti taka, da omogoča ustrezno objektivno oziroma kvantitativno merjenje doseženih rezultatov in njihovo primerjavo z zahtevanimi. Prav tako je mogoče višino osnovne plače delavca vezati na dosežene rezultate le, če se ti merijo na ustrezen način, ki omogoča objektivno oceno, ali je delavec izpolnil zahtevano. KP izrecno omenja, da se delovni rezultati merijo po vnaprej določenih kriterijih. Lahko se ugotavljajo individualno ali skupinsko. Pomembno je poudariti, da na osnovno plačo ne more vplivati, če delavec ne doseže delovnih rezultatov iz razlogov, ki niso na strani delavca; v tem primeru ima pravico do celotne osnovne plače.

Tretji kriterij, ki vpliva na določitev višine osnovne plače, pa so normalni delovni pogoji. Od njih je odvisna morebitna pravica do dodatkov k osnovni plači za neugodne delovne pogoje, če le-ti niso upoštevani že v osnovni plači. Osnovna plača delavcu pripada za normalne delovne pogoje. V skladu z določbo KP so to tisti pogoji, v katerih se delo pretežno opravlja; so sestavina zahtevnosti delovnega mesta in so vključeni v osnovno plačo (Kresal 2000, 65).

3.1.2 Gibljivi del plače – motivacijski vidik

Z upoštevanjem delovne uspešnosti delavca pri določitvi višine njegove plače se uveljavlja motivacijska vloga plače. Če delavec dosega dobre delovne rezultate, dobi višjo plačo, če dosega slabše rezultate, dobi nižjo plačo; to ga spodbuja, da svoje delo čim bolj opravlja.

Delovna uspešnost delavca se mora ugotavljati in ocenjevati po objektivnih in v naprej določenih kriterijih, ki so delavcem znani pred začetkom opravljanja dela, saj le tako lahko na delavce deluje motivacijsko. Osnova za ocenjevanje je količina, kvaliteta, gospodarnost, samostojnost, sposobnost dela na več delovnih mestih, inventivnost in inovativnost. Delovna uspešnost se lahko ugotavlja za posameznika, za posamezno zaključeno skupino delavcev, za vse delavce skupaj. Pogosto, predvsem pri kompleksnejših delih, ni moč ugotavljati delovne uspešnosti posameznega delavca, ampak se le-ta posredno kaže le preko doseženega uspeha poslovne enote kot uspešnost skupine, kateri delavec pripada, ali pa le preko poslovnega izida celotnega podjetja. Predvsem je pomembno, da kriteriji za ocenjevanje delovne uspešnosti niso arbitrarni, odvisni od samovolje tistega, ki odloča (Kresal 2000, 46).

Določanje meril za ocenjevanje delovne uspešnosti ZSDU uvršča v zadeve, ki sodijo v soodločanje delavcev. Če je pri delodajalcu vzpostavljen mehanizem kolektivne participacije delavcev, če obstoji svet delavcev, potem mora delodajalec predložiti predloge odločitev glede meril za ocenjevanje delovne uspešnosti delavcev v soglasje svetu delavcev. Dano soglasje sveta delavcev se šteje za dogovor med svetom in delodajalcem.

Del plače na podlagi uspešnosti poslovanja ureja KP. Gre za splošno določbo, ki sama po sebi še ni neposredno uporabna. Potreben je dogovor med delodajalcem in sindikatom. KP določa, da kriterije za določitev tega dela plače določita delodajalec in reprezentativni sindikat pri delodajalcu ob sprejemu poslovnega načrta, ob sprejemu odločitve o višini sredstev za izplačilo plače na tej podlagi pa se dogovorita tudi o tem, ali se ta del plače izplača v denarju, delnicah in o odložitvi njenega izplačila. Izrecno je določeno, da delavcu pripada ta del plače sorazmerno obračunanim plačam za efektivni delovni čas. Če delavec ni delal vse leto, mu torej pripada sorazmerno nižji znesek (Kresal 2000, 68).

3.1.3 Dodatki

V skladu z veljavnimi predpisi delavcem poleg osnovne plače pripadajo tudi dodatki zaradi različnih razlogov, ki se delijo v dve skupini: prvi se nanašajo na delovni čas, ki je za delavca manj ugoden; drugi pa na posebne obremenitve pri delu, neugodne vplive okolja in nevarnosti pri delu (Pirš 2006, 78).

Gre za različne posebne okoliščine, posebne lastnosti dela, ki opravičujejo večjo odmero za opravljanje takšnega dela, zato se plača poviša za ustrezne dodatke. Delavcu torej pripadajo dodatki za posebne delovne pogoje, ki niso upoštevani pri vrednotenju delovnega mesta in določitvi osnovne plače, izhajajo pa iz razporeditve delovnega časa:

- za nočno delo,
- za delo v nedeljo,
- za delo na praznike in dela proste dneve po zakonu,
- za izmensko delo,
- za deljen delovni čas,
- za delo preko polnega delovnega časa,
- za prekinitev dela.

Dodatek posebne vrste je dodatek na delovno dobo. Gre za periodično povečevanje plače za določen odstotek od osnovne plače za vsako izpolnjeno leto delovne dobe (Kresal 2000, 47).

3.1.4 Nadomestila

Nadomestila plače pripadajo delavcu v primeru različnih odsotnosti z dela, kot to določajo zakon in kolektivne pogodbe. ZDR za številne primere določa, da ima delavec pravico do nadomestila plače:

- za začasno presežne delavce za čas čakanja na delo ali za čas do prekvalifikacije,
- za trajno presežne delavce za čas do prekvalifikacije,
- za trajno presežne delavce, ki so invalidi ali starejši delavci, in jim delovno razmerje v skladu z zakonom ne preneha, za čas čakanja na delo,
- za trajno presežne delavce v času odpovednega roka,
- za odsotnosti zaradi osebnih okoliščin, izobraževanja, za dela proste dni, letni dopust,
- zaradi bolezni ali poškodbe, zaradi nege ožjega družinskega člana, zaradi spremstva, zaradi dajanja krvi, zaradi izolacije, zaradi presaditve organov v korist druge osebe,
- za porodniški dopust,

- za primer začasne odstranitve delavca,
- v času odpovednega roka za čas odsotnosti zaradi iskanja nove zaposlitve.

Nadomestilo plače za čas stavke je edino nadomestilo plače, ki ni predvideno z ZDR. Pravica je določena v 51. členu KP 2006 (Pirš 2006, 80).

Ob tem ZDR tudi napoti na druge zakone ali KP dejavnosti glede določitve višine nadomestila plače.

V zvezi z nadomestilom za čas odsotnosti zaradi bolezni ali poškodbe je osrednjega pomena zakon o zdravstvenem varstvu in zdravstvenem zavarovanju. Ena izmed pravic iz obveznega zdravstvenega zavarovanja, v katerega so obvezno vključeni vsi delavci v delovnem razmerju in zanj plačujejo prispevke, je tudi nadomestilo plače med začasno zadržanostjo od dela. V skladu z zakonom je nadomestilo plače med začasno zadržanostjo od dela zaradi bolezni ali poškodbe do 30 dni dolžan zagotoviti delodajalec v skladu s KP. KP določa, da je za primer bolezni ali poškodbe izven dela nadomestilo najmanj 80% osnove, za poklicno bolezen ali poškodbo pri delu pa nadomestilo v višini 100% osnove. Osnova je plača delavca za pretekli mesec za poln delovni čas.

Od 31. dne zadržanosti z dela zaradi bolezni ali poškodbe in v drugih primerih pa se nadomestilo plače zagotavlja iz zdravstvenega zavarovanja oziroma v breme Zavoda za zdravstveno zavarovanje Slovenije. Višina nadomestila znaša 100% osnove v primeru poklicne bolezni ali poškodbe pri delu in darovanja krvi, 90% osnove v primeru bolezni in 80% osnove v primeru poškodbe izven dela, nege ožjega družinskega člana, spremstva, izolacije, presaditve organov v korist druge osebe. Osnova je plača delavca iz preteklega leta. Zakon določa, da nadomestilo ne more biti nižje od zajamčene plače in ne višje od plače, ki bi jo delavec dobil, če bi delal.

Pravico do odsotnosti z dela z nadomestilom plače za čas porodniškega dopusta poleg ZDR ureja še Zakon o družinskih prejemkih. Osnova za nadomestilo plače za čas porodniškega dopusta je povprečna mesečna plača upravičenca v zadnjih 12 mesecih pred obveznim nastopom porodniškega dopusta.

Za nekatera druga nadomestila plače, npr. za čas letnega dopusta, za čas dela prostih dni, odsotnosti zaradi osebnih okoliščin, kot so smrt bližnjega sorodnika, poroka, selitev, pa višino nadomestila določajo KP dejavnosti (Kresal 2000, 47-49).

3.1.5 Bonitete

Bonitete so ugodnosti v naravi, ki jih zaposlenim in njihovim družinskim članom nudi delodajalec.

Za boniteto se v skladu z 39. členom ZDoh-2 štejejo:

- uporaba službenega vozila za privatne 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 delodajalec zagotovi zaradi zaposlitve nekdanjemu, sedanjemu ali prihodnjemu delojemalcu ali njegovemu družinskemu članu,
- pravico delojemalca do nakupa delnic.

Bonitete so obdavčene z vsemi prispevki in davki kot plače, če vrednost vseh bonitet v istem mesecu preseže znesek 13 evrov. Če bonitete v mesecu ne presežejo vrednosti 13 evrov, so neobdavčene.

3.2 Povračila stroškov v zvezi z delom

Povračila stroškov v zvezi z delom se izplačujejo v velikostih, kot jih določa KP, vendar pod pogoji in v zneskih, ki se ne všttevajo v davčno osnovo in osnovo za prispevke za socialno varnost (KP 2006, 37). Po tej določbi delodajalci niso dolžni izplačevati zneskov, ki se ne bi všttevili v davčno osnovo (Pirš 2006, 80).

Pomembno vlogo pri določanju zgornje višine za posamezno vrsto povračila stroškov, do katere so izvzeti iz obdavčitve, ima Uredba o višini povračil stroškov v zvezi z delom in drugih dohodkov, ki se ne všttevajo v davčno osnovo (Ur. l. RS, 140/2006). Nad tako določeno višino so zneski obdavčljivi, s tem se želi preprečiti zlorabe, ko bi pod označbo nekega povračila stroškov delodajalec delavcu izplačal velik znesek, ki bi dejansko predstavljal plačilo delavca ne pa povračilo stroškov v zvezi z delom.

Le-ti se ne obravnavajo kot dohodek delavca, ki je podlaga za obdavčitev, ampak se upošteva njihova funkcija, njihov namen, da naj bi le pokrivali stroške, ki jih je imel delavec pri delu, ne pa predstavljali obliko plačila in s tem dohodka delavca.

Vendar moram poudariti, da Uredba 07 določa le mejo, zgornje zneske, nad katero so ta povračila stroškov obdavčljiva, neposredno pa ne prepoveduje izplačevanja višjih zneskov od teh.

Med povračila stroškov v zvezi z delom štejemo:

- prehrano med delom,
- prevoz na delo in z dela,
- službena potovanja,
- terenski dodatek,
- nadomestilo za ločeno življenje.

3.2.1 Prehrana med delom

Delavci so upravičeni do prehrane med delom, če so na delu prisotni vsaj štiri ure. Če delavec organizirano prehrano uživa, ni upravičen do povračila stroškov, in nasprotno, če delodajalec ne organizira prehrane med delom, mora delavcem izplačati povračila stroškov za prehrano med delom (Pirš 2006, 80).

Znesek povračila za prehrano med delom, ki se ne všteje v davčno osnovo, je za vsak dan, ko je delojemalec prisoten na delu štiri ure ali več, do 5,54 evra. Če je delojemalec prisoten na delu deset ur ali več, se za ta dan poleg povračila stroškov za prehrano med delom v osnovo za davek od dohodka iz delovnega razmerja ne všteje povračilo stroškov za prehrano med delom do 0,69 evra za vsako dopolnjeno uro prisotnosti na delu po osmih urah prisotnosti (Štrekelj 2007, 291).

3.2.2 Prevoz na delo in z njega

Delavec je upravičen do povračila stroškov prevoza na delo in z njega za dneve prisotnosti na delu. To pomeni, da v času, ko delavec prejema nadomestilo plače, ni upravičen do povračila stroškov prevoza, kar je logično, saj mu tedaj taki stroški ne nastajajo (Pirš 2006, 80).

Delavcu pripada povračilo stroškov za prevoz na delo in z dela, ter se ne všteva v davčno osnovo dohodka iz delovnega razmerja, do višine stroškov javnega prevoza od najbližjega postajališča običajnega prebivališča do mesta opravljanja dela, če je mesto opravljanja dela vsaj en kilometer oddaljeno od delavčevega običajnega prebivališča. Če delavec iz utemeljenih razlogov ne more uporabljati javnega prevoznega sredstva, se v davčno osnovo ne všteva povračilo stroškov prevoza do višine 0,15 evra za vsak polni kilometer razdalje med običajnim prebivališčem in mestom opravljanja dela (Štrekelj 2007, 291).

3.2.3 Službena potovanja

Če delodajalec napoti delavca na službeno potovanje v Sloveniji, mu mora povrniti vse potne stroške, stroške prenočevanja in dnevnic, ki je namenjena povračilu stroškov za prehrano.

Delavec je upravičen do povračila tistih stroškov prevoza, ki so mu na službenem potovanju nastali, jih dokaže z računi in se ne vštevajo v davčno osnovo. Poleg klasičnih stroškov, ki so povezani s prevozom (z javnim, osebnim, najetim ali s kombiniranim prevoznim sredstvom), je upravičen še do povračil stroškov za takse (letališke takse, peronske karte in podobno), povračilo stroškov za gorivo, če se uporablja službeno vozilo, cestnine in parkirnine ter povračilo stroškov za prevoz in prenos stvari oziroma prtljage. V primeru, da delavec uporablja lastno prevozno sredstvo, se povračilo stroškov prevoza na službenem potovanju ne všteva v davčno

osnovo do višine 0,29 evra za vsak prevožen kilometer. Povračilo stroškov na službenem potovanju se ne všteva v davčno osnovo, če je dokumentirano s potnim nalogom in z računi. Iz potnega naloga mora biti razvidna odobritev delodajalca za posamezno vrsto prevoza.

Delavec je upravičen do povračila stroškov prenočevanja v znesku plačanega računa v hotelu kategorije, nižje od luksuzne. Povračilo stroškov prenočevanja na službenem potovanju se ne všteva v davčno osnovo, če je dokumentirano s potnim nalogom in z računi.

V KP so velikosti dnevnic določene z zneski, ki so enaki zneskom iz davčne uredbe. Če traja službeno potovanje v Republiki Sloveniji:

- nad 12 do 24 ur, se v davčno osnovo dohodka iz delovnega razmerja ne všteva dnevnic do višine 15,02 evra,
- nad 8 do 12 ur, se v davčno osnovo dohodka iz delovnega razmerja ne všteva dnevnic do višine 7,51 evra,
- nad 6 do 8 ur, se v davčno osnovo dohodka iz delovnega razmerja ne všteva dnevnic do višine 5,26 evra (Štrekelj 2007, 291-292).

Če traja službeno potovanje v tujini:

- nad 14 do 24 ur, se v davčno osnovo dohodka iz delovnega razmerja ne všteva dnevnic do višine zneska, ki je za posamezno državo oz. območje določen v predpisu Vlade Republike Slovenije, ki ureja povračila stroškov za službena potovanja v tujino,
- nad 8 do 14 ur, se v davčno osnovo dohodka iz delovnega razmerja ne všteva dnevnic do 75 odstotkov zneska iz predpisa Vlade,
- nad 6 do 8 ur, se v davčno osnovo dohodka iz delovnega razmerja ne všteva dnevnic do višine 25 odstotkov zneska iz predpisa Vlade (Štrekelj 2004, 101-104).

V nadaljevanju je prikazana tabela s stroški dnevnic za tujino, predpisana s strani Vlade RS.

Tabela 3.1 Predpis Vlade RS, ki določa zneske tujih dnevnic

Država/mesto	Znesek dnevnice v USD ali EUR
Avstralija	60 USD
Albanija	40 EUR
Andora	40 EUR
Avstrija	55 EUR
Belgija	63 EUR
Bolgarija	40 EUR
Bosna in Hercegovina	40 EUR
Češka	40 EUR
Črna gora	40 EUR
Hrvaška	40 EUR
Irska	55 EUR
Italija	55 EUR
Latvija	40 EUR
Madžarska	40 EUR
Makedonija	40 EUR
Nemčija	55 EUR
Srbija	40 EUR
Ukrajina	40 EUR
Moskva	80 EUR

Vir: Vlada RS 2007.

3.2.4 Terenski dodatek

Terenski dodatek oziroma povračilo stroškov za delo na terenu se izplača delavcu, ki najmanj dva dni zaporedoma dela in prenočuje izven kraja svojega običajnega prebivališča in izven kraja sedeža delodajalca, ter mu delodajalec zagotovi prehrano in prenočevanje, se do višine 3,13 evra ne vštevava v davčno osnovo dohodka iz delovnega razmerja delavca (Štrekelj 2007, 292).

3.2.5 Nadomestilo za ločeno življenje

Nadomestilo za ločeno življenje pripada delavcu, ki opravlja delo izven kraja, kjer živi s svojo družino, ter zaradi službenih potreb v času delovnih obveznosti prebiva ločeno od svoje družine.

Družina je življenjska skupnost staršev in otrok, določena s predpisi o zakonski zvezi in družinskih razmerjih, pri čemer se šteje, da ta skupnost obstaja le do otrokovega dopolnjenega osemnajstega leta starosti oziroma največ do dopolnjenega

šestindvajsetega leta starosti, če se otrok redno šola. Prav tako je družina življenjska skupnost zakoncev oziroma zunajzakonskih partnerjev.

Znesek nadomestila za ločeno življenje, ki se ne všteva v davčno osnovo dohodka iz delovnega razmerja delavca, znaša 334 evrov mesečno (Štrekelj 2007, 292).

3.3 Drugi osebni prejemki

Prav tako kot pri povračilih stroškov v zvezi z delom tudi pri drugih osebnih prejemkih igra Uredba 07 pomembno vlogo pri določanju zgornje višine zneska, do katerega se posamezen prejemek ne všteva v davčno osnovo dohodka iz delovnega razmerja delavca.

3.3.1 Regres za letni dopust

Regres za letni dopust pripada delavcu enkrat letno. Pravica do izplačila regresa za letni dopust je vezana na pravico do izrabe letnega dopusta.

Delavec pridobi pravico do celotnega regresa za letni dopust, ko mu preteče čas nepretrganega delovnega razmerja, ki ne sme biti daljši od šestih mesecev, ne glede na to, ali delavec dela polni delovni čas ali krajši delovni čas od polnega. Delavec ima pravico do izrabe 1/12 regresa za letni dopust za vsak mesec dela v posameznem koledarskem letu, če v koledarskem letu, v katerem je sklenil delovno razmerje, ni pridobil pravice do celotnega regresa za letni dopust.

ZDR določa, da je delodajalec dolžan delavcu izplačati regres za letni dopust najmanj v višini minimalne plače.

KP določa višje zneske regresa za letni dopust od minimalne plače, še vedno pa je narava KP taka, da zapisuje vedno najmanjše pravice, delodajalec pa lahko izplača več, kot določa KP.

V Ur. l. RS, 76/2006 z dne 20. 7. 2006 je bila objavljena Kolektivna pogodba o načinu usklajevanja plač, povračilu stroškov v zvezi z delom in regresu za letni dopust. V 12. členu Pogodbe je opredeljena višina regresa za letni dopust za leto 2007, ki znaša najmanj 617,59 evrov, oziroma v podjetjih z izgubo v preteklem poslovnem letu najmanj 542,48 evrov.

Delodajalec in sindikat pri delodajalcu se pod pogojem, da so tekoči poslovni rezultati ugodni, lahko dogovorijo za višji znesek regresa za letni dopust, kot je določen s Pogodbo.

Večje izplačilo tudi z davčnega vidika ni sporno, dokler ni prekoračena meja 70 % povprečne plače predpreteklega meseca zaposlenih v RS. Do omejitve 70 % povprečne plače predpreteklega meseca zaposlenih v RS je regres za letni dopust obremenjen z dohodnino, če pa omejitev preseže, je obremenjen še s prispevki za socialno varnost.

Regres za letni dopust se mora delavcu izplačati najkasneje do 1. julija tekočega koledarskega leta, v primeru nelikvidnosti delodajalca pa se lahko določi kasnejši rok

izplačila regresa, vendar najkasneje do 1. novembra tekočega koledarskega leta (Pirš 2006, 227).

3.3.2 Jubilejna nagrada

Jubilejna nagrada je enkratni denarni znesek, ki pripada delavcu na podlagi izpolnitve določene dolžine delovne dobe pri delodajalcu. Predstavlja neke vrste odmeno za delavčevo zvestobo, pripadnost oziroma stalnost njegove zaposlite pri določenem delodajalcu.

Jubilejna nagrada pripada delavcem za delovno dobo pri zadnjem delodajalcu:

- za 10 let delovne dobe pri zadnjem delodajalcu,
- za 20 let delovne dobe pri zadnjem delodajalcu,
- za 30 let delovne dobe pri zadnjem delodajalcu,
- za 40 let delovne dobe pri zadnjem delodajalcu (ni določena po vseh KP dejavnosti).

Višine jubilejnih nagrad so določene v tarifnih prilogah KP dejavnosti. Izplača se v roku enega meseca po dopolnitvi jubileja. Za delo pri zadnjem delodajalcu se šteje tudi delovna doba pri delodajalcih, ki so pravni nasledniki zadnjega delodajalca (Kresal 2000, 72-73).

Zneski, do katerih se jubilejna nagrada ne všteva v osnovo za davek od dohodka iz delovnega razmerja, so:

- 460 evrov za 10 let delovne dobe,
- 689 evrov za 20 let delovne dobe,
- 919 evrov za 30 let delovne dobe,
- 919 evrov za 40 let delovne dobe (Štrekelj 2007, 292).

3.3.3 Odpravnina ob upokojitvi

Odpravnina ob upokojitvi pripada delavcu v višini dveh povprečnih mesečnih plač v RS za pretekle tri mesece oziroma v višini dveh povprečnih mesečnih plač delavca za pretekle tri mesece, če je zanj to ugodneje. Povprečna mesečna plača v RS je podatek, ki se mesečno spreminja, zato je potrebno upoštevati zadnji znani, v mesecu izplačila objavljeni podatek o gibanju plač, ki ga v Uradnem listu mesečno objavlja Statistični urad RS.

Delavcem, ki delajo s krajšim delovnim časom od polnega, pripada odpravnina ob upokojitvi v sorazmernem znesku.

Odpravnina ob upokojitvi pripada delavcu ne glede na razlog upokojitve (Kresal 2000, 74).

Znesek, do katerega se odpravnina ob upokojitvi ne všteva v osnovo za davek od dohodka iz delovnega razmerja, je 3.443 evrov (Štrekelj 2007, 292).

3.3.4 Odpravnina zaradi odpovedi pogodbe o zaposlitvi

Delodajalec lahko po ZDR odpove pogodbo o zaposlitvi iz poslovnih razlogov ali zaradi razloga nesposobnosti delavca. S poslovnim razlogom je mišljeno prenehanje potreb po opravljanju dela pod pogoji iz pogodbe o zaposlitvi zaradi ekonomskih, organizacijskih, tehnoloških, strukturnih ali podobnih razlogov na strani delodajalca, v širšem pomenu pa so poslovni razlogi, zaradi katerih delavcem tudi pripadajo odpravnine po 109. členu ZDR, še začetni postopki prisilne poravnave, stečaja, likvidacije in drugi začetni postopki prenehanja delodajalca.

V osnovo za davek od osebnih prejemkov se ne všteva odpravnina zaradi odpovedi pogodbe o zaposlitvi, ki je določena kot pravica iz delovnega razmerja in izplačana pod pogoji, ki jih določa ZDR, v velikosti, ki jo je delodajalec dolžan izplačati na podlagi 109. člena ZDR, vendar največ do velikosti desetih povprečnih mesečnih plač zaposlenih v RS.

Po drugem odstavku 109. člena ZDR pripada delavcu odpravnina v višini:

- ena petina povprečne plače delavca za vsako leto dela pri delodajalcu (oziroma njegovih pravnih naslednikih), če je pri njem zaposlen več kot eno leto do pet let,
- ena četrtnina povprečne plače delavca za vsako leto dela pri delodajalcu (oziroma njegovih pravnih naslednikih), če je pri njem zaposlen pet do petnajst let,
- ena tretjina povprečne plače delavca za vsako leto dela pri delodajalcu (oziroma njegovih pravnih naslednikih), če je pri njem zaposlen nad petnajst let (Hieng 2004, 21).

3.3.5 Solidarnostna pomoč

V primeru smrti delavca ali njegovega ožjega družinskega člana, ki ga je delavec vzdrževal, njegovim družinskim članom oziroma delavcu pripada solidarnostna pomoč.

Solidarnostna pomoč se lahko dodeli tudi v primeru težje invalidnosti ali daljše bolezni delavca, elementarne nesreče ali požara, ki prizadene delavca.

Višine solidarnostnih pomoči so določene v tarifnih prilogah KP dejavnosti.

Znesek, do katerega se solidarnostna pomoč ne všteva v davčno osnovo dohodka iz delovnega razmerja:

- v primeru smrti delavca ali ožjega družinskega člana je 3.443 evrov,

- v primeru težje invalidnosti, daljše bolezni, elementarne nesreče, požara je 1.252 evrov (Štrekelj 2007, 292).

3.3.6 Plačila vajencem, dijakom in študentom

Dohodke vajencev, dijakov in študentov, ki niso v delovnem razmerju, temveč se njihovi dohodki tako obravnavajo le za potrebe obdavčitve, zato umeščam pod druge osebne prejemke.

Vajenci, dijaki in študenti, ki morajo v skladu s predpisi, ki urejajo vzgojo in izobraževanje, opraviti obvezno prakso, dobijo za opravljeno delo določeno plačilo kot nagrado.

Plačila dijakom in študentom za obvezno praktično delo se ne všttevajo v davčno osnovo dohodka iz delovnega razmerja po Uredbi 07 do višine 172 evrov za opravljeno obvezno praktično delo v obdobju enega meseca.

Plačila vajencem za obvezno praktično delo se ne všttevajo v davčno osnovo dohodka iz delovnega razmerja, glede na letnik šolanja, do višine:

- 84 evrov na mesec za 1. letnik,
- 126 evrov na mesec za 2. letnik,
- 167 evrov na mesec za 3. letnik,
- 167 evrov na mesec za 4. letnik (Štrekelj 2007, 292).

V primeru, da znesek mesečnega izplačila presega Uredbo 07, je Davčnemu uradu Republike Slovenije potrebno predložiti obrazec REK-1a.

3.4 Stroški dela, ki ne izhajajo iz delovnega razmerja

Stroške dela predstavljajo tudi izplačila, ki ne izhajajo iz delovnega razmerja, pa vendar predstavljajo podjetju – plačniku davka strošek, ki ga mora za zavezanca izračunati in odtegniti ter ga prenesti državnemu proračunu oziroma drugim pristojnim prejemnikom davkov ter obračun predložiti Davčnemu uradu Republike Slovenije na obrazcu REK-2, kar bo kasneje obrazloženo v poglavju Obremenitev stroškov dela. Najpogostejši stroški dela, ki ne izhajajo iz delovnega razmerja, so:

- izplačila po pogodbi o delu,
- izplačila po avtorski pogodbi,
- izplačila sejin članom nadzornega sveta.



4 OBDAVČITEV STROŠKOV DELA

Stroške dela za primer plače za zaposlenega na obrazcu za obračun davčnih odtegljajev od dohodkov iz delovnega razmerja zajema prikaz stroškov za prispevke, ki se obračunajo iz bruto plače, in sicer iz bruta in na bruto plačo.

4.1 Obdavčitev plače in stroškov dela, ki presegajo Uredbo 07

Milost v svoji knjigi opisuje obdavčitev plač:

»Plače so eden od dohodkov fizičnih oseb, zato zapadejo v režim obdavčitve. Od prejetih plač se prejemnikom obračuna davek po odbitku neposredno ob samem izplačilu plač. Prav tako se od teh osebnih prejemkov delavcem odtegnejo prispevki za socialno varnost.« (Milost in Milunovič 2001, 85)

Poleg plač, ki jih prejmejo delavci za opravljeno delo, se plačujejo tudi prispevki za socialno varnost in davek od osebnih prejemkov tudi od stroškov dela, ki presegajo Uredbo 07.

4.1.1 Prispevki za socialno varnost

Sistem socialne varnosti v državi ureja osnovne socialne pravice državljanov, ki izvirajo iz naslova zaposlitve. Socialne pravice so v večini razvitih demokratičnih držav urejene s prispevki, ki se obračunavajo in plačujejo od plač in predstavljajo obvezne dajatve. Zato imajo pomemben vpliv na stroške dela in na konkurenčnost podjetij na svetovnem tržišču. Sistem socialne varnosti zajema dva osnovna sklopa socialnih pravic:

- sistem pokojninskega zavarovanja in
- sistem zdravstvenega zavarovanja.

Slovenija je v naši novi ustavi opredeljena kot pravna in socialna država. Ekonomska osnova za zagotavljanje temeljnih pravic socialne varnosti je pri nas urejena s prispevki od plač in drugih prejemkov zaposlenih.

Sistem socialnih pravic veže nase obveznost plačevanja prispevkov za socialno varnost. Naslednja shema prikazuje povezavo socialnih pravic in dajatev za socialno varstvo. Iz tabele 3.2 je razvidno, da v Sloveniji sistem pokojninskega in invalidskega zavarovanja dodatno dopolnjuje še sistem zavarovanja za primer brezposelnosti.

V Sloveniji se je reforma pravic iz socialnega varstva in obveznih dajatev izvajala od leta 1993 dalje. Ker so to področja zelo občutljivih socialnih in človekovih pravic, je potrebno te spremembe izvajati s široko demokratično podporo in na podlagi temeljitih projekcij na družbeno ekonomski razvoj. To so tudi razlogi, da poteka reforma sistema socialnega varstva počasi in v faznih rešitvah (Milost in Milunovič 2001, 87).

V nadaljevanju prikazana tabela nam prikazuje povezavo socialnih pravic in dajatev za socialno varnost, ter da sistem pokojninskega in invalidskega zavarovanja dodatno dopolnjuje še sistem zavarovanja za primer brezposelnosti.

Slika 4.1 Dajatve za socialno varnost in pravice iz naslova socialne varnosti



Vir: Milost in Milunovič 2001, 87.

Dva sklopa pravic socialnega varstva vežeta nase dva sklopa dajatev. Prispevki za socialno varnost so dajatve, ki jih plačujejo zavarovanci – delavci in delodajalci v določenem razmerju, ki naj bi zagotavljal sorazmerno obremenitev obeh subjektov.

Tabela v nadaljevanju prikazuje obremenitve plač s prispevki v članicah Evropske unije.

Tabela 4.1 Prispevne stopnje za socialno varstvo v Evropski uniji

Država	Delojemalec	Delodajalec	Skupaj
Poljska	0,00 %	48,00 %	48,00 %
Madžarska	11,00 %	47,00 %	58,00 %
Češka	13,25 %	35,25 %	48,50 %
Slovaška	12,00 %	38,00 %	50,00 %
Slovenija	22,10 %	16,10 %	38,20 %
Avstrija	17,50 %	23,60 %	41,10 %
Nemčija	18,30 %	18,30 %	36,60 %
Italija	10,00 %	46,00 %	56,00 %
Nizozemska	29,30 %	7,20 %	36,50 %
Portugalska	11,00 %	24,50 %	35,50 %
Španija	6,10 %	31,60 %	37,70 %

Vir: Milost in Milunovič 2001, 90.

Osnovni cilj pokojninskega sistema je zagotoviti sedanjim generacijam zavarovancev znosno breme dajatev in ob tem bodočim generacijam upokoencev zagotoviti prejemanje pokojnin.

Če gledamo na pokojninski sistem z vidika poslovne politike podjetja, nas predvsem zanimata dva vidika:

- kakšne dajatve bremenijo živo delo,
- kakšna je socialna varnost zaposlenih v starosti ali v primeru invalidnosti.

Z vidika kadrovske politike je pomembna relacija med vplačanimi prispevki in višino pokojnine z v naprej znanim obsegom pravic iz pokojninskega zavarovanja. Za vodenje politike upravljanja s človeškimi viri in za motiviranje zaposlenih je prav tako pomembna možnost odločitve delodajalcev za dodatno zavarovanje zaposlenih.

Pomen, ki ga za podjetje ima pokojninsko zavarovanje, lahko strnemo v naslednje dejavnike:

- čim nižji prispevki in stroški dela,
- vnaprej znana raven pravic iz pokojninskega zavarovanja,
- večja soodvisnost pokojnin od vplačanih prispevkov,
- relativna izenačenost zavezancev za prispevek,
- možnost fleksibilnosti delodajalcev pri dodatnem zavarovanju,
- izločitev socialnih kategorij in prenos v proračun,
- davčne olajšave za pokojninsko varčevanje.

Za doseganje znosne višine prispevnih stopenj pokojninskega zavarovanja je pomembna razmejitev obveznosti za izplačilo pokojnin od socialnih kategorij zavarovancev, ki jih je potrebno izločiti v proračun in ne bremenijo prispevnih stopenj pokojninskega zavarovanja.

Osnovna izhodišča sistema zdravstvenega zavarovanja obsegajo:

- obvezno zdravstveno zavarovanje in
- prostovoljno zdravstveno zavarovanje.

Namen obveznega zdravstvenega zavarovanja je zagotoviti zavarovancem minimalen obseg pravic zdravstvenega zavarovanja, vsem pod enakimi pogoji. Ta del zavarovanja se krije z obvezno prispevno stopnjo zavarovancev in delodajalcev. Sistem obveznega zdravstvenega zavarovanja vključuje tudi starševsko varstvo.

Prostovoljno zdravstveno zavarovanje pa je skrb posameznika za njegovo zdravje in njegova izbira je ali bo plačeval dodaten prispevek, ki predstavlja v bistvu nadstandard.

4.1.2 Dohodnina

Dohodnina je davek od dohodkov fizičnih oseb. Zavezanci za dohodnino so le fizične osebe ne glede na starost. S 1. januarjem 2007 je stopil v uporabo novi Zakon o dohodnini (ZDoh-2), ki ni prinesel bistvenih sprememb in novosti v primerjavi z ZDoh-

1 (v veljavi od 1. januarja 2005 do konca leta 2006). Med pomembne novosti spada spremenjena dohodninska lestvica, ki ima po novem le tri davčne razrede s stopnjami 16, 27 in 41 odstotkov, ki se ohranjajo tudi v letu 2008, za razliko od prej veljavne, ki je imela pet razredov s stopnjami 16, 33, 38, 42 in 50 odstotkov. S temi stopnjami so obdavčeni dohodki iz zaposlitve, dohodki iz dejavnosti, dohodki iz osnovne kmetijske in osnovne gozdarske dejavnosti, dohodki iz oddajanja premoženja v najem in dohodki iz prenosa premoženjskih pravic.

Splošna olajšava, ki se prizna vsem zavezancem, se je povečala in znaša 2.959,60 evrov, ukinjene pa so olajšave za različne namene (reševanje stanovanjskega problema, nakup zdravil, učbenikov ipd.).

Od 1. januarja 2007 je v uporabi tudi nov Zakon o davčnem postopku (ZDavP-2) (Ur. l. RS, 117/2006). Pri administrativnem postopanju v zvezi z dohodnino je v načelu ohranjen postopek, ki je bil določen s prejšnjim zakonom (ZDavP-1), to pomeni, da je zadržana letna odmera na podlagi davčne napovedi zavezanca, akontiranje se bo še naprej izvajalo z davčnim odtegljajem, obračunom davka in tudi na podlagi napovedi.

Dohodnina je prihodek državnega proračuna, zavezanec za obračun in plačilo dohodnine je pravna oseba, ki izplačuje obdavčljive dohodke, konkretno podjetje, v katerem smo zaposleni. Plačilo dohodnine mora biti izvedeno na dan izplačila plače.

V nadaljevanju prikazana tabela predstavlja dohodninsko lestvico za davčno leto 2008.

Tabela 4.2 Dohodninska lestvica za davčno leto 2008

če znaša osnova za davek		zneski v evrih			
nad	do	znaša davek			
	7.187,60	+16 %			
7.187,60	14.375,20	1.150,02	+27 %	nad	7.187,60
14.375,20		3.090,67	+41 %	nad	14.375,20

Vir: Ministrstvo za finance 2008.

Za potrebe obdavčitve stroškov dela se letno dohodninsko lestvico razdeli na dvanajstine, zato sledi lestvica, ki jo uporabljamo pri mesečnih obračunih plač in stroškov dela, ki presegajo Uredbo 07.

Tabela 4.3 Mesečna dohodninska lestvica za davčno leto 2008

če znaša osnova za davek		znaša davek		zneski v evrih	
nad	do			nad	
	598,97		+16 %		
598,97	1.197,93	95,84	+27 %	nad	598,97
1.197,93		257,56	+41 %	nad	1.197,93

Vir: Ministrstvo za finance 2008.

Pri obdavčitvi stroškov dela pa moramo upoštevati tudi olajšave, ki jih določa ZDoh-2.

Splošna olajšava je namenjena vsem zavezancem pod pogojem, da drug rezident zanje ne uveljavlja posebne olajšave za vzdrževanega družinskega člana. Zmanjšanje letne davčne osnove za leto 2008 se prizna v višini 2.959,60 evrov oziroma 246,63 evrov na mesec.

Poleg splošne olajšave pa se z namenom manjše obdavčitve plače z dohodnino za razbremenitev zaposlenih z nižjimi dohodki uveljavi Zakon o spremembah in dopolnitvah zakona o dohodnini - ZDoh-2A (Ur. l. RS, 10/2008), ki določa še dodatno olajšavo v primeru:

- da se rezidentu, katerega skupni dohodek iz naslova dohodka iz zaposlitve, skupaj z vsemi drugimi dohodki, ki jih prejme v letu, za katero se odmerja dohodnina, ne presega davčne osnove 6.800,00 evrov, prizna zmanjšanje letne davčne osnove v višini 2.000,00 evrov letno oziroma za potrebe izračuna plače 166,67 evrov mesečno,
- da se rezidentu, katerega skupni dohodek iz naslova dohodka iz zaposlitve, skupaj z vsemi drugimi dohodki, ki jih prejme v letu, za katero se odmerja dohodnina, presega davčno osnovo 6.800,00 evrov in ne presega davčne osnove 9.000,00 evrov, prizna zmanjšanje letne davčne osnove v višini 1.000,00 evrov letno oziroma za potrebe izračuna plače 83,33 evrov mesečno.

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

- za prvega otroka in za vsakega drugega vzdrževanega družinskega člana 2.183,76 evrov na leto oziroma 181,98 evrov na mesec; za vzdrževanega otroka, ki potrebuje posebno nego in varstvo in ima pravico do dodatka za nego otroka, 7.912,70 evrov na leto oziroma 659,39 evrov na mesec,
- za drugega vzdrževanega otroka se olajšava poveča za 190,26 evrov na leto oziroma za 15,85 evrov na mesec,

- za tretjega vzdrževanega otroka se olajšava poveča za 1.775,76 evrov na leto oziroma za 147,98 evrov na mesec,
- za četrtega vzdrževanega otroka se olajšava poveča za 3.361,26 evrov na leto oziroma za 280,10 evrov na mesec,
- za petega vzdrževanega otroka se olajšava poveča za 4.946,76 evrov na leto oziroma za 412,23 evrov na mesec,
- za šestega in vse nadaljnje vzdrževane otroke se olajšava poveča za 1.585,50 evrov na leto oziroma za 132,12 evrov na mesec glede na višino olajšave za prejšnjega vzdrževanega otroka (Pravilnik o določitvi olajšav in lestvice za odmero dohodnine za leto 2008).

4.1.3 Davek na izplačane plače

Davek na izplačane plače plačujejo pravne in fizične osebe, ki izplačujejo plače in so po posebnih zakonih zavezanci za plačevanje prispevkov za pokojninsko in invalidsko zavarovanje, obvezno zdravstveno zavarovanje, starševsko varstvo in za zaposlovanje.

Davek se obračunava in plačuje od bruto plač. Davek se obračunava ob izplačilu plač, plača pa se v šestih dneh po izplačilu plač.

Lestvica davka na izplačane plače se letno spreminja, s 1. januarjem 2009 pa preneha obveznost plačevanja davka na izplačane plače.

V nadaljevanju je prikazana tabela s stopnjami davka na izplačane plače v letu 2008.

Tabela 4.4 Stopnje davka od 1. januarja 2008 do 31. decembra 2008

če znaša mesečna bruto plača zaposlenega		zneski v evrih		
		znaša stopnja davka		
	do	688,53	0,0 %	
nad	688,53	do	1.669,17	1,1 %
nad	1.669,17	do	3.129,69	2,3 %
nad	3.129,69			4,4 %

Vir: Ministrstvo za finance 2006.

4.1.4 Davčna uredba - Uredba 07

Uredba o višini povračil stroškov v zvezi z delom in drugih dohodkov, ki se ne všttevajo v davčno osnovo (Ur. l. RS, 140/2006), je nadomestila prejšnjo Uredbo 05 ter pričela veljati s 1. januarjem 2007. Uredba 07 se uporablja za namene, ki jih predpisujejo:

- Zakon o dohodnini (Ur. l. RS, 117/2006); prejemki izplačani do zgornjih zneskov, ki jih navaja Uredba 07, se ne všttevajo v davčno osnovo;
- Zakon o prispevkih za socialno varnost (Ur. l. RS, 97/2001); od prejemkov, izplačanih nad zgornjimi zneski, ki jih določa Uredba 07, se obračunajo in plačajo prispevki delodajalca in delojemalca za socialno varnost.

Uredba 07 je ohranila načelo:

- prejemki so določeni v stalnih zneskih – se ne usklajujejo,
- navedeni so pogoji, pod katerimi se izplačani prejemki ne všttevajo v davčno osnovo.

Uredba 07 določa zgornje zneske povračil stroškov v zvezi z delom in drugih dohodkov ter pogoje, pod katerimi se izplačani prejemki ne všttevajo v osnovo za davek od dohodka iz delovnega razmerja. Torej se davčna uredba uporablja izključno v davčne namene in ne določa pravic delavcev.

Večina pravic in obveznosti delavcev in delodajalcev je opredeljenih v KP dejavnosti ali v splošnih aktih delodajalca ali v pogodbah o zaposlitvi. Ena od vsebin naštetih pravnih aktov so tudi različni prejemki iz delovnega razmerja.

Stranke KP se dogovorijo o velikosti prejemkov in pogojih za njihovo izplačilo. Velikosti so praviloma določene na dva načina:

- Z nominalnimi zneski, ki so lahko večji, enaki ali manjši kot zgornji zneski iz davčne uredbe. V tem primeru sprememba davčne uredbe ne vpliva na spremembo delavčeve pravice. Delodajalec je dolžan izplačati prejemke, kolikršne določa ustrezna KP, čeprav so ti zneski celo večji, kot jih določa davčna uredba. V takem primeru je razlika med zgornjim zneskom, ki ga določa davčna uredba, in izplačanim zneskom dodatno obremenjena z davki in prispevki delodajalca in delojemalca za socialno varnost.
- S sklicevanjem na davčno uredbu, pri čemer sta najpogosteje uporabljena dva načina:
 - dobesedna navedba naslova davčne uredbe s podatkom o uradnem listu ali brez njega ali
 - opisno, na primer »v velikosti zgornjega zneska, določenega v vladni uredbi«.

Ne glede na izbrani način sklicevanja na davčno uredbu se ob vsakokratni spremembi zneska v davčni uredbi spremeni tudi znesek, do katerega je delavec upravičen. To pomeni, da sprememba vsebine davčne uredbe vpliva na obseg delavčevih pravic. Izjema od tega pravila so KP, ki so velikosti prejemkov določile pred letom 2005 in se sklicevale na takrat veljavno Uredbo 94.

Trditev, da so delavci upravičeni do prejemkov v velikosti zgornjih zneskov, ki jih določa davčna uredba, velja le, kadar je velikost prejemka v KP izenačena z velikostjo, ki jo določa davčna uredba. Sicer pa so delavci upravičeni najmanj do zneskov iz KP ne glede na to, ali so ti manjši ali večji od zneskov iz davčne uredbe. Delodajalci lahko izplačajo tudi večje prejemke od tistih v KP. O večjem izplačilu delodajalec odloča prostovoljno.

Smiselno je, da stranke KP pri določanju prejemkov ne presežejo zneskov in dosledno spoštujejo pogoje iz davčne uredbe, ker se tako ob izplačilu izognejo dodatnim stroškom.

V nekaterih KP dejavnosti so velikosti prejemkov določene z zneski, ki presegajo zgornje zneske iz davčne uredbe, ali pa se velikosti prejemkov izračunajo iz dogovorjenih osnov (na primer povprečne mesečne ali trimesečne plače v RS), ki se praviloma iz meseca v mesec povečujejo in zato obstaja možnost, da prejemki presežejo zgornje zneske iz davčne uredbe.

Stranke posameznih KP dejavnosti so se dogovorile, da bodo spoštovale v KP dogovorjena povračila stroškov v zvezi z delom, druge osebne prejemke ter nagrade vajencev, dijakov in študentov, vendar pod pogoji, pod katerimi se ne všttevajo v davčno osnovo in osnovo za prispevke za socialno varnost. Gre za tako imenovano pravico do prilagoditve prejemkov po KP davčni uredbi. Če znesek iz KP presega zgornji znesek iz davčne uredbe ali če niso izpolnjeni pogoji za izplačilo prejemka, kot jih določa davčna uredba, je pod pogojem, da je v KP predvidena pravica do prilagoditve davčni uredbi, delavec upravičen le do prejemka, ki ni obremenjen z davki in s prispevki. Torej do zgornjega zneska, določenega v davčni uredbi. Če so v KP delodajalca dogovorjeni prejemki, ki presegajo tiste po davčni uredbi, so za delodajalca zavezujoči, čeprav je na ravni ustrezne KP dejavnosti dogovorjena pravica do prilagoditve davčni uredbi. Te delodajalec ne more neposredno uporabljati, pač pa se mora o pravici dogovoriti s sindikatom in jo vključiti v KP pri delodajalcu. Osnovni namen sklenitve KP delodajalca ali sprejetja splošnega akta delodajalca je določiti pravice in obveznosti delavcev in delodajalcev ugodneje ali podrobneje, kot so določene v aktih širše ravni. Če pravica do prilagoditve davčni uredbi ne bi bila posebej določena v KP pri delodajalcu, bi izplačevanje manjših zneskov, kot jih določa KP pri delodajalcu, kršilo pravice iz te KP.

Po KP dejavnosti, v katerih pravica do prilagoditve davčni uredbi ni dogovorjena, delodajalci praviloma ne smejo izplačevati manjših prejemkov, kot jih predvideva KP, ki jih neposredno zavezuje. Pravice iz neposredno zavezujoče KP je treba spoštovati, čeprav zneski in pogoji presegajo davčne omejitve in je zato razlika nad zneski po davčni uredbi obremenjena z davkom in s prispevki za socialno varnost. Če pravica do prilagoditve davčni uredbi ni predvidena v KP dejavnosti, se tudi delodajalec in sindikat v KP delodajalca zanjo ne moreta dogovoriti. Taka določba bi bila glede na prvi

odstavek 5. člena Zakona o kolektivnih pogodbah (Ur. l. RS, 43/2006) neveljavna, saj se je v KP ožje ravni (KP pri delodajalcu) mogoče dogovoriti le za ugodnejše pravice, kot jih določa KP širše ravni (KP dejavnosti).

Davčno so poleg velikosti zneskov pomembni tudi pogoji, ki morajo biti izpolnjeni, da se izplačani prejemek ne všteje v davčno osnovo. V KP preprosto ni mogoče prenesti vseh teh pogojev.

Za lažje razumevanje navajam nekaj najpogostejših primerov, ko je izplačani prejemek v celoti ali delno obremenjen z davkom in s prispevki, čeprav ne presega zgornjega zneska iz davčne uredbe:

- povračilo stroškov prehrane med delom, če je delavec na delovnem mestu manj kot 4 ure,
- dnevnic v primeru enodnevnega službenega potovanja v Sloveniji delavcu, ki dela pretežno na terenu,
- dnevnic v primeru organiziranega zajtrka,
- povračilo stroška prevoza na delo in z njega v deljenem delovnem času,
- povračilo stroškov prevoza na delo in z njega za čas, ko delavec ni na delovnem mestu,
- terenski dodatek, če delodajalec ni organiziral prehrane ali prenočišča,
- nadomestilo za ločeno življenje, če delavec nima družine (Pirš 2007, 156-160).

4.1.5 Primer obdavčitve plače, prikazan na REK-1

Osnovna plača delavca v štirinajstem tarifnem razredu znaša 945,00 evrov. Po kriterijih za ocenjevanje mu je nadrejeni prisodil oceno delovne uspešnosti za mesec januar 2008 12 %. V podjetju je zaposlen 18 let, kar pomeni 9 % dodatka na delovno dobo. Delavec ima tudi enega otroka, ki mu bo znižal osnovo za obračun dohodnine.

Če delodajalec napoti delavca na službeno potovanje v Sloveniji, mu mora povrniti vse potne stroške, stroške prenočevanja in dnevnic, ki je namenjena povračilu stroškov za prehrano.

Ker pa je narava njegovega dela takšna, da opravlja delo v pretežni meri izven sedeža delodajalca na območju Slovenije, delavec pa se dnevno vrača v kraj, kjer prebiva, se mu v tem primeru ne prizna znesek dnevnic, temveč znesek, ki velja za prehrano med delom v znesku 5,54 evrov. Če je delavec prisoten na delu 10 ur ali več, se za ta dan poleg povračila stroškov za prehrano med delom upošteva tudi povračilo stroškov za prehrano med delom do 0,69 evra za vsako dopolnjeno uro prisotnosti na delu po 8 urah prisotnosti.

Naslednja tabela prikazuje zgornje zneske povračil stroška prehrane med delom, ki se ne vštejajo v davčno osnovo dohodka iz delovnega razmerja.

Tabela 4.5 Zgornji zneski povračila stroška prehrane med delom, ki se ne všttevajo v davčno osnovo, glede na število ur prisotnosti na delovnem mestu

prisotnost na delovnem mestu	zneski povračil stroškov prehrane med delom, ki se ne všttevajo v davčno osnovo
manj kot 4 ure	0,00 evrov
od vključno 4 ure in manj kot 10 ur	5,54 evrov
od vključno 10 ur in manj kot 11 ur	6,92 evrov (5,54 + 0,69 * 2)
od vključno 11 ur in manj kot 12 ur	7,61 evrov (5,54 + 0,69 * 3)
od vključno 12 ur in manj kot 13 ur	8,30 evrov (5,54 + 0,69 * 4)
13 ur	8,99 evrov (5,54 + 0,69 * 5)

Vir: Pirš 2007, 160.

Ker pa v podjetju enotno za vse delavce izplačujemo dnevnice, ki so enake zneskom v KP to je:

- od 12 do 24 ur pripada dnevnic 15,02 evrov,
- od 8 do 12 ur pripada dnevnic 7,51 evrov;

Zato so njegove dnevnic obdavčene, višina obdavčitve pa je odvisna od časa trajanja službenega potovanja, kar je razvidno iz naslednje tabele.

Tabela 4.6 Izvleček iz potnega naloga za namen obdavčitve dnevnic

datum odhoda	ura odhoda	datum prihoda	ura prihoda	trajanje potovanja	znesek dnevnic	obdavčitev dnevnic
07.1.2008	7.00	07.1.2008	18.10	11.10	7,51	0,00
08.1.2008	6.00	08.1.2008	20.30	14.30	15,02	5,34
16.1.2008	6.00	16.1.2008	18.30	12.30	15,02	6,72
17.1.2008	7.00	17.1.2008	17.40	10.40	7,51	0,59
18.1.2008	6.00	18.1.2008	19.20	13.20	15,02	6,03
30.1.2008	6.00	30.1.2008	15.30	9.30	7,51	1,97
31.1.2008	6.00	31.1.2008	21.10	15.10	15,02	4,65
SKUPNI ZNESEK OBDAVČITVE						25,30

Vir: Lipa 2008.

Na podlagi do sedaj zbranih podatkov sledi tabela, v kateri bo izračun plače delavca.

Tabela 4.7 Obračun plače

zneski v evrih

OSNOVNA	945,00			168 ur	
Redno delo	168,00	945,00			
Stimulacija	12,00	113,40			
OP		1.058,40			
Delovna doba	9,00	95,26			
Str. nad Uredbo 07	0,00	25,30			
	168,00				
PLAČA ZA REDNO DELO		1.178,96			
BRUTO		1.178,96			
PRISPEVKI delavec		260,55			
NETO		918,41			
OLAJSŠAVE	SPLOŠNA	246,63			
1 OTROK		181,98			
2 OTROKA		379,82			
3 OTROCI		709,78			
OSNOVA ZA DAVEK		489,80			
			OD	DO	FIKSNI DEL
	16 %	78,37	598,97		
	27 %	0,00	598,98	1.197,93	95,84
	41 %	0,00	1.197,94		257,56
NETO PLAČA		814,74			

Vir: Lipa 2008.

Obračunano plačo iz tabele 4.7 - Obračun plače prikažemo na Obrazcu REK-1 Obračun davčnih odtegljajev od dohodkov iz delovnega razmerja v naslednji tabeli.

Tabela 4.8 Obračun plače na obrazcu REK-1

Obrazec REK-1			
Obračun davčnih odtegljajev od dohodkov iz delovnega razmerja			
šifra uslužbenca davčne uprave	UC07018C		
Podatki o izplačevalcu			
001 Firma oziroma ime in priimek:	LIPA d.d.		
002 Naslov:	Kidričeva cesta 8, Škofja Loka		
003 Davčna številka:	95490264		
004 Invalidsko podjetje:	Ne		
Podatki o pooblaščenцу			
005 Firma oziroma ime in priimek:			
006 Naslov:			
007 Davčna številka:			
Podatki o osebi, odgovorni za sestavo obrazca			
008 Ime in priimek:	Janka Jugovic		
009 Telefonska številka:	04 5113000		
Podatki o izplačanem dohodku			
010 Vrsta dohodka:	1001 - Plača in nadomestila plače	013 Število oseb rezidentov:	1
011 Izplačilo:	01.2008	013a Število zaposlenih invalidov:	
012 Datum izplačila:	8.2.2008	014 Število zaposlenih nerezidentov:	
		015 Neto izplačilo:	814,74
Zneske zapisujte v eurih s centi			
I. Dohodki, od katerih se izračuna, odtegne in plača davčni odtegljaj ali prispevki za socialno varnost delojemalcev			Znesek
101	Plača in nadomestila plače		1.178,96
102	Plača in nadomestila plače - detaširani delavci - doh., od katerih se obr. in plača davčni odtegljaj		
103	Plača in nadomestila plače - detaširani delavci, v delu ki sevštevava v osn. za prisp. za soc. varnost		
104	Razlika do minimalne plače		
105	Nadomestila plač, ki ne bremenijo pravnih oseb		
106	Nadomestila po predpisih pokojninskega in invalidskega zavarovanja		
107	Neplačana odsotnost		
108	Bonitete		
109	Povračila stroškov nad višino, določeno s strani vlade		25,30
110	Premije za prostovoljno dodatno pokojninsko in invalidsko zavarovanje nad določeno višino		
111	Drugi dohodki iz delovnega razmerja v delu, od katerih se izračuna davčni odtegljaj		
112	Drugi dohodki iz delovnega razmerja v delu, ki se všteta v osnovo za prisp. za soc. varnost		
113	Regres za letni dopust		
114	Regres za letni dopust, ki presega 70 % povprečne plače predpreteklega meseca zaposlenih v RS		
115	Dohodki, izplačani zaposlenim invalidom nad predpisano kvoto - osnova za prisp. za soc. varnost		
II. Osnove za izračun davčnega odtegljaja			Znesek
201	- glavni delodajalec		918,41
202	- drugi delodajalec		
203	- od dohodkov nerezidentov, ki uveljavljajo ugodnosti iz mednarodnih pogodb		
204	- od dohodkov rezidentov, ki uveljavljajo ugodnosti iz mednarodnih pogodb		
III. Osnove za izračun prispevkov delodajalcev za socialno varnost			Znesek
301	Osnova za prispevke		1.178,96
302	Osnova za prispevke - detaširani delavci		
303	Osnova za prispevke - neplačana odsotnost		
304	Osnova za prispevke od bonitet in stimulacij ter drugih prejemkov iz del. razmerja - nadomestila		
305	Osnova za prispevke od premij za prostovoljno dodatno pokojninsko zavarovanje - nadomestila		
306	Osnova za prispevke - zaposleni po programu zagotavljanja sr. družbam za sofinanciranje plač (1)		
307	Osnova za prispevke - zaposleni po programu zagotavljanja sr. družbam za sofinanciranje plač (2)		
308	Osnova za prispevke - zaposleni nad predpisano kvoto		
IV. Davčni odtegljaj			Podračun
401	glavni delodajalec		78,37
402	- od tega po nižji stopnji (260. člen ZDavP-2)		
403	drugi delodajalec		
404	- od tega po nižji stopnji (260. člen ZDavP-2)		
405	odbitek davka, plačanega v tujini		
406	Za plačilo:	01100-8441224825 19 95490264-05983	

V. Prispevki za socialno varnost delojemalcev					
	Naziv prispevka	Stopnja	Podračun	Obračunani	Za plačilo
501	zdravstveno zavarovanje	6,36 %	01100-3000370762 19 95490264-06220		74,98
502	pokojninsko in invalidsko zavarovanje	15,50 %	01100-2000014903 19 95490265-06203		182,74
503	zaposlovanje	0,14 %	01100-1000076823 19 95490264-06165		1,65
504	starševsko varstvo	0,10 %	01100-1000701794 19 95490264-06181		1,18
505	pokojninsko in invalidsko zavarovanje (razlika do minimalne plače)	15,50 %	01100-2000014903 19 95490265-06203		
506	pokojninsko in invalidsko zavarovanje (neplačana odsotnost)	15,50 %	01100-2000014903 19 95490265-06203		
507	Skupaj:				260,55

VI. Prispevki delodajalcev za socialno varnost					
	Naziv prispevka	Stopnja	Podračun	Obračunani	Za plačilo
601	zdravstveno zavarovanje	6,56 %	01100-3000160660 19 95490264-06343		77,34
602	pokojninsko in invalidsko zavarovanje	8,85 %	01100-2000012866 19 95490265-06297		104,34
603	zaposlovanje	0,60 %	01100-1000074786 19 95490264-06254		0,71
604	starševsko varstvo	0,10 %	01100-1000700145 19 95490264-06270		1,18
605	poškodbe pri delu	0,53 %	01100-3000167450 19 95490265-06351		6,25
606					
607	Skupaj:				189,82

VII. Prispevki za obvezno dodatno pokojninsko zavarovanje in premije prostovoljnega dodatnega pokojninskega in invalidskega zavarovanja

		Število zav.	Vplačano
801	Prispevek za obvezno dodatno pokojninsko zavarovanje		
802	Prispevek za prostovoljno dodatno pokojninsko zavarovanje		

Obračun davka na izplačane plače za mesec: 01/2008

Firma: LIPA d.d.
 Naslov: Kidričeva cesta 8, Škofja Loka
 Davčna številka: 95490264
 Šifra dejavnosti: 12322

Mesečna bruto plača zaposlenega	Število zaposlenih	Znesek bruto plače vseh zaposlenih v razredu	Stopnja davka	Znesek davka
	1	2	3	2x3
1. do 688,53 eurov			0,0 %	
2. od 688,54 do 1.669,17 eurov		1.153,66	1,1 %	12,69
3. od 1.669,18 do 3.129,69 eurov			2,3 %	
4. nad 3.129,69 eurov			4,4 %	
Skupaj (1 + 2 + 3 + 4)				

Izjavljam, da so podatki resnični, točni in popolni.

Kraj, datum

Žig in podpis odgovorne osebe

Vir: DURS 2008.

010 Vrsta dohodka – izplačevalec vpiše vrsto izplačanega dohodka 1001 Plača in nadomestila plače. Šifro izplačevalec pridobi iz seznama vrst dohodkov, ki je objavljen na spletni strani Davčne uprave RS.

015 Neto izplačilo – izplačevalec vpiše znesek neto izplačila dohodka iz delovnega razmerja. Vpiše se znesek plač in vseh nadomestil plač, ne glede na to, ali bremenijo pravno osebo oziroma jih pravnim osebam povrnejo zavodi ali proračun.

101 Plača in nadomestila plače – vpiše se znesek plač in nadomestil plač, ki se v skladu z ZDoh-2 šteje za dohodek iz delovnega razmerja in je osnova za obračun prispevkov za socialno varnost delojemalcev, ki so vključeni v sistem obveznega socialnega zavarovanja v Sloveniji. V znesek so vključena nadomestila plač, ki bremenijo delodajalca in tudi tista nadomestila plač, ki se refundirajo oziroma jih pravnim osebam povrnejo proračun in zavodi. V znesek se vštevajo tudi:

- razlika do minimalne plače (zaporedna številka 104),
- neplačana odsotnost (zaporedna številka 107),
- bonitete (zaporedna številka 108),
- povračila stroškov nad višino, določeno s strani vlade (zaporedna številka 109),
- premije za prostovoljno dodatno pokojninsko in invalidsko zavarovanje nad določeno višino (zaporedna številka 110).

109 Povračila stroškov nad višino, določeno s predpisom vlade – vpiše se znesek povračil stroškov, ki presega znesek, določen s predpisom vlade na podlagi 44. člena ZDoh-2.

201 Osnova za izračun davčnega odtegljaja – izplačevalec vpiše znesek osnove za izračun davčnega odtegljaja od izplačanih dohodkov iz delovnega razmerja zaposlenega, ki jih le-ta dosega pri njem kot glavnem delodajalcu.

301 Osnova za prispevke – vpiše se osnova za obračun prispevkov delodajalcev od plač in nadomestil plač, ki bremenijo pravno osebo, in tistih nadomestil plač, ki jih pravnim osebam povrnejo proračun in zavodi, razen nadomestil po predpisih pokojninskega in invalidskega zavarovanja.

401 Davčni odtegljaj – izplačevalec vpiše znesek davčnega odtegljaja od izplačanih dohodkov iz delovnega razmerja zaposlenega, ki jih le-ta dosega pri njem kot glavnem delodajalcu.

501 do 506 Prispevki za socialno varnost delojemalca – vpišejo se zneski prispevkov za socialno varnost delojemalca, ki jih izplačevalec izračuna, odtegne in plača v skladu s predpisi o prispevkih za socialno varnost.

601 do 606 Prispevki delodajalcev za socialno varnost – vpišejo se zneski prispevkov delodajalcev za socialno varnost, ki jih delodajalec obračuna, odtegne in plača v skladu s predpisi o prispevkih za socialno varnost.

Obračun davka na izplačane plače – vpiše se znesek bruto plače, od katere se obračuna, odtegne in plača davek na izplačane plače ter znesek davka.

Posamezni zneski se vpisujejo v evrih, zaokroženo na dve decimalni mesti.

Podatke na tem obrazcu predložijo davčnemu organu vsi plačniki davka, ki izplačujejo dohodek iz delovnega razmerja. Na obrazcu plačniki davka prikažejo podatke o izplačanih dohodkih iz delovnega razmerja, ki se všttevajo v davčno osnovo in od katerih se skladno z ZDoh-2 izračuna, odtegne in plača davčni odtegljaj kot akontacija dohodnine. Izplačevalec predloži obrazec davčnemu uradu, pri katerem je vpisan v davčni register.

4.1.6 Primer obdavčitve študenta na obvezni praksi, prikazan na REK-1a

Študentu na obveznem praktičnem delu po pravilniku delodajalca pripada za mesec januar 2008 nagrada v znesku 354,64 evrov in prevoz na delo 15,60 evrov.

Ker nagrada presega Uredbo 07, po kateri je nagrada za opravljeno obvezno praktično delo v obdobju enega meseca neobdavčena, sledi izračun:

$$354,64 \text{ evrov} - 172,00 \text{ evrov} = 182,64 \text{ evrov}$$

Za davčno osnovo od dohodka iz delovnega razmerja nam tako ostane znesek 182,64 evrov, ki ga bomo obdavčili z dohodnino po mesečni dohodninski lestvici v davčnem letu 2008, sledi izračun:

$$182,64 \text{ evrov} \times 16 \% = 29,22 \text{ evrov}$$

Študent bo torej dobil nagrado, zmanjšano za dohodnino, sledi izračun:

$$354,64 \text{ evrov} - 29,22 \text{ evrov} = 325,42 \text{ evrov}$$

V skladu z ZDoh-2 se povračilo stroška prevoza na delo in z njega ne všteva v davčno osnovo vajencem, dijakom in študentom na obveznem praktičnem delu.

Kako prijavimo na DURS obdavčitev študenta na obvezni praksi, je razvidno v naslednji tabeli – Obrazcu REK-1a.

Tabela 4.9 Obrazec REK-1a

Obrazec REK-1a

Obračun davčnih odtegljajev od plačil vajencem, dijakom in študentom za obvezno praktično delo

šifra uslužbenca davčne uprave UC07018C

Podatki o izplačevalcu

001	Firma oziroma ime in priimek:	LIPA d.d.
002	Naslov:	Kidričeva cesta 8, Škofja Loka
003	Davčna številka:	95490264

Podatki o pooblaščenцу

005	Firma oziroma ime in priimek:	
006	Naslov:	
007	Davčna številka:	

Podatki o osebi, odgovorni za sestavo obrazca

008	Ime in priimek:	Janka Jugovic
009	Telefonska številka:	04 5113000

Podatki o izplačanem dohodku

010	Vrsta dohodka:	1020-Nagrade dijakom in študentom za obvezno praktično delo	013	Število zaposlenih rezidentov:	1
011	Izplačilo:	01.2008	014	Število zaposlenih nerezidentov:	
012	Datum izplačila:	18.1.2008	015	Neto izplačilo:	325,42

Zneske zapisujte v eurih s centi

I. Dohodki, od katerih se izračuna, odtegne in plača davčni odtegljaj

		Znesek
101	Dohodek	354,64
102	Davčna osnova	182,64
103	Davčna osnova - nerezidenti, ki uveljavljajo ugodnosti iz mednarodnih pogodb	

II. Osnove za izračun prispevka za pokojninsko in invalidsko zavarovanje

		Znesek
201	Osnova za prispevek za pokojninsko in invalidsko zavarovanje skupaj	
202	- Osnova za prispevek vajencev 1. letnika	
203	- Osnova za prispevek vajencev 2. letnika	
204	- Osnova za prispevek vajencev 3. letnika	
205	- Osnova za prispevek vajencev 4. letnika	

III. Izplačevalci - pravne osebe

		Podračun	Za plačilo
301	Davčni odtegljaj	01100-8441224825 19 95490264 05983	29,22

Prispevki za socialno varnost

	Naziv prispevka	Stopnja	Podračun	Za plačilo
311	Prispevek za PIŽ	7,67 €	01100-2001392982 19 95490264 06360	7,67
312	Prispevek za zdr. zav.	3,08 €	01100-3008640594 19 95490264 06505	3,08

Kraj, datum Žig in podpis odgovorne osebe

Vir: DURS 2008.

015 Neto izplačilo – vpiše se znesek celotnega neto izplačila, tudi del v višini, ki presega neobdavčeni znesek (neto znesek izplačila pomeni razliko med zneskom dohodka iz zaporedne številke 101 in zneskom izračunanega odtegljaja).

010 Vrsta dohodka – izplačevalec vpiše vrsto izplačanega dohodka – 1020 Nagrada dijakom in študentom za obvezno praktično delo. Šifro izplačevalec pridobi iz seznama vrst dohodkov, ki je objavljen na spletni strani Davčne uprave RS.

101 Dohodek – vpiše se znesek izplačanega dohodka.

102 Davčna osnova – vpiše se del dohodka iz zaporedne številke 101, ki presega neobdavčeni znesek, ki je v skladu z 8. točko prvega odstavka 44. člena ZDoh-2 določen s predpisom vlade.

301 Davčni odtegljaj – izplačevalec vpiše znesek davčnega odtegljaja od izplačanih dohodkov vajencem, dijakom in študentom za obvezno praktično delo.

311 Prispevek za pokojninsko in invalidsko zavarovanje – vpiše se znesek prispevka, obračunanega v skladu s predpisi o pokojninskem in invalidskem zavarovanju – prispevek za študenta, ki je zavarovan za invalidnost, telesno okvaro ali smrt, ki je posledica poškodbe na delu ali poklicne bolezni, se plača v pavšalnem znesku enkrat letno.

312 Prispevek za zdravstveno zavarovanje – vpiše se znesek, ki ga izplačevalec obračuna skladno s predpisi o zdravstvenem varstvu in zdravstvenem zavarovanju – prispevek za študenta za primer poškodbe pri delu in poklicne bolezni se plačuje v pavšalnem znesku mesečno.

Posamezni zneski se vpisujejo v evrih, zaokroženo na dve decimalni mesti. Navedeno velja za vsa izplačila dohodkov po uvedbi evra, tudi če se izplačilo nanaša na obdobje pred uvedbo evra.

Podatke na tem obrazcu predložijo davčnemu organu vsi plačniki davka, ki izplačujejo dohodke vajencem, dijakom in študentom za obvezno praktično delo.

Izplačevalci predložijo obrazec tudi, če je osnova za davčni odtegljaj enaka nič.

Izplačevalec – pravna oseba plačuje obveznosti neposredno na vplačilne podračune v skladu s pravilnikom, ki ureja podračune ter način plačevanja obveznih dajatev in drugih javnofinančnih prihodkov.

4.2 Obdavčitev stroškov dela iz drugega pogodbenega razmerja

Med stroške dela, ki ne izhajajo iz delovnega razmerja, štejemo:

- dohodke na podlagi pogodbenega razmerja (podjemna pogodba, tudi posamezen posel),
- dohodke za opravljeno delo ali storitev na drugi podlagi (sejnine, sodni cenilci, izvedenci, tolmači),
- dohodke za opravljeno avtorsko delo,
- dohodki prokuristov, ki nimajo pogodb o poslovođenju,
- dohodki fizičnih oseb za različne oblike osebnega dopolnilnega dela.

4.2.1 Podjemna pogodba

Če oseba, ki je v delovnem razmerju, poleg plače na podlagi pogodbe o zaposlitvi od svojega delodajalca prejme tudi dohodek na podlagi podjemne pogodbe (ki je

sklenjena po obligacijskih pravilih in ni sklenjena v nasprotju z delovno pravnimi predpisi), ta dohodek velja za dohodek iz drugega pogodbenega razmerja po 38. členu ZDoh-2. Davčna osnova je vsak posamezni dohodek iz tega naslova, zmanjšan za normirane stroške v višini 10 odstotkov dohodka (skladno s četrnim odstavkom 41. člena ZDoh-2), akontacija dohodnine pa se ob izplačilu dohodka izračuna in plača po stopnji 25 odstotkov (skladno z devetim odstavkom 127. člena ZDoh-2).

Prejemnik dohodka po podjemni pogodbi lahko poleg 10 odstotkov normiranih stroškov uveljavlja tudi dejanske stroške prevoza in nočitve v zvezi z opravljanjem dela po podjemni pogodbi. To lahko stori v ugovoru zoper informativni izračun dohodnine, na podlagi predloženih dokazil o nastanku stroškov, ki se mu priznajo pod pogoji in do višin, ki jih na podlagi 44. člena ZDoh-2 določi vlada.

Od plačila po podjemni pogodbi se plačuje posebni davek na določene prejemke po stopnji 25 odstotkov, in sicer ga v skladu z 2. členom Zakona o posebnem davku na določene prejemke (Ur. l. RS, 72/1993, 22/1994, 45/1995, 12/1996 in 82/1997) plačujejo pravne osebe in zasebniki, ki opravljajo dejavnost, in izplačujejo s tem zakonom določene prejemke. V skladu s 3. členom tega zakona je osnova za obračun in plačilo tega davka vsako posamezno bruto izplačilo fizični osebi za opravljeno storitev na podlagi pogodbe o delu po obligacijskih razmerjih, v bruto osnovo pa se všttevajo tudi vsa povračila stroškov, ki jih je fizična oseba prejela v zvezi z opravljanjem storitve.

Osebe, ki opravljajo delo na podlagi podjemne pogodbe, so kot zavarovanci, ki v okviru kakšnega drugega pravnega razmerja opravljajo delo za plačilo, pri opravljanju tega dela obvezno zavarovani za invalidnost, telesno okvaro ali smrt, ki je posledica poškodbe pri delu ali poklicne bolezni, kot je to določeno v 27. členu Zakona o pokojninskem invalidskem zavarovanju – ZPIZ-1 (Ur. l. RS, 109/2006 – UPB4). Prispevek za pokojninsko in invalidsko zavarovanje plačujejo izplačevalci plačila po podjemni pogodbi v znesku 6 odstotkov od bruto zneska osebnega prejemka.

Osebe, ki opravljajo delo na podlagi pogodbe o delu, so v skladu s 5. točko 17. člena Zakona o zdravstvenem varstvu in zdravstvenem zavarovanju – ZZVZZ (Ur. l. RS, 72/2006 – UPB3) zavarovane za poškodbo pri delu in poklicno bolezen. Pravne in fizične osebe, pri katerih so te osebe na delu, plačujejo pavšalni prispevek za zdravstveno zavarovanje v znesku 3,08 evrov od vsake sklenjene podjemne pogodbe, ki velja v posameznem mesecu.

Izplačevalec dohodka po podjemni pogodbi, ki je plačnik davka, mora za obračun zgoraj navedenih davkov in prispevkov davčnemu uradu predložiti:

- obrazec REK-2,
- obračun posebnega davka na določene prejemke.

4.2.2 Primer obdavčitve podjemne pogodbe, prikazan na REK-2

Delavec in delodajalec sta s podjemno pogodbo določila vrsto in obseg del, ki jih je prevzemnik dolžan opraviti za naročnika, ter medsebojne pravice in obveznosti. Naročnik plača prevzemniku za opravljeno delo po tej pogodbi pogodbeno ceno v višini 457,59 evrov bruto.

V naslednji tabeli – Obrazcu REK-2, je prikazano, na kakšen način je potrebno tega izpolniti ter prijaviti izplačljive dohodke po podjemni pogodbi na DURS.

Tabela 4.10 Obrazec REK-2

		Obrazec REK-2	
Obračun davčnih odtegljajev od dohodkov po Zdoh-2, ki niso dohodki iz delovnega razmerja			
		šifra uslužbenca davčne uprave UC07018C	
Podatki o izplačevalcu			
001	Firma oziroma ime in priimek:	LIPA d.d.	
002	Naslov:	Kidričeva cesta 8, Šk. Loka	
003	Davčna številka:	95490264	
Podatki o pooblaščenцу			
005	Firma oziroma ime in priimek:		
006	Naslov:		
007	Davčna številka:		
Podatki o osebi, odgovorni za sestavo obrazca			
008	Ime in priimek:	Janka Jugovic	
009	Telefonska številka:	04 5113000	
Podatki o izplačanem dohodku			
010	Vrsta dohodka:	1501 - Dohodek na podlagi pogodbenega razmerja	013 Število zaposlenih rezidentov: 1
011	Izplačilo:	01.2008	014 Število zaposlenih nerezidentov:
			015a Število zavarovancev ZZ: 1
			015b Število zavarovancev PIZ: 1
012	Datum izplačila:	8.2.2008	015 Neto izplačilo: 354,63
Zneske zapisujte v eurih s centi			
I. Osnove za izračun davčnega odtegljaja			Znesek
101	Dohodek		457,59
102	Dohodek, izplačan zavezancem z upošt. posebne olajšave za za samozaposlene v kult. in nov.		
103	Dohodek, izplačan nerezidentom		
104	Dohodek, od katerega se neodtegne davčni odtegljaj		
105	Bonitete		
106	Normirani stroški/odhodki 10 %		45,76
107	Davčna osnova		411,83
108	Davčna osnova, nerezidenti, ki uveljavljajo ugodnosti iz mednarodnih pogodb		
109	Davčna osnova, rezidenti, ki uveljavljajo oprostitev pl. davčnega odtegljaja po mednarodni pog.		
110	Davčna osnova, zavezanci, ki uveljavljajo izračun akont. doh. po znižani stopnji ali po lestvici		
II. Davčni odtegljaj			
		Stopnja	Podračun
201	- po splošni stopnji	25 %	102,96
202	- odbitek davka, plačanega v tujini		
203	- po znižani stopnji, po lestvici		
204	- po nižji stopnji (260. čl. ZDavP-2)		
205	Za plačilo		01100-8441403402 19 95490264-06009
III. Prispevki za socialno varnost			
		Stopnja	Podračun
221	pokojninsko in invalidsko zav.	6 %	01100-2001395504 19 95490264-06378 27,46
222	zdravstveno zavarovanje	3,08 €	01100-3008640594 19 95490264-06505 3,08

Obračun posebnega davka na določene prejeme		
Podatki o izplačevalcu		
001	Firma oziroma ime in priimek:	LIPA d.d.
002	Naslov:	Kidričeva cesta 8, Šk. Loka
003	Davčna številka:	95490264
	Število oseb:	1
	Datum izplačila:	8.2.2008

Osnova	Stopnja davka	Znesek davka za plačilo
1	2	3
457,59	25 %	114,40

Kraj, datum	Žig in podpis odgovorne osebe
-------------	-------------------------------

Vir: DURS 2008.

010 Vrsta dohodka – navede se vrsta posameznega dohodka iz drugega pogodbenega oziroma drugega odvisnega razmerja, in sicer 1501 – Dohodek na podlagi pogodbenega razmerja (podjemna pogodba). Šifro izplačevalec pridobi iz seznama vrst dohodkov, ki je objavljen na spletni strani Davčne uprave RS.

Podatki o številu zavarovancev za zdravstveno zavarovanje (zaporedna številka 015a) in o številu zavarovancev za pokojninsko in invalidsko zavarovanje (zaporedna številka 015b) se v obrazec REK-2 vpisujejo le v primeru izplačil tistih dohodkov, od katerih mora izplačevalec obračunati prispevke za obvezno pokojninsko in invalidsko zavarovanje ter za zdravstveno zavarovanje v skladu s predpisi, ki urejajo to zavarovanje.

011 Izplačilo za mesec/leto – izplačevalec vpiše mesec in leto, na katerega se izplačilo nanaša.

016 Neto izplačilo – vpiše se znesek celotnega neto izplačila fizični osebi.

101 Dohodek – vpiše se znesek izplačanega dohodka.

106 Normirani stroški/odhodki – vpiše se znesek normiranih stroškov v višini 10 % dohodka.

107 Davčna osnova – vpiše se znesek davčne osnove od dohodkov iz zaporedne številke 101, od katerih se odtegne in plača davčni odtegljaj, zmanjšan za priznane normirane stroške.

201 Davčni odtegljaj po splošni stopnji – vpiše se znesek davčnega odtegljaja po stopnji 25 %.

221 Prispevek za pokojninsko in invalidsko zavarovanje - osebe, ki opravljajo delo na podlagi podjemne pogodbe, so kot zavarovanci pri opravljanju tega dela obvezno zavarovani za invalidnost, telesno okvaro ali smrt, ki je posledica poškodbe pri delu ali poklicne bolezni. Prispevek za pokojninsko in invalidsko zavarovanje plačujejo izplačevalci plačila po podjemni pogodbi v znesku 6 % od bruto zneska osebnega prejemka.

222 Prispevek za zdravstveno zavarovanje - osebe, ki opravljajo delo na podlagi pogodbe o delu, so zavarovane za poškodbo pri delu in poklicno bolezen. Pravne in fizične osebe, pri katerih so te osebe na delu, plačujejo pavšalni prispevek za zdravstveno zavarovanje v znesku 3,08 evrov od vsake sklenjene podjemne pogodbe, ki velja v posameznem mesecu.

Za vsako posamezno bruto izplačilo fizični osebi za opravljeno storitev na podlagi podjemne pogodbe, ki je tudi osnova za obračun in plačilo davka, se po Zakonu o posebnem davku na določene prejemke, plača posebni davek na določene prejemke. V bruto izplačilo se všttevajo tudi vsa povračila stroškov, ki jih je fizična oseba prejela v zvezi z opravljanjem storitve. Davek se plačuje po stopnji 25 % najpozneje v treh dneh po neto izplačilu.

Posamezni zneski se vpisujejo v evrih, zaokroženo na dve decimalni mesti.

Podatke na tem obrazcu predložijo davčnemu organu plačniki davka ob izplačilu ostalih dohodkov po ZDoh-2, od katerih se izračunava, odteguje in plačuje davčni odtegljaj ter obračunajo in plačujejo prispevki za socialno varnost.

Izplačevalec – pravna oseba plačuje obveznosti neposredno na vplačilne podračune v skladu s pravilnikom, ki ureja podračune ter način plačevanja obveznih dajatev in drugih javnofinančnih prihodkov.

4.2.3 Obdavčitev preostalih dohodkov iz drugega pogodbenega razmerja

Od vseh preostalih dohodkov iz drugega pogodbenega razmerja se akontacija dohodnine med letom obračunava po stopnji 25 % od 90 % bruto zneska. Poleg akontacije dohodnine se od nekaterih dohodkov med letom obračunavajo še druge dajatve.

Od dohodkov na podlagi imenovanja ali izvolitve se plačuje le prispevek za pokojninsko in invalidsko zavarovanje (6 % od bruto zneska).

Od izplačil po pogodbah o avtorskem delu se obračunava smo akontacija dohodnine, druge dajatve pa ne.

Pri obračunu akontacije dohodnine se upoštevajo normirani stroški v velikosti 10 % (Hieng 2007, 76).

Podatke na obrazcu REK-2 je potrebno predložiti davčnemu organu ob izplačilu vseh ostalih dohodkov po ZDoh-2, od katerih se izračunava, odteguje in plačuje davčni odtegljaj. Prikaz obdavčitve na REK-2 je za te dohodke podoben prikazu obdavčitve podjemne pogodbe na REK-2, z nekaterimi razlikami pri plačevanju dajatev, zato ga ne bom posebej prikazala.

5 RAČUNOVODSKO SPREMLJANJE STROŠKOV DELA

5.1 Slovenski računovodski standard 15

Ta standard se uporablja pri knjigovodskem razvidovanju, obračunavanju in razkrivanju stroškov plač in z njimi povezanih dajatev ter drugih stroškov dela pa tudi stroškov povračil zaposlencem z njihovimi deleži v dobičku iz opravljenega dela vred. Povezan je z računovodskimi načeli 75, 81, 83, 84 in 104. Obdeluje:

- razvrščanje stroškov dela in stroškov povračil zaposlencem,
- pripoznavanje stroškov dela in stroškov povračil zaposlencem,
- začetno računovodsko merjenje stroškov dela in stroškov povračil zaposlencem,
- prevrednotovanje stroškov dela in stroškov povračil zaposlencem,
- uskupinjevanje stroškov dela in stroškov povračil zaposlencem ter
- razkrivanje stroškov dela in stroškov povračil zaposlencem.

Ta standard se opira predvsem na mednarodne računovodske standarde (MRS) 1, 19 in 26 (2004) ter 4. in 7. direktivo Evropske unije.

SRS 15 obravnava stroške dela, bolj splošno pa jih opredeljuje tudi SRS 16, ki obravnava stroške po vrstah, mestih in nosilcih.

5.2 Računovodski vidik spremljanja stroškov dela

Z računovodskega vidika obravnava plače in druge prejemke zaposlenih SRS 15 - Stroški dela in stroški povračil zaposlencem. Po njem so plače, ki pripadajo zaposlenim, stroški dela. Sestavljajo jih bruto zneski ter dajatve za socialno varnost in davek na izplačane plače, ki jih podjetje dodatno obračunava glede na bruto plače.

Kot plače se štejejo tudi nadomestila plač, ki pripadajo zaposlenim v skladu z zakonom, s kolektivno pogodbo ali pogodbo o zaposlitvi za čas, ko ne delajo. Nadomestila se všttevajo med stroške dela, kolikor bremenijo podjetje.

Stroški dela so tudi darila in nagrade zaposlenim pa tudi razna plačila in povračila zaposlenim, ki niso v zvezi s poslovanjem podjetja (na primer zneski za prevoz na delo in z njega, znesek za topli obrok med delom). Potni stroški v zvezi s službenimi potovanji, stroški dela na terenu pa tudi šolnine in štipendije, se obravnavajo kot stroški storitev (skupina 41) oziroma drugi stroški (skupina 48).

SRS 15 je hkrati tudi podlaga oziroma usmeritev za knjiženje obračunov in izplačil plač, nadomestil plač in drugih prejemkov oziroma zaslužkov zaposlenih.

Plače, nadomestila in druge prejemke zaposlenih knjižimo na podlagi obračunov. Obračuni plač zaposlenih in izplačilne liste so knjigovodske listine. Stroške dela (plače, nadomestila plač, nagrade, darila, in druge bonitete, povračila stroškov, ki niso v

neposredni zvezi s poslovanjem podjetja) knjižimo na konte skupine 47 – Stroški dela, povračila stroškov zaposlenim, ki so v neposredni zvezi s poslovanjem, pa se knjižijo na konte skupine 41 – Stroški storitev.

Podjetje vračunava stroške dela in s tem tudi plače najmanj enkrat mesečno. V utemeljenih primerih lahko nekatere stroške dela v poslovnem letu tudi časovno razmejuje, na primer regres za letni dopust, ki se nanaša na vse leto, izplača pa se običajno v enkratnem znesku (Hieng in Štrekelj 2002, 158-159).

5.3 Stroškovni vidik spremljanja stroškov dela

Strošek dela lahko obravnavamo z vidika poslovnega sistema kot celote. Tedaj gre v računovodstvu za oblikovanje zgoščenih računovodskih informacij o stroških dela, ki so prej ali slej obravnavani kot odhodkovna prvina v bilanci poslovnega izida. V takem primeru so računovodske informacije o stroških dela usmerjene k najvišjim organom upravljanja in vodenja. Obravnavamo jih z vidika kosmatega zneska, davkov, prispevkov in čistega zneska za poslovni sistem kot celoto.

Podrobne računovodske informacije o plačah potrebuje še zlasti služba zaposlovanja, če gre za take informacije z vidika višine plače zaposlenca ali morda za take informacije po izobrazbenih skupinah zaposlencev. So pa neposredno usmerjene k zaposlencu, saj skozi nje spoznava ceno svoje delovne sposobnosti in tudi zneske nadomestila za plačo, ki mu pripadajo. Računovodstvo plač pa z razdeljevanjem stroškov dela po vrstah, po stroškovnih mestih in stroškovnih nosilcih zagotavlja računovodske informacije o stroških dela vsem tistim, ki tako ali drugače bedijo nad stroški in tudi odgovarjajo za njihovo višino (Melavc in Milost 2003, 182).

6 SKLEP

V današnjem času se večina podjetij dobro zaveda pomembnosti in dragocenosti svojih zaposlenih. Zaposleni so najpomembnejši vir in kapital vsakega podjetja. To je dejstvo, ki ga nihče ne zanika. Vprašanje pa je, če se tudi zaposleni zavedajo, kaj s svojim delom tako doprinesejo podjetju, kot tudi koliko njihovo delo v celoti stane delovno organizacijo! Zato je prav, da zaposleni vedo, koliko stroškov mesečno na svojem delovnem mestu povzročijo podjetju. Ta podatek je zelo pomemben za podjetje, saj predstavlja del stroškov celotnega poslovanja (fiksni strošek) in ga uporablja za kalkulacijo lastne cene pri ustvarjanju dobička. Za vsakega zaposlenega pa je to zelo koristna informacija, da si zna predstavljati, koliko »mesečne realizacije na posamezno delovno mesto« je potrebno ustvariti, da se pokrijejo stroški.

Pravica delavcev do plače je opredeljena v Zakonu o delovnih razmerjih, kolektivnih pogodbah, notranjih aktih delodajalca ali v pogodbah o zaposlitvi. Uredba o višini povračil stroškov v zvezi z delom in drugih dohodkov, ki se ne všttevajo v davčno osnovo, je davčni predpis in ne določa povračil stroškov v zvezi z delom kot pravic delavcev. Z njo je določena zgornja višina povračil stroškov v zvezi z delom in drugih prejemkov iz delovnega razmerja, ki so v skladu z Zakonom o dohodnini neobdavčena, ki se v skladu z Zakonom o prispevkih za socialno varnost ne všttevajo v osnovo za obračun prispevkov za socialno varnost in ki so za delodajalca v skladu z Zakonom o davku od dohodkov pravnih oseb davčno priznan odhodek.

Slovenija ostaja kljub razbremenitvam, ki so bile uveljavljene na področju dohodnine in davka na izplačane plače, v skupini evropskih držav z najvišjo davčno obremenitvijo stroška za delo. To uvršča Slovenijo ob relativno togi delovnopравни zakonodaji v spodnji del lestvice držav, ki so zanimive za tuje investitorje. Povečanje plač in stroškov dela v skladu z zahtevami sindikatov bi pomenilo povečanje že tako visoke inflacije in zmanjšanje konkurenčnosti slovenskih podjetij na svetovnih trgih.



LITERATURA

- Hieng, Romana. 2004. Novosti na področju dohodnine in obdavčitve dohodkov fizičnih oseb. *IKS*. Ljubljana: Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije. 7-23.
- Hieng, Romana. 2007. Pošiljanje podatkov za odmero dohodnine. *IKS*. Ljubljana: Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije. 68-83.
- Hieng, Romana in Štrekelj Vlado. 2002. Razred 4 – Stroški. *IKS*. Ljubljana: Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije. 158-159.
- Kresal, Barbara. 2000. *Predpisi o plačah z uvodnimi pojasnili*. Ljubljana: Založba Oziris.
- Kresal, Barbara. 2001. *Pravna ureditev plače*. Ljubljana: Založba Bonex.
- Melavc, Dane in Milost Franko. 2003. *Računovodstvo*. Koper: Fakulteta za management.
- Milost, Franko in Milunovič Vilma. 2001. *Obdavčitev podjetij*. Koper: Visoka šola za management.
- Pirš, Slavi. 2007. Prejemki po kolektivnih pogodbah in nova davčna uredba. *IKS*. Ljubljana: Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije. 156-160.
- Pirš, Slavi. 2006. Kolektivna pogodba o načinu usklajevanja plač, povračilu stroškov v zvezi z delom in regresu za letni dopust. *IKS*. Ljubljana: Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije. 223-229.
- Pirš, Slavi. 2006. Uveljavitev kolektivne pogodbe o načinu usklajevanja plač, povračilu stroškov v zvezi z delom in regresu za letni dopust pri delodajalcu. *IKS*. Ljubljana: Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije. 166-168.
- Pirš, Slavi. 2006. Prejemki iz delovnega razmerja po KP za dejavnosti pridobivanja in predelave nekovinskih rudnin Slovenije. *IKS*. Ljubljana: Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije. 73-85.
- Štrekelj, Vlado. 2007. Povračila stroškov v zvezi z delom in drugi prejemki, ki se ne všttevajo v davčno osnovo. *IKS*. Ljubljana: Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije. 290-293.
- Štrekelj, Vlado. 2004. Povračila stroškov pri potovanjih v tujino. *IKS*. Ljubljana: Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije. 100-104.
- Štrekelj, Vlado. 2004. Obračun dnevnic in kilometrine pri službenih potovanjih v tujino. *IKS*. Ljubljana: Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije. 121-123.

VIRI

- DURS. 2006. *Navodila za izpolnjevanje REK obrazcev*. Interno gradivo, DURS.
- Pravilnik o obrazcih za obračun davčnih odtegljajev ter o načinu in rokih predlaganja obrazcev davčnemu organu. *Uradni list RS*, 138/2006.
- Uredba o višini povračil stroškov v zvezi z delom in drugih dohodkov, ki se ne všttevajo v davčno osnovo. *Uradni list RS*, 140/2006.
- Zakon o delovnih razmerjih. *Uradni list RS*, 42/2002.
- Zakon o dohodnini. *Uradni list RS*, 117/2006, 119/2007, 10/2008.
- Zakon o davčnem postopku. *Uradni list RS*, 117/2006.

Literatura

Zakon o davku na izplačane plače. *Uradni list RS*, 21/2006.

Zakon o pokojninskem in invalidskem zavarovanju. *Uradni list RS*, 109/2006.

Zakon o zdravstvenem varstvu in zdravstvenem zavarovanju. *Uradni list RS*, 7/2006.