

# PLAČILO ZA DELO – EDINI DRUŽBENIK, KI JE POSLOVODNA OSEBA

Pojasnilo DURS, št. 4210-23044/2011-6, 23. 11. 2011

Zavezanec sprašuje, na kakšen način si edini lastnik in direktor družbe lahko izplača ure dela za različna dela v svoji družbi.

Davčni predpisi ne urejajo pravnih podlag, na podlagi katerih subjekti urejajo medsebojna razmerja. V nadaljevanju pojasnjujemo z vidika davčne obravnave dohodkov, ki jih edini lastnik in direktor družbe prejema za različna dela v svoji družbi.

*Za davčno obravnavo dohodka ni odločilna vrsta pogodbe temveč vsebina dohodka. Dohodki edinega lastnika – poslovodne osebe, ki jih prejme od svoje družbe za opravljanje funkcije poslovođenja, se obdavčijo kot dohodek iz delovnega razmerja po 1. točki drugega odstavka 37. člena Zakona o dohodnini – ZDoh-2 (Uradni list RS, št. 13/2011 – UPB7). Dohodki, prejeti iz naslova drugih opravljenih del za svojo družbo, se obdavčijo kot dohodek iz drugega pogodbenega razmerja po 38. členu ZDoh-2.*

Pri sklepanju obligacijskih razmerij morajo pogodbene stranke upoštevati veljavno zakonodajo, ki ureja obligacijska razmerja. Pravne podlage (vrste pogodb oziroma poimenovanja pogodb) morajo biti praviloma skladne z vsebino pogodbe. Za davčno obravnavo dohodkov, ki jih edini družbenik in direktor družbe, prejme za opravljanje dela za svojo družbo, ni odločilna vrsta pogodbe, poimenovanje dohodka ali status, v okviru katerega je dohodek dosežen. Dohodek edinega družbenika in direktorja družbe v primerih, ko le-ta poleg vodenja poslov družbe opravlja tudi druga dela za družbo, se obdavči v skladu z njegovo vsebinsko opredelitvijo, ne glede na to ali je določen v dveh ločenih pogodbah (npr. pogodba o poslovođenju in druga ustrezna pogodba, npr. podjemna pogodba) ali v eni pogodbi (ki praviloma ne more biti pogodba o poslovođenju).

## 1. Obdavčitev dohodkov za vodenje poslovnega subjekta

Dohodek, ki ga edini družbenik in direktor prejme za vodenje poslovnega subjekta, se šteje za dohodek iz delovnega razmerja po 1. točki drugega odstavka 37. člena ZDoh-2. V davčno osnovo od tega dohodka se všttevajo tudi morebitne bonitete, ki jih edini družbenik in direktor prejme v zvezi z vodenjem poslovnega subjekta.

Povračila stroškov v zvezi z opravljanjem funkcije poslovođenja (prehrana med delom, stroški prevoza na delo in z dela, povračila stroškov v zvezi s službenim potovanjem) se ne všttevajo v davčno osnovo pod pogoji in do višin, ki jih določi vlada na podlagi 44. člena ZDoh-2.

Akontacija dohodnine se izračuna in plača upoštevaje določila 127. člena ZDoh-2:

če se družba šteje za glavnega delodajalca, se uporabi davčne stopnje iz mesečne dohodninske lestvice ter upošteva mesečne zneske pripadajočih davčnih olajšav (splošna olajšava, olajšava za vzdrževane družinske člane, itd.);

če se družba šteje za drugega delodajalca, se uporabi stopnja 25 % brez upoštevanja davčnih olajšav.

## 2. Obdavčitev dohodkov za dela, povezana z dejavnostjo družbe

Dohodek, ki ga edini družbenik in direktor prejme za opravljanje drugih del v okviru dejavnosti svoje družbe (npr. svetovanje, prodaja v maloprodajni trgovini, obrtniška dela, itd.), se obdavči kot dohodek iz drugega pogodbenega razmerja po 38. členu ZDoh-2.

Davčna osnova od dohodka iz drugega pogodbenega razmerja je vsak posamezni dohodek iz tega razmerja, zmanjšan za normirane stroške v višini 10 % dohodka. Poleg normiranih stroškov je mogoče uveljavljati tudi dejanske stroške prevoza in nočitve v zvezi z opravljanjem dela ali storitev, in sicer se priznajo na podlagi dokazil pod pogoji in do višin, ki jih na podlagi 44. člena ZDoh-2 določi vlada.

Akontacija dohodnine se izračuna in plača po stopnji 25 %.

[Več o davčni obravnavi dohodkov iz drugega pogodbenega razmerja je na voljo v pojasnilu, ki je objavljeno na spletni strani DURS.](#)

# DOHODKI IZ ZAPOSLOTITVE (DRUGO POGODBENO RAZMERJE) – SPLOŠNO POJASNILO

## 1. Opredelitev dohodkov iz drugega pogodbenega razmerja

Za namene izvajanja Zakona o dohodnini – ZDoh-2 (Uradni list RS, št. 13/11 – UPB7) se dohodki iz drugega pogodbenega razmerja uvrščajo med dohodke iz zaposlitve. Ti dohodki so praviloma prejeti za opravljeno delo ali storitev, ustvarjeno v odvisnem razmerju (ki ni delovno razmerje) med izplačevalcem in fizično osebo in so občasnega ali začasnega značaja.

ZDoh-2 v 38. členu določa, da dohodek iz drugega pogodbenega razmerja vključuje zlasti: dohodek za opravljeno delo ali storitev, dohodek, prejet za stvaritev avtorskega dela in dohodek za izvedbo avtorskega ali folklornega dela, ne glede na 35. člen ZDoh-2 se šteje tudi dohodek iz opravljenega dela ali storitve, ki ni dohodek iz dejavnosti ali v zvezi z dejavnostjo (primeroma posamezni posel), dohodek verskih delavcev iz naslova razmerja z versko skupnostjo, ki nima vseh elementov delovnega razmerja.

### 1.1 Dohodki za opravljeno delo ali storitev

Dohodek za opravljeno delo ali storitev vključuje vsak posamezni dohodek za opravljeno delo ali storitev. Med dohodke za opravljeno delo ali storitev štejemo zlasti naslednje dohodke:

dohodek za opravljeno delo na podlagi podjemne pogodbe, oziroma druge iz te izvedene pogodbe, kot je mandatna pogodba, pogodba o naročilu in podobno,

dohodek za opravljeno delo na drugi podlagi (primeroma delo na podlagi imenovanja ali izvolitve, kot je npr. pogodba o prokuri, dohodki sodnih cenilcev, tolmačev, ipd.),

dohodek za opravljeno delo ali storitev, ki ni dohodek iz dejavnosti ali v zvezi z dejavnostjo,

dohodek dijakov in študentov za opravljanje prostovoljne prakse,

dohodek za delo po naptnici, kot je primeroma opravljanje dela preko študentskega servisa.

Več pojasnil o dohodkih dijakov in študentov.

### 1.2 Avtorski honorar iz drugega pogodbenega razmerja

Za dohodek iz drugega pogodbenega razmerja se šteje dohodek, prejet za stvaritev avtorskega dela in dohodek za izvedbo avtorskega ali folklornega dela, ki ni prejet iz naslova delovnega razmerja ali iz naslova opravljanja dejavnosti. Katero delo, ki ga opravi posameznik, se šteje med avtorska dela ureja Zakon o avtorski in sorodnih pravicah (Uradni list RS, št. 16/07 – UPB3 s spremembami).

### 1.3 Dohodek verskih delavcev

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

## 2. Davčna osnova dohodkov iz drugega pogodbenega razmerja

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

Davčna osnova od dohodka **verskih delavcev** je znesek dohodka, določen v Uredbi o določitvi dohodkov verskih delavcev iz naslova razmerja z versko skupnostjo, zmanjšan za obvezne prispevke za socialno varnost, ki jih je na podlagi posebnih predpisov dolžan plačevati verski delavec.

## 2.1 Uveljavljanje dejanskih stroškov prevoza in nočitve

Skladno s četrtem odstavkom 41. člena ZDoh-2 in 289. členom Zakona o davčnem postopku – ZDavP-2 (Uradni list RS, št. 13/11 – UPB4) lahko zavezanec, ki prejema dohodke iz drugega pogodbenega razmerja, poleg normiranih stroškov uveljavlja tudi dejanske stroške prevoza in nočitve v zvezi z opravljanjem dela ali storitve. Ti stroški se zavezancu priznajo na podlagi predložitve dokazil o njihovem nastanku, pod pogoji in do višin, ki so določene z Uredbo o višini povračil stroškov v zvezi z delom in drugih dohodkov, ki se ne všttevajo v davčno osnovo (Uradni list RS, št. 140/06 s spremembami).

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

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

## 3. Akontacija dohodnine

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

Od dohodka **dijaka ali študenta** za opravljeno začasno ali občasno delo na podlagi napotnice pooblaščenega študentskega servisa ali agencije, ki opravlja dejavnost posredovanja dela, se akontacija dohodnine skladno z dvanajstim odstavkom 127. člena ZDoh-2 ne izračuna in ne plača, če posamezen dohodek ne presega 400 eurov. Navedeno velja, če je prejemnik dohodka rezident, ki se izobražuje in ima status dijaka ali študenta do dopolnjenega 26. leta starosti oziroma, če je starejši od 26 let, in se je vpisal na študij do 26. leta starosti, in sicer za dodiplomski študij za dobo največ šest let od dneva vpisa in za podiplomski študij za največ štiri leta od dneva vpisa.

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

Skladno z 282. členom ZDavP-2 se od dohodkov rezidenta, od katerih se akontacija dohodnine plačuje z davčnim odtegljajem, le-tega ne odtegne in ne plača, če izračunan znesek akontacije dohodnine ne presega 20 eurov. Ne glede na oprostitev plačila akontacije dohodnine, pa se ti dohodki všttevajo v letno davčno osnovo.

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

Če dohodek iz drugega pogodbenega razmerja izplača oseba, ki ni plačnik davka, akontacijo dohodnine ugotovi davčni organ na podlagi napovedi davčnega zavezanca. Napoved za odmero akontacije dohodnine od dohodka iz zaposlitve mora davčni zavezanec vložiti do desetega dne v mesecu za pretekli mesec pri davčnem organu.

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

### 4.1 Prispevek za pokojninsko in invalidsko zavarovanje

Osebe, ki v okviru kakšnega drugega pravnega razmerja opravljajo delo za plačilo, so skladno z drugim odstavkom 27. člena Zakona o pokojninskem in invalidskem zavarovanju – ZPIZ-1 (Uradni list RS, št. 109/06 – UPB4 s spremembami), pri opravljanju tega dela obvezno zavarovane za invalidnost, telesno okvaro ali smrt, ki je posledica poškodbe pri delu ali poklicne bolezni. Na podlagi prvega odstavka VIII. točke Sklepa o določitvi prispevkov za posebne primere zavarovanja – Sklep (Uradni list RS, št. 111/00 s spremembami) plačujejo plačniki davka prispevek v višini 6 % od celotnega zneska dohodka.

Navedeni prispevek plačniki davka plačajo zlasti od naslednjih dohodkov:  
dohodek na podlagi pogodbe o delu ali delovršne pogodbe,  
dohodek za opravljanje funkcije, na podlagi imenovanja ali izvolitve,  
nagrade stečajnemu upravitelju, likvidacijskemu upravitelju in upravitelju prisilne poravnave,

plačilo za delo sodnih izvedencev in sodnih cenilcev.

#### 4.2 Prispevek za posebne primere zavarovanja dijakov in študentov

Skladno s 26. členom ZPIZ-1 so dijaki in študentje, ki opravljajo prostovoljno prakso ali delo po nalogi prek pooblaščenih študentskih servisov, pri opravljanju tega dela obvezno zavarovani za invalidnost, telesno okvaro ali smrt, ki je posledica poškodbe pri delu ali poklicne bolezni.

Skladno s IV. točko Sklepa izplačevalci dohodka, oziroma pravne in fizične osebe, pri katerih dijaki in študentje opravljajo prostovoljno prakso, plačajo prispevek za pokojninsko in invalidsko zavarovanje v znesku 9,44 eur letno.

Skladno s V. točko Sklepa pooblaščen študentski servisi in agencije za posredovanje del za dijake in študente, ki dosegajo dohodke na podlagi dela po nalogi, plačajo prispevek za pokojninsko in invalidsko zavarovanje v znesku 9,44 eur letno.

#### 4.3 Prispevek za zdravstveno zavarovanje

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

osebe, ki so na prostovoljni praksi, ne glede na to ali za to prakso prejemajo nagrado,

osebe, ki opravljajo delo na podlagi pogodbe o delu,

dijaki in študentje pri opravljanju dela preko pooblaščenih študentskih organizacij in agencij za posredovanje del.

Pravne in fizične osebe, pri katerih te osebe delajo, plačujejo pavšalni prispevek za zdravstveno zavarovanje v znesku 4,46 eur mesečno. Znesek se spreminja enkrat letno in je objavljen tudi na spletnih straneh DURS.

### **5. Posebni davek na določene prejemke**

Od dohodkov iz drugega pogodbenega razmerja se skladno z Zakonom o posebnem davku na določene prejemke – ZPDDP (Uradni list RS, št. 72/93 s spremembami) plačuje posebni davek na določene prejemke. Osnova za obračun in plačilo davka je vsako posamezno bruto izplačilo fizični osebi za opravljeno delo ali storitev, na podlagi pogodbe. Za »opravljeno storitev na podlagi drugega pogodbenega razmerja« se šteje vsaka storitev opravljena na podlagi dvostranskega pravnega razmerja, ki ni opravljena v okviru delovnega razmerja ali v okviru neodvisnega samostojnega opravljanja dejavnosti.

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

Skladno s 3. členom ZPDDP se za opravljeno storitev po tem zakonu ne šteje:

izplačilo fizični osebi, ki opravlja funkcijo na podlagi imenovanja državnega ali drugega organa,

izplačilo fizični osebi, ki opravi storitev na podlagi naloge upravnega organa,

izplačilo fizični osebi na podlagi naloge oziroma poziva na določeno opravilo s strani državnega ali drugega organa,

izplačilo fizični osebi za uporabo avtorskega dela na podlagi avtorskih pogodb.

Skladno s 4. členom ZPDDP se davek ne plačuje od izplačil za začasno ali občasno opravljanje dela učencev in študentov, prejetih preko pooblaščenih študentskih servisov in agencij za posredovanja dela. Prav tako se davek ne plačuje tudi od izplačil za spravilo pridelkov v okviru sezonskih del na področju hmeljarstva, sadjarstva in vinogradništva in od izplačil pri sezonskem tradicionalnem izlovu cipljev in drugih rib, ki se pojavijo hkrati z njimi, ki jih fizičnim osebam izplačuje pravna oseba ali zasebnik, registriran za opravljanje te dejavnosti.

### **6. Obračun davčnega odtegljaja**

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

Za dohodek iz drugega pogodbenega razmerja plačnik davka izračun akontacije dohodnine in obračun morebitnih prispevkov za socialno varnost opravi v Obračunu davčnih odtegljajev za dohodke po ZDoh-2, ki

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

O izplačanem dohodku, obračunu in plačilu akontacije dohodnine mora izplačevalec obvestiti tudi prejemnika dohodka (peti odstavek 57. člena ZDavP-2).

Podatke predloži tudi verska skupnost ali njen del, kadar izračunava akontacijo dohodnine od dohodka verskih delavcev, in sicer do 15. v mesecu za pretekli mesec.

Plačnik davka, za dohodek, ki je skladno z določili ZPDDP obdavčen s posebnim davkom na določene prejemke, davčnemu organu predloži tudi obračun posebnega davka na določene prejemke, določen s Pravilnikom o obrazcu za obračun posebnega davka na določene prejemke (Uradni list RS, št. 140/04). Rok za plačilo posebnega davka na določene prejemke je v treh dneh od izplačila dohodka.