



DEL PLAČE ZA POSLOVNO USPEŠNOST – dohodnina in PSV

Pojasnilo FURS, št. brez številke, 14.11.2016

S spremembo Zakona o dohodnini se uvaja posebna davčna obravnava dela plače za poslovno uspešnost. V nadaljevanju je opisana davčna obravnava in podani odgovori na prejet vprašanja zavezancev.

Po Zakonu o delovnih razmerjih – ZDR-1 je plačilo za poslovno uspešnost (v pogovornem jeziku lahko tudi trinajsta plača, božičnica, letna nagrada in podobno, saj ti termini niso zakonsko opredeljeni) opredeljeno kot sestavni del plače, če je tako dogovorjeno s kolektivno pogodbo ali pogodbo o zaposlitvi. Davčno ugodnejša obravnava plačila za poslovno uspešnost ne velja za vsa plačila za poslovno uspešnost, ki so dogovorjena v skladu z ZDR-1, ampak so pogoji določeni z davčno zakonodajo. Pri tem pa je treba upoštevati, da se del plače za poslovno uspešnost že ob jezikovni razlagi veže na poslovno uspešnost izplačevalca dohodka in da je za ugodnejšo davčno obravnavo dela plače za poslovno uspešnost treba določiti kriterije in merila za izplačilo dela plače za poslovno uspešnost, kamor pa sodijo tudi kriteriji v zvezi s poslovnimi rezultati izplačevalca. Vsekakor izplačevanje dela plače za poslovno uspešnost ne sme imeti edinega in izključnega namena ugodnejše davčne obravnave, ne glede na dejanske poslovne rezultate izplačevalca.

Zakon o dohodnini – ZDoh-2 v 12. točki prvega odstavka 44. člena določa izvzem dela plače za poslovno uspešnost iz davčne osnove dohodka iz delovnega razmerja, in sicer do višine 70 % zadnje znane povprečne mesečne plače zaposlenih v Sloveniji. Ugodnejša davčna obravnava se uporablja za izplačila dela plače za poslovno uspešnost, ki bodo izplačana enkrat v koledarskem letu vsem upravičenim delavcem hkrati, pod pogojem:

1. da je pravica do tega izplačila določena v splošnem aktu delodajalca, s katerim so delavci vnaprej seznanjeni in imajo hkrati vsi delavci pri delodajalcu pravico do izplačila dela plače za poslovno uspešnost (pogoji do pridobitve pravice morajo biti določeni enotno za vse delavce), ali
2. da je pravica do tega izplačila določena v kolektivni pogodbi, v kateri so določena merila za pridobitev pravice do tega izplačila (ni nujno, da so pogoji določeni enotno za vse delavce).

K točki 1: Določba ne določa, da morajo vsi delavci dobiti absolutno enak znesek, temveč, da del plače prejmejo vsi delavci, ki izpolnjujejo pogoje, ki so vnaprej določeni in znani (primeroma: do dela plače za poslovno uspešnost so upravičeni delavci, ki so imeli sklenjeno pogodbo o zaposlitvi na določen presečni dan/obdobje).

Vsebinska opredelitev dela plače, ki podlega bolj ugodni davčni obravnavi, pomeni ožjenje vsebine glede na določbe Zakona o delovnih razmerjih – ZDR-1 v zvezi z delom plače za uspešnost, in sicer na način, da je določen pogoj dogovora o izplačilu dela plače na ravni splošnega akta delodajalca ali na ravni kolektivne pogodbe. Ta raven oženja je nujna z vidika omejevanja zlorab, saj se s tem izključi dogovor s pogodbo o zaposlitvi zgolj na ravni posameznega delavca.



Kaj je osnova za obračun in plačilo prispevkov za socialno varnost in akontacije dohodnine?

Določba 12. točke prvega odstavka 44. člena ZDoh-2 ne posega na področje obračunavanja in plačila prispevkov za socialno varnost. Navedeno pomeni, da se od celotnega dela plače za poslovno uspešnost obračunajo in plačajo prispevki za socialno varnost delojemalca in delodajalca.

V skladu z ZDoh-2, določa, da se v davčno osnovo (tudi na letni ravni) ne všteva celoten dohodek, ampak zgolj znesek, ki presega 70 % zadnje znane povprečne mesečne plače zaposlenih v Sloveniji. Od tega zneska se tudi obračuna in plača akontacija dohodnine. Davčno osnovo (tudi na letni ravni) zmanjšuje samo tisti del prispevkov za socialno varnost, ki se obračunajo od dela dohodka, ki se všteva v davčno osnovo.

Ali se pri obračunu prispevkov za socialno varnost lahko upoštevajo posamezne oprostitve, kot je npr. delna oprostitvev plačila prispevka za starejše delavce, oprostitvev za zaposlitve mlajših, ipd.?

Pri obračunu in plačilu prispevkov za socialno varnost delodajalec upošteva oprostitve pri plačilu prispevkov, ob hkratnem izpolnjevanju vseh pogojev za uveljavljanje oprostitvev, ki so določene s posameznim zakonom. Podrobno pojasnilo v zvezi z oprostitvami pri plačilu prispevkov je objavljeno – [tukaj](#).

Katere kriterije mora delodajalec izbrati, da bo izplačilo bolj ugodno davčno obravnavano?

Davčna zakonodaja ne določa katere kriterije je treba oziroma se sme uporabiti. Izbira kriterija in meril je tako prepuščena delodajalcem, če jih opredelijo v splošnem aktu, oziroma so predmet socialnega dialoga s sindikati, če so opredeljeni v kolektivni pogodbi. Razlikovanje med tem, ali so pravica do dela plače za poslovno uspešnost in kriteriji ter merila za izplačilo določeni s splošnim aktom ali kolektivno pogodbo, je utemeljeno na delovnopravni zakonodaji in možnosti sodelovanja delavcev pri določevanju pravice, kriterijev in meril. Na odločitve delodajalca pri sprejemanju splošnega akta imajo delavci v skladu z 10. členom ZDR-1 le omejen vpliv (podajo mnenje, do katerega se mora delodajalec opredeliti, ne pa ga nujno upoštevati), zato je treba za te primere določiti, da morajo biti pogoji za pridobitev pravice in kriteriji ter merila za njihovo izplačilo urejeno enotno za vse delavce, kar pa ne pomeni nujno, da mora biti znesek izplačil dela plače za poslovno uspešnost enak za vse delavce.

Ko pa so pravica do dela plače za poslovno uspešnost in kriteriji ter merila določeni v kolektivni pogodbi oz. na njeni podlagi, gre za drugačen položaj, saj je kolektivna pogodba po svoji naravi pogodba, sklenjena na podlagi doseženega sporazuma med strankami, zato pa tudi ni potrebe, da morajo biti pogoji za pridobitev te pravice, merila in kriteriji, določeni enotno za vse delavce, saj imajo le-ti aktivno vlogo pri sklepanju kolektivnih pogodb. S tem pa predlagana rešitev upošteva tudi dejansko stanje, saj kolektivne pogodbe različno urejajo tovrstno področje, tudi s pooblastilom delodajalca, da sam določi kriterije in merila za izplačilo dela plače za poslovno uspešnost.

Ali se lahko del plače za poslovno uspešnost izplača v več delih?

Ugodnejša davčna obravnava se uporablja za izplačila dela plače za poslovno uspešnost, ki bodo izplačana enkrat v koledarskem letu vsem upravičenim delavcem



hkrati. Če bo delodajalec del plače za poslovno uspešnost izplačal v več delih, kljub izpolnjevanju ostalih pogojev določenih v 12. točki prvega odstavka 44. člena ZDoh-2, se bo davčno ugodneje zaradi zakonskega pogoja enkratnega izplačila v koledarskem letu lahko obravnavalo samo eno izmed teh izplačil.

Ali se mora del plače za poslovno uspešnost izplačati v denarju?

Pri obravnavi vprašanja je treba ločiti delovno pravni in davčni vidik. Del plače za poslovno uspešnost je treba obravnavati kot plačo, ki je sicer določena z delovnopravno zakonodajo, in sicer ZDR-1 v 126. členu določa, da je plačilo za delo po pogodbi o zaposlitvi sestavljeno iz plače, ki mora biti vedno v denarni obliki, in morebitnih drugih vrst plačil, če je tako določeno s kolektivno pogodbo. V skladu z delovnopravno zakonodajo je del plače za poslovno uspešnost del plače, torej gre za plačilo za delo, ki mora biti izplačan v denarni obliki. Davčno ugodnejše obravnave bo tako lahko deležen le tisti dohodek, ki bo, poleg ostalih zakonskih pogojev, izpolnjeval tudi ta vidik, to je izplačilo v denarni obliki.

Ali morajo del plače za poslovno uspešnost dobiti tudi poslovodni delavci, prokuristi?

ZDoh-2 ne opredeljuje pojma delavec (ki je opredeljen v 12. točki prvega odstavka 44. člena ZDoh-2), zato se je pri opredelitvi pojma delavec treba obrniti k primarni zakonodaji, torej ZDR-1. V skladu s 5. členom ZDR-1 je delavec fizična oseba, ki je v delovnem razmerju na podlagi sklenjene pogodbe o zaposlitvi. Delovno razmerje je v skladu s 4. členom ZDR-1 razmerje med delavcem in delodajalcem, v katerem se delavec prostovoljno vključi v organiziran delovni proces delodajalca in v njem za plačilo, osebno in nepretrgano opravlja delo po navodilih in pod nadzorom delodajalca. V kolikor tudi poslovodna oseba oz. prokurist izpolnjuje pogoje, pod katerimi se šteje za delavca v skladu z ZDR-1, je tako pogoj v skladu s prvo s prvo alinejo nove 12. točke prvega odstavka 44. člena ZDoh-2 izpolnjen le, če je tudi za poslovodne osebe in prokuriste določena pravica do izplačila dela plače in merila za izplačilo, določeni v splošnem aktu delodajalca.

Možnost, predvidena v drugi alineji 12. točke prvega odstavka 44. člena ZDoh-2 (torej ko je možnost izplačila dela plače dogovorjena s kolektivno pogodbo), pa ne zahteva, da imajo vsi delavci pri delodajalcu pravico do izplačila dela plače za poslovno uspešnost.

Ali se lahko poslovna uspešnost, ki je opredeljena v individualni pogodbi o zaposlitvi, bolj ugodno davčno obravnava?

Del plače za poslovno uspešnost, ki je določena v individualni pogodbi, se ne more obravnavati po 12. točki prvega odstavka 44. člena ZDoh-2.

Ali lahko podjetje v letu 2017 izplača del plače za poslovno uspešnost za leto 2016?

Za uveljavitev ugodnejše davčne obravnave dela plače za poslovno uspešnost je pomembno, da je dohodek izplačan od 1. 1. 2017 dalje ter da so izpolnjeni pogoji določeni z zakonom, ne glede na to, na katero leto se nanaša izplačilo dela plače za poslovno uspešnost.

V skladu s 15. členom Zakona o dohodnini – ZDoh-2 so z dohodnino obdavčeni dohodki fizičnih oseb, ki so bili pridobljeni oziroma doseženi v davčnem letu, ki je enako koledarskemu letu. Dohodek je pridobljen oziroma dosežen v davčnem letu v



katerem je prejet, če z ZDoh-2 ni drugače določeno. Šteje se, da je dohodek prejet, ko je izplačan ali kako drugače dan na razpolago fizični osebi.

Določbe ZDoh-2R so začele veljati naslednji dan po objavi v Uradnem listu, uporabljajo pa se za davčna leta, ki se začnejo od vključno 1. januarja 2017. Za uveljavitev ugodnejše davčne obravnave dela plače za poslovno uspešnost je pomembno, da je dohodek izplačan po 1. 1. 2017 in da so izpolnjeni vsi pogoji določeni z zakonom, ne glede na to, na katero leto se nanaša izplačilo dela plače za poslovno uspešnost. Davčno bolj ugodne obravnave bo deležno zgolj eno izplačilo dela plače za poslovno uspešnost v posameznem koledarskem letu.

Kako se poroča davčnemu organu o izplačilu dela plače za poslovno uspešnost?

Za namene poročanja o izplačilih dela plače za poslovno uspešnost, sta na REK-1 obrazcu uvedeni 2 novi šifri vrste dohodka:

- 1151 Del plače za poslovno uspešnost, nad zneskom določenim v 44. čl. ZDoh-2
- 1152 Del plače za poslovno uspešnost v znesku, ki se ne všteta v davčno osnovo

Na REK-1 obrazcu z oznako vrste dohodka 1151 delodajalci poročajo o delu plače za poslovno uspešnost, ki presega 70 % zadnje znane povprečne mesečne plače zaposlenih v Sloveniji. Od tega dohodka se obračuna in plača akontacija dohodnine in prispevki za socialno varnost.

Na REK-1 obrazcu z oznako vrste dohodka 1152 delodajalci poročajo o delu plače za poslovno uspešnost v znesku do 70 % zadnje znane povprečne mesečne plače zaposlenih v Sloveniji. Od tega dohodka se obračunajo in plačajo prispevki za socialno varnost, ne pa tudi akontacija dohodnine.

Na individualnem REK obrazcu delodajalci izberejo v obeh primerih vrsto dohodka 1101 Plača, nadomestilo plače in povračila stroškov v zvezi delom. Na individualnem REK obrazcu delodajalci izpolnijo tudi polja M, in sicer:

Obračun prispevkov za pokojninsko in invalidsko zavarovanje se poroča v rubriki M01, če je izplačilo dela plače za poslovno uspešnost vezano tudi na prisotnost delavca, pri čemer se v polje ure vpiše vrednost nič (0). V takem primeru se na iREK v polju A062 uporabi oznaka osnove P01.

Če izplačilo dela plače za poslovno uspešnost ni vezano na prisotnost delavca, se obračun prispevkov za pokojninsko in invalidsko zavarovanje poroča v rubriki M05. V takem primeru se na iREK v polju A062 uporabi oznaka osnove P04.

Vir: Spletne strani Finančne uprave Republike Slovenije [15.11.2016].

Vsebina pojasnila / mnenja FURS-MF temelji na naslednji zakonodaji (zakonski in podzakonski predpisi):

- [Zakon o dohodnini - ZDoh-2](#), Uradni list RS, št. 13/11-UPB7, 24/12-ZDoh-2I, 30/12-ZDoh-2J, 75/12-ZDoh-2K, 40/12-ZUJF, 94/12-ZDoh-2L, 96/13-ZDoh-2M, 29/14-Odl. US št. U-I-175/11-12, 23/15-ZDoh-2O, 50/14-ZDoh-2N, 55/15-ZDoh-2P, 102/15-ZUJF-E in 63/16-ZDoh-2R.
- [Zakon o delovnih razmerjih - ZDR-1](#), Uradni list RS, št. 21/13 (78/13-popr.) in 47/15-ZZSDT.



- [Zakon o davčnem postopku - ZDavP-2](#), Uradni list RS, št. 13/11-UPB4, 32/12-ZDavP-2E, 94/12-ZDavP-2F, 111/13-ZDavP-2G, 40/14-ZIN-B, 25/14-ZFU, 90/14-ZDavP-2H, 91/15-ZDavP-2I in 63/16-ZDavP-2J.
- [Zakon o pokojninskem in invalidskem zavarovanju - ZPIZ-2](#), Uradni list RS, št. 96/12, 39/13-ZPIZ-A, 63/13-ZIUPTDSV, 99/13-ZSVarPre-C, 101/13-ZIPRS1415, 111/13-ZMEPIZ-1, 44/14-ORZPIZ206, 85/14-ZUJF-B, 95/14-ZUJF-C, 97/14-ZMEPIZ-1A, 90/15-ZIUPTD in 102/15-ZPIZ-2B.
- [Zakon o zdravstvenem varstvu in zdravstvenem zavarovanju - ZZZVZ](#), Uradni list RS, št. 72/06-UPB3, 114/06-ZUTPG, 91/07-ZZZVZ-J, 76/08-ZZZVZ-K, 62/10-ZUPJS, 87/11-ZZZVZ-L, 40/12-ZUJF, 21/13-ZUTD-A, 63/13-ZIUPTDSV, 91/13-ZZZVZ-M, 99/13-ZUPJS-C, 99/13-ZSVarPre, 111/13-ZMEPIZ-1, 95/14-ZUJF-C, 47/15-ZZSDT in 90/15-ZIUPTD.
- [Zakon o urejanju trga dela - ZUTD](#), Uradni list RS, št. 80/10, 40/12-ZUJF, 21/13-ZUTD-A, 63/13-ZUTD-B, 63/13-ZIUPTDSV, 100/13-ZUTD-C, 32/14-ZPDZC-1 in 47/15-ZZSDT.
- [Zakon o starševskem varstvu in družinskih prejemkih - ZSDP-1](#), Uradni list RS, št. 26/14 in 90/15-ZSDP-1A.
- [Pravilnik o vsebini in obliki obračuna davčnih odtegljajev ter o načinu predložitve davčnemu organu - REK obrazci](#), Uradni list RS, št. 37/08, 64/08, 62/09, 22/10, 109/10, 107/12, 32/13, 85/13, 108/13, 22/14, 93/14, 101/15 in 60/16.

OPOMBA: Zapis zakonodaje, na katerem temelji mnenje FURS-MF, je pripis uredništva.