

Cena dela v Republiki Sloveniji

ETELKA KORPIČ-HORVAT IN DARJA SENČUR PEČEK

Povzetek

V prispevku so obravnavane posamezne legalne oblike dela: pogodba o zaposlitvi, pogodba o delu, avtorska pogodba in študentsko delo. Predstavljena je pravna ureditev posameznih vrst pogodb, v nadaljevanju pa so prikazana izplačila po navedenih pogodbah ter obremenitve z dajatvami (davki in prispevki). Na podlagi izplačil in obremenitev z dajatvami je izračunan izdatek delodajalca za plačo po pogodbi o zaposlitvi in plačil za delo po drugih pogodbah ter napotnici za študenta, prav tako pa je izračunan prejemek delavca za plačo, za plačilo izvajalca del oz. avtorja ter plačilo za delo študenta. Prispevek odgovarja na vprašanje, kakšna je cena dela po posamezni pravni podlagi, pri tem pa opozarja na dejstvo, da je poleg denarnega treba upoštevati tudi druge vidike.

Ključne besede: • cena dela • pogodba o zaposlitvi • pogodba o delu • avtorska pogodba • študentsko delo

KONTAKTNI NASLOV: Dr. Etelka Korpič-Horvat, docentka, Univerza v Mariboru, Pravna fakulteta, Mladinska ulica 9, SI-2000 Maribor, Slovenija, e-pošta: etelka.korpic-horvat@uni-mb.si; Dr. Darja Senčur Peček, docentka, Univerza v Mariboru, Pravna fakulteta, Mladinska ulica 9, SI-2000 Maribor, Slovenija, e-pošta: darja.sencur-pecek@uni-mb.si

ISSN 1855-7147 Tiskana izdaja / 1855-7155 Spletna izdaja © 2009 LeXonomica (Maribor)

UDK: 338.5:349.232(497.4)

JEL: J31, J32, J41

Na svetovnem spletu dostopno na <http://www.lexonomica.com>

The Price of Work in the Republic of Slovenia

ETELKA KORPIČ-HORVAT AND DARJA SENČUR PEČEK

Abstract

The article discusses certain legitimate forms of work: contract of employment, contract for work, copyright contract and student work. It presents legal regulation of each of the contract forms and payments according to these contracts and fiscal burdens (taxes and contributions). On the basis of the payments and fiscal burdens the expense for the employer is calculated as regards wage under the employment contract and payments for work on the basis of other forms of contract and student work; the authors also calculated the income of the worker for the purposes of wage, for payment of the work performer, author and student respectively. The article's aim is to answer the question, what is the labour cost depending on the specific legal bases and to emphasise that besides the financial also other aspects must be considered.

Keywords: • labour cost • contract of employment • contract for work • copyright contract • student work

CORRESPONDENCE ADDRESS: Dr. Etelka Korpič-Horvat, Assistant Professor, University of Maribor, Faculty of Law, Mladinska ulica 9, SI-2000 Maribor, Slovenia, e-mail: etelka.korpic-horvat@uni-mb.si; Dr. Darja Senčur Peček, Assistant Professor, University of Maribor, Faculty of Law, Mladinska ulica 9, SI-2000 Maribor, Slovenia, e-mail: darja.sencur-pecek@uni-mb.si

ISSN 1855-7147 Print / 1855-7155 On-line © 2009 LeXonomica (Maribor)

UDC: 338.5:349.232(497.4)

JEL: J31, J32, J41

Available on-line at <http://www.lexonomica.com>

1. Uvod

Finančna in ekonomska kriza se vztrajno razširjata na vsa področja poslovanja in življenja pravnih in fizičnih oseb. Delodajalci sprejemajo ukrepe varčevanja, pri čemer preverjajo tudi stroške dela skozi prizmo cene dela. Delo se lahko opravlja na različnih pravnih podlagah, ki omogočajo legalne oblike dela, kot so: pogodba o zaposlitvi, pogodba o delu, avtorska pogodba, študentsko delo, mala zaposlitev in druga.

Cena posameznega dela je z vidika plačil dajatev različna. Vprašanje je, ali je pogodba o zaposlitvi, ki je najbolj obremenjena z davki in prispevki, najdražja pogodba.

V prispevku prikazujemo posamezne legalne oblike dela: pogodbo o zaposlitvi, pogodbo o delu, avtorsko pogodbo in študentsko delo. Prikazi zajemajo pravno ureditev posamezne vrste pogodbe in izplačil po navedenih pogodbah ter obremenitve z dajatvami (davki in prispevki). Na podlagi izplačil in obremenitev z dajatvami je izračunan izdatek delodajalca za plačo po pogodbi o zaposlitvi in plačil za delo po drugih pogodbah ter napotnici za študenta, prav tako pa je izračunan prejemek delavca za plačo, za plačilo izvajalca del oz. avtorja ter plačilo za delo študenta.

2. Pogodba o zaposlitvi

Pogodbo o zaposlitvi ureja Zakon o delovnih razmerjih (ZDR),¹ ki določa, da je delodajalec dolžan skleniti pogodbo o zaposlitvi, ko so podani elementi delovnega razmerja po 4. členu ZDR: da gre za organiziran delovni proces delodajalca, da delavec delo opravlja sam, osebno, da delo opravlja trajno, po navodilih in pod nadzorom delodajalca in da za opravljeno delo dobi plačilo za delo.

Značilnosti pogodbe o zaposlitvi so podrejenost delavca, osebno opravljanje dela, trajnost in odplačnost. Kljub temu, da ZDR ne določa definicije pogodbe o zaposlitvi, jo je glede na gornje značilnosti mogoče opredeliti kot pogodbo med delavcem in delodajalcem, s katero se delavec zaveže osebno opravljati delo v razmerju podrejenosti, delodajalec pa mu za opravljeno delo plača.

¹ Uradni list RS, št. 42/2002 in 103/2007.

Po ZDR velja, da se pogodba o zaposlitvi praviloma sklepa za nedoločen čas,² kar je za delavca pomembno zaradi varstva zaposlitve in dohodka. Delodajalec lahko pogodbo o zaposlitvi odpove le, če obstaja zakonski razlog odpovedi, ki ga mora glede na konkreten primer razložiti, pred odpovedjo mora upoštevati zakonsko določen postopek ter delavcu v primeru odpovedi zagotoviti pravice, ki jih prav tako natančno določa ZDR. Zaradi zahtevnosti postopka odpovedi in izplačil v primerih prenehanja pogodbe o zaposlitvi za nedoločen čas (odpravnine in odškodnine) delodajalci v primeru novih zaposlitev sklepajo (od 70 do 80%) pogodbo o zaposlitvi za določen čas. Ta preneha na enostaven način, brez odpovednega roka, le z obvestilom delavcu, ko poteče čas, za katerega je bila sklenjena, ali ko je delo, za katero sta se dogovorila delavec in delodajalec, opravljeno oz. s prenehanjem razloga, zaradi katerega je bila sklenjena. Čeprav inšpekcija za delo ugotavlja, da delodajalci pogosto nimajo razloga za sklenitev pogodbe za določen čas, je postalo sklepanje tovrstnih pogodb pravilo.

Poleg pogodbe o zaposlitvi za določen čas je ZDR določil tudi druge posebne vrste pogodb o zaposlitvi, in sicer: pogodbo o zaposlitvi med delavcem in delodajalcem, ki opravlja dejavnost zagotavljanja dela delavcev drugemu uporabniku, pogodbo o zaposlitvi za opravljanje javnih del, pogodbo o zaposlitvi s krajšim delovnim časom, pogodbo o zaposlitvi z opravljanjem dela na domu, pogodbo o zaposlitvi s poslovodnimi osebami in prokuristi ter pogodbo o zaposlitvi z dopolnilnim delom.

V vseh navedenih primerih sklenitve pogodbe o zaposlitvi veljajo glede plačevanja prispevkov za socialno varnost in davčnih obremenitev enaka pravila kot za pogodbo o zaposlitvi za nedoločen čas. Delavci so socialno zavarovani in imajo enake pravice in obveznosti. Delodajalec je dolžan po sklenitvi pogodbe o zaposlitvi (od dneva nastopa delavčevega dela) delavca prijaviti v obvezno pokojninsko, invalidsko in zdravstveno zavarovanje ter zavarovanje za primer brezposelnosti; pri izplačilu plače in drugih prejemkov pa v skladu z davčnimi predpisi obračunati tudi davke. Ena bistvenih sestavin pogodbe o zaposlitvi je plača,³ ki se določa v bruto znesku in predstavlja najpomembnejši del plačila delavcu in največji strošek dela za delodajalca.

Plača je obremenjena:

- z dohodnino in
- s prispevki za socialno varnost.

² ZDR v prvem odstavku 10. člena določa, da se pogodba o zaposlitvi sklepa za nedoločen čas, če s tem zakonom ni drugače določeno.

³ Druge prejemke delavca bomo v tem prispevku zanemarili.

BRUTO PLAČA = NETO PLAČA + DOHODNINA + PRISPEVKI
--

Obdavčitev plače z dohodnino: Plačilo po pogodbi o zaposlitvi se po Zakonu o dohodnini (ZDoh-2)⁴ uvršča pod dohodke iz zaposlitve, od katerih se po dohodninski lestvici od vsakokratnega izplačila obračuna akontacija dohodnine. Na letni ravni pa se naredi poračun že plačane dohodnine z ugotovljeno davčno obveznostjo glede na odločbo, ki jo izda Davčna uprava Republike Slovenije.

Obremenitev plače s prispevki za socialno varnost: Zavezanci plačujejo prispevke za socialno varnost v skladu z Zakonom o prispevkih za socialno varnost (ZPSV).⁵ Prispevki delavca znašajo 22,1% bruto plače, prispevki delodajalca pa 16,1% bruto plače.

Prispevki za socialno varnost so: prispevek za pokojninsko in invalidsko zavarovanje, prispevek za zdravstveno zavarovanje, prispevek za zaposlovanje, prispevek za starševsko varstvo in prispevek za nesreče pri delu.

Šifra	Naziv	V breme	Odstotek
1	Starševsko varstvo	Zaposlenega	0,1
2	Starševsko varstvo	Delodajalca	0,1
3	ZPIZ	Zaposlenega	15,5
4	ZPIZ	Delodajalca	8,85
5	Poškodbe pri delu	Delodajalca	0,53
6	Zaposlovanje	Zaposlenega	0,14
7	Zaposlovanje	Delodajalca	0,06
8	Zdravstveno zavarovanje	Zaposlenega	6,36
9	Zdravstveno zavarovanje	Delodajalca	6,56

Skupaj prispevki delavca = 22,1% od bruto plače

Skupaj prispevki delodajalcev = 16,1% od bruto plače

⁴ Uradni list RS, št. 117/2006, 90/2007, 10/2008, 78/2008, 92/2008, 125/2008 in 20/2009.

⁵ Uradni list RS, št. 5/1996, 18/1996, 34/1996, 87/1997, 3/1998, 7/1998, 81/2000 in 97/2001.

BRUTO PLAČA = neto plača + prispevki delavcev + prispevki delodajalcev

PRISPEVKI DELAVCEV = 22,1%

PRISPEVKI DELODAJACEV = 16,1%

OSNOVA ZA DOHODNINO = bruto – spl. olajšava – olajšava za otroke – prispevek delavcev

AKONTACIJA DOHODNINE = po dohodninski lestvici

NETO PLAČA = bruto – akontacija dohodnine – prispevki delavcev

OBREMENITEV DELODAJALCA = bruto plača + prispevki delodajalca + davek na izplačane plače do 2009 leta.

3. Pogodba o delu (podjemna pogodba)

Najpogosteje so pravna podlaga za opravljanje dela v civilno-pravnih razmerjih podjemne pogodbe ali pogodbe o delu. Po podatkih Zavoda RS za zaposlovanje je bilo v prvih enajstih mesecih leta 2008 sklenjenih 23.610 podjemnih pogodb. Podatki temeljijo na sporočilih delodajalcev po 9. členu Zakona o zaposlovanju in zavarovanju za primer brezposelnosti (ZZZPB).⁶ V letu 2007 je bilo na podlagi zbranih podatkov z anketo LP - ZAP⁷ sklenjenih 44.107 podjemnih pogodb.

Pravna podlaga za sklenitev navedene pogodbe je 619. člen Obligacijskega zakonika (OZ).⁸ Gre za pogodbo, pri kateri je pomembna enkratna izpolnitev obveznosti opraviti dogovorjeno delo oz. posel. Podjemnik odgovarja za rezultat dela. Posel, ki ga mora opraviti izvajalec na podlagi naročnikovega naročila, se lahko nanaša na izdelavo stvari ali popravilo stvari, na fizično ali na umsko delo.

⁶ Uradni list RS, št. 5/1991, 12/1992, 69/1998, 97/2001, 2/2004, 63/2004, 79/2006, 107/2006 (ZZZPB-UPB1), 114/2006 in 59/2007.

⁷ Anketo so izpolnjevali delodajalci z deset in več zaposlenimi. Na anketo je odgovorilo 7.248 delodajalcev od 9.572, ki so bili pozvani k izpolnitvi.

⁸ Uradni list RS, št. 83/2001, 40/2007 (OZ-A) in 97/2007 (OZ-UPB1).

Pogodba o delu je konsenzualna (neoblična) pogodba, kar pomeni, da zadošča, da se podjemnik in naročnik sporazumeta, da bo podjemnik opravil določeno delo oz. posel za plačilo. Oblika pogodbe ni predpisana, razen če se stranki sami ne dogovorita za obliko. Časa trajanja podjemnega razmerja OZ ne določa. Praviloma pogodba preneha, ko je delo opravljeno in je dosežen rezultat. Gre za enkratno izpolnitveno ravnanje. Pogodba o delu je dvostransko obvezna in odplačna pogodba. Podjemnik mora posel opraviti osebno le, če je tako dogovorjeno ali izhaja iz narave dela, sicer si lahko najame izpolnitvene pomočnike, podizvajalce. Četudi delo opravijo pomočniki, za rezultat dela odgovarja podjemnik (629. in 630. člen OZ).

Podjemna pogodba, sklenjena med naročnikom in izvajalcem, se po 38. členu ZDoh-2 šteje za dohodek iz drugega pogodbenega razmerja. V davčno osnovo tega dohodka se všttevajo tudi izplačana povračila stroškov v zvezi z delom, akontacija dohodnine pa se izračuna in plača ob upoštevanju 10% normiranih stroškov. Prejemnik dohodka lahko poleg normiranih stroškov uveljavlja tudi dejanske stroške prevoza in nočitve. Izvajalec mora predložiti dokazila o nastanku teh stroškov. Kot dokazilo lahko služi potrditev opravljenega dela v kraju, ki ga je določil naročnik.

Obremenitev plačila po pogodbi o delu predstavlja:

- 25% posebnega davka na določene prejemke;⁹
- 6% od bruto zneska osebnega prejemka za prispevke za pokojninsko in invalidsko zavarovanje;¹⁰
- 3,08 evrov pavšala za zdravstvo¹¹ in
- 25% akontacijo dohodnine¹² od 90% dohodka (priznanih 10% normiranih stroškov).

Izvajalci dela so na podlagi drugega odstavka 27. člena Zakona o pokojninskem in invalidskem zavarovanju (ZPIZ-1)¹³ in VIII. točke Sklepa o določitvi prispevkov za posebne primere zavarovanja zavarovani le za invalidnost, telesno okvaro ali smrt, ki je posledica poškodbe pri delu ali poklicne bolezni. Ker izvajalci del niso vključeni v obvezno ali prostovoljno pokojninsko in invalidsko zavarovanje in ker se zanje tudi ne plačujejo prispevki, se obdobje njihovega dela ne všteta v zavarovalno dobo.

⁹ Zakon o posebnem davku na določene prejemke (Uradni list RS, št. 72/1993, 22/1994, 45/1995, 12/1996 in 82/1997).

¹⁰ Sklep o določitvi prispevkov za posebne primere zavarovanja (Uradni list RS, št. 111/2000, 17/2002, 22/2002, 19/2003, 17/2004, 17/2005, 23/2006, 23/2007, 21/2008 in 111/2008).

¹¹ Sklep o pavšalnih prispevkih za obvezno zdravstveno zavarovanje (Uradni list RS, št. 118/2007).

¹² Določba 38. člena ZDoh-2.

¹³ Uradni list RS, št. 109/2006 (ZPIZ-1-UPB 4).

Po Sklepu o pavšalnih prispevkih za obvezno zdravstveno zavarovanje so naročniki dolžni plačati od vsake sklenjene podjemne pogodbe pavšalni prispevek za primer poškodbe pri delu in poklicne bolezni v višini 3,08 evrov.

4. Avtorska pogodba

Z avtorsko pogodbo se avtor zaveže ustvariti določeno delo in ga izročiti naročniku, naročnik pa se zaveže, da mu bo za to plačal. Avtorsko delo ureja Zakon o avtorski in sorodnih pravicah (ZASP).¹⁴ Za avtorsko delo gre takrat, če so izpolnjene predpostavke, določene v prvem odstavku 5. člena ZASP. To so:

- Stvaritev: stvaritev je rezultat avtorskega dela, ki ga ustvari človek. Človek je sposoben ustvarjati različne stvaritve, npr. narisati sliko, napisati knjigo, napraviti računalniški program in druge.
- Individualnost: stvaritev mora biti individualna, izvirna in avtorsko delo mora avtor napraviti osebno.
- Duhovnost: stvaritev mora biti duhovna. Z duhovnostjo mora avtor izražati misli, spoznanja, občutke ipd.
- Področja ustvarjalnosti: stvaritve se morajo nanašati na področje znanosti, književnosti in umetnosti.
- Izraženost: vsaka avtorska stvaritev mora biti izražena, kar pomeni, da je zaznavna v zunanjem svetu.

ZASP v 5. členu primeroma določa varovana avtorska dela, kot so: govornjena dela, pisana dela, glasbena dela, gledališka dela itn.

Upoštevati pa je treba tudi 9. člen ZASP, ki določa nevarovane stvaritve, čeprav imajo lahko značilnosti avtorskega dela. Kot take so navedene:

- ideje, načela in odkritja;
- uradna besedila z zakonodajnega, upravnega ali sodnega področja;
- ljudske, književne in umetniške stvaritve;
- prevodi uradnih besedil, če so objavljeni kot uradna besedila.

Tako na primer niso avtorsko varovana naslednja dela: sestava zakona, sodbe, prevodi zakonskih besedil, če so objavljeni kot uradna besedila, in druga. V vseh ostalih primerih pa je treba v vsakem primeru, glede na navedenih pet predpostavk, ugotavljati, ali gre za avtorsko delo.

¹⁴ Uradni list RS, št. 16/2007 (ZASP-UPB3) in 68/2008 (ZASP-E).

Avtorska pogodba je odplačna pogodba že po zakonu, zato se odplačnost domneva. Če avtorju za njegovo delo ne bo izplačan honorar, je to treba izrecno zapisati. Če v pogodbi avtorski honorar ni določen, se določi po običajnih plačilih glede na okoliščine primera (obseg, trajanje uporabe idr.), kot to določa prvi odstavek 81. člena ZASP. Avtorska pogodba mora biti pisna. Z njo se prenašajo praviloma materialne avtorske pravice, moralne avtorske pravice (pravica do prve objave, pravica priznanja avtorstva, pravica spoštovanja dela) so neprenosljive. Materialne avtorske pravice preidejo na naročnika, ko mu avtor izroči avtorsko delo. Naročnik ne more brez dovoljenja avtorja materialne avtorske pravice prenesti naprej, razen če se o takem prenosu dogovori z avtorjem (drugi odstavek 21. člena in 78. člen ZASP).

Po podatkih Zavoda RS za zaposlovanje je bilo v obdobju prvih enajstih mesecev leta 2008 sklenjenih 50.990 avtorskih pogodb. Podatki temeljijo na sporočilih delodajalcev po ZZZPB. V letu 2007 je bilo na podlagi zbranih podatkov z anketo LP - ZAP sklenjenih 61.201 avtorskih pogodb.

Avtorsko delo iz delovnega razmerja: Avtorsko delo lahko nastane tudi v delovnem razmerju, ko delavec izpolnjuje svoje obveznosti po pogodbi o zaposlitvi. ZASP v prvem odstavku 101. člena določa, da kadar avtorsko delo ustvari delojemalec pri izpolnjevanju svojih obveznosti ali po navodilih delodajalca, se šteje, da so materialne avtorske pravice in druge pravice avtorja na tem delu izključno prenesene na delodajalca za deset let od dokončanja dela, če ni s pogodbo drugače določeno.¹⁵ Po preteku desetih let pripadajo materialne avtorske pravice avtorju – delavcu, s tem da delodajalec lahko zahteva njihov ponovni izključni prenos, vendar proti plačilu primernega nadomestila.¹⁶ To pomeni, da se delodajalec in delavec kot avtor lahko dogovorita, da dobi delavec plačilo za svoje avtorsko delo. Če se ne dogovorita ničesar, pa pripadajo *ex lege* materialne avtorske pravice delodajalcu.

Dohodek iz avtorske pogodbe je po davčni zakonodaji lahko opredeljen kot odvisno razmerje, kot neodvisno razmerje ali kot prenos premoženjskih

¹⁵ Izjema velja za računalniške programe, ko delavec ustvari računalniški program pri izpolnjevanju svojih obveznosti ali po navodilih delodajalca. V teh primerih se šteje, da so materialne avtorske pravice in druge pravice avtorja na tem programu izključno in neomejeno prenesene na delodajalca (112. člen ZASP).

¹⁶ V javnem sektorju je lahko zaradi načela gospodarnosti sporno izplačevanje avtorskih honorarjev za avtorska dela, ustvarjena v delovnem razmerju, ker so ta dela plačana delavcu – avtorju v zahtevnosti dela kot plača. To izhaja iz revizijskih poročil računskega sodišča. Gre za upoštevanje načela varčnega ravnanja s sredstvi (načelo gospodarnosti), ki velja za delodajalca v javnem sektorju. Poleg tega je treba še upoštevati tretji odstavek 16. člena in 92. člen ZJU.

pravic. Razlika je v tem, da lahko pri avtorskem odvisnem razmerju avtor uveljavlja dejanske stroške prevoza in nočitve, medtem ko pri dohodku iz avtorske pogodbe kot neodvisnem razmerju ali iz prenosa premoženjskih pravic teh stroškov ne more uveljavljati.

Odvisno pogodbeno avtorsko razmerje je razmerje, ki glede nadzora in navodil v zvezi z opravljanjem dela ali storitev, načina opravljanja dela ali storitev, plačila za opravljeno delo ali storitev, zagotavljanja sredstev in pogojev za opravljanje dela ali storitev in drugih pravic ter odgovornosti fizične osebe in delodajalca kaže na odvisno pogodbeno razmerje med delodajalcem in fizično osebo.

Kot primer odvisnega avtorskega razmerja lahko štejemo predavanje avtorja, ki mu je naročnik določil temo, prostore, čas in povabil udeležence. Avtor ne prevzema nobenih tveganj. Primer avtorske pogodbe kot neodvisnega razmerja je lahko predavanje avtorja, kjer avtor predlaga temo predavanj, sam napiše gradivo in je njegovo plačilo tudi odvisno od števila slušateljev ter od zadovoljstva slušateljev. Avtor prevzema tveganja, da ne bo udeležbe ali pa da udeleženci ne bodo zadovoljni s predavanji, gradivom ipd.

Avtorska pogodba kot prenos premoženjskih pravic se sklene npr., ko avtor napiše učbenik, materialne avtorske pravice pa se prenesejo na naročnika, na primer na fakulteto ali založbo. Avtorski honorar, ustvarjen v delovnem razmerju, je lahko obdavčen enako kot plača.

Glede na vsebino avtorske pogodbe je po ZDoh-2 lahko:

- avtorska pogodba kot odvisno pogodbeno razmerje v sklopu dohodka zaposlitve – drugi odstavek 38. člena ZDoh-2;
- avtorska pogodba kot dohodek iz opravljenega dela ali storitve, ki ni dohodek iz dejavnosti (avtorska pogodba kot neodvisno pogodbeno razmerje) – tretji odstavek 38. člena ZDoh-2 in se obdavčuje kot odvisno razmerje v sklopu dohodka zaposlitve;
- avtorska pogodba kot dohodek iz delovnega razmerja – tretja točka drugega odstavka 37. člena ZDoh-2 ali
- avtorska pogodba kot prenos premoženjske pravice – 78. člen ZDoh-2.

Dohodek iz avtorske pogodbe iz drugega pogodbenega razmerja je obdavčen samo s 25-odstotno akontacijo dohodnine od 90% dohodka. Priznanih je namreč 10% normiranih stroškov.¹⁷

¹⁷ Določba 4. odstavka 41. člena ZDoh-2.

Dohodek iz avtorske pogodbe, kot dohodek ustvarjen v delovnem razmerju in izplačan na podlagi posebne avtorske pogodbe,¹⁸ pa je obdavčen po dohodninski lestvici, ki velja za tekoče leto v času izplačila. Ker je ta dohodek opredeljen v skladu s tretjo točko drugega odstavka 37. člena ZDoh-2, se v tem primeru prispevki za socialno varnost ne obračunajo in ne plačajo.

Avtorsko delo, ustvarjeno v delovnem razmerju, ki je neposredno vezano na delovno razmerje, je obdavčeno kot plača ali kot dodatno plačilo za opravljeno delo, ki se skladno s 3. členom ZPSV všteva tudi v osnovo za obračun in plačilo prispevkov.¹⁹

Dohodek po avtorski pogodbi je kot prenos premoženjskih pravic (knjiga, videz izdelka, tehnična izboljšava, načrt, formula itd.) obdavčen v skladu z 79. členom ZDoh-2, ki določa, da je davčna osnova dosežen dohodek, zmanjšan za 10% normiranih stroškov.

V skladu s 3. členom Zakona o posebnem davku na določene prejemke²⁰ se posebnega davka na določene prejemke ne plačuje.

Avtorji niso socialno zavarovani na nobenih podlagah. Ker se zanje ne plačujejo prispevki za čas njihovega dela, se le-to ne všteva v zavarovalno dobo.

5. Študentsko delo

Opravljanje dela dijakov in študentov je urejeno v ZZZPB in v ZDR v sedmem odstavku 214. člena.

ZZZPB določa, da študentje in dijaki, ki so dopolnili 15 let starosti, lahko opravljajo začasna in občasna dela na podlagi napotnice, ki jo izda pooblaščen organizacija oz. delodajalec - agencija (študentski servis; v nadaljevanju agencija) ali enota Zavoda RS za zaposlovanje. Agencija na podlagi ZZZPB pridobi koncesijo za izvajanje strokovnih nalog za posredovanje začasnih in občnih del dijakom in študentom. Na podlagi

¹⁸ Pojasnilo DURS, št. 4210-251/2007 z dne 31. 7. 2007: tovrsten dohodek, katerega podlaga za izplačilo ni pogodba o zaposlitvi, temveč je to dodatni dohodek, ki presega dogovorjeno plačilo za opravljeno delo iz delovnega razmerja po pogodbi o zaposlitvi, se obdavči kot dohodek iz delovnega razmerja po tretji točki drugega odstavka 37. člena ZDoh-2. Ker podlaga za izplačilo ni pogodba o zaposlitvi, se od dohodkov v tem primeru prispevki za socialno varnost ne obračunajo in ne plačajo.

¹⁹ Pojasnilo DURS, št. 4210-251/2007 z dne 31. 7. 2007.

²⁰ Uradni list RS, št. 72/1993, 22/1994, 45/1995 in 12/1996.

koncesije se vpiše v register agencij za zagotavljanje dela, ki ga vodi Ministrstvo za delo, družino in socialne zadeve.

Med študentom, agencijo in naročnikom nastane tripartitno razmerje. Študentski servis najde delo za študenta in ga z napotnico pošlje naročniku zaradi opravljanja začasnega oz. občasnega dela. Študent opravlja začasna in občasna dela na podlagi napotnice.²¹

Dijaki in študentje lahko opravljajo delo na podlagi napotnice, če niso zaposleni ali vpisani v evidenco brezposelnih oseb pri zavodu. Napotnica predstavlja edino pravno podlago, na podlagi katere dijak oz. študent opravlja delo. Študent vzpostavi razmerje z agencijo ali Zavodom RS za zaposlovanje, ko mu ta izda napotnico, z naročnikom pa, ko mu le-ta potrdi napotnico pred pričetkom dela.

Agencije, ki posredujejo začasna in občasna dela, obračunavajo od prejemkov, izplačanih dijakom in študentom, 12-odstotno koncesijsko dajatev. Agencija je upravičena do kritja stroškov za posredovanje (stroški materiala in storitev, stroški dela, amortizacija) v višini 37,5% obračunanega prihodka iz 12-odstotne koncesijske dajatve. Nadalje je agencija dolžna v javni sklad odvajati 25% obračunanega prihodka iz koncesijske dajatve (6. člen ZZZPB)²² in 37,5% nameniti za delovanje študentske organizacije univerze, samostojnega visokošolskega zavoda, interesnih oblik povezovanja dijakov in študentov ter za druge namene. Poleg tega je agencija dolžna oblikovati rizični sklad, v katerega plačuje 0,8% od prihodka iz koncesijske dejavnosti v preteklem letu za primer neplačila delodajalcev za opravljena dela dijakov in študentov. Ta sredstva se smejo uporabiti le za plačila dijakom in študentom ter za sodne takse. Agencija ima regresni zahtevek do delodajalca po splošnih pravilih civilnega prava.

Če študent z zaslužkom preseže posebno osebno olajšavo za rezidenta (3.051,35 evrov letno za leto 2009) po ZDoh-2, je delodajalec dolžan študenta pokojninsko in invalidsko zavarovati. Obračun koncesijske dajatve v takem primeru preneha.

Študentu se prizna zmanjšanje davčne osnove od dohodka za opravljeno začasno ali občasno delo na podlagi napotnice pooblaščenice organizacije ali Zavoda RS za zaposlovanje, ki opravlja dejavnost posredovanja dela dijakom

²¹ Obvezni podatki, ki morajo biti določeni v napotnici, so opredeljeni v 19. členu Pravilnika o pogojih za opravljanje dejavnosti agencij za zaposlovanje (Uradni list RS, št. 139/2006).

²² Javni sklad sredstva nameni za financiranje štipendij.

in študentom, v skladu s predpisi s področja zaposlovanja, v znesku, ki je enak znesku splošne olajšave iz 111. člena ZDoh-2 (3.051,35 evrov).

Če študent ali dijak z dohodkom ne preseže 400 evrov,²³ se akontacije dohodnine ne plačuje. Če posamezni dohodek presega 400 evrov, pa je treba obračunati akontacijo dohodnine po stopnji 25% od 90% osnove (priznajo se 10-odstotni normirani stroški). Na koncu leta lahko zavezanec uveljavlja dejanske stroške prevoza in nočitev v ugovoru na informativni izračun.

Občasno delo študenta preko napotnice študentskega servisa je obremenjeno z:

- 14-odstotno koncesijsko dajatvijo;²⁴
- 20-odstotnim DDV na to koncesijsko dajatev;
- 3,08 evrov pavšalnega prispevka za zdravstvo²⁵ od vsake napotnice;
- akontacijo dohodnine, če posamezen dohodek presega 400 evrov; in sicer se akontacija dohodnine plača od dela, ki presega prej omenjeni znesek po stopnji 25% z upoštevanjem 10% normiranih stroškov.²⁶

Dijaki in študenti so po šesti alineji 26. člena in V. točki Sklepa o določitvi prispevkov za posebne primere zavarovanja zavarovani le za invalidnost, telesno okvaro ali smrt, ki je posledica poškodbe pri delu ali poklicne bolezni. Zavezanci za plačilo prispevkov so agencije. Gre za posebne primere zavarovanja. Ker dijaki in študenti niso vključeni v obvezno ali prostovoljno pokojninsko in invalidsko zavarovanje in ker se zanje tudi ne plačujejo prispevki, se obdobje njihovega dela ne všteva v zavarovalno dobo.

Po Sklepu o pavšalnih prispevkih za obvezno zdravstveno zavarovanje so agencije dolžne od vsake napotnice plačati pavšalni prispevek za primer poškodbe pri delu in poklicne bolezni 3,08 evrov.

6. Cena dela

Navedene obremenitve plačil za opravljeno delo po posameznih vrstah pogodb in po napotnici študentskega servisa so nazorneje prikazane v spodnji tabeli.²⁷

²³ Enajsti odstavek 127. člena Zdoh-2.

²⁴ Določba 6b. člena ZZZPB in 2. člena Zakona o dodatni koncesijski dajatvi od prejemkov, izplačanih za občasna in začasna dela študentov in dijakov (Uradni list RS, št. 24/2007).

²⁵ Sklep o pavšalnih prispevkih za obvezno zdravstveno zavarovanje (Uradni list RS, št. 118/2007).

²⁶ Deveti in enajsti odstavek 127. člena ter četrti odstavek 41. člena ZDoh-2.

Tabela 1: Obračun dohodkov fizičnih oseb v višini 1.000 evrov glede na različne pravne podlage zaposlitve leta 2009:

Leto 2009				
Opis	Obračun plače po pogodbi o zaposlitvi (brez uveljavljanja dodatnih olajšav za vzdrževane družinske člane)	Avtorska pogodba	Podjemna pogodba	Študentsko delo
Bruto plača oz. plačilo	1.000,00	1.000,00	1.000,00	1.000,00
Skupaj	1.000,00	1.000,00	1.000,00	1.000,00
Prispevki delavca. (22,1%)	221,00	0,00	0,00	0,00
Prispevki delodajalca oz. druge dajatve delodajalca oz. naročnika	161,00	0,00	314,27	172,27
Osnova za dohodnino	524,72	900,00	900,00	540,00
Ak. dohodnine	83,96	225,00	225,00	135,00
Neto plača oz. prejemek	695,04	775,00	775,00	865,00
Obremenitve delodajalca	1.161,00	1.000,00	1.314,27	1.172,27
Upoštevanje zaposlenemu v pokojninsko osnovo	1.000,00	0,00	0,00	0,00

²⁷ Izračun pripravila: Biserka Šubelj, univerzitetna diplomirana ekonomistka, davčna svetovalka, članica zbornice davčnih svetovalcev Slovenije.

Tabela 2: Obračun dohodkov fizičnih oseb v višini 589,19 evrov glede na različne pravne podlage zaposlitve leta 2009:

Leto 2009				
Opis	Obračun prejemka po pogodbi o zaposlitvi (brez uveljavljanja dodatnih olajšav za vzdrževane družinske člane)	Avtorski honorar	Podjemna pogodba	Študentsko delo
Bruto dohodek	589,19	589,19	589,19	589,19
Skupaj	589,19	589,19	589,19	589,19
Prispevki delavca (22,1%)	130,21	0,00	0,00	0,00
Prispevki delodajalca oz. druge dajatve delodajalca oz. naročnika	94,86	0,00	186,92	103,25
Osnova za dohodnino	32,87	530,27	530,27	170,27
Ak. dohodnine	5,26	132,57	132,57	42,57
Neto plača oz. prejemek	453,72	456,62	456,62	546,62
Obremenitve delodajalca oz. naročnika	684,05	589,19	776,11	692,44
Upoštevanje zaposlenemu v pokojninsko osnovo	589,19	0,00	0,00	0,00

Iz podatkov v tabelah lahko ugotovimo, da je z vidika delodajalca oz. naročnika cena dela po pogodbi o zaposlitvi v primerjavi z drugimi oblikami dela različna glede na višino plače oz. plačila (v nadaljevanju plačilo). Pri plačilu v višini 1000 evrov in pri plačilu v višini minimalne plače je cena dela najvišja po pogodbi o delu, najnižja pa po avtorski pogodbi; cena dela študenta pa je dražja od cene dela delavca (pri izračunu niso všteta nadomestila za letni dopust in druga nadomestila, regres za letni dopust in prehrano ter drugi stroški). Če študent z zaslužkom preseže posebno osebno olajšavo za rezidenta (3.051,35 evrov letno (2009)) je delodajalec dolžan študenta pokojninsko in invalidsko zavarovati, zaradi česar se poveča strošek študentskega dela za plačilo prispevkov za 16,1%. Če posamezni dohodek študenta ne presega 400 evrov, je najcenejše študentsko delo, ker naročnik do tega zneska ne plača dohodnine po ZDoh-2. Akontacija dohodnine se plača od dela, ki presega navedeni znesek, in sicer po stopnji 25% z upoštevanjem 10% normiranih stroškov.

Z vidika delavca oz. izvajalca del je po denarnem prejemu najugodnejše študentsko delo. Študent za opravljeno delo dobi najvišje plačilo. Prejemek po avtorski pogodbi in pogodbi o delu je enak, plača delavca je sicer najnižja, vendar pri minimalni plači v primerjavi s plačilom za avtorsko delo in delo po pogodbi o delu neznatno nižja le za 2,90 evra; pri plači v višini 1000 evrov pa 79,96 evrov.

Delavci z višjo plačo v nominalnem znesku več prispevajo za prispevke za socialno varnost (načelo solidarnosti). To velja tudi za delodajalce. Pri plačilu dohodnine pa velja naslednje: nižja je plača, manjša je dohodnina. Delavci z višjo plačo plačujejo v nominalnem in relativnem razmerju (%) več davčnih obveznosti kot delavci z nižjo plačo.

Po ugodnosti glede socialnih zavarovanj pa je najugodnejša pogodba o zaposlitvi, saj se delovna doba všteta v zavarovalno dobo po 188. členu ZPIZ-1 in delavec uživa zdravstveno in starševsko varstvo ter varstvo za primer brezposelnosti.

7. Sklep

Ugotovimo lahko, da oseba lahko opravlja dela na različnih pravnih podlagah, pri čemer je cena dela različna. Z vidika naročnika je po denarnih obveznostih najcenejše avtorsko delo. To je po naši oceni tudi razlog, da je sklenjenih zelo veliko avtorskih pogodb, več kot podjemnih pogodb. Iz revizijskih poročil

računskega sodišča²⁸ in poročil o delu za posamezna leta Inšpektorata RS za delo lahko ugotovimo, da je sklenjenih veliko avtorskih pogodb, čeprav obstajajo elementi delovnega razmerja. Tako nepravilno ravnanje je škodljivo za avtorja, predvsem če nima druge podlage za socialna zavarovanja, in za državo iz razloga zaposlovanja in neplačevanja prispevkov v državno zdravstveno in pokojninsko blagajno, pa tudi za delodajalca ima negativne posledice z vidika trajnostnega razmerja in deficitarnosti poklicev, saj gre le za začasna neodvisna razmerja. Z ukinitvijo davka na plače je študentsko delo dražje od pogodbe o zaposlitvi, saj obremenitev delodajalca na primer pri minimalni plači 589,19 evrov znaša po pogodbi o zaposlitvi 684,05 evrov, za študentsko delo pa 691,25 evrov. Pri tem pa je treba opozoriti na pomen socialnih zavarovanj, saj se le obdobje dela, opravljano po pogodbi o zaposlitvi, všteva v zavarovalno dobo. Poleg tega je treba upoštevati kakovost dela in stalnost, saj je delo v vseh pogodbenih oblikah, razen v primeru pogodbe o zaposlitvi, začasno. Res je, da je delavec po pogodbi o zaposlitvi upravičen še do drugih prejemkov (odpravnine, regres za dopust in malico, stroški prevoza na delo in iz dela, jubilejne nagrade, solidarnostne pomoči, nadomestila za upravičeno odsotnost z dela in drugi). Po drugi strani pa je treba upoštevati, da je v primeru pogodbe o zaposlitvi, ko gre za trajen odnos med delavcem in delodajalcem, delavec na razpolago delodajalcu, dela opravlja po njegovih navodilih, zaradi česar je pomen pogodbe o zaposlitvi večji ali pa bi vsaj moral biti večji. Dolgoročno je treba upoštevati še demografska gibanja, ki kažejo, da bo v prihodnosti prišlo do pomanjkanje delavcev in bo ponudba dela manjša od povpraševanja. Poleg tega je treba upoštevati, da po podatkih enot Zavoda RS za zaposlovanja že sedaj obstajajo deficitarni poklici. Zato bi delodajalci morali v današnjih kriznih razmerah skupaj s socialnimi partnerji poiskati možnosti ohranitve zaposlitve delavcem. Gre za investicijo v človeške vire, ki se bo po našem mnenju v prihodnosti izplačala.²⁹

Literatura / References

Zakon o delovnih razmerjih (Uradni list RS, št. 42/2002 in 103/2007).

Zakon o dohodnini (Uradni list RS, št. 117/2006, 90/2007, 10/2008, 78/2008, 92/2008, 125/2008 in 20/2009).

²⁸ Gl. spletno mesto: www.rs-rs.si, arhiv revizij.

²⁹ Tudi strategija zaposlovanja v EU je usmerjena v ohranjanje pogodbe o zaposlitvi, vključno z vlaganji v človeške vire v finančni perspektivi do leta 2013. Gl. Resolucijo Evropskega parlamenta z dne 11. julija 2007 o posodabljanju delovnega prava za soočanje z izzivi 21. stoletja (2007/2023(INI); P6_TA-PROV (2007) 0339.

Lizbonska strategija, www.europa.eu.int/groethandjobs/index.htm (dostop 3. 12. 2008).

Zakon prispevkov za socialno varnost (Uradni list RS, št. 5/1996, 18/1996, 34/1996, 87/1997, 3/1998, 7/1998, 81/2000 in 97/2001).

Zakon o zaposlovanju in zavarovanju za primer brezposelnosti (Uradni list RS, št. 5/1991, 12/1992, 69/1998, 97/2001, 2/2004, 63/2004, 79/2006, 107/2006 (ZZZPB-UPB1), 114/2006 in 59/2007).

Obligacijski zakonik (Uradni list RS, št. 83/2001, 40/2007 (OZ-A) in 97/2007 (OZ-UPB1)).

Zakon o pokojninskem in invalidskem zavarovanju (Uradni list RS, št. 109/2006 (ZPIZ-UPB4)).

Zakon o avtorskih in sorodnih pravicah (Uradni list RS, št. 16/2007 (ZASP-UPB3), 68/2008).

Zakon o posebnem davku na določene prejemke (Uradni list, št. 72/1993, 22/1994, 45/1995, 12/1996 in 82/1997).

Zakon o dodatni koncesijski dajatvi od prejemkov, izplačanih za občasna in začasna dela študentov in dijakov (Uradni list RS, št. 24/2007).

Pravilnik o pogojih za opravljanje dejavnosti agencij za zaposlovanje (Uradni list RS, št. 139/2006).

Sklep o določitvi prispevkov za posebne primere zavarovanja (Uradni list RS, št. 111/2000, 17/2002, 22/2002, 19/2003, 17/2004, 17/2005, 23/2006, 23/2007, 21/2008 in 111/2008).

Sklep o pavšalnih prispevkih za obvezno zdravstveno zavarovanje (Uradni list RS, št. 118/2007).

Resolucija Evropskega parlamenta z dne 11. julija 2007 o posodabljanju delovnega prava za soočanje z izzivi 21. stoletja (2007/2023(INI); P6_TA-PROV (2007) 0339).

Pojasnilo DURS, št. 4210-251/2007, 31. 7. 2007.

Šubelj Biserka: Tabela obračunov dohodkov fizičnih oseb, glede na različne pravne podlage zaposlitve na mesečni ravni.

Spletno mesto: www.rs-rs.si, arhiv revizij.