



**BONITETE in  
POTNI NALOGI**

**2022**

**z vsemi spremembami  
v teoriji in praksi**

*Založba Reforma*

**BONITETE IN POTNI NALOGI 2022**  
**Z vsemi spremembami v teoriji in praksi**

Izdala in založila:  
Založba Reforma d.o.o., maj 2022

Avtorica:  
Romana Kruhar Puc univ.dipl.prav.

Oblikovanje:  
Urša Rems Accetto

Elektronska izdaja  
url: <https://zalozba-reforma.si/eknjige/prevzem/>  
format: PDF

Copyright © Založba Reforma d.o.o., Ljubljana, maj 2022

Kataložni zapis o publikaciji (CIP) pripravili v Narodni in univerzitetni knjižnici v Ljubljani

COBISS.SI-ID 109766403  
ISBN 978-961-95822-0-6 (PDF)

Cena: 176,40 Eur

Založba Reforma d.o.o., Tomšičeva 1, 1000 Ljubljana,  
[zalozba.reforma@gmail.com](mailto:zalozba.reforma@gmail.com), [zalozba-reforma.si](http://zalozba-reforma.si)

Romana Kruhar Puc

## BONITETE IN POTNI NALOGI 2022

Z vsemi spremembami v teorij in praksi

Založba Reforma d.o.o.

## KAZALO

### 1. OSEBNA VOZILA, POTNI NALOGI

1.1. Uporaba vozila v zasebne namene s strani zaposlenega

1.2 Uporaba vozila s strani lastnika družbe, ki ni zaposlen.

1.3 EVIDENCE POVEZANE Z UPORABO SLUŽBENEGA VOZILA

1.3.1 Kaj je službeno vozilo?

1.3.2 Kaj mora biti razvidno iz potnega naloga

1.3.3 Kaj je službena pot

1.3.4. Škoda, nastala pri delu ali v zvezi z delom

1.3.5. Zakaj je pomembno določiti kraj opravljenega dela v pogodbi o zaposlitvi

1.4. POTNI NALOGI

1.4.1 Kdaj je potni nalog verodostojen?

1.4.2. Vodenje potnih nalogov in službenih voženj

1.4.3. Izpolnjevanje potnih nalogov in pripadajočih obračunov

1.4.4 Rok za obračun potnega naloga

1.5. Evidence – službena pot z lastnim vozilom

1.6. Spremenjeno poročanje v polju B14 Boniteta

1.7. Informacije o novostih, ki jih prinaša ZDOH-2

1.8. Ugodnosti oz. izjeme pri določanju bonitet pri dohodkih iz zaposlitve

### 2. Vidik davka od dohodka pravnih oseb

#### 2.1. Vinjeta

2.1.1. Davčna obravnava povračila stroškov za nakup vinjet

2.1.2. Davčna obravnava vinjete na službenem vozilu, ki ga delojemalec uporablja v zasebne namene

2.1.3. Odbitek DDV pri nakupu vinjete

### 2. POVRAČILA STROŠKOV – NOVOSTI

2.1 Prehrana med delom

2.2 Povračilo in poračun stroškov prehrane

2.2.1. Regres za prehrano

2.3 Regres za dopust

2.3.1. Akontacija dohodnine od regresa

2.3.2. Vštevanje regresa v letno davčno osnovo za dohodnino

### 3. Prevoz na delo in z dela

4.1 Dnevnice

4.1. Dnevnice – tujina

4.2. Trajanje službene poti in delovni čas – javni sektor

4.2.2. Pojma delovni čas in počitek

4.2.3. Priznavanje ur prisotnosti na delu v povezavi s službeno potjo javnemu uslužbencu

4.2.4. Vštevanje časa potovanja v delovni čas

4.2.5. Vštevanje dejansko opravljenega dela na službeni poti v delovni čas

4.2.6. Službena pot na praznik v RS, ki je določen kot dela prost dan

4.2.7. Neenakomerna razporeditev delovnega časa

4.2.8. Nadurno delo

4.2.9. Zagotavljanje pravice do dnevnega in tedenskega počitka v zvezi s službeno potjo

4.2.10 Odpoved pravici do dnevnega počitka

4.2.11 Primeri izračunov priznavanja opravljenih ur na službeni poti

4.3. Povračila stroškov za prenočišče

4.4. Prevoz na službenem potovanju

5. Terenski dodatek

6. Nadomestilo za ločeno življenje

6.1 Razlike med dnevnic, prehrano med delom, terenskim dodatkom in dodatkom za ločeno življenje

6.2 Povračila stroškov poslovodni osebi in prokuristu, ki ni zaposlen v svoji družbi

6.3. Davčni vidik pogodbe o poslovodenju (dohodnina in prispevki za socialno varnost)

6.4 Pravna podlaga pogodbe o poslovodenju

6.5 Davčni vidik dohodka iz drugega pogodbenega razmerja (dohodek prokurista)

7. Jubilejne nagrade

### 3. DAVČNA OBRAVNAVA BONITET

3.1 Kaj se ne šteje za boniteto

3.2 Ugodnosti manjših vrednosti

3.3. Vrednotenje bonitet

3.4. Uporaba fitnes dvorane, golfskega igrišča

3.5. Uporaba parkirnega prostora

3.6. Cepljenja in zdravstveni pregledi

3.7. Testiranja na covid-19

3.8. Zagotovitev uporabe računalniške in telekomunikacijske opreme

3.9. Zdravstveno zavarovanje z medicinsko asistenco

3.10. Zavarovanje za nesreče pri delu

3.11. Krajša izobraževanja in tečaji

3.12. Daljše izobraževanje ali usposabljanje

3.13. Drugi dohodki – štipendije

3.14. Službene uniforme in delovne obleke

3.15. Letovanja, jadranja, raftingi, izleti in podobno

- 3.16. Reprezentanca, darila in pogostive
- 3.17. Plačane (pre)nočitve poslovnim partnerjem
- 3.18. Plačilo članarine zaposlenemu
- 3.19. Obdavčitev z akontacijo dohodnine in prispevki
  - 19.1. Davčni odtegljaj
  - 19.2. Pravilo brutenja

#### 4. SODBE

#### 5. LITERATURA IN VIR

## 1. OSEBNA VOZILA, POTNI NALOGI

### 1.1 Uporaba vozila v zasebne namene s strani zaposlenega

V skladu z določili ZDDPO-2-NPB14 se stroški bonitet priznajo kot odhodek v obračunanem znesku in so obdavčene po zakonu, ki ureja dohodnino (ZDoh-2-NPB24). Kot že navedeno, boniteta vključuje tudi uporabo osebnega vozila za zasebne namene, ki ga zaposlenemu zagotovi delodajalec ali druga oseba v zvezi z zaposlitvijo. To pomeni, da je v osnovi za dohodnino od dohodkov iz delovnega razmerja upoštevana tudi boniteta, od katere se plačujejo tudi prispevki za socialno varnost in akontacija dohodnine. Vrednotenje bonitet je opredeljeno v 43. členu ZDoh-2-NPB24, ki v drugem odstavku določa, če delodajalec zagotovi delojemalcu osebno vozilo za zasebne namene, se ne glede na dejansko uporabo vozila za zasebne namene in ne glede na način, kako je delodajalec pridobil vozilo, v davčno osnovo delojemalca všteva 1,5 % nabavne vrednosti vozila mesečno, za vsak začetni koledarski mesec uporabe vozila. V nabavno vrednost vozila se, ne glede na način pridobitve vozila, všteva DDV.

V primeru operativnega najema vozila pa se v davčno osnovo všteva nabavna vrednost vozila izkazana pri lastniku vozila, torej najemodajalcu. V primeru, ko delodajalec nabavi rabljeno vozilo, se kot nabavna vrednost upošteva cena, po kateri je vozilo pridobil delodajalec.

Nabavna vrednost vozila, ki se upošteva pri izračunu davčne osnove, se v drugem letu zniža za 15 % in v naslednjih letih do vključno četrtega leta še vsako leto za 15 %, v petem letu se zniža še za 10 % in v naslednjih letih do vključno osmega leta še vsako leto za 10 %, v vseh naslednjih letih je enaka 10 %. Če delojemalec mesečno prevozi manj kot 500 km v zasebne namene, se nabavna vrednost, ugotovljena na način določen v prejšnjem stavku, zmanjša za 50 %. Če delodajalec zagotovi gorivo za zasebno uporabo vozila, se davčna osnova mesečno poveča za 25 %.

Če pa delodajalec zagotovi delojemalcu **uporabo tovornega vozila** (po kombinirani nomenklaturi carinske tarife so to motorna vozila za prevoz blaga), se boniteta ugotavlja v skladu z določili prvega odstavka 43. člena ZDoh-2-NPB24 (primerljiva tržna cena, če te ni mogoče določiti, pa strošek delodajalca v zvezi z zagotavljanjem bonitete). Enako velja, če delodajalec zagotovi delojemalcu uporabo motornega kolesa (po kombinirani nomenklaturi carinske tarife so pod oznako 8711 zajeta motorna kolesa tudi mopedi), kolesa ali podobnega vozila s pomožnim motorjem, z bočno prikolico ali brez nje, se boniteta ugotavlja v skladu z določili prvega odstavka 43. člena ZDoh-2-NPB24.

V skladu z drugim a odstavkom 43. člena ZDoh-2-NPB24 za davčno obdobje je od 1. 1. 2022 dalje določeno, da če delodajalec zagotovi delojemalcu osebno **motorno vozilo na električni pogon** za zasebne namene, je vrednost bonitete enaka nič. Ugodnost se nanaša samo na električna osebna vozila in stroške povezane s tem vozilom (stroški električne energije, vzdrževanja, zavarovanja ipd.), ne pa tudi na hibridna vozila, ki so izdelana le delno na električni pogon.

Bonitete pa se ne ugotavljajo v primeru uporabe osebnega vozila zaradi izvajanja ukrepov varovanja, ki jih izvaja policija v skladu z zakonom o policiji.

Če navedeno navežemo z določbami ZDDPO-2-NPB14 lahko na neki način opredelimo tudi davčno priznane odhodke, prav tako je omenjeno povezano z vodenjem evidenc za prevožene kilometre. Če je zaposlenemu obračunana najvišja boniteta (z navedenim je mišljena osnovna boniteta, ki ni znižana za prevoženih manj kot 500 km v zasebne namene ter povišana za zagotavljanje goriva), ni več treba voditi evidence o prevoženih kilometrih. Medtem ko so v drugih dveh načinih evidence o prevoženih kilometrih potrebne. Prav tako je treba dokazovati (računi, cestninski lističi ...) tudi uporabo parkirišč, cestnine ter druge stroške, ki nastanejo na službeni poti, ki so sestavni del potnega naloga. Samo v tem primeru so ti stroški zaposlenemu povrnjeni in hkrati davčno priznani odhodki na strani družbe.

Uredba o davčni obravnavi povračil stroškov in drugih dohodkov iz delovnega razmerja (Uradni list RS, št. 140/06, 76/08, 63/17, 71/18, 104/21 in 114/21, v nadaljevanju **Davčna uredba**) v petem odstavku 3. člena določa, da če ima delodajalec pravico do uporabe službenega vozila za zasebne namene in mu delodajalec za tako uporabo službenega vozila zagotovi tudi gorivo, se povračilo stroškov za prevoz na delo všteva v davčno osnovo dohodka iz delovnega razmerja.

Vsak izmed načinov, ali imeti službeni avtomobil in ga uporabljati v zasebne namene ali zasebni avtomobil uporabljati za službene namene, prinaša svoje prednosti oz. pasti, zato bomo v nadaljevanju tega priročnika orisali eno in drugo stran.

Davčna uprava v svojih stališčih poudarja, da na presojo, ali se osebno vozilo šteje za boniteto ali ne, vpliva samo obseg delavčevih pravic, to je uporaba vozila tudi za njegove zasebne namene, ne vpliva pa vrsta pravnega posla, na podlagi katerega je delodajalec pridobil osebno vozilo, ki ga daje delavcu za te namene (nakup, leasing pogodba in drugo). Pri tem ni pomembno, na kakšni podlagi je delavec dobil vozilo v zasebno rabo ter v kolikšnem razmerju so službene in zasebne vožnje.

Tudi prevozi na delo in z dela s službenim vozilom se štejejo za zasebne vožnje. Boniteta znaša 1,5 % nabavne vrednosti vozila mesečno. Knjižna vrednost se za davčne potrebe ugotavlja mesečno ob upoštevanju enakomernega časovnega amortiziranja in letne 20-odstotne amortizacijske stopnje. Ugotavlja se kot razlika med nabavno vrednostjo in obračunanim popravkom vrednosti, vendar oboje pred mesecem, za katerega se ugotavlja boniteta.

Če gre za novo vozilo, ki ga je družba kupila, izračun bonitete ni vprašljiv, da ima podjetje vse potrebne podatke za ugotovitev začetne knjižne vrednosti, ki je hkrati nabavna vrednost vozila in tudi začetna vrednost za izračunavanje bonitete.

Težava nastane pri ugotovitvi knjižne vrednosti pri novem vozilu, ki ga podjetje vzame v najem, torej nima podatkov o njegovi nabavni vrednosti, kar pa želi imeti davčna uprava. Podjetje mora v tem primeru pridobiti podatke od najemodajalca ali proizvajalca avtomobila, da lahko ugotavlja mesečne bonitete.



V skladu z 39. členom ZDavP-2-NPB14 so osebe iz 31. člena tega zakona ter druge osebe, ki so z zakonom pooblašene, da vzpostavijo, vodijo in vzdržujejo zbirke podatkov, registre ali druge evidence, morajo davčnemu organu dati na razpolago vse podatke, potrebne za pobiranje davkov ter omogočiti davčnemu organu vpogled v svojo dokumentacijo. Na razpolago morajo dati tudi vso dokumentacijo, ki jo vodijo, in zbirke podatkov, ki jih vodijo v obliki registrov, evidenc ali zbirov podatkov, ne glede na to, ali so z zakonom predpisane kot obvezne, in informacije, ki so pomembne pri odmeri davka, vključno s svojo davčno številko in davčnimi številkami drugih oseb, s katerimi morajo razpolagati v skladu s tem zakonom ali zakonom o obdavčenju.

Ključnega pomena za nastanek obveznosti za obračun bonitete iz tega naslova je, da ima zaposleni pravico do uporabe službenega vozila v zasebne namene, ki mu gre na podlagi posebne pogodbe med delodajalcem in zaposlenim ali celo tedenskim/mesečnim/letnim potnim nalogom ali ustnim dogovorom.

Pri uporabi vozila v zasebne namene si marsikdo obračuna samo boniteto in je mnenja, da je zadeva z zasebno rabo zaključena, vendar ni tako.

Poleg dohodnine ter drugih davkov in prispevkov iz plač in na plače, ki se od bonitete obračunajo, moramo upoštevati še davek od dohodkov pravnih oseb.

Nakup vozila je povezan tudi z **investicijskim vzdrževanjem** avtomobila (servisi, zavarovanje, menjava pnevmatik, tehničnimi pregledi in podobnimi enkratnimi dogodki), medtem ko stroški goriva, cestnin, garažnin in podobnega spadajo med **tekoče vzdrževanje** osebnega vozila.

S plačilom bonitete pridobi zaposleni pravico do uporabe vozila v zasebne namene. Davčna uprava za zdaj stoji na stališču, da so **stroški goriva** obravnavani kot drugi prejemki iz delovnega razmerja, kar pa ne velja za **stroške tehničnih pregledov, registracij, popravil ...**

Na velikost bonitete pa ne vpliva samo vrednost avtomobila, temveč tudi dogovor o uporabi avtomobila med delodajalcem in zaposlenim.

Uporaba službenega vozila za zasebne namene mora biti dogovorjena med delodajalcem in zaposlenim. Ta razmerja se po navadi urejajo s pogodbami o uporabi službenega vozila za zasebne namene, najemnimi pogodbami ... V pogodbah mora biti jasno opredeljeno, kaj so obveznosti delodajalca in kaj zaposlenega, ki bo to vozilo uporabljal. Prav tako je treba natančno opredeliti stroške, ki jih bo krilo podjetje (in njihovo višino), ter evidence, ki jih mora voditi zaposleni. V pogodbi mora biti določena razmejitev stroškov med delodajalcem in zaposlenim.

Stroški, ki so povezani z avtomobilom:

- stroški vzdrževanja;
- tehnični pregledi;
- registracije;
- garažiranje;
- stroški goriva.

V primeru, da zaposleni plačuje delodajalcu karkoli, pa naj se to imenuje najemnina, vzdrževalnina ali kaj podobnega, se za ta zaračunani znesek lahko zmanjša boniteta zaposlenega. Pri izdaji računa zaposlenemu ne smemo pozabiti še na 22 % DDV, ki ga obračuna podjetje. Račun v bruto znesku zmanjša boniteto. V primeru, da zaposleni, ki uporablja službeno vozilo za zasebne namene, ne prejema povračila stroškov za prevoz na delo in z dela, se za zneske pripadajočega povračila stroškov, vendar največ do višine stroškov prevoza z javnim prevoznim sredstvom, lahko boniteta zmanjša. Boniteta pa se v takem primeru ne zmanjša, če gorivo za službene in zasebne vožnje v celoti plačuje delodajalec.

Ključnega pomena za obračun bonitete iz tega naslova je, da ima delavec, se pravi zaposleni, pravico do uporabe službenega vozila, ki mu gre na podlagi posebne pogodbe med delodajalcem in delavcem.

Kadar podjetje kupuje poslovni avtomobil, se mora torej najprej vprašati, za kaj se bo službeno vozilo uporabljalo:

- vožnje direktorja družbe na službena potovanja in predvsem dnevna potovanja dom-služba;
- za vožnje komercialistov;
- dnevna opravila finančnih direktorjev/direktorice na občasne sestanke in predavanja;
- opravljanje kurirskih del;
- opravljanje dejavnosti posredovanja pri varovanju, prevozih ...

Ne glede na odgovor je pomembno, da lahko upravičimo nakup ter z uporabo nastale stroške s stališča nujnosti za opravljanje dejavnosti, kajti stališče davčne uprave glede uporabe avtomobila tudi v zasebne namene je naslednje:

Kadar se službeni avtomobili uporabljajo tako za poslovne kot zasebne namene, se na podlagi razmejitve stroškov službenega avtomobila ugotovijo stroški v zvezi z uporabo v poslovne namene in stroški v zvezi z uporabo v zasebne namene. Pri tem je treba upoštevati tudi sorazmerni del tistih stroškov službenega avtomobila, ki sicer ne nastanejo neposredno ob vsakokratni uporabi avtomobila (npr. amortizacija, stroški registracije, zavarovanja, vzdrževanja, stroški v primeru najema ...). Kriterij za delitev teh stroškov pa je delež prevoženih kilometrov pri uporabi službenega vozila v poslovne oz. zasebne namene.

Pri uporabi osebnega vozila za zasebne namene se stroški vozila knjižijo po vrstah stroškov na konte razreda 4 (na primer amortizacija na 432, stroški vzdrževanja na 412, stroški zavarovanja na 415, stroški goriva na 402 in podobno), znesek bonitete pa se ne knjiži na konto 473. Na konto 473 knjižimo le bonitete, kot so npr. regres za letni dopust, bonitete, povračila in drugi prejemki zaposlencev.

## **1.2. Uporaba vozila s strani lastnika družbe, ki v tej družbi ni zaposlen**

Glede na samo definicijo bonitete v tem primeru tako ne gre za ugodnost, ki jo delodajalec ali druga oseba v zvezi z zaposlitvijo zagotovi delojemalcu, ampak se

omenjena ugodnost obravnava v skladu z ZDoh-2-NPB24 kot **drug dohodek**. Drug dohodek namreč vključuje tudi vsako nadomestilo, ki ga imetnik deleža prejme na podlagi lastniškega deleža iz 90. člena ZDoh-2-NPB24 v plačniku, ki ne predstavlja zmanjšanja njegovega lastniškega deleža. Pri tem se za nadomestilo šteje vsak proizvod, storitev ali druga ugodnost, ki jo imetniku deleža ali njegovemu družinskemu članu, na podlagi lastniškega deleža, zagotovi plačnik ali povezana oseba (po ZDoh-2-NPB24 ali ZDDPO-2-NPB14) plačnika, ki se ne šteje za dohodek v obliki dividende.

Davčna osnova je v tem primeru dosežen dohodek, pri čemer se akontacija dohodnine plača po stopnji 25 %.

### **1.3 EVIDENCE POVEZANE Z UPORABO SLUŽBENEGA VOZILA**

Na kaj je treba biti pozoren pri davčno priznanih odhodkih povezanih z uporabo službenega vozila in s katero dokumentacijo bomo zadostili zakonskim določbam ter zahtevam davčnega inšpektorja.

#### **1.3.1 Kaj je službeno vozilo?**

Pravo službeno vozilo se uporablja samo in izključno za poslovne poti, in ga lahko uporablja vsak zaposleni v podjetju, ne samo določena oseba. Tako službeno vozilo je praviloma popoldan in čez noč parkirano pred podjetjem, in ne pred hišo katerega od zaposlenih: policijska in reševalna vozila, dostavna vozila ipd.

Preden preidemo na potni nalog, je treba vedeti, da za davčne namene ločimo dve vrsti vozil:

- to so osebna vozila in
- tovarna vozila.

Eden od pokazateljev, kam se uvršča vaše vozilo, je seveda prometno dovoljenje. Poleg prometnega dovoljenja pa je pomembno sodilo tudi Kombinirana nomenklatura carinske tarife oziroma homologacija. Med osebna vozila po omenjeni nomenklaturi spadajo tista, ki imajo carinsko tarifo 8703 – avtomobili, kamor spadajo tudi kombinirana vozila (kombiji), in karavani, v katerih se lahko prevažata tudi tovor, vendar so konstruirana predvsem za prevoz ljudi.

Druga vozila, ki pa nosijo carinsko tarifo 8701, 8702, 8704, 8705 idr., pa so: kolesa, mopedi, motorna kolesa, traktorji, motorna vozila za prevoz deset ali več oseb, všteti voznika in motorna vozila za prevoz blaga, ki so registrirani kot tovarna vozila.

Našteta pravna podlaga, kot so: SRS, Zakon o prevozih v cestnem prometu, določba 21. člena Zakona o davku od dohodka pravnih oseb ..., velja tudi za evidenco, ki jo uporabljamo za službene poti pri uporabi službenega osebnega vozila. Če gre za uporabo službenega tovornega vozila z nosilnostjo nad 3500 kg, bodimo pozorni na določbe omenjenega Zakona o prevozih v cestnem prometu. Ali spada vaše vozilo med tovarno ali

osebno vozilo, veste predvsem vi, saj je omenjeno dejstvo razvidno iz prometnega dovoljenja. Omenjeno je pomembno tako z vidika določil Zakona o varnosti v cestnem prometu, po katerem vas npr. zaradi prehitre vožnje kaznuje policist (primer: če imate kombinirano vozilo npr. berlingo, ki je registrirano kot tovorno vozilo, velja za vas omejitev 80 km/h), kot z vidika določil ZDDV (priznana pravica do dobitka vstopnega DDV za tovorna vozila).

### **1.3.2. Kaj mora biti razvidno iz potnega naloga?**

Iz potnega naloga morajo biti razvidni podatki o vrsti prevoza, podjetje oz. ime in sedež prevoznika, veljavnost potnega naloga, ime in priimek voznika, glavni podatki o začetku, smeri in zaključku vožnje, registrska označba vozila, stanje števca ob začetku in zaključku vožnje, število prevoženih kilometrov, število prepeljanih potnikov in opravljenih potniških kilometrov oz. količina prepeljanega blaga in tonskih kilometrih ter žig in podpis pooblaščenega osebe.

### **1.3.3. Kaj je službena pot?**

O tem, kaj je službena pot, ni zapisanega veliko. Pomagamo si lahko s sodno prakso, in sicer sodbo Vrhovnega sodišča RS VIII ips 107/98, po kateri pojem **službena pot** razumemo kot potovanje, ki ga delavec opravi, da bi izvršil določene delovne naloge na delu ali v zvezi z delom ali ki je namenjeno določenim opravilom, ki so povezana z njegovim delom (npr. strokovno izobraževanje, ogled terena, sestanek itd.). Službena pot mora potekati brez nepotrebnih prekinitev, spremembe najkrajše in najbolj gospodarne poti in brez nepotrebnih dražjih delov potovanja.

Tako tudi npr. zaposlenemu za izobraževanje, ki je v interesu delodajalca in v zvezi z njegovim opravljanjem del in nalog, tudi če je zunaj delovnega časa, pripadajo vsa povračila po potnem nalogu (seveda je priporočljivo, da ima zaposleni z delodajalcem sklenjeno pogodbo o izobraževanju, kjer ima omenjena povračila tudi opredeljena).

V nadaljevanju podajam stališče za javne funkcionarje glede službenega potovanja (Ministrstvo za notranje zadeve, Direktorat za javni sektor, Številka: 1000-666/2013/2 z dne 24. 6. 2013) kot sledi:

### **Zadeva: Kraj službenega potovanja za funkcionarje in za javne uslužbence**

Uvodoma pojasnujemo, da tako v skladu s prvim odstavkom 171. člena Zakona za uravnoteženje javnih financ (Uradni list RS, št. 40/12, 105/12) kot tudi v skladu z 8. členom Aneksa h Kolektivni pogodbi za negospodarske dejavnosti (Uradni list RS, št. 40/12) za **službena potovanja** šteje potovanje, na katerega je napoten zaposleni, da opravi določeno nalogo zunaj kraja, v katerem v skladu s pogodbo o zaposlitvi opravlja delo. Pojasnujemo tudi, da se ZUJF uporablja **za funkcionarje in za javne uslužbence**, za katere ne velja kolektivna pogodba, sicer pa se za javne uslužbence tudi glede službenih potovanj uporablja kolektivna pogodba. Glede kraja službenega potovanja pojasnujemo, da se upošteva dejstvo, da je kraj geografski pojem, ki v predpisih ni pravno opredeljen, glede tega upošteva opredelitev, ki se nanaša le na območje kraja

(znotraj meja krajevnih tabel, ki ga poimensko določijo), ne pa na teritorij upravne enote ali občine in na vsa naselja/kraje, ki se nahajajo na tem teritoriju. Torej je pri napotitvi javnega uslužbenca na službeno potovanje treba upoštevati, da se kot kraj službenega potovanja lahko navede kraj, ki ni v pogodbi o zaposlitvi določen kot kraj opravljanja dela.

#### **1.3.4. Škoda, nastala pri delu ali v zvezi z delom**

Službena pot pa je pomembna tudi z vidika poškodbe pri delu. Delavcu (delojemalcu), ki se ponesreči na poti na delo ali z dela, mora delodajalec zagotoviti vse pravice s področja zdravstvenega ter pokojninskega in invalidskega zavarovanja. Prav tako mora delodajalec izpolniti obrazec ER-8 – prijava poškodbe pri delu na podlagi Zakona o zbirkah podatkov s področja zdravstvenega varstva se namreč za prijavo poškodbe pri delu uporablja obrazec Prijava nezgode – poškodbe pri delu (ER-8). Obrazec izpolni delodajalec v štirih izvodih, ki jih poškodovanec izroči svojemu izbranemu osebnemu zdravniku. Poškodbo je treba prijaviti, če je delavec zaradi nje odsoten z dela najmanj en dan. Prijava poškodbe s strani delodajalca in potrditev pri zdravniku pomeni, da je delavec upravičen do izplačila 100-odstotnega nadomestila za čas bolniške odsotnosti.

Kar se tiče nastanka odškodninske odgovornosti delodajalca za škodo, ki je delavcu nastala zaradi poškodbe pri delu ali v zvezi z delom, morajo biti izpolnjene vse splošne predpostavke splošnega civilnega delikta (protipravno ravnanje, škoda, vzročna zveza in krivda). Sodišče potem v vsakem konkretnem primeru ugotavlja, ali se je delavec poškodoval pri delu ali v zvezi z delom in če so podani pogoji za subjektivno ali objektivno odškodninsko odgovornost. Najpogostejši ugovor delodajalca je, da je tudi delavec sam delno prispeval k nastanku škode (neskrbno ravnanje); v tem primeru delodajalec nosi dokazno breme, na določitev deleža odgovornosti delodajalca pa vpliva več dejavnikov. Lahko pa je podana tudi kazenska odgovornost delodajalca zaradi ogrožanja varnosti pri delu po 201. členu KZ-1.

V skladu s 179. členom ZDR-1 delodajalec odgovarja le za škodo, ki je delavcu nastala pri delu oziroma v zvezi z delom. To pomeni, da mora biti podana funkcionalna (vsebinska) povezava med dejavnostjo delodajalca in ravnanjem delavca, ob katerem je prišlo do škode. Praviloma je ta pogoj izpolnjen, če do škode pride, medtem ko delavec na delovnem mestu med delovnim časom opravlja svoje dolžnosti. Enako velja za škodo, nastalo na službeni poti. Vendar zgolj dejstvo, da je do škode prišlo na delovnem mestu v delovnem času, še ne pomeni nujno, da je podana tudi funkcionalna povezava. Do škode je namreč lahko prišlo zaradi dejanj drugih delavcev delodajalca, ki niso v funkcionalni povezavi z dejavnostjo delodajalca. Tako je na primer odločilo sodišče v primeru, kjer je oškodovanca, ki je bil zaposlen kot vrtnar in je iz bazena zajemal vodo za zalivanje, sodelavec v šali porinil proti bazenu, oškodovanec pa se je ustrašil, iskal oporo, z roko razbil šipo na bližnjem rastlinjaku in se hudo poškodoval; sodišče je menilo, da nastanek škode ni bil povezan z delom. Delodajalec tudi ne odgovarja za škodo, nastalo delavcu pri prevozu na delo ali z dela, razen če je prevoz organiziral sam. Vendar pa delodajalec odgovarja za škodo, ki jo delavec utрпи na področju delovnega mesta, na primer na dvorišču stavbe, v kateri dela, oziroma v neposredni okolici.

### **1.3.5. ZAKAJ JE POMEMBNO DOLOČITI KRAJ OPRAVLJANJA DELA V POGODBI O ZAPOSLOTVI**

Na tem mestu ne bomo na dolgo in široko pisali o vsem, kar je pomembno pri pogodbi o zaposlitvi, saj presega namen tega priročnika. Rada bi opozorila le na »kraj opravljenega dela« kot bistvenega sestavnega dela pogodbe o zaposlitvi. Zakaj?

Kraj opravljenega dela je davčno pomemben zaradi:

- pravnega obračuna prevoza na delo,
- pravnega obračuna potnih stroškov zaposlenega.

Kaj imajo delavci v svojih pogodbah o zaposlitvi določeno kot kraj opravljanja dela, je za davčne namene bistveno pri presoji, kaj se šteje za prihod na delo in kaj je službena pot.

Primer: razlika je, ali imate kot kraj opravljenega dela v pogodbi o zaposlitvi naveden sedež uprave ali delo po terenu;

- ne pišite npr. kraj opravljenega dela je Republika Slovenija – ni pravilno,
- pazite v primeru poslovnih enot; kraj opravljenega dela je tisti kraj, na katerem dejansko delate. Primer: če je to poslovna enota, je kraj opravljenega dela poslovna enota in ne sedež podjetja.

V preteklosti je obstajala zakonska določba, ki je opredeljevala potni nalog kot obvezen dokument v vozilu s predpisano vsebino – potni nalog za cestne prevoznike, katerega vsebino je določal 18. člen ZPCP-1, vendar so bili obvezni podatki povezani s prevozom, ne pa s potnimi stroški. Po tem zakonu je bilo za voznike tovornega vozila obvezno, da so morali imeti potni nalog v vozilu, vendar je ZPCP-1 nadomestil nov zakon, ZPCP-2, ki pa **določbe o obvezni uporabi potnega naloga za prevoze v cestnem prometu ne vsebuje več**. Za voznike osebnih vozil posebnih določb ni bilo (uporabljala se je določba za tovorna vozila) in jih prav tako sedaj veljavna zakonodaja ne pozna.

Kronološko urejen arhiv izdanih potnih nalogov je prevoznik dolžan hraniti najmanj eno leto.

Potnih nalogov ni treba izdajati pri opravljanju avto–taksi prevozov in javnega prevoza potnikov v mestnem prometu.

### **1.4 POTNI NALOGI**

Med stroški, ki se jim davčni inšpektorji največ posvečajo, so vsekakor tudi potni stroški. V praksi se namreč pogosto dogaja, da se s pomočjo namišljenih oz. neresničnih obračunov potnih stroškov izplačuje del plače zaposlenim ali lastnikom. To vedo tudi davčni inšpektorji, zato zahtevajo dokaze, da je bilo službeno potovanje dejansko opravljeno.

Kako torej pravilno in davčno zadovoljivo obračunati potne stroške?

1. Vzpostavite ustrezen sistem in nadzor nad obračunavanjem potnih stroškov.
2. Zagotovite dokazila o opravljenem službenem potovanju (npr. zapisnik sestanka, seminarsko gradivo, sejemske vstopnice in propagandno gradivo s sejma, sklenjene pogodbe, izdani oz. prejeti računi, računi za cestnine in parkirnine itd.)
3. Čim bolj natančno opišite namen in kraj službenega potovanja.
4. Redno izplačujte obračunane potne stroške.
5. Zagotovite potrebne podpise na nalogih za službeno potovanje.
6. Upoštevajte logično dolžino trajanja službenega potovanja (npr. potni nalog za odhod na sestanek v 100 km oddaljen kraj naj ne bi trajal 12 ur) in čas službenega potovanja (npr. službeno potovanje za konec tedna je bolj malo verjetno).

V primeru, da se avtomobili uporabljajo izključno za službene namene, je treba kot že rečeno voditi natančno evidenco o prevoženih kilometrih oziroma ustrezne potne naloge.

#### **1.4.1 Kdaj je potni nalog verodostojen?**

Pri opredelitvi stroškov v zvezi s službenim potovanjem je treba upoštevati tudi Slovenske računovodske standarde (SRS 2006), in sicer SRS 14 in SRS 21.

SRS 14 opredeljuje zadevne stroške kot stroške storitev pod pogojem, da so le-ti v neposredni zvezi s poslovanjem pravne osebe. Po SRS 21 se potni nalogi, nalogi za izplačilo gotovine in podobno štejejo kot nalogi za izvajanje, ki imajo pomožno naravo in usmerjajo h kontroli pravne veljavnosti izpričevalne listine, tj. knjigovodske listine.

Knjigovodska listina je v skladu s SRS 21 verodostojna, če se pri kontroliranju pokaže, da lahko strokovno usposobljene osebe, ki niso sodelovale v poslovnih dogodkih, na njihovi podlagi popolnoma jasno in brez kakršnihkoli dvomov spoznajo naravo in obseg poslovnih dogodkov.

Iz navedenega izhaja, da mora biti potni nalog in drugi nalogi za izvajanje sestavljeni v skladu s SRS 21.

Preden preidemo k navodilom za pisanje potnih nalogov, si oglejmo nekaj najpogostejših napak.

- Potni nalogi nimajo zaporednih števil. Če se številčijo zaporedno, nekaterih potnih nalogov po navadi ni. Ta nepravilnost vzbuja sum, da se potni nalogi ne pišejo redno oz. da se pišejo za nazaj.
- Naslov prebivališča zaposlenega na potnem nalogu ni popoln, temveč je naveden samo kraj ali pa sploh ni naveden. Prebivališče mora biti navedeno v celoti (ulica, hišna številka, kraj).

- Na potnih nalogih manjka navedba, po čigavem nalogu je zaposleni odšel na službeno potovanje (npr. »po nalogu direktorja«).
- Relacija poti ni dovolj natančno določena. Na potnem nalogu morajo biti navedeni vsi postanki, poleg kraja prihoda in odhoda.
- Naloga, s katero je odšel zaposleni na službeno pot, na potnih nalogih ni dovolj natančno določena.

Na potni nalog je tako treba napisati:

- npr., kakšen sejem je zaposleni obiskal (»obisk sejma« ni dovolj),
  - kakšen posel se je pridobival in pri kom (»pridobivanje posla« ni dovolj),
  - katerega poslovnega partnerja je obiskal (»obisk poslovnega partnerja« ni dovolj),
  - kateri stranki se je oddala pošta (»oddaja pošte« ni dovolj).
- Potni nalogi nimajo navedenega datuma in/ali ure odhoda ter vrnitve. Tudi v tem primeru lahko obstaja sum, da službeno potovanje dejansko ni bilo opravljeno, poleg tega pa ni razvidno, ali je službeno potovanje dejansko trajalo toliko časa, da je zaposleni upravičen do prejema dnevnice.
  - Na potnih nalogih se ne navede registrska številka službenega avtomobila.
  - Na potnih nalogih se napačno obračuna kilometrina, ali pa se na večdnevni službenih potovanjih v tujino obračuna samo kilometrino, in ničesar drugega.
  - Na potnih nalogih manjka podpis predlagatelja obračuna potnih stroškov, ki je hkrati prejemnik izplačanih potnih stroškov.
  - Na potnih nalogih je odredbodajalec sicer podpisan, vendar pa potni nalog nima žiga podjetja – izplačevalca potnih stroškov.
  - Potni nalogi nimajo prilog, iz katerih bi bilo razvidno, da je bilo potovanje dejansko opravljeno.

Stroške povezane s službenim potovanjem v tujino ureja tudi **Uredba o povračilu stroškov za službena potovanja v tujino – NUPB (Uradni list RS, št. 76/19, 180/20, 116/21; veljavnost od 17. 7. 2021 dalje)**. V skladu s 3 členom navedene Uredbe o povračila stroškov za službena potovanja **v tujino** obsegajo:

- dnevnicu kot povračilo za stroške prehrane,
- povračilo stroškov za prenočišče,
- povračilo stroškov prevoza,
- povračilo parkirnine, cestnine, predornine in stroškov za vinjete;
- povračilo drugih stroškov, povezanih z opravljanjem službenih nalog na službenem potovanju na podlagi dokazil o stroških.

Uredba določa višino stroškov, ki se lahko zaposlenim (osebam, na katere se omenjena uredba nanaša) povrnejo, medtem ko je treba za davčne namene upoštevati Davčno uredbo.



Akontacija potnih stroškov se lahko izplača v višini predvidenih stroškov, ki morajo biti v nalogu za službeno potovanje natančno razčlenjeni.

Obračun stroškov nastalih na službenem potovanju v tujino se predloži pristojnemu delavcu najpozneje v 7 dneh po končanem potovanju.

#### **1.4.2. VODENJE POTNIH NALOGOV IN SLUŽBENIH VOŽENJ**

Tako kot zanima lastnika podjetja, kako poslovodstvo nalaga njegov denar, tako tudi davčni organ zanima, za kakšne namene se je uporabljalo službeno vozilo, in ali so bile pri tem plačane vse obveznosti.

Najbolj bistvene značilnosti:

- iz potnega naloga morajo biti razvidni podatki o vrsti prevoza,
- podjetje oziroma ime in sedež prevoznika,
- veljavnost potnega naloga,
- ime in priimek voznika,
- glavni podatki o začetku, smeri in zaključku vožnje,
- registrska označba vozila,
- stanje števca ob začetku in zaključku vožnje,
- število prevoženih kilometrov,
- število prepeljanih potnikov in opravljenih potniških kilometrov oziroma količina prepeljanega blaga in tonskih kilometrih ter
- žig in podpis pooblaščenega osebe.

Vse to naj zagotavlja ustrezna evidenca (**knjiga voženj**) tako v primeru uporabe osebnega službenega vozila kot tudi kombiniranega službenega vozila. **Če ima podjetje v lasti službene avtomobile, je torej treba poleg potnih nalogov voditi za vsako vozilo tudi knjigo voženj.** V knjigo voženj se vpisujejo podatki o vsaki vožnji s službenim avtom, vključno z začetnim in končnim stanjem kilometrskega števca ob začetku in na koncu službene poti, relacijo in navedbo osebe, ki uporabi službeni avto. Podatki na potnem nalogu in [obračunu potnih stroškov](#) se morajo seveda ujemanj s podatki v knjigi voženj.

Najlažje bomo seveda pri uporabi službenih avtomobilov red naredili s sprejetjem internega akta – pravilnika, ki naj bo za vse zaposlene zavezujoč (npr. Pravilnik o uporabi službenih vozil). V tem aktu določimo vsa pravila v zvezi z uporabo službenih avtomobilov, popišemo vozni park, navedemo obvezne evidence itd.

Če boste zaposlenemu službeno vozilo dali tudi v privatno – zasebno uporabo, poskrbite tudi za delodajalčevo pooblastilo.

In ne pozabite: če vam na službeni poti s službenim avtomobilom nastanejo določeni stroški, kot so parkirna, dnevna, vstopna, karta ipd.), ni dovolj knjiga voženj, temveč

si morate izpisati in izpolniti še **samostojen potni nalog**, ki naj vsebuje vse potrebne podatke.

- **Potnih stroškov ne izplačujem – ali moram voditi potne naloge?**

**Da.** Tudi če si ne izplačujete potnih stroškov, morate pisati potne naloge. Tako se lažje upraviči, da so se službena vozila uporabljala v poslovne namene, in s tem se ne ogrozi pravilnosti izkaza uspeha. Potni nalog služi **kot dokaz o nastanku in namenu službene poti ter upravičuje druge stroške, povezane s to službeno potjo.** Davčni inšpektor ali inšpektor za delo lahko zahteva tudi vpogled v potne naloge, ki ne vsebujejo obračuna povračil potnih stroškov, in sicer v primeru, ko bi hotel preveriti upravičenost upoštevanja nekaterih stroškov, ki nastanejo v zvezi s službeno potjo, pa na potnem nalogu niso neposredno obračunani (npr. stroške uporabe službenega vozila, stroške goriva, stroške prehrane delavca, ki delo pretežno opravlja zunaj sedeža delodajalca, upravičenost stroškov amortizacije vozila ipd.).

### **1.4.3. IZPOLNJEVANJE POTNIH NALOGOV IN PRIPADAJOČIH OBRAČUNOV**

**Obračun potnih stroškov je treba izpolniti tako, da predstavlja verodostojno knjigovodsko listino.** Obračun potnih stroškov je treba izdelati za vsako službeno pot posebej. [Zakon o delovnih razmerjih](#) v [130. členu](#) določa, da mora delodajalec delavcu zagotoviti med drugim tudi povračilo stroškov, ki jih ima pri opravljanju določenih del in nalog na službenem potovanju. **Pravilno izpolnjen potni nalog je pogoj za neobdavčeno povračilo potnih stroškov prevoza in prenočevanja na službenem potovanju v skladu s 5. in 6. členom Uredbe o davčni obravnavi povračil stroškov in drugih dohodkov iz delovnega razmerja.**

**Potni nalogi za osebna vozila, ki niso službena,** morajo torej vsebovati naslednje podatke:

- številko in datum potnega naloga,
- delovno mesto, na katerega je razporejen zaposleni,
- prebivališče zaposlenega,
- naloga – če gre npr. za poslovni obisk, je pomembna tudi navedba poslovnih strank, ki se jih obišče,
- točno relacijo poti (npr. če gre za relacijo Ljubljana–Metlika, s postankom pri poslovnem partnerju v Novem mestu, je treba na potni nalog napisati relacijo Ljubljana–Novo mesto–Metlika–Ljubljana),
- datum in ura (in minuta) prihoda in odhoda,
- ali je bil izplačan predujem ali ne,
- navedba, ali gre za uporabo zasebnega ali službenega vozila z navedeno registrsko številko službenega vozila,

- podpis odredbodajalca na nalogu za službeno potovanje ter na obračunu potnih stroškov,
- podpis predlagatelja na obračunu potnih stroškov,
- podatek, ali je obračunana dnevnicna ali ne in njena višina,
- na obračunu potnih stroškov je treba naštetih dokumente (lahko tudi s številkami), s katerimi se dokazuje, da je bilo službeno potovanje dejansko opravljeno,
- odtisniti žig firme.

Za **prava službena vozila** morate imeti knjigo voženj ali potni nalog za službena vozila, ki mora vsebovati:

- podjetje oz. ime in sedež lastnika vozila (če se uporablja vozilo, ki je v lasti registrirane poslovne enote, mora biti to prav tako razvidno),
- kraj in datum izdaje potnega naloga,
- datum opravljene vožnje,
- stanje števca kilometrov na začetku službene poti,
- stanje števca kilometrov na koncu službene poti,
- skupaj število prevoženih kilometrov za tisti dan oz. tisto službeno pot,
- točno relacijo poti – proga vožnje z vsemi vmesnimi postanki (npr. če gre za relacijo Ljubljana–Metlika, s postankom pri poslovnem partnerju v Novem mestu, je treba na potni nalog napisati relacijo Ljubljana–Novo mesto–Metlika–Ljubljana),
- podpis pooblaščenih oseb, ki je izdala potni nalog,
- ime in priimek upravičenca – uporabnika službenega vozila,
- namen poti - naloga – npr. dobava blaga, prevoz oseb ipd.
- datum in ura (in minuta) prihoda,
- registrska številka službenega vozila,
- morebitne priloge, ki dokazujejo verodostojno evidenco npr. dobavnica, naročilnica, oddaja paketa, delovni nalog itd.,
- odtisniti žig firme (v glavi potnega naloga oz. knjige voženj).

Omenjena evidenca se lahko vodi mesečno, vendar pa vas moram opozoriti, da v primeru povračila določenega stroška npr. dnevnicne, potrebujete poleg omenjene evidence še pravilno izpolnjen potni nalog, ki je verodostojna knjigovodska listina.

Ker je potni nalog izvedena knjigovodska listina, to pomeni, da jo v podjetju izpeljemo in podpišemo sami, je zelo dobrodošlo, če imamo tudi **izvirne knjigovodske listine**. To so listine (izvirni prejeti računi), ki v skladu s SRS 21 dokazujejo, da je bila pot v resnici opravljena, kot so npr.:

- potrdila o plačani cestnini,
- parkirni listki,
- morebitni računi za nočitve,
- vstopnice za sejme, propagandno gradivo in drugo.

Za povračilo parkirnin je verodostojna listina potrdilo o plačilu parkirnine.

#### PRIMER - VPRAŠANJE:

Kolegica se s svojim avtomobilom vozi 3-krat tedensko v našo enoto Rimske Toplice. Ali mora vsakič pisati potni nalog ali lahko sešteje prevoze ob koncu meseca. Če je potrebno sprotno pisanje, nas zanima, ali lahko namesto obrazca uporabimo lasten »nalog«, ki bo vseboval vse podatke, kot so na obrazcu, le da bomo vnaprej napisali vse podatke (ki so tako vedno enaki), si ga razmnožili in bo kolegica sprotno vpisovala samo zaporedno številko naloga in datum ter se podpisala. Zanima nas tudi, ali mora imeti nalog pri sebi na vožnji, čeprav se vozi z lastnim avtomobilom.

#### Odgovor:

V skladu s SRS je treba evidentirati poslovne dogodke v času njihovega nastanka, zato predlagam, da tudi potne naloge pišete sproti za vsako pot posebej in ne mesečno. Načeloma velja pravilo: ena službena pot, en potni nalog. Obrazec za potni nalog, kot že rečeno, ni predpisan z davčnim zakonom, predpisani so samo podatki, ki jih vi lahko oblikujete na svojem obrazcu. V vašem primeru ne gre za službeno vozilo, zato ni treba imeti knjige voženj v avtomobilu, je pa priporočljivo, da ima zaposlena vsakič, ko gre na službeno pot, veljaven potni nalog pri sebi tudi zaradi možnosti nesreč in poškodbe na službeni poti.

Kako izpolnimo potni nalog, če več oseb uporablja isto vozilo?

#### Vprašanje:

Dve sodelavki sta odšli na tridnevno izobraževanje v Ljubljano.

Glede na to, da ima ena tam stanovanje, v katerem sta lahko prespali, se med izobraževanjem nista vračali domov, saj je naša občina oddaljena od Ljubljane kar 150 km.

Nastal pa je problem, kako jima izplačati dnevnice:

1. dan sta se ob 6. uri zjutraj podali na pot v Ljubljano, kjer so se predavanja začela ob 9. uri in so trajala do 17. ure.
2. dan so predavanja spet potekala med 9. in 17. uro.

3. dan je bil termin predavanj isti, vendar sta se domov vrnila ob 20. uri.

Koliko in kakšne dnevnice oz. povračila jima pripadajo, jasno mi je samo za kilometrino?

Odgovor:

Kilometrino pripada tisti, ki je vozila avto oz. na katero je pisan potni nalog. Dnevnic pa pripada obema, in sicer v odvisnosti od trajanja službene poti v skladu z Davčno Uredbo. Pri obračunu upoštevate kot začetek službene poti uro odhoda in uro prihoda za konec službene poti. Stroška nočitve ne izplačate nobeni zaposleni, saj ta ni nastal.

*Ali je treba za prevoze s službenim vozilom izdajati kakršnekoli potne naloge? Če da, na katerih obrazcih?*

*Vprašanje:*

*Zaposleni gre v sklopu ene poti v dve državi. Ali je treba narediti obračun za vsako državo posebej, glede na uro prehoda čez mejo, čeprav je višina dnevnice v obeh državah enaka?*

Kadar gre zaposleni na službeno pot v več držav, višina dnevnice pa je enaka, ni treba narediti obračuna za vsako državo posebej.

*Ali mora delavec k obračunu potnega naloga priložiti bančni izpisek, iz katerega je razvidno plačilo letalske vozovnice?*

Kot priloga k potnemu nalogu se priložijo računi, ki služijo kot dokazila o nastanku stroška, nastalega na službeni poti. Kot račun se šteje vozovnica (za avtobus, vlak, letalo), parkirni in cestninski listki, računi za nočitev in drugi, ki so vezani na službeno pot in jih delavec predloži kot dokazilo. Bančni izpiski niso ustrezno dokazilo za povračilo stroška.

*Ali je v vsakem primeru treba izdati potni nalog za sopotnika?*

Da, sopotnik na službeni poti potrebuje potni nalog.

*Ali se poročajo tudi zneski takse v primeru bivanja v hotelu?*

Da. Taksa se prišteje zraven, ker je del nočitve.

#### **1.4.4. ROK ZA OBRAČUN POTNEGA NALOGA – POTNIH STROŠKOV**

Nalog za službeno potovanje mora biti izdan pisno, podpiše ga direktor ali pooblaščen oseb a. Le izjemoma se nalog da tudi ustno, vendar mora biti pisni nalog izstavljen najpozneje v dveh dneh, ko je upravičenec odšel na pot.

V kolikšnem času po končani službeni poti je treba narediti obračun?

Nova Uredba na to vprašanje ne daje odgovora, zato še vedno izhajamo iz stare uredbe oz. Uredbe o dopolnitvah uredbe o povračilu stroškov za službena potovanja v tujino, ki določa, da se v prvem odstavku 20. člena doda nov drugi stavek, ki se glasi: »Pristojni delavec je dolžan celotno dokumentacijo, ter morebitni ostanek sredstev predložiti finančni službi v roku 7 dni po prejemu obračunov.«

Iz navedenega izhaja, da morajo biti potni nalog in drugi nalogi za izvajanje sestavljeni v skladu s SRS 21.

## **1.5 EVIDENCE – SLUŽBENA POT Z LASTNIM OSEBNIM VOZILOM**

V skladu s tretjim odstavkom 5. člena Davčne uredbe se v primeru, da delojemalec uporablja lastno prevozno sredstvo, povračilo stroškov prevoza na službenem potovanju ne všteta v davčno osnovo do višine 0,37 EUR za vsak prevožen kilometer. Vendar samo v primeru, če je službena pot dokumentirana s potnim nalogom in z računi, pri čemer mora biti iz potnega naloga razvidna odobritev delodajalca za posamezno vrsto prevoza.

Ne glede na to, ali se službena pot opravi s službenim vozilom ali zasebnim vozilom, je treba voditi ustrezno evidenco. Kajti le ob pravilno izpolnjenem potnem nalogu se delojemalcu povrnejo stroški za službeno pot in delojemalcu priznajo kot davčno priznan odhodek. Delojemalec mora na potnem nalogu poleg obveznih sestavin (glej poglavje izpolnjevanje potnih nalogov ...) navesti, da je službeno pot opravil z zasebnim vozilom ter registrsko številko vozila.

Posamezna družba lahko z internim pravilnikom uredi način in uporabo zasebnih osebnih vozil za službene namene. Omenjeni pravilnik ni urejen z obveznimi zakonskimi predpisi, vendar lahko poenostavi vodenje evidence službenih poti z zasebnim vozilom ter hkrati jasno opredeli pogoje, odgovornosti v primeru prometne nesreče ter postopek evidentiranja službenih poti z zasebnim vozilom. S tako ureditvijo se lahko izognemo morebitnim sporom med delodajalcem in delojemalcem.

Ministrstvo za javno upravo,

Direktorat za javni sektor, Tržaška 21, Ljubljana

Številka: 1002-253/2022/2

Datum: 8. 3. 2022

### **Javni uslužbenec in potni nalog**

V skladu s 177. členom Zakona za uravnoteženje javnih financ (Uradni list RS, št. 40/12, 105/12) oziroma aneksi h kolektivnim pogodbam dejavnosti in poklicev, ki vsebinsko enako urejajo stroške in obračun stroškov na službenem potovanju v Sloveniji za službeno potovanje šteje potovanje, na katero je napoten javni uslužbenec s potnim nalogom, da opravi določeno nalogo zunaj kraja, v katerem v skladu s pogodbo o zaposlitvi opravlja delo.

Kadar javni uslužbenec opravlja delo zunaj sedeža svojega organa v istem kraju (sestane), ne potrebuje potnega naloga, saj ne gre za službeno potovanje, mora pa imeti ustrezen dokument oziroma mora biti ustrezno evidentirana njegova odsotnost z delovnega mesta oziroma ustrezno dokumentirana njegova prisotnost na drugem kraju, s čimer je seveda mišljena tudi pot na sestanek; tovrstna odsotnost se lahko evidentira na način, kot se evidentira vsakodnevni prihod in prisotnost na delovnem mestu (evidenčna ura, vpisna knjiga, elektronska evidenca), na tak način je tudi zagotovljena evidenca za primere morebitne nesreče in možnost dokazovanja, da je bil izhod iz delovnih prostorov službene narave, s čimer nastane pravna podlaga za priznanje nesreče na delu, če pride do nesreče.

Glede na način evidentiranja ter na dejstvo, da za udeležbo na sestanku zunaj službenih prostorov organa v istem kraju nalog za službeno potovanje ni potreben, ga torej javnemu uslužbencu ni treba imeti pri sebi. Vsekakor pa mora imeti pri sebi dokumente službenega vozila in potni nalog za uporabo službenega vozila.

V skladu z 18. členom Uredbe o uporabi službenih avtomobilov v organih državne uprave (Uradni list RS, št. 60/99, 1/04 in 62/06) je pogoj za uporabo službenega avtomobila izdan veljavni potni nalog na ime upravičenca, ki ga izda predstojnik organa ali oseba, ki jo je predstojnik pisno pooblastil. Upravičenec do uporabe službenih avtomobilov v službene namene je lahko javni uslužbenec in funkcionar, ki je v delovnem razmerju pri upravnem organu, ki upravlja službeni avtomobil, in ki uporablja avtomobil zaradi opravljanja del in nalog v okviru službenih obveznosti.

Upravičenec pridobi pravico do uporabe službenih avtomobilov v službene namene z izdajo potnega naloga na ime uporabnika, v katerem sta opredeljena čas in relacija oziroma območje uporabe službenega avtomobila. Potni nalog se lahko izda uporabniku tudi za daljše časovno obdobje (npr. teden ali mesec dni), vendar mora biti jasno podan namen poti in relacije v tem obdobju. Prav tako se v skladu z 19. členom Uredbe o povračilu stroškov za službena potovanja v tujino (Uradni list RS, št. 38/94, 63/94, 24/96, 96/00, 35/02, 86/02, 66/04, 73/04, 16/07, 30/09, 51/12), ki ureja stroške v zvezi s službenimi potovanji v tujino, nalog za službeno potovanje izda v pisni obliki, podpisuje ga predstojnik oziroma druga pooblaščenca oseba. Izjemoma se lahko o nujnih primerih odredi službeno

potovanje tudi ustno, telefonično ali v elektronski obliki. V takem primeru se pisni nalog izda najpozneje v dveh dneh, ko je upravičenec odšel na službeno potovanje. Potni nalog je tudi pomembna računovodska listina, ki dokazuje utemeljenost izplačil iz javnih sredstev.

## **2. Spremenjeno poročanje v polju B14 Boniteta – Uporaba osebnega vozila na obrazcu REK-1 in REK-1f**

Pojasnilo FURS, št. brez številke, 09. 06. 2020

Pravilnik o vsebini in obliki obračuna davčnih odtegljajev ter o načinu predložitve davčnemu organu od 1. 7. 2020 dalje določa spremembe pri poročanju bonitet, in sicer se v polje B14 Boniteta – uporaba osebnega vozila, vpiše: vrednosti bonitete, VIN-številka osebnega vozila, nabavna vrednost ob pridobitvi in leto uporabe vozila. Poleg tega se označi ali delodajalec delojemalcu zagotavlja gorivo v obliki podatka DA/NE, ali delojemalec mesečno prevozi v zasebne namene manj kot 500 kilometrov v obliki DA/NE, ter ali gre za uporabo vozila na električni pogon v obliki DA/NE. Podatki se poročajo ločeno za vsako vozilo, ki je v posameznem mesecu zagotovljeno delojemalcu. Spremenjeno poročanje se uporablja od 1. 7. 2020 dalje, glede na datum izplačila dohodka (polje 012). Spremenjeno poročanje podatkov o uporabi službenega vozila v zasebne namene na davčno obravnavo nudenja te bonitete nima vpliva.

## **3. Informacija o novostih, ki jih prinaša novela ZDoh-2Z**

Državni zbor RS je dne 11. 3. 2022 sprejel Zakon o spremembah in dopolnitvah Zakona o dohodnini (ZDoh-2Z), ki je bil objavljen v Uradnem listu RS št. 39/2022. Zakon začne veljati naslednji dan po objavi v Uradnem listu Republike Slovenije (22. 3. 2022) in se uporablja za davčna leta, ki se začnejo od vključno 1. januarja 2022.

### **3.1. Ugodnosti pri določanju bonitet pri dohodkih iz zaposlitve (3. člen ZDoh-2Z)**

S spremembami in dopolnitvami 43. člena ZDoh-2 se uvajajo določene izjeme oz. ugodnosti pri vrednotenju bonitet in vštevanju v davčno osnovo:

1. S spremenjenim 2.a odstavkom je določeno: če delodajalec zagotovi delojemalcu osebno motorno vozilo na električni pogon za zasebne namene, je vrednost bonitete nič.
2. Z novim šestim odstavkom je določeno, da če delodajalec (gospodarska družba) delojemalcu zagotovi **pravico do nakupa oz. pridobitve delnic ali deležev** v tej gospodarski družbi ali tej družbi nadrejeni družbi, je vrednost bonitete 65 % vrednosti, ki se določi po splošnem pravilu iz prvega odstavka 43. člena (znesek



primerljive tržne cene, zmanjšane za plačila, ki jih delojemalec plača delodajalcu), in sicer pod pogojem, da je delovno razmerje do dneva izvršitve pravice trajalo več kot eno leto in da se za to boniteto ne uveljavljajo ugodnosti v zvezi s plačilom za poslovno uspešnost po 12. točki prvega odstavka 44. člena ZDoh-2.

Glede trenutka obdavčitve se uporablja četrti odstavek 43. člena ZDoh-2, to je dan, ko je pravica izvršena oz. dan, ko je delojemalec pridobil delnice oz. delež. Če delojemalec odsvoji pravico do nakupa delnic ali deleža, pa se boniteta ugotavlja na dan odsvojitve te pravice.

V dodanem sedmem odstavku je opredeljena nadrejena družba, ki je družba, ki ima neposredno v lasti večinski delež glasovalnih pravic ali večinski delež v kapitalu gospodarske družbe iz šestega odstavka tega člena.

V novem osmem odstavku pa je določeno, da se za delojemalca iz šestega odstavka 43. člena ZDoh-2 šteje oseba v delovnem razmerju z gospodarsko družbo v času zagotovitve pravice do nakupa oziroma pridobitve delnic ali deležev. Ta ugodnost se ne uporablja v primeru, če pravico do nakupa delnic ali deležev pridobi oseba, ki je večinski družbenik, tudi če je v delovnem razmerju z družbo. Večinski družbenik je družbenik, ki ima posredno ali neposredno deleže, delnice ali druge pravice v gospodarski družbi ali nadrejeni družbi, na podlagi katerih ima najmanj 10 % delež v kapitalu gospodarske družbe ali nadrejeni družbi.

#### **4. VIDIK DAVKA OD DOHODKOV PRAVNIH OSEB**

V skladu s 30. členom ZDDPO-2-NPB14 se za davčno nepriznane stroške štejejo odhodki, ki se nanašajo na zasebno življenje. Drugi odstavek omenjenega člena določa, da se ti stroški nanašajo na:

1. zasebno življenje lastnikov in z njimi povezanih oseb iz 16. in 17. člena tega zakona (npr. družinski člani ...) in
2. zasebno življenje drugih oseb, vključno s stroški sredstev v lasti ali najemu zavezanca, ki se nanašajo na zasebno življenje teh oseb, razen stroškov za zagotavljanje bonitet in drugih izplačil v zvezi z zaposlitvijo, če so obdavčena po zakonu, ki ureja dohodnino.

To pomeni, da bo strošek z zagotavljanjem osebnega službenega vozila za zasebne namene zaposlenemu ali drugi osebi v zvezi z zaposlitvijo (npr. poslovodja) v primeru, da bo družba od te ugodnosti obračunala boniteto ter plačala dohodnino, obravnavan kot davčno priznan odhodek. Družbi tako ne bo treba več voditi evidence o tem, kolikšen del stroškov zagotavljanja vozila se nanaša na službene vožnje in kolikšen del se nanaša na zasebne vožnje, ampak bo v primeru, da bo posamezniku obračunala boniteto, vse stroške vključila med davčno priznane odhodke. Vendar pa bo družba morala analizirati, kateri stroški so se upoštevali pri obračunu bonitete.

ZDoh-2-NPB24 torej v drugem odstavku 43. člena, kjer je določen način vrednotenja bonitete in vštovanja v davčno osnovo, za uporabo službenega motornega vozila v zasebne namene ne vključuje posebnih določb glede pokrivanja **stroškov amortizacije**, zavarovanja vozila, stroškov tekočega vzdrževanja in morebitnih drugih stroškov, ki se nanašajo na samo vozilo, in iz tega izhaja, da se za zneske teh stroškov znesek bonitete ne poveča. Ti stroški štejejo tudi kot davčno priznani odhodki (ne glede na število prevoženih kilometrov v zasebne namene), ker je izpolnjen pogoj, da so kot drugo izplačilo v zvezi z zaposlitvijo obdavčeni po zakonu, ki ureja dohodnino. ZDoh-2-NPB24 pa vsebuje posebno določbo **glede stroškov goriva**. Če pa delodajalec zagotovi zaposlenemu gorivo za zasebno rabo, se davčna osnova mesečno poveča za 25 %.

Glede **stroška cestnin** je mnenje, da strošek cestnine ob uporabi službenega vozila za zasebne namene ni strošek, ki bi bil vezan na samo vozilo (kakor je to npr. strošek zavarovanja vozila), zato ni vključen v osnovo za obračun bonitete, ki je določena v višini 1,5 % nabavne vrednosti vozila mesečno. Če bi bil znesek vključen, bi moralo biti to v določbah drugega odstavka 43. člena ZDoh-2-NPB24 posebej navedeno. Ker znesek morebitnih cestnin, ki jih plača delodajalec za zasebne namene delojemalca, ni vključen v osnovo za obračun bonitete za uporabo službenega vozila v zasebne namene, je treba od takšne bonitete dodatno obračunati in plačati dohodnino.

#### **4.1. Vinjeta in uporaba zasebnega vozila za službene namene**

Zaradi same narave vinjete, da jo kupimo enkrat na pol leta ali enkrat na leto, ki velja nato za obdobje 6 mesecev oz. enega leta, se pojavi vprašanje, kako omenjeni strošek razmejiti na del, ki se porabi za zasebne vožnje, in na del, ki se porabi za službene vožnje.

Za povračilo stroškov na službenem potovanju se v skladu s 5. členom Davčne uredbe, ki se ne všteta v davčno osnovo dohodka iz delovnega razmerja, štejejo stroški 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. Vendar se povračila stroškov priznajo samo, če so dokumentirani s potnim nalogom in računi, pri čemer mora biti iz potnega naloga razvidna odobritev delodajalca za posamezno vrsto prevoza. Iz potnega naloga pa mora biti razvidno, da je bila na službenem potovanju smiselna uporaba avtoceste. V tem primeru se v davčno osnovo dohodka iz delovnega razmerja ne všteta strošek za nakup enoletne vinjete ali največ dve polletni vinjeti. Za nakup vinjete se ob prej omenjenih pogojih šteje dan službenega potovanja, ali kadarkoli pred službenim potovanjem.

Z vidika DDPO se nakup vinjete obravnava kot davčno priznan odhodek v skladu s 35. členom, ob upoštevanju zgoraj navedenega: dokumentiran potni nalog, računi in da je na službenem potovanju smiselna uporaba avtoceste.

**DAVČNA OBRAVNAVA STROŠKA ZA NAKUP VINJET(Pojasnilo MF, št. 421-177/2008, 8. 7. 2008)**

V skladu z 11.c členom Zakona o javnih cestah (Uradni list RS, št. 33/06 – uradno prečiščeno besedilo, 45/08 in 57/08) upravljavec cestninskih cest, ki v skladu z Zakonom o družbi za avtoceste v Republiki Sloveniji (Uradni list RS, št. 20/04 – uradno prečiščeno besedilo) upravlja določene cestninske ceste, za plačilo cestnine iz osmega odstavka 11.a člena tega zakona izdaja nalepke, ki dokazujejo, da je bila za določeno vozilo plačana cestnina za uporabo cestninskih cest za določen čas v skladu s tem zakonom (v nadaljnjem besedilu: vinjeta). Vinjete ni dovoljeno ponarediti ali prenarediti. Vinjete se izdajo za različne cestninske razrede in za obdobje posameznega koledarskega leta ali za šest zaporednih mesecev (v nadaljnjem besedilu: letna in polletna vinjeta).

### **1.6. Davčna obravnava povračila stroškov za nakup vinjete v Sloveniji**

V skladu z drugim odstavkom 5. člena Uredbe o višini povračil stroškov v zvezi z delom in drugih dohodkov, ki se ne všttevajo v davčno osnovo (Uradni list RS, št. 140/06, v nadaljevanju: Uredba), se za povračilo stroškov na službenem potovanju šteje tudi povračilo 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 skladu s četrtem odstavkom 5. člena Uredbe se povračilo stroškov prevoza na službenem potovanju 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.

Glede na zgoraj navedeno menim, da se povračilo stroškov nakupa vinjete, ki ga delodajalec izplača delojemalcu, ki ga napoti na službeno potovanje z lastnim avtomobilom, ne všteva v davčno osnovo dohodka iz delovnega razmerja, in sicer pod pogojem, da je dokumentirano s potnim nalogom (iz katerega je razvidno, da je na službenem potovanju smiselna uporaba cestninske ceste) in z računom. Delavcu se v koledarskem letu v davčno osnovo ne všteva povračilo stroškov nakupa ene letne ali največ dveh polletnih vinjet.

Če pogoji iz prejšnjega odstavka niso izpolnjeni, se povračilo stroška vinjete všteva v davčno osnovo dohodka iz delovnega razmerja.

### **1.7. Davčna obravnava vinjete na službenem avtomobilu, ki ga delojemalec uporablja v zasebne namene**

V skladu z drugim odstavkom 43. člena Zakona o dohodnini (Uradni list RS, št. 117/06 in 10/08, v nadaljevanju: ZDoh-2) se v primeru, da delodajalec zagotovi delojemalcu osebno motorno vozilo za zasebne namene, v davčno osnovo delojemalca všteva 1,5 % nabavne vrednosti vozila mesečno, za vsak začetni koledarski mesec uporabe vozila, in sicer ne glede na dejansko uporabo vozila za zasebne namene in ne glede na način, kako je delodajalec pridobil vozilo. Nabavna vrednost vozila, ki se upošteva pri izračunu davčne osnove, se v drugem letu zniža za 15 % in v naslednjih letih do vključno četrtega leta še vsako leto za 15 %, v petem letu se zniža še za 10 % in v naslednjih letih do vključno

osmega leta še vsako leto za 10 %, v vseh naslednjih letih je enaka 10 %. Če delojemalec mesečno prevozi manj kot 500 km v zasebne namene, se nabavna vrednost, ugotovljena na način, določen v prejšnjem stavku, zmanjša za 50 %. Če delodajalec zagotovi gorivo za zasebno uporabo vozila, se davčna osnova mesečno poveča za 25 %. Boniteta se ne ugotavlja v primeru uporabe osebnega vozila zaradi izvajanja ukrepov varovanja, ki jih izvaja policija v skladu z zakonom o policiji.

Glede na to, da je vinjeta vezana na vozilo menimo, da je strošek delodajalca za nakup vinjete že vključen v boniteto po drugem odstavku 43. člena ZDoh-2 (tj. v 1,5 % nabavne vrednosti vozila).

- **Odbitek DDV pri nakupu vinjet**

V skladu s 63. členom ZDDV-1 ima davčni zavezanec pravico, da uveljavlja pravico do odbitka DDV, ki ga ja plačal pri nabavah blaga oziroma storitev, če je to blago oziroma storitve uporabil za namene svojih obdavčljivih transakcij.

Nadalje je v skladu s 66. členom ZDDV-1 določena omejitev pravice do odbitka DDV od:

- osebnih avtomobilov ter motornih koles,
- goriv in maziv ter nadomestnih delov ter storitev tesno povezanih s tem.

Omejitev določeno v 66. členu ZDDV-1 pa **ne velja** za vozila, ki se uporabljajo za:

- opravljanje dejavnosti prevoza potnikov in blaga;
- dajanje v najem in zakup ter za nadaljnjo prodajo;
- izvajanje programa usposabljanja v avtošolah;
- opravljanje dejavnosti javnega linijskega in posebnega linijskega prevoza kombiniranih vozil ter
- prevoz pokojnikov.

V skladu s 106. členom PZDDV-1 je natančneje določeno izvajanje določbe 66. člena ZDDV-1. Posledično so s 106. členom določene tarifne oznake vozil, za katere velja omejitev pravice do odbitka DDV.

Če je pravica do odbitka DDV od osebnega vozila dana, je v 106. členu PZDDV-1 določeno še, da ima v tem primeru davčni zavezanec tudi pravico do odbitka DDV od nabave goriv in maziv ter nadomestnih delov in storitev, tesno povezanih s tem.

- **Uveljavljanje pravice od nakupa slovenske vinjete**

V skladu s pojasnilom davčnega organa (Pojasnilo DURS št. 4230-320211/2011-02, 16. 6. 2012) se cestnine in parkirnine všttevajo med storitve, ki so tesno povezane z osebnimi avtomobili. Posledično torej velja, da je pomembno, ali nabavite vinjeto za vozilo, za katerega velja omejitev iz 66. člena ZDDV-1, ali za vozilo, za katerega ta omejitev pravice do odbitka DDV ne velja.

V primeru, ko gre za nabavo vinjete za vozilo, za katerega omejitev pravice do odbitka iz 66. člena ZDDV-1 velja, tudi od nakupa vinjete, zavezanec pravice do odbitka DDV nima. V drugem primeru, torej ko zavezanec nabavi vinjeto za vozilo, za katerega omejitev pravice do odbitka DDV iz 66. člena ZDDV-1 ne velja, pa ima pravico do odbitka DDV tudi od storitev tesno povezanih s tem vozilom – torej tudi od nakupa vinjete.

- **Uveljavljanje pravice do odbitka DDV od nakupa avstrijske vinjete**

Tudi v primeru nakupa avstrijske vinjete je treba najprej opredeliti, ali je pravica do odbitka DDV sploh dana. Pri tem je treba upoštevati zgoraj navedeno. Torej, ali:

- gre za vozilo, za katerega velja omejitev pravice do odbitka DDV iz 66. člena ZDDV-1;
- gre za vozilo, za katerega omejitev pravice do odbitka DDV ne velja.

V prvem primeru zavezanec ne more uveljavljati pravice do odbitka DDV, v drugem primeru pa mu je ta pravica dana.

V primeru, ko zavezanec lahko uveljavlja pravico do odbitka DDV, je treba pri nakupu avstrijske vinjete preveriti še, ali je zavezanec registriran za namene DDV v Avstriji ali ne. Če je, lahko pravico do odbitka avstrijskega DDV načeloma zahteva preko avstrijskega obračuna DDV. Če zavezanec nima avstrijske ID za DDV, pa lahko uveljavlja vračilo avstrijskega DDV v skladu s 74.h členom ZDDV-1.

Na podlagi zgoraj zapisanega lahko zaključimo, da uveljavljanje pravice do odbitka DDV od nakupa vinjet odvisno od tega, za katero vozilo je vinjeta kupljena. Če je za predmetno vozilo dana pravica do odbitka DDV (avtošola), velja le-ta tudi za vinjeto, sicer pa pravice do odbitka DDV ni.

## 2. POVRAČILA STROŠKOV – NOVOSTI

V Uradnem listu št. 104/2021 z dne 1. 7. 2021 je bila objavljena [Uredba o spremembah Uredbe o davčni obravnavi povračil stroškov in drugih dohodkov iz delovnega razmerja](#) (v nadaljevanju Uredba), ki določa nekaj sprememb pri povračilu stroškov **prevoza na delo in z dela** ter **plačilo vajencem za obvezno praktično delo**.

Uredba spreminja dosedanjo davčno obravnavo povračil potnih stroškov za **prevoz na delo in z dela**. Povračilo stroškov za prevoz na delo in z dela se ne všteva v davčno osnovo dohodka iz delovnega razmerja do višine **0,13 evra za vsak polni kilometer** razdalje med običajnim prebivališčem in mestom opravljanja dela za vsak dan prisotnosti na delu, če je mesto opravljanja dela vsaj en kilometer oddaljeno od delojemalčevega običajnega prebivališča. Znesek se bo uskladil enkrat letno s koeficientom rasti cen goriv in maziv za osebna vozila najpozneje v decembru tekočega leta za povračila stroškov prevoza na delo in z dela za naslednje leto.

Ne glede na zgoraj navedeno splošno pravilo pa **se povračilo stroškov za prevoz na delo in z dela** za tiste delojemalce, ki izpolnjujejo pogoj oddaljenosti mesta opravljanja dela vsaj en kilometer od delojemalčevega običajnega prebivališča, ne všteva v davčno osnovo dohodka iz delovnega razmerja najmanj v višini **30 evrov mesečno** ali v višini imenske neprenosne mesečne vozovnice (javni prevoz), če delojemalec delodajalcu predloži dokazilo o nakupu te vozovnice. Oba zneska pa se priznavata sorazmerno glede na dneve prisotnosti na delu.

To pomeni, da je minimalni znesek, ki se ne všteva v davčno osnovo, 30 evrov (v primeru celomesečne delovne obveznosti), čeprav bi po izračunu kilometrine po splošnem pravilu (znesek kilometrine) znašal znesek, ki se ne všteva v davčno osnovo, manj kot 30 evrov.

Še vedno ostaja enaka ureditev, po kateri se povračilo stroškov za prevoz na delo všteva v davčno osnovo dohodka iz delovnega razmerja delojemalca, če ima ta pravico do uporabe službenega vozila za zasebne namene in mu delodajalec za tako uporabo službenega vozila zagotovi tudi gorivo.

Prav tako ostaja enaka ureditev za delojemalce, ki dosegajo dohodek iz delovnega razmerja iz tujine, in sicer se strošek prevoza na delo in z dela ne všteva v davčno osnovo do višine **0,18 evra** za vsak polni kilometer razdalje med običajnim prebivališčem in mestom opravljanja dela za vsak dan prisotnosti na delu, če je mesto opravljanja dela vsaj en kilometer oddaljeno od delojemalčevega prebivališča.

Uredba se je spremenila tudi v delu, ki se nanaša na **plačila vajencem za obvezno praktično delo**. Predvideva se, da se ti dohodki ne všttevajo v davčno osnovo dohodka iz delovnega razmerja glede na letnik šolanja do višin, ki jih kot minimalno višino vajeniške nagrade določa zakon, ki ureja vajeništvo. Navedena ureditev se uporablja z dnem objave usklajenih zneskov minimalnih višin vajeniške nagrade v skladu z zakonom, ki ureja vajeništvo.

## 2.1 Prehrana med delom

### 2. člen (prehrana med delom)

(1) Povračilo stroškov za prehrano med delom se ne všteva v davčno osnovo dohodka iz delovnega razmerja za vsak dan, ko je delojemalec na delu prisoten štiri ure ali več, do višine **6,12 evra**.

(2) Če je delojemalec na delu prisoten deset ur ali več, se za ta dan, poleg povračila stroškov za prehrano med delom v skladu s prejšnjim odstavkom, v davčno osnovo dohodka iz delovnega razmerja ne všteva povračilo stroškov za prehrano med delom, do višine **0,76 evra** za vsako dopolnjeno uro prisotnosti na delu po osmih urah prisotnosti na delu.

(3) Pod pogoji in do višin iz prvega in drugega odstavka tega člena se prizna strošek prehrane med delom delojemalcu, ki dosega dohodek iz delovnega razmerja iz tujine.

Davčna uredba z ničimer ne določa oziroma ne omejuje zneskov povračil stroškov in drugih dohodkov, do katerih imajo delavci pravico v skladu z zakonom in kolektivnimi pogodbami, ki so še v veljavi. Drugače povedano, pravice delavcev določajo kolektivne pogodbe (KP), višino povračil stroškov v zvezi z delom in drugih dohodkov, ki se ne všttevajo v davčno osnovo, pa Uredba.

Davčna obravnava poročuna povračila stroškov prehrane, če delodajalec povračilo stroškov prehrane zagotavlja v nižjem znesku, kot je določen limit v [Uredbi](#), je odvisna od ekonomske vsebine dohodka. Zakon o delovnih razmerjih – [ZDR-1](#) v 130. členu določa pravico delavca do povračila stroškov prehrane med delom, ne določa pa obsega oziroma višine povračila stroškov, kar prepušča ureditvi v kolektivni pogodbi s splošno veljavo oziroma izvršilnemu predpisu, če višina ni določena s kolektivno pogodbo s splošno veljavnostjo.

Izhajajoč iz navedene ureditve v [ZDR-1](#) lahko določimo naravo dohodka v obliki povračila stroškov prehrane med delom oziroma kriterije, na podlagi katerih je mogoče presojati, ali gre po ekonomski vsebini za to vrsto dohodka:

- pravica do povračila stroškov prehrane med delom je lahko pogojena samo z dejanskim nastankom stroškov prehrane, torej s prisotnostjo na delu, kar pomeni, da navedena pravica ne more biti, niti delno, pogojena s kakšnim drugim pogojem, npr. uspešnost poslovanja ali likvidnost;
- stroški prehrane v zvezi z delom delavcu nastanejo vsak dan, ko je na delu, zato je v skladu z namenom pravice do povračila stroškov prehrane med delom bistveno, da je temu prilagojena tudi dinamika izplačevanja ([ZDR-1](#) v četrtem odstavku 130. člena določa, da je delodajalec dolžan delavcu povrniti stroške v zvezi z delom mesečno);
- višina pravice mora biti določena s kolektivno pogodbo s splošno veljavnostjo oziroma izvršilnim predpisom ali tudi s kolektivno pogodbo na ravni podjetja, aktom delodajalca oziroma pogodbo o zaposlitvi.

Povračilo stroškov prehrane med delom za vsak dan, ko je delojemalec na delu vsaj 4 ure, se ne všteva v davčno osnovo v višini 6,12 evra (2. člen Uredbe o davčni obravnavi povračil stroškov in drugih dohodkov iz delovnega razmerja – [Uredba](#)). Če je delojemalec na delu več kot 10 ur, se v davčno osnovo dodatno ne všteva 0,76 evra za vsako nadaljnjo dopolnjeno uro po 8 urah prisotnosti.

*Glede na navedeno zgolj formalno dokazovanje preko ureditve v delovno pravnih aktih delodajalca, da gre za povračilo stroškov prehrane med delom, ne zadostuje za odločitev, ali se tak poračun povračila stroškov prehrane tudi z davčnega vidika lahko obravnava kot povračilo stroškov prehrane med delom.*

Če je pri presoji ekonomske vsebine obravnavanega prejemka ugotovljeno, da kljub formalni pravni ureditvi glede vrste dohodka in načina njegovega izplačila v aktih delodajalca, po vsebini ne gre za povračilo stroškov za prehrano med delom, temveč za drug prejemek iz delovnega razmerja (npr. novoletna nagrada), je treba od tega prejemka v celoti obračunati in plačati akontacijo dohodnine ter obvezne prispevke za socialno varnost.

## **2.2 Povračila in poračun stroškov prehrane v primerih organizirane prehrane**

V primeru organizirane prehrane se v davčno osnovo dohodka iz delovnega razmerja ne všteva povračilo stroškov prehrane v višini organizirane prehrane, vendar **ne več kot 6,12 evra**. Če je vrednost organizirane prehrane po posamezniku nižja od 6,12 evra, lahko delodajalec neobdavčeno izplača razliko do zneska 6,12 evra le, če ga k temu zavezuje predpis, npr. kolektivna pogodba. Če delovno pravni predpisi, ki zavezujejo delodajalca določajo pravico delavca do povračila stroškov prehrane v enakem znesku, ki je kot neobdavčen določen z Uredbo, se razlika med dejansko vrednostjo obroka, ki ga



zagotavlja družba (cena obroka oziroma strošek delodajalca v zvezi z zagotavljanjem obroka) in zneskom, ki je določen kot neobdavčen, lahko davčno obravnava kot povračilo stroškov prehrane.

ZDR-1 v 130. členu določa pravico delavca do povračila stroškov prehrane med delom, ne določa pa obsega oziroma višine povračila stroškov, kar prepušča ureditvi v kolektivni pogodbi. V kolektivnih pogodbah se lahko socialni partnerji dogovorijo tudi:

- da namesto izplačila povračila stroškov za prehrano med delom, delodajalec organizira ustrezno prehrano (**zagotovitev toplega obroka**) med delom, ki jo brezplačno zagotavlja za zaposlene. V takem primeru se lahko dogovorijo tudi, da delavec ni upravičen do izplačila med zneskom toplega obroka in nadomestilom prehrane, če je slednje višje od zneska toplega obroka;
- razloge, ko je delavec kljub organizirani ustrezni brezplačni prehrani med delom upravičen do povračila stroškov za prehrano med delom (dietna prehrana ipd.).

Davčna uredba v 2. členu določa, da se povračilo stroškov za prehrano med delom delavcu ne všteva v davčno osnovo iz delovnega razmerja do višine **6,12 evra** (prej 5,54 evra) za vsak dan, ko je delojemalec – delavec prisoten na delu 4 ure ali več. Navedena uredba določa tudi, da v primeru, ko je delojemalec na delu prisoten deset ur ali več, v davčno osnovo iz delovnega razmerja ne všteva povračila stroškov za prehrano med delom do višine **0,76 evra** (prej 0,69 evra) za vsako dopolnjeno uro prisotnosti na delu po 8 urah prisotnosti na delu.

Povračilo za prehrano med delom je lahko tudi višje, pri tem pa je treba upoštevati, da maksimalno povračilo iz naslova prehrane med delom, ki se ne všteva v davčno osnovo dohodka iz delovnega razmerja, ne sme znašati več kot 6,12 evra za vsak dan, ko je delojemalec prisoten na delu 4 ure ali več. V primeru, ko je delojemalec na delu prisoten 10 ur ali več, se za vsako dopolnjeno uro prisotnosti na delu po 8 urah v davčno osnovo iz delovnega razmerja dodatno ne všteva povračila stroškov do višine 0,76 evra za vsako dopolnjeno uro prisotnosti po 8 urah, če je na delu prisoten vsaj 10 ur tisti dan.

To pomeni, da se pri ugotavljanju davčne osnove po ZDDPO-2-NPB14 stroški prehrane med delom priznajo v celotnem obračunanem znesku, če je od zneska, ki presega neobdavčeni znesek povračila stroškov za prehrano med delom po Davčni uredbi, obračunana dohodnina v skladu z ZDoh-2-NPB24.

### **2.2.1. Regres za prehrano**

Regres je pravica osebe, ki je izpolnila obveznost do druge osebe, da od te zahteva povračilo. V smislu določil prvega odstavka 130. člena Zakona o delovnih razmerjih je obveznost delodajalca, da delavcu zagotovi povračilo stroškov za prehrano med delom. Zaposleni ima v gospodarstvu pravico do povračila regresa za prehrano v skladu z ZDR-1

v primeru sklenjene pogodbe o zaposlitvi za 4 ure in več ter glede na vrednost po panožni KP.

➤ **Za javni sektor znaša regres za prehrano:**

Višina regresa za prehrano se usklajuje vsakih 6 mesecev z rastjo cen prehranskih izdelkov na podlagi podatkov Statističnega urada RS. Sprememba pa je pri objavi usklajenega zneska regresa za prehrano med delom, ki bo po novem objavljen na spletni strani ministrstva, pristojnega za upravo. **Višina regresa za prehrano med delom za zaposlene v javnem sektorju, ki so prisotni najmanj s polovičnim delovnim časom, znaša 4,39 evra.**

**Pozor! Navedeni znesek ne velja za funkcionarje. Izplačilo regresa za prehrano med delom za funkcionarje ureja 166. člen ZUJF, v skladu s katerim znaša regres 3,52 evra.**

Določba glede zagotovljene **brezplačne prehrane ostaja nespremenjena** in določa, da ima v primeru zagotovljene brezplačne prehrane med delom javni uslužbenec možnost izbire med izplačilom regresa za prehrano ali koriščenjem brezplačne prehrane. Koriščenje brezplačne prehrane med delom in izplačilo regresa za prehrano se izključujeta. Če je cena zagotovljene prehrane nižja od zneska regresa za prehrano, je javni uslužbenec upravičen do plačila razlike do višine zneska regresa za prehrano.

### **2.3 Nadomestilo za prehrano v podaljšanem delovnem času**

Ko govorimo o podaljšanem delovnem času, imamo v mislih podaljšani delovni čas na podlagi razporeditve oz. začasno prerazporeditev delovnega časa, ki ga je treba določiti s pogodbo o zaposlitvi v skladu z zakonom in kolektivno pogodbo. Pred začetkom koledarskega oziroma poslovnega leta delodajalec določi letni raspored delovnega časa in o tem obvesti delavce in sindikate pri delodajalcu. Delodajalec mora po določbi 147. člena v pisni obliki obvestiti delavce o začasni prerazporeditvi delovnega časa **najmanj en dan** pred razporeditvijo delovnega časa posameznega delavca (Zakon o spremembah in dopolnitvah ZDR, ki je bil objavljen v Ur. l. RS 13. 11. 2007, je določbo oziroma tri dni pred razporeditvijo delovnega časa, če gre za več kot deset delavcev, črtal!).

V zvezi s povračili stroškov v zvezi z delom ZDR določa, da mora delodajalec delavcu zagotoviti povračilo stroškov za prehrano med delom, za prevoz na delo in z dela ter povračilo stroškov, ki jih ima pri opravljanju določenih del in nalog na službenem potovanju. Če višina povračila stroškov ni določena s kolektivno pogodbo s splošno veljavnostjo, se določi z izvršilnim predpisom. Pomembno je poudariti, da pripada povračilo stroškov delavcu že na podlagi zakona.

## **2.3 Regres za dopust**

Delavec pridobi pravico do letnega dopusta s sklenitvijo delovnega razmerja. Regres je v veljavni zakonodaji urejen v 131. členu [Zakona o delovnih razmerjih – ZDR-1](#). Če ima delavec pravico do izrabe le sorazmernega dela dopusta, ima pravico le do sorazmernega dela regresa. Torej do regresa je upravičen v enakem deležu, kot je upravičen do dopusta, do dopusta pa je upravičen v enakem deležu, kot je v tem koledarskem letu zaposlen.

Če ima sklenjeno pogodbo o zaposlitvi s krajšim delovnim časom, ima tudi pravico do regresa sorazmerno delovnemu času, razen če ima sklenjeno pogodbo o zaposlitvi s krajšim delovnim časom v skladu s predpisi o pokojninskem in invalidskem zavarovanju, predpisi o zdravstvenem zavarovanju ali predpisi o starševskem dopustu.

V skladu z delovnopravno zakonodajo mora delodajalec izplačati regres najpozneje do 1. julija tekočega koledarskega leta, razen ob določenih izjemah (sklenitev pogodbe o zaposlitvi po tem datumu, ali če je s kolektivno pogodbo na ravni dejavnosti v primeru nelikvidnosti delodajalca določen kasnejši rok izplačila regresa, vendar najpozneje do 1. novembra tekočega koledarskega leta). Pravico do izplačila regresa imajo torej delavci, ki imajo pravico do dopusta. Delodajalec mora delavcu odmeriti število dni dopusta za vsako leto posebej in to najpozneje do 31. marca v tekočem koledarskem letu, ter ga o tem obvestiti (Sklep o določitvi letnega dopusta).

Minimalni regres v zasebnem sektorju je višina minimalne plače v tekočem letu. V 2022 to znaša 1.074,43 evra. Morebitna kolektivna pogodba, ki velja za delodajalca, lahko določa tudi višji minimalni regres.

### **2.3.1. Akontacija dohodnine od regresa**

Na podlagi 2. točke prvega odstavka 37. člena (dohodek iz delovnega razmerja) ZDoh-2-NPB24 vključuje dohodek iz delovnega razmerja tudi regres za letni dopust. Pri izračunu akontacije dohodnine od regresa je treba upoštevati določbe 127. člena ZDoh-2-NPB24.

Če se dohodek iz zaposlitve, ki se všteva v davčno osnovo oz. če regres izplačuje glavni delodajalec po ZDoh-2-NPB24, se upošteva peti odstavek navedene določbe oz. se akontacija obračuna po povprečni stopnji dohodnine od enomesečnega dohodka. Za ugotovitev povprečne stopnje dohodnine od enomesečnega dohodka se regres kot dohodek, ki se praviloma nanaša na več mesecev, razdeli na toliko enakih delov, na kolikor mesecev se nanaša, vendar ne več kot na 12 mesecev.

Če delodajalec ni glavni delodajalec zaposlenega, se akontacija dohodnine od dohodka iz delovnega razmerja izračuna po 25-odstotni stopnji od davčne osnove in brez upoštevanja olajšav (127. člen ZDoh-2-NPB24).

### 2.3.2 Vštevanje regresa v letno davčno osnovo za dohodnino

V skladu s šestim odstavkom 109. člena ZDoh-2 se v letno davčno osnovo od regresa šteje vsota tega dohodka, ki presega 100 % PP, preračunane na mesec, za leto, za katero se dohodnina odmerja, po podatkih Statističnega urada Republike Slovenije, zmanjšana za prispevke, upoštevane pri določanju davčne osnove v skladu z 41. členom tega zakona. V vsoto iz prejšnjega stavka se ne šteje posamezno izplačilo tega dohodka, za katerega niso izpolnjeni pogoji za davčno obravnavo po 13. točki prvega odstavka 44. člena tega zakona.

#### **POZOR!**

Sodna praksa Vrhovnega sodišča (npr. UPRS I U 29/2012 z dne 5. 12. 2013 in X Ips 335/2016) je že potrdila, da iz Zakona o delovnih razmerjih jasno izhaja, da je delodajalec dolžan izplačati celoten regres v zakonskih rokih (to je do 1. julija tekočega koledarskega leta). Navedeni roki tako zavezujejo delodajalca za celoten obseg pravice in ne le za njeno minimalno višino. **Navedeno pomeni, da mora biti celoten regres** (razen, ko je s kolektivno pogodbo na ravni dejavnosti dogovorjeno, da se v primeru nelikvidnosti delodajalca regres lahko izplača najpozneje do 1. novembra tekočega leta) **izplačan najpozneje do 1. julija, ne glede na njegovo višino. Dohodek, ki bi bil kot pravica določen v nasprotju z zakonom in kot tak tudi izplačan, se z vidika davčne obravnave ne more obravnavati po 13. točki prvega odstavka 44. člena ZDoh-2 in se šteje za drugi dohodek iz delovnega razmerja, ki se v celotnem izplačanem znesku všteva v davčno osnovo.**

### 3. Prevoz na delo in z dela

#### **3. člen (prevoz na delo in z dela)**

(1) Povračilo stroškov za prevoz na delo in z dela se ne všteva v davčno osnovo dohodka iz delovnega razmerja do višine 0,18 evra za vsak polni kilometer razdalje med običajnim prebivališčem in mestom opravljanja dela za vsak dan prisotnosti na delu, če je mesto opravljanja dela vsaj en kilometer oddaljeno od delojemalčevega običajnega prebivališča.

(2) Če je znesek, izračunan po prejšnjem odstavku za posamezni mesec nižji od 140,00 evra, se v davčno osnovo dohodka iz delovnega razmerja pod pogoji iz prejšnjega odstavka ne všteva povračilo stroškov prevoza na delo in z dela **v višini 140 evrov mesečno.**

(3) Mesto opravljanja dela po tej uredbi je mesto, kjer se delo opravlja oziroma se začne opravljati. Običajno prebivališče po tej uredbi je prebivališče delojemalca, ki je najbližje mestu opravljanja dela. Drugo prebivališče delojemalca je običajno prebivališče po tej uredbi le, če se delojemalec od tam vsaj štirikrat tedensko vozi na mesto opravljanja dela.

(4) Za določanje oddaljenosti v skladu s tem členom se upoštevajo najkrajše običajne cestne povezave.

(5) Če ima delojemalec pravico do uporabe službenega vozila za zasebne namene in mu delodajalec za tako uporabo službenega vozila zagotovi tudi gorivo, se povračilo stroškov za prevoz na delo všteva v davčno osnovo dohodka iz delovnega razmerja.

**Po novem** za davčno priznavanje povračil stroškov prevoza na delo ni več pomembna višina cene javnega prevoza!

Uredba v 3. členu določa, da od povračil stroškov prevoza na delo ni treba obračunati dohodnine in obveznih socialnih prispevkov, če delodajalec delavcu povrne **kilometrino v višini 0,18 evra** za vsak polni kilometer razdalje med običajnim prebivališčem in mestom dela, za vsak dan prisotnosti na delu.

To velja, če je mesto opravljanja dela vsaj en kilometer oddaljeno od običajnega prebivališča delavca.

Po Davčni uredbi je **mesto opravljanja dela**, kjer se delo opravlja oziroma se začne opravljati. **Običajno prebivališče** je prebivališče delojemalca, ki je najbližje mestu opravljanja dela, če se delojemalec od tam vsaj štirikrat tedensko vozi na mesto opravljanja dela. Po Davčni uredbi je **javni prevoz** tisti javni prevoz, ki je pod enakimi pogoji dostopen vsem uporabnikom prevoznih storitev in se izvaja v komercialne namene. Iz tega je izvzet prevoz, ki se opravlja z osebnim ali s kombiniranim vozilom (**taksi**).

➤ **Praktični primeri – izplačilo v višini cene mesečne vozovnice**

V nadaljevanju sta prikazana primera, ko delodajalec povračilo stroškov prevoza izplačuje v višini stroškov javnega prevoza in ne v višini kilometrine.

**Primer 1:**

Delodajalec na podlagi **kolektivne pogodbe** delavcu s prebivališčem, ki je od delovnega mesta oddaljeno 4 km, izplačuje povračilo stroškov prevoza v višini cene mesečne vozovnice, ki znaša 37 evrov. Če je delavec na delu prisoten vse dni v mesecu, znesek povračila, ki se po prvem odstavku 3. člena Uredbe (znesek kilometrine) ne všteva v davčno osnovo, znaša 21,60 evra (6 km x 20 dni x 0,18 EUR).

Ker je znesek povračila, izračunan po prvem odstavku 3. člena Uredbe, za posamezni mesec nižji od 140 evrov, se izplačilo povračila stroškov prevoza v višini 37 evrov (cena mesečne vozovnice) ne všteva v davčno osnovo, pod pogojem, da je bil delavec na delu prisoten vsaj 1 dan.

### **Povračila stroškov prevoza, če ima delavec več delodajalcev**

Z vidika obdavčitve je v primeru, ko delavec v posameznem dnevu dela za krajši delovni čas pri več delodajalcih, treba ugotoviti kraj, iz katerega delavec dejansko prihaja na delo. Delavec lahko neobdavčeno prejme povračilo stroškov prevoza med mestom opravljanja dela in mestom, od koder dejansko prihaja na delo, če je razdalja med njima več kot 1 kilometer in pod pogoji, kot jih določa Uredba.

### **4. Dnevnice**

V davčno osnovo dohodka iz delovnega razmerja se ne vštevajo povračila stroškov v zvezi s službenim potovanjem, med katere spada tudi dnevnic, do višine, ki je določena v Davčni uredbi.

Če traja službeno potovanje v Sloveniji, se v davčno osnovo iz delovnega razmerja ne všteva dnevnic:

- **do višine 21,39 EUR nad 12 do 24 ur;**
- **do višine 10,68 EUR nad 8 do 12 ur ter**
- **do višine 7,45 EUR nad 6 do 8 ur.**

Ne pozabite, da se dnevnic za službeno pot v Sloveniji zmanjšuje samo v primeru plačanega zajtrka! – glej določbo 6. člena Davčne uredbe (prenočevanje na službenem potovanju).

(3) Če stroški prenočevanja na službenem potovanju v Sloveniji, ki traja nad 8 do 12 ur, vključujejo tudi plačilo zajtrka, se znesek dnevnice iz 4. člena te uredbe, do katerega se ta ne všteva v davčno osnovo, zmanjša za 15 odstotkov; če stroški prenočevanja na službenem potovanju v Sloveniji, ki traja nad 12 do 24 ur, vključujejo tudi plačilo zajtrka, se znesek dnevnice iz 4. člena te uredbe, do katerega se ta ne všteva v davčno osnovo, zmanjša za 10 odstotkov.

### **Do izplačila dnevnice (Slovenija) še vedno niso upravičeni:**

- samostojni podjetniki – se vsakodnevno vračajo, čeprav delo traja več kot osem ur (izjema tujina),
- delavci na terenu,
- avtoprevozniki (izjema tujina) in trgovski potniki.

#### **4. člen (dnevnice)**

(1) Če traja službeno potovanje v Republiki Sloveniji (v nadaljnjem besedilu: Slovenija) nad 12 do 24 ur, se v davčno osnovo dohodka iz delovnega razmerja ne všteva dnevnic do višine 21,39 evra; če traja službeno potovanje v Sloveniji nad 8 do 12 ur, se v davčno osnovo ne všteva dnevnic do višine 10,68 evra; če traja službeno potovanje v Sloveniji nad 6 do 8 ur, se v davčno osnovo ne všteva dnevnic do višine 7,45 evra.

(2) 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 oziroma območje določen v predpisu Vlade Republike Slovenije, ki ureja povračila stroškov za službena potovanja v tujino (v nadaljnjem besedilu: predpis Vlade); če traja službeno potovanje v tujini nad 8 do 14 ur, se v davčno osnovo ne všteva dnevnic do višine 75 odstotkov zneska iz predpisa Vlade; če traja službeno potovanje v tujini nad 6 do 8 ur, se v davčno osnovo ne všteva dnevnic do višine 25 odstotkov zneska iz predpisa Vlade.

*(3) Če je narava dela takšna, da se v pretežni meri opravlja zunaj sedeža delodajalca in se delo opravlja na območju Slovenije, delojemalec pa se vsakodnevno vrača v kraj, kjer prebiva, se v davčno osnovo dohodka iz delovnega razmerja, ne glede na določbe prvega in drugega odstavka tega člena, ne všteva povračilo stroškov prehrane med delom, do višine in pod pogoji, ki so določeni v 2. členu te uredbe.*

(4) Ne glede na prvi odstavek tega člena je pri prejemkih, namenjenih pokritju stroškov dnevnice, kadar je izplačilo opravljeno fizični osebi, ki na podlagi imenovanja opravi funkcijo člana volilnega odbora na podlagi predpisov o volitvah, znesek celodnevne dnevnice 48,00 evra za vsak dan glasovanja.

Za lažjo predstavbo izračunov dnevnice v nadaljevanju nekaj praktičnih primerov.

##### Primer:

Delavka zaposlena v zdravstvenem domu z rednim delovnim časom od 7. do 15. ure, je odšla na seminar ob 10. uri in se vrnila ob 17.30. Na službeni poti je bila skupaj 7,30 ure in službeno potovanje se je končalo dve uri po poteku rednega delovnega časa, zato ji pripada vrednost dnevnice od 6 do 8 ur.

V primeru, da se je službena pot začela ob 8. uri in se končala ob 15.30 (skupno število ur = 7,5), ni upravičena do zneska dnevnice, ki velja za trajanje potovanja od 6 do 8 ur, saj ni izpolnjen pogoj iz 3. člena Zakona (... dve uri pred in vsaj dve uri po preteku rednega delovnega časa).

Dnevnice na dela prost dan

### Vprašanje:

Kolegi bodo odšli na službeno potovanje v tujino. Odhod imajo v nedeljo zjutraj, vrnitev v sredo zvečer. Vmes je v Sloveniji v torek dela prost dan (Prešernov praznik), zanima nas, kako se obračunajo dnevnice za praznični dan in nedeljo oz. ali je praznik plačljiv po naših predpisih?

### Odgovor:

Ne glede na to, da je v Sloveniji praznik, v tujini ni, zato delavcu pri obračunu dnevnice za tujino le-to obračunate običajno, se pravi v skladu z Uredbo, če vam kakšen drug zavezujoč predpis (delovnopravni predpis) ne določa drugače.

### Ali delavcem, ki montirajo izdelke na terenu, pripada dnevnic ali ne?

V primeru, da je njihova narava dela takšna, da se delo pretežno opravlja na terenu in se dnevno vozijo na sedež podjetja, **jim ne pripada dnevnic**, temveč le povračilo prehrane do višine 6,12 evra. Za presojo pretežne narave dela je treba pogledati v vaš akt o sistemizaciji delovnih mest in v opis dela, ki ga ima navedeni zaposleni v svoji pogodbi o zaposlitvi.

## **4.1 Dnevnic – tujina**

Uredba o povračilu stroškov za službena potovanja v tujino določa povračilo stroškov **za službena potovanja v tujino**. Tudi v tem primeru je zaposleni upravičen do povračila stroškov samo na podlagi naloga za službeno potovanje.

V Uradnem listu št. 76/19 z dne 13. 12. 2019 je bila objavljena **nova Uredba o povračilu stroškov za službena potovanja v tujino**, ki določa, da povračilo stroškov za službeno potovanje v tujino zajema:

- dnevnic kot povračilo stroškov prehrane,
- povračilo stroškov za prenočišče,
- povračilo stroškov prevoza,
- povračilo parkirnine, cestnine, predornine in stroškov za vinjeto,
- povračilo drugih stroškov, povezanih z opravljanjem službenih nalog na službenem potovanju, na podlagi dokazil o stroških.



Višina zneska dnevnice je določena za vsako državo ali mesto, v primeru, da je višina dnevnice določena za posamezno mesto, se upošteva znesek dnevnice določen za mesto in ne za državo. Višina dnevnice je določena v evrih ali v ameriških dolarjih glede na državo/mesto, v katero se potuje.

Višina dnevnice se obračuna za celoten čas službenega potovanja:

- Če službeno potovanje traja od 14 do 24 ur, se obračuna celotna dnevnic;
- V primeru, da potovanje traja manj, se obračuna sorazmerni del, in sicer za potovanja, ki trajajo nad 8 ur do 14 ur, se obračuna 75 % dnevnic,
- za potovanja v tujino, ki trajajo več kot 6 ur do 8 ur, se obračuna 25 % dnevnic.

V primeru, da je na službenem potovanju zagotovljena **brezplačna prehrana**, ki jo nudi gostitelj ali organizator, se zaposlenemu obračuna sorazmerni del.

Za potovanje, ki traja med 14 in 24 ur, se šteje, da zaposlenemu pripadajo 3 obroki.

Za službeno potovanje, ki traja med 8 ur in 14 ur, zaposlenemu pripadata 2 obroka, in za službeno potovanje, ki traja nad 6 ur do 8 ur, zaposlenemu pripada en obrok.

V primeru, ko je na službeni poti zaposlenemu zagotovljena brezplačna prehrana v celoti, se zaposlenemu za pokritje morebitnih drugih stroškov obračuna 20 % pripadajoče dnevnic.

- Odsotnost nad 14 do 24 ur = 100 % znesek dnevnic
- Odsotnost nad 14 do 24 ur z vključenim zajtrkom = 90 % dnevnic
- Odsotnost nad 14 do 24 ur z vključenim kosilom/večerjo = 75 % dnevnic
- Odsotnost nad 8 do 14 ur = 75 % dnevnic
- Odsotnost nad 8 ur do 14 ur z vključenim zajtrkom = znižanje za 15 %
- Odsotnost nad 8 ur do 14 ur z vključenim kosilom/večerjo = znižanje za 40 %
- Odsotnost nad 6 do 8 ur = 25 % dnevnic

Vsi stroški posameznega službenega potovanja se preračunajo v valuto obračuna po referenčnem tečaju, in sicer dnevnic po referenčnem tečaju na zadnji dan potovanja, preostali stroški, nastali v tujini, pa po referenčnem tečaju na dan nastanka stroška oziroma na dan izstavitve listine, ki izkazuje nastali strošek. Valuta obračuna za posamezno službeno potovanje v tujino je lahko samo ena, v tej valuti se izplača tudi akontacija. Izplačila povračil stroškov oziroma akontacij za službena potovanja, kjer je valuta izplačila evro, se praviloma opravijo z nakazilom na osebni račun zaposlenega.

Tabela: Dnevnice za službeno potovanje **v tujino** od 1. 1. 2021 glede na število obrokov

Službeno potovanje v tujino traja	Dnevnica	Število obrokov, ki pripada	Zajtrk, odšteje se	Kosila, odšteje se	Večerja, odšteje se
14 do 24 ur	Cela	Trije	- 10 %	- 35 %	- 35 %
8 do 14 ur	75 %	Dva	- 15 %	- 40 %	- 40 %
6 do 8 ur	25 %	En			

S spremembami Uredbe o povračilu stroškov za tujino (Uradni list RS, št. 66/2004) se je spremenil 5. člen, in sicer tako, da se dnevnice, ki veljajo za državo, v katero se službeno potuje, obračunajo za celoten čas trajanja službenega potovanja, ki se izračuna v urah od datuma in ure začetka potovanja do datuma in ure, ko se službeno potovanje zaključi. Na tej podlagi se najprej ugotovi število celih dnevnic za vsakih 24 ur potovanja, za preostanek ur pa se dnevnic ugotovi v skladu z drugim in tretjim odstavkom 7. člena te uredbe.

Če se službeno potuje **v več držav**, se dnevnice obračunajo po določbah 4., 7. in 8. člena te uredbe, pri čemer število obračunanih dnevnic ne sme presegati števila dnevnic glede na skupno trajanje službenega potovanja.

- Nekatero višine dnevnic – primerjava 2019, 2020 in 2021

Država	Dnevnica do 31. 12. 2019 (EUR)	Dnevnica od 1. 1. 2020 do 31. 12. 2020 (EUR)	Dnevnica od 1. 1. 2021 dalje (EUR)
Avstrija	44	49	55
Danska	44	49	55
Francija	44	49	55
Hrvaška	32	36	40
Italija	44	49	55
Nemčija	44	49	55
Poljska	32	36	40
Rusija	32	36	40
Srbija	32	36	40

- Če je v nalogu za službeno potovanje določeno, da se uporabi za službeno potovanje v tujino lastno motorno vozilo, se povrnejo stroški v višini 18 % cene litra neosvinčenega motornega bencina 95 oktanov za prevoženi kilometer.
- Obračun stroškov, nastalih na službenem potovanju v tujino, se predloži pristojnemu zaposlenemu naslednji dan po končanem službenem potovanju, najpozneje pa v sedmih dneh po končanem potovanju. Pristojni zaposleni mora celotno dokumentacijo in morebitni ostanek sredstev predložiti finančni službi v sedmih dneh po prejemu obračunov.

Obračun se opravi na podlagi dokazil o stroških, iz katerih je mogoče ugotoviti namen in višino stroškov. Dokazila o stroških je treba priložiti nalogu za službeno potovanje, na katerem so obračunani stroški za službeno potovanje v tujino. V rokih iz prvega odstavka tega člena je treba pripraviti in oddati tudi poročilo o opravljenem službenem potovanju.

**Še nekaj; nobena službena pot ne more trajati dlje kot 3 mesece. Če delo v tujini traja dlje kot 3 mesece, mora biti to delo opredeljeno kot napotitev na delo v tujino!**

#### **Kriteriji za razlikovanje med službeno potjo in napotitvijo na delo**

<b>KRITERIJ</b>	<b>NAPOTITEV</b>	<b>SLUŽBENA POT</b>
Vrsta dela delavca	Delo se opravlja kot čezmejno izvajanje storitve v okviru dejavnosti, določene v statutu ali družbeni pogodbi družbe	Delo je potrebno za obstoj in opravljanje dejavnosti družbe, ne predstavlja pa neposrednega izvajanja storitve družbe

*Vprašanje:*

*Delavec je bil na službeni poti v Beogradu tri dni. Odšel je 1. 7. ob 4. uri, prva nočitev je vključevala zajtrk, druga nočitev pa je bila brez zajtrka. Vrnil se je 3. 7. ob 22. uri. Kako izračunati dnevnicu? Kakšen bi bil izračun dnevnice, če delavec z 2. 7. na 3. 7. ne bi prenočil?*

Odgovor:

Dnevnicu lahko izračunate na dva načina (oba sta pravilna in v vašem primeru enaka): 1. 7. je odsoten več kot 14 ur in mu pripada cela dnevnicu 32 EUR, 2. 7. je odsoten več kot 14 ur in mu pripada cela dnevnicu 32 EUR, zmanjšana za 10 % zaradi zajtrka, torej 28,80 EUR, 3. 7. je odsoten več kot 14 ur in mu pripada cela dnevnicu 32 EUR; skupaj torej 92,80 EUR. Če se vrne 2. 7. ob 22. uri, se znesek ustrezno zmanjša (za 3. 7. ne dobi dnevnicu), torej 60,80 EUR.

#### **4.3. TRAJANJE SLUŽBENIH POTI in DELOVNI ČAS – URE V DELOVNI ČAS ALI NE – JAVNI SEKTOR**

Pravne podlage, ki se upoštevajo v primeru službenih poti

**Uredba o delovnem času v organih državne uprave** (Uradni list RS, št. 115/07, 122/07 – popr., 28/16 in 40/17; v nadaljnjem besedilu: uredba) je bila izdana na podlagi petega odstavka 5. člena Zakona o Vladi Republike Slovenije (Uradni list RS, št. 24/05 – uradno prečiščeno besedilo, 109/08, 38/10 – ZUKN, 8/12, 21/13, 47/13 – ZDU-1G in 65/14), ki daje Vladi Republike Slovenije pooblastilo, da z uredbo uredi delovni čas v organih državne uprave.

Uredba ureja le delovni čas javnih uslužbencev v organih državne uprave (ministrstva, organi v sestavi ministrstva, upravne enote in vladne službe), zato se v zvezi s službenimi potmi poleg določb uredbe upoštevajo tudi določbe drugih predpisov, ki urejajo vprašanje delovnega časa in veljajo za javne uslužbence, zaposlene v organih državne uprave, in jih navajamo v nadaljevanju:

- **Zakon o javnih uslužbencih** (Uradni list RS, št. 63/07 – uradno prečiščeno besedilo, 65/08, 69/08 – ZTFI-A, 69/08 – ZZavar-E in 40/12 – ZUJF; v nadaljnjem besedilu: ZJU), ki je sistemski zakon na področju javnih uslužbencev, delovnega časa posebej ne ureja. Izjema je drugi odstavek 96. člena ZJU, ki določa, da lahko predstojnik posameznim javnim uslužbencem pisno odredi delo preko polnega delovnega časa, pri čemer se časovna omejitev dnevnega, tedenskega in mesečnega delovnega časa preko polnega delovnega časa upošteva kot povprečna omejitev v določenem časovnem obdobju, ki ne sme biti daljše od štirih mesecev.

Pri izračunu povprečja se ne upoštevata letni dopust in odsotnost z dela zaradi bolezni.

- Za vsa druga vprašanja, povezana z delovnim časom v organih državne uprave, pa se na podlagi 5. člena ZJU upoštevajo določbe **Zakona o delovnih razmerjih** (Uradni list RS, št. 21/13, 78/13 – popr., 47/15 – ZZSDT, 33/16 – PZ-F, 52/16 in 15/17 – odl. US; v nadaljnjem besedilu: ZDR-1).

Glede stroškov in obračuna stroškov za službeno pot je treba upoštevati še:

– **Aneks h Kolektivni pogodbi za negospodarske dejavnosti v Republiki Sloveniji (Uradni list RS, št. 40/12) in**

– **Razlago Aneksa h Kolektivni pogodbi za negospodarske dejavnosti v Republiki Sloveniji** (Uradni list RS, št. 35/17) – opredelitev dnevnice za službena potovanja v državi.

V primerih, ko gre za službeno pot v tujino, pa veljajo določbe **Uredbe o povračilu stroškov za službena potovanja v tujino** (Uradni list RS, št. 76/19, 180/20 in 116/21).

#### **4.2.2. Pojma »delovni čas« in »počitek«**

V primerih, ko je javni uslužbenec napoten na službeno pot, se, upoštevaje opredelitev delovnega časa v ZDR-1, službena pot ne šteje v celoti v delovni čas. Določba 142. člena ZDR-1 definira delovni čas kot:

- efektivni delovni čas (vsak čas, v katerem delavec dela, kar pomeni, da je na razpolago delodajalcu in izpolnjuje svoje delovne obveznosti iz pogodbe o zaposlitvi),
- čas odmora in
- čas upravičenih odsotnosti z dela.

Pri oblikovanju definicije efektivnega delovnega časa je bila upoštevana opredelitev delovnega časa, kot jo določa 2. člen Direktive 2003/88/ES Evropskega parlamenta in Sveta z dne 4. novembra 2003 o določenih vidikih organizacije delovnega časa (UL L 299/9 z dne 18. 11. 2003, str. 381; v nadaljnjem besedilu: *Direktiva 2003/88/ES*), ki delovni čas določa kot vsak čas, v katerem delavec:

- dela,
- je na razpolago delodajalcu in
- opravlja svoje naloge ali dolžnosti v skladu z nacionalno zakonodajo in/ali prakso.

Določba 3. člena Direktive 2003/88/ES pa zavezuje države članice EU, da sprejmejo vse potrebne ukrepe, da zagotovijo vsakemu delavcu pravico do minimalnega dnevnega počitka 11 zaporednih ur v 24-urnem obdobju. Direktiva 2003/88/ES ne pozna vmesne kategorije med delovnim časom in počitkom. V zvezi z opredelitvijo pojmov »delovni čas« in »počitek« pa je Sodišče EU že odločalo v več zadevah, kot npr. C-303/98 Simap, C-

151/02 Jaeger, C-266/14 Tyco in C-428/09 Union syndicale Solidaries Isere, vendar se nobena od navedenih zadev ne nanaša konkretno na primere službenih poti.

Iz sodne prakse Sodišča EU je razvidno, da sta pojma »delovni čas« in »počitek« v smislu Direktive 2003/88/ES pojma prava Unije, ki ju je treba opredeliti glede na objektivne značilnosti, ob sklicevanju na sistem in namen te direktive, ki je vzpostavitev minimalnih zahtev za izboljšanje življenjskih in delovnih razmer delavcev. Možnost, da delavci upravljajo svoj čas brez večjih omejitev in da se posvečajo lastnim interesom, je tisti element, ki dokazuje, da zadevno časovno obdobje ni delovni čas v smislu Direktive 2003/88/ES2.

#### **4.2.3. Priznavanje ur prisotnosti na delu v povezavi s službeno potjo javnemu uslužbencu**

Novi prvi odstavek 23. člena uredbe določa, da se v primeru službene poti javnemu uslužbencu prizna toliko ur prisotnosti na delu, kolikor sta trajala pot in dejansko opravljanje dela. Uredba o spremembah Uredbe o delovnem času v organih državne uprave (Uradni list RS, št. 40/17) režima priznavanja ur prisotnosti na službeni poti glede na prejšnjo ureditev v bistvenem ne spreminja, ampak samo natančno določa, da se v ure prisotnosti na delu priznava čas potovanja in čas dejanskega opravljanja dela.

S spremembo uredbe se je namreč le črtal del določbe, ki se je pred spremembo glasil: »vendar ne več kot 10 ur dnevno, razen v primerih, ko je dejansko opravljanje dela trajalo več kot 10 ur, o čemer odloča oseba, ki je javnega uslužbenca napotila na službeno pot«. Pojasniti je treba, da je tudi črtana določba omogočala priznanje le dejanskega dela in poti z omejitvijo do 10 ur, izjemoma več, če je dejansko opravljanje dela trajalo več. S črtanjem časovne omejitve 10 ur se torej po spremembi uredbe v delovni čas šteje celotni skupni seštevek ur potovanja in opravljanja delovne obveznosti na službeni poti.

Javnemu uslužbencu, napotenemu na službeno pot, se priznajo vse ure, ki jih je dejansko porabil za opravljanje dela na službenem potovanju, in tudi vse ure, ki jih je porabil za pot v kraj službenega potovanja in nazaj.

#### **4.2.4. Vštevanje časa potovanja v delovni čas**

Na podlagi prvega odstavka 23. člena uredbe delodajalec, ki odobri službeno pot, odobri tudi, da se celoten čas potovanja v in iz kraja opravljanja delovne obveznosti, ki je drugačen od stalnega oziroma običajnega kraja opravljanja dela, šteje v delovni čas javnega uslužbenca. 1 Zakon o delovnih razmerjih (ZDR-1) s komentarjem, Založba GV, Ljubljana 2016, str. 885. 2 Tako Sodišče EU v 37. točki obrazložitve sodbe v zadevi C-266/14 Tyco.

V primeru, da je z nalogo za službeno potovanje v tujino odobreno, da javni uslužbenec uporabi za pot do letališča lastno ali službeno vozilo oziroma druge vrste prevoza (npr. taksi prevoz), se javnemu uslužbencu priznajo ure, ki jih je porabil za pot od delovnega mesta ali kraja bivanja do letališča. Prav tako se šteje v čas potovanja tudi čas, porabljen za pot od letališča do nastanitve v kraju oziroma krajih, kamor je javni uslužbenec napoten. Vprašanje priznavanja ur na službeni poti v delovno obveznost v času, ko javni uslužbenec čaka na javni prevoz, se presoja v okviru vsake konkretne situacije v luči razumevanja pomena učinkovitega delovnega časa, kot ga določa 142. člen ZDR-1. Delodajalec, ki je javnega uslužbenca napotil na službeno pot, v skladu z drugim odstavkom 142. člena ZDR-1 presodi, ali je čas čakanja na javni prevoz mogoče opredeliti kot učinkoviti delovni čas, torej, ali v tem času javni uslužbenec dela, kar pomeni, da je na razpolago delodajalcu in izpolnjuje delovne obveznosti iz pogodbe o zaposlitvi. Če javni uslužbenec potuje z letalom, se mu prizna celotni čas trajanja leta, kar vključuje ne samo dejanski let z letalom, ampak tudi čas, ki ga porabi za prijavo na let in varnostni pregled na kontrolni točki pred vstopom v varovani del letališča. Praviloma imajo letalske družbe v svojih pravilih določeno, koliko časa pred načrtovanim odhodom letala se je še možno prijaviti na let in oddati prtljago. Kot primer navajamo, da letalski prevoznik Adria Airways zahteva, da se prijava na njihov let na letališču Jožeta Pučnika Ljubljana opravi najmanj 45 minut pred načrtovanim odhodom letala. Glede na navedeno delodajalec prizna javnemu uslužbencu **razumen čas**, ki ga javni uslužbenec porabi na letališču pred samim letom. V primeru, ko ni direktnih letalskih povezav med začetno in končno destinacijo službenega potovanja, se v čas potovanja šteje tudi čas čakanja na letališču na naslednji let. V teh primerih je javni uslužbenec omejen na gibanje znotraj letaliških prostorov in jih ne sme zapustiti, zato tako porabljenega časa ni mogoče šteti za njegov počitek. Na podlagi že omenjene definicije učinkovitega delovnega časa iz 142. člena ZDR-1 se v vsakem posameznem primeru posebej presoja, katere aktivnosti javnega uslužbenca na službeni poti se štejejo v delovni čas.

Pri uporabi prvega odstavka 23. člena uredbe je delodajalec zavezan prvenstveno razlikovati obdobje delovnega časa od obdobja počitka ter primerno presoditi, ali in kako z določenim časom delavec razpolaga kot s prostim časom oziroma ali in koliko delovne aktivnosti v teh primerih omejujejo njegov prosti čas.

#### **4.2.5. Vštevanje dejansko opravljenega dela na službeni poti v delovni čas**

V delovni čas se šteje celotni čas opravljanja delovne obveznosti v kraju oziroma krajih, kamor je javni uslužbenec napoten na službeno potovanje. Med delovne obveznosti se štejejo vse obveznosti, ki so vnaprej predvidene z dnevnim redom konference oziroma sestanka ali druge aktivnosti in običajno vključujejo tudi uradno pogostitev in spremljevalni program. Dejanske ure prisotnosti na konferencah oziroma sestankih se priznajo na podlagi programa oziroma dnevnega reda in poročila o opravljeni službeni poti, ki ga odda javni uslužbenec, ko se vrne s službene poti. Oddano poročilo skupaj s predlogom obračuna stroškov in dokazili je ne nazadnje tudi pogoj za obračun stroškov, nastalih na službeni poti.

Med delovne obveznosti se šteje tudi čas na službeni poti:

- potreben za priprave na sestanek oziroma konferenco ali
- opravljanje drugih delovnih obveznosti s pomočjo telekomunikacijskih sredstev, ki jih javnemu uslužbencu naloži delodajalec.

Kadar službena pot traja več dni, se v dneh, ko javni uslužbenec ne potuje, ampak le opravlja delovne obveznosti v kraju, kamor ga je napotil delodajalec (t. i. »vmesni« dnevi), šteje v delovni čas trajanje dejanskega opravljanja dela (čas trajanja sestanka oziroma opravljanja drugih delovnih obveznosti). V delovni čas se v teh dneh šteje tudi čas, potreben za prihod iz kraja nastanitve do kraja sestanka in nazaj. Preostali čas pa, upošteva definicijo efektivnega delovnega časa iz 142. člena ZDR-1, spada v počitek javnega uslužbenca, saj čeprav je javni uslužbenec na službeni poti, lahko čas, ko ne dela, porabi po svoji lastni volji in ga nameni počitku.

#### **4.2.6. Službena pot na praznik v Republiki Sloveniji, ki je z zakonom določen kot dela prost dan**

Uredba o spremembah Uredbe o delovnem času v organih državne uprave (Uradni list RS, št. 40/17) delno spreminja drugi odstavek 23. člena uredbe. Po novem je jasneje določeno, da se drugi odstavek 23. člena uredbe nanaša le na tiste praznike v Republiki Sloveniji, ki so dela prosti dnevi po Zakonu o praznikih in dela prostih dnevih v Republiki Sloveniji (Uradni list RS, št. 112/05 – uradno prečiščeno besedilo, 52/10, 40/12 – ZUJF in 19/15; v nadaljnjem besedilu: ZPDPD).

Drugi odstavek 23. člena uredbe določa, da se javnemu uslužbencu priznajo ure prisotnosti na delu, če je po odredbi delodajalca na službeni poti v soboto, nedeljo, na praznik v Republiki Sloveniji, ki je dela prost dan, ali na drug z zakonom določen dela prost dan, čeprav dela dejansko na ta dan ne opravlja, vendar pa na službeno pot na drugi dan ne more iti oziroma se ne more vrniti ali je na ta dan na službeno pot poslan zaradi zagotovitve načela ekonomičnosti. **Načelo ekonomičnosti** pomeni presojo vseh stroškov, ki pri tem nastanejo, in sicer stroški priznanih ur, stroški nočitve, dnevnice, letalska vozovnica, pristojbine idr. Če se javnemu uslužbencu priznajo ure prisotnosti na delu po tem odstavku, se mu prizna toliko ur, kolikor je dejansko trajalo potovanje, in ne največ 10 ur, kot je veljalo pred spremembo uredbe. Javnemu uslužbencu, ki ima v skladu s pogodbo o zaposlitvi 40-urni delovnik od ponedeljka do petka, v primeru službene poti na praznik v Republiki Sloveniji, ki je z zakonom določen kot dela prost dan, ne pripada nadomestilo plače, kot ga določa drugi odstavek 137. člena ZDR-1, temveč mu pripada plača, saj na ta dan dela. Poleg plače javnemu uslužbencu pripada tudi dodatek za delo na dan, ki je z zakonom določen kot dela prost dan, kot ga določa 44. člen Kolektivne pogodbe za javni sektor (Uradni list RS, št. 57/08, 23/09, 91/09, 89/10, 89/10, 40/12, 46/13, 95/14, 91/15 in 21/17).



Kadar gre za službene poti na dan praznika v Republiki Sloveniji, ki ni dela prost dan po ZPDPD, se za presojo priznavanja ur na službeni poti uporabi prvi odstavek 23. člena uredbe.

#### **4.2.7. Neenakomerna razporeditev ali začasna prerazporeditev delovnega časa**

Na podlagi 148. člena ZDR-1 in 6. člena uredbe se lahko delovni čas javnega uslužbenca v primeru napotitve na službeno pot neenakomerno razporedi ali začasno prerazporedi. V skladu z drugim odstavkom 6. člena uredbe se lahko neenakomerna razporeditev in začasna prerazporeditev polnega delovnega časa odredita v primerih, ko mora biti delo opravljeno brez prekinitve oziroma določenega dne ali v določenem roku ali v izjemnih okoliščinah ali če to zahteva boljše izkoriščanje delovnih sredstev ali smotrnejša izraba delovnega časa. Bistvo takšne (pre)razporeditve delovnega časa je v tem, da je v določenem obdobju/v določenih dneh delovni čas daljši od polnega, v drugem obdobju/v drugih dneh pa krajši od polnega.

**V primeru neenakomerne razporeditve in začasne prerazporeditve** na podlagi 8. člena uredbe polni delovni čas posameznega tedna ne sme preseči 50 ur in ne sme biti krajši kot 30 ur. Pri neenakomerni razporeditvi in začasni prerazporeditvi polnega delovnega časa dnevna delovna obveznost ne sme biti krajša kot štiri ure. Kot polni delovni čas se upošteva povprečna delovna obveznost javnega uslužbenca v obdobju, ki ne sme biti daljše od šestih mesecev, tako kot to določa drugi odstavek 8. člena uredbe.

#### **4.2.8. Nadurno delo in izraba presežka ur, nastalega na službeni poti**

Ure prisotnosti na službeni poti se ne obravnavajo avtomatično kot nadurno delo. Nadurno delo je dovoljeno odrediti v primerih in ob pogojih, določenih v 144. členu ZDR-1. Če je delodajalec odredil nadurno delo, se na podlagi 19. člena uredbe za časovne omejitve nadurnega dela upoštevajo določbe ZDR-1, opravljeno nadurno delo pa se javnemu uslužbencu izplača ob mesečni plači.

Na podlagi drugega odstavka 19. člena uredbe lahko javni uslužbenec nadure izkoristi v obliki prostih ur oziroma celodnevne odsotnosti, ali pa jih prenese v presežek oziroma primanjkljaj obveznih ur v okviru premakljivega začetka oziroma konca delovnega časa, v razmerju ena proti ena, pri čemer mu pripada plačilo dodatkov za delo v manj ugodnem delovnem času. Glede možnosti odrejanja nadurnega dela je, razen določb ZDR-1, treba upoštevati tudi določbe področnih zakonov, ki urejajo nadurno delo oziroma delo preko polnega delovnega časa za javne uslužbenke v organih državne uprave.

Kadar zaradi službene poti pride do presežka ur, ima javni uslužbenec na podlagi 15. člena uredbe pravico izkoristiti dovoljeni presežek ur v okviru premakljivega začetka ali konca delovnega časa. Izjemoma se dovoljeni presežek ur na podlagi drugega odstavka 15. člena uredbe izkoristi v obliki prostih ur v času obvezne prisotnosti na delu ali kot proste

dni s predhodnim soglasjem neposredno nadrejenega tako, da ni oviran delovni proces, v razmerju ena proti ena.

#### **4.2.9. Zagotavljanje pravice do dnevnega in tedenskega počitka v zvezi s službenimi potmi**

Glede zagotavljanja pravice do dnevnega in tedenskega počitka se tretji odstavek 23. člena uredbe spreminja tako, da je v skladu s 155. členom ZDR-1, ki določa, da ima delavec v obdobju 24 ur pravico do počitka, ki traja nepretrgoma najmanj 12 ur. Torej se javnemu uslužbencu zagotovi pravica do dnevnega počitka po opravljeni službeni poti in ne šele naslednji dan, kot je bilo določeno do sedaj. Navedena določba uredbe nikakor ne posega v pravico do dnevnih in tedenskih počitkov, kot jo določa ZDR-1. V skladu z določbo 155. člena ZDR-1 se torej javnemu uslužbencu takoj po končani službeni poti zagotovi nepretrgani počitek v trajanju 12 ur, v primeru neenakomerno ali začasno prerazporejenega delovnega časa pa v trajanju 11 ur. Zagotavljanje dnevnega počitka lahko v posameznih situacijah pomeni, da čas dnevnega počitka seže v naslednji dan.

Šele po zagotovljenem 11- oziroma 12-urnem dnevnem počitku lahko javni uslužbenec opravlja delovne obveznosti v okviru novega delovnega dne. Pravica do dnevnega počitka se mora zagotoviti takoj po opravljeni službeni poti in javni uslužbenec ne sme priti na delo pred potekom 11- oziroma 12-urnega počitka ali izkoristiti te pravice kadarkoli pozneje, saj je namen te pravice v zagotavljanju varnosti in zdravja javnega uslužbenca ter obnovitvi delovnih moči. Zaradi zagotavljanja 12-urnega dnevnega počitka oziroma 11-urnega dnevnega počitka v primeru neenakomerno ali začasno prerazporejenega delovnega časa lahko pride javni uslužbenec po končani službeni poti naslednjega dne na delovno mesto po 9. uri, ki jo 10. člen uredbe sicer določa kot uro začetka obvezne prisotnosti na delu.

V tem primeru lahko predstojnik organa glede na organizacijo in potrebe delovnega procesa v organu:

- javnemu uslužbencu na podlagi 148. člena ZDR-1 in ob upoštevanju 6. člena uredbe začasno prerazporedi delovni čas na način, da upošteva že opravljene ure na službeni poti in mu za ta dan določi delovno obveznost tako, da bo prišel na delo po 12-urnem počitku, ali
- odobri v skladu s 14. členom uredbe izrabo presežka ur, ki je nastal kot posledica opravljene službene poti in predstavlja razliko med mesečno delovno obveznostjo, določeno na podlagi 40-urnega polnega delovnega časa v tednu, in dejansko opravljenimi urami dela v določenem mesecu.

Tudi v primeru, ko službena pot traja več dni skupaj, se javnemu uslužbencu zagotovi pravica do dnevnega počitka takoj po opravljeni službeni poti. Poleg tega pa je glede na trenutno veljavne delovnopravne predpise v Republiki Sloveniji delodajalec dolžan pravico do dnevnega počitka javnim uslužbencem zagotavljati tudi med samo službeno potjo. Tedenski počitek se javnemu uslužbencu zagotovi najpozneje v naslednjem tednu, če mu zaradi službene poti ni bil omogočen v tednu, ko je bil na službeni poti. Omenjeno

minimalno trajanje tedenskega počitka pa se upošteva kot povprečje v obdobju 14 zaporednih dni, ki ga ZDR-1 določa kot referenčno obdobje.

#### **4.2.10. Odpoved pravici do dnevnega počitka**

Ureditev pravice do dnevnega počitka v 155. členu ZDR-1 sledi zahtevi iz 3. člena Direktive 2003/88/ES, ki zavezuje države članice EU, da sprejmejo vse potrebne ukrepe, da zagotovijo vsakemu delavcu pravico do minimalnega dnevnega počitka 11 zaporednih ur v 24-urnem obdobju. Sodišče EU je v sodbi C-428/09, Union syndicale Solidaires Isere z dne 14. 10. 2010, poudarilo, da zahteve iz 3. člena Direktive 2003/88/ES sestavljajo pravila prava socialne varnosti Unije, ki so posebnega pomena in do katerih mora biti upravičen vsak delavec v smislu minimalnih zahtev, ki so potrebne za zagotavljanje njegove varnosti in zdravja (tč. 36). Delavcu mora biti zagotovljen primeren čas za počitek, ki mora biti dejanski, tako da delavec lahko obnovi moči zaradi utrujenosti, ki je posledica dela, in tudi preventiven, tako da čim bolj zmanjša nevarnost poslabšanja varnosti in zdravja delavcev, ki lahko nastane v daljšem obdobju brez počitka (tč. 37). Za zagotovitev varnosti in učinkovite zaščite zdravja delavcev je torej treba praviloma predvideti redno izmenjavo delovnega časa in časa počitka (tč. 51). Na podlagi 5. člena Zakona o varnosti in zdravju pri delu (Uradni list RS, št. 43/11) mora delodajalec zagotoviti varnost in zdravje delavcev pri delu. V ta namen mora izvajati ukrepe, potrebne za zagotovitev varnosti in zdravja delavcev ter drugih oseb, ki so navzoče v delovnem procesu. Med take ukrepe delodajalca spada tudi zagotavljanje ustreznih dnevnih in tedenskih počitkov.

Delodajalec je dolžan organizirati delovni proces in razporediti delovne naloge tako, da kljub zagotavljanju pravice do počitka delo v organu teče nemoteno. Javni uslužbenec se pravici do dnevnega počitka ne more odpovedati, čeprav ZDR-1 tega izrecno ne določa. Iz namena in smisla zakonskega urejanja pravice do počitkov, ob upoštevanju Direktive 2003/88/ES, ki uveljavlja izhodišče, da morajo imeti vsi delavci ustrezen počitek, izhaja, da odpoved pravici ni dopustna. V zvezi z obligacijsko pravnim institutom je Sodišče že v več sodbah ugotovilo kršitev pravice do dnevnega oziroma tedenskega počitka vojakom, ki so poslani na misije, npr. sodba Delovnega in socialnega sodišča v Ljubljani v zadevi št. I pd 1047/2015, sodbe Višjega delovnega in socialnega sodišča v zadevah št. Pdp 74/2017, Pdp 471/2017, Pdp 122/2015, sodba Vrhovnega sodišča Republike Slovenije v zadevi št. VII Ips 30/2016. Stran 8 / 9 odpovedi pravice je že Ustavno sodišče Republike Slovenije v sodbi št. Up-63/03-19 z dne 21. 1. 2005 pojasnilo, da »je delovno pravo nastalo in se oblikuje z namenom, da na področju t. i. odvisnega dela, za katerega sta značilni odvisnost in podrejenost delavca v razmerju do delodajalca, nadgradi civilno obligacijsko pravno ureditev pogodb z zavezujočimi delovnopravnimi normami, ki določajo minimum pravic delavca in omejujejo pogodbeno svobodo strank. Zato je obligacijsko pravne institute, vključno z institutom odpovedi pravici, na področju delovnih razmerij treba interpretirati in uporabljati v skladu z namenom in smislom delovnega prava, upoštevajoč pri tem temeljne posebnosti pravnega razmerja med delavcem in delodajalcem (8. točka obrazložitve) ... Tudi druge določbe delovne zakonodaje, ki določajo minimum pravic delavcev, praviloma ne vsebujejo izrecne navedbe o tem, ali se

delavec lahko odpove pravici ali se ji ne more odpovedati. Vendar navedeno ne zadostuje za utemeljitev, da se določeni pravici, ki jo zagotavlja zakon, delavec lahko odpove (10. točka obrazložitve)«. Omenjena sodba se sicer nanaša na pravico do odpravnine, vendar je mogoče iz njene vsebine sklepati, da se v primerih, ko zakonodajalec predpiše spoštovanje neke pravice delavca (npr. pravica do odpravnine, pravica do dnevnega počitka, pravica do tedenskega počitka ipd.) kot dolžnost delodajalca s samim zakonom, delavec tej pravici ne more odpovedati, saj bi bilo navedeno v nasprotju z namenom in smislom te zakonsko določene pravice.

Kršitev pravice do dnevnega počitka je obravnavana kot prekršek po 15. točki prvega odstavka 218. člena ZDR-1, za katerega se delodajalec kaznuje z globo. Poleg tega je delodajalec v primeru, da ne omogoči izrabe dnevnega oziroma tedenskega počitka, dolžan javnemu uslužbencu izplačati »odškodnino« (Sodba Vrhovnega sodišča Republike Slovenije VIII Ips 30/2016 z dne 8. 3. 2016, Sodbe Višjega delovnega in socialnega sodišča Pdp 74/2017, Pdp 471/2017, Pdp 104/2017).

#### **4.2.11. Primeri izračunov priznavanja opravljenih ur na službeni poti**

Primer enodnevne službene poti v Bruselj: – odhod od doma na letališče Jožeta Pučnika Ljubljana ob 5.40; – prihod na letališče Jožeta Pučnika Ljubljana ob 6.30; – let z letalom v Bruselj ob 7.00; – pristanek v Bruslju ob 8.45; – prihod na Evropsko komisijo ob 9.50; – čakanje na sestanek do 11.00; – trajanje sestanka od 11.00 do 15.00; – čas za malico/kosilo od 15.00 do 18.00; – odhod na letališče ob 18.00; – let z letalom do Ljubljane ob 20.25; – pristanek na letališču Jožeta Pučnika Ljubljana ob 22.00, – prihod domov ob 23.00.

V zgoraj opisanem primeru se v čas trajanja potovanja na podlagi potrjenega potnega naloga s strani delodajalca šteje celotni čas odhoda od doma na letališče, trajanje leta z letalom in čas, porabljen za pot z letališča do kraja sestanka. Predstojnik organa je v vsakem konkretnem primeru tisti, ki odloči, ali se ves čas čakanja na letališču šteje v čas trajanja potovanja, pri čemer upošteva tako priporočila letalskih družb o času, ki je potreben za prijavo na njihov let pred načrtovanim odhodom letala, kot tudi velikost letališča.

V zvezi z vprašanjem pravne narave te odškodnine je Vrhovno sodišče Republike Slovenije dne 20. 9. 2017 izdalo sklep, s katerim je dopustilo revizijo glede vprašanja, ali gre pri dosojenih zneskih za odškodnino, nadomestilo ali drug prejemek iz delovnega razmerja.

Čakanje na sestanek in čas po zaključku sestanka do odhoda na letališče se ne štejeta med opravljanje delovne obveznosti, saj lahko javni uslužbenec ta čas porabi po svoji volji in se šteje kot počitek. Delodajalec pa lahko ta čas šteje v delovni čas, če se javni uslužbenec med tem pripravlja na sestanek ali opravlja druge delovne obveznosti, ki mu jih odredi delodajalec.

**b) Primer večdnevne službene poti, pri kateri delovna obveznost traja le na »vmesni dan«**

- 1. dan: odhod iz delovnega mesta na letališče ob 15.00, kjer je predviden let ob 18.30, prihod v hotel pa ob 22.30;
- 2. dan: udeležba na konferenci od 9.30 do 18.00;
- 3. dan: odhod na letališče ob 9.00 in prihod na delovno mesto ob 15.00.

Kadar je službena pot organizirana tako, da na prvi in zadnji dan službene poti poteka le potovanje, potem se na podlagi odobrenega potnega naloga in poročila o opravljeni službeni poti v teh dneh kot ure prisotnosti na delu priznajo le ure porabljene za potovanje v kraj oziroma kraje, kamor je bil javni uslužbenec napoten. Če je javni uslužbenec odšel na službeno pot z delovnega mesta, kjer je prej že opravil del svoje redne dnevne delovne obveznosti, se mu v tistem dnevu priznajo kot opravljeno delovno obveznost tako ure na delovnem mestu kot tudi ure trajanja potovanja. V »vmesnih« dneh se kot ure prisotnosti na delu prizna tudi čas, porabljen za pot od nastanitve v kraju napotitve do kraja, kjer bo javni uslužbenec opravljal svojo delovno obveznost (kraj sestanka). Pri priznavanju ur prisotnosti na službeni poti je treba upoštevati dejansko porabljeni čas, kar lahko pomeni, da bo na določen dan priznanih manj ur, kot traja običajna dnevna delovna obveznost (tj. praviloma 8 ur). V primerih, ko pride na službeni poti do presežka ali primanjkljaja ur, je treba ravnati enako, kot ravna javni uslužbenec, ki ima presežek ali primanjkljaj ur zaradi opravljanja delovne obveznosti na delovnem mestu.

- Dodatno nova Uredba predvideva, da se delavcu povrne premija za individualno zdravstveno zavarovanje z medicinsko asistenco v tujini v višini minimalne zavarovalne vsote, če ta nima že sklenjenega individualnega zavarovanja.

REPUBLIKA SLOVENIJA MINISTRSTVO ZA FINANCE  
DAVČNA UPRAVA REPUBLIKE SLOVENIJE  
GENERALNI DAVČNI URAD Številka: 4210-3955/2014 2 01-610-07  
Datum: 02. 04. 2014

**IZPLAČEVANJE DNEVNIC ZA POTOVANJE V VEČ RAZLIČNIH DRŽAV – AVTOPREVOZNIŠTVO – dohodnina in prispevki**

Prejeli smo dopis, v katerem je navedenih več primerov izračunavanja dnevnic za potovanje v tujino v več različnih držav. Navaja se, da bo podjetje sprejelo interni akt, s katerim bo določilo upravičenost delavcev do dnevnic v primeru službenih poti v tujino. Izpostavlja se, ali so opisani načini izračuna dnevnic pravilni tudi z vidika vštevanja dnevnic v davčno osnovo dohodka iz delovnega razmerja in ali se dnevnice, ki so izplačane do zneska, ki ga določi vlada, všttevajo v osnovo za izračun prispevkov za socialno varnost. V nadaljevanju pojasnjujemo: izplačane dnevnice se v primeru službene poti v več držav lahko obračunavajo v višini dnevnice, ki velja za državo, v kateri je končni cilj službenega potovanja, ali pa v višini, ki velja za posamezno državo, upošteva višino sorazmerno

prebitega časa potovanja na ozemlju posamezne države. Povračila stroškov službene poti, izplačana v znesku, ki se ne všteva v davčno osnovo dohodka iz delovnega razmerja, se ne vštevajo v osnovo za izračun prispevkov za socialno varnost. Davčno obravnavo povračil stroškov v zvezi z delom ureja Zakon o dohodnini – ZDoh-2 (Uradni list RS, št. 13/11-UPB7, 24/12, 30/12, 40/12-ZUJF, 75/12 in 94/12), ki v 4. točki prvega odstavka 44. člena med dohodke iz delovnega razmerja, ki se ne vštevajo v davčno osnovo, uvršča povračila stroškov v zvezi s službenim potovanjem, kot so: dnevnic, povračilo stroškov prevoza in povračilo stroškov za prenočišče, pod pogoji in do višin, ki jih določi vlada. Pogoje in višino dnevnice Uredba o davčni obravnavi povračil stroškov in drugih dohodkov iz delovnega razmerja – Uredba (Uradni list RS, št. 140/06 in 76/08) določa v 4. členu, in sicer višino neobdavčenega zneska dnevnice določa v odvisnosti od časa trajanja službenega potovanja.

Znesek neobdavčene dnevnice se zmanjša, če stroški prenočevanja na službenem potovanju vključujejo zajtrk (povezava 4. člen in tretji odstavek 6. člena Uredbe). V skladu z drugim odstavkom 4. člena Uredbe je tudi višina neobdavčene dnevnice za službeno potovanje v tujino odvisna od časa trajanja službene poti. Znesek neobdavčene dnevnice za službeno potovanje v tujino se določi glede na višino zneska, ki je za posamezno državo oziroma območje določen v Uredbi o povračilu stroškov za službena potovanja v tujino (Uradni list RS, št. 38/94, 63/94, 24/96, 96/00, 35/02, 86/02, 66/04, 73/04, 16/07, 30/09 in 51/12). Za službeno pot v trajanju nad 10 do 14 ur je znesek neobdavčene dnevnice določen v višini 75 % zneska dnevnice in za službeno pot nad 14 ur v višini celotne dnevnice, ki velja za posamezno državo ali območje. Če je delavcu na službeni poti zagotovljena prehrana, se neobdavčeni znesek dnevnice zmanjša. **Uredba za tujino ne določa načina izračunavanja dnevnic za službena potovanja, prav tako ne določa, da se čas trajanja za posamezno dnevnic računata po datumih, temveč je čas določen** v urah. Praviloma je višina dnevnice in način izračuna določen v kolektivnih pogodbah oziroma splošnih aktih delodajalca.

Za **javne uslužbence** je tako treba pri izračunu dnevnice, v primeru službene poti v tujino, upoštevati določilo 5. člena Uredbe za tujino, ki določa, da se dnevnic, ki veljajo za državo, v katero se službeno potuje, obračunavajo za celoten čas trajanja službenega potovanja, ki se izračuna v urah od datuma in ure začetka potovanja do datuma in ure, ko se službeno potovanje zaključi. Na tej podlagi se najprej ugotovi število celih dnevnic za vsakih 24 ur potovanja, za preostanek ur pa se dnevnic ugotovi v skladu z drugim odstavkom 7. člena te uredbe. Uredba za tujino ne določa, v kolikšni višini se obračuna dnevnic za službeno pot v tujino, ko je pot opravljena na ozemlju dveh ali več držav. Dnevnic se lahko obračuna v višini dnevnice, ki velja za državo, v kateri je končni cilj zaključka službene poti. Če na službeno pot vplivajo okoliščine in dejstva, zaradi katerih tak obračun ne bi bil pravilen, se lahko višina neobdavčene dnevnice obračuna tudi v sorazmerju glede na prebiti čas potovanja na ozemlju posamezne države. Neobdavčen znesek dnevnice se izračuna upoštevajoč sorazmerni čas potovanja v posamezni državi, pri tem pa celoten znesek neobdavčenih dnevnic ne more biti višji, kot znaša znesek dnevnic, upoštevajoč celoten čas službene poti. Če kolektivna pogodba ali drug splošen

akt, ki zavezuje posameznega delodajalca, ne določa načina izračuna dnevnic, lahko leta smiselno upošteva določila 5. člena Uredbe za tujino. Pomembno je, da so stroški dokumentirani in izkazani s potnim nalogom. Če delodajalec izplačuje povračila stroškov službenih poti v znesku, ki presega znesek, ki ga za navedena povračila določata Uredba in Uredba za tujino, se znesek posameznega povračila v delu, ki presega znesek, določen v Uredbi, všteva v davčno osnovo dohodka iz delovnega razmerja. Osnova za plačilo prispevkov za zavarovance – delavce v delovnem razmerju, je določena v 144. členu Zakona o pokojninskem in invalidskem zavarovanju – ZPIZ-2 (Uradni list RS, št. 96/12 in 39/12). V skladu s tretjim odstavkom 144. člena ZPIZ-2 se od povračil stroškov službene poti prispevki za socialno varnost plačujejo od dohodka, od katerega se v skladu z zakonom, ki ureja dohodnino, plačuje dohodnina. **Glede na navedeno se v osnovo za obračun prispevkov za socialno varnost vštevajo povračila stroškov v delu, ki presega znesek, določen v Uredbi.**

#### **4.3. Povračila stroškov za prenočišče**

**Povračila stroškov za prenočišča** so opredeljena v 9. členu Uredbe o povračilu stroškov za tujino in določa, da se stroški za prenočišče na službenem potovanju v tujino povrnejo v višini plačanega hotelskega računa, upoštevaje načelo dobrega gospodarjenja z javnimi sredstvi. Ne glede na navedeno pa se stroški prenočitve povrnejo v višini plačanega hotelskega računa, če:

- nastanitvene pogoje določi gostitelj oziroma organizator,
- gre za člane iste uradne delegacije.

Za povračilo stroškov nočitev je verodostojna listina račun za nočitev.

Račun mora vsebovati tudi datum in število nočitev, s čimer tudi dokazujemo službeno pot.

Na podlagi zneska na računu lahko pozneje obračunamo potne stroške, pri tem pa naj vas spomnimo na dve stvari:

1. na računu za nočitve si ne smete odbijati vstopnega DDV – 66. člen ZDDV-1 in
2. pazite pri obračunu dnevnic (ali zajema plačilo zajtrka ali ne).

Povračilo stroškov prenočevanja na službenem potovanju se ne všteva v davčno osnovo dohodka iz delovnega razmerja do višine dejanskih stroškov za prenočevanje.

Povračilo stroškov prenočevanja na službenem potovanju se ne všteva v davčno osnovo, če je dokumentirano s potnim nalogom in z računi.

#### **Prenočevanje na službenem potovanju**

##### **(6. člen Davčne uredbe)**

(1) Povračilo stroškov prenočevanja na službenem potovanju se ne všteva v davčno osnovo dohodka iz delovnega razmerja do višine dejanskih stroškov za prenočevanje.

(2) Povračilo stroškov prenočevanja na službenem potovanju se ne všteva v davčno osnovo, če je dokumentirano s potnim nalogom in z računi.

(3) Če stroški prenočevanja na službenem potovanju v Sloveniji, ki traja nad 8 do 12 ur, vključujejo tudi plačilo zajtrka, se znesek dnevnic iz 4. člena te uredbe, do katerega se ta ne všteva v davčno osnovo, zmanjša za 15 odstotkov; če stroški prenočevanja na službenem potovanju v Sloveniji, ki traja nad 12 do 24 ur, vključujejo tudi plačilo zajtrka, se znesek dnevnic iz 4. člena te uredbe, do katerega se ta ne všteva v davčno osnovo, zmanjša za 10 odstotkov.

(4) Če stroški prenočevanja na službenem potovanju v tujini, ki traja nad 8 do 14 ur, vključujejo tudi plačilo zajtrka, se znesek dnevnic iz 4. člena te uredbe, do katerega se ta ne všteva v davčno osnovo, zmanjša za 15 odstotkov; če stroški prenočevanja na službenem potovanju v tujini, ki traja nad 14 do 24 ur, vključujejo tudi plačilo zajtrka, se znesek dnevnic iz 4. člena te uredbe, do katerega se ta ne všteva v davčno osnovo, zmanjša za 10 odstotkov.

Zavezanec navaja, da je s 25. 3. 2007 začela veljati spremenjena Uredba o povračilu stroškov za službena potovanja v tujino. Glede na to, da se ta uredba uporablja za povračilo stroškov za službena potovanja v tujino za javne uslužbenke v organih državne uprave in pravosodnih organih ter za funkcionarje v organih državne uprave in Vladi RS, ga zanima, katera uredba o službenih potovanjih v tujino se uporablja za zaposlene v gospodarstvu, saj omenjena sprememba uredbe posega tudi v višino dnevnic. Odgovarjamo:

Medsebojne pravice in obveznosti delavcev in delodajalcev urejajo predpisi o delovnih razmerjih. Večina teh pravic in obveznosti je opredeljena v kolektivnih pogodbah dejavnosti in delodajalca, v splošnih aktih delodajalca ali v pogodbah o zaposlitvi – po teh delodajalec presoja tudi delojemalčevo pravico do dnevnic na službenem potovanju v tujino in njeno višino.

Z vidika davčne obravnave dnevnic za službeno potovanje v tujino pa je treba upoštevati drugi odstavek 4. člena Uredbe o višini povračil stroškov v zvezi z delom in drugih dohodkov, ki se ne vštevajo v davčno osnovo (Uradni list RS, št. 140/06, v nadaljnjem besedilu: uredba). Po tej določbi se neobdavčeni znesek dnevnic za službeno potovanje v tujino določi glede na višino zneska, ki je za posamezno državo oziroma območje določen v predpisu Vlade RS, ki ureja povračila stroškov za službena potovanja v tujino. To pomeni, da se višina dnevnic za službeno potovanje v tujino, ki se ne všteva v davčno osnovo, določi v skladu s priložo, ki je sestavni del Uredbe o povračilu stroškov za službena potovanja v tujino (Uradni list RS, št. 38/94 do 16/07, v nadaljnjem besedilu: uredba za tujino).

Praviloma se pravice iz naslova službenega potovanja v tujino določajo v kolektivnih pogodbah dejavnosti, te pa se pri višini dnevnic za ta potovanja večinoma sklicujejo na omenjeno uredbu za tujino. To pomeni, da delodajalec s področja gospodarstva, ki ga zavezuje kolektivna pogodba, ki se glede višine dnevnic za službeno potovanje v tujino



sklicuje na uredbo za tujino, pri izplačilu te dnevnice upošteva višina iz omenjene priloge – ne glede na to, da v skladu s 1. členom uredbe za tujino ta ureja povračilo stroškov za službena potovanja v tujino za javne uslužbence v organih državne uprave in pravosodnih organih ter za funkcionarje v organih državne uprave in Vladi RS.

Kaj je z drugimi oz. preostalimi stroški, nastalimi na službenem potovanju?

- Prenočišče: na podlagi računa – v javnem sektorju glede na status (predsednik države, diplomati ...);
- Drugi stroški na podlagi predlaganih listin: stroški prevoza s sredstvi javnega prevoza ali avtotaksijem v kraju službenega potovanja,
  - stroški za prevoz in prenos stvari oziroma prtljage,
  - stroški za najem osebne vozila, če je to ekonomsko ugodneje,
  - takse (letališke takse, peronske karte in podobno).

#### **4.4. Prevoz na službenem potovanju**

Med povračila stroškov z zvezi s službenim potovanjem spada tudi prevoz. Povračila stroškov za prevoz na službenem potovanju se ne všteta v davčno osnovo iz delovnega razmerja do višine dejanskih stroškov za prevoz z javnimi sredstvi, za prevoz, ki se izjava z osebnim avtomobilom ali kombiniranim vozilom v komercialne namene (taksiji), ali za najem osebne vozila. Zaposlenemu so povrnjeni tudi stroški za takse (letališke takse, peronske karte ...), povračilo za gorivo, če se uporablja službeno vozilo, cestnine in parkirnine. Prav tako je zaposleni upravičen do povračila stroškov za prevoz in prenos stvari oz. prtljage.

Če pa zaposleni na službenem potovanju uporablja svoje lastno vozilo, se povračilo stroškov prevoza ne všteta v davčno osnovo do višine **0,37 evra** za vsak prevožen kilometer.

Za povračilo stroškov za prevoz na službenem potovanju je nujno potrebno, da je službena pot dokumentirana **s potnim nalogom** in z računi. Iz potnega naloga mora biti razvidna tudiodobritev delodajalca za posamezno vrsto prevoza.

### **5. člen (prevoz na službenem potovanju)**

(1) Povračilo stroškov prevoza na službenem potovanju se ne všteva v davčno osnovo dohodka iz delovnega razmerja do višine dejanskih stroškov za prevoz z javnimi prevoznimi sredstvi, za prevoz, ki se izvaja z osebnim avtomobilom ali kombiniranim vozilom v komercialne namene, ali za najem osebnega avtomobila.

(2) Za povračilo stroškov prevoza na službenem potovanju se šteje tudi povračilo 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.

(3) V primeru, da delojemalec uporablja lastno prevozno sredstvo, se povračilo stroškov prevoza na službenem potovanju ne všteva v davčno osnovo do višine 0,37 evra za vsak prevožen kilometer.

(4) Povračilo stroškov prevoza 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.

## 5. Terenski dodatek

V skladu s 130. členom Zakona o delovnih razmerjih (ZDR-1) mora delodajalec delavcu zagotoviti povračilo stroškov za prehrano med delom, za prevoz na delo in z dela ter povračilo stroškov, ki jih ima pri opravljanju določenih del in nalog na službenem potovanju. Povračila stroškov oz. terenski dodatek ureja 7. člen Uredbe o višini povračil stroškov v zvezi z delom in drugih dohodkov, ki se ne vštevajo v davčno osnovo (v nadaljevanju Uredba).

Terenski dodatek oziroma povračilo stroškov za delo na terenu se ne všteva v davčno osnovo dohodka iz delovnega razmerja, če je izplačan zaposlenemu oz. delojemalcu, ki najmanj dva dni zaporedoma dela in prenočuje zunaj kraja svojega običajnega prebivališča in zunaj kraja sedeža delodajalca.

Po Pojasnilu MF, št. 421-11/2007 ni pomembno, ali sta dve zaporedni izmeni v enem delovnem dnevu (npr. dopoldanska in popoldanska izmena) ali dve zaporedni izmeni v dveh zaporednih delovnih dneh (nočna in dopoldanska izmena). Pomembno je le, da je določeno delo pri delodajalcu organizirano kot izmensko delo, terenski dodatek pa je pod pogoji, določenimi v kolektivni pogodbi, izplačan delojemalcu, ki najmanj dve izmeni, ki si sledita druga za drugo, dela v kraju, v katerem nima svojega običajnega prebivališča in v katerem ni sedež delodajalca.

Delo v izmenah je eden od načinov časovnega organiziranja dela, značilen za delovne procese, ki morajo potekati neprekinjeno daljši čas, pri čemer se delavci na posameznem delovnem mestu redno izmenjavajo (npr. kontrola letenja, delo v proizvodni liniji itn.). Izmene pomenijo cikluse, v katerih se pri posameznem delovnem procesu izmenjavajo posamezni delavci oziroma posamezne skupine delavcev. Posamezen delavec praviloma

opravlja delo eno izmeno (npr. dopoldansko, popoldansko ali nočno izmeno, če je triizmensko delo), naslednjo izmeno ali več naslednjih izmen pa počiva. Trajanje izmen je lahko različno; praviloma trajajo 8 ali 12 ur, redko tudi 6 ur. Razpored delovnega časa skupaj s številom, začetkom in trajanjem izmen določi delodajalec, pri čemer mora upoštevati omejitve, ki mu jih nalagajo delovnopравни predpisi.

Pri tem se terenski dodatek izplačan do višine **4,49 evra na dan** ne všteta v davčno osnovo dohodka iz delovnega razmerja, če je pod pogoji, določenimi v kolektivni pogodbi, izplačan delojemalcu, ki najmanj dve izmeni zaporedoma dela v kraju, v katerem nima svojega običajnega prebivališča in v katerem ni sedež delodajalca. Terenski dodatek v navedeni višini določa maksimalno dohodnine oproščeno plačilo terenskega dodatka, pri čemer je po panožnih kolektivnih pogodbah po navadi določen drugačen, praviloma nižji, znesek.

Izplačilo terenskega dodatka je pogojeno z odgovori na naslednji vprašanji:

1. Ali delodajalec zagotovi prehrano in prenočevanje?
2. Ali delodajalec prehrane in prenočevanja ne zagotovi?

V prvem primeru se kot neobdavčeni znesek prizna terenski dodatek (do 4,49 evra na dan), v drugem primeru pa strošek prenočevanja in dnevnice v višini po 6. členu Uredbe.

#### **Primer:**

**Smo gradbeno podjetje in zaposlujemo monterje na terenu. Delavci se po večini dnevno vračajo domov. Izplačujemo jim prehrano v višini 6,12 evra in dodatek 0,76 evra za vsako uro nad 8 ur, če delajo vsaj 10 ur. Se pa zgodi, da včasih prenočijo v kraju, kjer je gradbišče. Prenočitev jim zagotovimo. Ali jim v tem primeru pripada dnevnic? Kdaj jim pripada terenski dodatek?**

#### **Odgovor:**

**Terenski dodatek** oziroma povračilo stroškov za delo na terenu se ne všteta v davčno osnovo dohodka iz delovnega razmerja, če je izplačan delavcu, ki najmanj dva dni zaporedoma dela in prenočuje zunaj kraja svojega običajnega prebivališča in zunaj kraja sedeža delodajalca.

V primeru, da delodajalec zagotovi prehrano in prenočevanje, se delavcu v davčno osnovo dohodka iz delovnega razmerja ne všteta **terenski dodatek** do višine 4,49 evra na dan.

Če pa delodajalec prehrane in prenočevanja ne zagotovi, se v davčno osnovo ne všteta povračilo stroškov v višini, kot je z Uredbo določeno za dnevnice in prenočevanje na

službenem potovanju. **Terenski dodatek** in dnevnicata se izključujeta. Prav tako ga morate imeti opredeljenega v vaši kolektivni pogodbi ali internem aktu.

**Dnevnicata** pa je namenjena povračilu stroškov prehrane in se z malico izključujeta.

To pa pomeni, če delavec več dni dela na gradbišču, mu pripada dnevnicata. Ta se znižata, če so mu zagotovljeni obroki, kot je zajtrk (v primeru prenočevanja). Če delavcu zagotavljate še kosilo in večerjo, pa mu za službena potovanja v Sloveniji ne pripada dnevnicata.

### 7. člen (terenski dodatek)

(1) Terenski dodatek oziroma povračilo stroškov za delo na terenu se ne vštevata v davčno osnovo dohodka iz delovnega razmerja, če je izplačan delojemalcu, ki najmanj dva dni zaporedoma dela in prenočuje zunaj kraja svojega običajnega prebivališča in zunaj kraja sedeža delodajalca.

(2) Če delodajalec zagotovi prehrano in prenočevanje, se delojemalcu v davčno osnovo dohodka iz delovnega razmerja ne vštevata terenski dodatek iz prvega odstavka tega člena do višine 4,49 evra na dan.

(3) Če delodajalec ne zagotovi prehrane in prenočevanja, se delojemalcu v davčno osnovo ne vštevata povračilo stroškov za delo na terenu, do višin in pod pogoji, ki so s to uredbo določeni za dnevnicata in prenočevanje na službenem potovanju.

(4) Ne glede na prejšnje odstavke tega člena se terenski dodatek do višine 4,49 evra na dan ne vštevata v davčno osnovo dohodka iz delovnega razmerja, če je pod pogoji, določenimi v kolektivni pogodbi, izplačan delojemalcu, ki najmanj dve izmeni zaporedoma dela zunaj kraja svojega običajnega prebivališča in zunaj kraja sedeža delodajalca.

(5) Če je bilo delojemalcu izplačano nadomestilo za ločeno življenje, se terenski dodatek oziroma povračilo stroškov za delo na terenu vštevata v davčno osnovo, razen če je bil delojemalec z delovnega mesta, na katero je bil razporejen ali napoten na delo zaradi službenih potreb, poslan na teren.

Če je zaradi potreb delovnega procesa določeno delo pri delodajalcu organizirano kot **izmensko delo**, se terenski dodatek, izplačan delojemalcu, ki najmanj dve izmeni, ki si sledita druga za drugo, dela v kraju, v katerem nima svojega običajnega prebivališča in v katerem ni sedež delodajalca, ne vštevata v davčno osnovo, do višine 4,49 evra na dan.

V skladu s petim odstavkom 7. člena Davčne uredbe pa se terenski dodatek oziroma povračilo stroškov za delo na terenu vštevata v davčno osnovo, če je bilo delojemalcu

izplačano nadomestilo za ločeno življenje, razen če je bil delojemalec z delovnega mesta, na katero je bil razporejen ali napoten na delo zaradi službenih potreb, poslan na teren.

[Pojasnilo DURS, št. 4214-2/2007](#)

dodatno **pojasnjuje izplačila terenskega dodatka v primerih delnega prehranjevanja npr. ko delodajalec zagotavlja prenočevanje z zajtrkom, kosila in večerje pa ne.**

V teh primerih se za neobdavčeni znesek štejeta:

- strošek prenočevanja v dejansko nastali višini (prvi odstavek 6. člena Uredbe),
- višina dnevnice v skladu s tretjim in četrtem odstavkom 6. člena Uredbe, pri čemer se upošteva ustrezno zmanjšanje (10 do 15 odstotkov), ker stroški prenočevanja vključujejo tudi plačilo zajtrka.

V navedenih primerih se namreč ne šteje, da delodajalec delavcem zagotavlja tudi prehrano, zato lahko delavec neobdavčeno prejme znesek v višini dnevnice (upoštevaje zmanjšanje zaradi zagotovljenega zajtrka), neodvisno od zneska, ki ga je potrošil za kosilo in večerjo.

V skladu s [164. členom Zakona za uravnoteženje javnih financ \(ZUJF\)](#) se za **javne uslužbence**, za katere povračila stroškov in nekaterih drugih prejemkov ne ureja kolektivna pogodba, povračila stroškov in drugi prejemki obravnavajo v skladu z določbami ZUJF. ZUJF pri tem šteje za javne uslužbence zaposlene in funkcionarje v državnih organih, upravah samoupravnih lokalnih skupnosti, javnih agencijah, javnih skladih, javnih zavodih, javnih gospodarskih zavodih ter drugih osebah javnega prava, ki so posredni uporabniki državnega proračuna ali proračuna samoupravne lokalne skupnosti

Po [174. členu ZUJF](#) je javni uslužbenec upravičen do terenskega dodatka, kadar je napoten na delo zunaj kraja sedeža delodajalca oziroma zunaj kraja, kjer v skladu s pogodbo o zaposlitvi opravlja delo, in sta mu tam zagotovljena brezplačna prehrana in prenočišče.

Višina terenskega dodatka znaša dnevno 21 odstotkov dnevnice za službeno potovanje v trajanju nad 12 ur, to je 4,71 evra na dan v državi, pri čemer se izplačilo terenskega dodatka in dnevnice medsebojno izključujeta. Treba je namreč spomniti, da je dnevnic za službeno potovanje v Republiki Sloveniji povračilo stroškov prehrane zaposlenemu za tri obroke dnevno na službenem potovanju, ki

traja več kot 12 ur. Za javne uslužbence znaša dnevnic za službeno potovanje v Sloveniji 16 evrov, višina dnevnice za službeno potovanje v tujini pa je določena z [Uredbo o povračilu stroškov za službena potovanja v tujino](#).

Za konec je treba opozoriti, da se v skladu s [165. členom ZUJF](#) zaposlenemu v pogodbi o zaposlitvi, odločbo oziroma sklepom in ne glede na določbe splošnih aktov in kolektivnih pogodb ne smejo določiti povračila stroškov v zvezi z delom in prejemkov iz delovnega razmerja v drugačni višini, kot jo določa ZUJF.

### **Kaj pa gospodarstvo?**

Pravice delojemalca do terenskega dodatka ne določa Zakon o delovnih razmerjih – [ZDR-1](#), temveč je določena v posameznih kolektivnih pogodbah. Delodajalec mora tako glede same upravičenosti do terenskega dodatka upoštevati določila iz kolektivne pogodbe, ki ga zavezuje.

Zaposleni je upravičen do terenskega dodatka, če je napoten na delo zunaj kraja sedeža delodajalca oziroma zunaj kraja, kjer v skladu s pogodbo o zaposlitvi opravlja delo, in sta mu tam zagotovljena brezplačna prehrana in prenočišče.

Terenski dodatek in dnevnic se izključujeta. Zaposleni je upravičen do terenskega dodatka (povračilo stroškov za delo na terenu), ki najmanj 2 dni zaporedoma dela in prenočuje zunaj kraja svojega običajnega prebivališča in zunaj kraja sedeža delodajalca do višine 4,49 evra na dan, če delodajalec zagotovi prehrano in prenočevanje. V tem primeru se mu takšno izplačilo ne všteta v davčno osnovo dohodka iz delovnega razmerja.

Pri višini terenskega dodatka za davčne namene je pomembno, ali delodajalec zaposlenemu zagotovi prehrano in prenočišče ali ne.

Če družba zagotovi prehrano in prenočevanje, se zaposlenemu v davčno osnovo iz delovnega razmerja ne všteta terenski dodatek **do višine 4,49 evra**. Če pa družba ne zagotovi prehrane in prenočevanja, se zaposlenemu v davčno osnovo ne všteta povračilo stroškov za delo na terenu, do višin in pod pogoji, ki so določeni z Davčno uredbo za dnevnic in prenočevanje na službenem potovanju.

Ne glede na navedeno se terenski dodatek do višine 4,49 evra na dan ne všteta v davčno osnovo dohodka iz delovnega razmerja, če je pod pogoji, določenimi v kolektivni pogodbi, izplačan zaposlenemu, ki najmanj dve zaporedoma dela zunaj kraja svojega običajnega prebivališča in zunaj kraja sedeža delodajalca.

Terenski dodatek kot povračilo stroškov za delo na terenu, ki je izplačan v znesku, ki se ne všteta v davčno osnovo (t. i. neobdavčen znesek terenskega dodatka), **se poroča po obrazcu REK-1 (šifra dohodka 1001 ali 1190; v i-REK po polju B07)**.

## **6. Nadomestilo za ločeno življenje**

Z novo Davčno uredbo se višina nadomestila za ločeno življenje (8. člen) ni spremenila in se v davčno osnovo dohodka iz delovnega razmerja zaposlenega, ki opravlja delo zunaj kraja, kjer živi s svojo družino, ter zato zaradi službenih potreb v času delovnih obveznosti prebiva ločeno od svoje družine, ne všteva **do višine 334 evra na mesec**.

Na novo je opredeljena **družina**, in sicer se za družino šteje 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. Ne glede na prejšnji stavek je družina po tem členu tudi življenjska skupnost zakoncev oziroma zunajzakonskih partnerjev.

Za družino se ne glede na prejšnji stavek šteje tudi življenjska skupnost zakoncev oziroma zunajzakonskih partnerjev.

### **8. člen**

#### **(nadomestilo za ločeno življenje)**

(1) Nadomestilo za ločeno življenje se ne všteva v davčno osnovo dohodka iz delovnega razmerja delojemalca, ki opravlja delo zunaj kraja, kjer živi s svojo družino, ter zato zaradi službenih potreb v času delovnih obveznosti prebiva ločeno od svoje družine, do višine 334 evrov na mesec.

(2) Družina po tem členu 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. Ne glede na prejšnji stavek je družina po tem členu tudi življenjska skupnost zakoncev oziroma zunajzakonskih partnerjev.

KP dejavnosti določajo nadomestilo za ločeno življenje v skupnem znesku ali pa ločeno za prehrano in stanovanje, nekatere KP pa tega povračila stroškov sploh ne določajo.

Nadomestila za ločeno življenje ZDR in KPPI ne opredeljujeta.

- **Za javni sektor je** nadomestilo za ločeno življenje določeno kot strošek stanovanja in znaša **147,43 evra** in pripada zaposlenemu, ki je razporejen na delo več kot 70 kilometrov zunaj kraja bivališča njegove ožje družine in je posledično ločen od svoje ožje družine,

- **ožja družina:** zakonec, zunajzakonski partner, otroci in posvojenci, ki jih je zaposleni po zakonu dolžan preživljati in jih tudi dejansko preživlja, ter partner v času trajanja registrirane istospolne partnerske skupnosti, če je zaposleni pred razporeditvijo z njimi skupaj prebival,
- uskladitev stanja (prejemnikov) 1. 6. 2012 – upoštevati je treba 165. člen ZUJF in tretji odstavek 16. člena ZJU

Prav tako se kot odhodek v obračunanem znesku priznajo druga povračila stroškov v zvezi z delom, to so: stroški prehrane med delom, prevoza na delo in z dela, terenski dodatek, nadomestilo za ločeno življenje ter povračila stroškov na službenem potovanju, to so:

1. dnevnic;
2. povračilo stroškov prevoza, vključno s povračilom stroškov za uporabo delojemalčevega osebnega vozila za službene namene (kilometrini);
3. povračilo stroškov za prenočišče.

#### Vprašanje:

Ali delavcu iz Hrvaške, ki je redno zaposlen v našem podjetju (njegova družina živi v Zadru), pripada nadomestilo za ločeno življenje v skladu z Davčno uredbo?

#### Mnenje:

Ne. Nadomestilo za ločeno življenje v skladu z 8. členom Uredbe pripada le zaposlenemu, ki ga je delodajalec zaradi službenih potreb razporedil ali napotil na delo zunaj kraja svoje stalne zaposlitve in je zato oddaljen od kraja, kjer prebiva njegova družina ter zato zaradi službenih potreb živi ločeno od svoje družine. Zaposleni iz vašega vprašanja pa se je sam prostovoljno zaposlil pri vas.

### **6.1 Razlike med dnevnic, prehrano med delom, terenskim dodatkom in dodatkom za ločeno življenje**

V nadaljevanju bo predstavljeno nekaj razlik med terenskim dodatkom, dnevnic, prehrano med delom ter dodatkom za ločeno življenje. Kot bomo videli, se omenjena povračila v določenih primerih med seboj izključujejo.

V skladu s petim odstavkom 7. člena Davčne uredbe (terenski dodatek) se terenski dodatek oz. povračilo stroškov za delo na terenu všteva v davčno osnovo, če je bilo delojemalcu izplačano nadomestilo za ločeno življenje, razen če je bil delojemalec z delovnega mesta, na katero je bil razporejen ali napoten na delo zaradi službenih potreb, poslan na teren.

- **Glede na navedeno se terenski dodatek in nadomestilo za ločeno življenje med seboj izključujeta.**

Vendar med omenjenima povračiloma nimamo vedno jasne ločnice.



### Primer:

V primeru, da ima zaposleni stalno prebivališče v Ljubljani, vendar cel teden živi in dela v Mariboru, mu pripada nadomestilo za ločeno življenje. V okviru poslovnih dolžnosti pa je poslan npr. za tri dni na teren v Mursko Soboto (iz Maribora v Mursko Soboto), v tem primeru, zaposlenemu pripada poleg nadomestila za ločeno življenje tudi terenski dodatek. Kot lahko vidimo iz zgornjega primera, je treba za vsak primer posebej ugotavljati, katera povračila stroškov pripadajo zaposlenemu ter za davčne namene upoštevati določbe Davčne uredbe.

### PRIMER:

Vprašanje: Delavca želite napotiti v Srbijo na delo za en mesec. Zanima vas, ali mu pripadata dnevnic in nadomestilo za ločeno življenje (stanovanje bi mu zagotovili vi) in ali so vsa ta nadomestila davčno priznana.

### Odgovor:

Prvenstveno morate kot delodajalec najprej preveriti določila kolektivne pogodbe, ki velja za vas in preveriti, kaj glede pravice delavca do plačila nadomestila za ločeno življenje določa pogodba. S stališča priznavanja stroškov oziroma vštevanja teh stroškov v davčno osnovo delavca pa veljajo določbe Davčne uredbe.

Moje mnenje je, da se povračilo stroškov nadomestila za ločeno življenje in dnevnic izključujeta. Dnevnic je namreč po vsebini nadomestilo stroškov prehrane v odvisnosti od časa trajanja službene poti in se izplača v primeru odrejene službene poti in pravilno izpolnjenega potnega naloga, nadomestilo za ločeno življenje pa se izplača v primeru, da je delavec odrejen na delo v tujino po nalogu delodajalca in je zaradi te napotitve ločen od svoje družine.

### ➤ **Naslednji primer se nanaša na razliko med dnevnic ter terenskim dodatkom.**

Do terenskega dodatka je zaposleni upravičen za delo na terenu, če najmanj dva dni zaporedoma dela in prenočuje zunaj kraja svojega stalnega prenočišča in zunaj kraja sedeža delodajalca, pri čemer ima s strani družbe zagotovljeno prehrano in prenočišče. V tem primeru se zaposlenemu v davčno osnovo dohodka iz delovnega razmerja ne všteva terenski dodatek v višini 4,49 evra na dan. Če pa zaposlenemu družba ne zagotovi prehrane in prenočevanja, mu pripadajo povračila stroškov za delo na terenu in se mu ne vštevajo v davčno osnovo do višin in pod pogoji določenimi v Davčni uredbi za dnevnice ter prenočevanje na službenem potovanju. Izključenost omenjenih povračil stroškov določa tretji odstavek 7. člena Davčne uredbe.

Ne glede na navedeno četrti odstavek 7. člena Davčne uredbe določa, da se terenski dodatek do višine 4,49 evra na dan ne všteva v davčno osnovo dohodka iz delovnega razmerja, če je pod pogoji, določenimi v kolektivni pogodbi, izplačan delojemalcu, ki najmanj dve izmeni zaporedoma dela zunaj kraja svojega običajnega prebivališča in zunaj kraja sedeža delodajalca.

## 6.2 Povračila stroškov poslovodni osebi in prokuristu, ki ni zaposlen v svoji družbi

V nadaljevanju je predstavljena davčna obravnava povračil stroškov po potnem nalogu v primeru, da se stroški povrnejo:

1. poslovodni osebi in
2. prokuristu, ki ni zaposlen v svoji družbi.

V skladu s 1. točko drugega odstavka 37. člena ZDoh-2 NPB24 se za dohodek iz delovnega razmerja štejejo tudi dohodki prejeti za vodenje ali vodenje in nadzor poslovnega subjekta, ki je pravna oseba na podlagi poslovnega razmerja (t. i. pogodba o poslovođenju).

V skladu s splošnim členom o dohodku iz zaposlitve se za zaposlitev šteje tudi opravljanje dela oz. storitev prokuristov in direktorjev ter opravljanje funkcije na podlagi imenovanja in izvolitev v državni organ. Dohodek, ki ga za opravljeno delo prejme prokurist, pa se v skladu z 38. členom ZDoh-2 NPB24 šteje kot dohodek iz drugega pogodbenega razmerja.

PRIMER:

**Ustanovili smo podjetje, v katerem bi na mesto direktorja postavili osebo, ki je polnoletna, vendar ima še status dijaka. Z omenjeno osebo bi sklenili pogodbo o poslovođenju, svojo funkcijo bi opravljal brezplačno, izplačali pa bi mu samo stroške, ki se tičejo službenih poti. Je tukaj kaj spornega ali lahko tako postopamo?**

Uvodoma bi želeli pojasniti, da je pravna podlaga za delo poslovodje običajno **pogodba** (t. i. **pogodba** o opravljanju funkcije poslovodje), ki pa se lahko sklene kot **pogodba o zaposlitvi** v skladu s predpisi o delovnih razmerjih, lahko pa tudi kot druga oblika **pogodbe**, kot je na primer **pogodba o poslovođenju**. Za **pogodbo o poslovođenju kot pogodbo** civilnega prava ne veljajo določbe delovnopravne zakonodaje, vendar se presoja po pravilih obligacijskega prava.

**Pogodba o poslovođenju** je tako **pogodba** civilnega prava – gre za dvostransko **pogodbo**, ki je praviloma sklenjena med poslovodjo in družbo, ki jo vodi. **Pogodba o poslovođenju** se v veliki večini primerov sklene, kadar družba in imenovani direktor nimata namena skleniti pogodbe o zaposlitvi, vseeno pa želita urediti medsebojne pravice in obveznosti v zvezi z opravljanjem funkcije vodenja.

Ker gre torej v konkretnem primeru za sklenitev **pogodbe** civilnega prava, tj. **pogodbe o poslovođenju**, se v zvezi s tem uporabljajo pravila civilnega prava. V skladu s splošnimi pravili Obligacijskega zakonika (Uradni list RS, št. 83/2001, 32/2004, 28/2006 - odl. US, 40/2007, 64/2016 - odl. US, 20/2018, v nadaljevanju: [OZ](#)) se glede na določbo [41. členom OZ](#) za sklenitev veljavne **pogodbe** zahteva, da mora imeti

pogodbenik poslovno sposobnost, ki se zahteva za sklenitev te **pogodbe**. V slovenskem pravnem redu fizična oseba pridobi popolno poslovno sposobnost s polnoletnostjo, tj. z dopolnjenim osemnajstim letom starosti. Že splošna pravila civilnega prava tako določajo, da se za sklenitev **pogodbe** civilnega prava zahteva popolna poslovna sposobnost, ki pa jo fizična oseba pridobi s polnoletnostjo.

Ker iz vašega vprašanja ni razvidno, za kakšno obliko podjetja/gospodarske družbe gre, smo se glede na običajno prakso skoncentrirali, da gre za družbo z omejeno odgovornostjo – d. o. o.

Pravila gospodarskega prava tako določajo pogoje in pravila za imenovanje poslovodnega organa. Pri tem izpostavljam predvsem 2. odst. [255. člena ZGD-1](#), ki določa, da je član organa vodenja ali nadzora lahko vsaka poslovno sposobna fizična oseba. Za podrobneje glejte [člen 255. člena ZGD-1](#), kjer je posebej določeno, da je vsaka poslovno sposobna fizična oseba lahko član vodenja, razen oseba, ki je že član drugega organa vodenja ali nadzora te družbe, je bila pravnomočno obsojena zaradi kaznivega dejanja zoper gospodarstvo, zoper delovno razmerje in socialno varnost, zoper pravni promet, zoper premoženje, zoper okolje, prostor in naravne dobrine. Ta oseba ne sme biti član organa vodenja ali nadzora pet let od pravnomočnosti sodbe in dve leti po prestani kazni zapora, če ji je bil izrečen varnostni ukrep prepovedi opravljanja poklica, in sicer, dokler traja prepoved, ali je bila kot član organa vodenja ali nadzora družbe, nad katerim je bil začel stečajni postopek, pravnomočno obsojena na plačilo odškodnine upnikom v skladu z določbami zakona, ki ureja finančno poslovanje podjetij, o odškodninski odgovornosti, in sicer še dve leti po pravnomočnosti sodbe.

Glede na vaše postavljeno vprašanje in povzeto pravno podlago zaključujemo, da ne vidimo nobene omejitve, da s fizično osebo, ki je popolnoma poslovno sposobna (kljub dejstvu, da ima status dijaka) ne bi sklenili **pogodbe o poslovođenju**. Prav tako se lahko dogovorite, da poslovodni osebi ne pripada nagrada po **pogodbi o poslovođenju** (pod pogojem, da sklepate **pogodbo** civilnega prava), temveč le stroški, ki jih bo imela v zvezi z opravljanjem funkcije. Kot izhaja iz [3. člena OZ](#), udeleženci obligacijskega razmerja namreč prosto določajo medsebojne pravice in obveznosti in so tako prosti pri urejanju obligacijskega razmerja, ne smejo pa jih urejati v nasprotju z ustavo, s prisilnimi predpisi ali z moralnimi načeli.

### **6.3 Davčni vidik pogodbe o poslovođenju (dohodnina in prispevki za socialno varnost):**

Pogodba o poslovođenju se lahko sklepa tako v primeru, ko je oseba že obvezno zavarovana na drugi podlagi, kot v primeru brez obveznega zavarovanja na drugi podlagi. Na podlagi določb ZPIZ-a se namreč oseba, ki je v delovnem razmerju z družbo A ter hkrati opravlja delo v družbi B na podlagi pogodbe o poslovođenju, obvezno zavaruje na podlagi delovnega razmerja v družbi A. V tem primeru se oseba ni dolžna vključiti v obvezno socialno zavarovanje iz naslova sklenjene pogodbe o poslovođenju.

Kot že navedeno, se v skladu z ZDoh-2 NPB24 dohodki, prejeti za vodenje ali vodenje in nadzor poslovnega subjekta, štejejo kot dohodki iz delovnega razmerja.

Poslovodja, ki je v delovnem razmerju, za svoje delo prejema plačo (in druga plačila v zvezi z delom), ki je predmet obdavčitve v okviru dohodkov iz zaposlitve. Med letom se od tovrstnih dohodkov obračunava in plačuje akontacija dohodnine, kar je zavezan storiti izplačevalec tovrstnih dohodkov (torej družba), in sicer v imenu in za račun poslovodje (delojemalca). Dohodki iz zaposlitve (torej tudi dohodki iz delovnega razmerja) se vključujejo tudi v letno davčno osnovo (primerjaj prvi odstavek [109. člena](#) ZDoh-2-NPB24).

Davčna osnova za obračun akontacije dohodnine je bruto plača (in druga plačila prejeta v zvezi z delom – npr. bonitete, udeležba v dobičku itd.), zmanjšana za prispevke za socialno varnost, ki jih je na podlagi posebnih predpisov dolžan plačevati delojemalec, in davčne olajšave. Davčna stopnja je progresivna in se določi (ugotovi) na podlagi letne davčne tarife, preračunane na dvanajstine (drugi odstavek [127. člena](#) ZDoh-2-NPB24).

Ob izplačilu plače se predloži obračun dajatev v skladu s [Pravilnikom o vsebini in obliki obračuna davčnih odtegljajev ter o načinu predložitve davčnemu organu](#) na obrazcu REK-1.

Prav tako je poslovodja, ki opravlja funkcijo poslovodje na podlagi pogodbe o zaposlitvi, zavarovan kot delavec v delovnem razmerju (zavarovalna osnova 001). Od plače, ki jo prejema za svoje delo, se obračunajo tako prispevki delojemalca (po stopnji 22,1 %) kot tudi prispevki delodajalca (po stopnji 16,1 %).

#### **6.4 Pravna podlaga pogodbe o poslovođenju**

Za presojo davčnih učinkov plačil za delo, do katerega je na podlagi pogodbe o poslovođenju upravičen poslovodja (direktor), so glede na dejstvo, da je poslovodja fizična oseba, odločilne določbe dohodninske zakonodaje, in sicer v tistem delu, ki ureja obdavčitev dohodkov iz zaposlitve (35. do 45. člen ZDoh-2 NPB24).

Zakon o delovnih razmerjih (Ur. l. RS, št. 42/2002 s spremembami in dopolnitvami, v nadaljevanju: ZDR) o pogodbi s poslovodno osebo govori le v enem členu, in sicer v določbi 72. člena, ki določa:

»Če poslovodna oseba ali prokurist sklepa pogodbo o zaposlitvi, lahko v pogodbi o zaposlitvi stranki ne glede na drugi odstavek 7. člena tega zakona drugače uredita pravice, obveznosti in odgovornosti iz delovnega razmerja v zvezi s:

- pogoji in omejitvami delovnega razmerja za določen čas,
- delovnim časom,
- zagotavljanjem odmorov in počitkov,
- plačilom za delo,
- disciplinsko odgovornostjo,

- prenehanjem pogodbe o zaposlitvi.«

ZDR pojma poslovodnih oseb ne opredeljuje, opredeljuje pa jih Zakon o gospodarskih družbah (Ur. l. RS, št. 42/2006 s spremembami in dopolnitvami, v nadaljevanju: ZGD-1), ki določa, da so poslovodne osebe, osebe, ki so po tem zakonu ali aktih družbe pooblaščenice, da vodijo njene posle. Poslovodne osebe so hkrati zastopniki družb. S temi osebami se lahko sklene tudi ena od vrst pogodb o zaposlitvi, čeprav se za ureditev razmerij med njo in pravno osebo lahko sklene tudi civilnopravna pogodba.

Za poslovodne osebe je torej značilen dvojni pravni položaj – statusnopravni in pogodbeni. Po eni strani imajo poslovodne osebe pristojnosti in odgovornosti organa pravne osebe, katere posle vodijo, opredeljene v statusnopravnih predpisih in aktih pravne osebe, po drugi strani pa so s pravno osebo v pogodbenem odnosu, saj imajo praviloma sklenjeno pogodbo, s katero se varuje njihov individualni, osebni položaj.

V praksi so poslovodni delavci v večini primerov v delovnem razmerju, vendar je pravna podlaga opravljanja nalog poslovodnega organa lahko tudi drug pravni naslov. Takšen naslov je t. i. pogodba o poslovođenju, ki ni pogodba o zaposlitvi, temveč pogodba sui generis, s katero se ureja poslovno razmerje, v katerem delničarji in/ali družba sama zaupa vodenje in operativno kontrolo nad družbo posebej za to najeti upravi za določeno obdobje in za nadomestilo.

Najpogostejše vprašanje na to temo v praksi je, kako je z upokoјencem ali poslovodjo, lastnikom družbe, ki v svoji družbi ni zaposlen, ali lahko dela in kaj mu pripada? Lahko dela po pogodbi o prokuri; v tem primeru mu pripadajo npr. izplačilo dobička (cedularna obdavčitev) in povračila stroškov na službeni poti v zvezi z izvrševanjem prokure.

Nadalje je pogosto vprašanje v praksi, ko je npr. direktor že zaposlen za 8 ur v nekem podjetju, potem pa opravlja še določeno funkcijo vodenja v neki drugi družbi, katere običajno je lastnik oz. družbenik. Kako postopati v tem primeru?

Tudi plačilo, ki ga poslovodja prejme za vodenje in zastopanje družbe po pogodbi o poslovođenju, se šteje kot dohodek iz zaposlitve, in sicer kot dohodek iz delovnega razmerja in se obdavči torej enako kot plača poslovodje, ki je z družbo sklenil pogodbo o zaposlitvi (primerjaj prvo točko drugega odstavka 37. člena ZDoh-2).

Zakon o dohodnini torej izenačuje prejemke poslovodnih oseb, ki temeljijo na sklenjeni pogodbi o zaposlitvi, s prejemki oseb, ki vodijo posle družbe na drugi pravni podlagi (pogodbi o poslovođenju).

Med letom (ob izplačilu vsakega posameznega dohodka) se od tovrstnih dohodkov obračunava in plačuje akontacija dohodnine, kar je zavezan storiti izplačevalec tovrstnih dohodkov (torej družba), in sicer v imenu in za račun poslovodje. Dohodki iz delovnega razmerja se vključujejo v letno davčno osnovo zavezanca za davek (primerjaj prvi odstavek 109. člena ZDoh-2-NPB24).

Davčna osnova za obračun akontacije dohodnine je bruto dohodek izplačan po pogodbi o poslovođenju (vključno z bonitetami in drugimi dohodki, ki so sicer obdavčeni kot

dohodek iz delovnega razmerja) in davčne olajšave (splošna, osebne in posebne davčne olajšave), če je dohodek za poslovođenje pretežni in redni mesečni dohodek poslovođje (primerjaj tretji odstavek 127. člena ZDoh-2).

Poslovođja iz naslova pogodbe o poslovođenju ni dolžan plačevati prispevkov za socialno varnost (saj se ti v skladu z [Zakonom o prispevkih za socialno varnost \(ZPSV\)](#) plačujejo le od dohodkov iz delovnega razmerja, ki jih kot takšne opredeljuje delovna zakonodaja, dohodki iz naslova pogodbe o poslovođenju pa so z dohodki iz delovnega razmerja izenačeni le za potrebe obdavčitve z dohodnino!), tako da je davčna osnova celoten dohodek (zmanjšán seveda za davčne olajšave), ki ga poslovođja dosega na podlagi pogodbe o poslovođenju.

V davčno osnovo se prav tako ne vštévajo povračila stroškov v zvezi z delom, in sicer do višine, ki je določena z [Uredbo o davčni obravnavi povračil stroškov in drugih dohodkov iz delovnega razmerja](#). Presežek omenjenih povračil se vštéva v davčno osnovo in se obdavči skupaj z dohodkom po pogodbi o poslovođenju.

Davčna stopnja je progresivna in se določi (ugotovi) na podlagi letne davčne tarife, preračunane na dvanajstine (primerjaj drugi odstavek 127. člena ZDoh-2). Izjema glede davčne stopnje je predvidena v tistih primerih, ko ima posamezen delojemalec več delodajalcev. V takšnih primerih se ob obračunu akontacije dohodnine iz naslova plače pri glavnem delodajalcu uporablja progresivna davčna stopnja, pri obračunu akontacije dohodnine iz naslova plače pri drugem (ali drugih) delodajalcu pa se uporabi proporcionalna (25-odstotna) davčna stopnja.

Izplačilo dohodka po pogodbi o poslovođenju ne zapade pod obdavčitev s posebnim davkom na določene prejemke, kot je določen z [Zakonom o posebnem davku na določene prejemke \(ZPDDP\)](#).

Ob izplačilu dohodka na podlagi pogodbe o poslovođenju se DURS-u predloži obračun dajatev na obrazcu REK-1.

Prav tako je poslovođja, ki opravlja funkcijo poslovođje na podlagi pogodbe o poslovođenju, obvezno zavarovan enako kot delavec v delovnem razmerju, in sicer ob dveh predpostavkah:

- da ni obvezno zavarovan že drugje (npr. kot zaposleni v delovnem razmerju pri drugem delodajalcu, kot upokojenec itd.) in
- da njegovi mesečni dohodki po pogodbi o poslovođenju presegajo minimalno plačo.

Od plačila po pogodbi o poslovođenju, ki ga poslovođja prejema za svoje delo, se v zgoraj navedenem primeru obračunajo tako prispevki delojemalca (po stopnji 22,1 %) kot tudi prispevki delodajalca (po stopnji 16,1 %). Če pa je poslovođja, ki opravlja funkcijo poslovođje, na podlagi pogodbe o poslovođenju že zavarovan drugje, se ne vključi v obvezno zavarovanje v družbi, ki jo na podlagi takšne pogodbe vodi in zastopa, temveč se zavaruje le za primere invalidnosti, telesne okvare ali smrti, ki je posledica poškodbe pri delu ali poklicne bolezni in se tako od dohodkov za poslovođenje obračuna in plača le

prispevek po 6-odstotni prispevni stopnji, ki je predpisan s sklepom Zavoda za pokojninsko in invalidsko zavarovanje o določitvi prispevkov za posebne primere zavarovanja.

### **6.5. Davčni vidik dohodka iz drugega pogodbenega razmerja (dohodek prokurista)**

Dohodki, ki jih za opravljeno delo ali storitev prejme prokurist, se v skladu z ZDoh-2-NPB24 štejejo kot dohodki iz drugega pogodbenega razmerja. Davčna osnova od dohodka iz drugega pogodbenega razmerja je vsak posamezni dohodek zmanjšan za normirane stroške v višini 10 %, poleg tega pa je mogoče uveljavljati tudi dejanske stroške prevoza in nočitve v zvezi z opravljanjem dela ali storitev, ki se priznajo na podlagi dokazil pod pogoji in do višin na podlagi 44. člena ZDoh-2-NPB14. Omenjeni člen določa dohodke iz delovnega razmerja, ki se ne všteta v davčno osnovo, med katere spadajo tudi povračila stroškov v zvezi s službenim potovanjem ter je za davčne namene treba upoštevati Davčno uredbo ter Uredbo o povračilu stroškov za tujino. Akontacija dohodnine od dohodka iz drugega pogodbenega razmerja se izračuna in plača od davčne osnove po 25-odstotni stopnji.

Glede plačevanja prispevkov za socialno varnost veljajo enaka pravila kot v primeru pogodbe o poslovođenju. Če je prokurist, ki ni zaposlen v svoji družbi, že obvezno socialno zavarovan na drugi podlagi, ni dolžan plačevati obveznih prispevkov za socialno varnost iz naslova dohodka, ki ga prejema na podlagi pogodbe o prokuri, vendar je dolžan plačati le 6-odstotni pavšalni prispevek za PIZ.

Na podlagi pravilno izpolnjenega potnega naloga se posamezniku v davčno osnovo dohodka iz delovnega razmerja oz. dohodka iz drugega pogodbenega razmerja ne všteta povračila stroškov pod pogoji in do višin, ki so določene v Davčni uredbi. V primeru službene poti v tujino pa je treba upoštevati tudi Uredbo o povračilu stroškov za tujino. Navedeno velja tako v primeru poslovodne osebe kot v primeru prokurista, ki ni zaposlen v svoji družbi.

### **Kako je z obdavčitvijo direktorja, če je v prvem podjetju zaposlen, v drugem podjetju pa vodi podjetje na podlagi pogodbe o poslovođenju?**

#### **Vprašanje:**

Imate primer, ko je direktor enega vašega podjetja (podjetja A) redno zaposlen v tem podjetju in prejema redno plačo. Poleg te funkcije pa opravlja funkcijo direktorja tudi v vašem sestrskem podjetju (podjetje B). V skladu s pogodbo med njim in podjetjem B (Pogodba o opravljanju funkcije direktorja) mu pripada mesečna nagrada v XX znesku bruto. Sprašujete, kaj je optimalneje za direktorja in za podjetji:

- omenjeni znesek mu izplačate pri redni plači v podjetju A kot nagrado in obračunate vse prispevke, kot gre za plačo,
- omenjeni znesek mu izplačate v skladu z določili podjetne pogodbe, torej od zneska

obračunate 10 % normiranih stroškov, vzamete 25-odstotno dohodninsko stopnjo, obračunate 6-odstotni davek in 25-odstotni posebni davek (ali lahko uporabljate določila podjemne pogodbe, če je naziv Pogodba o opravljanju funkcije direktorja).

### **Odgovor:**

V vašem primeru je fizična oseba direktor dveh podjetij. V podjetju A je dejansko zaposlen (in obvezno zavarovan), za svoje delo prejema plačo, v podjetju B ni zaposlen, opravlja pa funkcijo poslovodne osebe (je kot poslovodna oseba, zakoniti zastopnik vpisan tudi v sodni register). Torej bi v primeru izplačila dohodka iz podjetja B plačilo po Zakonu o dohodnini (ZDoh-2) ravno tako opredelili, v skladu s 37. členom ZDoh-2, kot dohodek iz zaposlitve, delovnega razmerja – dohodek, prejet za vodenje poslovnega subjekta (ne pa kot dohodek iz drugega pogodbenega razmerja – podjemne pogodbe). Zagotovo je bolj transparentno izplačilo dohodka iz obeh podjetij:

- iz podjetja A kot plača na podlagi pogodbe o zaposlitvi,
- iz podjetja B kot dohodek na podlagi pogodbe o poslovanju.

Obdavčitev obeh dohodkov je sicer odvisna od višine, ki jo fizična oseba prejme od posameznega izplačevalca. Vendar je glede na izkušnje v praksi najpogostejši primer takšen:

1. V podjetju A fizična oseba prejema pretežni del dohodka, zato je podjetje A glavni izplačevalec. Plača se obdavči tako kot vsem drugim zaposlenim (obračun prispevkov in akontacije dohodnine po 127. členu ZDoh-2, upošteva olajšave in plačilo davka na izplačane plače).

2. Podjetje B je drugi izplačevalec. Od dohodka se obračuna 25 % akontacije dohodnine in 6-odstotni prispevek za posebne primere zavarovanj.

Z vidika DDPO se plače, druga izplačila v zvezi z zaposlitvijo ter nadomestila za čas odsotnosti z dela zaradi izrabe letnega dopusta in zaradi drugih odsotnosti z dela poslovodnih oseb, prokuristov in delavci s posebnimi pooblastili in odgovornostmi priznajo kot odhodek v obračunanem znesku v skladu z zakonom oz. pogodbo o zaposlitvi.

## **7. Jubilejne nagrade**

Jubilejna nagrada pripada zaposlenim, za katere to določa njihova kolektivna pogodba, ali če je to določil delodajalec sam v svojem internem aktu ali pa je to določeno v pogodbi o zaposlitvi. Zakon o delovnih razmerjih – ZDR-1 namreč ne določa pogojev v zvezi z izplačili jubilejnih nagrad.



Če za delodajalca ne velja nobena kolektivna pogodba ali kolektivna pogodba, ki za delodajalca velja, ne določa izplačila jubilejne nagrade, lahko delodajalec, ki to želi, izplačilo jubilejne nagrade določi sam v internem aktu.

V drugih primerih [Uredba o davčni obravnavi povračil stroškov in drugih dohodkov iz delovnega razmerja](#) določa, do katere višine se izplačilo jubilejne nagrade ne všteva v davčno osnovo dohodka iz delovnega razmerja, in sicer:

- 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.

Pripominjam, da ne gre za omejitve glede izplačila jubilejne nagrade, ampak le za omejitve, do katerega zneska izplačilo jubilejne nagrade ni obdavčeno.

Tako je jubilejna nagrada za skupno delovno dobo pri zadnjem delodajalcu, glede na naravo in namen tega dohodka, za zaposlene pravica iz delovnega razmerja zaradi pripadnosti delodajalcu, saj se s to nagrado zaposlenega nagradi za dolgoletno lojalnost temu delodajalcu.

Če je bila delojemalcu izplačana jubilejna nagrada za skupno delovno dobo, se pri istem delodajalcu kasneje izplačane jubilejne nagrade za skupno delovno dobo pri zadnjem delodajalcu vštevajo v davčno osnovo dohodka iz delovnega razmerja.

Pravico **javnega uslužbenca** do jubilejne nagrade določa **Zakon o uravnoteženju javnih financ – ZUJF v 177. členu**, in sicer zaposlenemu pripada jubilejna nagrada za 10, 20 in 30 let delovne dobe, pri čemer se kot delovna doba, v skladu s tretjim odstavkom tega člena, upošteva delovna doba, ki jo je zaposleni izpolnil pri delodajalcih v javnem sektorju.

Jubilejna nagrada za skupno delovno dobo pri delodajalcih v javnem sektorju, ki jo določa 177. člen [ZUJF](#), ima enako oziroma podobno naravo kot jubilejna nagrada za skupno delovno dobo pri zadnjem delodajalcu, saj se tudi z njo zaposleni nagradi za pripadnost delodajalcem v javnem sektorju. Z vidika določitve pravice do navedene jubilejne nagrade, javni sektor deluje kot en delodajalec, zato se za davčne namene jubilejna nagrada, izplačana na podlagi 177. člena [ZUJF](#), šteje za jubilejno nagrado za skupno delovno dobo pri zadnjem delodajalcu.

V skladu z namenom drugega odstavka 9. člena [Uredbe](#) je jubilejno nagrado za isti jubilej pri istem delodajalcu mogoče neobdavčeno izplačati le enkrat. Če je torej delodajalec v javnem sektorju javnemu uslužbencu že izplačal jubilejno nagrado za skupno delovno dobo, je jubilejna nagrada za skupno delovno dobo pri delodajalcih v javnem sektorju, ki je izplačana za isti jubilej, v celoti obdavčena. Javni uslužbenec tako ne more

neobdavčeno prejeti jubilejne nagrade za npr. 10 let delovne dobe pri delodajalcih v javnem sektorju, če je predhodno od delodajalca v javnem sektorju že prejel jubilejno nagrado za 10 let skupne delovne dobe.

Navedeno pa ne velja, če je javni uslužbenec jubilejno nagrado za skupno delovno dobo za isti jubilej prejel od delodajalca, ki ni del javnega sektorja. Če je torej javni uslužbenec prejel jubilejno nagrado za primeroma 10 let skupne delovne dobe od delodajalca v gospodarstvu, se jubilejna nagrada za 10 let delovne dobe v javnem sektorju lahko izplača neobdavčeno.

V skladu z drugim odstavkom 73. člena Zakona o delovnih razmerjih – [ZDR-1](#), lahko **poslovodja** z družbo sklene pogodbo o zaposlitvi in se takšno razmerje šteje za delovno razmerje. **Če je jubilejna nagrada izplačana poslovodji, ki ima z družbo sklenjeno pogodbo o zaposlitvi, se le-ta obravnava po določbi 9. člena Uredbe.** Jubilejna nagrada izplačana poslovodji, **ki ni v delovnem razmerju**, pa se v celoti všteva v davčno osnovo dohodka, ne glede na to, da se za davčne namene dohodek poslovodij šteje za dohodek iz delovnega razmerja (1. točka drugega odstavka 37. člena Zakona o dohodnini – [ZDoh-2](#)).

Kot delovna doba, ki se upošteva za pridobitev pravice do jubilejne nagrade, se od 1. 6. 2021 šteje tudi delovna doba pri koncesionarjih, ki opravljajo dejavnost v mreži javne službe.

**Javnemu uslužbencu** pripada jubilejna nagrada v višini:

- ✓ za 10 let delovne dobe 302,91 evra,
- ✓ za 20 let delovne dobe 454,35 evra,
- ✓ za 30 let delovne dobe 605,81 evra,
- ✓ za 40 let delovne dobe 605,81 evra.

Jubilejna nagrada se izplača javnemu uslužbencu ob izplačilu plače v naslednjem mesecu po izpolnitvi pogojev. **Delovna doba**, ki jo mora izpolniti javni uslužbenec, je delovna doba, ki jo je javni uslužbenec izpolnil pri delodajalcih v javnem sektorju, pri čemer se, kot je že navedeno, v to delovno dobo od 1. 6. 2021 všteva tudi delovna doba pri koncesionarjih, ki opravljajo dejavnost v mreži javne službe.

Izplačilo regresa za prehrano med delom za funkcionarje ureja 166. člen ZUJF, v skladu s katerim regres znaša 3,52 evra.

**Zneski nadomestila za ločeno življenje, dnevnic za službena potovanja v državi in jubilejnih nagrad za funkcionarje v skladu z ZUJF znašajo:**

1. Nadomestilo za ločeno življenje: 140,54 evra.
2. Dnevnic za službena potovanja v državi:

- nad 12 ur: 16 evrov,
- nad 8 do vključno 12 ur: dodaten znesek regresa za prehrano 3,52 evra,
- v drugih primerih: regres za prehrano 3,52 evra.

### 3. Jubilejna nagrada:

- za 10 let delovne dobe: 288,76 evra,
- za 20 let delovne dobe: 433,13 evra,
- za 30 let delovne dobe: 577,51 evra

## DAVČNA OBRAVNAVA BONITET

### Kaj ni boniteta?

V nadaljevanju so predstavljene ugodnosti, ki jih delodajalec lahko zagotavlja delojemalcu, pa ni boniteta.

V skladu s tretjim odstavkom 39. člena ZDoh-2-NPB24 se **za boniteto tako ne štejejo:**

1. ugodnosti manjših vrednosti, ki jih delodajalec zagotavlja vsem delojemalcem pod enakimi pogoji, kot je zlasti regresirana prehrana med delom, uporaba prostorov za oddih in rekreacijo, pogostitve ob praznovanjih in v drugih podobnih primerih zagotavljanja običajnih ugodnosti;
2. plačila delodajalca za dopolnilno izobraževanje in usposabljanje delojemalcev, ki je v zvezi s poslovanjem delodajalca;
3. plačila delodajalca za zdravstvene preglede delojemalcev, ki jih je delodajalec dolžan zagotoviti na podlagi zakona, ki ureja varnost in zdravje pri delu in bi opustitev zdravstvenega pregleda oziroma plačila pomenila kršitev zakona in s tem kazensko odgovornost delodajalca;
4. plačila delodajalca za cepljenje delojemalcev, pod pogojem, da iz izjave o varnosti z oceno tveganja delovnega mesta delojemalca v skladu s predpisi, ki urejajo varnost in zdravje pri delu, sledi, da je treba takemu delojemalcu zagotoviti cepljenje;
5. plačila delodajalca za zavarovanje delojemalcev za nesreče pri delu, ki ga je delodajalec dolžan zagotoviti na podlagi zakona in bi opustitev zavarovanja oziroma plačila pomenila kršitev zakona;
6. uporaba parkirnega prostora, ki ga delodajalec zagotovi delojemalcu;
7. uporaba računalniške in telekomunikacijske opreme, ki jo delodajalec zagotovi delojemalcu.

Če delodajalec podari otroku delojemalca darilo v mesecu decembru, se vrednost darila ne všteva v davčno osnovo delojemalca, če njegova vrednost ne presega **42 evrov**, pri čemer navedeno velja za **darilo otroku do starosti 15 let** (otrok je ob prejemu darila star 15 let ali manj!).

Kot otroka se šteje otrok, posvojenec in pastorek zavezanca, otrok zunajzakonskega partnerja ter otrok partnerja v istospolni skupnosti.

### **3.2. Ugodnosti manjših vrednosti**

Zakon o dohodnini – ZDoh-2-NPB24, v 1. točki tretjega odstavka 39. člena določa, da nekatere vrste ugodnosti, ob izpolnjevanju zakonsko določenih pogojev, niso upoštevane kot boniteta za davčne namene. Ugodnosti manjših vrednosti, ki so zagotovljene vsem delojemalcem pod enakimi pogoji, se praviloma zaradi manjše davčne osnove, kot tudi zaradi težavnosti vrednotenja in prisojanja vrednosti ugodnosti posameznemu delojemalcu ne obdavčujejo. Znesek ugodnosti v ZDoh-2-NPB24 ni določen, saj se kot kriterij, ali se posamezna ugodnost obravnava po 1. točki tretjega odstavka 39. člena ZDoh-2-NPB24, upošteva tudi težavnost vrednotenja in prisojanja vrednosti ugodnosti posameznemu delojemalcu. Iz navedenega izhaja, da plačil delodajalca za nudenje ugodnosti delojemalcem, pri katerih je mogoče prisoditi vrednost posameznemu delojemalcu, ni mogoče izvzeti iz bonitet po 1. točki tretjega odstavka 39. člena ZDoh-2.

Bonitete, ki jih delodajalec delojemalcu ne zagotavlja redno ali pogosto, se ne vključujejo v davčno osnovo delojemalca, če vrednost vseh bonitet v mesecu ne presega **15 EUR**, pri čemer ta določba velja le za bonitete iz delovnega razmerja.

Na podlagi navedenega je tako treba presoditi, katere ugodnosti so tiste, ki so manjše vrednosti in hkrati zadostiti pogoju, da jih delojemalec ne prejema redno oz. pogosto. V nasprotnem primeru je treba obračunati boniteto, ki se vključi v dohodek iz delovnega razmerja in se obračunajo prispevki za socialno varnost ter akontacija dohodnine.

### **3-3. Vrednotenje bonitet**

Splošno pravilo za vrednotenje bonitet in vštevanje v davčno osnovo delojemalca je, da se znesek bonitete določa na podlagi primerljive tržne cene, če pa primerljive tržne cene ni mogoče določiti, se znesek bonitete določi na podlagi stroška, ki je nastal pri delodajalcu z zagotavljanjem bonitete. Tako ugotovljena se zmanjša za plačila, ki jih delojemalec plača delodajalcu v zvezi z zagotavljanjem določene bonitete.

Glede višine določene bonitete je treba tako upoštevati tržne cene, ker bi v primeru inšpekcijskega nadzora morali zagovarjati višino bonitete, v nasprotnem primeru ste dolžni za nazaj od razlike obračunati prispevke za socialno varnost in akontacijo dohodnine. Družba pa je dolžna popraviti obračun DDPO v obdobju, v katerem je ugotovila napako.

### **4. Uporaba fitnes dvorane, golfskega igrišča ...**

V nadaljevanju bo navedeno nekaj primerov ugodnosti, ki jih delodajalec zagotovi delojemalcu, pri čemer ne gre za tipične bonitete oz., kot bomo pozneje lahko videli, v določenih primerih sploh ne gre za bonitete. Družba se lahko odloči, da svojim zaposlenim

omogoča uporabo določenih prostorov za sprostitev po ugodnejši ceni z namenom, da se imajo zaposleni možnost družiti v prostem času, s čimer se poveča pripadnost družbi in hkrati zaposleni med seboj navežejo tesnejše stike.

Načeloma se uporaba prostorov za rekreacijo in oddih, kot na primer, če delodajalec najame **športni prostor**, ki ga lahko uporabljajo vsi zaposleni v družbi, ne šteje za boniteto. Vendar pa ZDoh-2-NPB24 določa, da morajo biti te ugodnosti manjše vrednosti. Dohodninsko obravnavo teh plačil je treba presojati ob upoštevanju vseh dejstev in okoliščin v vsakem posameznem primeru. Zavedati se moramo tudi dejstva, da tudi, če delodajalec plača delojemalcu oz. zaposlenemu rekreacijo v okviru izvajanja aktivnosti promocije zdravja na delovnem mestu po Zakonu o varnosti in zdravju pri delu, ta plačila niso avtomatično izvzeta iz bonitet. Dohodninsko obravnavo teh plačil je treba presojati ob upoštevanju vseh dejstev in okoliščin v vsakem posameznem primeru.

Če vzamemo na primer, da družba **najame fitness dvorano**, ki je na razpolago zaposlenim za dve uri na mesec za obdobje enega leta. Družba kupi nekaj letnih kart, ki so prenosljive in se zaposleni med seboj dogovorijo za obisk fitnesa. Da se omenjena ugodnost ne bo obravnavala kot boniteta, moramo zadostiti pogoju, da znesek mesečne najemnine za uporabo fitness dvorane, ki se porazdeli med vse zaposlene, ne sme presegati 15 evrov na zaposlenega. Ali se bo omenjena ugodnost štela za boniteto, je torej odvisno od števila letnih kart in števila zaposlenih v družbi. Obenem pa delodajalec te ugodnosti ne sme zagotavljati redno ali pogosto. Glede na navedeno menim, da se najem take športne dvorane ne obravnava kot boniteta, ker ne gre za redno ali pogosto zagotavljanje ugodnosti in če znesek ne presega 15 evrov na zaposlenega mesečno. Se pravi, tovrstna plačila se ne bodo štela za boniteto, če gre za ugodnosti manjših vrednosti in jih delodajalec zagotavlja vsem delavcem pod enakimi pogoji, ali če jih delodajalec delojemalcu ne zagotavlja redno ali pogosto in hkrati vrednost vseh bonitet v posameznem mesecu ne presega 15 evrov. Po drugi razlagi pa se strošek delodajalca za najem dvorane, ki jo zaposleni oz. delojemalci pod enakimi pogoji uporabljajo za rekreacijo in šport, lahko izvzame iz bonitet oz. se ne obračuna boniteta po 1. točki tretjega odstavka 39. člena [ZDoh-2-NPB14](#) tudi, če zaradi težavnosti vrednotenja ni mogoče prisoditi vrednosti ugodnosti na posameznega zaposlenega oz. delojemalca.

**Z vidika DDPO** pa je treba strošek za najem fitness dvorane ali golfskega igrišča presojati po 29. členu ZDDPO-2-NPB14, torej splošno pravilo za priznavanje odhodkov. Pri tem pa naletimo na vprašanje, ali so zgoraj omenjene aktivnosti povezane z opravljanjem dejavnosti družbe ali imajo vendarle značaj zasebnosti. Kot že omenjeno, so namreč davčno nepriznani tisti stroški, ki se nanašajo na zasebno življenje, npr. za zabavo, oddih, šport in rekreacijo, vključno s pripadajočim DDV.

Po določbi tretjega odstavka 30. člena ZDDPO-2-NPB14 se stroški, ki se nanašajo na zasebno življenje primeroma za zabavo, oddih, šport in rekreacijo lastnikov in drugih oseb, priznajo, če gre za odplačno uporabo, vendar največ do višine plačila oz. povračila. Stroški sredstev v lasti ali najemu zavezanca, ki se nanašajo na zasebno življenje, nastali v času uporabe teh sredstev za zasebno rabo, se ne priznajo sorazmerno takšni rabi.

Podobno velja za nakup **vstopnic za kulturne ali športne aktivnosti in rekreacijo**, kjer se nakup vstopnic ne šteje za boniteto ob pogoju, da vrednost vseh bonitet v mesecu ne presega 15 evrov in te ugodnosti delodajalec ne zagotavlja redno ali pogosto. Toda pozor; če se ta ugodnost delojemalcu zagotavlja redno, pa je ni mogoče izvzeti iz bonitet tudi, če stroški vstopnice znašajo manj kot 15 evrov.

Prostor za rekreacijo in oddih pa predstavljajo tudi **golfska igrišča** in bi po tej definiciji lahko zaključili, da najem golfskega igrišča, ki je na razpolago določen čas vsem zaposlenim v družbi, prav tako ne predstavlja bonitete. Vendar ni tako. Zavedati se je treba, da najem golfskega igrišča stane precej več kot npr. najem fitnes dvorane. Za igranje golfa je najprej treba plačati članarino za posamezni golf klub, ki stane 100–500 evrov letno na posameznika, odvisno od golfskega kluba, s katero posameznik postane član kluba. Za neomejeno igranje golfa pa je treba plačati še letno karto, ki stane 700–1.500 evrov (odvisno od golfskega kluba). Glede na višino stroška za letno karto na posameznika lahko predvidevamo, da znesek presega omenjenih 15 evrov mesečno, kolikor je meja, da posameznik ni obdavčen z dohodnino. Poleg tega je treba za igranje golfa predhodno znanje in ker nimajo vsi zaposleni enakega predhodnega znanja, bi to pomenilo, da omenjeno ugodnost lahko uporabljajo samo določeni posamezniki oz. zaposleni. Za igranje golfa je nujno potrebna tudi oprema, ki lahko za zaposlenega predstavlja prevelik strošek in mu že v osnovi igranje golfa ne bi bilo dostopno. Glede na vse navedeno menim, da bi v tem primeru delodajalec moral obračunati zaposlenemu boniteto, od katere je treba plačati prispevke za socialno varnost ter akontacijo dohodnine, družba pa v tem primeru strošek obravnava kot davčno priznan.

V praksi se tudi zgodi, da družba stroške, ki jih nameni za najem golfskega igrišča ter potrebne rekvizite, opredeli kot strošek marketinga.

Takšno interpretiranje omenjenega dogodka ni najboljše. Namreč zaposleni, ki jim je družba na svoje stroške omogočila igranje golfa, ne opravljajo storitve marketinga, če so zgolj fizično navzoči ter na primer nosijo majice z logotipom družbe. V samo dejavnost marketinga se ni treba spuščati, da bi prišli do zaključka, da igranje golfa nima neposredne zveze s storitvami marketinga. V primeru inšpekcijskega nadzora bi bili ti stroški po vsej verjetnosti obravnavani kot davčno nepriznani.

Sprejemljiva opredelitev stroškov, ki jih družba plača za najem golfskega igrišča za zaposlene **in** poslovne partnerje, bi bila uvrstitev le-tega med stroške reprezentance. V tem primeru bi se odhodki priznali v višini 50 %, ob upoštevanju določil v skladu z 31. členom ZDDPO-2-NPB14. Za stroške reprezentance se namreč štejejo stroški za pogostitev, zabavo ter darila (z logotipom ali brez) ob poslovnih stikih družbe s poslovnimi partnerji.

- Kaj pa v primeru, ko ima zaposleni seminar ali kakšno drugo obliko izobraževanja, nato pa se po končanem seminarju skupaj udeležijo družabnega dogodka, kot je obisk fitnes centra ali igranje golfa. V tem primeru imamo opraviti z dvema vrstama dogodkov, pri čemer je eden povezan s poslovno dejavnostjo, drugi pa je zasebne narave in ju je treba za namene obdavčitve obravnavati ločeno.

Družba mora imeti na razpolago dokumentacijo, s katero bo dokazovala, da je imel dogodek tudi poslovno naravo. Medtem pa je družba dolžna ob strogem upoštevanju postopkov stroške, ki se nanašajo na zasebni del, vključiti v obračun osebnih dohodkov zaposlenih.

## 5. Uporaba parkirnega prostora

V primeru uporabe parkirnega prostora, ki ga delodajalec zagotovi zaposlenemu, se v skladu s 6. točko tretjega odstavka 39. člena ZDoh-2-NPB24 ne šteje za boniteto. Pri tem ni pomembno, na kakšen način je delodajalec pridobil parkirno mesto (lastništvo ali najem), niti to, koliko oseb lahko uporablja to parkirno mesto (ali je dovoljeno parkiranje vsem ali le določenim delavcem). Prav tako ni pomembno, ali delavec parkirno mesto uporablja za parkiranje lastnega ali službenega vozila, ki ga ima zagotovljenega tudi za zasebne namene. To pomeni, da se pri obračunu plače zaposlenemu ne obračuna boniteta za uporabo parkirnega prostora, ki mu ga zagotovi delojemalec. Predlagam, da se vodijo evidence, če želi družba stroške iz tega naslova obravnavati kot davčno priznane.

Če pa bi delodajalec delojemalcu parkirno mesto zagotavljal izključno za zasebne namene (primeroma blizu kraja prebivanja), se taka uporaba parkirnega prostora ne more obravnavati po 6. točki tretjega odstavka 39. člena ZDoh-2, temveč se šteje za boniteto.

V skladu z 39. členom Zakona o dohodnini – ZDoh-2-NPB24, je namreč boniteta vsaka ugodnost v obliki proizvoda, storitve ali druge ugodnosti v naravi, ki jo delojemalcu ali njegovemu družinskemu članu zagotovi delodajalec ali druga oseba v zvezi z zaposlitvijo. Pri tem pa tretji odstavek 39. člena ZDoh-2-NPB24 izrecno določa, da se **za boniteto** po tem zakonu med drugim **ne štejejo**:



- ugodnosti manjših vrednosti, ki jih delodajalec zagotavlja vsem delojemalcem pod enakimi pogoji, kakršna je zlasti regresirana prehrana med delom, uporaba prostorov za oddih in rekreacijo, pogostitev ob praznovanju in drugi podobni primeri zagotavljanja običajnih ugodnosti;
- **uporaba parkirnega prostora**, ki ga delodajalec zagotovi delojemalcu. Za boniteto se v skladu s 6. točko tretjega odstavka 39. člena ZDoh-2-NPB24 namreč ne šteje uporaba parkirnega prostora, ki ga delodajalec zagotovi delojemalcu. Pri tem ni pomembno, na kakšen način je delodajalec pridobil parkirno mesto (lastništvo ali najem) niti to, koliko oseb lahko uporablja to parkirno mesto (ali je dovoljeno parkiranje vsem ali le določenim delavcem). Prav tako ni pomembno, ali delavec parkirno mesto uporablja za parkiranje lastnega ali službenega vozila, ki ga ima zagotovljenega tudi za zasebne namene. **Če pa bi delodajalec delojemalcu parkirno mesto zagotavljal izključno za zasebne namene (primeroma blizu kraja prebivanja), se taka uporaba parkirnega prostora ne more obravnavati po 6. točki tretjega odstavka 39. člena ZDoh-2-NPB24, temveč se šteje za boniteto.**
- uporaba telekomunikacijske in računalniške opreme, ki jo delodajalec zagotovi delojemalcu.

Iz določb ZDDPO-2-NPB14 izhaja jasen namen zakonodajalca, da strošek podjetja, ki nastane v zvezi z zasebno rabo, ni davčno priznan. Hkrati pa zakon nakazuje, da so stroški za zasebno rabo boniteta, ki je obdavčena po določbah ZDoh-2-NPB24 kot dohodek iz delovnega razmerja.

Na tako opredeljevanje davčno priznanih oziroma nepriznanih odhodkov nakazuje tudi tretji odstavek 30. člena ZDDPO-2-NPB14, ki določa, da se ne glede na prvi in drugi odstavek tega člena stroški iz 3. točke prvega odstavka tega člena (stroški, ki se nanašajo na zasebno življenje) priznajo, če gre za odplačno rabo, vendar največ do višine plačila oziroma povračila. Ta tudi določa, da se stroški sredstev v lasti ali najemu zavezanca, ki se nanašajo na zasebno življenje, nastali med uporabo teh sredstev za zasebno rabo, ne priznajo sorazmerno takšni rabi.

Če davčni zavezanec ne zagotavlja ločenih evidenc za zasebne in poslovne namene oziroma tako zagotavljanje ni mogoče, je navedene odhodke treba presojeti še po drugih merilih, predvsem z upoštevanjem določb drugega in tretjega odstavka 29. člena ZDDPO-2-NPB14 ter z upoštevanjem vseh dejstev in okoliščin v vsakem posameznem primeru. 29. člen ZDDPO-2-NPB14, ki na splošno ureja odhodke, v prvem odstavku določa, da se za ugotavljanje dobička priznajo odhodki, potrebni za pridobitev prihodkov, ki so obdavčeni po tem zakonu. V drugem odstavku pa ta člen določa, da so za pridobitev prihodkov nepotrebni tisti odhodki, za katere glede na dejstva in okoliščine izhaja, da:

1. niso neposreden pogoj za opravljanje dejavnosti in niso posledica opravljanja dejavnosti;
2. imajo naravo zasebnosti;
3. niso v skladu z običajno poslovno prakso.

29. člen ZDDPO-2-NPB14 tudi določa, da odhodki niso v skladu z običajno poslovno prakso, če niso običajni pri poslovanju v posamezni dejavnosti glede na pretekle in druge izkušnje ter primerjavo z drugimi dejavnostmi, dejstvi in okoliščinami. Pri tem je tudi stvar davčnega zavezanca, da v svojih aktih opredeli pravila glede pokrivanja navedenih treh vrst stroškov, pri čemer se bodo ti stroški presojali v vsakem konkretnem primeru. Lahko bodo (v celoti ali delno) tudi davčno priznani odhodki, če bodo pravila primerljiva s pravili v posameznih dejavnostih glede na pretekle in druge izkušnje ter primerljiva z drugimi dejavnostmi, dejstvi in okoliščinami.

## 6. Cepljenja in zdravstveni pregledi

V skladu s 4. točko tretjega odstavka 39. člena ZDoh-2-NPB24 se kot boniteta ne štejejo **plačila delodajalca za cepljenje delojemalcev**, pod pogojem, da iz izjave o varnosti z oceno tveganja delovnega mesta delojemalca v skladu s predpisi, ki urejajo varnost in zdravje pri delu, sledi, da je treba takemu delojemalcu zagotoviti cepljenje. Če je torej delodajalec dolžan zagotoviti cepljenje v skladu z izjavo o varnosti z oceno tveganja delovnega mesta delojemalca po predpisih, ki urejajo varnost in zdravje pri delu, tovrstna plačila niso boniteta. Izjava o varnosti, ki jo mora izdelati in sprejeti vsak delodajalec v skladu s 17. členom Zakona o varstvu in zdravju pri delu – ZVZD-1 (Uradni list RS, št. 43/2011), temelji na ugotovitvi možnih vrst nevarnosti in škodljivosti na delovnem mestu in v delovnem okolju ter oceni tveganja za nastanek poškodb in zdravstvenih okvar.

### 17. člen

#### (ocenjevanje tveganja in izjava o varnosti)

**(1)** Delodajalec mora pisno oceniti tveganja, ki so jim delavci izpostavljeni ali bi lahko bili izpostavljeni pri delu, po postopku, ki obsega zlasti:

- identifikacijo oziroma odkrivanje nevarnosti;
- ugotovitev, kdo od delavcev bi bil lahko izpostavljen identificiranim nevarnostim;
- oceno tveganja, v kateri sta upoštevana verjetnost nastanka nezgod pri delu, poklicnih boleznih oziroma boleznih v zvezi z delom in resnost njihovih posledic;
- odločitev o tem, ali je tveganje sprejemljivo;

- odločitev o uvedbi ukrepov za zmanjšanje nesprejemljivega tveganja.

**(2)** Delodajalec mora popraviti in dopolniti oceno tveganja vsakokrat:

- ko obstoječi preventivni ukrepi varovanja niso zadostni oziroma niso več ustrezni;
- ko se spremenijo podatki, na katerih je ocenjevanje temeljilo;
- ko obstajajo možnosti in načini za izpopolnitev oziroma dopolnitev ocenjevanja.

**(3)** Delodajalec mora po izvedenem ocenjevanju tveganja za varnost in zdravje pri delu izdelati in sprejeti izjavo o varnosti z oceno tveganja v pisni obliki, ki glede na vrsto in obseg dejavnosti vsebuje zlasti:

- načrt za izvedbo predpisanih zahtev in ukrepov;
- načrt in postopke za izvedbo ukrepov v primerih neposredne nevarnosti;
- opredelitev obveznosti in odgovornosti odgovornih oseb delodajalca in delavcev za zagotavljanje varnosti in zdravja pri delu.

**(4)** V izjavi o varnosti z oceno tveganja delodajalec določi posebne zdravstvene zahteve, ki jih morajo izpolnjevati delavci za določeno delo, v delovnem procesu, ali za uporabo posameznih sredstev za delo, na podlagi strokovne ocene izvajalca medicine dela.

**(5)** V izjavi o varnosti mora delodajalec k pisni oceni tveganja priložiti zapisnik o posvetovanju z delavci oziroma njihovimi predstavniki.

V skladu z zgoraj navedenim mora biti cepljenje delojemalcev povezano z ugotovitvijo možnih vrst nevarnosti in škodljivosti na delovnem mestu in v delovnem okolju ter na tej podlagi pripravljene ocene tveganja.

Družbe sklepajo posle po vsem svetu, zato je službena pot v tujino nekaj normalnega, vendar pa okoliščine službene poti včasih zahtevajo posebne pogoje. V primeru, da delodajalec pošlje zaposlenega na službeno pot v bolj odročne kraje, kjer je velika nevarnost prenosljivih bolezni in slaba higiena in je posledično zahteva po cepljenju tako rekoč nujna, je treba upoštevati te posebne okoliščine. Za zaposlenega cepljenje, ki ga priporoča tudi zavod za varovanje zdravja, ne predstavlja ugodnosti, temveč strošek cepljenja predstavlja pogoj za izpeljavo službene poti v tujino. Plačilo cepljenja je tako izključno povezan s službenimi aktivnostmi ter tako ne bi smelo predstavljati bonitete, kot obdavčljivi prejem ugodnosti.

Prav tako se za boniteto ne štejejo plačila delodajalca **za zdravstvene preglede delojemalcev**, ki jih je delodajalec dolžan zagotoviti na podlagi zakona, ki ureja varnost in zdravje pri delu in bi opustitev zdravstvenega pregleda oziroma plačila pomenila kršitev zakona in s tem kazensko odgovornost delodajalca.

Za davčne namene je treba upoštevati ekonomsko-pravne okoliščine takega cepljenja ali zdravniškega pregleda in na tej podlagi ugotoviti, ali je zaposleni dejansko prejel ugodnost ter posledično obračunati boniteto oz. da ne gre za boniteto v skladu s prej omenjenim tretjim odstavkom 39. člena ZDoh-2-NPB24.

Če imamo opraviti s **splošnim zdravniškim pregledom**, ki ga zaposleni opravi pred ali ob dejanski sklenitvi delovnega razmerja, ne gre za boniteto. V primeru plačanega zdravniškega **pregleda zaposlenega pri specialistu** s strani delodajalca, ki dejansko nima nobene povezave z opravljanjem svojega poklica, pa bi lahko govorili o boniteti. Vrednost bonitete v tem primeru predstavlja plačani znesek opravljenega pregleda, boniteto pa je treba obračunati v mesecu, ko je prišlo do tovrstnega plačila. Taka ugodnost se za namene obdavčitve opredeli kot boniteta tudi v primerih, ko jo prejeme oseba, ki je z družbo sklenila poslovodno pogodbo. V primeru, da oseba ni niti zaposlena niti nima sklenjene poslovodne pogodbe, se plačani pregled za namene dohodnine opredeli kot drug dohodek (darilo).

## 7. Testiranje na COVID-19

ZVZD-1 določa temeljno odgovornost delodajalca za varnost in zdravje delavcev. V primeru spremenjenih okoliščin, ki vplivajo na sprejeto oceno tveganja (drugi odstavek 17. člena ZVZD-1), med katere sodi tudi nevarnost za okužbo z virusom SARS-CoV-2, ki povzroča koronavirusno bolezen COVID-19, delodajalci opravijo revizijo ocene tveganja in sprejmejo ustrezne ukrepe. Če delodajalec na podlagi opravljene ocene tveganja in ob izvedenih organizacijskih, tehničnih in drugih ukrepih za preprečevanje tveganja za okužbo z virusom SARS-CoV-2 ter ob ugotovitvi, da je tveganje še vedno nesprejemljivo, določi, da morajo za varno in zdravo delo v podjetju ali na določenih delovnih mestih, delavci, izpolnjevati pogoj testiranja na COVID-19, je stroške testiranja v skladu z ZVZD-1 dolžan nositi delodajalec. Delodajalci imajo ustrezne zakonske pristojnosti in dolžnosti na področju varnosti in zdravja pri delu, na podlagi katerih je možna uporaba tretje točke tretjega odstavka 39. člena ZDoh-2, torej, da se za boniteto po tem zakonu ne štejejo plačila delodajalca za testiranje na SARS-CoV-2 (zdravstveni pregled), ki jih je delodajalec dolžan zagotoviti na podlagi zakona, ki ureja varnost in zdravje pri delu. V zvezi z Odlokom o načinu izpolnjevanja pogoja prebolewnosti, cepljenja in testiranja za zajezitev širjenja okužb z virusom SARS-CoV-2 – Odlok, in obračunavanjem bonitet

zaposlenih pa nadalje pojasnujemo, da se v skladu s 6. členom odloka šteje, da za opravljanje dela delavci izpolnjujejo pogoj PCT, če se presejalno testirajo s testom HAG za samotestiranje. Samotestiranje se izvaja enkrat tedensko v enakih presledkih. Odgovorne osebe, ki izvajajo ali organizirajo opravljanje dela, določijo čas in kraj samotestiranja, ki je izvedeno na delovnem mestu. Za namen dokazovanja samotestiranja odgovorna oseba posreduje osebi iz prvega odstavka prejšnjega člena evidenčni list, ki vsebuje datum samotestiranja, rezultat testa in podpis osebe iz prvega odstavka prejšnjega člena. Navedeno samotestiranje v okviru delovnega procesa pa ni ugodnost v obliki proizvoda, storitve ali druge ugodnosti v naravi, kot boniteto opredeljuje 39. člen ZDoh-2, saj ne gre za plačilo delodajalca za storitev/proizvod, ki jo lahko delavec uporabi tudi zunaj delovnega procesa, temveč gre zgolj za obveznost delodajalca v okviru njegove obveznosti za zagotavljanje dela v skladu s predpisi, ki urejajo delovna razmerja, med drugimi tudi zagotovitev vseh predpisanih delovnih pogojev. Zagotavljanje samotestiranja v skladu z Odlokom tako ne predstavlja ugodnosti za delavca in posledično ne predstavlja bonitete v skladu z ZDoh-2. Dodatni zdravstveni pregledi vodstvenih delavcev, ki niso določeni z zakonom, ki ureja varnost in zdravje pri delu, se davčno obravnavajo kot boniteta. Pri določitvi davčne obravnave niso pomembne določbe v individualnih pogodbah vodilnih delavcev o zaposlitvi in izjava o varnosti z oceno tveganja, pač pa določbe ZVZD-1 o zagotovitvi zdravstvenih pregledov delavcev. Prav tako se kot boniteta obravnavajo stroški zdraviliškega zdravljenja, ki ga delodajalec zagotovi delojemalcu.

REPUBLIKA SLOVENIJA

Ministrstvo za finance, Direktorat za sistem davčnih, carinskih in drugih javnih prihodkov Številka: 421-193/2021/4

Datum: 07. 09. 2021

### **SARS-CoV-2 TESTIRANJE IN BONITETA**

Prejeli smo zaprosilo za odgovor na vprašanje glede obračunavanja bonitet za testiranje delojemalcev na SARS-CoV-2.

33. člen Zakona o začasnih ukrepih za omilitev in odpravo posledic COVID-19 (ZZUOOP) je določal, da se plačila delodajalca za testiranje delojemalcev na SARSCoV-2, na katera jih napoti delodajalec, ne štejejo za boniteto. Navedeni Ukrep je veljal do 30. junija 2021, zakon pa je dopuščal možnost podaljšanja še za obdobje šest mesecev.

Glede na to, da se ukrep iz 33. člena ZZUOOP ni podaljšal, vas zanima, ali se plačila delodajalca za testiranja delojemalcev na SARSCoV-2, na katera jih napoti delodajalec, od 1. junija 2021 dalje štejejo za boniteto, tako za

obvezno testiranje posameznih kategorij delavcev (vrtci, trgovine ...) kot tudi za službene poti, kjer se zahteva potrdilo PCT.

Odgovor:

V skladu s tretjo točko tretjega odstavka 39. člena Zakona o dohodnini (ZDoh-2) se za boniteto ne štejejo plačila delodajalca za zdravstvene preglede delojemalcev, ki jih je delodajalec dolžan zagotoviti na podlagi zakona, ki ureja varnost in zdravje pri delu in bi opustitev zdravstvenega pregleda oziroma plačila pomenila kršitev zakona in s tem kazensko odgovornost delodajalca. V zvezi z navedeno določbo ZDoh-2 je Ministrstvo za finance zaprosilo Ministrstvo za delo, družino, socialne zadeve in enake možnosti, ki je pristojno za področje varnosti in zdravja pri delu, za podajo mnenja, ali je, glede na znane okoliščine pandemije virusa SARS-CoV-2, v skladu z Zakonom o varnosti in zdravju pri delu delodajalec dolžno oziroma upravičeno sprejeti ustrezne spremembe in dopolnitve ocene tveganja in v njej opredeliti ukrepe za zaščito delavcev, konkretno testiranje na SARS-CoV-2 (oziroma tudi cepljenje).

Odgovor pristojnega ministrstva izpostavlja, da Zakon o varnosti in zdravju pri delu – ZVZD-1, določa temeljno odgovornost delodajalca za varnost in zdravje delavcev. V primeru spremenjenih okoliščin, ki vplivajo na sprejeto oceno tveganja (drugi odstavek 17. člena ZVZD-1), med katere sodi tudi nevarnost za okužbo z virusom SARS-CoV-2, ki povzroča bolezen COVID-19, **delodajalci opravijo revizijo ocene tveganja in sprejmejo ustrezne ukrepe. Če delodajalec na podlagi** opravljene ocene tveganja in ob izvedenih organizacijskih, tehničnih in drugih ukrepih za preprečevanje tveganja za okužbo z virusom SARS-CoV-2 ter ob ugotovitvi, da je tveganje še vedno nesprejemljivo, **določi, da morajo za varno in zdravo delo v podjetju ali na določenih delovnih mestih, delavci, izpolnjevati pogoj testiranja na COVID-19, je stroške testiranja v skladu z ZVZD-1 dolžan nositi delodajalec.** Glede na navedeno stališče pristojnega ministrstva Ministrstvo za finance meni, da imajo delodajalci ustrezne zakonske pristojnosti in dolžnosti na področju varnosti in zdravja pri delu, na podlagi katerih je nato možna uporaba tretje točke tretjega odstavka 39. člena ZDoh-2, torej, **da se za boniteto po tem zakonu ne štejejo plačila delodajalca za testiranje na SARS-CoV-2 (zdravstveni pregled), ki jih je delodajalec dolžan zagotoviti na podlagi zakona, ki ureja varnost in zdravje pri delu.**

## 8. Zagotovitev uporabe računalniške in telekomunikacijske opreme delojemalcu

Uporaba računalniške in telekomunikacijske opreme, ki jo delodajalec zagotovi delojemalcu, se na podlagi 7. točke tretjega odstavka 39. člena ZDoh-2-NPB24 ne šteje za boniteto. Pri tem dikcija »zagotoviti računalniško

in telekomunikacijsko opremo« ni omejena le na zagotovitev računalnika ali telefonskega aparata. Tudi če npr. delojemalec uporablja svoj računalnik ali telefonski aparat, delodajalec pa plačuje storitve mobilne telefonije ali pa dostop do internetnih storitev, se to v skladu z navedeno določbo ne šteje za delojemalčevo boniteto.

## **9. Zdravstveno zavarovanje z medicinsko asistenco**

V skladu s 4.a točko prvega odstavka 44. člena Zakona o dohodnini – ZDoh-2-NPB24, se v davčno osnovo dohodka iz delovnega razmerja ne všttevajo povračila stroškov v zvezi s službenim potovanjem ali začasno napotitvijo na delo v tujino, ki nastanejo zaradi plačila premij za individualno zdravstveno zavarovanje z medicinsko asistenco v tujini, pod določenimi kumulativnimi pogoji, kar pomeni, da morajo biti izpolnjeni hkrati vsi pogoji, in sicer:

1. zavarovanje velja v vseh državah sveta,
2. gre za sklenjeno zavarovanje zaradi službene poti v tujino,
3. povračilo stroškov takega zavarovanja delodajalec zagotavlja vsem delavcem, ki potujejo v tujino,
4. tako zavarovanje krije nujno pomoč, prevoze in storitve (najnižji obseg tveganja oz. najnižjo višino kritja).

Torej, če so hkrati izpolnjeni vsi zgoraj navedeni pogoji, se v davčno osnovo ne všttevajo premije, ki jih plača zaposleni oz. delojemalec in mu delodajalec povrne znesek premije, prav tako ne premije, ki jih za zaposlenega oz. delojemalca plača delodajalec, pri čemer ni pomembno, ali je sklenitelj zavarovanja delodajalec ali delojemalec.

## **10. Zavarovanje za nesreče pri delu**

Z vidika Zakona o dohodnini – ZDoh-2-NPB24, plačilo zavarovalne premije za nesreče pri delu, ki bremeni družbo, predstavlja boniteto zaposlenih. Plačila delodajalca za zavarovanje delojemalcev za nesreče pri delu, ki ga je delodajalec dolžan zagotoviti na podlagi posameznega zakona in bi opustitev zavarovanja oziroma plačila pomenila kršitev zakona, pa ne predstavlja bonitete. Pravice do nezgodnega zavarovanja, ki so dogovorjene samo s kolektivno pogodbo, niso pravice na podlagi zakona, saj zakon take obveznosti ne predpisuje, niti ne daje tovrstnega zakonskega napotila, prav tako pa za kršitev tovrstnih določb kolektivne pogodbe niso predvidene kazenske določbe v ZDR-1, zato se obveznosti delodajalca, dogovorjene samo s kolektivno pogodbo (in ne hkrati na podlagi zakona), ne morejo obravnavati v skladu s 5. točko tretjega odstavka 39. člena

ZDoh-2-NPB24, saj niso izpolnjene osnovne zakonske predpostavke iz navedene določbe.

## **11. Krajša izobraževanja in tečaji**

Ali se bo izobraževanje, ki ga delodajalec plača zaposlenim, štelo za boniteto ali ne, je odvisno tako od same narave izobraževanja kot tudi od upravičenosti izobraževanja, ki naj bo opravljeno zaradi ohranitve oziroma širitve sposobnosti za delo na delovnem mestu in ohranitve zaposlitve.

V skladu z drugim odstavkom 39. člena ZDoh-2-NPB24 se namreč za boniteto štejejo izobraževanja, ki ga družba zagotovi zaposlenemu ali njegovemu družinskemu članu. Vendar pa zakon v nadaljevanju v 2. točki tretjega odstavka določa, da se za boniteto ne štejejo plačila delodajalca za dopolnilno izobraževanje in usposabljanje delojemalcev, ki je v zvezi s poslovanjem delodajalca in zaposlitvijo delojemalca. Pri presoji, ali se je delavec udeležil izobraževanja v zvezi z zaposlitvijo oz. ali je izobraževanje povezano s poslovanjem družbe, je treba upoštevati določila 172. in 173. člena Zakona o delovnih razmerjih (Uradni list RS, št. 42/2002 s spremembami in dopolnitvami, v nadaljevanju ZDR). V skladu s 172. členom ZDR ima delavec pravico in dolžnost do stalnega izobraževanja, izpopolnjevanja in usposabljanja v skladu s potrebami delovnega procesa, z namenom ohranitve oziroma širitve sposobnosti za delo na delovnem mestu ter ohranitve zaposlitve. Delodajalec pa je dolžan zagotoviti izobraževanje, izpopolnjevanje in usposabljanje delavcev, če tako zahtevajo potrebe delovnega procesa ali če se je z izobraževanjem, izpopolnjevanjem ali usposabljanjem možno izogniti odpovedi pogodbe o zaposlitvi iz razloga nesposobnosti ali poslovnega razloga. V skladu s potrebami izobraževanja, izpopolnjevanja in usposabljanja delavcev ima delodajalec pravico delavca napotiti na izobraževanje, izpopolnjevanje in usposabljanje, delavec pa ima pravico, da kandidira sam. Trajanje in potek izobraževanja ter pravice pogodbenih strank med izobraževanjem in po njem se določijo s pogodbo o izobraževanju oziroma s kolektivno pogodbo. S tovrstno pogodbo se uredijo tudi vse sankcije, ki sledijo ob morebitnem neizpolnjevanju obveznosti oz. dopustne okoliščine, ki jih jasno opredelita pogodbeni stranki.

Medsebojne pravice in obveznosti delavcev in delodajalcev v zvezi z izobraževanjem, izpopolnjevanjem in usposabljanjem so tako določene v kolektivnih pogodbah dejavnosti oziroma v splošnih aktih delodajalca, zato se presoja, ali je izpolnjen pogoj za vključevanje plačil stroškov izobraževanja v davčno osnovo, opravi po navedenih aktih.

S spremembo 2. točke tretjega odstavka 39. člena ZDoh-2-NPB24, ki velja od 1. 1. 2017 dalje, se prav tako za boniteto ne štejejo **izobraževanja in usposabljanja, ki jih delodajalec zagotovi zaposlenim v okviru izvajanja**



**promocije zdravja na delovnem mestu** v skladu z zakonom, ki ureja varnost in zdravje pri delu.

Za pravilno davčno presojo je treba proučiti okoliščine, v katerih se opravi dogodek. Vzemimo primer, da se družba ukvarja z računovodskimi storitvami in svojega zaposlenega napoti na izobraževanje na temo gradbene mehanizacije pri izdelavi viaduktov. V primeru inšpekcijskega nadzora davčni organ ugotovi, da računovodja za opravljanje svojega poklica ne potrebuje tovrstnega izobraževanja in izloči davčno priznane odhodke iz tega naslova, zaposlenemu pa ustrezno obračuna dohodnino. Res, da gre za poseben primer, vendar je v praksi veliko primerov, ko družbe težko upravičijo in dokažejo, da je izobraževanje povezano s poslovanjem družbe. To pomeni, da družba ne more zagotoviti ustrezne dokumentacije, s katero bi dokazala, da se je delavec dejansko udeležil izobraževanja in da je le-to povezano s poslovanjem družbe (primeroma pogodba o izobraževanju, gradivo z izobraževanja, urnik predavanj oz. seminarja ipd.).

Ene izmed oblik izobraževanja so tudi **razni tečaji**. Čeprav ima družba kvalificiran kader za izvajanje storitve, za katero je registrirana, se lahko pojavi potreba po specifičnem znanju. Če vzamemo primer, da je družba pridobila pomemben posel v Franciji, ki zahteva večje število sodelavcev pri izpeljavi projekta, vendar sta v družbi samo dva zaposlena, ki obvladata francoski jezik. Zaradi roka izvedbe projekta in zahtevnosti družba oceni, da potrebuje najmanj pet zaposlenih z ustreznim znanjem francoskega jezika. V okviru delovnega procesa družba trem zaposlenim plača tečaj francoskega jezika, ki je nujno potreben za kakovostno in strokovno opravljen projekt. Tudi v tem primeru delodajalec in delavec uredita medsebojne obveznosti in pravice s pogodbo o izobraževanju. Med dopolnilno izobraževanje in usposabljanje delavcev štejemo tudi krajše tečaje, ki so povezani s poslovanjem družbe in se v tem primeru ne štejejo za boniteto.

Zavedati se je treba, da se pri uresničevanju pravice in dolžnosti delavca do izobraževanja v skladu z omenjeno določbo ZDR upoštevajo potrebe in interesi tako delodajalca kot tudi delavca, vendar oboje le v obsegu, ki se prekriva z interesi in potrebami delovnega procesa. Pomeni, da morajo interesi zaposlenega po izobraževanju izhajati iz delovnih potreb in ne zasebnih. Medsebojne pravice in obveznosti delavcev in delodajalcev v zvezi z izobraževanjem, izpopolnjevanjem in usposabljanjem se določijo s pogodbo o izobraževanju, pri presoji, ali je izpolnjen pogoj za vključevanje plačil stroškov za izobraževanje v davčno osnovo, pa je treba poleg te pogodbe upoštevati tudi določila kolektivnih pogodb, pogodbe o zaposlitvi in tudi drugih splošnih aktov delodajalca (npr. akt o sistematizaciji delovnih mest, opis dela delovnih mest, kadrovski načrt, morebitni poslovni načrt o razširitvi dejavnosti v novo področje).

Na splošno lahko zaključimo, da je treba pri plačilih izobraževanj, tečajev, šolnin, usposabljanj za davčne namene ugotoviti osnovni in prvotni interes, ga utemeljeno dokazati ter prejem ugodnosti presojati na tej podlagi. Ne glede na to pa lahko

družba z internimi odločitvami ta plačila opredeli kot posebno ugodnost – boniteto in jo vključi v obračun osebnega dohodka.

## **12. Daljše izobraževanje ali usposabljanje in povračila stroškov (prevoz, prenočišče)**

Kot že navedeno pod prejšnjo točko, je treba presojati vse okoliščine primera. Na splošno in na kratko lahko rečemo, da plačilo šolnine zaposlenemu ni boniteta, če se zaposleni šola in usposablja v zvezi z opravljanjem del in nalog, ki so v sklopu njegovega delovnega mesta in pogodbo o zaposlitvi, in je seveda opravljanje tega dela povezano s pridobivanjem prihodka v družbi, v kateri ima zaposleni sklenjeno pogodbo o zaposlitvi.

Z vidika delojemalca se povračila stroškov (prevoza, prenočišča, prehrane), ki so povezana z izobraževanjem v zvezi s poslovanjem delodajalca, obravnavajo kot **povračila stroškov službene poti**. Če navedena povračila stroškov zagotavlja druga družba (npr. organizator izobraževanje) in je to opredeljeno v pogodbi o medsebojnem sodelovanju med to družbo in delodajalcem osebe, ki je napotena na izobraževanje (delodajalcem), se davčno obravnavajo v skladu s 4. točko prvega odstavka 44. člena ZDoh-2-NPB24, ki določa, da se v davčno osnovo dohodka iz delovnega razmerja ne všteta povračila stroškov v zvezi s službenim potovanjem pod pogoji in do višin, ki so določeni z Uredbo o davčni obravnavi povračil stroškov in drugih dohodkov iz delovnega razmerja – »davčna uredba«. Navedeno velja zgolj v primeru, če se delojemalec izobraževanja udeleži **po nalogu svojega delodajalca** in ne zgolj na neposredno vabilo organizatorja.

Glede samega povračila stroškov za izobraževanje ob delu, ki ga delodajalec namenja za svojega delojemalca, pa je treba upoštevati še naslednje:

V skladu z navedenimi določbami za boniteto veljajo plačila delodajalca za izobraževanje delojemalca, ki ni v zvezi s poslovanjem delodajalca oziroma ni v skladu s potrebami delovnega procesa in ni opravljeno zaradi ohranitve oziroma širitve sposobnosti za delo na delovnem mestu in ohranitve zaposlitve. V skladu s prvim odstavkom 172. člena Zakona o delovnih razmerjih – ZDR (Uradni list RS, št. 42/02), je tovrstno izobraževanje opredeljeno kot pravica in dolžnost delavca.

Pri uresničevanju pravice in dolžnosti delavca do izobraževanja se v skladu z omenjeno določbo ZDR upoštevajo interesi in potrebe tako delodajalca kot delavca, vendar oboje le v obsegu, ki se prekriva z interesi in potrebami delovnega procesa. Delodajalčevi interesi so tako lahko utemeljeni le z interesi, potrebami in zahtevami delovnega procesa, ne pa na primer z delavčevimi osebnostnimi lastnostmi. Izobraževanje, ki izhaja iz potreb delovnega procesa, mora biti namenjeno tudi upoštevanju delavčevih interesov, vendar le v tistem obsegu, ki se prekriva z interesi delovnega procesa. Pomemben je zlasti interes delavca: da ohrani splošne in posebne pogoje za usposobljenost za delovno mesto, da doseže

pogoje za napredovanje na delovnem mestu, da se usposobi in izobrazi za drugo delo, če je to pogoj za ohranitev zaposlitve pri delodajalcu, da pridobi znanje in zmožnosti za širši poklicni in karierni razvoj. Če je bil pri izobraževanju upoštevan delavčev interes, da pridobi poglobljeno znanje z nekega področja, je pomembno, da se ta interes prekriva z interesi in potrebami delovnega procesa.

Medsebojne pravice in obveznosti delavcev in delodajalcev v zvezi z izobraževanjem, izpopolnjevanjem in usposabljanjem se določijo s pogodbo o izobraževanju, pri presoji, ali je izpolnjen pogoj za vključevanje plačil stroškov za izobraževanje v davčno osnovo, pa je poleg te pogodbe treba upoštevati tudi določila kolektivnih pogodb, pogodbe o zaposlitvi in tudi drugih splošnih aktov delodajalca (npr. akt o sistemizaciji delovnih mest, opis dela delovnih mest, kadrovski načrt, morebitni poslovni načrt o razširitvi dejavnosti v novo področje ipd.).

Določba tretjega odstavka 12. člena Zakona o davku od dohodkov pravnih oseb – ZDDPO-1-NPB14, določa, da se za ugotavljanje dobička priznajo prihodki in odhodki, ugotovljeni v izkazu poslovnega izida oziroma v letnem poročilu, ki ustreza izkazu poslovnega izida in prikazuje prihodke, odhodke in izid, na podlagi zakona in v skladu z njim uvedenih računovodskih standardov.

Slovenski računovodski standardi – SRS (Uradni list RS, št. 118/05), konkretno SRS 15 (2006), ki obravnava stroške dela in stroške povračil zaposlencem, v točki 15.26 določa, da se šolnine in štipendije, ki so v neposredni zvezi s poslovanjem podjetja, obravnavajo kot stroški storitev. SRS 14 (2006), ki obravnava stroške materiala in storitev, pa v točki 14.10 določa, da se storitve priznavajo na podlagi listin (npr. internih aktov podjetja – pravilnik o štipendiranju, kadrovski načrt, sistemizacija delovnih mest ...), ki dokazujejo, da so storitve praviloma povezane z nastalimi gospodarskimi koristmi.

Navedeno pomeni, da je treba **odhodke za štipendije in šolnine** (v konkretnem primeru povračilo stroškov za izobraževanje ob delu) presojati s stališča obligacijskega razmerja med štipenditorjem in štipendistom, ki nastane na podlagi internih aktov podjetja in v skladu z njimi, s kadrovskim načrtom in predvsem z dejanskimi potrebami po kadrih, ki jih gospodarski subjekt mora imeti za opravljanje dejavnosti oziroma pridobivanje prihodkov.

Za ugotavljanje dobička se priznajo odhodki, potrebni za pridobitev prihodkov, obdavčenih po ZDDPO-2-NPB14. Določba drugega odstavka 29. člena ZDDPO-2-NPB14 določa, da so odhodki, ki niso potrebni za pridobitev prihodkov, odhodki, za katere glede na dejstva in okoliščine izhaja, da:

1. niso neposredni pogoj za opravljanje dejavnosti in niso posledica opravljanja dejavnosti,
2. imajo značaj zasebnosti,
3. niso v skladu z običajno poslovno prakso.

Odhodek za povračilo stroškov za izobraževanje ob delu ni odhodek, ki je neposredni pogoj za opravljanje dejavnosti, in ni posledica opravljanja dejavnosti.

Samo kadar interni akti podjetja (kadrovski načrt, sistemizacija delovnih mest ...) in predvsem dejanske potrebe gospodarskega subjekta (ta v svojih aktih predvidi potrebe po kadrih in objavi razpis za štipendiranje) zahtevajo kader z dodatno izobrazbo in je to šolanje in štipendiranje na takšni smeri, ki je v neposredni zvezi z dejavnostjo štipenditorja, hkrati pa prinaša gospodarske koristi, se takšni odhodki lahko priznajo kot odhodki, potrebni za pridobitev prihodkov. Odgovornost za dokazovanje potrebnosti tovrstnih odhodkov pri ugotavljanju dobička je vedno na strani delodajalca oziroma (v konkretnem primeru) štipenditorja.

### **13. DRUGI DOHODKI – DAVČNA OBRAVNAVA ŠTIPENDIJ (pogosta vprašanja in odgovori), 2. dopolnjena izdaja**

#### **Vprašanje 1: Katere štipendije oziroma dohodki v zvezi z izobraževanjem so oproščeni plačila dohodnine?**

Štipendije so kot dopolnilni prejemek namenjene kritju stroškov v zvezi z izobraževanjem. Zakon o štipendiranju v 8. členu določa dodeljevanje nekaterih vrst štipendij, med njimi so državne štipendije, štipendije za deficitarne poklice in Zoisove štipendije. Ali so te štipendije v celoti oproščene plačila dohodnine? Kateri dohodki v zvezi z izobraževanjem so še oproščeni plačila dohodnine?

Odgovor:

Pogoje za oprostitev plačila dohodnine od štipendij in drugih prejemkov učencev, dijakov in študentov določa 1. točka 25. člena Zakona o dohodnini – ZDoh-2, in sicer morajo biti pri oprostitvi plačila dohodnine izpolnjeni vsi od navedenih pogojev:

- prejemnik mora biti oseba, ki je vpisana kot učenec, dijak ali študent za polni učni ali študijski čas,
- gre za prejemke v zvezi z izobraževanjem ali usposabljanjem na podlagi posebnih predpisov,
- izplačilo je izvršeno iz proračuna oziroma sklada, ki je financiran iz proračuna (razen kadrovskih štipendij), ali od prejemkov, ki jih financira tuja država ali mednarodna organizacija oziroma izobraževalna, kulturna ali znanstvenoraziskovalna ustanova,
- ne gre za prejemke, ki predstavljajo nadomestilo za izgubljeni dohodek ali so prejeti v zvezi z opravljanjem dela ali storitev.

Od štipendij (državne štipendije, štipendije za deficitarne poklice, Zoisove štipendije), ki so podeljene v skladu z Zakonom o štipendiranju – ZŠtip-1, in so izpolnjeni pogoji iz 1. točke 25. člena ZDoh-2, se torej dohodnina ne plača.

Kadrovske in druge štipendije pa v osnovi sodijo med obdavčljive dohodke, in sicer med druge dohodke po Zakonu o dohodnini, vendar se pod določenimi pogoji do

določenega zneska ne všttevajo v davčno osnovo (podrobnejša pojasnila o obdavčitvah oziroma oprostitvah plačila dohodnine iz naslova kadrovskih štipendij so v odgovoru na 2. in 4. vprašanje).

V skladu z 2. točko 25. člena ZDoh-2 se dohodnina tudi ne plača od prejemkov, izplačanih za kritje šolnine in stroškov prevoza ter bivanja, ob izpolnitvi naslednjih pogojev:

- da jih prejme oseba, ki je vpisana kot učenec, dijak ali študent za polni učni ali študijski čas in
- da jih izplača ustanova, ustanovljena z namenom štipendiranja, ki ni povezana oseba ali sedanji, prejšnji ali bodoči delodajalec prejemnika ali oseba, ki je povezana s prejemnikom.

V 3. točki 25. člena ZDoh-2 je določeno, da se dohodnina ne plača od prejemkov v obliki regresiranja oziroma subvencioniranja študentske prehrane, mesečnih vozovnic za prevoz učencev, dijakov in študentov, ki se šolajo zunaj kraja bivanja, varstva in vzgoje v vrtcih in drugih podobnih pomoči, ki se v skladu z določenimi zakoni financirajo iz proračuna države ali samoupravne lokalne skupnosti.

## **Vprašanje 2: Kako je z obdavčitvijo kadrovskih in drugih štipendij ter povračili drugih stroškov za študij?**

Ali lahko dajalec kadrovske štipendije izplača neobdavčeno dijaku oziroma študentu poleg štipendije tudi potne stroške, prehrano in nastanitev v dijaškem ali študentskem domu oziroma drugem nastanitvenem centru?

Odgovor:

Po Zakonu o dohodnini – ZDoh-2, so obdavčeni vsi dohodki, razen tistih, ki so v zakonu izrecno navedeni kot neobdavčeni oziroma oproščeni plačila dohodnine. Med druge dohodke, ki so podvrženi obdavčitvi z dohodnino, so v tretjem odstavku 105. člena ZDoh-2 navedene tudi kadrovske in druge štipendije. V 106. členu ZDoh-2 pa je določeno, do katere višine se kadrovske in druge štipendije ne všttevajo v davčno osnovo. Kot del štipendije se štejejo tudi vsa povračila stroškov, ki so povezana s študijem (nastanitev, prehrana, prevoz ...). Zakon o štipendiranju – ZŠtip-1, namreč določa, da so štipendije, ki se dodeljujejo za izobraževanje na izobraževalni ustanovi po izobraževalnem programu, namenjene za delno kritje stroškov v zvezi z izobraževanjem. 3. člen ZŠtip-1 opredeljuje določene pojme. Tako je za življenjske stroške navedeno, da so to stroški nastanitve, prehrane oziroma drugi z izobraževanjem povezani stroški in po določilih tega zakona predstavljajo del štipendije.

V 106. členu ZDoh-2 je določeno, da se v davčno osnovo od drugih dohodkov ne vštteva znesek kadrovske ali druge štipendije, izplačane za mesečno obdobje, osebi, ki je vpisana kot učenec, dijak ali študent za polni učni ali študijski čas:

- za študij v Sloveniji do višine minimalne plače,
- za študij v tujini do višine minimalne plače, povečane za 60 %.

Pri določitvi minimalne plače se upošteva minimalna plača, kot je določena z Zakonom o minimalni plači – ZMinP.

Če je izplačana štipendija (vključno z vsemi povračili stroškov, ki so povezani s študijem) za študij v Sloveniji višja od minimalne plače oziroma za študij v tujini višja od minimalne plače, povečane za 60 %, se znesek, ki presega tako določeno višino, vsteva v davčno osnovo štipendista in se obdavči kot drugi dohodek.

**Vprašanje 3: Kako je z obdavčitvijo povračil stroškov za namene dodatnega izobraževanja oziroma usposabljanja štipendista za potrebe delovnega procesa?**

Delodajalec želi štipendista že pred samo zaposlitvijo čim bolje pripraviti za izvajanje nalog za delovno mesto, na katerem bo delal. V ta namen mu namerava poleg štipendije kriti tudi stroške dodatnega izobraževanja na usposabljanjih oz. tečajih (npr. pridobivanja specialnih znanj za potrebe delovnega procesa, učenje tujega jezika), ki se jih sicer udeležujejo tudi drugi zaposleni. Ali so v tem primeru nadomestila stroškov za tovrstno usposabljanje oproščena plačila dohodnine?

Odgovor

V 106. členu Zakona o dohodnini – ZDoh-2, je tudi navedeno, da se pri izplačilu prejemkov v zvezi z izobraževanjem in usposabljanjem smiselno upoštevajo določbe 2. točke tretjega odstavka 39. člena (za boniteto se ne štejejo plačila delodajalca za dopolnilno izobraževanje in usposabljanje delojemalcev, ki je v zvezi s poslovanjem delodajalca) ter 3. in 4. točke prvega odstavka 44. člena tega zakona (v davčno osnovo se ne všttevajo povračila stroškov v zvezi z delom in službenimi potovanji pod pogoji in do višin, ki jih določi vlada).

Navedeno določilo velja v primeru, ko štipenditor kot bodoči delodajalec zagotovi štipendistu tudi dodatno oziroma dopolnilno izobraževanje ali usposabljanje, ki je v zvezi s poslovanjem delodajalca (npr. dodaten tečaj učenja tujega jezika, specifična strokovna izobraževanja oziroma usposabljanja, ki jih delodajalec zagotovi tudi svojim zaposlenim). V interesu delodajalca je namreč, da štipendist kot bodoči zaposleni, poleg znanj iz rednega izobraževanja pridobi tudi določena dodatna, specifična znanja, potrebna za učinkovito izvajanje nalog na bodočem delovnem mestu.

V tem primeru se plačila za dodatno izobraževanje in usposabljanje štipendista (npr. plačilo tečaja) ne štejejo za druge dogodke po Zakonu o dohodnini; povračila stroškov, ki nastanejo v zvezi z napotitvijo štipendista na tako izobraževanje oziroma usposabljanje (npr. stroški prenočišča, prevoza ...), pa se ne všttevajo v

davčno osnovo pod pogoji in do višin, kot je določeno z uredbo vlade – Uredba o davčni obravnavi povračil stroškov in drugih dohodkov iz delovnega razmerja.

**Vprašanje 4: Kolikšna je stopnja dohodnine in kako se plačuje akontacija dohodnine iz naslova prejetih kadrovskih štipendij?  
Znesek kadrovske štipendije, ki presega minimalno plačo, je podvržen obdavčenju po Zakonu o dohodnini. Kolikšna je stopnja dohodnine in kako se plačuje akontacija dohodnine?**

Odgovor

V prvem odstavku 108. člena Zakona o dohodnini – ZDoh-2 je določeno, da je davčna osnova za druge dohodke, doseženi dohodek, če ni s tem zakonom za posamezno vrsto dohodka določeno drugače.

V 5. točki tretjega odstavka 105. člena ZDoh-2 je navedeno, da drugi dohodki vključujejo kadrovske in druge štipendije. V 106. členu tega zakona pa je določeno, da se v davčno osnovo od drugih dohodkov ne všteva kadrovska štipendija ali druga štipendija, izplačana za mesečno obdobje, osebi, ki je vpisana kot učenec, dijak ali študent za polni učni ali študijski čas, do višine minimalne plače za študij v Sloveniji oziroma do višine minimalne plače, povečane za 60 %, za študij v tujini. **Kadar navedeni pogoji niso kumulativno izpolnjeni, se taka štipendija v celoti šteje za drugi dohodek.** Če pa so navedeni pogoji iz 106. člena ZDoh-2 izpolnjeni, se kadrovska oziroma druga štipendija (vključno z vsemi povračili stroškov študija: nastanitev, prehrana, prevoz ...) v znesku, ki presega znesek minimalne plače (oziroma minimalne plače, povečane za 60 %, za študij v tujini) všteva v davčno osnovo in se obdavči kot drugi dohodek.

Akontacija dohodnine od drugih dohodkov se skladno s prvim odstavkom 131. člena ZDoh-2 praviloma izračuna in plača po stopnji 25 % od davčne osnove.

Po določbi drugega odstavka 131. člena ZDoh-2 se zavezanec lahko odloči, da se akontacija dohodnine od drugega dohodka, ki ga prejema redno za mesečno obdobje, izračuna tako, da se za posamezni dohodek uporabijo stopnje dohodnine in lestvica iz 122. člena ZDoh-2, preračunana na eno dvanajstino leta, in se upošteva ena dvanajstina zneska olajšave iz 111. člena, prvega in drugega odstavka 112. člena in iz 114. člena ZDoh-2. Pogoj za uporabo tovrstnega izračuna je, da zavezanec ne prejema drugega dohodka, od katerega se akontacija dohodnine izračunava na navedeni način. Za takšen način izračuna akontacije dohodnine se odloči zavezanec sam, o čemer mora obvestiti davčni organ in izplačevalca dohodka.

## **14. Službene uniforme in delovne obleke**

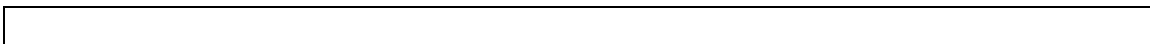
Uniforme, ki so nujne in potrebne za delo in jih mora v skladu s posebnimi predpisi zagotoviti delodajalec, se **ne** štejejo za drug prejemek iz delovnega razmerja, od katerega bi se po prvem odstavku 144. člena ZPIZ-2 obračunali in plačali prispevki. Osebna zaščitna delovna sredstva, ki so določena s posebnimi predpisi, so sredstva, ki so potrebna in nujna za delo (enako, kot so tudi delovna sredstva primeroma stroj, računalnik, telefon ...). Ta sredstva mora po posebnih predpisih zagotoviti delodajalec, da zaposleni lahko opravlja svoje delo.

ZDoh-2-NPB24 v 44. členu določa, da se v davčno osnovo dohodka iz delovnega razmerja ne všteva vrednost uniform in osebnih zaščitnih delovnih sredstev, vključno s stroški za njihovo vzdrževanje, pod pogojem, da so določene s posebnimi predpisi.

Glede na navedeno tako ne gre za boniteto, če je uporaba službenih oblek urejena z notranjim predpisom oz. pravilnikom družbe. V katerih primerih pa lahko govorimo o službenih oblekah ter uniformah in ne o zasebnih nakupih dragih oblek, ki jih oblečemo za poslovne sestanke? Na določenih delovnih mestih so službene uniforme nujne, kot npr. policist, vojak, pilot ... V nekaterih družbah pa obstaja kodeks oblačenja, ki velja za vse zaposlene in je praviloma urejen z internim aktom.

Na kakšen način je treba zadostiti zakonskim določilom, da se znesek nakupa delovne obleke ne šteje v davčno osnovo dohodka iz delovnega razmerja delojemalca in hkrati za družbo predstavlja davčno priznan odhodek, je treba presojati za vsak primer posebej. Z vidika DDPO je treba upoštevati 29. člen, ki določa, da so davčno priznani tisti odhodki, ki so potrebni za pridobivanje prihodkov. Ali se bo nakup delovne obleke štel kot potreben strošek pri poslovanju družbe, je v največji meri odvisno od dejavnosti, za katero je družba registrirana. **V skladu z ZDoh-2-NPB24 velja, da se uniforme in zaščitna delovna sredstva, vključno s sredstvi za vzdrževanje, ne vštevajo v davčno osnovo dohodka iz delovnega razmerja.** Vendar se postavi vprašanje, kaj se šteje za uniformo. **Pojem uniforma** je praviloma določena z zakoni in/ali predpisi samo pri nekaterih poklicih. Pri uniformi gre za standardizirano obleko, značilno za določen poklic, ki se nosi v času opravljanja poklica. Uniforma se zaradi svojih značilnosti (standardizacija in posebne oznake) uporablja za službene namene. Ob izpolnjevanju navedenih pogojev gre za sredstva za delo, ki niso namenjena zasebni, temveč službeni rabi, zato se ne štejejo za drug prejemek na podlagi delovnega razmerja. Presoja se opravlja na podlagi okoliščin in dejstev posameznega primera.

V primeru uporabe **zaščitnih delovnih oblek na delovnem mestu** je treba upoštevati določila Zakona o varnosti in zdravju pri delu (Uradni list RS, št. 43/2011, v nadaljevanju ZVZD-1).





12. člen  
(dolžnosti delavcev)

- (1) Delavec mora spoštovati in izvajati ukrepe za zagotavljanje varnosti in zdravja pri delu.
- (2) Delavec mora opravljati delo s tolikšno pazljivostjo, da varuje svoje življenje in zdravje ter življenje in zdravje drugih oseb.
- (3) Delavec mora uporabljati sredstva za delo, varnostne naprave in osebno varovalno opremo v skladu z njihovim namenom in navodili delodajalca, pazljivo ravnati z njimi in skrbeti, da so v brezhibnem stanju.

Tretji odstavek 12. člena ZVZD-1 določa, da mora delavec uporabljati varnostne naprave ter sredstva in osebno varovalno opremo pri delu v skladu z njihovim namenom in navodili delodajalca, pazljivo ravnati z njimi in skrbeti, da so v brezhibnem stanju. Delavec mora uporabljati **osebno varovalno opremo** pri delu v skladu z njihovim namenom, ki ga natančneje določa 15. člen ZVZD-1. V povezavi z navedenim pa je treba upoštevati tudi 14. člen omenjenega zakona, ki določa, da zagotavljanje varnosti in zdravja pri delu ne sme delavcu povzročiti finančnih obveznosti. **Uniforme in osebna zaščitna delovna sredstva, ki so nujna za delo, tudi niso predmet obdavčitve dohodkov fizičnih oseb po [ZDoh-2-NPB24](#) in se ne štejejo za prejemke iz delovnega razmerja, od katerih bi se plačevali obvezni prispevki.**

Glede na vse povedano lahko zaključimo, da v primeru, ko je zagotovitev službene obleke nujna in obvezna po katerem od predpisov Republike Slovenije, taka zagotovitev obleke ne more predstavljati bonitete za zaposlenega. Če je družba v dilemi, ali se delovna obleka šteje za uniformo ali ne, predlagam, da družba pripravi in sprejme interni akt, iz katerega bo jasno razvidno, kdo je upravičen do uniforme, ter vodi ustrezne evidence o nakupih uniform.

V primeru **nakupov oblek, ki jih nosimo na poslovnih sestankih**, pa velja, da če obleko zagotovi delodajalec svojemu zaposlenemu, ne glede na to, v kakšnem delovnem razmerju sta (med njima je sklenjena pogodba o zaposlitvi, poslovodna pogodba ...), se šteje v skladu z ZDoh-2 za ugodnost v naravi **in se obravnava kot boniteta**. Glede na to, da noben zakonski ali podzakonski akt ne ureja višine, do katere je mogoče upravičiti nakup poslovnih oblek, je treba za davčne namene na podlagi prvega odstavka 43. člena ZDoh-2-NPB24 upoštevati dejansko vrednost obleke. Na podlagi dejanske vrednosti se ob vsakem nakupu poslovne obleke ugotovi boniteta, ki se obračuna preko dohodka za opravljeno delo. To pomeni, da se boniteta upošteva pri obračunu plače zaposlenega. Delodajalec je tako dolžan od bonitete plačati prispevke za socialno varnost in akontacijo dohodnine. Vrednost bonitete znaša bruto znesek na računu skupaj z DDV.

Ker se v skladu s 43. členom ZDoh-2-NPB24 vrednost bonitete določa na podlagi primerljive tržne cene, če pa slednje ni moč ugotoviti, pa na podlagi stroška, ki je nastal pri delodajalcu v zvezi z zagotavljanjem bonitete, je vrednost prejete ugodnosti (bonitete) enaka znesku na prejetem računu z vključenim DDV. Vendar se v skladu s tretjim odstavkom 35. člena ZDDPO-2-NPB14 strošek nakupa poslovne obleke obravnava kot davčno priznan odhodek, ne glede na to, da gre za strošek, ki se nanaša na zasebno življenje zaposlenega, ker je strošek obdavčen po zakonu, ki ureja dohodnino.

## **15. Letovanja, jadranja, raftingi, izleti in podobno**

Družba bo lahko omenjene aktivnosti, ki jih bo organizirala in plačala za svoje zaposlene vključila med davčno priznane stroške, ob čemer ne bo obračunala bonitete le, če bo dokazala, da je bila izvedena aktivnost poslovno potrebna. Za davčno priznane odhodke je nujna povezava poslovnega dogodka z aktivnostjo in hkrati za zaposlene ne predstavlja stroška v zasebne namene, temveč službeno pot. Zaradi tega dejstva so zaposleni upravičeni do povračil stroškov, ki jim nastanejo na taki poti, torej tudi dnevnic, če potovanje traja daljši čas.

V primeru inšpekcijskega nadzora bo davčni organ natančno preveril vse okoliščine takega dogodka, ne samo prejetih računov v družbi, povezanih s potovanjem (letalske vozovnice, računi hotelov, računi za hrano in pijačo, vstopnine ...), temveč tudi prejetih računov pri družbi, ki je te račune izdala. Če bo davčni organ ugotovil neskladja izvedenih aktivnosti, ali nepotrebno samega poslovnega dogodka, naravo zasebnosti, pomanjkljivo dokumentacijo ..., bo omenjeno potovanje opredelil kot prejem ugodnosti za vse vključene ter s tem obveznost obračuna bonitete. Na strani družbe pa bodo izločeni tisti davčno priznani odhodki, ki ne predstavljajo odhodkov, ki so nujni za pridobivanje prihodkov. Iz tega naslova bo družba dolžna povečati davčno osnovo. Če pa bo obračunana boniteta, lahko družba te stroške vključi med davčno priznane odhodke.

Pri davčni obravnavi tovrstnih dogodkov, ki imajo poslovno naravo, pa lahko ima dogodek tudi reprezentančno naravo. V tem primeru je nujno treba zadostiti določenim pogojem, in sicer, da je prvotni namen dogodka pogostitev in stik s poslovnimi partnerji in ne z zaposlenimi. S tem ni mišljeno, da so udeleženci izključno poslovni partnerji, temveč da dogodku prisostvujejo tako zaposleni kot tudi poslovni partnerji. Reprezentančni dogodek je namreč lahko izključno dogodek, ki ima naravo izvajanja in gojenja odnosov s poslovnimi partnerji, torej s tistimi subjekti, s katerimi ima družba sklenjene neke pogodbe o sodelovanju ali izvedbi storitev, dobavi blaga, pri njih pa dosega neke obdavčljive prihodke. Pogostitev poslovnih partnerjev, s katerimi družba nima realizacije, je lahko davčno sporna, inšpektor pa takega odhodka najverjetneje ne bo priznal kot odhodek reprezentance.

## 16. Reprezentanca, darila in pogostitve za poslovne partnerje

Več o tem je napisano v priročniku ..5 najbolj problematičnih izplačil 2021/2022. Na splošno pa velja, da če gre za poslovno kosilo, na katerem sta poslovna partnerja primarno z namenom izvajanja poslovne aktivnosti in ne iz osebnih razlogov, se ne pri enem ne pri drugem ne ugotavljajo osebne koristi oziroma prejemajo ugodnosti iz tega naslova. S stroški pogostitve razumemo vse oblike pogostitev poslovnih partnerjev. Najpogosteje so to stroški poslovnih kosil in večerij v restavracijah, pa tudi na primer stroški pogostitev pri davčnem zavezancu ob obisku poslovnih partnerjev. Za razliko od poslovnega kosila pa se poslovna darila nad določeno vrednostjo vštevajo med obdavčljive dohodke, in sicer kot drugi dohodek po 105. členu Zakona o dohodnini (ZDOH-2-NPB24).

### 105. člen

#### (opredelitev drugih dohodkov)

(neuradno prečiščeno besedilo)

- (1)** Drugi dohodki so vsi dohodki, ki se v skladu s tem zakonom ne štejejo za dohodke fizične osebe iz [1. do 5. točke 18. člena tega zakona](#).
- (2)** Za druge dohodke po tem zakonu se ne štejejo dohodki iz [19. do vključno 32. člena tega zakona](#) in dohodki, ki so v skladu s tem zakonom oproščeni plačila dohodnine ali se ne vštevajo v davčno osnovo.
- (3)** Drugi dohodki vključujejo:
1. nagrade;
  2. darila;
  3. dobitke v nagradnih igrah;
  4. priznavalnine po Zakonu o republiških priznavalninah in Zakonu o uresničevanju javnega interesa na področju kulture;
  5. kadrovske in druge štipendije;
  6. družinske invalidnine in družinski dodatek po Zakonu o vojnih invalidih;
  7. nadomestila, prejeta v zvezi z ustanovitvijo ali obremenitvijo pravice in drugi dohodki, doseženi s prenosom oziroma odstopom pravice na premoženju, ki je prenosljiva in katere vrednost je mogoče izraziti v denarju;
  8. aro, ki jo je prejel zavezanec ob sklenitvi pogodbe in ki je ne vrne stranki, ki ni izpolnila pogodbe, razen are, ki jo zavezanec zadrži v zvezi z opravljanjem dejavnosti, kot je določena v [46. členu tega zakona](#);

**9.** izplačila odkupne vrednosti v skladu z Zakonom o pokojninskem in invalidskem zavarovanju in Zakonom o prvem pokojninskem skladu Republike Slovenije in preoblikovanju pooblaščenih investicijskih družb;

**10.** vsako nadomestilo, ki ga imetnik deleža prejme na podlagi lastniškega deleža iz [90. člena tega zakona](#) v plačniku, ki ne predstavlja zmanjšanja njegovega lastniškega deleža; za nadomestilo se šteje vsak proizvod, storitev ali druga ugodnost, ki jo imetniku deleža ali njegovemu družinskemu članu, na podlagi lastniškega deleža, zagotovi plačnik ali povezana oseba (po tem zakonu ali zakonu, ki ureja davek od dohodkov pravnih oseb) plačnika, ki se ne šteje za dohodek po III.6. [2. poglavju tega zakona](#);

**11.** dohodek, ki se ne šteje za dohodek iz zaposlitve, za dohodek iz dejavnosti, za dohodek iz osnovne kmetijske in osnovne gozdarske dejavnosti, za dohodek iz oddajanja premoženja v najem in iz prenosa premoženjske pravice ter za dohodek iz kapitala in ni dohodek, ki se ne šteje za dohodek po tem zakonu oziroma ni dohodek, oproščen plačila dohodnine po tem zakonu.

**(4)** Ne glede na [prvi, drugi in tretji odstavek tega člena](#), se za drugi dohodek šteje tudi vsak dohodek, ki ga prejme prostovoljec od prostovoljske organizacije na podlagi ali v zvezi z opravljanjem prostovoljskega dela v skladu z zakonom, ki ureja prostovoljstvo.

## **17. Plačane (pre)nočitve poslovnim partnerjem**

Pogostokrat se zgodi, da družba krije stroške prenočevanja svojim poslovnim partnerjem in tudi zunanjim sodelavcem, ki ostanejo dlje časa prisotni v Sloveniji zaradi poslovnih obveznosti, vendar so za svoje delo plačani v državi delodajalki. Ne glede na majhnost Slovenije, obstajajo tudi primeri, ko posamezniki prenočijo v bližini družbe, kjer so dogovorjeni za poslovni sestanek, ki vključuje daljše sodelovanje in se jim iz stroškovnega in/ali časovnega razloga ne splača vrniti v domač kraj. V tem primeru krije družba stroške prenočevanja.

Tovrstni stroški so v skladu z ZDoh-2-NPB24 obdavčeni. Če gre zgolj za povračilo stroškov fizični osebi, ki ni v tej zvezi prejela nobenega honorarja, se prejemek obdavči kot drug dohodek v skladu s 105. členom ZDoh-2-NPB24. Družba je v tem primeru dolžna, ne glede na izvor (domača ali tuja fizična oseba), plačati davčni odtegljaj v višini 25 % od vrednosti prejemka (nastanitveni strošek), kot to določa 108. člen ZDoh-2-NPB24 ter izpolniti pripadajoči REK obrazec (REK 2).

## **18. Plačilo članarine zaposlenemu**

Plačilo članarine za zaposlenega delavca za njegovo članstvo v društvih, združenjih ipd. se davčno obravnava kot boniteta. Navedeno velja tudi v primerih, ko ima zaposleni na podlagi tega članstva popust pri izobraževanjih, ki se tičejo opravljanja njegovega dela. V primerih, ko je članstvo v posameznem združenju, zbornici ipd. pogoj, da lahko zaposleni opravlja svoje delo na delovnem mestu, se plačilo članarine ne šteje za boniteto zaposlenega. Če plačilo članarine oz. ugodnosti, ki jo ima zaposleni iz tega naslova, nima zasebnega značaja in pomeni zakonsko obveznost delodajalca ter je v povezavi s poslovanjem delodajalca ali pa gre za ugodnosti majhnih vrednosti, se plačilo članarine ne šteje za boniteto zaposlenega.

## **19. OBDAVČITEV Z AKONTACIJO DOHODNINE IN PRISPEVKI**

Bonitete, ki izhajajo iz delovnega razmerja, se davčno obravnavajo enako kot dohodki iz delovnega razmerja. Bonitete, ki izhajajo iz drugega pogodbenega razmerja (na primer iz podjemne pogodbe, avtorske pogodbe in podobno), pa se davčno obravnavajo enako kot dohodki iz drugega pogodbenega razmerja.

Če boniteto nudi oseba, ki je plačnik davka, izračun akontacije dohodnine in prispevkov opravi v obračunu davčnega odtegljaja (na REK-1 obrazcu, če se ugodnost nudi v okviru delovnega razmerja, ali REK-2 obrazcu, če se ugodnost nudi v okviru drugega pogodbenega razmerja).

### **IZRAČUN AKONTACIJE DOHODNINE PRI IZPLAČILU MATERIALNIH STROŠKOV NEPOKLICNIM FUNKCIONARJEM**

Pojasnilo DURS, št.: DT 4210-630/2013-2 01-610-05, 24. 1. 2013

V nadaljevanju je dano pojasnilo na vprašanje glede pravilne uporabe osnove, od katere se izračuna akontacija dohodnina pri izplačevanju materialnih stroškov (kilometrin, dnevnic, parkirnin ipd.), kadar jih občine izplačujejo nepoklicnim funkcionarjem – županom in podžupanom po obračunih iz potnih nalogov.

Vprašanje je, kateri izračun je pravilen: da se znesek materialnih stroškov pomnoži s koeficientom 1,29032 za preračun na bruto znesek, od katerega se nato odštejejo normirani stroški v višini 10 % bruto dohodka. Razlika je davčna osnova, od katere se izračuna akontacija dohodnine po 25-odstotni stopnji. V takem primeru upravičenec do materialnih stroškov prejme povračilo materialnih stroškov v višini, kot jih je imel na službeni poti, s tem da se od zneska materialnih stroškov odštejejo normirani stroški v višini 10 % dohodka. Razlika je davčna osnova, od katere se izračuna akontacija dohodnine po 25-odstotni stopnji, izplača pa se znesek zmanjšan za akontacijo dohodnine. V nadaljevanju pojasnjujemo naslednje.

Pri izplačevanju materialnih stroškov (kilometrin, dnevnic, parkirnin ipd.), ki jih občine izplačujejo nepoklicnim funkcionarjem – županom in podžupanom po obračunih iz potnih nalogov, ne gre za dohodek v naravi, zato se znesek materialnih stroškov v skladu z davčno zakonodajo ne poveča s koeficientom davčnega odtegljaja. Povračilo materialnih stroškov nepoklicnim županom oziroma podžupanom se šteje za dohodek iz drugega pogodbenega razmerja, pri katerem je davčna osnova vsak posamezni dohodek, zmanjšan za normirane stroške v višini 10 %. Iz navedenega sledi, da je pravilen izračun, naveden v drugi alineji. Zakon o dohodnini – ZDoh-2 (Uradni list RS, št. 13/11-UPB7, 24/12, 30/12, 40/12-ZUJF, 75/12 in 94/12), v svojih določbah vsebuje pravilo tako imenovanega brutenja le za dohodke dosežene v naravi, če so izpolnjeni določeni pogoji iz devetega odstavka 16. člena ZDoh-2. Ta določa, da se dohodek, prejet v naravi, poveča s koeficientom davčnega odtegljaja, če: 1. v skladu s tem zakonom in zakonom, ki ureja davčni postopek, obstaja obveznost obračuna, odtegnitve in plačila davčnega odtegljaja od tega dohodka, in 2. ni drugega dohodka zavezanca, prejetega v denarju pri izplačevalcu dohodka v naravi ali ta ni zadosten, da bi se od tega dohodka lahko odtegnil in plačal davčni odtegljaj od dohodka v naravi.

### **19.1. Davčni odtegljaj**

Izračun davčnega odtegljaja je odvisen od tega, na kakšni podlagi je prejemnik pridobil ugodnost (boniteto) – ali na podlagi zaposlitve ali pa na podlagi drugega pogodbenega razmerja. V primeru zaposlitve je nadalje pomembno ali je boniteta prejeta pri delodajalcu, pri katerem zavezanec za dohodnino prejema pretežni del dohodka iz zaposlitve ali ne.

1. Če zavezanec pri delodajalcu prejema pretežni del dohodka iz zaposlitve, se davčni odtegljaj od bonitete obračuna po dohodninski lestvici;

2. Če delodajalec ni glavni delodajalec zaposlenega, se akontacija dohodnine od bonitete izračuna po 25-odstotni stopnji od davčne osnove, brez upoštevanja olajšav.

Če je boniteta prejeta v zvezi z drugim pogodbenim razmerjem, je davčni odtegljaj vedno 25 %.

### **19.2. Pravilo brutenja**

V skladu z 9. odst. 16. člena ZDoh-2-NPB24 se dohodek, prejet v naravi, poveča s koeficientom davčnega odtegljaja, če pri izplačevalcu dohodka v naravi ni drugega dohodka zavezanca, prejetega v denarju ali ta ni zadosten, da bi se od tega dohodka lahko odtegnil in plačal davčni odtegljaj od dohodka v naravi.

Če prejemnik bonitete v naravi prejema na primer hkrati tudi plačo ali drug dohodek iz zaposlitve v denarju, se mu boniteta upošteva pri obračunu plače oziroma drugega dohodka iz zaposlitve in se obračunajo ustrezni davki in prispevki. Osnova je vrednost bonitete, ki ni povečana za davčni odtegljaj. Če pa prejemnik bonitete v naravi ne prejema dohodkov v denarju, se mora vrednost bonitete povečati za davčni odtegljaj.

## SODBE

### NAJBOLJ ZANIMIVE IN ZADNJE SODBEZ PODROČJA BONITET IN POTNIH STROŠKOV

SODBA št. 1:

REPUBLIKA SLOVENIJA UPRAVNO SODIŠČE  
Sodba Upr. sodišča, številka: IV U 161/2017-17  
Datum: 03.12.2019

#### **DVIGI DENARNIH SREDSTEV S TRR-ja DRUŽBE kot DRUG DOHODEK po ZDoh-2**

##### JEDRO:

Sodišče sledi ugotovitvam v davčnem postopku, da tožnik ni uspel dokazati trditev, da so bili sporni dvigi denarnih sredstev namenjeni za poslovanje te ali druge družbe. Iz izpodbijane odločbe je mogoče jasno in nedvoumno razbrati, zakaj je sporni znesek davčni organ obravnaval kot obdavčljiv dohodek tožnika, na kakšni podlagi je do slednje ugotovitve prišel, kako je presodil vse zbrane dokaze ter pravno podlago za obdavčitev spornega zneska.

##### IZREK:

- I. Tožba se zavrne.
- II. Vsaka stranka trpi svoje stroške postopka.
- III. Predmet spora:
  1. Finančna uprava Republike Slovenije (v nadaljevanju prvostopenjski davčni organ) je z izpodbijano odločbo A.A., v tem upravnem sporu tožniku, v ponovnem postopku odmere dohodnine za leto 2014 odmerila dohodnino v znesku 128.694,43 EUR. Razlika med odmerjeno dohodnino in med letom plačanimi akontacijami dohodnine v skupni višini 69.424,57 EUR, znaša 59.269,86 EUR. Po odpravljeni odmerni odločbi je bilo tožniku vrnjenih



- 1.173,50 EUR, zato mora tožnik po tej odločbi plačati 60.443,36 EUR v roku 30 dni od vročitve odločbe.
2. z obrazložitve izpodbijane odločbe izhaja, da je prvostopenjski davčni organ s predhodno odločbo tožniku že odmeril dohodnino za leto 2014, vendar je bila ta odločba s strani drugostopenjskega organa odpravljena in zadeva vrnjena prvostopenjskemu davčnemu organu v ponovni postopek z napotilom, da tožnika seznaniti z dejstvi in okoliščinami in mu da možnost, da se o tem izjavi. Tožnik je bil v ponovnem postopku seznanjen z dejstvi in okoliščinami, ki se nanašajo na odmero dohodnine za leto 2014, do česar se je opredelil.

Prvostopenjski davčni organ je na podlagi davčnega inšpekcijskega nadzora poslovnih knjig in dokumentacije ter davka od drugih dohodkov, ki je bil opravljen pri zavezancu za davek B. d.o.o., za obdobje od 1. 1. 2014 do 31. 3. 2014, ugotovil, da je tožnik nezakonito dvigoval sredstva inšpicirane družbe v skupnem znesku 269.905,00 EUR. Davčnemu organu ni bila predložena dokumentacija, ki bi dokazovala, da je bila dvignjena gotovina uporabljena za poslovanje inšpiciranega zavezanca. Na podlagi teh ugotovitev je prvostopenjski davčni organ te dvige gotovine opredelil kot druge dohodke v skladu z določili 18. člena Zakona o dohodnini (v nadaljevanju ZDoh-2). Davčni organ je tako tožniku v skladu z določbami ZDoh-2 in ob upoštevanju navedenih podatkov ponovno odmeril dohodnino v znesku 128.694,43 EUR, ter mu ob upoštevanju plačanih akontacij in zneska, ki mu je bil vrnjen po prvi odločbi (1.173,50 EUR), v plačilo naložil 60.443,36 EUR dohodnine.

3. Tožnik je zoper izpodbijano odločbo vložil pritožbo, ki jo je Ministrstvo za finance kot drugostopenjski organ (v nadaljevanju tožena stranka) zavrnilo kot neutemeljeno, pri čemer je izrek izpodbijane odločbe dopolnilo tako, da je v 1. točki dodalo stavek: „odločba številka 01 07596 z dne 31. 3. 2015 o odmeri dohodnine za leto 2014 se odpravi in se nadomesti s to odločbo“.

Tožena stranka se v obrazložitvi pridružuje ugotovitvi prvostopenjskega davčnega organa, da predstavljajo sredstva, ki jih je tožnik dvigoval s transakcijskega računa navedene pravne osebe, dohodek fizične osebe, ki je obdavčen z dohodnino. K obrazložitvi prvostopenjskega davčnega organa dodaja, da je bil postopek odmere dohodnine tožniku za leto 2014 obnovljen po uradni dolžnosti na podlagi ugotovitev davčnega inšpekcijskega nadzora pri navedeni pravni osebi. Niti pravna oseba v inšpekcijskem postopku niti tožnik v tem postopku nista predložila nobene dokumentacije, ki bi dokazovala, da so bila dvignjena sredstva porabljena za poslovanje pravne osebe. Tožena stranka tožniku pojasnjuje, da ne gre enačiti pojma dohodka podjetja s pojmom dohodka lastnika podjetja, torej zneski, ki so bili iz naslova plačila izstavljenih računov nakazani na transakcijski račun podjetja, ne predstavljajo dohodkov, ki bi jih tožnik kot bivši direktor in lastnik kakorkoli lahko štel za svoje. Tožena stranka še izpostavlja, da se v skladu z davčnimi predpisi poslovni dogodki

priznavajo samo na podlagi verodostojnih listin, dokazno breme pa je na strani zavezanca. Tožnik je sredstva dvigal brez kakršnekoli listinske podlage, glede na to, da jih je štel za „poplačilo“ s strani pravne osebe opravljenih storitev, pa v nadaljevanju tudi ni dokazal njihove poslovne rabe, pri čemer pritožbeni organ posebej izpostavlja, da tožnik v spornem obdobju v podjetju ni bil imenovan na nobeno funkcijo, ni bil zaposlen in ni bil lastnik podjetja, zato dvigi sredstev, porabljeni za namene poslovanja podjetja niti niso bili mogoči. Iz navedenih razlogov je tožena stranka kot pritožbeni organ potrdila pravilnost odločitve prvostopenjskega davčnega organa, da je šlo za druge dohodke, ki so obdavčeni z dohodnino.

4. Tožnik se s takšno odločitvijo ne strinja in zoper izpodbijano odločbo vlaga tožbo iz razlogov napačne uporabe materialnega prava, bistvene kršitve določb postopka ter napačne in nepopolne ugotovitve dejanskega stanja.

5. Tožnik v tožbi najprej povzema potek postopka in citira vsebino pritožbe zoper izpodbijano odločbo, nato pa se opredeljuje še do drugostopenjske odločbe. V zvezi s tem navaja, da slednja zgolj povzema vsebino prvostopenjske odločbe. Tožnik se ne strinja s stališčem tožene stranke, da je z datumom zapisnika z dne 23. 11. 2015 pričel teči zakoniti rok za pričetek postopka obnove. Po tožbenem stališču se finančni organ ne more opreti na zapisnik, iz katerega izhaja, da je nekaj res, kar je organ očitno sumil že prej. Tožnik navaja, da je davčni organ pričel sumiti, da nekaj ni v redu s prvo odločbo, zagotovo pred dnevom 23. 11. 2015. Glede na to, da je bil postopek obnove po uradni dolžnosti uveden z dnevom 12. 4. 2016, je skrajni subjektivni rok pričel teči dne 12. 10. 2016 ali kasneje. Tožena stranka ni izkazala, da bi bil postopek obnove uveden v zakonitem 6-mesečnem roku, odkar je izvedela za razloge za sum o nepravilnosti prve odmere dohodnine tožniku. Tožnik še pojasnjuje, da se pred drugostopenjsko odločbo datumi, relevantni za sam postopek obnove po uradni dolžnosti, niso izpostavljali, zato tožnik v svojih prejšnjih pritožbah nanje ni bil pozoren. V zvezi s tem tožnik predlaga, da tožena stranka z odgovorom na tožbo posreduje celotni predhodni upravni spis, iz katerega bo razvidno, kdaj in kako se je finančni urad seznanil z novimi dejstvi, ki so botrovala obnovi postopka.

6. Nadalje tožnik v tožbi zatrjuje, da je drugostopenjska odločba le delno odgovorila na pritožbene navedbe, pri čemer je odgovorila zgolj na tiste, ki jih je moč obrniti tako, da izpodbijana odločba ostane v veljavi. Drugostopenjski organ je spregledal trditve tožnika glede pooblastila novega lastnika inšpicirane družbe in samo pooblastilo, ki je bilo posredovano v upravni spis, pa tudi ostalo dokumentacijo, ki jo je tožnik prilagal svojim pritožbam (račune in potrdila o transakcijah). Drugostopenjska odločba sploh ne pojasni, katere dokaze je upoštevala pri svoji odločitvi, zato takšne odločbe sploh ni mogoče preizkusiti.

7. Tožnik drugostopenjskemu organu očita, da je svojo odločitev slabo obrazložil, ker iz nje ne gre razbrati, da bi prvostopenjski davčni organ res ustrezno dokazal, da bi tožnik dvigoval denar iz računa inšpicirane družbe zase in ne za poslovanje pravne osebe. Tožnik dodatno pojasnjuje, da je v

obravnavanem obdobju ustanovil novo podjetje, za katerega poslovanje je bil porabljen dvignjen denar. Te bilance, ki se morajo nahajati v upravnem spisu, naj pregleda sodišče, po potrebi v tem postopku oziroma naj celo angažira izvedenca finančne stroke. Tožnik zatrjuje, da je na opisani način ves denar, ki ga je tožnik dvignil na podlagi pooblastila in iz utemeljenega razloga, da poplača storitve, ki jih je predhodno v tem podjetju opravil, porabljen v poslovne namene (in ne za tožnikovo osebno korist), od vseh transakcij pa so bile odvedene in plačane ustrezne davščine. To je moč preveriti iz poslovnih knjig, pregled poslovnih knjig po sodišču ali po izvedencu finančne stroke obeh podjetij za sporno obdobje pa tožnik predlaga kot dokaz. Prav tako predlaga zaslišanje tožnika in prič (B.B. – računovodkinje podjetij in C.C. – direktorja inšpicirane družbe), pridobitev bančnih izpiskov transakcijskih računov obeh podjetij, obe poslovni bilanci in vse dokumentacije, ki jo je v upravni spis posredoval tožnik. Tožnik sodišču tudi predlaga angažiranje izvedenca medicinske stroke, ki naj preveri, ali je bil tožnik v spornem obdobju sploh toliko poslovno sposoben, da je mogoče njegovim poslovnim dejanjem pripisati polno veljavo in mu posledično pripisati še odgovornost zanje.

8. Glede na navedeno tožnik v tožbi zatrjuje, da ni pravne podlage za obdavčitev opisanih zneskov, zato je dohodnina za leto 2014 tožniku odmerjena neupravičeno. Tako sodišču predlaga, da po izvedbi potrebnih dokazov tožbi ugoti ter primarno izpodbijani odločbi odpravi in na tej podlagi v veljavo stopi odločba prvostopenjskega davčnega organa z dne 31. 3. 2015, podredno pa, da izpodbijani odločbi odpravi in zadevo vrne toženi stranki v nov postopek. Tožnik v obeh primerih predlaga povrnitev stroškov tako upravnega spora kot predhodnega upravnega postopka.

9. Tožena stranka je podala odgovor na tožbo, v katerem prereka tožbene navedbe in vztraja pri razlogih iz obrazložitve obeh upravnih odločb. Sodišču predlaga, da tožbo kot neutemeljeno zavrne. 10. Tožnik je podal dve pripravljalni vlogi, pri čemer je s prvo pripravljalno vlogo urgiral za čimprejšnjo rešitev zadeve in sodišču predlagal, da izda sodbo na podlagi pripoznave z ugoditvijo tožnikovi tožbi v celoti, ker tožena stranka v odgovoru na tožbo ni podala nobenih trditev, kar pomeni, da tožnikovih trditev ne prereka. Tožnik s to pripravljalno vlogo podredno predlaga, da tožniku posreduje listine tožene stranke, na katere bo tožnik odgovoril, nato pa razpiše narok za glavno obravnavo ali o zadevi odloči po izvedbi potrebnih predlaganih dokazov (tudi dokaza z izvedencem finančne stroke). Tožnik v drugi pripravljalni vlogi zatrjuje absolutno bistvene kršitve postopka, ker mu je v postopku onemogočeno enakopravno sodelovati in podajati izjave, saj se ne more niti seznaniti z vsemi listinami, ki se v sodnem spisu nahajajo. Ponovno navaja, da tožena stranka v odgovoru na tožbo ni niti argumentirano prerekala zahtevke tožnika, zato mora sodišče trditve in navedbe tožnika smatrati kot neprerekane in s tem nesporne ter izdati sodbo na podlagi pripoznave. Vztraja tudi pri povrnitvi njegovih stroškov, tudi za obe pripravljalni vlogi.

Tožba ni utemeljena.

12. Izpodbijana odločba je po presoji sodišča pravilna in skladna z zakonom, na katerega se sklicuje. Sodišče se strinja tudi z razlogi, s katerimi je odločitev utemeljena in z razlogi, s katerimi je pritožbeni organ zavrnil pritožbene ugovore, zato se po pooblastilu iz drugega odstavka 71. člena Zakona o upravnem sporu (v nadaljevanju ZUS-1) nanje sklicuje in jih ne ponavlja. V zvezi s tožbenimi navedbami pa sodišče pojasnjuje v nadaljevanju navedena dejstva.

13. V obravnavani zadevi je predmet sodne presoje postopek odmere dohodnine tožniku za leto 2014, pri čemer je med strankama sporno, ali je denarna sredstva, ki jih je tožnik v skupni višini 269.905,00 EUR v spornem obdobju dvigoval s transakcijskega računa družbe B. d.o.o., porabil za namene poslovanja te družbe ali družbe, ki jo je tožnik kasneje ustanovil. Davčni organ je ta pridobljena denarna sredstva opredelil kot drug dohodek po 6. točki 18. člena ZDoh-2, ki je predmet obdavčitve, s čimer se tožnik ne strinja in zatrjuje, da so bila sredstva, ki jih je dvignil s transakcijskega računa družbe, porabljena v namene poslovanja podjetij.

14. ZDoh-2 v 15. členu opredeljuje dohodke, ki so obdavčeni z dohodnino. V prvem odstavku tega člena je določeno, da so z dohodnino obdavčeni dohodki fizične osebe, ki so bili pridobljeni oziroma doseženi v davčnem letu, ki je enako koledarskemu letu. V skladu z drugim odstavkom so dohodki vsi dohodki in dobički, ne glede na vrsto, če ni s tem zakonom drugače določeno, po tretjem odstavku pa se za dohodek po tem zakonu šteje vsako izplačilo oziroma prejem dohodka, ne glede na obliko, v kateri je izplačan oziroma prejet. V 18. členu ZDoh-2 je določeno, kaj predstavljajo dohodki po tem zakonu, in sicer spadajo pod dohodke med drugim tudi drugi dohodki (6. točka 18. člena ZDoh-2). V 19. členu ZDoh-2 je predpisano, kaj se ne šteje za dohodke po tem zakonu, pri čemer se nobena od sedmih točk tega člena ne nanaša na konkretno situacijo.

15. Sodišče ugotavlja, da je med strankama nesporno, da je tožnik v letu 2014 s transakcijskega računa navedene družbe dvignil denarna sredstva v skupni višini 269.905,00 EUR. Nesporno je tudi, da je bil pri navedeni družbi opravljen davčni inšpekcijski nadzor, katerega ugotovitve so razvidne iz zapisnika z dne 23. 11. 2015, na podlagi teh ugotovitev pa je bila izdana odločba z dne 22. 2. 2016, s katero je bilo navedeni družbi v zvezi z obravnavanimi dvigi gotovine dodatno odmerjena akontacija dohodnine od drugih dohodkov. Nadalje je nesporno, da tožnik v času dvigov spornih denarnih sredstev s transakcijskega računa navedene družbe v tej družbi ni imel statusa, ki bi mu dovoljeval dvige in razpolaganje z denarnimi sredstvi družbe.

16. Glede na navedena dejstva, ki jih zajema obrazložitev odločb prvostopenjskega in pritožbenega organa, ter med strankama niso sporna, sodišče sledi ugotovitvam v davčnem postopku, da tožnik ni uspel dokazati trditve, da so bili sporni dvigi denarnih sredstev namenjeni za poslovanje te ali druge družbe. Sodišče se namreč strinja s presojo dokazov, ki so bili izvedeni v davčnem postopku in sklepom o dejanskem stanju, ki na podlagi vseh dejstev in okoliščin, ki so bile ugotovljene v davčnem postopku, izhajajo iz izpodbijane

odločbe in odločbe drugostopenjskega organa, s katero je bila zavržena tožnikova pritožba zoper odločbo prvostopenjskega davčnega organa. O tem, katera dejstva je šteti za dokazana, presodi uradna oseba po svojem prepričanju, na podlagi skrbne in vestne presoje vsakega dokaza posebej in vseh dokazov skupaj ter na podlagi uspeha celotnega postopka (10. člen Zakona o splošnem upravnem postopku, v nadaljevanju ZUP). V izpodbijani odločbi so izčrpno pojasnjeni razlogi, iz katerih prvostopenjski davčni organ izpelje sklep, da predmetni znesek ne predstavlja denarnih sredstev, ki bi bila namenjena poslovanju, kar je ustrezno obrazloženo (ugotovitve v davčnem inšpekcijskem nadzoru nad družbo B. d.o.o., v katerem ni bilo predloženih nobenih dokazil, vključno s poslovno dokumentacijo in knjigami, ki bi dokazovali tožnikove trditve o namenu dvigov, skupni znesek tožnikovih dvigov denarnih sredstev družbe znaša v spornem obdobju 269.905,00 EUR, tožnik v času dvigov v družbi ni imel takšnega statusa, ki bi mu omogočal dvigovanje gotovine).

17. Po presoji sodišča je iz izpodbijane odločbe mogoče jasno in nedvoumno razbrati, zakaj je sporni znesek 269.905,00 EUR davčni organ obravnaval kot obdavčljiv dohodek tožnika, na kakšni podlagi je do slednje ugotovitve prišel, kako je presodil vse zbrane dokaze ter pravno podlago za obdavčitev spornega zneska. Zato po mnenju sodišča izpodbijana odločba zadosti kriterijem iz 214. člena ZUP glede obrazložitve odločbe. Spoštovana pa so bila tudi določila Zakona o davčnem postopku (v nadaljevanju ZDavP-2) o načelih davčnega postopka.

18. Tako sodišče kot neutemeljene zavrača tožbene ugovore glede neustrezne obrazložitve izpodbijane odločbe, iz katere ni mogoče razbrati okoliščin glede ustreznosti zaključka davčnega organa, da tožnik ni dvigoval denarja iz računa inšpicirane družbe za poslovanje pravne osebe, in tožbeno izpostavljeni pomanjkljivosti drugostopenjske odločbe, ki po tožnikovem mnenju ne pojasni, katere dokaze je tožena stranka upoštevala pri svoji odločitvi. Iz izpodbijane odločbe, dopolnjene z drugostopenjsko odločbo, izhaja ustrezna dejanska podlaga, na kateri je davčni organ gradil svojo odločitev, ki jo tožnik izpodbija s tožbo v tem upravnem sporu. Sodišče tudi zavrača tožbene trditve, da je drugostopenjska odločba odgovorila zgolj na tiste pritožbene navedbe, ki jih je moč obrniti tako, da izpodbijana odločba ostane v veljavi. V zvezi s tem sodišče ugotavlja, da je davčni organ odgovoril na vse bistvene pritožbene navedbe, pomembne za odločitev, do česar se je z ustrezno obrazložitvijo, na podlagi katere je mogoče izpodbijano odločbo tudi preizkusiti, opredelil. Sodišče še pripominja, da je v drugostopenjski odločbi tudi obrazloženo, da se v skladu z davčnimi predpisi poslovni dogodki priznavajo samo na podlagi verodostojnih listin, ki nedvoumno kažejo na poslovni dogodek in vsebujejo ustrezne podatke za knjiženje. Prav tako iz drugostopenjske odločbe izhaja pravilna ugotovitev, da je v davčnem postopku dokazno breme na strani zavezanca, ki mora za svoje navedbe in trditve predložiti dokaze. Upoštevajoč tudi navedeno

obrazložitev, sodišče ocenjuje, da je odločitev tožene stranke v dejanskem in pravnem pogledu pravilna in zakonita.

19. Tožnik tožbeno izpodbija tudi rok, v katerem je mogoče začeti postopek obnove postopka. Sodišče ugotavlja, da predstavlja navedeni ugovor nedovoljeno tožbeno novoto, ker bi lahko tožnik tej okoliščini oporekal kadarkoli tekom upravnega (davčnega) postopka, vključno s pritožbo zoper prvostopenjsko odločbo, pa tega ni storil. Prav tako tožnik ni pojasnil razlogov, zakaj tega ni storil prej, pri čemer sodišče pojasnjuje, da je na tožniku breme, da navede opravičljiv razlog za to, da v tožbi zatrjevanih dejstev ali predlaganih dokazov ni navedel že v postopku do izdaje upravnega akta. Tožbena argumentacija, da tožnik v prejšnjih pritožbah na to okoliščino ni bil pozoren, ker se pred drugostopenjsko odločbo datumi, relevantni za obnovo postopka po uradni dolžnosti, niso izpostavljali, ne more biti upošteven razlog.

20. Ne glede na ugotovljeno tožbeno novoto pa sodišče pripominja, da je bila obnova postopka začeta v okviru zakonsko določenega roka iz prvega odstavka 89. člena ZDavP-2, kar je tožena stranka v drugostopenjski odločbi tudi ustrezno pojasnila. Sodišče ugotavlja, da je prvostopenjski davčni organ ugotovil okoliščine, ki so predstavljale podlago za obnovo postopka, v okviru davčnega inšpekcijskega nadzora, ki je bil opravljen nad navedeno družbo in katerega ugotovitve izhajajo iz zapisnika, št. DT 0610-10023/2015-8 z dne 23. 11. 2015. Sodišče zavrača tožbene trditve, da je davčni organ že pred tem sumil o nepravilnostih, ki so bile kasneje podlaga za obnovo postopka, ker gre za pavšalne navedbe, ki niso podprte z ustreznimi dokazi. Iz spisa izhaja, da je prvostopenjski davčni organ z dopisom z dne 18. 8. 2015 tožnika pozval na posredovanje določenih podatkov, kar pomeni, da je bil takrat davčni inšpekcijski nadzor v teku in katerega rezultati, ki so predstavljali podlago za obnovo postopka odmere dohodnine za tožnika za leto 2014, so bili ugotovljeni s predmetnim zapisnikom in kasneje povzeti v odločbo z dne 22. 2. 2016.

21. Sodišče še zavrača tožnikov ugovor v pripravljalnih vlogah, da je s tem, ko tožena stranka odgovora na tožbo ni vsebinsko obrazložila, šteti navedbe tožnika kot neprerekane in tako nesporne. V zvezi s tem sodišče ugotavlja, da je tožena stranka v odgovoru na tožbo prerekala tožbene navedbe. Tega nestrinjanja s tožbenimi ugovori sicer ni vsebinsko obrazložila, iz odgovora na tožbo pa izhaja, da vztraja pri razlogih iz obrazložitev obeh upravnih odločb. Ker so to razlogi, s katerimi se tožnik ne strinja in jih tožbeno izpodbija, po presoji sodišča ni mogoče šteti, da tožena stranka tožbene navedbe priznava kot nesporne. Toženkinino nasprotovanje tožbeno zatrjevanim dejstvom izhaja iz zgoraj navedenih navedb tožene stranke, zato odgovor na tožbo tožene stranke po presoji sodišča ni mogoče umestiti pod 214. člen Zakon o pravnem postopku (ZPP) in ga razlagati tako, da se je tožena stranka s podanim odgovorom na tožbo strinjala s tožbenimi navedbami in da je dejansko stanje postalo nesporno, kot to v pripravljalnih vlogah zatrjuje tožnik.

22. Prav tako sodišče zavrača tožnikov očitek iz druge pripravljalne vloge, da je bila storjena absolutno bistvena kršitev določb postopka s tem, ko tožniku ni

bilo omogočeno, da se seznanj z vsemi listinami, ki se nahajajo v sodnem spisu. Tožniku je bil vpogled v spis omogočen, za pregled upravnega spisa (kot dela sodnega spisa) pa bi moral zaprositi davčni organ, kar tožnik kljub temu, da je bil s tem seznanjen, ni storil. Tožnik je bil v postopek ustrezno pritegnjen, omogočeno mu je bilo, da se izjavi o dejstvih in okoliščinah, pomembnih za izdajo odločbe, na podlagi česar sodišče zaključuje, da ni podan nobeden od razlogov iz drugega odstavka 237. člena ZUP, ki opredeljuje absolutno bistvene kršitve pravil upravnega (davčnega) postopka.

23. Iz zgoraj navedenih razlogov je sodišče zaključilo, da je izpodbijana odločba pravilna in zakonita, tožbeni ugovori pa neutemeljeni, zato je sodišče tožbo na podlagi prvega odstavka 63. člena ZUS-1 kot neutemeljeno zavrnilo.

24. Tožnik je sicer predlagal opravo glavne obravnave, na kateri naj sodišče zasliši tožnika in dve priči, angažira dva izvedenca (finančne in medicinske stroke), pridobi izpiske transakcijskih računov obeh podjetij in obe poslovni bilanci ter vso dokumentacijo, ki jo je tožnik posredoval v upravni spis tekom tega postopka. Glede dokaznega predloga za zaslišanje tožnika in dveh prič, sodišče ugotavlja, da tega tožnik ni substanciral, torej ni konkretno navedel, katera dejstva se z navedenima dokazoma dokazujejo. Sodišče zgolj na podlagi take pavšalne zahteve po zaslišanju tožnika in prič ocenjuje, da izvedba teh dokazov ni potrebna za odločitev v predmetnem upravnem sporu. Glede ostalih predlaganih dokazov, ki se nanašajo na poslovanje inšpicirane in s strani tožnika naknadno ustanovljene družbe (pridobitev izvedenskega mnenja izvedenca finančne stroke, izpiska transakcijskih računov in poslovnih bilanc), sodišče ugotavlja, da je bilo dejansko stanje v upravnem postopku ugotovljeno že s takšno stopnjo gotovosti, kot je obrazloženo zgoraj, da nadaljnje izvajanje dokazov, predlaganih s strani tožnika, tega ne bi moglo spremeniti. Prav tako ni potrebno izvajanje dokaza z izvedencem medicinske stroke, ki bi ugotovil morebitno poslovno sposobnost tožnika v spornem obdobju, že iz razloga, ker je tožnik opravljal številna poslovna dejanja, vključno z ustanovitvijo nove družbe, pri čemer je bistveno, da je predmetna davčna obveznost pogojena z ugotovitvami davčnega organa, ki se nanaša na poslovanje navedene družbe, kar ni odvisno od okoliščin, ki bi se preverjale z izvedbo tega dokaza, ki ga predlaga tožnik. V zvezi s tem sodišče še pripominja, da v postopkih odmere davčne obveznosti ne gre za ugotavljanje odgovornosti zavezancev, ampak za ugotovitev dejstev, ki se nanašajo na podlago za morebitno obdavčitev zavezancev. Po presoji sodišča je davčni organ svoje prepričanje, ki ga je utemeljil v izpodbijani odločbi, oblikoval na podlagi vrste listinskih in drugih dokazov, indicev ter okoliščin, ki so v izpodbijani odločbi v povezavi z drugostopenjsko odločbo naštetih in obrazloženi, pri tem pa ni šlo za zgolj posplošeno ali posredno sklepanje.

25. Tako sodišče ugotavlja, da izvedba teh dokazov ne bi pripeljala do drugačne odločitve, pri čemer ni sporno dejansko stanje, ki je bilo podlaga za izdajo izpodbijane odločbe, ampak je sporna le ocena teh dokazov in pravna presoja pravilnosti ravnanja tožene stranke, zato je sodišče odločilo na seji senata. Tudi

po praksi Ustavnega sodišča mora Upravno sodišče izvesti glavno obravnavo, kadar jo stranka izrecno zahteva, saj gre v nasprotnem primeru za kršitev 22. člena Ustave (odločba št. Up-197/02 z dne 3. 4. 2003). Vendar zgolj gola zahteva stranke za izvedbo glavne obravnave za obveznost izvedbe glavne obravnave še ne zadostuje (odločba št. Up-778/04 z dne 16. 12. 2004). Iz 22. člena Ustave namreč ne izhaja absolutna pravica stranke do izvedbe glavne obravnave. Glavna obravnava je zgolj sredstvo za izvajanje dokazov. Strankin predlog za razpis glavne obravnave mora biti zato obrazložen, stranka pa mora v njem utemeljiti obstoj in pravno relevantnost predlaganih dokazov s stopnjo verjetnosti, ki je več kot samo golo zatrjevanje. V takem primeru je sodišče prve stopnje glavno obravnavo dolžno izvesti in ne samo že vnaprej zavrniti dokaznih predlogov. Iz pravice do kontradiktornega postopka izhaja, da lahko sodišče zavrne izvedbo dokaza le, če so za to podani ustavno sprejemljivi razlogi (odločba Ustavnega sodišča v zadevi Up-1055/05 z dne 19. 1. 2006, odst. 10). Tudi iz sodne prakse Vrhovnega sodišča izhaja, da mora tožnik izkazati, da bi izvedba predlaganih dokazov lahko vplivala na drugačno ugotovitev dejanskega stanja in posledično na drugačno odločitev (sodba Vrhovnega sodišča v zadevi I Up 240/2012 z dne 17. 5. 2012). Tožnik s svojimi navedbami tega ni izkazal ter ni utemeljil obstoja in pravne relevantnosti predlaganih dokazov z zadostno stopnjo verjetnosti, to je stopnjo verjetnosti, ki je več kot samo golo zatrjevanje, kar predstavlja v skladu s sodbo Vrhovnega sodišča, št. X Ips 391/2016 z dne 21. 11. 2018, pogoj, ob izpolnitvi katerega je upravno sodišče dolžno izvesti glavno obravnavo. Iz navedenih razlogov je sodišče na podlagi prvega odstavka 59. člena ZUS-1 v zadevi odločilo brez glavne obravnave. K točki II izreka: 26. Če sodišče tožbo zavrne, v skladu s četrtrim odstavkom 25. člena ZUS-1 vsaka stranka trpi svoje stroške postopka. Ker je sodišče tožbo zavrnilo, mora tožnik sam nositi svoje stroške, zato je sodišče o tem odločilo, kot izhaja iz točke II izreka te sodbe

SODBA ŠT. 2

REPUBLIKA SLOVENIJA  
UPRAVNO SODIŠČE

Sodba Upr. sodišča, številka: I U 1930/2019-9



Datum: 16.02.2021

**POTNI NALOGI DIREKTORJA KOT NEVERODOSTOJNE LISTINE – Prikrito izplačevanje drugih dohodkov**

**JEDRO:**

Tožniku kot fizični osebi je bila v obnovljenem postopku odmerjena nova (višja) dohodnina. Ne glede na to, da gre za povezano zadevo s postopkom zoper družbo A. d.o.o., bi po presoji sodišča v obravnavani zadevi moralo biti tožniku omogočeno, da v postopku varuje svoje pravice in sicer na način, da ima možnost sodelovanja v postopku, dajanja pripomb in predlaganja vseh dokaznih sredstev. Iz navedenega postopka pri omenjeni pravni osebi pa zgolj na kratko povzema, da pri listinah, ki naj bi bile podlaga za izplačilo tožniku, ne gre za verodostojne knjigovodske listine.

**IZREK:**

- I. Tožbi se ugodi, odločba Finančne uprave Republike Slovenije DT 08 09-01977-2 z dne 24. 4. 2018 se odpravi in zadeva vrne istemu organu v ponoven postopek.
- II. Tožena stranka je dolžna tožeči stranki povrniti stroške tega postopka v znesku 347,70 EUR v roku 15 dni od vročitve te sodbe, od poteka tega roka dalje do plačila z zakonskimi zamudnimi obrestmi.

**Predmet spora:**

1. Z izpodbijano odločbo je Finančna uprava Republike Slovenije (v nadaljevanju finančni, davčni, tudi prvostopenjski organ) tožniku v zadevi obnove odmere dohodnine za leto 2012 odpravila odločbo DT 09-01977 z dne 31. 5. 2013 o odmeri dohodnine za leto 2012 in jo nadomestila z izpodbijano odločbo. Tožniku se za leto 2012 odmeri dohodnina v znesku 25.014,86 EUR. Razlika med odmerjeno dohodnino in med letom plačanimi akontacijami dohodnine v skupni višini 18.131,86 EUR znaša 6.883,00 EUR. Po odpravljeni odmerni odločbi je bilo tožniku vrnjeno 140,19 EUR, zato mora tožnik po tej odmerni odločbi plačati 7.023,19 EUR, v roku 30 dni od dneva vročitve odločbe na podračun, ki je naveden. Po poteku tega roka se zaračunajo zamudne obresti in začne postopek davčne izvršbe. Iz izreka navedene odločbe še izhaja, da posebni stroški v tem postopku niso nastali, tožnik sam trpi svoje stroške postopka, pritožba pa ne zadrži izvršitve te odločbe.

2. Iz obrazložitve izpodbijane odločbe izhaja, da je davčni organ po tem, ko je odločba o odmeri dohodnine tožniku za leto 2012 z dne 2. 7. 2013 postala dokončna, izvedel za nova dejstva, ki niso bila ugotovljena v prejšnjem postopku. Davčni organ se sklicuje na 89. člen Zakona o davčnem postopku (v nadaljevanju ZDavP-2), ki se nanaša na obnovo postopka. Davčni organ je tožniku 4. 1. 2016 izdal sklep o obnovi postopka odmere dohodnine za leto 2012, tožniku pa je bila dana možnost, da se izjavi o dejstvih in okoliščinah, ki so pomembna za izdajo odločbe v obnovljenem postopku. Tožnik je navedel, da je podal ugovor zoper zapisnik davčnega inšpekcijskega nadzora (v nadaljevanju DIN) pri družbi C. d.o.o. kot tudi pritožbo na kasneje izdano odločbo pri tej družbi ter navedel, da naj se s

postopkom odmere dohodnine za leto 2012 počaka do zaključka postopka pri tej družbi.

3. V obnovljenem postopku je bilo ugotovljeno, da je finančni organ pri družbi A. d.o.o. opravil DIN davka na dodano vrednost, davka o dohodkih pravnih oseb in davka o dohodku iz kapitala. O ugotovitvah je bil sestavljen zapisnik DIN z dne 16. 7. 2015, ki predstavlja dan, ko je davčni organ izvedel za nova dejstva. V postopku DIN je bilo ugotovljeno, da je omenjena družba tožniku kot direktorju v letu 2012 povrnila potne stroške na podlagi potnih nalogov, za katere je bilo v postopku DIN ugotovljeno, da so bili potni nalogi (ki se glasijo na direktorja B.B.) pri opisu službenih poti pomanjkljivi. Večina potnih nalogov je bila brez prilog, oziroma so priloge neverodostojne, brez navedbe vozila in njegove registrske številke. Prav tako potni nalogi niso podpisani ne s strani predlagatelja, likvidatorja in ne od odredbodajalca. Nadalje je bilo ugotovljeno, da je bila večina poti navideznih ali pa so bili stroški za službene poti porabljeni nenamensko. Knjiženja v glavno knjigo so bila opravljena na podlagi neverodostojnih listin. Glede na navedeno se šteje, da je tožnik kot direktor družbe na podlagi neverodostojnih potnih nalogov prejel druge dohodke. Knjigovodske listine, ki so podlaga za vpisovanje v poslovne knjige, morajo izkazovati poslovne dogodke verodostojno in pošteno. Davčni organ ugotavlja, da si je direktor B.B. na podlagi navideznih poslov izplačeval na prikrit način druge prejemke, saj niso bili izkazani z verodostojnimi knjigovodskimi listinami in jih je potrebno všteti v davčno osnovo v skladu z 105. členom Zakona o dohodnini (v nadaljevanju ZDoh-2). Na podlagi zapisnika DIN je bila navedeni družbi izdana 11. 9. 2015 odločba, zoper katero se je le-ta pritožila. Ministrstvo za finance kot drugostopenjski organ je pritožbi navedene družbe delno ugodilo in odločbo v delu izreka odpravilo in zadevo vrnilo v tem obsegu v ponovni postopek. V postopku je bilo ugotovljeno, da se zadeva v delu, v katerem je bila vrnjena v ponovni postopek, ne nanaša na zadevo, za katero je bil tožniku izdan sklep o obnovi postopka. Glede na navedeno davčni organ ugotavlja, da tožniku v odločbi o odmeri dohodnine za leto 2012 v davčno osnovo ni bil vštet dohodek od izplačevalca A. d.o.o. v višini 71.966,68 EUR in akontacija dohodnine 17.991,67 EUR, ki ga je davčni organ opredelil kot preostali drugi dohodki. Davčni organ je na podlagi svojih podatkov in podatkov tožnika tožniku odmeril dohodnino za leto 2012 v višini 25.014,86 EUR. Ker je znesek odmerjene dohodnine na letni ravni večji od zneska med letom plačane akontacije dohodnine, mora tožnik v skladu z določbo četrtega odstavka 123. člena ZDoh-2 doplačati razliko v znesku 6.883,00 EUR.

4. Ministrstvo za finance kot pritožbeni organ je tožnikovo pritožbo zoper izpodbijano odločbo zavrnilo kot neutemeljeno. V svoji odločbi navaja, da gre za isto dejansko stanje, kot je že bilo ugotovljeno v inšpekcijskem postopku pri pravni osebi A. d.o.o. Glede na navedbo tožnika, da sporni znesek predstavlja povračilo potnih stroškov, pritožbeni organ povzema ugotovitve inšpekcijskega postopka pri navedeni pravni osebi, razvidne iz zapisnika in odločbe, iz katerih sicer izhaja, da so potni nalogi za direktorja navedene družbe B.B. za leto 2013 izpolnjeni pomanjkljivo, za leti 2011 in 2012 pa niso bili predloženi, čeprav so bili knjiženi v

glavni knjigi. Zavezanec je naknadno predložil vse potne naloge za leto 2012, ob tem pa je davčni organ ugotovil, da nalogi nimajo nobenih podatkov o smeri vožnje z vmesnimi podatki, iz njih ni razviden namen službene poti, ne vsebujejo registrske številke vozila, ni podatka o stanju števca, kilometrov, namen službene poti je naknadno nečitljivo pripisan s svinčnikom, večinoma so brez prilog, v postopku pa niso bila predložena nikakršna dokazila o opravljenih poteh. Tožnik v pritožbi zgolj navaja, da so bili vsi potni nalogi s prilogami shranjeni na elektronskem mediju in v postopku DIN na zahtevo predloženi, drugih dokazov o opravljenih službenih poteh pa ne predlaga. Verodostojnih listin tožnik ni predložil, listine, ki so bile pridobljene v inšpekcijskem postopku pri pravni osebi, pa so bile spoznane za neverodostojne, torej take, s katerimi poslovnih dogodkov ni mogoče dokazovati. Glede na navedeno je s prejemom povračil stroškov za službene poti, ki niso bile verodostojno dokumentirane s strani pravne osebe, prejel druge dohodke, od katerih je bila pri pravni osebi že obračunana akontacija dohodnine, vključiti pa jih je bilo potrebno tudi v davčno osnovo za odmero dohodnine. Drugostopenjski organ tožniku še pojasnjuje, da je odmera dohodnine samostojen postopek, v katerem ni mogoče ugovarjati ugotovitvam inšpekcijskega postopka, ki se je vodil pri pravni osebi, v katerem je bila prav tako izdana odločba, zoper katero je mogoča pritožba.

5. Tožnik se z izpodbijano odločbo ne strinja, saj meni, da ni pravilna in ni zakonita. V tožbi najprej povzema vsebino, ki je bila podlaga za sklep o odmeri dohodnine tožniku, to je DIN pri družbi A. d.o.o. Iz zapisnika DIN pri navedeni družbi izhaja, „da so bili potni nalogi (ki se glasijo na direktorja pri opisu službenih poti pomanjkljivi, večina potnih nalogov je bila brez prilog ali pa so le-te neverodostojne, brez navedbe vozila in njegove registracije, brez podpisov predlagatelja, likvidatorja in odredbodajalca. V nadaljevanju je tudi ugotovljeno, da je bila večina poti navidezna ali pa so bili stroški službene poti porabljeni nenamensko.“ Sodni postopek glede navedene družbe se vodi pri sodišču pod opr. št. I U 1439/2017, o katerem pa še ni odločeno. Po ugotovitvi davčnega organa je ekonomska podlaga tožnikovega sklepa o ponovni odmeri dohodnine za leto 2012 izplačilo 71.966,68 EUR spornih akontacij v letu 2012, kar je finančni organ v zapisniku 16. 7. 2015 in v odločbi 11. 9. 2015, izdani družbi A. d.o.o., opredelil kot „preostali drugi dohodki z oznako 6300“.

6. Tožnik navaja, da je družba A. d.o.o. odgovorila na vsa prejeta vprašanja in s pojasnili k priloženi verodostojni dokumentaciji utemeljila poslovno upravičenost vsakega spornega potnega naloga in stroška, izplačanega v breme spornih akontacij v skupnem znesku 71.966,68 EUR. Tožnik izpostavlja ključna dejstva o spornih potnih nalogih in ostalih poslovnih stroških. Navaja, da je računovodski servis v skladu z običajno prakso in standardi SRS vsebino potnega naloga s prilogami vnašal v računalniški program, ki generira 3 poročila na treh straneh. Na prvem listu so osnovni podatki o potnem nalogu, drugi listi vključuje obračune, na tretjem listu pa so skenirane verodostojne pomožne poslovne listine in oznake. Takšen sistem po mnenju tožnika izpolnjuje vse kriterije, da lahko izkušen strokovnjak pregleda vseh 57 potnih nalogov v letu 2012/13 in opravi ključne

analize. Finančni organ je na 8. strani zapisnika navedel 10 ključnih sestavin, ki jih mora vsebovati potni nalog, pri čemer tožnik izpostavlja, da navedene sestavine nikjer niso zakonsko ali kako drugače predpisane. Navaja, da je iz analize priloženih potnih nalogov za leti 2012/2013 razvidno, da na vsakemu od njih ni samo dveh od desetih sestavin, o katerih piše inšpekcijski organ v zapisniku, in sicer „registracijska številka vozila“ in „stanje števca“. Obe postavki, ob upoštevanju ostalih postavk na potnem nalogu, sploh nista bistveni za opredelitev ali je dogodek nastal in ali je poslovno potreben. Tožnik predpostavlja, da je finančni organ kot sporne izločil vseh 57 potnih nalogov predvsem iz razloga, ker niso imeli podatka „registracijska številka vozila“ in „stanje števca“. Ostali razlogi za izločitev potnih nalog, na katere se sklicuje finančni organ, pa so ali pavšalni ali ne ustrezajo materialni resnici ter ne bistveni za vprašanje ali je poslovni dogodek nastal ali ne in ali je listina, ki opredeljuje obseg in vsebino poslovnega dogodka, verodostojna ali ne. Vsi potni nalogi s prilogami so bili v celoti shranjeni na elektronskem mediju in v postopku DIN na zahtevo finančnega organa tiskani in dostavljeni. Tožnik tudi meni, da sporne akontacije (v višini 36.708,22 EUR) niso predmet spora, ker finančni organ ni navedel kateri so „ostali poslovni stroški“ in ni navedel zakaj „posamezni ostali poslovni stroški“ niso upravičeni.

7. Tožnik v nadaljevanju podaja tožbene razloge glede izpodbijane odločbe, ki je vse izplačane akontacije tožniku (71.966,68 EUR) v letih 2012 in 2013 opredelila kot sporne, povečala ekonomsko osnovo za 71.966,68 EUR in posledično tožniku izdala sklep o ponovni odmeri dohodnine za leto 2012. Pri tem dodatno izpostavlja, da je sporna utemeljitev tako glede plačil akontacij (35.258,46 EUR) v dobro vseh 57 potnih nalogov, kot tudi izplačilo ostalih akontacij (to je 36.708,22 EUR) v dobro ostalih poslovnih stroškov po priloženih računih (ki niso bili povezani s potnimi nalogi). Tožnik nadalje očita finančnemu organu, da ni upošteval nobenega odgovora ali pojasnila ali priloženih listin zavezanca k vsem spornim 57 potnim nalogom v znesku 35.258,46 EUR in vsem spornim „ostalim poslovnim stroškom“ (v znesku 36.708,22 EUR). Dana pojasnila finančni organ ni argumentirano ocenil. Tožnik izpostavlja, da izpodbijana odločba ni obrazložena in je zato ni mogoče preizkusiti (npr. v odločbi ni navedeno točno kateri potni nalogi naj bi bili neverodostojni in kateri ostali poslovni računi so neupravičeni in zakaj in zaradi katerih se naj bi izplačila na podlagi potnih nalogov in ostalih poslovnih stroškov štela kot izplačila drugih prejemkov).

8. V nadaljevanju tožnik na straneh 6 do 8 tožbe navaja primere pavšalnosti in neutemeljenosti v izpodbijani odločbi ter izpostavlja, da je na vsaki izločeni listini (npr. potni nalog) dovolj informacij, da lahko tretja strokovno usposobljena oseba samostojno, ali s pomočjo pojasnil zavezanca, prepozna relacijo, na primer med potnim nalogom in računom ter opravljenimi storitvami. Vsa knjiženja poslovnih dogodkov pri družbi A. d.o.o. so temeljila na priloženih verodostojnih listinah. Meni tudi, da vzorčni pristop k pregledu potnih nalogov in priloženih listin nima podlage v mednarodnih računovodskih standardih, niti v zakonodaji. Med drugim pooblaščenim osebi finančnega organa očita, da ni želela prevzeti zahtevane dokumentacije v elektronski obliki, potem, ko je del te dokumentacije sprejela, pa

je ostalo nepojasnjeno ali je vanjo sploh vpogledala. 9. Tožnik zaključuje, da izpodbijana odločba ni zadostila zahtevam načela po preizkusu, niti načelu materialne resnice ter ne more predstavljati pravilne in zakonite pravne in ekonomske podlage za ponovno odmero dohodnine tožniku za leto 2012. Prav tako tožnik ne more nositi odgovornosti zaradi morebitnega nepravilnega in nezakonitega vodenja poslovne dokumentacije s strani delodajalca, to je družbe A. d.o.o. Glavni očitek davčnega organa tožniku je v tem, da potni nalogi in v zvezi s tem povezana plačila niso temeljila na verodostojni dokumentaciji. Očitek pa ni bil, da službene poti dejansko naj ne bi bile opravljene ali pa da izplačilo potnih stroškov predstavlja izplačilo za nekaj drugega ali izplačilo prikritih osebnih prejemkov. Glede na to davčni organ tožnika ne bi smel obdavčiti z dodatnimi davčnimi obveznostmi in mu naložiti v plačilo dodatne dohodnine, ker delodajalec ni pravilno vodil poslovne dokumentacije. Tožnik, ki predlaga tudi svoje zaslišanje, sodišču predlaga, da naj izpodbijano odločbo odpravi ter zadevo vrne organu prve stopnje v ponovno odločanje, toženi stranki pa naloži, da je dolžna tožniku povrniti stroške postopka.

10. Toženka v odgovoru na tožbo v celoti prereka tožbene navedbe in vztraja pri razlogih iz obrazložitve upravnih odločb ter sodišču predlaga, da tožbo zavrne.

#### **IZREK SODBE IN OBRAZLOŽITEV :**

11. Tožba je utemeljena.

12. V obravnavani zadevi gre za odmero dohodnine tožniku za leto 2012 v obnovljenem postopku. Pravna podlaga za izdajo izpodbijane odločbe je prvi odstavek 89. člena ZDavP-2, ki določa, da če davčni organ izve za nova dejstva ali najde oz. pridobi možnost uporabiti nove dokaze, ki bi mogli sami zase ali v zvezi z že izvedenimi in uporabljenimi dokazi pripeljati do drugačne odločbe, če bi bila ta dejstva oz. dokazi navedeni ali uporabljeni v prejšnjem postopku, lahko začne obnovo postopka iz tega razloga po uradni dolžnosti v šestih mesecih od dneva, ko je mogel navesti nova dejstva oz. uporabiti nove dokaze. Po preteku petih let od vročitve odločbe zavezancu za davek se obnova po uradni dolžnosti ne more začeti.

13. Zapisnik DIN pri družbi A. d.o.o. z dne 16. 7. 2015 po ugotovitvi davčnega organa predstavlja dan, ko je davčni organ izvedel za nova dejstva, zaradi katerih je pri tožniku (ki mu je bila izdana 31. 5. 2013 odločba o odmeri dohodnine za leto 2012) navedeni postopek obnovil (s sklepom z dne 4. 1. 2016). Pri navedeni družbi je namreč davčni organ ugotovil, da je le-ta tožniku izplačala znesek v višini 71.966,68 EUR, za katerega ni izkazala, da bi temeljil na verodostojnih knjigovodskih listinah. Davčni organ je zato navedeni znesek štel v davčno osnovo tožnika v skladu s 105. členom ZDoh-2 kot druge dohodke in tožniku od navedenih izplačil odmeril dohodnino. Posledično je tožniku z izpodbijano odločbo odpravljena že izdana odločba o odmeri dohodnine za leto 2012 in nadomeščena z novo odločbo, s katero mu je dohodnina odmerjena v višjem znesku. Tožnik se z navedeno odločitvijo davčnega organa ne strinja, izpodbijani odločbi očita, da se je ne da preizkusiti, prav tako meni, da ne more nositi odgovornosti zaradi

morebitnega nepravilnega vodenja poslovne dokumentacije s strani delodajalca, to je družbe A. d.o.o.

14. Po presoji sodišča so tožnikovi ugovori utemeljeni. V zadevi ni sporno, da je bil pri družbi A. d.o.o. voden postopek DIN, v katerem so bile ugotovljene nepravilnosti, med drugim tudi glede izplačil tožniku kot takratnemu direktorju, glede katerih je davčni organ ugotovil, da ne temeljijo na verodostojnih knjigovodskih listinah. Navedeni družbi je bila 11. 9. 2015 izdana odločba, s katero so ji bile naložene dodatno ugotovljene davčne obveznosti, med drugim tudi akontacija dohodnine od izplačil tožniku od osnove 71.966,68 EUR v znesku 17.996, 67 EUR. Odločitev je v navedenem delu potrdilo Ministrstvo za finance kot pritožbeni organ.

16. Tožnik se v tožbi sklicuje na tožbo, ki jo je vložila družba A. d.o.o., ki se je pri sodišču vodila pod I U 1439/2017. Sodišče pa je ugotovilo, da je po vloženi tožbi navedena družba prišla v stečaj in bila kasneje izbrisana, zaradi česar je tožbo 16. 7. 2020 zavrglo.

17. Ne glede na povezanost obeh zadev (obravnavane zadeve z zadevo družbe A. d.o.o.) je predmet presoje sodišča izpodbijana odločitev, s katero je tožniku v obnovljenem postopku odmerjena dohodnina za leto 2012. Po presoji sodišča pa navedena odločitev, tako prvostopenjska odločba kot odločba drugostopenjskega organa, ne vsebujeta razlogov, ki bi omogočali preizkus njene pravilnosti in zakonitosti.

18. Izpodbijana odločba se sklicuje zgolj na postopek DIN pri družbi A. d.o.o., pri kateri je bilo ugotovljeno, da je tožniku kot direktorju navedene družbe povrnila potne stroške na podlagi potnih nalogov, za katere je bilo v postopku ugotovljeno, da so pomanjkljivi, večina jih je brez prilog oz. so priloge neverodostojne, brez navedbe vozila in njegove registerske številke, prav tako potni nalogi niso podpisani ne s strani predlagatelja, likvidatorja in ne od odredbodajalca. Ugotovljeno je bilo tudi, da je bila večina poti navidezna ali pa so bili stroški za službene poti porabljeni nenamensko. Glede na navedeno je davčni organ štel, da je tožnik kot direktor navedene družbe prejel druge dohodke in si na podlagi navideznih poslov izplačeval na prikrit način druge prejemke, ki jih je potrebno všteti v davčno osnovo v skladu s 105. členom ZDoh-2 kot druge dohodke. Tudi drugostopenjski organ se strinja z odločitvijo prvostopenjskega organa, pri čemer ugotavlja, da gre za isto dejansko stanje, kot je že bilo ugotovljeno v inšpekcijskem postopku pri pravni osebi A. d.o.o. Drugostopenjski organ še pojasnjuje, da je odmera dohodnine samostojen postopek, v katerem ni mogoče ugovarjati ugotovitvam inšpekcijskega postopka, ki se je vodil pri pravni osebi, v katerem je bila prav tako izdana odločba, zoper katero je mogoča pritožba.

19. Po presoji sodišča navedeni zaključki prvostopenjskega in drugostopenjskega organa, iz katerih izhaja, da tožnik v navedenem postopku ne more ugovarjati (več) ugotovitvam, ki (že) izhajajo iz inšpekcijskega postopka pri omenjeni pravni osebi, pa čeprav se tožniku v tem (obnovljenem) postopku odmerja višja dohodnina, niso pravilni.

20. V obravnavani zadevi gre za postopek, v katerem je tožniku kot fizični osebi v obnovljenem postopku odmerjena nova (višja) dohodnina. Ne glede na to, da gre za povezano zadevo s postopkom zoper družbo A. d.o.o., bi po presoji sodišča v obravnavani zadevi moralo biti tožniku omogočeno, da v postopku varuje svoje pravice in sicer na način, da ima možnost sodelovanja v postopku, dajanja pripomb in predlaganja vseh dokaznih sredstev. Tožnik namreč izpodbija dejansko stanje, na katerem temelji izpodbijana odločitev, oba davčna organa (tako prvostopenjski kot tudi pritožbeni organ) pa se pri zavrnitvi navedenih tožnikovih ugovorov sklicujeta zgolj na ugotovitve pri omenjeni družbi, do konkretnih tožnikovih ugovorov pa se nista opredelila.

21. Kot že povedano, se obrazložitev izpodbijane odločitve sklicuje zgolj na postopek pri družbi A. d.o.o., pri kateri je v delu, ki se nanaša na obravnavano zadevo, odločitev potrdil tudi drugostopenjski organ. Iz navedenega postopka pri omenjeni pravni osebi pa zgolj na kratko povzema, da pri listinah, ki naj bi bile podlaga za izplačilo tožniku (v višini 71.966,68 EUR), ne gre za verodostojne knjigovodske listine. Zato so utemeljeni tožnikovi ugovori, da so navedene ugotovitve splošne in pavšalne, saj ne vsebujejo navedbe s podatki o konkretnih potnih nalogih in njihovih pomanjkljivostih. Takšna obrazložitev izpodbijane odločbe tako ne omogoča njenega preizkusa, pri čemer pa tožnik v tožbi konkretno navaja pripombe glede spornih potnih nalogov in navaja tudi, da je šlo pri izplačilu v višini 35.258,46 EUR za izplačila na podlagi potnih nalogov, pri znesku 36.708,22 EUR pa za druga izplačila. Izpodbijana odločba ne vsebuje natančne in podrobne obrazložitve glede spornih izplačil, ki naj bi bila tožniku izplačana na podlagi neverodostojnih listin in opredelitve do tožnikovih ugovorov, na katere se je skliceval že v pritožbi in se sklicuje tudi v tožbi. V odstopljenih upravnih spisov pa se od relevantnih listin nahaja zgolj odločba drugostopenjskega organa z dne 25. 5. 2017, ki je bila izdana družbi A. d.o.o., priloženih ni nobenih relevantnih listin (npr. potnih nalogov, ki naj bi bili pomanjkljivi). Zato izpodbijane odločbe ni mogoče preizkusiti, kar je bistvena kršitev pravil upravnega postopka (sedma točka drugega odstavka 237. člena Zakona o splošnem upravnem postopku – ZUP).

22. Zato so po presoji sodišča utemeljeni tožnikovi ugovori, da se davčni organ do njegovih pripomb ni opredelil kot tudi tožnikovi ugovori, da izpodbijana odločitev ni obrazložena na način, da bi jo bilo mogoče preizkusiti. V ponovnem postopku bo davčni organ moral navedene pomanjkljivosti odpraviti in v zadevi ponovno odločiti, pri čemer je na podlagi četrtega odstavka 64. člena ZUS-1 vezan na pravno mnenje sodišča glede uporabe materialnega prava in na njegova stališča, ki se tičejo postopka.

23. Na podlagi navedenega je sodišče tožbi ugodilo in na podlagi 3. točke prvega odstavka 64. člena Zakona o upravnem sporu (v nadaljevanju ZUS-1) izpodbijano odločbo odpravilo in zadevo vrnilo organu prve stopnje v ponoven postopek.

24. Sodišče je odločilo brez glavne obravnave na podlagi prve alineje drugega odstavka 59. člena ZUS-1, saj je že na podlagi tožbe, izpodbijanega akta ter upravnih spisov očitno, da je potrebno tožbi ugoditi in upravni akt odpraviti na podlagi prvega odstavka 64. člena ZUS-1.

25. Izrek o stroških temelji na tretjem odstavku 25. člena ZUS-1, po katerem v primeru, če sodišče tožbi ugodi in v upravnem sporu izpodbijani upravni akt odpravi, tožniku glede na opravljena procesna dejanja in način obravnave zadeve v upravnem sporu prisodi pavšalni znesek povračila stroškov v skladu s Pravilnikom o povrnitvi stroškov tožniku v upravnem sporu (v nadaljevanju Pravilnik). Ker je bila zadeva rešena na seji in je tožnik v postopku imela pooblaščenca, ki je odvetnik, se mu v skladu z drugim odstavkom 3. člena Pravilnika priznajo stroški v višini 285,00 EUR, kar skupaj z 22 % DDV znaša 347,70 EUR.

SODBA št. 3

REPUBLIKA SLOVENIJA

UPRAVNO SODIŠČE

Sodba Upr. sodišča, številka: I U 1043/2013

**Datum: 20.05.2014**

**PREHRANA MED DELOM IN UGODNOSTI MANJŠIH VREDNOSTI PO ZDoh-2 – Običajnost in nominalni znesek**

JEDRO:

Neizpolnjevanje zahtev delovnopravne zakonodaje glede pogojev za opravljanje dela na domu po presoji sodišča samo po sebi ne predstavlja podlage za to, da se tovrstno delo z vidika obdavčenja opredeli kot odsotnost z dela in posledično obdavči. V 1. točko tretjega odstavka 39. člena ZDoh-2 se uvrščajo običajne ugodnosti, ki jih delodajalec zagotavlja vsem delojemalcem pod enakimi pogoji. Bistvena je torej običajnost, ki jo je treba ugotavljati tako z vidika vrste ugodnosti kot tudi z vidika njene vrednosti.

IZREK:

Tožbi se ugodi. Odločba Davčne uprave Republike Slovenije, Posebnega davčnega urada, št. DTŠT0610-21/2012-02-210-08 z dne 29. 10. 2012 se odpravi in se zadeva vrne istemu organu v ponovni postopek.

**Predmet spora:**

Posebni davčni urad je tožeči stranki v postopku davčnega inšpekcijskega nadzora davkov in prispevkov od dohodkov fizičnih oseb za obdobje od 1. 1. 2011 do 31. 12. 2011 z izpodbijano odločbo (ob upoštevanju popravnega sklepa z dne 10. 12. 2012) dodatno odmeril in naložil plačilo akontacije dohodnine v znesku 11.194,56 EUR, prispevka za zaposlovanje v znesku 94,13 EUR, za starševsko varstvo v znesku 94,13 EUR, za pokojninsko in invalidsko zavarovanje v znesku 11.460,44 EUR in prispevka za zdravstveno varstvo in poškodbe pri delu v znesku 6.330,31 EUR, vse s pripadajočimi obrestmi za čas od poteka roka za plačilo do dneva izdaje odločbe. Odločitev je med drugim utemeljena z ugotovitvijo, da je tožeča stranka posameznim zaposlenim povrnila stroške za prehrano na delu tudi za dni, ko so delo, brez podlage v pogodbah o zaposlitvi in ob neizpolnjenih pogojih, ki jih za opravljanje dela na domu določa delovnopravna zakonodaja, opravljali od doma in evidentirali način opravljanja delovnih zadolžitev „homeoffice“. Povračilo stroškov prehrane na delu za dni, ko delavec delo opravlja od doma in ni prisoten na delovnem mestu (v skupnem znesku 661,32 EUR) po presoji davčnega organa v



tem kontekstu pomeni širitev obsega pravic, določenih z zakonom in kolektivno pogodbo in posledično podleže obdavčitvi po določbah Zakona o dohodnini (v nadaljevanju ZDoh-2) in Zakona o prispevkih za socialno varnost (v nadaljevanju ZPSV).

V zvezi s stroški prehrane na službenih poteh davčni organ ugotavlja, da so si zaposleni v A. centrali za Slovenijo, ki na delo prihajajo iz drugih mest, na primer iz Maribora, v letu 2011 v več primerih povračilo stroškov za prehrano na delu obračunali v obliki dnevnice za službeno pot, da je višina dnevnice običajno določena za trajanje službene poti nad 12 ur dnevno, da so službene poti nepopolno dokumentirane v pogledu njihove resničnosti, kakor tudi glede časa njihovega trajanja in da so mesečna poročila o opravljenih službenih poteh praviloma brez odobritve odredbodajalca. Davčni organ zato upošteva, da 8-urna dnevna prisotnost na delu ni bila prekoračena in izračuna razliko med izplačanim in pripadajočim neobdavčenim zneskom povračila za prehrano med delom, ki jo v obračunu davčnih obveznosti vključi v osnovo za obračun akontacije dohodnine od dohodkov iz delovnega razmerja in prispevkov za socialno varnost na podlagi ZDoh-2 in ZPSV. Kot boniteto vključi v osnovo za obračun tudi povračila stroškov prenočevanja v zvezi s prihodom na delo, ki jih je tožeča stranka napačno opredelila kot stroške nočitev na službeni poti. V zvezi s prihodom na delo je namreč neobdavčeno le povračilo stroškov prevoza na delo in z dela. Tožeča stranka je z organizacijo letnega srečanja zaposlenih – B., ki je združena s pogostitvijo, športnimi dejavnostmi in zabavo, zaposlenim zagotovila boniteto v naravi, v povprečnem znesku 50,14 EUR na zaposlenega (izračun na 423 vseh zaposlenih), izplačanega dohodka v skupni višini 21.208,67 EUR pa v nasprotju z 39. členom ZDoh-2 in 3. členom ZPSV ni vključila med obdavčljive dohodke zaposlenih in v osnovo za obračun prispevkov za socialno varnost. Zato se ji iz tega naslova obračuna akontacija dohodnine od dohodka iz zaposlitve v skupnem znesku 3.248,14 EUR ter prispevki za socialno varnost delojemalcev v skupnem znesku 4.687,11 EUR in delodajalca v skupnem znesku 3.414,60 EUR.

Kot boniteto po 39. členu ZDoh-2 davčni organ nadalje obravnava stroške gostinskih storitev in pogostitve, katerih udeleženci so bili zaposleni in člani uprave oziroma vodstvo A. d.o.o. Računi so bili plačani s plačilno kartico VISA, dodeljeno prokuristu C.C. Narava poslovnega dogodka, razen pripisa imen udeležencev, ni pojasnjena. Posamezni gosti, ki so se udeležili pogostitve, so v Ljubljano prišli službeno, v teh primerih je običajna napotitev, s katero se delodajalec zaveže napotenemu povrniti stroške poti. Osebe, ki so največkrat navedene kot gosti, so člani uprave A. d.o.o., ki so zaposleni v A. Avstrija ali A. Nemčija, na primer D.D., prokurist A. d.o.o., E.E., direktor, F.F., direktor, G.G., prokurist. Pogostitev, plačana s službeno plačilno kartico, ki jo uporablja Č.Č., je tako že v drugo plačan strošek prehrane na službeni poti, v breme istega delodajalca, ki je koncern. Ker tožeča stranka ni predložila nobenega dokazila, da so bile navedene osebe na zadevne dni v Sloveniji ali da so bili v teh dneh napovedani oziroma opravljeni delovni sestanki, srečanja, delavnice ipd., gre po presoji davčnega organa za

privatno rabo sredstev in s tem za obdavčljivo ugodnost, ki jo delodajalec zagotavlja delojemalcu, osebi, ki je storitve plačevala.

Ministrstvo za finance je z odločbo št. DT 499-02-22/2012-2 z dne 16. 5. 2013 pritožbo tožeče stranke kot neutemeljeno zavrnilo in v celoti pritrdilo razlogom izpodbijane odločbe.

Tožeča stranka vlaga tožbo na odpravo izpodbijane odločbe iz razlogov zmotne uporabe materialnega prava in nepravilno oziroma nepopolno ugotovljenega dejanskega stanja. V zvezi s povračilom stroškov prehrane se ne strinja s (po njenem mnenju strogo formalističnim) stališčem, da je delavec zaradi pomanjkanja ustreznih določb v internem aktu ter pogodbah o zaposlitvi tedaj, ko delo opravlja od doma, odstoten z delovnega mesta. Povračilo stroškov za prehrano na delu, ko delavec opravlja delo na domu, čeprav formalno le-tega nima opredeljenega v pogodbi o zaposlitvi, ne more predstavljati obdavčljivega dohodka, saj gre za pravico, ki jo neposredno določa Zakon o delovnih razmerjih (v nadaljevanju ZDR). Kolektivna pogodba določa, da delavcem pripada povračilo stroškov za prehrano za dneve prisotnosti na delu. Poleg tega pravica do povračila stroškov prehrane med delom ni takšne narave, da bi bila povezana z delom na domu (da bi jo bilo treba v pogodbi o zaposlitvi posebej urediti), zato ni mogoče zaključiti, da je delavec upravičen do povračila stroškov le, če dela v delovnih prostorih delodajalca in mu v primeru dela na domu povračilo ne pripada. To po mnenju tožeče stranke ne pomeni širitve obsega pravic. Obratno, neizplačilo povračila bi pomenilo, da je delavcu kršena njegova temeljna pravica do povračila stroškov prehrane med delom, ki jo določa ZDR. Kje se delo opravlja, ni pomembno, pomembno je, da je delo opravljeno. Da je delavec delo opravljal, pa nenazadnje dokazuje tudi korespondenca po elektronski pošti. Z odločitvijo se ne strinja tudi v delu, ki se nanaša na povračilo stroškov prehrane in stroškov nočitev. V pogodbi o zaposlitvi je za delavce, ki primeroma opravljajo dela in naloge na delovnem mestu „vodja trgovskega centra“ kot kraj opravljanja dela določeno, da delavec opravlja delo v določenem trgovskem centru in po odredbi delodajalca v drugih trgovskih centrih, do katerih pot na delo in z dela z razpoložljivimi prevoznimi sredstvi ne traja dlje kot tri ure od prebivališča delavca po pogodbi o zaposlitvi. V pogodbi je nadalje določeno, da se delavca v času dela lahko napoti tudi na službeni potovanje izven kraja opravljanja dela. Navedena določba ne pomeni samoumevnega zaključka, da se delo v drugem trgovskem centru, ki ni center, za katerega je sklenjena pogodba o zaposlitvi, šteje kot kraj, kjer se delo opravlja oziroma bi se ob takemu stališču za opravljanje dela lahko štelo vsako službeno potovanje. Če mora vodja trgovskega centra na delo v drug trgovski center, mora za to obstajati odredba delodajalca, ki je dana in izkazana z nalogom za službeno potovanje. Prvenstvena naloga teh zaposlenih je namreč vezana na trgovski center, ki ga vodijo, obiski drugih trgovskih centrov oziroma delo v njih pa se nanašajo na sestanke (srečanja vseh vodij centrov), šolanja in zelo redko nadomeščanja v primeru daljše odsotnosti vodje drugega centra. Zato tožeča stranka meni, da gre v takih primerih za službeno potovanje, v zvezi s katerim imajo zaposleni pravico do povračila stroškov prehrane v obliki dnevnic in če je to potrebno, tudi pravico do povračila

stroškov nočitev, ki ne predstavljajo obdavčljivega dohodka. Gre za povračilo stroškov, ki so nastali v zvezi z opravljanjem aktivnosti oziroma dejavnosti delodajalca, zato ne morejo predstavljati prirasta ali povečanja premoženja, ki bi štel kot obdavčljivi dohodek. Glede stroškov B. pa tožeča stranka meni, da določba petega odstavka 39. člena ZDoh-2 ni podlaga za obdavčitev, saj se nanaša na ugodnosti, ki so zagotovljene posameznim zaposlenim in ne vsem zaposlenim pod enakimi pogoji, kot je to v obravnavanem primeru. Upoštevati je potrebno tudi, da je zavezanec za dohodnino fizična oseba in ne skupina oseb in je zato za obdavčitev treba identificirati osebe, ki so dohodek prejele, česar tožena stranka ni storila, saj je upoštevala število zaposlenih na dan 31. 12. 2011, čeprav se je B. odvijala 25. 6. 2011, ko je bilo število delavcev drugačno, z veliko verjetnostjo pa je mogoče trditi tudi, da se dogodka niso udeležili vsi zaposleni. B. je namreč vsakoletni dogodek, ki se odvija na dela prosti dan (dan državnosti), ki se v evidencah oziroma obračunih – plače in podobno evidentira kot praznik, za katerega se obračuna nadomestilo in prisotnosti oziroma odsotnosti tožeča stranka ne evidentira.

Glede stroškov pogostitev zaposlenih – porabe z uporabo službene plačilne kartice VISA pa tožeča stranka vztraja pri pojasnilu, da se stroški gostinskih storitev in pogostitve dejansko nanašajo na poslovne partnerje, in sicer na predstavnike franšizodajalca, posameznih pogostitev pa se udeležujejo tisti zaposleni, ki s franšizodajalcem največ sodelujejo. Kot je bilo toženi stranki že pojasnjeno, tožeča stranka deluje na podlagi franšize A. GmbH, Dunaj. Franšizne pogodbe so sklenjene za posamezen trgovski center. Zaradi enotnega sistema poslovanja in nadzora je razumljivo, da predstavniki franšizodajalca večkrat prihajajo na poslovne obiske v Slovenijo in je to njihova primarna vloga in ne, kot navaja tožena stranka, njihove naloge, ki jih imajo kot zaposleni v koncernu. Zato se ne more strinjati s formalistično ugotovitvijo, da „sestaneq uprave v Sloveniji registrirane družbe A. s prokuristom, ki vodi centralo v Sloveniji, ni utemeljen razlog za nastanek obravnavanih stroškov“ in da se člani uprave obravnavajo kot zaposleni in ne kot poslovni partnerji. Stroški gostinskih storitev pa tudi ne morejo šteti kot boniteta osebe, ki je storitve (fizično) plačevala, saj so bile plačane s službeno poslovno kartico, katere lastnik je tožeča stranka, niti ne gre za zasebno rabo, ki skladno s „Smernico-poslovne kreditne kartice VISA“ ni predvidena. Računi za gostinske storitve so opremljeni z ustreznimi podatki, ki omogočajo identifikacijo koristnikov storitev ter priliko oziroma namen pogostitve. Naziv konta glavne knjige (417700- pogostitve zaposlenih) ne more zaobjeti v popolnosti vsebine vseh poslovnih dogodkov, ki so na njem evidentirani. Vsebino poslovnega dogodka je zato treba preveriti in ugotoviti, ali se nanaša na zaposlene ali ne. Tožeči stranki je bilo znano, da osebe, na katere se nanašajo stroški gostinskih storitev pri tožeči stranki niso zaposlene (razen vodje slovenske centrale in pristojnih oziroma odgovornih oseb za posamezna področja dela), saj z njimi nima sklenjene pogodbe o zaposlitvi. Če bi že sprejeli trditev tožene stranke, da gre za obdavčljive prejemke, tožeča stranka meni, da bi se stroški gostinskih storitev lahko kvečjemu šteli kot obdavčljiv prejemek osebe, ki se je pogostitve udeležila. V tem primeru bi

se plačani zneski gostinskih storitev za posamezne poslovne partnerje šteli kot drugi dohodki v smislu 105. člena ZDoh-2. Tožena stranka bi tako lahko ugotovila, da v večini primerov podlage za obdavčitev ni, saj povprečna vrednost pogostitve (na osebo) ni presegla 42,00 EUR. Tožena stranka v odgovoru na tožbo prereka tožbene navedbe in vztraja pri izpodbijani odločitvi in pri razlogih. Sodišču predlaga, da tožbo kot neutemeljeno zavrne.

### **IZREK SODBE IN OBRAZLOŽITEV**

Tožba je (delno) utemeljena. V delu, ki se nanaša na povračila stroškov prehrane in stroškov nočitev, je izpodbijana odločitev po presoji sodišča pravilna in skladna z zakonom, na katerega se sklicuje. Pravilni so tudi z razlogi, s katerimi odločitev utemelji davčni organ in razlogi, s katerimi v obrazložitvi izpodbijane odločbe zavrne pripombe na zapisnik, ki so po vsebini enake tožbenim ugovorom. Nanje se zato na podlagi pooblastila iz drugega odstavka 71. člena Zakona o upravnem sporu (v nadaljevanju ZUS-1) sklicuje in jih ponovno ne navaja. Sodišče nepravilnosti v dejanskem in pravnem pogledu tudi ne ugotavlja v delu, ki se nanaša na porabo po službeni plačilni kartici VISA. Strinja se namreč s presojjo, da tožeča stranka v davčnem postopku trditve, da pri obravnavani porabi ne gre za zasebno porabo osebe, ki je gostinske storitve plačala z dodeljeno službeno plačilno kartico, ni dokazala. Enako kot oba davčna organa namreč ugotavlja, da tožeča stranka, seznanjena s stališčem, da zapis oseb na hrbtni strani računov za gostinske storitve njihove dejanske udeležbe na kosilih in pogostitvi ne dokazuje, davčnemu organu ni predložila nikakršnih dodatnih dokazil o zatrjevanih delovnih oziroma poslovnih srečanjih. Je pa tožba po presoji sodišča utemeljena v delu, ki se nanaša na povračilo stroškov za prehrano med delom. V postopku namreč ni bilo ugotovljeno, da bi obravnavani delavci dela na domu dejansko ne opravljali in bi bilo delo na domu formalno izkazano v nasprotju z dejanskim stanjem, **hkrati pa je povračilo stroškov za prehrano med delom zakonska obveznost delodajalca in (iztožljiva) pravica delavca, ki je vezana na opravljanje dela.** Sodišče se zato ne strinja s stališčem, da je tožeča stranka z izplačilom povračila stroškov prehrane delavcem, ki so delo opravljali na domu, presegla raven pravic delojemalcev, ki je določena z zakonom in kolektivno pogodbo. Ugotovljeno neizpolnjevanje zahtev delovnopravne zakonodaje glede pogojev za opravljanje dela na domu po presoji sodišča samo po sebi ne predstavlja podlage za to, da se tovrstno delo z vidika obdavčenja opredeli kot odsotnost z dela in posledično obdavči. Tožba je utemeljena tudi v delu, ki se nanaša na stroške B.

**Boniteta**, ki se po določbah 41. v zvezi s 37. členom ZDoh-2 kot dohodek iz delovnega razmerja všteva v davčno osnovo, je v prvem odstavku 39. člena splošno opredeljena kot vsaka ugodnost v obliki proizvoda, storitve ali druge ugodnosti v naravi, ki jo delojemalcu ali njegovemu družinskemu članu zagotovi delodajalec ali druga oseba v zvezi z zaposlitvijo, z izjemo ugodnosti, določenih v tretjem odstavku tega člena, ki ne štejejo za boniteto po tem zakonu in med katere (po 1. točki) sodijo tudi ugodnosti manjših vrednosti, ki jih delodajalec zagotavlja vsem delojemalcem po enakimi pogoji, kot je zlasti regresirana prehrana med delom, uporaba prostorov za oddih in rekreacijo, pogostitve ob praznovanjih in v

drugih podobnih primerih zagotavljanja običajnih ugodnosti. V obravnavanem primeru med strankama ni spora, da stroški B. po vsebini predstavljajo ugodnost iz 1. točke tretjega odstavka 39. člena ZDoh-2. Spor je o vprašanju, ali gre za ugodnost manjše vrednosti. V tem pogledu pa po presoji sodišča tožena stranka svojo presojo neutemeljeno opre na določbo petega odstavka 39. člena ZDoh-2. Ni namreč slediti stališču, da gre po 1. točki tretjega odstavka za ugodnost manjše vrednosti le, kolikor po višini ne presega vrednosti iz petega odstavka 39. člena ZDoh-2, s katerim so iz obdavčitve kot izjema izvzete bonitete, ki jih delodajalec delojemalcu ne zagotavlja redno ali pogosto, če vrednost vseh bonitet v mesecu ne presega 13 evrov in gre torej za določbo, ki je za dopolnjevanje oziroma razlago 1. točke tretjega odstavka 39. člena glede na vsebino pravnega urejanja neustrezna. V 1. točko tretjega odstavka 39. člena se uvrščajo običajne ugodnosti, ki jih delodajalec zagotavlja vsem delojemalcem pod enakimi pogoji. **Bistvena je torej običajnost, ki jo je treba ugotavljati tako z vidika vrste ugodnosti, kot tudi z vidika njene vrednosti. Po vrsti je ugodnost običajna, če je enaka ali podobna tistim, ki jih kot običajne primeroma navede že zakonodajalec, po vrednosti pa, če je (ob upoštevanju vrste zagotovljene ugodnosti) skladna z običajno poslovno prakso in jo je zato treba presojati od primera do primera.** Iz navedenih razlogov je sodišče tožbi ugodilo, izpodbijano odločbo na podlagi 4. točke prvega odstavka 64. člena ZUS-1 (zaradi enovitosti izreka v celoti) odpravilo in zadevo vrnilo davčnemu organu, da skladno s pravnimi stališči te sodbe o njej ponovno odloči. Sodišče je v zadevi odločilo brez glavne obravnave na podlagi 1. alinee drugega odstavka 59. člena ZUS-1.

SODBA ŠT. 4

REPUBLIKA SLOVENIJA

UPRAVNO SODIŠČE

Sodba Upr. sodišča, številka: I U 1491/2015

Datum: 21.03.2017

**STANDBY LETALSKA VOZOVNICA KOT BONITETA IN DRUGI DOHODEK**

JEDRO:

Po mnenju sodišča ni mogoče trditi, da standby vozovnica že zaradi dejstva posebnosti ne more biti boniteta, saj v smislu 4. točke drugega odstavka 39. člena ZDoh-2 lahko predstavlja nuden popust pri prodaji blaga in storitev. Prav tako iz tretjega odstavka 39. člena ZDoh-2, ki določa, kaj se po zakonu ne šteje za boniteto, ne izhaja, da bi bila standby vozovnica ugodnost, ki ne predstavlja bonitete. Dejansko vprašanje v konkretni zadevi pa je, ali je bil znesek bonitete pravilno ovrednoten v skladu s 43. členom ZDoh-2. Pri tem se sodišče strinja s tožečo stranko, ne nasprotuje pa tej ugotovitvi tudi tožena stranka, da sta standby in redna vozovnica različni kategoriji. Zato po mnenju sodišča redna cena letalske vozovnice tudi z upoštevanjem popustov in akcijskih cen, ne more predstavljati

primerljive tržne cene za standby vozovnico, saj se kot že ugotovljeno zgoraj, obe vozovnici ne ločita zgolj glede na ceno. V tem primeru bi morala zato tožena stranka znesek bonitete določiti na podlagi stroška, ki je nastal pri delodajalcu v zvezi z zagotavljanjem bonitete, kot to določa 43. člen ZDoh-2.

#### IZREK:

- I. Tožba se v delu, ki se nanaša na III. točko izreka izpodbijane odločbe, zavrže.
- II. Tožbi se v preostalem delu, ki se nanaša na II. in IV. točko izreka izpodbijane odločbe, ugodi ter se v tem obsegu odločba Finančne uprave Republike Slovenije št. DT-0610-1994/2013-02-220- 02,03 z dne 7. 10. 2014 odpravi in zadeva vrne organu prve stopnje v ponovno odločanje.
- III. Tožena stranka je dolžna povrniti tožeči stranki na 15,00 EUR odmerjene stroške upravnega spora v 15 dneh, v primeru zamude pa z zakonskimi zamudnimi obrestmi.

#### **Predmet spora:**

1. Z izpodbijano odločbo je Finančna uprava Republike Slovenije v I. točki izreka ugotovila, da je tožeča stranka zaradi ugotovljenih nepravilnosti v obračunu davka od dohodka pravnih oseb za leta 2009 do 2012 izkazala previsoko davčno izgubo. Pri tem je tudi navedla koliko znaša pravilen znesek davčne izgube za posamezno davčno leto. V II. točki izreka izpodbijane odločbe pa je ugotovila, da je zavezanec iz naslova obračunanih bonitet zaposlenim za nakupe letalskih vozovnic pod posebnimi pogoji v inšpiciranem obdobju od 1. 1. 2009 do 31. 12. 2012 obračunal in plačal premalo dajatev, ki jih v 10. točkah tudi konkretno navede, tako po podlagi kot tudi po višini. Pri tem še ugotovi, da je zavezanec ugotovljeno obveznost iz naslova omenjenih davkov in prispevkov od bonitet zaposlenih že poravnal 3. 7. 2014. V III. točki izreka izpodbijane odločbe je še odločil, da se davčnemu zavezancu dodatno odmeri akontacija dohodnine od drugih dohodkov, ki jo je zavezanec 22. 7. 2014 tudi poravnal. Plačati mora le še obresti v višini 3.616,92 EUR v 30 dneh. Pod IV. točko izreka izpodbijane odločbe je za inšpicirano obdobje tožniku naložil še plačilo obresti od v točki II naloženih obveznosti, kar vse mora biti plačano v 30 dneh.

2. V obrazložitvi Finančna uprava pojasni dejanske ugotovitve v zadevi davčnega inšpekcijskega nadzora davka od dohodkov pravnih oseb ter davkov in prispevkov od dohodkov fizičnih oseb za obdobje od 1. 1. 2009 do 31. 12. 2012 ter pravno podlago za izdajo izpodbijane odločbe. Pove, da je bilo v postopku tudi nesporno ugotovljeno, da je zavezanec v inšpiciranem obdobju večjemu številu potnikov omogočil nakup vozovnic pod posebnimi pogoji, in sicer brezplačno, ali po nižji ceni kot je bila na ceniku. Davčni organ pri tem ugotavlja, da gre za ugodnosti, ki so na podlagi Zakona o dohodnini (v nadaljevanju ZDoh-2) obdavčene kot boniteta za zaposlene in njihove družinske člane oziroma kot drugi dohodki. Pojasnjuje, da se darila, ki ga fizična oseba prejme pri nakupu blaga in storitev v obliki

priložnostnega prejema dodatnega blaga ali storitev, ne šteje za obdavčljiv dohodek po ZDoh-2, če je taka ugodnost dostopna vsem strankam pod enakimi pogoji in ni v zvezi z zaposlitvijo ali dejavnostjo fizične osebe. Znesek bonitete se praviloma določa na podlagi primerljive tržne cene, če ugotovitev primerljive tržne cene ni mogoča, pa na podlagi stroška, ki je nastal delodajalcu v zvezi z zagotavljanjem bonitete. Zaradi specifičnosti oblikovanja cen letalskih prevozov je davčni organ določil primerljive tržne cene z uporabo najnižjih cen po ceniku za določeno obdobje in za posamezno relacijo, pri čemer je upošteval tudi javno objavljene akcijske cene. V spornem obdobju je bilo s strani zaposlenih koriščenih 2.085 vozovnic pod posebnimi pogoji. V nadaljevanju v izpodbijani odločbi po posameznih letih in po posameznih mesecih davčni organ navede podatke o obračunanih davkih in prispevkih od dohodkov iz zaposlitve pred inšpiciranjem in po njem ter izračuna razliko, ki pomeni dodatno obdavčitev.

3. Ugotavlja še, da je zavezanec za davek nakup letalskih vozovnic pod posebnimi pogoji omogočil tudi osebam, ki pri njem niso bile zaposlene. Tudi ta nakup letalskih vozovnic po ceni, ki je nižja od tržne, se v konkretnem primeru šteje za ugodnost, od katere je potrebno obračunati davke in prispevke, saj se davčno obravnavajo kot drug dohodek po 105. členu ZDoh-2. Gre za vozovnice, ki zapadejo pod obdavčitev v primeru, da davčna osnova presega 42,00 EUR in če davčni odtegljaj ne presega 20,00 EUR. Pri tem je davčni organ izračunal razliko v vrednosti med zneskom plačila in najnižjo ceno po ceniku, ter na tej podlagi izračunal zneske premalo plačanih dajatev.

4. Ministrstvo za finance je s svojo odločbo št. DT499-02-33/2014-2 z dne 10. 9. 2015 pritožbi tožnika delno ugodilo in izpodbijano odločbo odpravilo v točki III. izreka in v tem delu zadevo vrnilo v ponovni postopek prvostopnemu davčnemu organu. V preostalem delu je pritožbo tožnika zavrnilo.

5. Najprej pritrjuje tožeči stranki, da izdaja tako imenovanih standby vozovnic predstavlja način optimizacije polnitve letala in s tem obvladovanje stroškov in ustvarjanje prihodkov v zadnjih minutah pred poletom. Strinja se tudi z ugotovitvijo, da standby in letalske vozovnice niso medsebojno ekonomsko in gospodarsko primerljive, ker je na podlagi kupljene standby vozovnice let potnika možen le, če je na posameznem letu prost sedež, pri čemer imetniku v primerjavi z drugimi potniki, ta vozovnica zagotavlja tudi manjši obseg pravic. Ugotavlja, da to možnost sicer ponuja večina letalskih prevoznikov. Problem pri pritožniku pa je, da je to ugodnost omogočal le določenemu krogu oseb. To pa z davčnega vidika pomeni boniteto s strani delodajalca za zaposlene oziroma obdavčljiv dohodek za nezaposlene privilegirane osebe. V nadaljevanju ugotavlja, da ni sporno, da ima pritožnik sprejete interne akte v zvezi z nakupi omenjenih vozovnic, pri čemer je tožnik tudi sam sestavil seznam koristnikov, tako tistih, ki so bili pri njem zaposleni, kot tistih, ki to niso bili. Pri opredelitvi bonitete se sklicuje na 36. in 39. člen ZDoh-2. V nadaljevanju pojasnjuje, da vrednotenje bonitet in vštetevanje v davčno osnovo opredeljuje 43. člen ZDoh-2. Ugotavlja, da je davčni organ pri izračunu bonitete kot primerljivo tržno ceno upošteval najnižjo ceno, ki je v tistem času veljala za določen let, pri čemer je upošteval vse akcijske cene in ugodnosti ter popuste, ki

so bili v določenem času za določene lete ponujeni vsem strankam na trgu. Ugotovljena je bila torej razlika med ceno, ki jo je koristnik plačal in najnižjo ceno za posamezni let po ceniku, vključno z akcijami. Za ta znesek je bil namreč koristnik standby vozovnice obogaten glede na kupce vozovnic v redni prodaji. Pritožnikova trditev, da primerljive tržne cene standby vozovnic ni mogoče določiti, in da bi davčni organ znesek bonitete moral določiti na podlagi stroška, ki je nastal delodajalcu v zvezi z zagotavljanjem bonitete oziroma, da je edina relevantna ocena vrednosti mejni strošek izplačevalca ugodnosti za zagotavljanje vozovnic, pa tožnik ne obrazloži in ga tudi ne dokaže. Zato pritožbeni organ njegove navedbe šteje za pavšalne in neutemeljene. Sodba I U 934/2013 Upravnega sodišča, na katero se sklicuje tožnik, pa obravnava drugačno situacijo. Prav tako pritožnik ugovora nezadostne obrazložitve odločbe ne obrazloži. Glede ugovora, da mora v dvomu davčni organ odločiti v korist zavezanca, pa pritožniku pojasnjuje, da davčni organ v pravilnost ugotovitev, na katerih temelji odločitev, ne dvomi.

6. Meni pa, da je prvostopni davčni organ posameznike neenakopravno obravnaval pri določitvi višine bonitete. Tako je za zaposlene upošteval tudi popuste in akcijske cene pri ugotavljanju najnižje cene, medtem, ko je pri drugih kot osnovo za obračun akontacije vzel redno ceno brez upoštevanj morebitnih akcijskih cen. V tej smeri odločba ni obrazložena. Zakonske podlage za tako razlikovanje pa pritožbeni organ ni našel. Zato je pritožbi v tem delu ugodil in točko III izreka izpodbijane odločbe odpravil ter zadevo vrnil v ponovno odločanje prvostopnemu organu.

7. Tožnik v tožbi najprej pojasnjuje, da v celoti izpodbija odločbo v tistem delu, kjer je prvostopni organ odločil, da gre pri nakupu standby letalskih vozovnic za boniteto zaposlenih, od katerih mora tožnik plačati akontacijo dohodnine in prispevke za socialno varnost oziroma, da gre pri nakupu standby vozovnic s strani drugih posameznikov za druge dohodke teh posameznikov, od katerih mora tožnik plačati akontacijo dohodnine za inšpicirano obdobje in pripadajoče obresti. Vztraja na stališču, da gre pri nakupu standby letalskih vozovnic za njihovo nepravilno obravnavo. Imetnikom redne vozovnice pripadajo pravice po Uredbi ES št. 261/2004 Evropskega parlamenta in Sveta o določitvi skupnih pravil glede odškodnine in pomoči potnikom v primeru zavrnitve vkrcavanja, odpovedi ali velike zamude letov z dne 11. 2. 2004 (Uredba), medtem ko imetnikom standby vozovnice ni pripadala nobena druga pravica, razen pogojne pravice, da lahko posameznik odleti, če je na letalu prostor, in možnost, da imetnik te pravice odleti na dan, ko bo prostor na letalu. Standby vozovnice nikakor niso ekonomsko in gospodarsko primerljive z rednimi vozovnicami, kar v nadaljevanju podrobno obrazloži s prikazano tabelo. Za razliko od redne vozovnice kupec standby vozovnice v trenutku nakupa nima nobenega zagotovila, da bo to vozovnico dejansko lahko izkoristil in z njo poletel na konkretnem letu. Predstavlja zgolj opcijo. Pri nakupu omenjenih letalskih vozovnic je bistvena zagotovitev prevoza na izbrano destinacijo, šele sekundarno pa tudi njihova cena. Ugotavlja tudi, da so standby vozovnice poenoten produkt letalskih družb na svetovni ravni. Meni, da sta davčna organa s tem, ko sta nakup standby vozovnic napačno opredelila kot



boniteto in drug dohodek, napačno uporabila ZDoh-2. Podrejeno sta ga napačno uporabila tudi s tem, ko sta napačno in nezakonito ugotovila davčno osnovo, od katere se plačuje predpisane dajatve. Meni, da v primeru standby vozovnic niso izpolnjeni vsi zakonski pogoji, ki jih ZDoh-2 določa za opredelitev bonitete in sicer, da gre za ugodnost v zvezi z zaposlitvijo oziroma da sploh gre za ugodnost, ki je nudena posamezniku. Cena standby vozovnic na letih tožnika je višja od stroškov, ki jih ima tožnik v zvezi z zagotovitvijo storitve. V kolikor pa bi sodišče menilo, da se nakup standby vozovnic šteje kot boniteta zaposlenim, pa podrejeno poudarja, da tržne vrednosti standby vozovnic v letalski industriji ni mogoče določiti, saj primerljiva tržna cena ni določljiva, kar v nadaljevanju obrazlaga. Tovrstnih vozovnic z enakim oziroma primerljivim obsegom pravic na prostem trgu ni mogoče kupiti. Zato bi bilo potrebno slediti določbi 43. člena ZDoh-2 v delu, kjer določa, da se znesek bonitete v primeru, ko ni mogoče ugotoviti primerljivih tržnih cen, določi na podlagi stroška, ki je nastal pri delodajalcu v zvezi z zagotavljanjem bonitete. Strošek tožnika v primeru standby vozovnic je mejni strošek, ki tožniku nastane v zvezi z zagotovitvijo vsake naslednje standby vozovnice. Izrecno tudi zavrača navedbe finančnega organa, da se je tožnik strinjal s tem, da je prvostopni organ kot primerljivo tržno ceno standby vozovnic pravilno upošteval najnižjo ceno, ki je v tistem času veljala za določen let. Tožnik že od vsega začetka davčno inšpekcijskega nadzora poudarja, da primerljive tržne cene za standby vozovnice na trgu enostavno ni. Ves čas je zato zagovarjal, da je nemogoče podajati primerljive tržne cene, ker se cene oblikujejo na specifičen način in so sestavljene iz objektivnih in subjektivnih elementov. Na objektivne elemente družba še lahko vpliva, na subjektivne pa ne. Končna tarifa, ki jo potnik dobi za zelen let, je odvisna od treh elementov in sicer od razpoložljivega tarifnega razreda na konkretnem letu, od datuma potovanja in od datuma povpraševanja. Za pomoč k razumevanju gospodarske in ekonomske narave standby letalskih vozovnic je tožnik prvostopnemu organu v januarju 2014 pripravil celo powerpoint prezentacijo glede določanja cen letalskih vozovnic. Izročil je tudi excel tabele s poimenskimi sezname prejemnikov standby letalskih vozovnic, njihovimi destinacijami in prevozi, pri čemer je prvo excel tabelo pripravil tožnik sam, ostale pa je dopolnjeval ročno po navodilih in usmeritvah prvostopnega organa. Več kot očitno je, da je tožnik v postopku davčnega inšpekcijskega nadzora podal številna pojasnila glede potrebe po upoštevanju mejnih stroškov in neprimerljivih tržnih cen. Davčno obveznost je tožnik poravnal pred izdajo izpodbijane odločbe iz razloga, ker se je želel izogniti tveganju blokade transakcijskega računa s strani finančnega organa. S tem pa nikakor ni želel potrditi ugotovitev organa v odločbi, ampak si zagotoviti nemoteno nadaljnje poslovanje. V nadaljevanju še opisuje način izračuna mejnih stroškov. Pri tem pojasnjuje, da ima z dodatno izkoriščeno standby vozovnico stroške hrane, pijače, potrošnega materiala in goriva. Meni, da je davčna osnova v primeru ugotovitve pravilne višine bonitete enaka 0 oziroma je celo negativna, saj je v skladu s prvim odstavkom 43. člena ZDoh-2 od vrednosti bonitete potrebno odšteti vrednost oziroma ceno, ki jo zaposleni plača delodajalcu v zvezi z zagotavljanjem določene bonitete.

8. V nadaljevanju se ne strinja tudi z opredelitvijo davčnega organa, ki davčno obravnava standby vozovnice kot drug dohodek v skladu s 105. členom ZDoh-2. Meni, da je prvostopni davčni organ napačno uporabil določbo 39. in 105. člena ZDoh-2, zaradi česar je izpodbijana odločba nezakonita. Meni tudi, da je v postopku prišlo do več kršitev pravil davčnega postopka, pri čemer se sklicuje na 5. člen Zakona o davčnem postopku (v nadaljevanju ZDavP-2). Davčni organ se v odločbi ni vsebinsko opredelil do vseh navedb tožnika, kar v nadaljevanju pojasni. Sklicuje se tudi na 128. člen ZDavP-2, ki po njegovem ni bil spoštovan. Pojasnjuje tudi, zakaj meni, da je obrazložitev izpodbijane odločbe nezadostna oziroma meni, da je v zadevi prišlo do neenakopravne obravnave tožnika v primerjavi z drugimi letalskimi prevozniki iz tujine.

9. Po povedanem sodišču predlaga, da v skladu s 64. členom Zakona o upravnem sporu (v nadaljevanju ZUS-1) tožbi ugodi in s sodbo odpravi izpodbijano odločbo v delu, ki jo tožnik izpodbija v tem upravnem sporu. Dodatno tudi predlaga, naj se tožniku že plačani davek vrne oziroma poveča za zakonske zamudne obresti. Uveljavlja tudi stroške upravnega spora, skupaj s pripadki vred.

10. Tožena stranka v odgovoru na tožbo navaja, da vztraja pri razlogih iz obrazložitve upravnih odločb. Sodišču predlaga, da tožbo kot neutemeljeno zavrne.

11. Sodišče je v zadevi odločilo izven glavne obravnave v skladu z 2. alinejo drugega odstavka 59. člena ZUS-1.

#### **IZREK SODBE IN OBRAZLOŽITEV**

12. Tožbo je v delu, v katerem tožeča stranka izpodbija III. točko izreka odločbe, potrebno zavreči.

13. V smislu 4. točke 36. člena ZUS-1 sodišče tožbo zavrže s sklepom, če ugotovi, da akt, ki se izpodbija s tožbo, ni upravni akt oziroma akt, ki se lahko izpodbija v upravnem sporu. V smislu 2. člena ZUS-1 lahko namreč sodišče v upravnem sporu odloča o zakonitosti dokončnih upravnih aktov, s katerimi se posega v pravni položaj tožnika. O zakonitosti drugih aktov pa samo, če zakon tako določa. V konkretnem primeru III. točka izreka izpodbijane odločbe ni dokončen upravni akt, saj je bilo tožnikovi pritožbi v davčnem postopku ugodeno in je bila III. točka izreka izpodbijane odločbe odpravljena ter vrnjena prvostopnemu organu v ponovni postopek. V njem pa bo imel tožnik na razpolago vsa pravna sredstva, ki so mu v zvezi z izdajo prvostopne odločbe na voljo.

14. V ostalem delu (to je v točki II. in IV. izreka izpodbijane odločbe) pa je bilo potrebno tožbi ugoditi, izpodbijano odločbo odpraviti in zadevo vrniti prvostopnemu organu v nadaljnje odločanje. V omenjeni zadevi je glede na tožbene ugovore predmet spora ugotovitev, ali pri standby vozovnicah, ki so jih pri tožniku zaposleni delavci pri njem tudi kupili, gre za boniteto in v primeru pozitivnega odgovora, ali je bila njena vrednost ugotovljena pravilno in v skladu s 43. členom ZDoh-2.

16. Za dohodek obdavčen z dohodnino velja tudi boniteta, ki je po 39. členu ZDoh-2 določena kot vsaka ugodnost v obliki proizvoda, storitve ali druge ugodnosti v naravi, ki jo delojemalcu ali njegovemu družinskemu članu zagotovi delodajalec ali druga oseba v zvezi z zaposlitvijo. Bonitete praviloma niso izplačane v denarju,

temveč so zagotovljene s strani delodajalca v naravi in je zato ključnega pomena njihovo vrednotenje. ZDoh-2 v 1. točki tretjega odstavka 39. člena tudi določa, da nekatere vrste ugodnosti ob izpolnjevanju zakonsko določenih pogojev, niso upoštevane kot boniteta za davčne namene. To velja na primer tudi za ugodnosti manjših vrednosti, ki so zagotovljene vsem delojemalcem pod enakimi pogoji, ki pa se praviloma zaradi manjše davčne osnove kot tudi zaradi težavnosti vrednotenja in prisojanja vrednosti ugodnosti posameznemu delojemalcu, ne obdavčujejo. Pri tem znesek ugodnosti v ZDoh-2 ni določen, saj se kot kriterij ali se posamezna ugodnost obravnava po 1. točki tretjega odstavka 39. člena Zdoh-2 upošteva tudi težavnost vrednotenja in prisojanja vrednosti ugodnosti posameznemu delojemalcu. Tako plačil delodajalca za nudenje ugodnosti delojemalcem, pri katerih je mogoče prisoditi vrednost posameznemu delojemalcu, ni mogoče izvzeti iz bonitete po 1. točki tretjega odstavka 39. člena ZDoh-2.

17. Po mnenju sodišča ni mogoče trditi, da standby vozovnica že zaradi dejstva posebnosti ne more biti boniteta, saj v smislu 4. točke drugega odstavka 39. člena ZDoh-2 lahko predstavlja nuden popust pri prodaji blaga in storitev. Prav tako iz tretjega odstavka 39. člena ZDoh-2, ki določa, kaj se po zakonu ne šteje za boniteto, ne izhaja, da bi bila standby vozovnica ugodnost, ki ne predstavlja bonitete. Dejansko vprašanje v konkretni zadevi pa je, ali je bil znesek bonitete pravilno ovrednoten v skladu s 43. členom ZDoh-2. Pri tem se sodišče strinja s tožečo stranko, ne nasprotuje pa tej ugotovitvi tudi tožena stranka, da sta standby in redna vozovnica različni kategoriji. Zato po mnenju sodišča redna cena letalske vozovnice tudi z upoštevanjem popustov in akcijskih cen, ne more predstavljati primerljive tržne cene za standby vozovnico, saj se kot že ugotovljeno zgoraj, obe vozovnici ne ločita zgolj glede na ceno. V tem primeru bi morala zato tožena stranka znesek bonitete določiti na podlagi stroška, ki je nastal pri delodajalcu v zvezi z zagotavljanjem bonitete, kot to določa 43. člen ZDoh-2. V zvezi s slednjim tudi ne drži ugotovitev davčnih organov, da je zatrjevano ugotavljanje vrednosti izplačevalca ugodnosti na navedeni pravni podlagi ostalo na pavšalni in s tem neutemeljeni ravni. Kot izhaja iz podatkov v spisu, je tožnik te ugovore podajal ves čas davčnega postopka, tudi z powerpoint prezentacijo in excel tabelami, na katere se sklicuje. Davčni organ pri ugotavljanju vrednosti bonitete in njenega vštevanja v davčno osnovo veže pravilna uporaba materialnega prava - 43. člena ZDoh-2, ki pa ga davčni organ po mnenju sodišča ni ustrezno uporabil.

18. V ponovljenem postopku bo moral davčni organ znesek bonitete določiti na podlagi stroška, ki je nastal pri delodajalcu v zvezi z zagotavljanjem bonitete in pri tem preveriti tožnikovo trditev, da vrednosti bonitete dejansko ni oziroma, da je ta celo negativna. V kolikor temu ni tako, naj davčni organ tožnika iz naslova dajanja bonitet zaposlenim oziroma njihovim družinskim članom, ponovno obdavči.

19. Glede na navedeno, je sodišče tožnikovi tožbi ugodilo in s sodbo izpodbijani upravni akt odpravilo na podlagi 4. točke prvega odstavka 64. člena ZUS-1 ter zadevo vrnilo prvostopnemu organu v ponovno odločanje. 20. Izrek o stroških upravnega spora temelji na tretjem odstavku 25. člena ZUS-1, v zvezi s Pravilnikom o povrnitvi stroškov tožnika v upravnem sporu.

SODBA ŠT. 5:

REPUBLIKA SLOVENIJA

VRHOVNO SODIŠČE

Sodba VS, številka: X Ips 219/2013

Datum: 18.09.2014

**STROŠKI SPECIALIZACIJE KOT BONITETA – Prevzem dolga iz naslova stroškov specializacije**

JEDRO:

Določbo 2. točke tretjega odstavka 39. člena ZDoh-2, ki določa, da plačila delodajalca za dopolnilno izobraževanje in usposabljanje delojemalcev, ki je v zvezi s poslovanjem delodajalca, niso obdavčljiva boniteta, je treba razlagati tako, da zajema le plačila za tista izobraževanja, ki se izvajajo v času trajanja zaposlitve pri delodajalcu, ki plača izobraževanje. Če pa mora oseba zaradi prenehanja delovnega razmerja vrniti plačila nekdanjemu delodajalcu, hkrati pa se z novim delodajalcem dogovori, da bo ta prevzel njen dolg, gre za obdavčljivo nadomestilo, ki ga zagotovi delodajalec na podlagi dogovora z delojemalcem zaradi kateregakoli pogoja v zvezi z zaposlitvijo, kot določa 5. točka prvega odstavka 37. člena ZDoh-2.

IZREK:

- I. Revizija se zavrne.
- II. Tožeča stranka sama trpi svoje stroške revizijskega postopka.

**Predmet spora:**

1. Z izpodbijano sodbo je prvostopenjsko sodišče na podlagi prvega odstavka 63. člena Zakona o upravnem sporu (v nadaljevanju ZUS-1) zavrnilo tožbo tožeče stranke (v nadaljevanju revident) zoper odločbo Republike Slovenije, Ministrstva za finance, Davčne uprave Republike Slovenije, Davčnega urada Murska Sobota, št. 0611-1623/2011-9 (10-110-01) z dne 7. 5. 2012. S to je prvostopenjski davčni organ, po opravljenem davčnem (inšpekcijskem) nadzoru obračunavanja davka od dohodkov pravnih oseb (v nadaljevanju DDPO) v letu 2010, v I. točki izreka revidentu odmeril akontacijo dohodnine od dohodkov iz zaposlitve pri pravni osebi za leto 2010 v znesku 13.964,73 EUR s pripadajočimi obrestmi ter prispevke za socialno varnosti v skupnem znesku 16.999,00 EUR s pripadajočimi obrestmi, v II. točki pa ugotovil, da ima revident v obračunu DDPO za leto 2010 davčno izgubo v višini 13.435,62 EUR, da je upravičen do prenosa neizkoriščene olajšave za investiranje za leto 2010 v višini 3.538,50 EUR ter da je upravičen do vračila preveč plačanega DDPO za leto 2010 v višini 4.606,19 EUR. Tožena stranka je revidentovo pritožbo zavrnila kot neutemeljeno z odločbo, št. DT-499-14-50-2012-2 z dne 24. 9. 2012.

2. V obrazložitvi izpodbijane sodbe je prvostopenjsko sodišče navedlo, da je revident s tem, ko je namesto svojega zaposlenega plačal dolg, ki ga je zaposleni imel do bivšega delodajalca, izplačal dohodek, ki je po zakonu obdavčljiv. Presodilo je, da je šlo za plačilo, ki je povezano s sklenitvijo pogodbe o zaposlitvi pri revidentu, in zavrnilo tožbene navedbe, da je šlo za plačilo stroškov za izobraževanje tega zaposlenega in bi zato moralo biti neobdavčeno. Sklicevalo se je na 15. člen Zakona o dohodnini (v nadaljevanju ZDoh-2).

3. Navedeno sodbo revident izpodbija z revizijo, katere dovoljenost utemeljuje z vrednostjo izpodbijanega dela upravnega akta. Vrhovnemu sodišču predlaga, da izpodbijano sodbo spremeni tako, da prvostopenjsko davčno odločbo v celoti odpravi in zadevo vrne v ponoven postopek drugostopenjskemu ali prvostopenjskemu organu, bodisi da odloči o stvari sami. Zahteva povračilo stroškov, ki jih je priglasil v tožbi in reviziji. Zatrjuje, da je bilo v zadevi napačno uporabljeno materialno pravo, saj bi moralo biti sporno izplačilo, s katerim je revident svojemu zaposlenemu poravnal stroške izobraževanja neobdavčeno glede na 2. točko tretjega odstavka 39. člena ZDoh-2. Izpodbijani sodbi očita bistveno kršitev določb postopka, ker s poenostavljeno obrazložitvijo ni odgovorilo na tožbene navedbe.

4. Tožena stranka v odgovoru na revizijo predlaga njeno zavrnitev iz razlogov, navedenih v upravnih odločbah.

#### **IZREK SODBE IN OBRAZLOŽITEV**

5. Revizija ni utemeljena.

6. Revizija je dovoljena, ker znaša vrednost izpodbijanega dela dokončnega upravnega akta 30.963,73 EUR, upoštevajoč samo glavnico, in tako presega mejni znesek 20.000,00 EUR za dovoljenost revizije po določbi 1. točke drugega odstavka 83. člena ZUS-1.

7. Revizija je izredno pravno sredstvo zoper pravnomočno sodbo sodišča prve stopnje (83. člen ZUS-1). Revizija se lahko vloži le zaradi bistvenih kršitev določb postopka v upravnem sporu iz drugega in tretjega odstavka 75. člena ZUS-1 (1. točka prvega odstavka 85. člena ZUS-1) in zaradi zmotne uporabe materialnega prava (2. točka prvega odstavka 85. člena ZUS-1), za razliko od pritožbe, s katero se glede na 2. točko prvega odstavka 75. člena ZUS-1 lahko izpodbija tudi pravilnost presoje postopka izdaje upravnega akta. Revizije ni mogoče vložiti zaradi zmotne ali nepopolne ugotovitve dejanskega stanja (drugi odstavek 85. člena ZUS-1). Revizijsko sodišče izpodbijano sodbo preizkusi samo v tistem delu, v katerem se izpodbija z revizijo, in v mejah razlogov, ki so v njej navedeni, pri čemer po uradni dolžnosti pazi na pravilno uporabo materialnega prava (86. člen ZUS-1). V tem obsegu je bil izveden sodni preizkus utemeljenosti revizije v obravnavani zadevi.

8. V reviziji ostaja sporno, ali je revident s tem, ko je namesto svojega zaposlenega poravnal dolg, ki ga je ta imel do svojega nekdanjega delodajalca iz naslova stroškov specializacije, izplačal obdavčljivi dohodek.

9. Iz dejanskega stanja, ugotovljenega v upravnem postopku ter povzetega v izpodbijani odločbi in izpodbijani sodbi, na katerega je revizijsko sodišče vezano,

izhaja, da je bil A. B. kot zobozdravnik do 30. 9. 2005 zaposlen v Zdravstvenem domu Murska Sobota (v nadaljevanju ZD), od 1. 10. 2005 pa pri revidentu, ki opravlja dejavnost specialistične ambulante za oralno kirurgijo. V času zaposlitve v ZD v letih od 2000 do 2004 je opravljal specializacijo iz oralne kirurgije, stroške zanjo pa je plačal ZD, ker je šlo za izobraževanje za potrebe zdravstvenega doma. A. B. in ZD sta podpisala pogodbo, ki je A. B. zavezovala, da po končani specializaciji v ZD opravlja specialistično dejavnost oralne kirurgije najmanj dvakratno dobo izobraževanja, v nasprotnem primeru pa je dolžan ZD povrniti stroške specializacije v pogodbeno dogovorjeni višini. Ker A. B. ni ostal zaposlen v ZD za v pogodbi dogovorjeni čas, je ZD od njega zahteval povračilo stroškov specializacije. Spor v zvezi s tem je bil razrešen s sodno poravnavo z dne 29. 11. 2010, s katero sta se stranki dogovorili, da A. B. ZD povrne stroške izobraževanja v višini 44.500,00 EUR. Te stroške je namesto A. B. povrnil revident, njegov novi delodajalec, ki se je A. B. zavezal prevzeti obveznost iz naslova povračila stroškov izobraževanja že v pogodbi o zaposlitvi, sklenjeni dne 1. 10. 2005, in s kasnejšo individualno pogodbo o zaposlitvi z dne 1. 10. 2008. Po sklenitvi sodne poravnave so dne 27. 12. 2010 ZD, revident in A. B. sklenili tripartitno pogodbo, po kateri je stroške za izobraževanje A. B. plačal revident. V zadevi ni sporno, da revident opravlja dejavnost specialistične ambulante za oralno kirurgijo, se pravi dejavnost, za katero se je A. B. usposobil s specializacijo v ZD.

10. Odločilno vprašanje obravnavane zadeve je, ali revidentovo plačilo po omenjeni tripartitni pogodbi ustreza definiciji plačila iz 2. točke tretjega odstavka 39. člena ZDoh-2, ki določa, da „plačilo delodajalca za dopolnilno izobraževanje in usposabljanje delojemalcev, ki je v zvezi s poslovanjem delodajalca,“ ni obdavčljiva boniteta.

11. Za razlago navedene določbe je pomembna njena umestitev v zakonsko besedilo, sistematika zakona in nenazadnje tudi dejstvo, da zakon z njo vpeljuje izjemo od splošnega pravila, kot bo pojasnjeno v nadaljevanju.

12. Splošna ugotovitev je, da je neobdavčitev dohodka izjema od splošnega pravila. V drugem odstavku 15. člena ZDoh-2 je tako določeno, da so obdavčeni „vsi dohodki in dobički, ne glede na vrsto, če ni s tem zakonom drugače določeno“, v tretjem odstavku istega člena pa, da „se za dohodek po tem zakonu šteje vsako izplačilo oziroma prejem dohodka, ne glede na obliko, v kateri je izplačan oziroma prejet.“ Podobno široko je opredeljen tudi dohodek iz zaposlitve. Po 36. členu ZDoh-2 „dohodek iz zaposlitve vključuje vsako izplačilo in boniteto, ki sta povezana z zaposlitvijo“. Iz navedenega jasno izhaja, da so bonitete kot različne ugodnosti, ki jih delojemalec prejme od delodajalca poleg samega plačila za opravljeno delo, vedno obdavčene. Neobdavčitev bonitet je torej izjema od splošnega pravila.

13. Glede na revidentovo stališče, da iz besedila 2. točke tretjega odstavka 39. člena ZDoh-2 ne izhaja, da mora izobraževanje potekati v času trajanja zaposlitve pri delodajalcu, ki plača izobraževanje, je treba ugotoviti, da iz zakonske opredelitve obdavčljivih bonitet, to je iz prvega in drugega odstavka 39. člena ZDoh-2, res ne izhaja, da so bonitete le tiste ugodnosti, ki jih delojemalec uživa v času trajanja zaposlitve, temveč prej nasprotno: lahko gre tudi za ugodnosti

nekdanjemu ali bodočemu delodajalcu, kot je razvidno iz 7. točke drugega odstavka 39. člena ZDoh-2. Za razliko od tega pa iz tretjega odstavka 39. člena ZDoh-2, ki določa, katere ugodnosti niso obdavčljive bonitete (gre torej za izjeme glede na drugi odstavek istega člena), ne izhaja, da so lahko tam navedene neobdavčljive bonitete dane ne glede na to, ali zaposlitev še traja ali ne. Iz posameznih vrst tam naštetih ugodnosti izhaja, da gre le za ugodnosti, ki jih delodajalec zagotovi delojemalcu med trajanjem zaposlitve, kot npr. „prehrana med delom“ (1. točka tretjega odstavka 39. člena ZDoh-2), zdravstveni pregledi, ki so obvezni samo v času trajanja zaposlitve, ne pa pred ali po tem, cepljenje delojemalcev (3. in 4. točka tretjega odstavka 39. člena ZDoh-2). To pomeni, da je treba tudi 2. točko tretjega odstavka 39. člena ZDoh-2 razlagati na enak način, v skladu z argumentom koherentne razlage. Drugačna, širša razlaga določb tretjega odstavka 39. člena ZDoh-2 je toliko manj utemeljena, ker gre, kot že rečeno, za izjemo od splošnega pravila, da so bonitete obdavčljivi dohodki. Določba 2. točke tretjega odstavka 39. člena ZDoh-2 je poleg tega še posebna izjema glede na 5. točko drugega odstavka 39. člena ZDoh-2, ki izrecno določa, da je „izobraževanje delojemalca ali njegovega družinskega člana“ obdavčljiva boniteta. 14. Po navedenem je treba po presoji revizijskega sodišča določbo 2. točke tretjega odstavka 39. člena ZDoh-2, ki določa, da plačila delodajalca za dopolnilno izobraževanje in usposabljanje delojemalcev, ki je v zvezi s poslovanjem delodajalca, niso obdavčljiva boniteta, razlagati tako, da zajema le plačila za tista izobraževanja, ki se izvajajo v času trajanja zaposlitve pri delodajalcu, ki plača izobraževanje.

15. Ker v obravnavani zadevi izplačilo ni bilo plačilo za izobraževanje, ki bi se izvajalo v času trajanja zaposlitve, to izplačilo ni neobdavčena boniteta, temveč obdavčljiv dohodek A. B. Odločitev o obdavčenju je v tem pogledu materialnopravno pravilna. K temu je treba dodati še, da je po 5. točki prvega odstavka 37. člena ZDoh-2 obdavčljivo tudi „nadomestilo, ki ga zagotovi delodajalec na podlagi dogovora z delojemalcem zaradi kateregakoli pogoja v zvezi z zaposlitvijo.“ Dogovor med A. B. in revidentom pa povsem ustreza dikciji in namenu navedene določbe.

16. Revidentove navedbe, da ozka razlaga določbe 2. točke tretjega odstavka 39. člena ZDoh-2 nasprotuje namenu zakona, ki naj bi bil v tem, da vsa izplačila v zvezi z izobraževanjem, ki je v zvezi z zaposlitvijo ostanejo neobdavčena, niso utemeljene. Revident ne navede, iz česa naj bi izhajal tak namen zakona, hkrati pa sama razlaga zakona, kakršna je predstavljena zgoraj, tej tezi ne govori v prid. Prav tako ne gre pritrditi revidentovemu stališču, da ni razumnega razloga za davčno različno obravnavanje položaja, ko delodajalec delojemalca napoti oziroma mu omogoči izobraževanje v zvezi z zaposlitvijo v času zaposlitve, in položaja, ko delodajalec zgolj plača delojemalcu, ki je že opravil izobraževanje v zvezi z zaposlitvijo pred sklenitvijo zaposlitve. Takšna razlaga namreč spodbuja delodajalce, da delojemalce vključijo v proces izobraževanja v času trajanja zaposlitve. Če delodajalec napoti delojemalca na izobraževanje ali mu izobraževanje omogoči, je rezultat te odločitve lahko na novo izobražen

delojemalec. Zgolj „odkup izobraževanja,“ kot se je v reviziji izrazil revident, takšnih širših pozitivnih posledic nima, saj se s tem ne pridobi nova izobrazba, prav tako pa je mogoče trditi, da odkupovanje izobraževanja le v manjši meri vzpodbuja novo izobraževanje. Tudi sicer je delodajalec, ki omogoči proces izobraževanja, v drugačnem položaju kot tisti, ki izobraženega delavca „odkupi“, če ne nujno v stroškovnem, pa gotovo v časovnem smislu. Slednji z „odkupom“ takoj pridobi izobraževanega delavca, prvi mora na to počakati, do uspešnega zaključka izobraževalnega procesa. Razlogi za različno davčno obravnavanje teh dveh položajev tako po oceni revizijskega sodišča obstajajo, so razumni in stvarni, torej izhajajo iz narave stvari oziroma iz predmeta urejanja.

17. Kot neutemeljene je treba zavrnilo tudi revidentove navedbe, da zgolj sprememba izplačevalca dohodka ne more spremeniti narave izplačanega dohodka, s čimer meri na to, da plačilo izobraževanja s strani ZD ni bilo obdavčeno, izplačilo za isto izobraževanje s strani revidenta pa je bilo obdavčeno. Po mnenju revizijskega sodišča je namreč treba upoštevati, da je ZD A. B. plačeval izobraževanje pod razveznim pogojem in ta razvezni pogoj se je tudi izpolnil. Posledica tega je bila, da je bil A. B. (od takrat dalje) dolžan izobraževanje plačati sam, to pa pomeni, da plačilo za izobraževanje ni bilo njegov dohodek, temveč njegov odhodek. Tako se izkaže, da je njegov prvi dohodek v zvezi z izobraževanjem šele prevzem njegovega dolga s strani revidenta in do različnega obravnavanje istega dohodka niti ni moglo priti.

18. Ni utemeljen niti revidentov očitok o nezadostnosti obrazložitve izpodbijane sodbe. V obrazložitvi izpodbijane sodbe je prvostopenjsko sodišče navedlo, da gre za obdavčljiv dohodek, ker sporno izplačilo ni strošek izobraževanja, ki je nastal v zvezi z delom A. B. pri revidentu in za povračilo teh stroškov, temveč za prevzem njegovega dolga do bivšega delodajalca. Po presoji revizijskega sodišča iz tega izhaja, da je prvostopenjsko sodišče svoje stališče oziroma odločitev v zadostni meri pojasnilo oziroma ga je iz navedenega mogoče razbrati. Glede na navedeno odločilno okoliščino in glede na vsebino tožbenih ugovorov (ki so v celoti povzeti v revizijo), je tudi jasno, zakaj tožbeni ugovori na drugačno odločitev ne morejo vplivati, kot je to v svoji obrazložitvi navedlo tudi prvostopenjsko sodišče. Ta obrazložitev sodišča prve stopnje je torej zadostna in razumna, torej ne gre za kršitev pravil postopka v upravnem sporu.

19. S tem je po presoji revizijskega sodišča odgovorjeno na vse revizijske navedbe, ki so odločilnega pomena za odločitev v obravnavni zadevi, zato se Vrhovno sodišče do ostalih posebej ne opredeljuje (prvi odstavek 360. člena v zvezi s 383. členom Zakona o pravnem postopku (v nadaljevanju ZPP) v zvezi s prvim odstavkom 22. člena ZUS-1).

20. Vrhovno sodišče je revizijo zavrnilo kot neutemeljeno na podlagi 92. člena ZUS-1.

21. Odločitev o stroških temelji na 165. in 154. členu ZPP v zvezi s prvim odstavkom 22. člena ZUS-1.

SODBA ŠT. 6:



REPUBLIKA SLOVENIJA

VRHOVNO SODIŠČE Sodba VS, številka: X Ips 42/2016 (veza sodba Uprs, št. I U 222/2015)

Datum: 17.05.2017

**UPORABA OMV KOT BONITETA, NEVERODOSTOJNI POTNI NALOGI IN  
UPORABA PLOVILA KOT PRIKRITO IZPLAČILO DOBIČKA**

**JEDRO:**

Za ugotovitev bonitete uporabe osebnega vozila za privatne namene v smislu 1. točke drugega odstavka 39. člena ZDoh-2 zadostuje, da se ugotovi uporaba službenega vozila, ki pa je zavezanec zaradi pomanjkanja vodenja ustreznih evidenc ne more utemeljiti kot uporabo v službene namene. Če dolodajalec zagotovi delojemalcu osebno motorno vozilo za privatne namene, se boniteta obračuna, ne glede na dejansko uporabo vozila za privatne namene oziroma za ugotovitev bonitete ni relevantno število prevoženih kilometrov.

**IZREK:**

- I. Revizija se v delu, ki se nanaša na akontacijo dohodnine od dividend, zavrže.
- II. V preostalem delu se revizija zavrne.
- III. Tožeča stranka sama trpi svoje stroške revizijskega postopka.

**Predmet spora:**

1. Z izpodbijano sodbo je sodišče prve stopnje na podlagi prvega odstavka 63. člena Zakona o upravnem sporu (v nadaljevanju ZUS-1) kot neutemeljeno zavrnilo tožbo tožeče stranke (v nadaljevanju revidenta) zoper odločbo Davčne uprave Republike Slovenije, Davčnega urada Maribor št. DT 0610-1387/2012-10-09-220-08,05 z dne 16. 10. 2012, s katero je navedeni organ revidentu (po opravljenem davčnem inšpekcijskem nadzoru davka od dohodkov pravnih oseb, davkov in prispevkov fizičnih oseb iz zaposlitve in davka od dohodka iz kapitala ter davka na dodano vrednost za obdobje od 1. 1. 2009 do 31. 12. 2010) dodatno odmeril in naložil v plačilo pod I. 1. do I. 9. izreka prispevke iz plač in na plače za leti 2009 in 2010, v skupni višini 21.141,33 EUR, s pripadajočimi obrestmi, pod I. 10. akontacijo dohodnine od dohodka iz zaposlitve za leti 2009 in 2010 v znesku 17.676,24 EUR s pripadajočimi obrestmi, pod I. 11. do I. 14. davek od dohodkov pravnih oseb za leti 2009 in 2010 s pripadajočimi obrestmi, pod I. 15. akontacijo dohodnine od dividend v znesku 3.740,06 EUR s pripadajočimi obrestmi, pod II. ugotovil, da je revident nepravilno odbijal vstopni DDV v znesku 3.900,00 EUR (za najemnino za plovilo, ki ga ni uporabljal za namen svoje dejavnosti in je bil najem pripoznan kot navidezen posel), ter o načinu plačila in teku zamudnih obresti (III.), stroških postopka (IV.) in o nesuspensivnosti pritožbe (V.).

Revidentovi pritožbi zoper upravno odločbo prve stopnje je upravni organ druge stopnje z odločbo št. DT-499-14-113/2012-3-09-2600-1-07 z dne 30. 12. 2014 delno ugodil tako, da je odpravil upravno odločbo prve stopnje v točkah I. 11. do I. 14. in v sorazmernem delu v točkah III. in IV. ter v tem delu vrnil zadevo v ponoven postopek in odločanje, v preostalem delu pa pritožbo zavrnil kot neutemeljeno.

2. V obrazložitvi izpodbijane sodbe je sodišče prve stopnje pritrdilo odločitvi in razlogom obeh davčnih organov, na katere se je na podlagi drugega odstavka 71. člena ZUS-1 sklicevalo kot na razloge svoje sodbe, ne da bi jih posebej ponavljalo. Ob tem pa glede tožbenih ugovorov poudarilo zakaj se strinja z odločitvijo upravnih organov, da je bila direktorjema kot boniteta priznana uporaba službenih vozil v privatne namene, da se jima kot osnova za obračun davka od dobička iz kapitala upošteva višina točenega goriva za plovilo Bayliner ter da je bila revidentu pravica do izjave v upravnem postopku zagotovljena.

3. Zoper sodbo sodišča prve stopnje je revident vložil revizijo, katere dovoljenost utemeljuje z vrednostnim pogojem iz 1. točke drugega odstavka 83. člena ZUS-1, z navedbo "punktuma" 44.310,82 EUR, in v kateri uveljavlja vse revizijske razloge iz 85. člena ZUS-1. Vrhovnemu sodišču predlaga, naj reviziji ugodi, izpodbijano sodbo spremeni tako, da tožbi ugodi, toženi stranki pa naloži plačilo stroškov postopka v upravnem sporu, ob tem zahteva tudi povrnitev stroška revizijskega postopka.

4. V odgovoru na revizijo tožena stranka predlaga zavrnitev revizije iz razlogov, navedenih v obeh upravnih odločbah. Pri tem dodaja, da revident ni dokazal, da sta bili vozili uporabljeni izključno za službeni namen niti ni vodil ustreznih evidenc, na podlagi katerih bi se ugotovilo, da je bilo mesečno prevoženo manj kot 500 kilometrov. Okoliščine, relevantne za odmero dohodnine od dobička iz kapitala so bile ugotovljene v obravnavanem postopku inšpekcijskega nadzora. Breme dokumentiranja uporabe plovila zgolj v službene namene je strožje, saj je plovilo mogoče uporabiti tudi v privatne namene.

### **IZREK SODBE IN OBRAZLOŽITEV**

5. Revizija je v delu dovoljena, ni pa utemeljena.

6. Po 1. točki drugega odstavka 83. člena ZUS-1 je revizija dovoljena, če vrednost izpodbijanega dela dokončnega upravnega akta oziroma pravnomočne sodbe, če je sodišče odločilo meritorno, v zadevah, v katerih je pravica ali obveznost stranke izražena v denarni vrednosti, presega 20.000,00 EUR.

7. Revizija je v delu, v katerem izpodbija točke od 1. do 10. I. upravne odločbe prve stopnje dovoljena, saj so z njo revidentu odmerjeni in naloženi prispevki in akontacija dohodnine od dohodka iz zaposlitve za leti 2009 in 2010 v skupni višini 38.817,57 EUR.

8. V delu, v katerem se z revizijo izpodbija odmera in naložitev v plačilo akontacija dohodnine od dividend (I. 15. upravne odločbe prve stopnje) v višini 3.740,06 EUR, obveznost revidenta ne dosega 20.000,00 EUR, po presoji Vrhovnega sodišča pa tudi niso izpolnjeni pogoji iz petega odstavka 367. člena Zakona o pravnem postopku (v nadaljevanju ZPP). [1] Ker revizija v tem delu ni dovoljena, jo je na podlagi 89. člena ZUS-1 Vrhovno sodišče s sklepom zavrglo (I. točka izreka).

9. V delu, v katerem je revizija dovoljena, pa Vrhovno sodišče glede v reviziji zatrjevanega zmotno in nepopolno ugotovljenega dejanskega stanja poudarja, da v upravnem postopku ugotovljeno dejansko stanje in dokazna ocena upravnega organa, ne moreta biti predmet presoje Vrhovnega sodišča v revizijskem postopku. Glede na to so vsi revizijski ugovori, ki se nanašajo na dejansko stanje in dokazno oceno te zadeve, ki ju je v tem primeru ugotovil oziroma napravil davčni organ prve stopnje, neupoštevni. Navedeno se lahko odrazi le pri presoji pravilnosti sodbe sodišča prve stopnje, in sicer glede ustreznosti in popolnosti njene obrazložitve. Sodišče prve stopnje se mora do dokazne ocene in ugotovljenega dejanskega stanja opredeliti z jasnimi, razumnimi in prepričljivimi razlogi, da ne pride do kršitev določb postopka v upravnem sporu (1. točka prvega odstavka 85. člena ZUS-1 v povezavi s 14. točko drugega odstavka 339. člena Zakona o pravnem postopku, v nadaljevanju ZPP). Te kršitve pa revident obrazloženo niti ne zatrjuje, ampak le navaja, da je na nepravilno ugotovljeno dejansko stanje opozoril že v tožbi.

10. Neupoštevne so tudi revizijske navedbe, ki se nanašajo na pravilnost in zakonitost upravnega postopka izdaje upravnega akta pred organi tožene stranke, da revidentu upravni organ ni dopustil dokazovanja in pavšalen ugovor, da je bila kršena pravica do izjave, ker upravna nista odgovorila na njegove pravno pomembne ugovore. V zvezi s temi navedbami Vrhovno sodišče pojasnjuje le, da te kršitve postopka niso predmet revizijske presoje. Navedene kršitve so lahko predmet revizijske presoje le tedaj, če se izrazijo tudi v bistvenih kršitvah, ki jih stori sodišče prve stopnje v upravnem sporu. Vendar pa morajo biti kršitve ZUS-1 tudi ustrezno zatrjevane in utemeljene, saj nanje Vrhovno sodišče v reviziji ne pazi po uradni dolžnosti, temveč odloča le v mejah razlogov, navedenih v reviziji. Revident pa ne pove, v čem naj bi kršitev upravnega postopka vplivala na zakonitost in pravilnost sodbe. Tudi tu poda revident zgolj splošne navedbe o kršitvi norm ZUS-1, ki pa ne morejo izkazati revizijskega razloga iz 1. točke prvega odstavka 85. člena ZUS-1.

11. Revident pavšalno navaja, da mu ni bila zagotovljena pravica do sodnega varstva in do izjave v sodnem postopku, ker se sodišče prve stopnje ni opredelilo do vseh njegovih tožbenih graj, pri tem pa ne navede, do katerih tožbenih očitkov se sodišče prve stopnje ni opredelilo. Takšno

sklicevanje na tožbene navedbe ni dopustno in se Vrhovno sodišče do njih ne opredeljuje. Revizija je samostojno (izredno) pravno sredstvo s posebnim (in omejenim) obsegom izpodbijanja. Ker se z njo izpodbija sodba sodišča prve stopnje, se revident ne more uspešno sklicevati na navedbe, argumente in razloge, ki jih je podal v upravnem postopku in upravnem sporu na prvi stopnji. V reviziji je treba argumente, ki naj bi jo utemeljili, vselej jasno in opredeljeno navesti. Takšno stališče je Vrhovno sodišče zavzelo že v več svojih odločbah (npr. X Ips 269/2006 z dne 23. 4. 2009, X Ips 105/2010 z dne 12. 1. 2010, X Ips 479/2009 z dne 15. 9. 2011, X Ips 36/2015, z dne 22. 6. 2016, X Ips 389/2014 z dne 20. 10. 2016).

12. Očitek sodišču prve stopnje, da se ni opredelilo do revidentovega tožbenega ugovora o napačnem materialnem procesnem vodstvu upravnega organa prve stopnje in do revidentove pravice do izjave v upravnem postopku pa je neutemeljen. Sodišče prve stopnje je svoje stališče obrazložilo v 15. točki izpodbijane sodbe, sklicujoč se na obrazložitev upravne odločbe upravnega organa prve stopnje in z obrazložitvijo, da ni sporno, da je bil revident v postopku s sklepi večkrat pozvan, naj dokumentacijo glede posameznih potnih nalogov dopolni, da je v postopku prejel zapisnik o davčnem inšpekcijskem nadzoru, kjer so bili revidentu podrobneje pojasnjeni razlogi zakaj določeno listino organ šteje za verodostojno, da je na zapisnik revident podal pisne pripombe, upravni organ pa se je do njih opredelil in jih povzel v svoji odločbi, v kateri je napravil tudi dokazno oceno, ki jo je sodišče prve stopnje sprejelo za pravilno.

13. Nestrinjanje z dokazno oceno, ki je bila narejena na podlagi vsega zbranega procesnega gradiva, pa pomeni ugovor zmotnega oziroma nepopolnega dejanskega stanja, ki ni predmet revizije (prvi odstavek 85. člena ZUS-1) in ne kršitev pravice do izjave. Navedeno pa po presoji Vrhovnega sodišča ob pavšalnih revizijskih navedbah o tem glede katerih dogodkov in listin mu organ ni podal zadostnih pojasnil, za presojo zatrjevane kršitve pravice do izjave ne zadošča.

14. Tudi pavšalni ugovor revidenta, da je upravni organ napačno razumel pojem verodostojne listine in da s potrditvijo stališča upravnega organa, s kršitvijo nadaljuje tudi sodišče prve stopnje, ne more biti predmet revizijskega postopka, saj nestrinjanje s presojo verodostojnosti knjigovodske listine pomeni ugovor dejanskega stanja. Zato, kot je bilo že pojasnjeno v 10. točki te sodbe in sklepa, ta ugovor ne more biti predmet revizijskega postopka, tudi če z njim ugovarja kršitve upravnega postopka.

15. Revizija neutemeljeno izpodbija sodbo sodišča prve stopnje v delu, ki se nanaša na uporabo službenih vozil. Zasebno rabo službenih vozil obeh

direktorjev revidenta je upravni organ opredelil kot dohodek iz delovnega razmerja - boniteto, v skladu s 1. točko prvega odstavka 18. člena Zakona o dohodnini (v nadaljevanju: ZDoh-2), upošteva 37. in 43. člen ZDoh-2 pa je obračunal višino bonitete in revidentu s tem v zvezi odmeril akontacijo dohodnine od dohodka iz zaposlitve in prispevke (ter davek od dohodkov pravnih oseb, ki ni predmet obravnavanega revizijskega postopka). Na podlagi 4. točke prvega odstavka 37. člena ZDoh-2 dohodek iz delovnega razmerja vključuje tudi boniteto, ki jo delodajalec zagotovi v korist delojemalca ali njegovega družinskega člana. Boniteta je vsaka ugodnost v obliki proizvoda, storitve ali druge ugodnosti v naravi, ki jo delojemalcu ali njegovemu družinskemu članu zagotovi delodajalec ali druga oseba v zvezi z zaposlitvijo (prvi odstavek 39. člena ZDoh-2), in med drugim vključuje tudi uporabo osebnega vozila za privatne namene (1. točka drugega odstavka 39. člena ZDoh-2). Višina bonitete pa se, če gre za osebno vozilo, obračuna na podlagi drugega odstavka 43. člena ZDoh-2, ki med drugim določa, da če delodajalec zagotovi delojemalcu osebno motorno vozilo za privatne namene, se ne glede na dejansko uporabo vozila za privatne namene in ne glede na način, kako je delodajalec pridobil vozilo, v davčno osnovo delojemalca všteva 1,5 % nabavne vrednosti vozila mesečno, za vsak začetni koledarski mesec uporabe vozila. Nabavna vrednost vozila, ki se upošteva pri izračunu davčne osnove, se v drugem letu zniža za 15 % in v naslednjih letih do vključno četrtega leta še vsako leto za 15 %, v petem letu se zniža še za 10 % in v naslednjih letih do vključno osmega leta še vsako leto za 10 %, v vseh naslednjih letih je enaka 10 %. Če delojemalec mesečno prevozi manj kot 500 km v privatne namene, se nabavna vrednost, ugotovljena na način določen v prejšnjem stavku, zmanjša za 50 %. Če delodajalec zagotovi gorivo za privatno uporabo vozila, se davčna osnova mesečno poveča za 25 %.

17. Iz dejanskega stanja, ki je bilo ugotovljeno v obravnavani zadevi in na katerega je Vrhovno sodišče v revizijskem postopku vezano, izhaja, da je upravni organ prve stopnje ugotovil, da sta direktorja F. T., službeno osebno vozilo Lexus ter M. P., službeno osebno vozilo Mercedes-Benz uporabljala v privatne namene. Revident v postopku ni predložil dokumentacije, iz katere bi bilo razvidno, da so bila službena potovanja obeh navedenih direktorjev dejansko opravljena v zvezi s poslovno dejavnostjo revidenta (turistična dejavnost). Po drugi strani pa so bile ugotovljene objektivne okoliščine, ki tudi po presoji sodišča prve stopnje kažejo na to, da so bila obravnavana potovanja izvedena v zasebne namene.

18. Po presoji Vrhovnega sodišča je pravilna razlaga upravnih organov in sodišča prve stopnje, skladna tudi z dosedanjo prakso Vrhovnega sodišča, [3] da za opredelitev bonitete zadostuje, da se ugotovi uporaba službenega vozila, ki pa je zavezanec zaradi pomanjkanja vodenja ustreznih evidenc ne

more utemeljiti kot uporabo v službene namene. Revidentovo zatrjevanje, da zgolj delojemalčeva možnost uporabe vozila za privatne namene za obdavčitev ne zadostuje, ne drži, saj iz zakonskega besedila jasno izhaja, da če delodajalec zagotovi delojemalcu osebno motorno vozilo za privatne namene, se boniteta obračuna, ne glede na dejansko uporabo vozila za privatne namene oziroma, kot pravilno navede sodišče prve stopnje v 13. točki svoje obrazložitve, da za ugotovitev bonitete ni relevantno število prevoženih kilometrov. Glede na ugotovljeno dejansko stanje in dokazno oceno, ki ji pritrjuje sodišče prve stopnje, revident za celotno nadzorovano obdobje (leti 2009 in 2010) v postopku ni predložil evidenc, iz katerih bi bilo razvidno, ali sta bili vozili uporabljeni zgolj v službene, ali (tudi) v zasebne namene, in sicer evidenc, iz katerih bi bili razvidni podatki o relacijah, datumu in času prihoda in odhoda, stanju števca na začetku in koncu vožnje ter o skupnih prevoženih kilometrih, direktorja pa sta glede na individualni pogodbi imela pravico uporabljati sredstva družbe in sta v relevantnem obdobju vozili tudi uporabljala. Čeprav je sodišče prve stopnje v obrazložitvi izpodbijane sodbe res napačno navedlo, da se revident v tožbi strinja, da vozili nista bili uporabljeni zgolj v službene namene, pa to na presojo pravilnosti in zakonitosti obravnavne zadeve ne vpliva, saj gre zgolj za stališče revidenta, ki, kot je navedeno zgoraj, ne najde opore v ugotovljenem dejanskem stanju.

19. Neutemeljen je tudi revizijski očitek, da je sodišče prve stopnje kršilo pravico revidenta do izjave, ker se ni opredelilo do navedb, da v zasebne namene ni bilo prevoženih 500 kilometrov in da se je pri izračunu upoštevalo tudi gorivo, saj revident (drugače kot trdi revizija) posebnih navedb o tem v tožbi ni podal, zato se tudi sodišče prve stopnje ni bilo dolžno opredeliti. Glede možnosti znižanja višine bonitet pa se je sodišče prve stopnje pravilno sklicevalo na drugi odstavek 43. člena Zdoh-2, ki določa, da se višina bonitete lahko zniža, če delodajalec mesečno prevozi manj kot 500 km v privatne namene, oziroma ustrezno zviša, če delodajalec zagotovi gorivo za privatno uporabo vozila, pri tem pa navedlo, da je dokazno breme na revidentu. Po 76. členu ZDavP-2 mora davčni zavezanec za svoje trditve v davčnemu postopku predložiti dokaze. Zavezanec za davek mora predložiti dokaze, na podlagi katerih se njegova obveznost zmanjša. V tem primeru pa revident ni predložil verodostojnih listin o tem, koliko kilometrov je bilo s službenim avtomobilom prevoženih za službene in koliko za zasebne potrebe. Pri tem ne gre za izkazovanje negativnih dejstev, temveč za zatrjevanje dejstva, da so bili vsi kilometri, prevoženi s službenim vozilom, prevoženi v službene namene. [4] Glede na to, da ni izkazano, da je bilo vozilo uporabljeno izključno v službene namene je sodišče prve stopnje pravilno potrdilo odločitev upravnega organa prve stopnje, da sta direktorja uporabljala službeni vozili tudi v zasebne namene, in zato takšno uporabo službenih vozil obravnaval kot boniteto v skladu s 4. točko prvega odstavka

37. člena ZDoh-2 za celotno nadzorovano obdobje. Ker je bilo materialno pravo pravilno uporabljeno in niso podane bistvene kršitve določb postopka v upravnem sporu, je Vrhovno sodišče revizijo na podlagi 92. člena ZUS-1 zavrnilo (II. točka izreka).

20. Revident z revizijo ni uspel, zato sam trpi svoje stroške revizijskega postopka (prvi odstavek 165. člena v zvezi s prvim odstavkom 154. člena ZPP in v zvezi s prvim odstavkom 22. člena ZUS-1, (III. točka izreka)).

## LITERATURA IN VIRI

- UREDBA o povračilu stroškov prevoza na delo in z dela za funkcionarje (Uradni list RS, št.: · 57/12 (27. 07. 2012; veljavnost od 28.07.2012; uporaba od 28. 07. 2012).
- Uredba o davčni obravnavi povračil stroškov in drugih dohodkov iz delovnega razmerja (Uradni list RS, št. [140/06](#), [76/08](#), [63/17](#), [71/18](#), [104/21](#) in [114/21](#))
- Zakon za uravnoteženje javnih financ (Uradni list RS, št. [40/12](#), [96/12](#) – ZPIZ-2, [104/12](#) – ZIPRS1314, [105/12](#), [25/13](#) – odl. US, [46/13](#) – ZIPRS1314-A, [56/13](#) – ZŠtip-1, [63/13](#) – ZOsn-I, [63/13](#) – ZJAKRS-A, [99/13](#) – ZUPJS-C, [99/13](#) – ZSVarPre-C, [101/13](#) – ZIPRS1415, [101/13](#) – ZDavNepr, [107/13](#) – odl. US, [85/14](#), [95/14](#), [24/15](#) – odl. US, [90/15](#), [102/15](#), [63/16](#) – ZDoh-2R, [77/17](#) – ZMVN-1, [33/19](#) – ZMVN-1A, [72/19](#) in [174/20](#) – ZIPRS2122),
- Kolektivna pogodba za negospodarske dejavnosti v Republiki Sloveniji Uradni list RS, št. [18/91-I](#), [53/92](#), [13/93](#) – ZNOIP, KPJS, [67/08](#), [1/09](#), [2/10](#), [52/10](#), [2/11](#), [3/12](#), [40/12](#), [1/13](#), [46/13](#), [95/14](#), [91/15](#), [88/16](#), [80/17](#), [80/18](#), [31/19](#), [80/19](#), [97/20](#), [160/20](#) in [88/21](#));
- Zakon o javnih uslužbencih (Uradni list RS, št. 63/07 – uradno prečiščeno besedilo, 65/08, 69/08 – ZTFI-A, 69/08 – ZZavar-E in 40/12 – ZUJF; v nadaljnjem besedilu: ZJU)
- Zakon o delovnih razmerjih (Uradni list RS, št. 21/13, 78/13 – popr., 47/15 – ZZSDT, 33/16 – PZ-F, 52/16 in 15/17 – odl. US; v nadaljnjem besedilu: ZDR-1)
- Aneks h Kolektivni pogodbi za negospodarske dejavnosti v Republiki Sloveniji (Uradni list RS, št. 40/12)
- Razlaga Aneksa h Kolektivni pogodbi za negospodarske dejavnosti v Republiki Sloveniji (Uradni list RS, št. 35/17)
- Uredba o davčni obravnavi povračil stroškov in drugih dohodkov iz delovnega razmerja (Uradni list RS, št. [140/06](#), [76/08](#), [63/17](#), [71/18](#), [104/21](#) in [114/21](#))
- Zakon o dohodnini (Uradni list RS, št. [13/11](#) – uradno prečiščeno besedilo, [9/12](#) – odl. US, [24/12](#), [30/12](#), [40/12](#) – ZUJF, [75/12](#), [94/12](#), [52/13](#) – odl. US, [96/13](#), [29/14](#) – odl. US, [50/14](#), [23/15](#), [55/15](#), [63/16](#), [69/17](#), [21/19](#), [28/19](#), [66/19](#) in [39/22](#))
- **Zakon o davku od dohodkov pravnih oseb (Uradni list RS, št. [33/06](#) – uradno prečiščeno besedilo in [117/06](#) – ZDDPO-2)**
- **Ostali viri so navedeni med tekstom**