



REPUBLIKA SLOVENIJA
MINISTRSTVO ZA FINANCE

FINANČNA UPRAVA REPUBLIKE SLOVENIJE

Šmartinska cesta 55, p.p. 631, 1001 Ljubljana

T: 01 478 38 00
F: 01 478 39 00
E: gfu.fu@gov.si
www.fu.gov.si

DOHODEK IZ ZAPOSLOTITVE

Regres za letni dopust

Podrobnejši opis

1. izdaja, julij 2019

KAZALO

1.0 DAVČNA OBRAVNAVA REGRESA IN OBRAVNAVA Z VIDIKA PRISPEVKOV ZA SOCIALNO VARNOST	3
2.1 Akontacija dohodnine od regresa	4
2.2 Vštevanje regresa v letno davčno osnovo za dohodnino	4
2.0 VSEBINSKA OPREDELITEV REGRESA, KI SE UGODNEJE DAVČNO OBRAVNAVA .	5
3.0 OPREDELITEV DATUMA IN OBDOBJA IZPLAČILA REGRESA	6
4.0 OPREDELITEV OBRAČUNSKEGA OBDOBJA, V KATEREM SE UPOŠTEVA UGODNOST V VIŠINI 100 % POVPREČNE PLAČE	7

V Uradnem listu RS, št. 28/2019, z dne 3. 5. 2019, sta bili objavljeni noveli Zakona o dohodnini – ZDoh-2U in Zakona o pokojninskem in invalidskem zavarovanju – ZPIZ-2F, ki davčno razbremenjujeta regres za letni dopust (v nadaljevanju: regres), tako da se v davčno osnovo od dohodka iz delovnega razmerja in v osnovo za plačilo prispevkov za socialno varnost ne všteva do zneska 100 % povprečne mesečne plače zaposlenih v Sloveniji. Davčno ugodnejša obravnava regresa velja tudi za izplačila v letu 2019 pred objavo novel ZDoh-2U in ZPIZ-2F.

1.0 DAVČNA OBRAVNAVA REGRESA IN OBRAVNAVA Z VIDIKA PRISPEVKOV ZA SOCIALNO VARNOST

13. točka prvega odstavka 44. člena [Zakona o dohodnini - ZDoh-2](#) določa, da se v davčno osnovo od dohodka iz delovnega razmerja ne všteva regres za letni dopust, določen kot pravica iz delovnega razmerja v skladu z zakonom, ali vsebinsko primerljiv dohodek iz tujine, in sicer do višine 100 % povprečne mesečne plače zaposlenih v Sloveniji (v nadaljevanju: PP) po zadnjem podatku Statističnega urada Republike Slovenije.

V skladu s tretjim odstavkom 144. člena [Zakona o pokojninskem in invalidskem zavarovanju – ZPIZ-2](#) se prispevki za socialno varnost (v nadaljevanju: prispevki) plačujejo od zneska regresa za letni dopust, ki presega 100 % zadnje znane PP po podatkih Statističnega urada Republike Slovenije. Če se regres izplača v dveh ali več delih, se ob izplačilu naslednjega oziroma zadnjega dela regresa ugotovi celotna višina regresa in izvrši obračun prispevkov od posameznih delov regresa.

Regres je v veljavni zakonodaji urejen v 131. členu [Zakona o delovnih razmerjih – ZDR-1](#), in sicer na način, da imajo delavci pravico do regresa, če imajo pravico do letnega dopusta. Če ima delavec pravico do izrabe le sorazmernega dela dopusta, ima pravico le do sorazmernega dela regresa. 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 najkasneje do 1. novembra tekočega koledarskega leta).

Pogoji za izplačilo regresa za letni dopust in drugačna (navadno minimalna) višina regresa pa se lahko določajo tudi v drugih zakonih, ki urejajo delovna razmerja. Tudi če je regres urejen v specialnem zakonu glede na ZDR-1, se pri davčni obravnavi upošteva 13. točka prvega odstavka ZDoh-2 in tretja alineja tretjega odstavka 144. člena ZPIZ-2.

Do posebne davčne obravnave, kot je opredeljena za regres, ki je določen kot pravica iz delovnega razmerja v skladu z ZDR-1, so pod enakimi pogoji upravičeni tudi tisti zavezanci, ki prejemajo vsebinsko primerljive dohodke iz tujine.

V skladu s šestim odstavkom 41. člena ZDoh-2 se pri regresu, ki se všteva v davčno osnovo, davčna osnova zmanjša za sorazmerni del obveznih prispevkov, ki jih mora na podlagi posebnih predpisov plačevati delojemalec, glede na delež regresa, ki se všteva v davčno osnovo.

2.1 Akontacija dohodnine od regresa

Akontacija dohodnine od regresa se obračuna v skladu s pravili iz 127. člena ZDoh-2. Če regres izplačuje glavni delodajalec po ZDoh-2, 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 regres izplačuje delodajalec, ki ni glavni delodajalec prejemnika, se akontacija dohodnine obračuna po stopnji 25 % od davčne osnove, v skladu s šestim odstavkom 127. člena ZDoh-2.

Glede na trinajsti odstavek 127. člena ZDoh-2, se pri regresu, če se izplačuje v več delih, ob izplačilu naslednjega oziroma zadnjega dela regresa ugotovi celotna višina regresa, ki se všteva v davčno osnovo, in izvrši izračun akontacije dohodnine ter poračun že plačane akontacije dohodnine od posameznih delov regresa.

Po štirinajstem odstavku 127. člena ZDoh-2 zavezanec, če ne želi, da se mu pri izračunu akontacije dohodnine od regresa, upošteva izvzem iz davčne osnove po 13. točki prvega odstavka 44. člena tega zakona, o tem obvesti delodajalca. V takem primeru bo delodajalec ob izplačilu regresa obračunal in odtegnil akontacijo dohodnine. Namen možnosti te izbire je v tem, da ima lahko delavec v posameznem letu več kot enega izplačevalca teh dohodkov, ki med sabo ne izmenjujejo informacij o izplačevanju dohodkov. Ker se na letni ravni ugotavlja skupna višina dohodkov iz naslova regresa za letni dopust, ki se vštevajo v letno davčno osnovo, je zavezancu omogočeno, da se ob izplačilu dohodka lahko izreče o neupoštevanju davčno ugodnejše obravnave navedenih dohodkov, predvsem v oziru na to, ali je do teh dohodkov upravičen pri več delodajalcih in ali lahko pričakuje, da bo skupna letna vsota prejetega dohodka iz naslova regresa presegala 100 % letne povprečne letne plače zaposlenih v Sloveniji, preračunane na mesec, kar bi utegnilo privedi do povečane obveznosti doplačila dohodnine na letni ravni.

2.2 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 dohodka¹, ki presega 100 % PP, preračunane na mesec, za leto, za katero se dohodnina odmerja, po podatkih Statističnega urada Republike Slovenije², 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.

¹ Upoštevajo se vsa izplačila regresa, ki jih je zavezanec prejel v davčnem letu, ne glede na to, za katero obdobje je bil regres izplačan.

² Ne glede na število izplačil regresa in ne glede na to, ali je zavezanec pri posameznih izplačilih regresa uveljavljal možnost iz štirinajstega odstavka 127. člena ZDoh-2, se pri letni odmeri dohodnine kot zmanjšanje davčne osnove od regresa upošteva enoten znesek v višini 100 % PP, preračunane na mesec, za leto, za katero se dohodnina odmerja, po podatkih Statističnega urada Republike Slovenije.

2.0 VSEBINSKA OPREDELITEV REGRESA, KI SE UGODNEJE DAVČNO OBRAVNAVA

Za vsebinsko opredelitev posameznega dohodka kot regres, ki se lahko obravnava po 13. točki prvega odstavka 44. člena ZDoh-2 in po tretji alineji tretjega odstavka 144. člena ZPIZ-2, je ključna pravica do tega dohodka po delovnopravni zakonodaji, med drugim tudi upoštevanje časovne opredelitve pravice do izplačila regresa.

Za pravico, opredeljeno po delovnopravni zakonodaji, se šteje pravica, opredeljena v zakonu, kolektivni pogodbi in kolektivnem ali individualnem pravnem aktu delodajalca ter tudi pravica na podlagi npr. sodne odločbe. Regres mora delodajalec v skladu z delovnopravno zakonodajo izplačati najpozneje do 1. julija tekočega koledarskega leta, razen ob določenih izjemah (npr. 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 najkasneje do 1. novembra tekočega leta). Izhajajoč iz navedenega se načeloma izplačila, opredeljena kot regres na podlagi pravice, določene po 1. juliju leta, davčno ne more obravnavati kot regres. Pravica do regresa pomeni pravico delavca, zato mora biti višina regresa za letni dopust vnaprej določena, vključno z navedbo, da bo izplačana v več obrokih, nepogojna in neodvisna od bodočega poslovnega rezultata in likvidnosti družbe, saj je to v korist in varstvo te delavčev pravice, kar omogoča predvidljivost in tudi iztožljivost te pravice.

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 (sicer starega, vendar imajo določbe v tem delu enako vsebino tudi v ZDR-1) 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 najkasneje do 1. novembra tekočega leta) izplačan najkasneje 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 vštevja v davčno osnovo.

Iz pojasnjenega izhaja, da je treba razlikovati med pravico do izplačila regresa za letni dopust in časom njegovega dejanskega izplačila. Za vsebinsko presojo o tem, ali se posamezno izplačilo lahko obravnava kot regres za letni dopust, je ključna določitev pravice do izplačila regresa za letni dopust, ki mora biti določena v skladu z delovnopravno zakonodajo. Pravica do regresa mora biti upoštevana delovnopravno zakonodajo določena v okviru zakonskega roka za dejansko izplačilo regresa. Upoštevanje navedeno, se dohodek, ki se opredeljuje za regres za letni dopust ter je bila pravica do tega dohodka določena v nasprotju z delovnopravno zakonodajo (pravica do regresa za letni dopust določena po zakonskem roku za izplačilo), in sicer ne glede na to, kdaj je bil akt, s katerim se pravica določi, izdan (v ali po zakonskem roku), za namene davčne obravnave ne more obravnavati kot regres za letni dopust. V primeru pa, da je pravica do tega dohodka določena v skladu z delovnopravno zakonodajo (pravica do regresa za letni dopust določena v okviru zakonskega roka za izplačilo regresa) in je zgolj dejansko izplačilo izvedeno z zamudo glede na dogovorjen rok izplačila, se dohodek za davčne namene obravnava kot regres za letni dopust.

Do posebne davčne obravnave, kot je opredeljena za regres, ki je določen kot pravica iz delovnega razmerja v skladu z ZDR-1, so pod enakimi pogoji upravičeni tudi tisti zavezanci, ki prejemajo vsebinsko primerljive dohodke iz tujine. Pri tem je predvsem pomembna primerljivost vsebine dohodka, saj predpisi, ki zavezujejo tuje delodajalce glede tega dohodka lahko določajo drugačno dinamiko obveznosti izplačila, kot velja za delodajalce v Sloveniji.

Primer 1: Če se izplačilo regresa v višini 1.500 eur, po sklepu delodajalca izvede v dveh delih, in sicer do 30. 6. 2019 v višini 1.000 eur in v decembru 2019 v višini 500 eur se izplačilo v mesecu decembru 2019 ne more davčno obravnavati po 13. točki prvega odstavka 44. člena ZDoh-2 ampak se šteje za drug dohodek iz delovnega razmerja, ki se v celotnem znesku všteva v davčno osnovo. Pri predložitvi REK-1 obrazca se za izplačilo do 30. 6. 2019 predloži REK-1 obrazec z navedbo vrste dohodka 1090 – regres, za izplačilo v decembru pa REK-1 obrazec z navedbo vrste dohodka 1150 – Drugi dohodki iz delovnega razmerja.³

Primer 2: Če se izplačilo zaostanka regresa za leto 2018 izvede v letu 2019 po odločbi delovnega inšpektorja, se to izplačilo davčno obravnava v skladu s 13. točko prvega odstavka 44. člena ZDoh-2 in tretjo alinejo tretjega odstavka 144. člena ZPIZ-2.

Predhodno navedeno v zvezi s pogojem vsebine dohodka, ki se šteje za regres, je treba smiselno upoštevati tudi pri določanju neobdavčenega dela regresa za letni dopust v primerih, ko delavcu pripada pravica do sorazmernega dela regresa po delovnopravni zakonodaji. Če delodajalec delavcu kljub pravici do sorazmernega dela regresa izplača celotni regres, se razlika izplačila nad pravico šteje za drug prejemek iz delovnega razmerja, ki se v celoti všteva v davčno osnovo za dohodnino ter osnovo za prispevke.

Pri določanju višine zneska, določenega kot limit za nevštevaje v davčno osnovo oziroma v osnovo za prispevke (100 % PP) po ZDoh-2 in po ZPIZ-2 ni podlage za to, da bi se ta višina upoštevala v sorazmernem delu, npr. v primeru, če delavcu po delovno pravnih predpisih pripada pravica do sorazmernega dela regresa.

Primer 3: Delodajalec junija izplača vsem delavcem regres v višini PP, ki je zadnja znana na dan izplačila. Delavec, ki se je zaposlil v aprilu, je upravičen le do sorazmernega dela regresa. Izplačilo nad sorazmernim delom zneska regresa (3/12) se davčno obravnava kot drug dohodek iz delovnega razmerja in mora delodajalec o tem dohodku poročati ločeno, torej za sorazmerni del regresa predloži REK-1 z navedbo vrste dohodka 1090 – regres, za izplačilo ki presega sorazmerni del, pa REK-1 obrazec z navedbo vrste dohodka 1150 – Drugi dohodki iz delovnega razmerja.

3.0 OPREDELITEV DATUMA IN OBDOBJA IZPLAČILA REGRESA

Upoštevaje 15. člen ZDoh-2 in drugi odstavek 158. člena ZPIZ-2 se za določitev davčne obveznosti in obveznosti iz naslova prispevkov upoštevajo predpisi, ki veljajo v času nastanka obveznosti. Obveznost za plačilo akontacije dohodnine oziroma prispevkov nastane v davčnem letu ko je dohodek pridobljen oziroma prejet. Šteje se, da je dohodek prejet, ko je izplačan fizični osebi ali je kako drugače dan na razpolago fizični osebi. To pomeni, da se regres, izplačan v letu 2019, obravnava upoštevaje določbo 13. točke prvega odstavka 44. člena ZDoh-2 in določbo 109. člena ZDoh-2, veljavno v davčnem letu 2019, ter upoštevaje tretjo alinejo tretjega odstavka 144. člena ZPIZ-2, veljavno za leto 2019, in sicer ne glede na to, na katero leto se pravica do regresa, ki se izplačuje, nanaša.

³ Več pojasnil o poročanju izplačila regresa na REK-1 obrazcih je na voljo v podrobnejšem opisu [Poročanje podatkov o izplačilu regresa po 1. 1. 2019](#)

4.0 OPREDELITEV OBRAČUNSKEGA OBDOBJA, V KATEREM SE UPOŠTEVA UGODNOST V VIŠINI 100 % POVPREČNE PLAČE

Pri opredelitvi obračunskega obdobja za določitev davčne ugodnosti in ugodnosti v zvezi z določitvijo osnove za plačilo prispevkov oziroma na katero obračunsko obdobje se aplicira določba, ki ureja izračun in plačilo akontacije dohodnine in prispevkov v primeru izplačila regresa v več delih, je potrebno upoštevati celotni sistem dohodnine in prispevkov, pri čemer je pri slednjem treba upoštevati tudi sistem določanja pravic po ZPIZ-2.

V skladu s 15. členom ZDoh-2 so z dohodnino obdavčeni dohodki fizične osebe, ki so bili pridobljeni oziroma doseženi v davčnem letu, ki je enako koledarskemu letu. Upoštevaje navedeno določbo ter dejstvo, da se regres šteje med dohodke, ki se všttevajo v letno davčno osnovo, je obračunsko obdobje za določitev neobdavčenega dela regresa davčno (koledarsko) leto, pri čemer se upoštevajo vsa izplačila regresa v koledarskem letu, ne glede na to, na katero leto se nanaša pravica do regresa, ki se izplačuje.

V navedenem kontekstu je treba razumeti tudi določbo trinajstega odstavka 127. člena ZDoh-2, ki določa izračun in plačilo akontacije dohodnine v primerih, če se regres izplačuje v več delih. Šteje se, da je regres za letni dopust izplačan v več delih in se pri izračunu in plačilu akontacije dohodnine upošteva tudi določba trinajstega odstavka 127. člena ZDoh-2, če je v koledarskem letu prišlo do več izplačil regresa, in sicer ne glede na to, za katero koledarsko leto se izplačuje pravica do regresa. Upoštevaje tudi šesti odstavek 109. člena ZDoh-2 se v davčno osnovo ne všteta seštevek regresov, izplačanih v posameznem koledarskem letu pri posameznem delodajalcu oziroma na letni ravni pri vseh delodajalcih, ki ne presega 100 % PP oziroma pri letnem obračunu dohodnine 100 % povprečne letne plače zaposlenih v Sloveniji, preračunane na mesec, za leto, za katero se dohodnina odmerja.

Pri osnovi za plačilo prispevkov in pri določitvi izračuna in plačila prispevkov za osebe v delovnem razmerju ni določeno obračunsko obdobje na način kot za akontacijo dohodnine oziroma dohodnino, prav tako pa tudi ni določen letni obračun in poračun prispevkov za socialno varnost. Upoštevaje navedeno in povezavo med osnovo za plačilo prispevkov in (pokojninsko) osnovo, ki je podlaga za odmero temeljnih pravic iz pokojninskega in invalidskega zavarovanja (starostne pokojnine, predčasne pokojnine, invalidske pokojnine), je treba določitev obračunskega obdobja za določitev ugodnosti za plačilo prispevkov razumeti nekoliko drugače. Pokojnina se odmeri od pokojninske osnove, ki jo tvori mesečno povprečje osnov zavarovanca za posamezno leto zavarovanja, od katerih so bili plačani prispevki za obvezno zavarovanje. Pri določitvi osnove za odmero pravic za posamezno leto zavarovanja se upošteva osnove, od katerih so bili plačani prispevki, glede na to, na katero leto se dohodek, od katerega so bili plačani prispevki, nanaša in torej ne oziraje na to, v katerem letu je bil dohodek prejet oziroma izplačan. Upoštevaje navedeno je treba določiti obdobje oziroma koledarsko leto, za katero se izplačuje pravica do regresa za letni dopust in upoštevati določbo tretje alineje tretjega odstavka 144. člena ZPIZ-2 v delu, ki določa izračun prispevkov v primerih, če se regres izplačuje v dveh ali več delih, tako da se upošteva obdobje (koledarsko leto), na katerega se posamezno izplačilo regresa nanaša. Šteje se, da je regres za letni dopust izplačan v več delih in se pri izračunu in plačilu prispevkov upošteva tudi določba tretje alineje tretjega odstavka 144. člena ZPIZ-2, če se regres izplačan v dveh ali več delih, nanaša na isto koledarsko obdobje, in sicer ne glede na to, v katerem koledarskem letu je bil dohodek v obliki regresa izplačan.

To pomeni, da se v osnovo za plačilo prispevkov ne všteta seštevek regresov, izplačanih za posamezno koledarsko leto pri posameznem delodajalcu, ki ne presega 100 % na dan izplačila zadnje znane povprečne mesečne plače zaposlenih v Sloveniji, ne glede na to, v katerem letu so bili izplačani.

Predhodno navedeno in navedeno v točki 3.0 je treba smiselno upoštevati pri določanju neoprispevehnega dela regresa za primere, ko je regres za posamezno leto izplačan v več delih, za katere velja različna obravnava za izračun prispevkov (npr. različna višina neobdavčenega dela). Primeroma bi lahko do take situacije prišlo, ko je delodajalec pred 1. 1. 2019 izplačal del regresa, drugi del istega regresa (torej regres za isto koledarsko leto) pa po 1. 1. 2019. V teh primerih je treba zgolj del osnove od dohodka, izplačanega po 1. 1. 2019, prilagoditi na novo določbo tretje alineje drugega odstavka 144. člena ZPIZ-2.

Primer 4 - izplačila regresa v letu 2019 v večih delih (ob predpostavki, da gre za izplačilo regresa, ki je izplačan kot pravica iz delovnega razmerja, v skladu s prej navedenimi pojasnili):

1. izplačilo

- Delodajalec je delavcu v decembru 2018 izplačal regres za leto 2018 v višini 1.500,00 eur (zazoznelo izplačilo dela pravice do regresa za leto 2018).
- Višina povprečne plače na dan izplačila v decembru 2018 je bila 1.676,38 eur, 70 % povprečne plače znaša 1.173,47 eur.
- Osnova za prispevke 326,53 eur, obračunani prispevki 72,17 eur.

2. izplačilo:

- Dne 10.5.2019 je bil izplačan regres še za 2019 v višini 1.700,00 eur.
- Znesek povprečne plače na dan izplačila je 1.714,49 eur – od izplačila se ne obračuna akontacija dohodnine niti prispevki.

3. izplačilo:

- Dne 17.5.2019 delodajalec delavcu izplača še 500,00 eur regresa za leto 2018 (drugi del pravice do regresa za leto 2018, zazoznelo izplačilo).
- Osnova za akontacijo dohodnine znaša 485,51 eur (1.700,00 + 500,00 – 1.714,49) – seštejejo se vsa izplačila regresa v letu 2019, ne glede na obdobje, na katero se dohodek nanaša.
- Osnova za prispevke znaša 285,51 eur (1.500,00 + 500,00 – 1.714,49) – seštejejo se vsa izplačila regresa, ki se nanašajo na pravico do regresa za leto 2018, ne glede na datum izplačila; obračunani prispevki delojemalca 63,10 (285,51 * 22,1 %). Prispevki, ki so bili plačani v letu 2018, se pri obračunu prispevkov v 2019 ne odštejejo (osnova za prispevke od tega izplačila ne more preseirati zneska tega izplačila - v tem primeru 500 eur).