

Dajatve od dohodkov iz zaposlitve po sodnih odločbah



Mihael Kranjc

Številni spori vplivajo na dodatne dohodke fizičnih oseb.

Dohodki so pogosto povezani z davki in/ali prispevki za socialno varnost. Nič drugače ni z dohodki, ki so posledica sodnih odločb.

Kakšne so značilnosti in razlike v davčni obravnavi med „običajnimi“ ali „rednimi“ dohodki in dohodki, odmerjenimi s sodno odločbo.

Poudarek na obravnavi z vidika ZDoh-2.



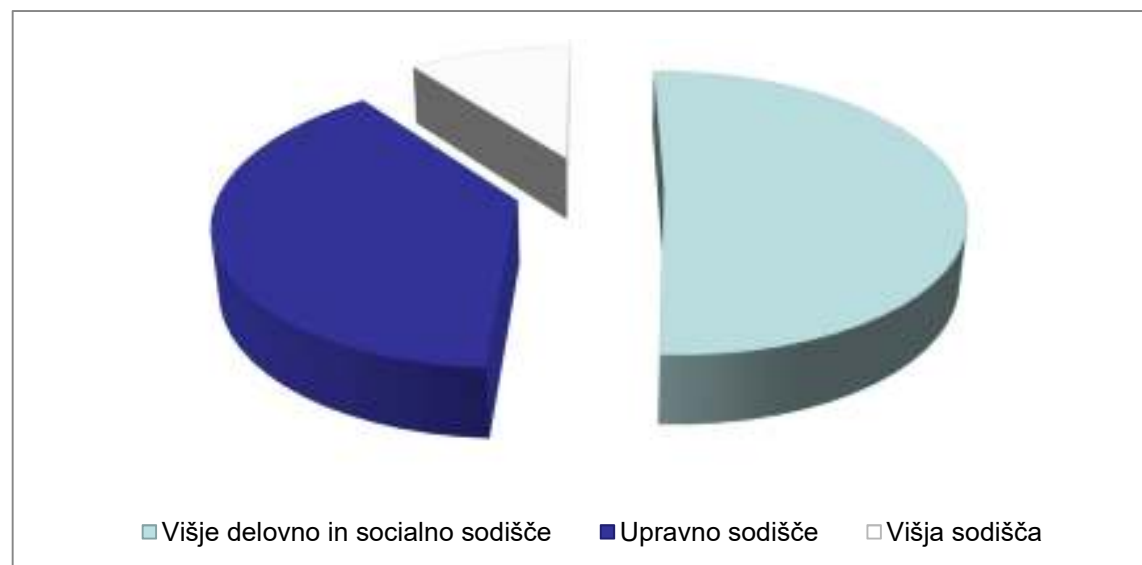
Deleži zadev „s prispevki in davki“

Skupaj nad 1.000 na 2. stopnji.

Delovnopravne zadeve – nekaj nad 50%

Upravne zadeve – približno 40%

Drugo (civilne, gospodarske, izvršilne, kazenske zadeve) – slabih 10%



Vrhovno sodišče še približno 1/4 toliko

Zakaj posebna obravnava?



Osnovo za razmislek o potrebi posebne obravnave dajatev od dohodkov fizičnih oseb najdemo v 120. členu ZDoh-2, ki govori o povprečenju:

*„(1) Ne glede na drugi odstavek 119. člena tega zakona, se zavezancu, **ki je prejel dohodek iz delovnega razmerja na podlagi sodne odločbe za preteklo leto ali več preteklih let** (v nadaljnjem besedilu tega odstavka: dohodek iz preteklih let), **dohodnina odmeri** od neto letne davčne osnove – ki vključuje tudi dohodek iz preteklih let – **po posebej izračunani povprečni individualni stopnji zavezanca** (v nadaljnjem besedilu: povprečna stopnja). ...”*

Zakaj posebna obravnava?



Dohodek iz delovnega razmerja na podlagi sodne odločbe je obdavčen v vsakem primeru kot bi se nanašal na obdobje petih let; olajšave se ne upoštevajo.

*„Povprečna stopnja se izračuna ob upoštevanju stopenj dohodnine iz 122. člena tega zakona in letne davčne osnove iz 109. člena tega zakona, **ki se zmanjša za 80 % davčne osnove od dohodka iz preteklih let** ter za zneske olajšav iz 111. člena, prvega in drugega odstavka 112. člena, 113. člena, prvega in drugega odstavka 114. člena in 117. člena tega zakona. ...”*

Bilo je nekoč...



(13. člen ZDoh)

Dohodki za dela, ki jih je zavezanec ustvarjal dalj kot eno leto, in dohodki, ki izvirajo iz preteklih let ali jih je zavezanec prejel za več let vnaprej, se vštejejo v celoti v osnovo za dohodnino leta, v katerem jih je zavezanec prejel, in obdavčijo po poprečni stopnji dohodnine enoletnih prejemkov.

Za ugotovitev poprečne stopnje dohodnine enoletnih prejemkov se pri dohodkih iz prejšnjega odstavka; pri katerih se lahko ugotovi višina dohodka leta, za katero se dohodnina odmerja, upošteva ugotovljena višina prejemka tega leta.

Če razmejitev dohodkov po letih ni možna, se prejeti dohodek, ki se nanaša na več let, razdeli na toliko enakih delov, na kolikor let se nanaša, in se v osnovo za ugotovitev poprečne stopnje vključi del dohodka, ki odpade na eno leto.



Bilo je nekoč...



(103. člen ZDoh-1)

„Dohodki iz delovnega razmerja, ki se izplačajo **na podlagi sodne odločbe za več let nazaj**, se vštejejo v celoti v dohodnino leta, v katerem jih je zavezanec prejel, in se obdavčijo po povprečni stopnji dohodnine enoletnih dohodkov. **Za ugotovitev povprečne stopnje dohodnine enoletnih dohodkov se prejeti dohodek, ki se nanaša na več let, razdeli na toliko enakih delov, na kolikor let se nanaša, vendar ne več kot na tri enake dele.** V osnovo za ugotovitev povprečne stopnje dohodnine enoletnih dohodkov se vključi en sorazmerni del tako razdeljenega dohodka.“



Ustavno sodišče... U-I-76/11

*Prvi stavek prvega od stavka 120. člena ZDoh-2 ni v neskladju z ustavo.
Glasovanje ni bilo enotno*

Iz ločenega mnenja (Dunja Jadek Pensar)...

... Pri tem večinska odločba izhaja iz zornega kota zakonodajalca (ki si mora prizadevati, da prepreči zlorabe) in upošteva procesne možnosti bodočih davčnih zavezancev za primer odstopanj od zakonsko predvidenih rokov za izdajo odločbe ZPIZ - v bistvu njihovo možnost dostopa do "sodne odločbe" v tovrstnih primerih. Četudi lahko razumem, da si mora zakonodajalec prizadevati, da prepreči možnost zlorab (in s tem vzpostavi davčne neenakosti pri davčni obremenitvi oseb), in četudi lahko razumem, da zakonodajalec prav zato, ker si prizadeva za jasnost pri opredelitvi kroga naslovnikov davčnih ugodnosti, ne (z)more vnaprej predvideti vseh izjemnih položajev, ki jih prinese življenje, se mi vsiljuje vprašanje, ali je razumljiva in legitimna težnja zakonodajalca, obenem že zadostni argument za uporabo izpodbijanega dela zakonske določbe po metodi a contrario v vseh tistih konkretnih sodnih sporih, v katerih je zloraba instituta povprečenja izključena, izplačilo pa je bilo opravljeno na podlagi odločbe ZPIZ.



Ali je sodna poravnava sodna odločba?

VS033510

...Stališče sodišča druge stopnje, da sodna poravnava ni sodna odločba, ni pravilno. Sodna poravnava ima namreč dvojno naravo in vsebuje procesnopravne in civilnopravne elemente. Veljavno je namreč sklenjena, če so izpolnjeni pogoji za sklepanje pogodb po materialnem pravu in če so izpolnjene predpostavke za veljavnost procesnih dejanj po procesnem pravu. ZPP izrecno določa, da mora poravnava vsebovati razrešitev materialnopravnega spora, saj se mora nanašati na sporni predmet, poleg tega pa ima poravnava pomen pravnomočne sodne odločbe z vsemi pravnimi posledicami.

Zakaj je to pomembno?



*Primeroma se stranki dogovorita, da se „zaradi dokončne ureditve razmerij med pravdnima strankama, ki izhajajo iz pravnega postopka, ki se vodi pred naslovnim sodiščem pod opr. št. ... ter delovnopravnega postopka, ki se vodi pred Delovnim in socialnim sodiščem v ... pod opr. št. ... tožena stranka zaveže za tožečo stranko obračunati odškodnino **v neto znesku** ... EUR, h kateremu je treba prišteti še plačilo vseh davkov in prispevkov.“*



Zakaj je to pomembno?

Kadar je končni znesek sodne poravnave izražen v neto dohodku oziroma je namen strank poravnave, da se določi neto znesek, je treba pri izračunu upoštevati vsaj naslednje elemente:

- dohodke oziroma davčno osnovo prejemnika dohodka pred izplačilom dohodka, vključno z osebnimi okoliščinami zavezanca, ki določajo višino davčnih olajšav (splošne, osebne in posebne olajšave);*
- ugotoviti, ali gre pri plačilu dohodka dejansko za dohodek iz delovnega razmerja ali ima izplačilo kakšno drugo podlago;*
- ugotoviti, ali se dohodek nanaša na preteklo leto ali več preteklih let.*



Kaj pa izvensodna poravnava

- Če je izvensodna poravnava namenjena načinu izvršitve sodne odločbe in se z njo ureja pravica do izplačila v obsegu, kot ga upravičencu zagotavlja sodna odločba, se izplačila po takšni izvensodni poravnavi štejejo za izplačila na podlagi sodne odločbe, od katerih se dohodnina odmeri po posebej izračunani povprečni stopnji skladno s prvim odstavkom 120. člena ZDoh-2,
- če pa izvensodna poravnava določa pravico do višjega izplačila, kot upravičencu pripada po sodni odločbi, se glede uporabe 120. člena ZDoh-2 za izplačilo na podlagi sodne odločbe šteje le znesek do višine, ki ga upravičencu zagotavlja tudi sodna odločba.
- Akontacija dohodnine se ob izplačilu izračuna po povprečni stopnji, ugotovljena skladno s petim odstavkom 127. člena ZDoh-2

Upoštevati je treba



- *Določbe 1. odstavka 120. člena ZDoh-2 nanašajo le na dohodke iz delovnega razmerja, ki so izplačani na podlagi sodne odločbe ali izvensodne poravnave (na podlagi sodne odločbe) za pretekla leta, in ne velja za dohodke iz delovnega razmerja, ki niso izplačani na podlagi sodne odločbe, tudi če se nanašajo na pretekla leta. Prav tako ne velja za dohodke, ki se nanašajo na tekoče leto, tudi če so izplačani na podlagi sodne odločbe.*
- *Prav tako je pomembno razlikovati med povprečenjem in izračunom akontacije dohodnine po povprečni stopnji.*
- *Razmislek je potreben z vidika dohodnine, prispevki se obračunavajo linearno.*

Primer izračuna 1



Postavka	Izračun 1 (izplačana povprečna plača v vsakem letu)	Izračun 2 (celotno izplačilo v drugem letu)	Razlika (izračun 1 – izračun 2)
Bruto plača 2018	19.516,68	0,00	19.516,68
Prispevki 2018	4.313,19	0,00	4.313,19
Dohodnina 2018	2.330,86	0,00	2.330,86
Neto prejemek 2018	12.872,63	0,00	12.872,63
Bruto plača 2019	20.173,84	39.690,52	-19.516,68
Prispevki 2019	4.458,42	8.771,61	-4.313,19
Dohodnina 2019	2.469,09	5.879,55	-3.410,46
Neto prejemek 2019	13.246,33	25.039,36	-11.793,03
Skupaj bruto prejemek	39.690,52	39.690,52	0,00
Skupaj prispevki	8.771,61	8.771,61	0,00
Skupaj dohodnina	4.799,95	5.879,55	-1.079,60
Skupaj neto prejemek	26.118,96	25.039,36	1.079,60
Dohodnina brez povprečenja		7.079,17	-2.279,22

Primer izračuna 2

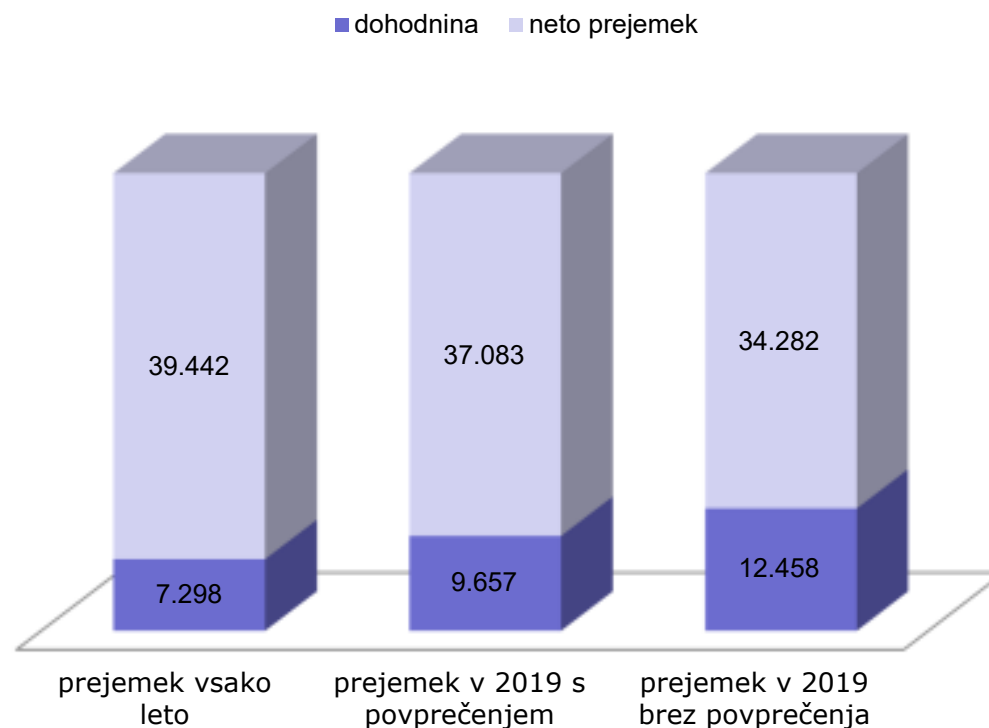
- Podatki iz primera 1 z razliko, da bi imel zavezanec pravico uveljavljati olajšavo za enega vzdrževanega člana (samo dohodnina in skupni neto prejemek)*

Postavka	Izračun 1 (izplačana povprečna plača v vsakem letu)	Izračun 2 (celotno izplačilo v drugem letu)	Razlika (izračun 1 – izračun 2)
Dohodnina 2018	1.672,89	0,00	1.672,89
Dohodnina 2019	1.811,12	5.091,58	-3.280,46
Skupaj dohodnina	3.484,01	5.091,58	-1.607,57
Skupaj neto prejemek	27.434,90	25.827,33	1.607,57
Dohodnina brez povprečenja		6.250,61	-2.766,60

- Kljub povprečenju je dohodnina višja za 46%!*

Primer izračuna 3

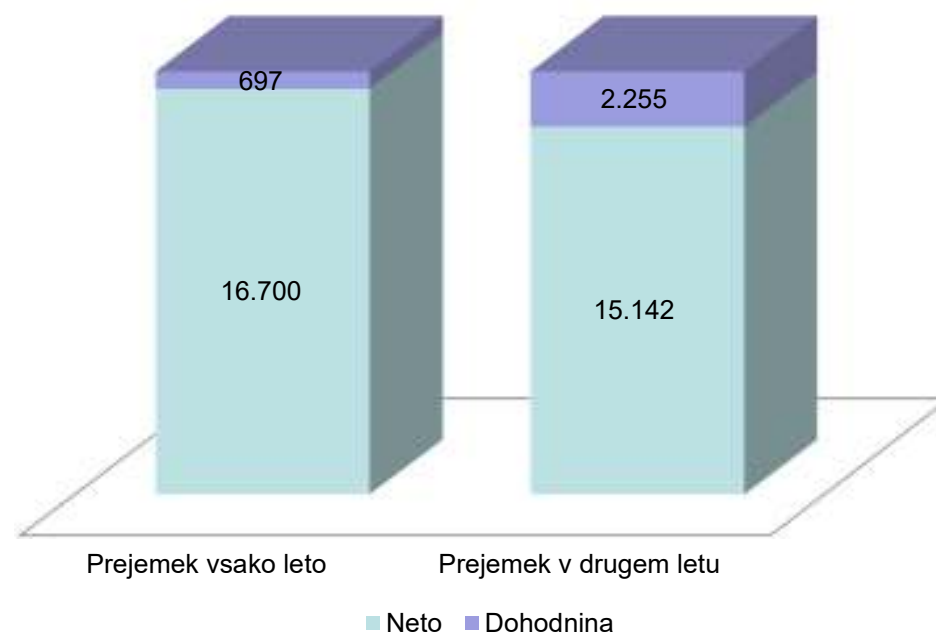
- Bruto plača 20.000 EUR v treh zaporednih letih vs. 60.000 EUR bruto plače v tretjem letu (dohodninska lestvica 2019 – prikaz seštevka dohodnine in neto plače)*



- S povprečenjem 32% višja dohodnina, brez celo 71%*

Primer izračuna 4

- Bruto plača 2 krat po 11.166,37 EUR (znesek do katerega je upoštevana najvišja splošna olajšava v letih 2017-2019, t.j. 6.519,82 EUR)*



- Pri tem znesku je kljub povprečenju dohodnina več kot 3x višja kot je seštevek za vsako leto, razlika 1.558 EUR.*

Primer izračuna 5

- Bruto plača 50.000 EUR letno, 2 vzdrževana otroka*

Postavka	Izračun 1 (izplačana povprečna plača v vsakem letu)	Izračun 2 (celotno izplačilo v drugem letu)	Razlika (izračun 1 – izračun 2)
Dohodnina 2018	8.080,43	0,00	8.080,43
Dohodnina 2019	8.080,43	19.446,30	-11.365,87
Skupaj dohodnina	16.160,86	19.446,30	-3.285,44
Skupaj neto prejemek	61.739,14	58.453,70	3.285,44
Dohodnina brez povprečenja		22.398,99	

- Kljub povprečenju je dohodnina višja za več kot 20%!*

Primer izračuna 6

- Bruto plača 50.000 EUR letno, 2 vzdrževana otroka, po sodni odločbi v drugem letu izplačano 25.000 EUR iz prvega leta*

Postavka	Izračun 1 (izplačana povprečna plača v vsakem letu)	Izračun 2 (celotno izplačilo v drugem letu)	Razlika (izračun 1 – izračun 2)
Dohodnina 2018	8.080,43	2.110,90	5.969,53
Dohodnina 2019	8.080,43	13.657,26	-5.576,83
Skupaj dohodnina	16.160,86	15.768,16	392,70
Skupaj neto prejemek	61.739,14	62.131,84	-392,70

- V tem primeru je skupna obremenitev nižja zaradi preskoka davčnega razreda – v prvem letu je v izračunu 1 polovico dohodka obdavčeno po 34%, v drugem letu pa v izračunu 2 dohodek nad 48T EUR po 39%. Drugi razred ima stopnjo 27%.*



- *Pri izplačilih dohodkov iz delovnega razmerja za preteklo leto ali več preteklih let je mogoče dohodnino odmeriti z uporabo povprečne stopnje.*
- *Način izračuna je določen v 1. odstavku 120. člena ZDoh-2. S takim (posebnim) izračunom je sicer doseženo, da je obremenitev dohodkov iz delovnega razmerja po sodnih odločbah nižja, kot bi bila, če te določbe ne bi bilo in bi bil tak dohodek obdavčen z mejno stopnjo dohodnine, to je tisto, ki velja za zadnji dohodek.*
- *Kljub temu pa je na podlagi predstavljenih primerov izračunov mogoče ugotoviti, da način izračuna ni tak, da zavezanci v večini primerov ne bi pri dohodnini utrpeli škodnih posledic višje davčne obremenitve. Razlika je še posebej značilna pri nižjih dohodkih, torej pri zavezancih, ki so že tako finančno šibkejši.*

- *Kazalo bi razmisliti o načinu, ki bi bil do zavezancev, ki prejmejo dohodke iz delovnega razmerja iz preteklih let po sodnih odločbah, **pravičnejši od sedanje ureditve**.*
- *Prav tako pa bi kazalo razmisliti tudi o tem, da bi se povprečenje omogočilo tudi pri prejemu dohodkov iz preteklih let, tudi če bi bili izplačani na drugi podlagi (kar smo nekoč že poznali). Še najbolj pravičen bi bil tak način, da bi bila skupna obremenitev z dohodnino pri „prepozno“ izplačanih dohodkih enaka kot pri „pravočasnem“ prejemu dohodkov.*
- ***Plačniki davka morajo biti pri obračunu in oddaji davčnih obračunov pozorni, da izberejo pravilno oznako dohodka in s tem omogočijo pravilno izdajo informativnih izračunov dohodnine.***

Hvala!



Mihael Kranjc
miha@sasa.si

