

DOHODKI IZ ZAPOSLOTITVE

DAVČNA OBRAVNAVA DOHODKOV DELAVCEV, KI SO NAPOTENI NA DELO V TUJINO

Podrobnejši opis

1. izdaja, JULIJ 2015

KAZALO

1.0 UREDITEV PO DELOVNO PRAVNI ZAKONODAJI.....	3
2.0 DOLOČITEV VIRA DOHODKA IN PLAČNIKA DAVKA	3
2.1 DAVČNA OSNOVA	4
2.1 Davčna osnova od dohodkov javnih uslužbencev napoteni na delo v tujino	5
2.2 Upoštevanje mednarodnih pogodb o izogibanju dvojnega obdavčevanja.....	5
2.2.1. Davčna obravnava slovenskih rezidentov, napoteni na delo v tujino	6
2.2.2. Davčna obravnava nerezidentov, napoteni na delo v tujino	7
3.0 IZRAČUN AKONTACIJE DOHODNINE.....	8
4.0 OSNOVA ZA OBRAČUN IN PLAČILO PRISPEVKOV	8
5.0 POVRAČILA STROŠKOV V ZVEZI Z DELOM	9
5.1 Povračilo stroškov prevoza	9
5.2 Povračila stroškov službene poti.....	9
5.3 Nadomestilo za ločeno življenje in terenski dodatek	10
6.0 Vplačila in izplačila iz sklada BUAK.....	10
6.0 PREDLAGANJE REK OBRAZCEV.....	11

1.0 UREDITEV PO DELOVNO PRAVNI ZAKONODAJI

Delovnopravno področje napotениh delavcev ureja Zakon o delovnih razmerjih – [ZDR-1](#) v 208., 209. in 210. členu. Določbe ZDR-1 glede povračil stroškov v zvezi z delom (130. člen) in izplačilo regresa (131. člen) veljajo tudi za napotene delavce.

Napoteni delavec je oseba, ki je zaposlena na ozemlju ene države, praviloma v državi sedeža njegovega delodajalca, ki ga delodajalec na podlagi določb iz pogodb o zaposlitvi napoti na ozemlje druge države, da tam opravlja določeno delo. Delavec, napoten na delo v tujino je po pravilih EU še naprej vključen v sistemu socialnega zavarovanja domače države.

Kordinacija sistemov socialne varnosti zagotavlja, da se pridobljene pravice na področju socialne varnosti ohranijo ne glede na to, da je delavec nekaj časa delal v eni državi, to zapustil in odšel v drugo državo. Pravno-formalna podlaga za ohranjanje teh pravic med državami članicami EU je v Uredbi 883/2004 in njeni izvedbeni Uredbi 987/2009. Navedeno pomeni, da delavec, napoten na delo v tujino ostaja zavarovan v državi osnovne zaposlitve, torej v Sloveniji. Delodajalec mora pri Zavodu za zdravstveno zavarovanje - ZZZS za takšnega delavca pridobiti ustrezen dokument – obrazec A1, s katerim bo delavec v tujini dokazal, da je vključen v socialno zavarovanje v domači državi.

Pri davčni obravnavi dohodkov delavcev, ki so na delu v tujini, je treba najprej razmejiti, kdaj gre za napotitev na delo v tujino in kdaj gre za službeno pot v tujino. Ta razmejitev v davčnih predpisih ni posebej opredeljena, zato lahko pri opredelitvi izhajamo iz predpisov, ki urejajo zdravstveno zavarovanje in delovno pravno področje.

Pravila obveznega zdravstvenega zavarovanja – [Pravila](#) v drugem odstavku 129. člena določajo, da se za službeno potovanje šteje potovanje, na katerega je zavarovanec poslan in traja toliko časa kot je opredeljeno na njegovem potnem nalogu, vendar ne dlje kot 3 mesece od začetka potovanja v tujino. Če traja službeno potovanje dalj časa, se šteje kot napotitev na delo v tujino, vendar pa je ugotavljanje izpolnjevanja pogojev za vključitev v zavarovanje kot napoteni delavec v pristojnosti Zavoda za zdravstveno zavarovanje Slovenije.

ZDR-1 določa pravico delavca do povrnitve stroškov, ki so mu nastali na službenem potovanju, medtem ko pojma službeno potovanje ne definira. Iz sodne prakse pa lahko povzamemo, da je službeno potovanje le tista pot, ki ne predstavlja rednega dela na sedežu delodajalca oziroma v kraju, dogovorjenem s pogodbo o zaposlitvi (Sodba I U 149/2010, Sodba X Ips 387/2011, Sodba VIII Ips 215/2007).

Z upoštevanjem določb [ZDR-1](#) (208. in 209. člen) in določb Pravil lahko zaključimo, da gre za:

- napotitev na delo v tujino: kadar je iz vsebine razmerja razvidno, da je dogovorjena napotitev na delo v tujino in traja ta napotitev dalj časa (npr. v novi pogodbi o zaposlitvi ali v aneksu k obstoječi pogodbi),
- službeno potovanje: kadar delodajalec pošlje delavca na delo v tujino na podlagi potnega naloga za službeno potovanje, katerega obdobje trajanja ne sme preseči 3 mesecev od začetka potovanja v tujino.

2.0 DOLOČITEV VIRA DOHODKA IN PLAČNIKA DAVKA

V skladu z 8. členom Zakona o dohodnini – ZDoh-2 imajo dohodki vir v Sloveniji, če je po katerikoli od določb drugega poglavja II. dela tega zakona mogoče določiti vir dohodka v Sloveniji. Temeljno pravilo za obdavčitev dohodka iz zaposlitve v Sloveniji izhaja iz določbe 9. člena ZDoh-2. Po tej določbi se za dohodke iz zaposlitve šteje, da imajo vir (so doseženi) v Sloveniji takrat, kadar se zaposlitev oz. storitve dejansko opravljajo v Sloveniji, ne glede na to, kje oziroma od kod so ti dohodki dejansko izplačani.

V skladu z 10. členom [ZDoh-2](#) imajo dohodki vir v Sloveniji, če je dohodek izplačala ali ji je bil zaračunan, oseba, ki je rezident po tem zakonu ali po zakonu, ki ureja davek od dohodkov pravnih oseb, ali poslovna enota nerezidenta po tem zakonu ali po zakonu, ki ureja davek od dohodkov pravnih oseb. Ta določba torej razširja slovenski vir dohodka, pri čemer se uporabljata dva kriterija:

- lokacija izplačevalca; temu kriteriju je zadoščeno, če dohodke izplačuje oseba (oz. bremeni osebo), ki je rezident Slovenije (ne glede na tehnično izvedbo samega izplačila dohodka),
- dodatni kriterij je, da se zneski dohodka iz zaposlitve štejejo kot odbitna postavka pri izračunu davčne osnove izplačevalca, ki je obdavčljiva v Sloveniji.

Drug kriterij izhaja iz določbe 10. člena [ZDoh-2](#), ki določa, da ima dohodek iz zaposlitve in iz opravljanja storitev, ki ga je izplačala ali ji je bil zaračunan, oseba, ki je rezident po [ZDoh-2](#) ali po zakonu, ki ureja davek od dohodka pravnih oseb, vir v Sloveniji, če se v skladu z [ZDoh-2](#) ali z zakonom, ki ureja davek od dohodka pravnih oseb, šteje za odbitno postavko pri izračunu davčne osnove rezidenta iz virov dohodka znotraj Slovenije ali bi bil odbitna postavka, če bi rezident bil zavezanec oziroma ne bi bil oproščen dohodnine ali davka od dohodkov pravnih oseb.

Podjetje, registrirano v Sloveniji, ki ima poslovno enoto v tujini, bo drugemu pogoju zadostilo, ko v svojih poslovnih knjigah evidentira vse prihodke in odhodke, ki jih v tujini ustvari njegova poslovna enota. Torej v teh primerih dohodki iz zaposlitve, ki jih izplača poslovna enota slovenskega podjetja v drugi državi, v prvi fazi sicer bremenijo to poslovno enoto, v končni fazi pa tudi samo slovensko družbo, saj kot odhodek zmanjšujejo njeno davčno osnovo v Sloveniji.

Izračun akontacije dohodnine z davčnim odtegljajem je zavezan opraviti plačnik davka, ki je v skladu s tretjim odstavkom 125. člena [ZDoh-2](#) oseba, ki izplačuje dohodke, obdavčljive po tem zakonu, v kolikor z Zakonom o davčnem postopku - [ZDavP-2](#) ni določeno drugače. Glede na opredelitev po 58. členu [ZDavP-2](#), mora oseba za to, da ji je dodeljen status plačnika davka, v osnovi izpolnjevati pogoje o organizacijski obliki, prisotnosti v Sloveniji in načinu plačila dohodka (situacije, določene v točkah od 1 do 8 prvega odstavka in posebnosti v drugih odstavkih omenjenega člena). V 1. točki prvega odstavka 58. člena [ZDavP-2](#) je določeno, da je plačnik davka v tem odstavku opredeljena oseba, ki v svoje breme izplača dohodek, od katerega se v skladu s tem zakonom ali zakonom o obdavčenju izračunava, odteguje in plačuje davčni odtegljaj.

Glede na navedeno, se delodajalec, ki napoti svojega delavca na delo v tujino, šteje za plačnika davka, ki mora od dohodkov obračunati, odtegniti in plačati akontacijo dohodnine in pripadajoče prispevke za socialno varnost, ne glede na tehnično izvedbo samega izplačila dohodka.

2.1 DAVČNA OSNOVA

Po Zakonu o dohodnini – [ZDoh-2](#) so obdavčeni vsi dohodki, razen tistih, ki so v zakonu izrecno navedeni kot neobdavčeni ali oproščeni plačila dohodnine. [ZDoh-2](#) v 36. členu določa dohodek iz zaposlitve, v 37. členu pa podrobneje določa [dohodke iz delovnega razmerja](#). Osnovo za dohodnino od dohodkov iz delovnega razmerja določa 41. člen [ZDoh-2](#), s 44. členom tega zakona pa so določeni dohodki iz delovnega razmerja, ki se ne všttevajo v davčno osnovo.

Za delovno razmerje velja, da je dvostransko pogodbeno razmerje, v katerem delavec opravlja delo za plačilo. Obveznost ustreznega plačila delodajalca v zameno za osebno opravljanje delavčevega dela je temeljna pogodbeno obveznost delodajalca, ki izhaja iz določb Zakona o delovnih razmerjih – [ZDR-1](#). Glede na navedeno je delodajalec, ki svojega delavca napoti na delo v tujino, tisti, ki je dolžan delavcu zagotavljati ustrezno plačilo.

V Vodniku zakonodaje, ki se uporablja za delavce v EU, EGP in Švici (v nadaljevanju: [priročnik](#)), so pojasnjena pravila glede napotitve delavcev na delo v tujino. Pri delavcih, ki jih delodajalec napoti na delo v tujino, velja, da delavec opravlja dejavnost v imenu delodajalca, kar pomeni, da mora skozi celotno obdobje napotitve obstajati neposreden odnos med napotnim delavcem in delodajalcem, ki ga napoti. V točki 4 so navedeni kriteriji, ki veljajo za neposreden odnos. Med njimi je navedeno, da obveznost izplačevanja osebnih dohodkov delavcem ostane podjetju, ki je sklenilo pogodbo o zaposlitvi. To ne vpliva na dogovore med delodajalcem v državi, iz katere je delavec napoten in delodajalcem v državi, kjer napoteni delavec opravlja delo, o načinu dejanskega izplačevanja dohodkov delavcem.

Upošteva se navedeno, se primeri, kjer je dogovorjeno plačilo prispevkov za socialno varnost brez neto izplačila dohodka (oziroma izplačilo le-tega pri tujem podjetju), lahko obravnavajo le na podlagi predpostavke, da je tuje podjetje delavcu izplačalo dohodke v imenu slovenskega podjetja, bruto plača pa je bila dejansko prejeta oziroma dana na razpolago pri slovenskem delodajalcu. Na tej podlagi tudi nastane obveznost izračuna, odtegnitve in plačila prispevkov delojemalca in akontacije dohodnine ter obračuna in plačila prispevkov delodajalca. Zato je delodajalec tudi plačnik davka po 58. členu Zakona o davčnem postopku - [ZDavP-2](#), ki mora obračun prispevkov opraviti v obračunu davčnega odtegljaja (REK-1 obrazcu), hkrati z obračunom davčnega odtegljaja od izplačanih dohodkov.

2. 1 Davčna osnova od dohodkov javnih uslužbencev napoteni na delo v tujino

V davčno osnovo od dohodka iz delovnega razmerja javnega uslužbenca in funkcionarja po zakonu, ki ureja razmerja plač v javnem sektorju, napotenemu na delo v tujino, se vštevajo samo tisti dohodki oziroma deli dohodka iz delovnega razmerja, po vsebini in obsegu ustrezajoči dohodkom iz delovnega razmerja, ki bi jih prejemal za enaka dela v Sloveniji. To pomeni, da se v davčno osnovo od dohodka iz delovnega razmerja teh uslužbencev ne všteta tisti del dohodka iz delovnega razmerja, ki ga javni uslužbenec prejme izključno samo zaradi napotitve na delo v tujino, vključno z dodatki in bonitetami, ki so povezane z napotitvijo uslužbenca na delo v tujino in do katerih so javni uslužbenci, napoteni na delo v tujino, upravičeni po drugih predpisih (prvi odstavek 42. člena Zakona o dohodnini - [ZDoh-2](#)).

Davčna osnova je zakonsko določena v višini plače, ki bi jo javni uslužbenec prejemal, če bi opravljal delo v Sloveniji. Davčna osnova, ki ne predstavlja dejanske prejetega dohodka, ampak je določena v znesku plače za enaka dela v Sloveniji, se v primerih opravičene odsotnosti, ki ni opredeljena v 5. členu [Uredbe](#) o plačah in drugih prejemkih javnih uslužbencev za delo v tujini ne spremeni, če delavec koristi letni dopust ali je odsoten zaradi zdravstvenih razlogov.

2.2 Upoštevanje mednarodnih pogodb o izogibanju dvojnega obdavčevanja

Pravico do obdavčitve dohodkov iz zaposlitve običajno ureja 15. člen mednarodnih pogodb o izogibanju dvojnega obdavčevanja dohodka in premoženja (v nadaljevanju: mednarodna pogodba), ki jih je z drugimi državami sklenila Slovenija. V skladu s prvim odstavkom tega člena mednarodne pogodbe, ki je sklenjena med državama (npr. med Slovenijo in Nemčijo), se dohodek iz zaposlitve obdavči v državi rezidentstva zaposlenega (npr. Sloveniji), razen če se zaposlitev izvaja v drugi državi pogodbenici (Nemčiji). To pomeni, da je pravica do obdavčitve dohodka iz zaposlitve lahko:

- izključna pravica države rezidentstva prejemnika dohodka (Slovenije), kadar se zaposlitev dejansko ne izvaja v drugi državi pogodbenici (Nemčiji), ali
- pravica pripada obema državama pogodbenicama, tj. državi vira (država, kjer se zaposlitev izvaja, npr. Nemčija) in državi rezidentstva (Sloveniji), pri čemer je

prednostna pravica dana državi vira (Nemčiji) in mora država rezidentstva prejemnika dohodka (Slovenija) upoštevati ustrezno metodo za odpravo dvojne obdavčitve.

2.2.1. Davčna obravnava slovenskih rezidentov, napoteni na delo v tujino

Če slovenski rezident opravi delo za slovensko podjetje na ozemlju druge države pogodbenice (npr. Nemčije), se glede dodelitve pravice do obdavčitve dohodkov iz zaposlitve, ki jih izplačuje slovensko podjetje, upoštevajo določbe konkretne mednarodne pogodbe, ki jo ima Slovenija sklenjeno s to drugo državo pogodbenico (Nemčijo).

Obdavčitev dohodkov iz zaposlitve ureja 15. člen mednarodne pogodbe. V skladu s prvim odstavkom tega člena se dohodki iz zaposlitve obdavčijo samo v državi rezidentstva zaposlenega (tj. v Sloveniji), razen če se zaposlitev izvaja v drugi državi pogodbenici (Nemčiji). Če se zaposlitev izvaja v drugi državi pogodbenici (Nemčiji), se lahko tako dobljeni prejemki obdavčijo v tej drugi državi (Nemčiji). Dohodek iz zaposlitve posameznega rezidenta se torej praviloma (prednostno) obdavči v tisti državi pogodbenici, kjer se zaposlitev dejansko izvaja. Ker je v takšnih primerih pravica do obdavčitve istega dohodka dana obema državama pogodbenicama (državi vira in državi rezidentstva), se v državi rezidentstva prejemnika dohodka upošteva ustrezna metoda za odpravo dvojne obdavčitve, ki je določena s konkretno mednarodno pogodbo .

Izjema je pravilo, ki izhaja iz drugega odstavka 15. člena mednarodne pogodbe, ki določa, da se prejemek, ki ga prejme rezident države pogodbenice (Slovenije) iz zaposlitve, ki se izvaja v drugi državi pogodbenici (Nemčiji), obdavči samo v prvi omenjeni državi (Sloveniji), če:

- prejemnik prebiva v drugi državi (Nemčiji) v obdobju ali obdobjih, ki ne presegajo skupno 183 dni v kateremkoli dvanajstmesečnem obdobju, ki se začne ali konča v obračunskem letu, in
- prejemek izplača oziroma ga izplačajo v imenu delodajalca, ki ni rezident druge države (Nemčije), in
- prejemka ne plačuje stalna poslovna enota ali stalna baza, ki jo ima delodajalec v drugi državi (Nemčiji).

Če so izpolnjeni vsi navedeni pogoji iz drugega odstavka 15. člena mednarodne pogodbe , se plača davek na dohodke iz zaposlitve v državi prebivanja oziroma rezidentstva (Sloveniji). Če eden od pogojev ni izpolnjen, se ti dohodki obdavčijo v državi, kjer se zaposlitev izvaja (Nemčiji), v skladu s prvim odstavkom 15. člena mednarodne pogodbe, pri čemer se pri obdavčitvi upošteva nacionalna zakonodaja države pogodbenice (Nemčije).

Če ima v v skladu z določbo prvega odstavka 15. člena mednarodne pogodbe druga država (Nemčija) prednostno pravico do obdavčitve dohodkov iz zaposlitve slovenskega rezidenta, je Slovenija na podlagi drugega odstavka 23. člena mednarodne pogodbe (običajno je odprava dvojne obdavčitve urejena v 23. členu mednarodnih pogodb, ki jih je sklenila Slovenija, se pa lahko v odvisnosti od konkretne mednarodne pogodbe razlikuje) dolžna zagotoviti odpravo dvojnega obdavčevanja dohodka, ki ga rezident Slovenije doseže z delom (oziroma zaposlitvijo) v drugi državi (Nemčiji) tako, da se uporabi t. i. metoda navadnega odbitka¹ (davek v Sloveniji se zmanjša za znesek davka, plačanega v državi vira - Nemčiji, ki je enak davku, ki bi ga Slovenija sama odmerila od dohodka, doseženega v drugi državi - Nemčiji).

V Zakon o davčnem postopku - ZDavP-2 je vnesena pravna podlaga za možnost uveljavljanja odbitka davka, plačanega v tujini, ali uveljavljanja oprostitve po mednarodni pogodbi o izogibanju dvojnega obdavčevanja, v obračunu davčnega odtegljaja od dohodkov iz delovnega razmerja (obračun REK-1).

¹ Trenutno vse mednarodne pogodbe, ki jih je sklenila Slovenija (z izjemo Švedske, kjer je še vedno določena metoda oprostitve s progresijo), določajo uporabo metode navadnega odbitka.

V skladu z 293. členom ZDavP-2, v primeru, ko akontacijo dohodnine od dohodka iz delovnega razmerja rezidenta izračunava plačnik davka, lahko slednji v obračunu REK-1 upošteva odbitek davka, plačanega v tujini, ali oprostitev že pri izračunu davčnega odtegljaja, pod pogojem, da plačnik davka razpolaga z ustreznimi dokazili glede davčne obveznosti zavezanca rezidenta izven Slovenije, zlasti o znesku davka, plačanega v tujini in o osnovi za plačilo davka. Kot ustrezna dokazila štejejo listine, izdane s strani davčnega organa tuje države, ali drugi dokumenti, ki nedvoumno dokazujejo obstoj davčne obveznosti ali plačilo davka izven Slovenije. Plačnik davka upoštevanje odbitka v tujini plačanega davka pri plačilu akontacije dohodnine ustrezno prikaže na obračunu davčnega odtegljaja (obračunu REK-1).

Pri tem pa velja opozoriti, da ZDavP-2 v drugem odstavku 293. člena določa, da se ne glede na prvi odstavek tega člena, zavezancu odbitek davka, plačanega v tujini, ali oprostitev prizna pri izračunu in poročanju dohodnine na letni ravni samo, če davčni zavezanec uveljavlja odbitek davka, plačanega v tujini, in oprostitev tudi v ugovoru zoper informativni izračun dohodnine oziroma napovedi za odmero dohodnine v skladu z 273. in 274. členom ZDavP-2.

2.2.2. Davčna obravnava nerezidentov, napotnih na delo v tujino

Praviloma ostajajo tuji delavci, ki jih slovensko podjetje napoti na delo v tujino za davčne namene rezidenti v svoji matični državi, zato se glede dodelitve pravice do obdavčitve dohodkov iz zaposlitve, ki jih izplačuje slovensko podjetje, upoštevajo določbe konkretne mednarodne pogodbe, ki je sklenjena med državo rezidentstva prejemnika dohodka (tujega delavca) in državo vira dohodka (tj. državo, iz katere se dohodek izplačuje, Slovenijo).²

V skladu s prvim odstavkom 15. člena mednarodne pogodbe, ki je sklenjena z državo rezidentstva prejemnika dohodka (tujega delavca), se dohodek iz zaposlitve obdavči v državi rezidentstva zaposlenega (tujega delavca), razen če se zaposlitev izvaja v drugi državi pogodbenici (Sloveniji). Ker v primeru napotitve na delo v tujino rezident druge države pogodbenice, opravi delo za slovensko podjetje na ozemlju druge države (ne v Sloveniji), ima država rezidentstva prejemnika dohodka (tujega delavca) izključno pravico do obdavčitve tega dohodka.

Prejemnik dohodka, ki je nerezident in želi izkoristiti ugodnosti po mednarodni pogodbi (tj. oprostitev plačila akontacije dohodnine v Sloveniji), plačniku davka (izplačevalcu dohodka) predloži izpolnjen Zahtevek za oprostitev davka od dohodkov iz zaposlitve (razen pokojnin) na podlagi določb mednarodne pogodbe o izogibanju dvojnega obdavčevanja dohodka (KIDO 5) še preden je dohodek izplačan. Plačnik davka predloži izpolnjen zahtevek pristojnemu davčnemu organu, od izplačanega dohodka pa ne izračuna in ne odtegne davka, šele ko od davčnega organa prejme potrjeni zahtevek.

Če je bil davek od dohodka kljub oprostitvi, navedeni v mednarodni pogodbi že obračunan, prejemnik dohodka vloži pri davčnem organu Zahtevek za vračilo davka od drugih dohodkov na podlagi določb mednarodne pogodbe o izogibanju dvojnega obdavčevanja dohodka (KIDO 12), na podlagi katerega se mu davek vrne. Sestavni del obrazca KIDO 5 oziroma KIDO 12 je tudi potrdilo, da je prejemnik dohodka rezident druge države pogodbenice. Navedeno potrdilo izda pristojni organ države rezidentstva prejemnika dohodka (tujega delavca).³

Več o obdavčitvi dohodkov iz zaposlitve v skladu z določbami mednarodnih pogodb najdete na: [http://www.fu.gov.si/fileadmin/Internet/Davki_in_druge_dajatve/Podrocja/Mednarodno_obdavcenje/Vprasanja_in_odgovori/Pogosta_vprasanja_in_odgovori - Dohodki iz zaposlitve.pdf](http://www.fu.gov.si/fileadmin/Internet/Davki_in_druge_dajatve/Podrocja/Mednarodno_obdavcenje/Vprasanja_in_odgovori/Pogosta_vprasanja_in_odgovori_-_Dohodki_iz_zaposlitve.pdf).

² Seznam in vsebino mednarodnih pogodb o izogibanju dvojnega obdavčevanja, ki jih je Slovenija sklenila z drugimi državami pogodbenicami najdete na: http://www.fu.gov.si/davki_in_druge_dajatve/podrocja/mednarodno_obdavcenje/.

³ Obrazci zahtevkov za uveljavljanje ugodnosti na podlagi mednarodnih pogodb o izogibanju dvojnega obdavčevanja so objavljeni na: http://www.fu.gov.si/davki_in_druge_dajatve/podrocja/mednarodno_obdavcenje/#c98.

3.0 IZRAČUN AKONTACIJE DOHODNINE

Izračun akontacije dohodnine od dohodkov iz delovnega razmerja določa 127. člen Zakona o dohodnini – [ZDoh-2](#) v odvisnosti od dejstva, ali delojemalec pri posameznem delodajalcu dosega pretežni del dohodka. Več o tem je objavljeno v [pojasnilu](#) o dohodkih iz delovnega razmerja (točka 4).

Pri izračunu in plačilu akontacije dohodnine od dohodka delavca (rezidenta), napotenega na delo v tujino, lahko delodajalec upošteva odbitek v tujini plačanega davka, če delodajalec razpolaga z ustreznimi dokazili glede davčne obveznosti zavezanca rezidenta izven Slovenije. Plačilo davka v tujini mora plačnik davka prikazati na obračunu davčnega odtegljaja, in sicer je treba vpisati znesek odbitka davka, ki se upošteva pri izračunu davčnega odtegljaja (davčna osnova se vpiše v polje 204, odbitek v tujini plačanega davka pa v polje 405 zbirnega REK-1 obrazca, v individualnem delu REK1 obrazca se odbitek v tujini plačanega davka vpiše v polje A092).

Delojemalec – rezident, odbitek v tujini plačanega davka uveljavlja v ugovoru zoper informativni izračun dohodnine.

Pri izračunu in plačilu akontacije dohodnine od dohodka iz delovnega razmerja delavca nerezidenta, napotenega na delo v tujino, delodajalec, ki razpolaga z odločbo davčnega organa (na podlagi KIDO 5 obrazca), akontacije dohodnine ne obračuna. Oprostitev obračuna in plačila akontacije dohodnine mora plačnik davka prikazati v obračunu davčnega odtegljaja, in sicer tako, da na zbirnem REK-1 in analitičnem REK obrazcu označi uveljavljenja ugodnosti iz mednarodnih pogodb, hkrati v individualnem delu REK obrazca v polje D11 vpiše številko odločbe davčnega organa in stopnjo 0.

4.0 OSNOVA ZA OBRAČUN IN PLAČILO PRISPEVKOV

V Sloveniji nastane obveznost iz naslova prispevkov za socialno varnost pod pogojem, da ima oseba lastnost zavarovane osebe (zavarovanca) po predpisih, ki urejajo sisteme socialnih zavarovanj, ter pri osebah, ki so zavarovane na podlagi zaposlitve, tudi pod pogojem, da dosega dohodke oziroma prejemke, ki so skladno z navedenimi predpisi določeni kot osnova za plačilo prispevkov za socialno varnost. Obveznost obračuna in plačila prispevkov za zavarovance, zaposlene pri delodajalcu s sedežem v Sloveniji je, skladno s predpisi o prispevkih za socialno varnost, **vezana na dejansko izplačilo dohodka** in je naložena delodajalcu.

Osnova za plačilo prispevkov za zavarovance – napotene delavce v delovnem razmerju je v skladu z drugim odstavkom 144. člena Zakona o pokojninskem in invalidskem zavarovanju - [ZPIZ-2](#) (in velja tudi za ostale prispevke) plača, ki bi bila prejeta za enaka dela v Sloveniji. To pomeni, da se v osnovo za obračun prispevkov za socialno varnost teh delavcev ne vštevata tisti del plače, ki jo prejmejo izključno samo zaradi napotitve na delo v tujino, in je osnova za plačilo dohodnine praviloma višja od osnove za plačilo prispevkov.

Opredelitev, ali dodatki, ki jih prejme napoteni delavec predstavljajo del plače ali drug prejemek iz delovnega razmerja, je odvisna od same opredelitve plače, skladno s predpisi o delovnih razmerjih. Po določbi drugega odstavka 126. člena Zakona o delovnih razmerjih - [ZDR-1](#) je plača sestavljena iz osnovne plače, dela plače za delovno uspešnost in dodatkov. Sestavni del plače je tudi plačilo za poslovno uspešnost, če je to opredeljeno v kolektivi pogodbi, ki zavezuje delodajalca ali pa v pogodbi o zaposlitvi.

Ne glede na drugi odstavek 144. člena ZPIZ-2 pa napoteni delavci (tretji odstavek 144. člena ZPIZ-2) plačujejo prispevke za socialno varnost tudi od vseh drugih prejemkov iz delovnega

razmerja, vključno s stimulacijami in bonitetami ter povračili stroškov v zvezi z delom, izplačanih v denarju, bonih ali v naravi.

5.0 POVRAČILA STROŠKOV V ZVEZI Z DELOM

Tudi za delavce, napotene na delo v tujino, se pri davčni obravnavi povračil stroškov v zvezi z delom, upoštevata 3. in 4. točka prvega odstavka 44. člena Zakona o dohodnini – [ZDoh-2](#), ki določata, da se v davčno osnovo dohodka iz delovnega razmerja ne všttevajo povračila stroškov v zvezi z delom, pod pogoji in do višin, ki jih določi vlada. Višina teh stroškov in pogoji so določeni z Uredbo o davčni obravnavi povračil stroškov in drugih dohodkov iz delovnega razmerja – [Uredba](#).

[Pojasnilo](#) v zvezi z davčno obravnavo povračil stroškov je objavljeno na spletnih straneh FURS. Podrobna pojasnila, ki veljajo za delavce, napotene na delo v tujino, so navedena v nadaljevanju.

5.1 Povračilo stroškov prevoza

Pri povračilu stroškov za prevoz na delo in z dela velja opozoriti na določila prvega in drugega odstavka 3. člena [Uredbe](#), ki določata, da se povračilo stroškov za prevoz na delo in z dela ne všteta v davčno osnovo dohodka iz delovnega razmerja, do višine stroškov javnega prevoza od običajnega prebivališča do mesta opravljanja dela, pri čemer je običajno prebivališče delojemalca prebivališče, ki je najbližje mestu opravljanja dela in je drugo prebivališče delojemalca običajno prebivališče po tej uredbi le, če se delojemalec od tam vsaj štirikrat tedensko vozi na mesto opravljanja dela.

Navedeno pomeni, da v primeru, ko se napoteni delavci v tujini dnevno vozijo na delo iz začasnega prebivališča do mesta opravljanja dela, se to prebivališče šteje za običajno prebivališče in so davčno priznani le stroški prevoza na delo in z dela med običajnim prebivališčem (med tednom je to prebivališče v tujini) in mestom opravljanja dela, ne glede na to, da ti zavezanci med vikendi, prazniki, dopusti,...običajno bivajo v Sloveniji.

Pot od običajnega prebivališča (prebivališče v tujini) do doma se glede na navedeno ne obravnava kot povračilo stroškov prevoza na delo iz dela.

5.2 Povračila stroškov službene poti

V praksi se pogosto postavlja vprašanje, kdaj je delavec napoten na delo v tujino in kdaj je delavec na službeni poti v tujini. Kot je pojasnjeno v točki 1.0 tega dokumenta, se kot pomoč pri razmejitvi med napotitvijo in službeno potjo upošteva 129. člen Pravil obveznega zdravstvenega zavarovanja - [Pravila](#), ki v drugem odstavku določa, da službeno potovanje traja toliko časa kot je opredeljeno na delavčevem potnem nalogu, vendar ne dlje kot 3 mesece od začetka potovanja v tujino. S to določbo je določena dolžina trajanja službene poti, kar pa ne pomeni, da delodajalec ne more napotiti delavca na delo v tujino za čas, ki je krajši od treh mesecev.

Delavec je torej na službeni poti, če ta traja manj kot tri mesece in če ima ustrezen, pravilno izpolnjen potni nalog. V tem primeru se izplačana povračila stroškov za službeno potovanje, in sicer dnevnice kot povračila stroškov prehrane, povračila stroškov prenočevanja, povračila stroškov prevoza in povračila drugih stroškov, vezanih na opravljanje službenih nalog na službenem potovanju, z izkazanim računom davčno obravnavajo po prvem odstavku 44. člena Zakona o dohodnini – [ZDoh-2](#) in v skladu z Uredbo o davčni obravnavi povračil stroškov in drugih dohodkov iz delovnega razmerja – [Uredba](#) (4., 5. in 6. člen).

Z vidika priznavanja povračil stroškov na službenem potovanju, med dohodke, ki se ne všttevajo v davčno osnovo dohodka iz delovnega razmerja, je pomembno vodenje ustreznih evidenc, na podlagi katerih je možno verodostojno izkazovanje dejanskih stroškov.

Po določenih Slovenskih računovodskih standardov – SRS 2006 se stroški v zvezi s službenim potovanjem štejejo za stroške storitev, pripoznavajo pa se na podlagi listin, ki dokazujejo, da so povezani z nastalimi gospodarskimi koristmi. Službeno potovanje velja za poslovni dogodek, ki ga zaposleni lahko opravi le na podlagi predhodno izdanega potnega naloga, o izdaji katerega odloča poslovodstvo. Izdan potni nalog je podlaga za izdajo knjigovodske listine, s katero je mogoče pripoznati nastale stroške službenega potovanja.

Če delavec ni napoten na službeno potovanje ampak je napoten na delo v tujino, se stroški v tujini ne morejo davčno obravnavati kot stroški službene poti. Povračila stroškov nočitve, ki niso v zvezi s službenim potovanjem, se v celoti všttevajo v davčno osnovo dohodka iz delovnega razmerja, ne glede na to, ali jih delodajalec delavcu povrne ali pa jih namesto njega plača.

Povračila stroškov za službeno potovanje, prav tako nočitve, pa se delavcu lahko izplačajo neobdavčeno, če je delavec v tujini napoten na službeno pot s potnim nalogom delodajalca, kar pomeni, da se je njegova službena pot začela v kraju opravljanja dela v tujini, torej v kraju kamor je bil napoten na delo (npr. kraj napotitve je Dunaj, v času trajanja njegovega dela v tujini pa je bil poslan na službeno pot v Gradec).

5.3 Nadomestilo za ločeno življenje in terenski dodatek

Nadomestilo za ločeno življenje izplačano delojemalcu, ki opravlja delo izven kraja, kjer živi s svojo družino in zaradi službenih potreb v času delovnih obveznosti prebiva ločeno od svoje družine, se v skladu z določbo 8. člena Uredbe o davčni obravnavi povračil stroškov in drugih dohodkov iz delovnega razmerja – [Uredba](#) ne všteta v davčno osnovo v višini 334 eur mesečno.

Glede na določila posameznih kolektivnih pogodb, ki zavezujejo delodajalca, je lahko napoteni delavec upravičen tudi **terenskega dodatka**. Povračilo stroškov za delo na terenu se, v skladu z določbo 7. člena Uredbe, ne všteta v davčno osnovo, če je izplačano delojemalcu, ki najmanj 2 dni zaporedoma dela in prenočuje izven kraja svojega običajnega prebivališča in izven kraja sedeža delodajalca, do višine 4,49 eur na dan, če delodajalec zagotovi prehrano in prenočevanje. Če delodajalec ne zagotovi prehrane in prenočevanja, se v davčno osnovo ne všteta povračilo stroškov v višini, kot je z [Uredbo](#) določeno za dnevnice in prenočevanje na službenem potovanju.

Če je bilo delojemalcu izplačano nadomestilo za ločeno življenje, se v skladu s petim odstavkom 7. člena Uredbe terenski dodatek oziroma povračilo stroškov za delo na terenu všteta 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.

6.0 Vplačila in izplačila iz sklada BUAK

Sklad BUAK (nem.: Bauarbeiter-Urlaubs- und Abfertigungskasse) opravlja naloge, določene z avstrijskim zakonom, ki ureja dopust in odpravnine delavcem v gradbeništvu in zakonu, ki ureja nadomestila za slabo vreme delavcem v gradbeništvu. Naloge sklada BUAK vključujejo tudi izplačila nadomestila plače za dopust, odpravnine, nadomestila za zimske počitnice in slabo vreme za delavce v gradbenem sektorju. V okviru teh nalog sklad BUAK pobira prispevke delodajalcev, upravlja in investira pobrana sredstva in odloča o zahtevkih delavcev.

V skladu z avstrijsko zakonodajo so tako slovenski delodajalci za napotene gradbene delavce dolžni plačevati dajatve v poseben sklad BUAK. Te dajatve so namenjene za izplačilo nadomestila za dopust gradbenim delavcem.

Vplačila, ki jih slovenski delodajalci za napotene gradbene delavce plačujejo v avstrijski sklad BUAK (prav tako v nemški sklad SOKA-BAU), so dajatve, ki jih morajo delodajalci v skladu z

avstrijsko in nemško zakonodajo v času opravljanja dela plačevati za gradbene delavce. V skladu z računovodskimi standardi in določbami Zakona o davku od dohodkov pravnih oseb - [ZDDPO-2](#), ki določajo ugotavljanje davčne osnove, so omenjene dajatve stroški dela, ki so v obračunanem znesku lahko tudi davčno priznani odhodki. Stroški dela so namreč tudi za zaposlenca plačani zneski, ki niso v neposredni zvezi s poslovanjem ter dajatve, ki se v zvezi s temi plačanimi zneski dodatno obračunajo in ki bremenijo izplačevalca. To pomeni, vplačila dajatev v omenjena sklada slovenskemu delodajalcu znižujejo davčno osnovo.

Ko so izpolnjeni pogoji za prejem nadomestila za dopust, sklad BUAK nadomestilo izplača neposredno delavcu. Ob izplačilu sta delavec in delodajalec pisno obveščena o višini nadomestila (dohodka), o dnevih dopusta, za katere je bilo izplačilo opravljeno, o prispevkih za socialno varnost delodajalca in delavca ter davkih, ki morajo biti plačani.

Sklad BUAK pri izplačilu nadomestila plače za dopust obračuna in plača prispevke za socialno varnost, ki jih je dolžan plačati delojemalec in delodajalec upoštevajoč zakonodajo, ki ureja sisteme socialnih zavarovanj države delodajalca (torej Slovenije). Sklad BUAK se šteje za zavezanca za plačilo prispevkov za socialno varnost delojemalca in delodajalca od izplačanih dohodkov (nadomestil). Zavezanci za prispevke, ki niso plačniki davka, izračunavajo obvezne prispevke za socialno varnost, določene z zakoni, ki urejajo pokojninsko in invalidsko zavarovanje, zdravstveno varstvo in zdravstveno zavarovanje, starševsko varstvo in družinske prejemke ter zaposlovanje, na obrazcu Obračun prispevkov za delodajalce, ki niso plačniki davka, ki je kot Priloga 3 sestavni del Pravilnika o obrazcih za obračun prispevkov za socialno varnost. Obrazec, izpolnjen v skladu z navodilom, ki je kot Priloga 4 sestavni del pravilnika, delodajalci predlagajo pristojnemu davčnemu organu najpozneje do 15. dne v mesecu za pretekli mesec preko sistema eDavki.

Zaradi sistema neposrednega plačila prispevkov s strani sklada BUAK, delodajalcu tako ni treba obračunati in plačati prispevkov za socialno varnost od nadomestila plače za dopust, ki ga izplača sklad BUAK.

Za dohodke prejete iz tujine so rezidenti Republike Slovenije že med letom dolžni vlagati napovedi davčnemu organu, tako morajo delavci, za prejete dohodke iz sklada BUAK, vložiti obrazec Napoved za odmero akontacije dohodnine od dohodka iz zaposlitve (dohodek iz delovnega razmerja, pokojnine). ZDoh-2 v 5. členu določa, da je rezident Republike Slovenije zavezan za plačilo dohodnine od vseh dohodkov, ki imajo vir v Republiki Sloveniji in od vseh dohodkov, ki imajo vir izven Slovenije.

Davčni zavezanec mora napoved vložiti do desetega dne v mesecu za pretekli mesec pri davčnem organu (prvi odstavek 288. člena ZDavP-2), in sicer na obrazcu Napoved za odmero akontacije dohodnine od dohodka iz zaposlitve (dohodek iz delovnega razmerja, pokojnine). V obravnavanem primeru davčni zavezanec v napovedi pod točko 4 vpiše vrsto dohodka: 1109 drug dohodek iz delovnega razmerja.

6.0 PREDLAGANJE REK OBRAZCEV

Obveznost predlaganja podatkov davčnemu organu o izplačanih dohodkih Zakon o davčnem postopku - [ZDavP-2](#) določa v prvem in četrtem odstavku 57. člena in drugem odstavku 353. člena. Obliko obračuna davčnega odtegljaja podrobneje ureja Pravilnik o vsebini in obliki obračuna davčnih odtegljajev ter o načinu predložitve davčnemu organu – [Pravilnik](#). Pravilnik določa, da izplačevalec dohodka iz delovnega razmerja predloži Obračun davčnih odtegljajev od dohodkov iz delovnega razmerja – obrazec REK-1 za dohodke, ki se všttevajo v davčno osnovo oziroma se od njih plačujejo prispevki za socialno varnost. V obrazcu REK-1 izplačevalec dohodka izračuna davčni odtegljaj in obračuna prispevke za socialno varnost po stopnjah, ki veljajo na dan izplačila dohodka.

Ob izplačilu plače delavcem, ki so napoteni na delo v tujino, delodajalec, ki je plačnik davka, predloži REK-1 obrazec z navedbo vrste dohodka 1091: Plača in nadomestila – detaširani delavci. Ob izplačilu ostalih vrst dohodkov iz delovnega razmerja, ki jih prejme delavec, napoten na delo v tujino, se na REK-1 obrazcu uporabljajo vrste dohodkov, kot veljajo za delavce, ki niso napoteni na delo v tujino.

Zgoraj navedeni Pravilnik pa določa tudi poročanje o povračilih stroškov in drugih dohodkov iz delovnega razmerja, ki se ne všttevajo v davčno osnovo dohodka. O teh dohodkih delodajalec poroča skupaj z obdavčljivimi dohodki. Če so dohodki, ki se ne všttevajo v davčno osnovo, izplačani samostojno, izplačevalec predloži individualne podatke iz obračuna davčnih odtegljajev, na zbirnem REK-1 obrazcu pa izpolni le podatke o izplačevalcu, številu prejemnikov dohodka. V teh primerih se o dohodkih poroča enkrat mesečno, skupno za vse dohodke, ki se ne všttevajo v davčno osnovo, najkasneje zadnji dan meseca, ki sledi mesecu v katerem so bili izplačani.