



REPUBLIKA SLOVENIJA
MINISTRSTVO ZA FINANCE

KABINET MINISTRA

Župančičeva 3, p.p.644a, 1001 Ljubljana

T: 01 369 66 00

F: 01 369 66 09

E: gp.mf@gov.si

www.mf.gov.si

*Pri odgovoru se sklicujte
na našo številko*

Gospodarska zbornica Slovenije

info@gzs.si

Številka: 007-845/2017

Datum: 12. 12. 2017

Zadeva: Davčna obravnava v zvezi z napotitvami na delo v tujino

Zveza: vaš e-dopis z dne 8. 12.2017

Z zgoraj navedenim dopisom ste nas seznanili z določenimi vprašanji v povezavi z novostmi z zadnjo novelo Zakona o dohodnini (ZDoh-2S), ki se zastavljajo podjetjem, in bi bila potrebna dodatna pojasnila, in sicer:

1. Kakšna je ustrezna davčna obravnava, ko podjetje predvidi, da bo nek delavec praviloma napoten do 30 dni, se pa potem nepredvideno zadeva podaljša iz katerega koli razloga, nad 30 dni. Dilema je toliko bolj pomembna, če je nekaj dni v enem mesecu, drugi dnevi v drugem mesecu (plača se namreč že obračuna brez znižanja dohodninske osnove, čeprav bi se zaradi podaljšanja morala) in se napotitev nepredvideno podaljša preko 30 dni.
2. Prav tako je vprašanje, kaj šteje za nepretrgano napotitev – to, da se vmes sploh ne sme vrniti v Slovenijo, četudi ne dela proste dni? Definicija nepretrganosti je zelo pomembna.
3. Zanimivo je tudi vprašanje določenih podjetij, ki delujejo na obmejnem območju. Njihovi delavci pa vsak dan odidejo na delo (so napoteni, ker opravljajo storitev) v tujino na delovišče. Kaj je z nepretrganostjo v tem primeru. Ob tem, da je tu pomembno tudi vprašanje A1 obrazca.

V zvezi z navedenimi vprašanji podajamo naslednja pojasnila:

V splošnem je treba na začetku pojasniti, da se davčna obravnava povračil stroškov v zvezi z delom v delovnem razmerju ter v določenih drugih izrecno navedenih razmerjih veže na vsebinsko opredelitev napotitev oziroma začasnih napotitev na delo v tujino oziroma službenih poti po delovno pravni zakonodaji. Z Zakonom o dohodnini (ZDoh-2) oziroma z zadnjo novelo Zakona o dohodnini (ZDoh-2S) se zgolj določajo vrste povračil stroškov in višine ter pogoji, pod katerimi se ti ne všttevajo v davčno osnovo. V času priprave in usklajevanja ZDoh-2S je, kot ste bili seznanjeni, Ministrstvo za delo, družino, socialne zadeve in enake možnosti (MDDSZ) pripravilo Informacijo o uporabi instituta napotitve na delo v tujino oziroma službene poti http://www.mddsz.gov.si/si/medijsko_sredisce/novica/article/1939/8278/.

Glede presoje, kakšna je v posameznem konkretnem primeru davčna obravnava posameznih povračil stroškov oziroma dohodkov je treba poudariti, da je treba davčno obravnavo presojati glede na dejstva in okoliščine posameznega primera, pri čemer je po ZDoh-2 določen koncept opredelitve dohodkov oziroma davčne obravnave posameznih dohodkov, ki ni neposredno vezan na pravno formo oziroma zgolj pravno-formalno izkazovanje določenega razmerja ali stanja, temveč je pomembna predvsem pravna in ekonomska vsebina (načelo upoštevanja vsebine pred obliko). V okviru tega načela se bodo obravnavale tudi novosti v zvezi z davčno obravnavo povračil stroškov v zvezi s službenimi potmi oziroma začasnimi napotitvami na delo v tujino oziroma pogoji za določeno davčno obravnavo.

V nadaljevanju podajamo še konkretnjša pojasnila v zvezi z vašimi konkretnimi vprašanji:

Ad1 Davčna obravnava dohodkov v zvezi s posamezno začasno napotitvijo na delo v tujino oziroma v zvezi s posamezno napotitvijo na čezmejno opravljanje dela je glede obdobja trajanja napotitve vezana na dogovor o trajanju napotitve (trajanje do 30 oziroma 90 dni ali več) med delavcem in delodajalcem. Naknadna sprememba tega dogovora glede trajanja napotitve spremeni naravo celotne napotitve z vidika trajanja in posledično višine in vrste povračil stroškov, ki se ne všttevajo v davčno osnovo (nova 4. b točka prvega odstavka 44. člena ZDoh-2), ter z vidika izpolnjevanja pogoja neprekinjenega trajanja napotitve na čezmejno opravljanje dela pri uveljavljanju posebne davčne osnove (45.a člen ZDoh-2). V tovrstnih primerih se morebiti že obračunane davčne obveznosti, ob upoštevanju drugačne dolžine trajanja napotitve, ustrezno popravi. Popravki glede višine povračil stroškov, ki se ne všttevajo v davčno osnovo, so obvezni, medtem ko popravki v zvezi z uveljavljanjem posebne davčne osnove (45.a člen), če je naknadno izpolnjen pogoj neprekinjenega trajanja napotitve, niso obvezni, saj gre za ugodnost, ki se lahko uveljavlja.

Ad2 Za posamezno začasno napotitev šteje posamezni dogovor (praviloma v pogodbi o zaposlitvi) med delavcem in delodajalcem o začasnem opravljanju dela v tujini v skladu z delovno pravno zakonodajo. Za presojo neprekinjenosti napotitve ni relevantna fizična prisotnost delavca v kraju napotitve v času dela prostih dni oziroma v času, ko delavec ne dela. Primeroma torej privatne poti domov ali kam drugam v času trajanja napotitve ne pomenijo pretrganja napotitve, seveda pa se tudi morebitna povračila stroškov v zvezi s tovrstnim potmi davčno ne obravnavajo kot povračila stroškov v zvezi z delom, službeno potjo oziroma napotitvijo.

Ad3 Kot navedeno zgoraj v splošnem pojasnilu se davčna obravnava povračil stroškov v zvezi z delom v delovnem razmerju ter v določenih drugih izrecno navedenih razmerjih veže na vsebinsko opredelitev napotitev oziroma začasnih napotitev na delo v tujino oziroma službenih poti po delovno pravni zakonodaji. Upošteva se navedeno, upošteva se delovno pravno zakonodajo, vključno z Zakonom o čezmejnem izvajanju storitev, s katero je implementirana v slovenski pravni red Direktiva 96/71/ ES in Direktiva 2014/67/EU Evropskega parlamenta in Sveta se bi po našem razumevanju navedeni primeri lahko šteli za začasno napotitev na delo v tujino, če delodajalec čezmejno izvaja storitve z napotnim delavcem, kot je opredeljen po navedeni zakonodaji. Pri tem mora biti izpolnjenih več pogojev, med drugim poleg načina izvajanja storitev tudi pogoj, da gre za začasno opravljanje dela delavca v drugi državi EU oziroma da napoteni delavec običajno ne opravlja dela v državi napotitve. Na podlagi navedenega ni mogoče v primerih, ki jih navajate enoznačno odgovoriti, da gre za napotene delavce zato, ker opravljajo storitev, temveč je treba opraviti presojo tudi z drugih vsebinskih vidikov. Iz vaših navedb bi lahko razumeli, da gre za običajno opravljanje dela delavca na delovišču v tujini, torej ne gre za začasno napotitev na delo v tujino, torej v tem primeru tudi za davčno obravnavo ni relevantna presoja glede trajanja nepretrganosti napotitve, saj se ne uporabljajo določbe 4.b točke prvega odstavka 44. člena ZDoh-2 in določbe 45.a člena ZDoh-2.

Odgovor na navedeno vprašanje torej ni enoznačen ter je treba v vsakem konkretnem primeru opraviti vsebinsko presojo po delovno pravni zakonodaji ali gre za napotitev na delo v tujino ali pa gre za običajno opravljanja dela pri slovenskem delodajalcu na delovnem mestu v drugi državi.

Glede obrazca A1 pa je v teh primerih potrebna presoja po Uredbi (ES) št. 883/04 Evropskega parlamenta in Sveta z dne 29. aprila 2014 o koordinaciji sistemov socialne varnosti, ki je vsebinsko tudi v pristojnosti MDDSZ. Po pojasnilu MDDSZ pravila o koordinaciji sistemov socialne varnosti določajo, da se za zaposlene in samozaposlene uporablja tista zakonodaja države članice EU, v kateri dejansko opravljajo delo. To načelo se imenuje načelo *lex loci laboris*. Kljub temu pa Uredba (ES) št. 883/04 v nekaterih posebnih okoliščinah določa uporabo drugih meril in ne kraja zaposlitve ali opravljanja dela. Take okoliščine vključujejo primere, ko so delavci začasno napoteni na delo v drugo državo članico ali ko oseba dela v dveh ali več državah članicah. V obeh navedenih primerih delavci za opravljanje storitev v drugih državah članicah EU pridobijo potrdilo A1, katerega namen je določitev pristojne zakonodaje za socialna zavarovanja. V primerih, ki jih navajate, pa se poraja dvom o tem, ali gre za okoliščine oziroma primere, za katere uredba dovoljuje odstop od splošnega pravila, da se uporablja zakonodaja države članice, v kateri se dejansko opravlja delo, saj se lahko razume, da ne gre za začasno napotitev na delo v drugo državo in lahko niti ne za delo delavca v dveh ali več državah članicah.

Za podrobnejša pojasnila v konkretnih primerih v primeru dvoma o tem, ali gre za začasno napotitev na delo v tujino po delovno pravni zakonodaji oziroma v primeru dvoma glede obravnave z vidika koordinacije sistemov socialnih zavarovanj (obrazci A1), se obrnite na Ministrstvo za delo, družino, socialne zadeve in enake možnosti. Z vidika zaznanih večjih nejasnosti glede tovrstnih primerov bi po našem mnenju veljalo dopolniti zgoraj navedeno informacijo MDDSZ.

S spoštovanjem,

Tilen Božič
državni sekretar

V vednost:

- Finančna uprava RS, generalni finančni urad