



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

DOHODKI IZ ZAPOSLOTITVE

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

Podrobnejši opis

11. izdaja, julij 2023

KAZALO

1.0 UREDITEV PO DELOVNO PRAVNI ZAKONODAJI.....	3
1.1 Vloga FURS pri pridobitvi potrdila A1	5
2.0 DOLOČITEV VIRA DOHODKA IN PLAČNIKA DAVKA	5
3.0 DAVČNA OSNOVA	7
3.1 Davčna osnova od dohodkov javnih uslužbencev napotenih na delo v tujino	7
3.2 Posebna davčna osnova pri napotitvi na čezmejno opravljanje dela	7
3.2.1 Raziskovalno delo raziskovalca, napotitve na delo med povezanimi družbami	8
3.3 Obdobje napotitve na čezmejno opravljanje dela	9
4.0 IZRAČUN AKONTACIJE DOHODNINE.....	11
4.1 Upoštevanje mednarodnih pogodb o izogibanju dvojnega obdavčevanja.....	11
4.2 Davčna obravnava slovenskih rezidentov, napotenih na delo v tujino	11
4.3 Davčna obravnava nerezidentov, napotenih na delo v tujino	12
5.0 OSNOVA ZA OBRAČUN IN PLAČILO PRISPEVKOV	13
5.1. Osnova za obračun in plačilo prispevkov – velja do 31. 12. 2023.....	13
5.2. Osnova za obračun in plačilo prispevkov – velja od 1. 1. 2024.....	14
6.0 POVRAČILA STROŠKOV V ZVEZI Z DELOM.....	14
6.1 Povračila stroškov prehrane v zvezi z začasno napotitvijo na delo v tujino - velja od 1. 1. 2018 dalje.....	15
6.2 Povračilo stroškov prevoza	16
6.3 Povračilo stroškov za prenočišče v zvezi z začasno napotitvijo na delo v tujino	16
6.4 Povračila stroškov službene poti.....	17
6.5 Nadomestilo za ločeno življenje in terenski dodatek	17
7.0 VPLAČILA IN IZPLAČILA IZ SKLADA BUAK	18
7.1 Izplačila iz sklada BUAK	18
8.0 PREDLAGANJE REK OBRAZCEV.....	19

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. V skladu z Direktivo 96/71/ES slovenska podjetja čezmejne storitve z napotениmi delavci na ozemlju EU izvajajo na tri možne načine, tako da:

- napotijo delavce na ozemlje katere od držav članic na lasten račun in pod lastnim vodstvom na podlagi pogodbe, sklenjene med podjetjem, ki je delavce napotilo in pogodbenico, kateri so storitve namenjene, pod pogojem, da v času napotitve obstaja delovno razmerje med podjetjem, ki delavca napoti in delavcem; ali
- napotijo delavce v ustanovo ali podjetje, ki je v lasti skupine na ozemlju katere od držav članic, pod pogojem, da v času napotitve obstaja delovno razmerje med podjetjem, ki delavca napoti in delavcem; ali
- kot podjetje ali agencija za začasno zaposlovanje posredujejo delo delavca podjetju uporabniku, s sedežem ali dejavnem na ozemlju katere od držav članic, pod pogojem, da v času napotitve obstaja delovno razmerje med podjetjem ali agencijo za začasno zaposlovanje in delavcem.

Za opredelitev davčne obravnave dohodkov napotениh delavcev ni pomembno ali gre za napotene delavce na delo v tujino, za katere delodajalec pridobi potrdilo A1 po 12. ali 13. členu Uredbe ES 883/2004 o koordinaciji sistemov socialne varnosti, ali pa za napotene na delo v tretje države. Davčna obravnava, ki je predmet tega podrobnejšega opisa, se nanaša na napotene delavce, pri čemer pa je za opredelitev ali je delavec napoten na delo v tujino treba upoštevati delovno pravno zakonodajo, za katero je pristojno Ministrstvo za delo, družino, socialne zadeve in enake možnosti.

Določbe 208. in 209. člena ZDR-1 urejajo posebnosti delovnopravnega statusa delavca, ki ga delodajalec začasno napoti na delo v tujino. Če je delavec začasno napoten na delo v tujino, mora v skladu z 209. členom ZDR-1, pogodba o zaposlitvi poleg obveznih sestavin po 31. členu ZDR-1 vsebovati med drugimi tudi določbe o trajanju dela v tujini, praznikih in dela prostih dnevih, višini plače in valuti, v kateri se le-ta izplačuje, dodatnem zavarovanju za zdravstvene storitve v tujini, drugih prejemkih v denarju ali naravi, do katerih je delavec upravičen za čas dela v tujini, načinu zagotavljanja in uresničevanja pravic v zvezi s plačilom za delo in drugimi prejemki, ki so v skladu s predpisi države, v kateri se delo opravlja, zagotovljeni drugače, vendar najmanj v obsegu, kot ga zagotavlja ta zakon oziroma ugodneje, in pogojih vrnitve v Slovenijo. Več o delovno pravni ureditvi položaja napotениh delavcev objavljeno na [spletnih straneh](#) MDDSZ in [Napotitev delavcev na delo v tujino | GOV.SI](#) .

Delavec v primeru začasne napotitve na delo v tujino v tujini opravlja delo za delodajalca, ki ga napotuje, in ostaja v delovnem razmerju z delodajalcem, ki ga napotuje na delo v tujino. Pri tem ni dovoljeno, da bi napoteni delavec sklepal dodatno pogodbo o zaposlitvi z delodajalcem v tujini, kamor je napoten. Dodatno delovno razmerje je omejeno z določbo 66. člena ZDR-1, ki predvideva možnost, da delavec kombinira več zaposlitev s krajšim delovnim časom na podlagi več sklenjenih pogodb o zaposlitvi s krajšim delovnim časom pri različnih delodajalcih. Pogoj pri tem je, da tako skupno dosežen delovni čas ne presega polnega delovnega časa, določenega z zakonom.

Če ima delavec sklenjeno pogodbo o delovnem razmerju tudi z delodajalcem v tujini, se v tem delu ne obravnava kot delavec napoten na delo v tujino ampak kot delavec, ki ima sklenjeno pogodbo s tujim delodajalcem.

Delavec, napoten na delo v tujino v EU, je po pravilih EU še naprej vključen v sistem 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 primeru, ko slovenski delodajalec napoti delavca na delo v drugo državo EU, v Sloveniji. Delodajalec mora pri [Zavodu za zdravstveno zavarovanje](#) - ZZZS za takšnega delavca pridobiti ustrezen dokument – potrdilo A1, s katerim bo delavec v tujini dokazal, da je vključen v socialno zavarovanje v domači državi. Pogoje za pridobitev potrdila A1 za delavce napotene na delo v tujino po 12. členu Uredbe 883/2004 določa Zakon o čezmejnem izvajanju storitev – [ZČmiS](#).

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

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).

V nadaljevanju povzemamo pojasnila Ministrstva za delo, družino, socialne zadeve in enake možnosti o uporabi instituta napotitve na delo v tujino oziroma službene poti.

Kot izhaja iz določb ZDR-1, je potrebno vse delavce, ki se v skladu z navodili njihovega delodajalca, za njegov račun in plačilo napotijo na opravljanje začasnega dela v tujino šteti za napotene delavce, ne glede na podlago za njihovo zavarovanje, saj sta tako delavec, začasno napoten na delo v tujino in obravnavan v skladu z 12. členom Uredbe, kot tudi delavec, napoten na delo v tujino z namenom sočasnega izvajanja zaposlitvene dejavnosti v dveh ali več državah članicah EU in obravnavan v skladu s 13. členom Uredbe, v istem delovnopravnem položaju na podlagi določb ZDR-1. Za namene razlikovanja med službeno potjo in napotitvijo v praksi je potrebno torej celovito presoditi okoliščine posameznega primera, pri čemer se je mogoče opreti na naslednje kriterije:

KRITERIJ	NAPOTITEV	SLUŽBENA POT
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
Končni uporabnik storitve	Naročnik storitve	Delodajalec
Prihodek delodajalca	Delodajalec za opravljeno delo delavca pričakuje neposredno pogodbeno dogovorjeno plačilo	Delodajalec za opravljeno delo delavca neposredno ne pričakuje plačila
Trg druge države	Družba neposredno vstopa na trg druge države in konkurira drugim družbam na tem trgu	Družba neposredno ne vstopa na trg druge države in ne konkurira drugim družbam na tem trgu

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

- napotitev na delo v tujino: kadar je iz vsebine razmerja razvidno, da je dogovorjena napotitev na delo v tujino (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, ob upoštevanju zgoraj navedenih kriterijev.

1.1 Vloga FURS pri pridobitvi potrdila A1

Za preverjanje zakonsko določenih pogojev za pridobitev potrdila A1, davčni organ v skladu z 22. členom [ZČmIS](#) posreduje podatke o transakcijskih računih, ki so prijavljeni v davčnem registru in morebitni blokadi teh računov, predlaganju obračunov davčnega odtegljaja za dohodke iz delovnega razmerja (v nadaljevanju: REK obrazec), o poravnavanju davčnih obveznosti in o pravnomočno izrečenih globah, zaradi prekrška v zvezi z zaposlovanjem na črno. Vsi ti podatki se na podlagi vloge delodajalca preko sistema ZZZS, pridobivajo samodejno preko povezave med FURS in ZZZS.

Če se v postopku izpolnjevanje vloge za pridobitev potrdila A1 ugotovi, da vlagatelj ne izpolnjuje pogojev iz druge alineje drugega odstavka ali druge alineje tretjega odstavka 4. člena oziroma tretje alineje drugega odstavka 5. člena ZČmIS, delodajalec ne more oddati vloge. V tem primeru mora delodajalec odpraviti razloge za zavrnitev oddaje vloge.

Če je razlog za zavrnitev oddaje vloge v tem, da zavezanec:

- nima prijavljenega transakcijskega računa v davčnem registru, mora račun prijaviti v davčni register,
- ima blokiran transakcijski račun, mora poravnati obveznosti tako, da vsaj eden izmed odprtih računov v RS ni blokiran,
- ima neporavnane davčne obveznosti, mora le te poravnati ali
- nima oddanih vseh REK obrazcev za zadnjih 6 mesecev oziroma za obdobje od ustanovitve, če je to krajše od šestih mesecev, mora le-te **oddati ob pogoju izplačila dohodka** iz delovnega razmerja.

Po ureditvi razloga za zavrnitev oddaje vloge, lahko delodajalec ponovno odda vlogo na ZZZS preko sistema eVEM. Če podatki v sistemu eVEM še niso ažurirani na dan ponovne oddaje vloge potem delodajalec zaprosi za izdajo potrdila pri pristojnem finančnem uradu s katerim dokazuje, da je odpravil razloge za zavrnitev vloge. FURS izdano potrdilo avtomatsko posreduje v sistem ZZZS za zdajo potrdila A1.

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 in upoštevanje pri izračunu davčne osnove izplačevalca:

- 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.

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 napotenim 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 obrazcu), hkrati z obračunom davčnega odtegljaja od izplačanih dohodkov.

3.0 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.

Davčna osnova od dohodka iz delovnega razmerja je prejet dohodek vključno z ugodnostmi (bonitetami) in povračili stroškov (v delu, ki se všteta v davčno osnovo), zmanjšan za obvezne prispevke za socialno varnost, ki jih je na podlagi posebnih predpisov dolžan plačevati delojemalec (prvi odstavek 41. člena ZDoh-2). V primeru uveljavljanja posebne davčne osnove po 45.a členu ZDoh-2 (točka 3.2 tega dokumenta) se davčna osnova zmanjša za celoten znesek obračunanih prispevkov, ne glede na to, ali so obračunani od celotnega dohodka ali od primerljive plače za enaka dela v Republiki Sloveniji. Več o davčni osnovi je objavljeno v podrobnem opisu Dohodek iz delovnega razmerja, ki je objavljen na [spletnih straneh FURS](#).

3.1 Davčna osnova od dohodkov javnih uslužbencev napotenih 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 všttevajo 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.

3.2 Posebna davčna osnova pri napotitvi na čezmejno opravljanje dela

S 45.a členom Zakona o dohodnini – ZDoh-2 je določena posebna davčna osnova, za dohodek iz delovnega razmerja, ki jih delavec doseže od **1. 1. 2018 dalje** v okviru napotitve na delo izven države. V davčno osnovo se ne všteta znesek dohodka v višini 20 % plače oziroma nadomestila plače (bruto znesek), prejete za opravljanje dela v okviru te napotitve, vendar ne več kot 1.000 evrov za izplačila v posameznem mesecu, če so kumulativno izpolnjeni naslednji pogoji:

1. delavec je napoten na delo iz Slovenije ali v Slovenijo,
2. napotitev na delo traja neprekinjeno več kot 30 dni,
3. kraj običajnega opravljanja dela pred napotitvijo je po najkrajši cestni povezavi več kot 200 kilometrov oddaljen od kraja napotitve,
4. delavec v zadnjih 5 letih pred začetkom prve napotitve na delo ni bil rezident Slovenije pred začetkom napotitve na delo v Slovenijo ali rezident druge države pred napotitvijo na delo iz Slovenije in
5. v pogodbi o zaposlitvi je za delo v okviru napotitve zagotovljena plača v višini najmanj 1,5-kratnika zadnje znane povprečne letne plače zaposlenih v Sloveniji, ki jo objavi Statistični urad RS, preračunane na mesec. Glede na podatek o povprečni plači v letu 2022 (povprečna plača 2.023,92 eur) se posebna davčna osnova lahko uveljavlja, če plača znaša najmanj 3.035,88 eur (velja v obdobju od 28. 2. 2023 do 28. 2. 2024) .

Pogoji, ki morajo biti kumulativno izponjeni za davčno ugodnejšo obravnavo dohodkov so:

- **časovni** — napotitev mora trajati neprekinjeno nad 30 koledarskih dni pri čemer morebitne vmesne službene ali zasebne poti iz kraja napotitve na pogoj neprekinjenosti ne vplivajo.
- **časovni limit** - bolj ugodna davčna obravnava se lahko uveljavlja za dohodke, izplačane v obdobju 10 let od prve napotitve; razlog temu je, da so napotitve po svoji osnovni vsebini začasnega značaja, prav tako pa se želi zasledovati cilj prenosa znanja, ki ga delavec pridobi v tujini, nazaj v Slovenijo; za delavce, ki so napoteni v Slovenijo, pa je treba zaradi zagotovitve načela enakosti prav tako omejiti maksimalni čas za uveljavljanje davčnih ugodnosti, če napotitev preraste v trajno zaposlitev v Sloveniji. Zavezancem se omogoča izvzem iz davčne osnove za primerljive dohodke v 60 mesecih, ne glede na to, ali so bile vmes prekinitve zaposlitve ali ne in ali je delavec ves čas zaposlen pri enem delodajalcu ali pa ne. Da bi delodajalec lahko pravilno upošteval posebno davčno osnovo posameznega delavca je z dopolnitvijo 19. člena Zakona o davčnem postopku dana pravna podlaga, da davčni organ delodajalcu na njegovo zahtevo razkrije podatke o številu mesecev, v katerih je za posameznega zavezanca, ki je zaposlen pri njem, že bila uveljavljena posebna davčna osnova – napotitev na čezmejno opravljanje dela v skladu z zakonom, ki ureja dohodnino, ter podatek o času začetka prve napotitve, za katero je bila uveljavljena posebna davčna osnova. Davčni organ sme te podatke razkriti za obdobje deset let od prve napotitve na čezmejno opravljanje dela.
- **oddaljenost napotitve** - razdalja med krajem običajnega opravljanja dela in krajem napotitve na delo v tujino mora biti takšna, da dnevne migracije iz Slovenije (oz. v Slovenijo) niso več ekonomsko smiselne, torej ne manj kot 200 kilometrov.
- **ne/ rezidentstvo** - za uveljavljanje posebne ugodnosti mora biti izpolnjen tudi pogoj, da tujec, napoten v Slovenijo, v obdobju 5 let pred začetkom napotitve na delo v Slovenijo ni bil rezident Slovenije oziroma delavec, napoten v tujino iz Slovenije, v obdobju 5 pred napotitvijo na delo iz Slovenije ni bil rezident države, v katero je napoten.

Za napotitev na delo, za katero se lahko upošteva posebna davčna osnova, se v skladu z drugim odstavkom 45. a člena ZDoh-2 šteje napotitev, če so **kumulativno izpolnjeni naslednji pogoji**:

1. delavec je napoten na delo zunaj države sedeža delodajalca,
2. napotitev na delo se opravlja na podlagi sklenjene pogodbe o zaposlitvi po pravu države, iz katere se delavec napotuje na delo zunaj te države,
3. pogodba o zaposlitvi je sklenjena med delodajalcem s sedežem v državi, iz katere se napotuje na delo, ki dejansko opravlja svojo dejavnost tudi v državi sedeža, in delavcem, ki običajno dela za delodajalca v državi sedeža delodajalca,
4. pogodba o zaposlitvi je sklenjena za opravljanje dela v okviru dejavnosti delodajalca v državi napotitve na delo v imenu in za račun delodajalca iz prejšnje točke na podlagi pogodbe delodajalca z naročnikom storitve in
5. delavec ves čas napotitve dela po navodilih in pod nadzorom delodajalca, ki ga napotuje na delo.

Izvzem iz davčne osnove po 45. a člena ZDoh-2 se ne uporablja za dohodke, za katere se davčna osnova določa v skladu s prvim in drugim odstavkom 42. člena ZDoh-2 ter za zavezance, ki uveljavljajo davčne ugodnosti na podlagi mednarodnih pogodb, ki jih je sklenila ali je k njim pristopila Slovenija.

3.2.1 Raziskovalno delo raziskovalca, napotitve na delo med povezanimi družbami

Posebna davčna osnova, pod pogoji iz prvega odstavka 45. a člena ZDoh-2, v skladu s tretjim odstavkom 45. a člena ZDoh-2 velja tudi za **raziskovalca** na izvajanju raziskovalnih programov raziskovalne organizacije, ki se izvajajo kot javna služba na področju raziskovalne dejavnosti, na izvajanju raziskovalnih projektov raziskovalne organizacije, ki se (so)financirajo iz državnega proračuna Slovenije, ali na izvajanju raziskovalnih programov ali projektov, ki se izvajajo v okviru mednarodnega sodelovanja Slovenije in so (so)financirani iz državnega proračuna Slovenije ali

iz evropskih programov ali skladov. Za raziskovalca in raziskovalno organizacijo se štejeta raziskovalec in raziskovalna organizacija, kot sta določena z zakonom, ki ureja raziskovalno in razvojno dejavnost.

V tem primerih ne gre vedno za napotitev, na podlagi katere bi še obstajali vsi elementi delovnega razmerja, saj se ne zahteva pogoj ohranitve delovnega razmerja med delavcem in njegovim delodajalcem pred začetkom izvajanja napotitve na delo v tujino, kar pomeni, da se lahko delovno razmerje za čas napotitve na delo v tujino/ iz tujine prekine in vzpostavi novo delovno razmerje z delodajalcem v tujini/ iz tujine.

V skladu s četrtem odstavkom 45. a člena ZDoh-2 se pod pogoji iz prvega odstavka tega člena posebna davčna obravnava uporablja tudi za dohodke delavcev, ki so na delo v tujino **napoteni na podlagi akta o napotitvi na delo med povezanima družbama po zakonu, ki ureja gospodarske družbe**, razen v medsebojno povezane družbe s podjetniškimi pogodbami. Za povezano družbo za namene tega odstavka se šteje tudi poslovna enota delodajalca.

Tudi v primerih napotitev na delo v ali iz tujine v povezano družbo se ne zahteva pogoj ohranitve delovnega razmerja med delavcem in njegovim delodajalcem pred začetkom izvajanja napotitve na delo v tujino, kar pomeni, da se lahko delovno razmerje za čas napotitve na delo v tujino/ iz tujine prekine in vzpostavi novo delovno razmerje z delodajalcem v tujini/iz tujine. Prav tako pa se zaradi omejitvenih pogojev iz drugega odstavka tega člena, ki niso pogoj za uveljavitev davčne ugodnosti po tem odstavku, kot povezano družbo za potrebe davčno ugodnejše obravnave navedenih dohodkov, šteje tudi poslovno enoto delodajalca.

V teh primerih se sicer delovno razmerje med delavcem in delodajalcem ohrani, ni pa zahteve po izpolnjevanju pogojev iz drugega odstavka tega člena, ki preprečujejo napotitev na delo v poslovno enoto (npr. da se delo pred napotitvijo na delo običajno opravlja v državi sedeža delodajalca in da se delo opravlja na podlagi pogodbe z naročnikom storitve).

3.3 Obdobje napotitve na čezmejno opravljanje dela

Davčna obravnava dohodkov v zvezi s posamezno začasno napotitvijo na delo v tujino je glede obdobja trajanja napotitve vezana na dogovor o trajanju napotitve v tujini med delavcem in delodajalcem. Za posamično začasno napotitev šteje posamezni dogovor (praviloma dogovorjeno v pogodbi o zaposlitvi, aneksu k pogodbi o zaposlitvi...) med delavcem in delodajalcem o obdobju začasnega opravljanja dela v tujini v skladu z delovno pravno zakonodajo. Za davčne namene se za posamični dogovor šteje tudi, če pride do podaljšanja napotitve na delo v tujino z dopolnitvijo predhodnega dogovora ali do sklenitve novega dogovora v primeru, da ne pride do prekinitve obveznosti opravljanja dela v tujini.

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.

Za namene davčne obravnave povračil stroškov se tudi sprememba kraja opravljanja dela v tujini (primeroma: delavec napoten na delo v Gradec sklene dogovor z delodajalcem in po prekinitvi dela v Gradcu prične z napotitvijo na delo v Milano) ne obravnava kot prekinitve napotitve, čeprav mora delodajalec v takem primeru pridobiti nov A1 obrazec za tega delavca. Za davčne namene zgolj sklenitev novega dogovora ali pridobitev novega A1 obrazca zaradi spremembe kraja napotitve namreč še ne pomeni pretrganja napotitve.

Pri opredelitvi obdobja napotitve je ključen dogovor med delavcem in delodajalcem o trajanju napotitve na delo v tujino, pri čemer pa je obravnavani dogovor z vidika presoje prekinitve napotitve treba obravnavati v vsebinskem in ne formalnem smislu, ter predvsem upoštevati

dejansko stanje in ekonomsko vsebino. Pri opredelitvi obdobja se kot eden izmed kriterijev, po katerem se lahko presoja neprekinjenosti napotitve, upošteva tudi obdobje napotitve, ki je navedeno na obrazcu A1, pri čemer je treba poudariti, da to ni edini kriterij, po katerem se presoja neprekinjenost napotitve, temveč je treba vsak primer obravnavati posamezno z upoštevanjem določb ZDoh-2 in okoliščin posameznega primera. Pri opredeljevanju obdobja napotitve v posameznem primeru je treba opozoriti na načelo materialne resnice v davčnih zadevah, po katerem se predmet obdavčitve in okoliščine ter dejstva, ki so bistvena za obdavčenje, vrednotijo po svoji gospodarski (ekonomski) vsebini ter na koncept, uveljavljen po ZDoh-2, in sicer opredelitve dohodkov oziroma davčne obravnave posameznih dohodkov, ki ni neposredno vezan na pravno-formalno izkazovanje določenega razmerja ali stanja, temveč je pomembna predvsem pravna in ekonomska vsebina (načelo upoštevanja vsebine pred obliko).

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 oziroma, da napoteni delavec običajno ne opravlja dela v državi napotitve (»običajno opravljanja dela« je v tem besedilu uporabljeno za primere, ko ima delavec stalno (trajno) mesto opravljanja dela v tujini). Če gre za običajno opravljanje dela delavca v tujini, ne gre za začasno napotitev na delo v tujino in se za davčno obravnavo ne uporabljajo določbe ZDoh-2, ki veljajo za napotene delavce.

Glede na navedeno 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 in tudi vsebinsko presojo glede izpolnjevanja kriterije za bolj ugodno davčno obravnavo posameznega dohodka.

V primeru dogovora med delavcem in delodajalcem, po katerem delavec stalno izmenično dela v tujini in Sloveniji (primer: s pogodbo o zaposlitvi je določeno, da ima delavec kraj opravljanja dela 3 dni v tednu v tujini in 2 dni v Sloveniji), se dnevi opravljanje dela v Sloveniji štejejo za pretrganje napotitve pri presoji trajanja obdobja napotitve. Če delavec v obdobju posameznega meseca (tedna) nekaj dni dela v tujini (in se šteje za napotenega delavca) in nekaj dni v Sloveniji, pogoj neprekinjene napotitve več kot 30 dni ni izpolnjen in s tem tudi niso izpolnjeni pogoji za uporabo 45.a člena ZDoh-2.

V skladu s prvim odstavkom 45.a člena ZDoh-2 mora napotitev na delo v ali iz Slovenije trajati neprekinjeno več kot 30 dni. Navedena določba je brezpogojna in zahteva neprekinjeno opravljanje dela v Sloveniji oziroma izven nje. Povedano drugače, kraj opravljanja dela, ki je v skladu s slovensko delovnopravno zakonodajo bistvena sestavina pogodbe o zaposlitvi, mora biti v Sloveniji (v primeru napotitve v Slovenijo) **oziroma izven Slovenije (v primeru napotitve v tujino)**. V primeru napotitev na delo v tujino dogovor o opravljanju dela na domu lahko vpliva na obdobje napotitve:

- delo na domu v Sloveniji, če je delavec napoten na delo v tujino, pomeni prekinitve obdobja napotitve saj ne zadosti pogoju neprekinjenega opravljanja dela v tujini,
- delo na domu v državi napotitve pa ne prekine obdobja napotitve.

Naknadna sprememba dogovora med delavcem in delodajalcem glede trajanja napotitve spremeni naravo celotne napotitve z vidika trajanja in posledično z vidika izpolnjevanja pogoja neprekinjenega trajanja napotitve na čezmejno opravljanje dela pri uveljavljanju posebne davčne osnove. V tovrstnih primerih se morebiti že obračunane davčne obveznosti, ob upoštevanju drugačne dolžine trajanja napotitve, ustrezno popravi. Popravki v zvezi z uveljavljanjem posebne davčne osnove, če je naknadno izpolnjen pogoj neprekinjenega trajanja napotitve, niso obvezni, saj gre za ugodnost, ki se lahko uveljavlja.

4.0 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 (glavni/drugi delodajalec). Več o tem je objavljeno v [podrobnem opisu](#) Dohodek iz delovnega razmerja (točka 4).

4.1 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 15. 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.

Več o tem je objavljeno v podrobnem opisu Obdavčevanje dohodkov iz zaposlitve po mednarodnih pogodbah, na [spletnih straneh FURS](#).

4.2 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 (npr. 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 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 oz.ga izplačajo v imenu delodajalca, ki ni rezident druge države, in
- prejemka ne plačuje stalna poslovna enota ali stalna baza, ki jo ima delodajalec v drugi državi.

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 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 odbitka (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 oprostitev po mednarodni pogodbi o izogibanju dvojnega obdavčevanja, v obračunu davčnega odtegljaja (REK obrazcu). V skladu z 293. členom ZDavP-2, v primeru, ko akontacijo dohodnine od dohodka iz delovnega razmerja rezidenta izračunava plačnik davka, lahko v REK obrazcu 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 REK obrazcu, in sicer tako, da v individualnem delu REK obrazca odbitek v tujini plačanega davka prikaže v polju A092.

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.

4.3 Davčna obravnava nerezidentov, napotenih 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).¹

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.

¹ Seznam in vsebino mednarodnih pogodb, ki jih je Slovenija sklenila z drugimi državami pogodbenicami najdete na: https://www.fu.gov.si/davki_in_druge_dajatve/podrocja/mednarodno_obdavcenje/#c78.

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).

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 prikazati v obračunu davčnega odtegljaja tako, da na zbirnem REK-1 in analitičnem REK obrazcu (velja za izplačila do 31. 12. 2022) oziroma za izplačila od 1. 1. 2023 dalje na analitičnem delu REK-O obrazca, označi uveljavljanje ugodnosti iz mednarodnih pogodb, hkrati v individualnem delu REK obrazcu v polje D11 vpiše številko odločbe davčnega organa in stopnjo, določeno z odločbo davčnega organa oz. stopnjo 0 (nič), če za delavca velja oprostitev plačila akontacije dohodnine.

5.0 OSNOVA ZA OBRAČUN IN PLAČILO PRISPEVKOV

V Sloveniji nastane obveznost iz naslova prispevkov za socialno varnost (v nadaljevanju; prispevki) pod pogojem, da ima oseba lastnost zavarovane osebe (zavarovanca) po predpisih, ki urejajo sisteme socialnih zavarovanj, in pri osebah, ki so zavarovane na podlagi zaposlitve, tudi pod pogojem, da dosegajo dohodke oziroma prejemke, ki so skladno z navedenimi predpisi določeni kot osnova za plačilo prispevkov. 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.

5.1. Osnova za obračun in plačilo prispevkov – velja do 31. 12. 2023

Osnova za plačilo prispevkov za zavarovance – delavce v delovnem razmerju je določena v 144. členu Zakona o pokojninskem in invalidskem zavarovanju - [ZPIZ-2](#) (in velja tudi za ostale prispevke). Pri določitvi osnove je treba upoštevati lastnost zavarovane osebe glede na vključenost v obvezno zavarovanje (zavarovalno podlago). Za namene pravilne določitve osnove za obračun prispevkov je treba v primeru delavcev, napotenih na delo v tujino, ločiti zavarovance, ki so v času napotitve vključeni v zavarovanje po zavarovalni podlagi 001 (delavci v delovnem razmerju na območju RS) in zavarovance, ki so vključeni v zavarovanje po zavarovalni podlagi 002 (delavci, ki so v delovnem razmerju pri delodajalcu s sedežem v RS, ki so bili poslani na delo v tujino in niso obvezno zavarovani po predpisih države, v katero so bili poslani).

Delavci, ki so napoteni na delo v tujino in redno oziroma sočasno opravljajo delo tako v RS kot tudi v tujini (primeroma tisti, ki so obravnavani po 13. členu Uredbe (ES) 883/2004, ki ureja sočasne zaposlitve in kjer gre za običajno opravljanje dela v dveh ali več državah EU), so v obvezno zavarovanje, tudi v času napotitve, vključeni po zavarovalni podlagi 001 in se pri določitvi osnove za obračun in plačilo prispevkov upošteva prvi in tretji odstavek 144. člena ZPIZ-2.

Delavci, ki so napoteni na delo v tujino in opravljajo dela v tujini izjemoma za čas, ki ne presega 24 mesecev in niso poslani v tujino, da nadomestijo drugo napoteno osebo se za namene izvajanja ZPIZ-2 štejejo za napotene delavce po tretjem odstavku 14. člena ZPIZ-2 (primeroma tisti, ki so obravnavani po 12. členu Uredbe (ES) 883/2004), so v času napotitve vključeni v zavarovanje po zavarovalni podlagi 002 in se pri določitvi osnove za obračun in plačilo prispevkov upošteva prvi, drugi in tretji odstavek 144. člena ZPIZ-2.

Osnova za plačilo prispevkov za zavarovance – napotene delavce v delovnem razmerju (zavarovalna podlaga 002) od izplačane plače je v skladu z drugim odstavkom 144. člena [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 teh delavcev ne vštevata tisti del plače, ki jo prejmejo izključno samo zaradi napotitve na delo v tujino. 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 kolektivni pogodbi, ki zavezuje delodajalca ali pa v pogodbi o zaposlitvi.

Ne glede na drugi odstavek 144. člena ZPIZ-2 pa napoteni delavci ne glede na zavarovalno podlago (upoštevajoč tretji odstavek 144. člena ZPIZ-2) plačujejo prispevke tudi od vseh drugih prejemkov iz delovnega razmerja, vključno s stimulacijami in bonitetami ter povračili stroškov v zvezi z delom, izplačanimi v denarju, bonih ali v naravi, od zneskov, določenih v tretjem odstavku 144. člena ZDoh-2.

5.2. Osnova za obračun in plačilo prispevkov – velja od 1. 1. 2024

Osnova za plačilo prispevkov za zavarovance – delavce v delovnem razmerju je določena v 144. členu Zakona o pokojninskem in invalidskem zavarovanju - [ZPIZ-2](#) (in velja tudi za ostale prispevke). Pri določitvi osnove je treba upoštevati lastnost zavarovane osebe glede na vključenost v obvezno zavarovanje (zavarovalno podlago). Zakon o čezmejnem izvajanju storitev – [ZČmiS-1](#) (Uradni list RS, št. 40/23) v 35. členu določa prenehanje veljavnosti drugega odstavka 144. člena ZPIZ-2, ki pa se uporablja še za izplačila plače za obdobje do vključno decembra 2023. Navedeno pomeni, da za izplačila plače za obdobje od vključno januar 2024 dalje tudi za delavce napotene na delo v tujino (ne glede na to ali gre za napotitev po 12. ali 13. členu Uredbe (ES) 883/2004 ali pa napotitev v tretje države) v osnovo za obračun in plačilo prispevkov vštevata celotna izplačana plača. Povedano drugače, v primeru napotitev na delo v tujino se ukinja vštevanje primerljive plače za delo v Sloveniji v osnovo za obračun in plačilo prispevkov.

Navedeno velja tudi za javne uslužbenke, pomorščake. Tretji odstavek 1. člena ZČmiS-1 sicer določa, da se zakon ne uporablja za čezmejno izvajanje storitev pomorščakov v podjetjih trgovske mornarice, letalske posadke in kabinskega osebja, javnih uslužbencev in pogodbenih delavcev. Poseg v ZPIZ-2, na podlagi 35. člena ZČmiS-1, v ničemer ne odvezuje javnih uslužbencev, napoteni delavcev, k spoštovanju zakonodaje s področja pokojninskega in invalidskega zavarovanja. Navedena sprememba pa ne posega na pravila za določanje plač.

S črtanjem drugega odstavka 144. člena ZPIZ-2 se v bistvu črta izjema glede določitve (nižje) osnove za plačilo prispevkov zaposlenih oseb, vključenih v sistem socialnega zavarovanja v Republiki Sloveniji, v času napotitve v tujino.

V skladu s 35. členom ZČmiS-1 bo za plače od obdobja januar 2024 dalje v primeru napoteni delavcev, zavarovalno osnovo treba določiti na način, kot to že določa prvi odstavek 144. člena ZPIZ-2. Na podlagi te določbe se v osnovo za izračun prispevkov šteje plača oziroma nadomestilo plače ter vsi drugi prejemki na podlagi delovnega razmerja, vključno z bonitetami ter povračili stroškov v zvezi z delom, izplačanimi v denarju, bonih ali v naravi, ne glede na to, ali je to plača v RS ali plača, prejeta za delo v tujini.

6.0 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 vštevajo 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](#).

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

Davčna obravnava povračil stroškov v zvezi z delom v delovnem razmerju se veže na vsebinsko opredelitev začasnih napotitev na delo v tujino po delovno pravni zakonodaji. Z ZDoh-2 pa se določajo vrste povračil stroškov in višine ter pogoji, pod katerimi se ti ne všteta v davčno osnovo. S spremembo 44. člena ZDoh-2 (na podlagi novele ZDoh-2S, Uradni list RS, št. 69/2017) se povračila stroškov povezana z napotitvijo na delo v tujino obravnavajo glede na trajanje napotitve, pri čemer se pogoji glede vštovanja povračil stroškov prehrane in nočitve ne vežejo na vključenost v zavarovanje ali podlago za pridobitev A1 obrazca, temveč na naravo dohodka.

S spremembo 44. člena ZDoh-2, ki velja za davčna leta od 1. 1. 2018 dalje, se za namene davčne obravnave povračil stroškov delavcev napotjenih na delo v tujino razlikuje med krajšimi in daljšimi napotitvami na delo v tujino. Podrobneje je obdobje napotitve obrazloženo v točki 3.3 tega dokumenta.

6.1 Povračila stroškov prehrane v zvezi z začasno napotitvijo na delo v tujino - velja od 1. 1. 2018 dalje

S 4.b točko prvega odstavka 44. člena ZDoh-2 se za namene določanja neobdavčenega dela povračil stroškov prehrane na začasni napotitvi na delo v tujino, ločeno obravnava krajše začasne napotitve na delo v tujino in daljše tovrstne napotitve, in sicer

1. V primeru napotitve, ki traja neprekinjeno **do največ 30 dni**, se povračilo stroškov prehrane za vsak delovni dan v času napotitve ne všteta v davčno osnovo do višine in pod pogoji, kot veljajo za povračilo stroškov prehrane na službeni poti (**v višini dnevnic**). Za napotene, ki opravljajo poklic voznika v mednarodnem cestnem prometu se časovna razmejitev določa za neprekinjene napotitve do 90 dni. Za napotene, ki opravljajo poklic voznika v mednarodnem cestnem prometu, se za posamezno napotitev šteje opravljanje delovnih nalog voznika v mednarodnem cestnem prometu v okviru ene odsotnosti s sedeža delodajalca.
2. V primeru napotitve, ki traja neprekinjeno **nad 30 dni** (pri voznikih v mednarodnem cestnem prometu neprekinjeno nad 90 dni), se povračila stroškov prehrane v davčno osnovo dohodka ne všteta do višine in pod pogoji, določenimi za povračilo stroškov prehrane med delom, povečane za 80 % glede na višino, ki jo določi vlada² (glede na trenutno veljavno višino tega povračila znesek od septembra 2022 dalje znaša $7,96 * 1,80 = 14,33$ eur, prej $6,12 * 1,80 = 11,02$ eur).

V primeru napotitve, ki traja neprekinjeno do največ 30 dni oziroma največ 90 dni za napotene, ki opravljajo poklic voznika v mednarodnem cestnem prometu, se v davčno osnovo dohodka povračilo stroškov prehrane ne všteta do višine cele dnevnic, in sicer za vsak delovni dan delavca ne glede na število opravljenih delovnih ur. V delovne dneve pa se ne štejejo povsem prosti dnevi delavca.

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. 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.

Naknadna sprememba dogovora med delavcem in delodajalcem glede trajanja napotitve spremeni naravo celotne napotitve z vidika trajanja in posledično višine in vrste povračil stroškov,

² [Uredba](#) o davčni obravnavi povračil stroškov in drugih dohodkov iz delovnega razmerja

ki se ne vštrevajo v davčno osnovo, zato je treba že izplačana povračila stroškov, ob upoštevanju drugačne dolžine trajanja skupne napotitve, ustrezno davčno obravnavati in popraviti obračunane davčne obveznosti. Če se primeroma napotitev podaljša iz 25 na 40 dni, se povračila stroškov prehrane v davčno osnovo dohodka ne vštrevajo do višine in pod pogoji, določenimi za povračilo stroškov prehrane med delom, povečane za 80 % glede na višino, ki jo določi vlada, za celoten čas napotitve in ne zgolj za čas, ki presega 30 dni.

Za delovni dan v času napotitve se šteje vsak delovni dan delavca, pri čemer se za delovni dan delavca šteje vsak dan delavca, v katerem opravlja kakršne koli obveznosti v zvezi z zaposlitvijo, ne glede na število opravljenih delovnih ur. V delovne dneve se ne štejejo povsem prosti dnevi delavca, kar pomeni, da se dnevi v katerih delavec potuje na kraj opravljanja dela v tujini, če po vsebini ne gre za prevoz na delo ali iz dela, štejejo v delovne dneve v času napotitve.

6.2 Povračilo stroškov prevoza

Pri povračilu stroškov za prevoz na delo in z dela velja opozoriti na določila prvega in tretjega odstavka 3. člena [Uredbe](#), ki določata, da se povračilo stroškov za prevoz na delo in z dela ne vštrevajo v davčno osnovo dohodka iz delovnega razmerja, do višine predpisane z Uredbo (stroškov javnega prevoza do vključno avgust 2021, od septembra 2021 dalje pa povračilo stroškov v obliki kilometrine) 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.

Za dohodke, izplačane od 1. 1. 2018 dalje, na podlagi dopoljenega 44. člena ZDoh-2 velja, da se v davčno osnovo ne vštrevajo povračila stroškov za **prevoz v kraj napotitve ob začetku napotitve in za prevoz iz kraja napotitve ob koncu napotitve**, do višine in pod pogoji, določenimi v skladu s 4. točko prvega odstavka 44. člena ZDoh-2 za povračilo stroškov prevoza na službenem potovanju.

Podrobno pojasnilo v zvezi s povračili stroškov prevoza na delo in z dela je objavljeno na spletnih straneh FURS: [Povracila stroškov in drugi dohodki iz delovnega razmerja.docx \(live.com\)](#).

6.3 Povračilo stroškov za prenočišče v zvezi z začasno napotitvijo na delo v tujino

V skladu s 4. b točko prvega odstavka 44. člena ZDoh-2 se povračilo stroškov za prenočišče na začasni napotitvi, ki traja neprekinjeno do največ 90 dni, ne vštrevajo v davčno osnovo dohodka iz delovnega razmerja do višine in pod pogoji, določenimi v skladu s 4. točko prvega odstavka 44. člena ZDoh-2 za povračilo stroškov za prenočišče na službeni poti. Pri tem se izključuje uporaba 3. točke prvega odstavka 44. člena ZDoh-2 v zvezi s povračilom stroškov za prenočišče.

Pri začasnih napotitvah, ki trajajo neprekinjeno več kot 90 dni, je treba v primeru zagotovljene nastanitve obračunati boniteto za celoten čas napotitve in ne zgolj za čas, ki presega 90 dni.

Naknadna sprememba dogovora med delavcem in delodajalcem glede trajanja napotitve spremeni naravo celotne napotitve z vidika trajanja in posledično višine in vrste povračil stroškov, ki se ne vštrevajo v davčno osnovo, zato je treba že izplačana povračila stroškov, ob upoštevanju

drugačne dolžine trajanja skupne napotitve, ustrezno davčno obravnavati in popraviti obračunane davčne obveznosti. Če se primeroma napotitev podaljša iz 80 na 95 dni, se povračila stroškov prenočevanja obravnavajo kot boniteta za celoten čas napotitve in ne zgolj za čas, ki presega 90 dni.

6.4 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 [Informacija](#) o uporabi instituta napotitev na delo v tujino oziroma službene poti, ki jo je izdalo Ministrstvo za delo, družino, socialne zadeve in enake možnosti.

V primeru službene poti 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 [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 določitih 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.

Povračila stroškov za službeno potovanje 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).

6.5 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 [Uredba](#) ne všteta v davčno osnovo v višini 434 eur **na mesec** (velja za obdobja od 1. 1. 2023, prej 334 eur na mesec).

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, 5,84 eur na dan (velja za obdobja od 1. 1. 2023, prej 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.

Uporaba 3. točke prvega odstavka 44. člena ZDoh-2 (nadomestilo za ločeno življenje, terenski dodatek) se izključuje z uporabo 4.b točke prvega odstavka 44. člena ZDoh-2. Na podlagi navedene določbe se pri napotitvi na delo v tujino, ki traja neprekinjeno do največ 90 dni povračila stroškov prenočišča obravnavajo kot povračila stroškov prenočevanja na službeni poti, ne more pa delojemalec hkrati neobdavčeno prejeti tudi nadomestila za ločeno življenje ali terenskega dodatka.

Navedeno pomeni, da se v primeru zagotavljanja prenočišča oziroma izplačila povračil stroškov za prenočevanje ne more neobdavčeno izplačati nadomestilo za ločeno življenje. Nadomestilo za ločeno življenje je določeno v pavšalnem znesku in po vsebini pomeni nadomestilo za vse povečane stroške, ki jih ima delavec, ki zaradi službenih potreb ne prebiva skupaj z družino, vključno z vzdrževanjem dvojne nastanitve za sebe in družino.

Izključevanje povračil stroškov prenočevanja po 4.b točki prvega odstavka 44. člena ZDoh-2 z izplačilom terenskega dodatka se nanaša na stroške prenočevanja v primeru terenskega dela. Če so izpolnjeni pogoji za terensko delo po 7. členu Uredbe in delavcu delodajalec zagotavlja prenočišče, delavec, ki je napoten na delo v tujino do 90 dni, ne more hkrati dobiti tudi povračil stroškov povezanih z nočitvijo. Če v primeru terenskega dela delodajalec delavcu ne zagotavlja prenočitev, mu povračil stroškov prenočevanja ne more neobdavčeno izplačati 2x, torej po 7. členu Uredbe in hkrati po 4.b točki prvega odstavka 44. člena ZDoh-2.

7.0 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, 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.

7.1 Izplačila iz sklada BUAK

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 delojemalca ter davkih, ki morajo biti plačani.

Sklad BUAK slovenskim napotnim delavcem izplačuje dve vrsti dohodka in sicer:

1. Nadomestilo plače za letni dopust (Urlaubsgeld), ki ga sestavljata dva enaka dela:
 - tekoče izplačilo (Urlaubsgeld) in
 - del izrednega izplačila – regres (Urlaubszuschuss)

2. Nadomestilo za neizrabljen dopust (Urlaubsabfindung), ki se izplača v roku 6 mesecev po prenehanju napotitve, ki ga sestavljata dva enaka dela:

- tekoče izplačilo (Urlaubsgeld) in
- del izrednega izplačila – regres (Urlaubszuschuss).

Sklad BUAK se šteje za zavezanca za plačilo prispevkov za socialno varnost (v nadaljevanju; prispevki) in pri izplačilu navedenih dohodkov obračuna in plača prispevke, ki jih je dolžan plačati delojemalec in delodajalec, upoštevajoč zakonodajo, ki ureja sisteme socialnih zavarovanj države delodajalca (torej Slovenije).

Zavezanci za prispevke, ki niso plačniki davka so za izplačila do 31. 12. 2022 izračunavali prispevke na obrazcu Obračun prispevkov za delodajalce, ki niso plačniki davka, ki je kot Priloga 7 sestavni del [Pravilnika](#) o obrazcih za obračun prispevkov za socialno varnost. Obrazec, izpolnjen v skladu z navodilom, ki je kot Priloga 8 sestavni del pravilnika so zavezanci predlagali davčnemu organu najpozneje do 15. dne v mesecu za pretekli mesec preko sistema eDavki.

Za izplačila od 1. 1. 2023 dalje sklad BUAK ob izplačilu dohodkov skladno s [Pravilnikom](#) o vsebini in obliki obračuna davčnih odtegljajev predlaga REK-O obrazec, na katerem obračuna prispevke. Sklad BUAK na REK-O obrazcu poroča ločeno o izplačilu regresa za letni dopust – Urlaubszuschuss (šifra vrste dohodka 5553) in ločeno o tekočem izplačilu – Urlaubsgeld (šifra vrste dohodka 5550).

Zaradi sistema neposrednega plačila prispevkov s strani sklada BUAK, delodajalcu tako ni treba obračunati in plačati prispevkov od dohodkov, ki jih napotenim delavcem izplača sklad BUAK. Ker nadomestilo plače za dopust izplača BUAK, delodajalec o tem dohodku tudi ne poroča na REK obrazcu. V primeru, ko npr. sklad BUAK delavcu izplača nadomestilo plače za 14 dni dopusta, delodajalec pa plačo za dneve prisotnosti mora delodajalec predložiti REK-O z navedbo vrste dohodka 1001 le za tisti del dohodka, ki ga je dejansko izplačal. V polju M01 pa prikaže obdobje in ure za celoten mesec marec, da bo ZPIZ lahko pravilno upošteval podatke za oblikovanje pokojninske osnove.

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. 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 [eDavki - Napoved za odmero akontacije dohodnine od dohodka iz delovnega razmerja za rezidente \(durs.si\)](#). Napoved morajo vložiti do desetega dne v mesecu za pretekli mesec pri davčnem organu (prvi odstavek 288. člena ZDavP-2), pri čemer za prejeta izplačila v napovedi pod točko 4 vpiše vrsto dohodka: 1103 regres za letni dopust (Urlaubszuschuss) oz. 1101 plača in nadomestila plače (Urlaubsgeld).

8.0 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. Bolj podrobno v dokumentu na spletni strani FURS; [Obracun_davcnega_odtegljaja_REK-O_obrazec_in_postopek_oddaje_prek_eDavkov.docx \(live.com\)](#).

V obrazcu REK-1 oziroma REK-O (za izplačila od 1. 1. 2023 dalje) izplačevalec dohodka izračuna davčni odtegljaj in obračuna prispevke za socialno varnost po stopnjah, ki veljajo na dan izplačila dohodka. Za izplačila od 1. 1. 2023 dalje se o izplačilih plače in nadomestila plač delavcem napotenim na delo v tujino poroča na REK-O obrazcu z navedbo vrste dohodka 1001. Ukinjeno je ločeno poročanje z navedbo vrste dohodka 1091. Ob izplačilu ostalih vrst dohodkov iz

delovnega razmerja, ki jih prejme delavec, napoten na delo v tujino, pa se na REK obrazcu uporabljajo vrste dohodkov, kot veljajo za delavce, ki niso napoteni na delo v tujino.

V primeru napotitve na delo v tujino ločeno poročanje izplačanih plač na REK-O ni predvideno, razen v primeru napotitve na delo nerezidenta, za katerega na podlagi odločbe davčnega organa ni treba obračunati akontacijo dohodnine, ko delavec ni cel meseca napoten na delo v tujino. Ločeno poročanje je v takem primeru potrebno zaradi vgrajenih kontrol v sistemu eDavki. Ko se izpolni polje D11 (stopnja in odločba davčnega organa glede uveljavljanja ugodnosti iz mednarodnih pogodb o izogibanju dvojnega obdavčevanja) se namreč akontacija dohodnine izračuna avtomatično od celega zneska dohodka. Ker se od dohodka doseženega za delo v Sloveniji ugodnosti iz mednarodnih pogodb ne upoštevajo je tako treba pripraviti 2 REK-O obrazca (v obeh primerih uporaba vrste dohodka 1001 Plača in nadomestilo plače).

Na REK obrazcu se poroča tudi o povračilih stroškov in drugih dohodkov iz delovnega razmerja, ki se ne vštevajo v davčno osnovo dohodka. O teh dohodkih delodajalec poroča skupaj z obdavčljivimi dohodki. Če so dohodki, ki se ne vštevajo v davčno osnovo, izplačani samostojno, pa se se o dohodkih poroča enkrat mesečno, skupno za vse dohodke, ki se ne vštevajo v davčno osnovo, najkasneje zadnji dan meseca, ki sledi mesecu v katerem so bili izplačani (šifra vrste dohodka 1190).

Na REK-O obrazcu se, skladno s [Pravilnikom](#) o vsebini in obliki obračuna davčnih odtegljajev v primeru izplačil dohodka delavcu napotenemu na delo v tujino ustrezno označijo in izpolnijo polja:.

Polje A011 Delavec napoten na delo v tujino, delodajalec označi v primeru, ko se za prejemnika dohodka pri določitvi osnove za obračun prispevkov uporablja drugi odstavek 144. člena ZPIZ-2 (osnova za prispevke v višini plače za enaka dela v RS), torej v primeru, ko je delavec, napoten na delo v tujino, v zavarovanje vključen po podlagi 002. **Polje A011 bo za izplačila plač za obdobje od januar 2024 ukinjeno (na podlagi ZČmiS-1 se namreč drugi odstavek 144. člena ZPIZ-2 od 1. 1. 2024 ne uporablja– glej podrobno točko 5.2 tega dokumenta) in označitev ne bo več omogočena.**

V primeru, ko se za delavca lahko uporablja posebna davčna osnova po 45.a členu ZDoh-2, mora delodajalec označiti polje **A011a delavec, napoten na delo v tujino, za katerega se uveljavlja 45.a člen ZDoh-2** in v polje A011b vpisati datum prve napotitve ter v polje A011c vpisati zaporedno številko meseca uveljavljanja posebne davčne osnove. Mesec uveljavljanja se v primerih več izplačil plače in nadomestila plače v posameznem mesecu, ne glede na obdobje, na katerega se nanašajo, upošteva kot enomesečno obdobje.

Za obdobja od 1. 1. 2018 dalje se poroča ločeno za povračila stroškov delavcev, napoteni na delo v tujino. V nadaljevanju so opisana polja, ki se izpolnjujejo ob izplačilu povračil stroškov delavcem napotenim na delo v tujino.

B05a Povračila stroškov prevoza ob začetku in koncu napotitve Vpiše se znesek povračil stroškov za prevoz v kraj napotitve ob začetku napotitve in za prevoz iz kraja napotitve ob koncu napotitve, do višine in pod pogoji, kot veljajo za povračilo stroškov prevoza na službenem potovanju.

B06c Povračilo stroškov prehrane - napotitev na delo v tujino do 30 oz. 90 dni Vpiše se znesek povračil stroškov prehrane v zvezi z začasno napotitvijo na delo v tujino izplačanih do višine, ki se v skladu s 4.b točko prvega odstavka 44. člena ZDoh-2 ne vštevajo v davčno osnovo dohodka iz delovnega razmerja (pri napotitvah do 30 dni ali pri voznikih v mednarodnem cestnem prometu do 90 dni, je to znesek prehrane določene z uredbo vlade, za službene poti).

B06č Povračilo stroškov prehrane - napotitev na delo v tujino nad 30 oz. 90 dni Vpiše se znesek povračil stroškov prehrane v zvezi z začasno napotitvijo na delo v tujino izplačanih do višine, ki se v skladu s 4.b točko prvega odstavka 44. člena ZDoh-2 ne všteva v davčno osnovo dohodka iz delovnega razmerja (pri napotitvah nad 30 dni ali pri voznikih v mednarodnem cestnem prometu nad 90 dni je to znesek povračila stroškov prehrane do višine, določene z uredbo vlade, povečane za 80 %).

B06d Povračilo stroškov prevoza v zvezi z napotitvijo na delo v tujino Vpiše se znesek povračil stroškov prevoza v času napotitve do višine in pod pogoji, kot veljajo za povračilo stroškov prevoza, ki se skladno s 3. točko prvega odstavka 44. člena ZDoh-2, ne vstavajo v davčno osnovo dohodka iz delovnega razmerja.

B06e Povračilo stroškov za prenočišče v zvezi z napotitvijo na delo v tujino Vpiše se znesek povračil stroškov za prenočišče pri začasni napotitvi do 90 dni, ki se v skladu s 4.b točko prvega odstavka 44. člena ZDoh-2 ne všteva v davčno osnovo dohodka iz delovnega razmerja do višine in pod pogoji, kot veljajo za povračilo stroškov prenočevanja na službenem potovanju.

Znesek plače in nadomestila plače, ki se v skladu s prvim odstavkom 45.a člena ZDoh-2, ne všteva v davčno osnovo dohodka iz delovnega razmerja, se vpiše v polje **B20 Izvzem iz davčne osnove po 45.a členu ZDoh-2**.

Podroben opis predlaganja REK obrazcev je objavljen na [spletnih straneh FURS](#).