



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](mailto:gfu.fu@gov.si)  
[www.fu.gov.si](http://www.fu.gov.si)

---

# **DOHODEK IZ ZAPOSLOTITVE**

## **Dohodek delavcev, napotениh na delo v tujino**

**Podrobnejši opis**

**1. izdaja, FEBRUAR 2015**

## KAZALO

|   |   |
|---|---|
| 1.0 UREDITEV PO DELOVNO PRAVNI ZAKONODAJI.....                                    | 3 |
| 2.0 DAVČNA OSNOVA.....  | 3 |
| 2.1 Davčna osnova od dohodkov javnih uslužbencev napotenih na delo v tujino ..... | 4 |
| 2.2 Upoštevanje mednarodnih pogodb .....  | 4 |
| 3.0 IZRAČUN AKONTACIJE DOHODNINE.....   | 4 |
| 4.0 OSNOVA ZA OBRAČUN IN PLAČILO PRISPEVKOV .....                                 | 5 |
| 5.0 POVRAČILA STROŠKOV V ZVEZI Z DELOM.....                                       | 5 |
| 5.1 Povračila stroškov prevoza.....   | 5 |
| 5.2 Povračila stroškov službene poti.....   | 6 |
| 5.3 Nadomestilo za ločeno življenje in terenski dodatek .....                     | 6 |
| 6.0 PREDLAGANJE REK OBRAZCEV.....   | 7 |

## 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.

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 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 dohodke 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.

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 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.

## **2.2 Upoštevanje mednarodnih pogodb**

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

## **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), napotnega 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.

## 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 dosegajo 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 všteva 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 kolektivni 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 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](#).

[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 Povračila 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 všteva 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.

## 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 določilih 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 všteva 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 všteva 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 všteva povračilo stroškov v višini, kot je z [Uredbo](#) določeno za dnevnice in prenočevanje na službenem potovanju.

## 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 vštevajo 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 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, 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 vštevajo v davčno osnovo, najkasneje **zadnji dan meseca, ki sledi mesecu v katerem so bili izplačani.**