

**Predlagatelj:**  
**Sindikat delavcev Migrantov Slovenije**  
**Kraljeviča Marka ulica 19**  
**2000 Maribor**

**Predstavnik:**  
**Mario Fekonja – predsednik SDMS**

**DRŽAVNI ZBOR REPUBLIKE SLOVENIJE**  
**Urška Klakočar Zupančič, predsednica**  
**Šubičeva ulica 4**  
**1000 Ljubljana**

Maribor, 06. 02. 2025

Na podlagi 88. člena Ustave Republike Slovenije (Uradni list RS, št. 33/91-I, 42/97 – UZS68, 66/00 – UZ80, 24/03 – UZ3a, 47, 68, 69/04 – UZ14, 69/04 – UZ43, 69/04 – UZ50, 68/06 – UZ121,140,143, 47/13 – UZ148, 47/13 – UZ90,97,99 in 75/16 – UZ70a), 19. člena Zakona o poslancih (Uradni list RS, št. 112/05 - uradno prečiščeno besedilo, 20/06 - ZNOJF-1, 109/08. 39/11, 48/12) ter 114., 115. in 118. člena Poslovnika državnega zbora (Uradni list RS, št. 92/07 – uradno prečiščeno besedilo, 105/10, 80/13 in 38/17) **ter v skladu s 58. in 59. členom Zakona o referendumu in o ljudski iniciativi (ZRLI) vlagamo**

#### **PREDLOG ZAKONA O SPREMEMBAH IN DOPOLNITVAH ZAKONA O DOHODNINI**

in ga pošiljamo v obravnavo na podlagi 114., 115. in 118. člena Poslovnika Državnega zbora.

Predlagamo, da Državni zbor obravnava Predlog zakona o spremembah in dopolnitvah Zakona o dohodnini po rednem postopku.

Pri obravnavi predloga zakona v Državnem zboru RS in pri delu njegovih delovnih teles bo sodeloval Mario Fekonja.

**Sindikat delavcev Migrantov Slovenije**  
**Mario Fekonja**

#### Prilogi:

- **Predlog zakona o spremembah in dopolnitvah Zakona o dohodnini,**
- **Predlog za obvestilo o dani pobudi ministrstvu, pristojnemu za vodenje evidence volilne pravice, in določitev koledarskega roka, v katerem se zbirajo podpisi volivcev za predložitev zakona Državnemu zboru.**

## I. UVOD

### 1. OCENA STANJA IN RAZLOGI ZA SPREJEM ZAKONA

V Republiki Sloveniji delovnopravna zakonodaja določa dolžnost povrnitve stroškov v zvezi s prehrano med delom in prevozom na in z dela. V osnovi je to opredeljeno v Zakonu o delovnih razmerjih (ZDR-1)<sup>1</sup>, ki določa, da »mora delodajalec delavcu zagotoviti povračilo stroškov za prehrano med delom, za prevoz na delo in z dela ...« (130. člen ZDR-1). Višina povračila pa je določena s kolektivnimi pogodbami na ravni dejavnosti oz. če tam ni določena, se določi s podzakonskim aktom. Za javne uslužbenke je povračilo urejeno v Aneksu h Kolektivni pogodbi za negospodarske dejavnosti v Republiki Sloveniji<sup>2</sup>. V kolektivnih pogodbah po posameznih gospodarskih panogah je povračilo različno, v nekaterih je povračilo v polni višini stroškov, v nekaterih pa je povrnjen le določen delež stroškov. ZDR-1 v 130. členu določa pravico delavca do povračila stroškov prehrane med delom in stroškov za prevoz na in z dela, ne določa pa obsega oziroma višine povračila stroškov, kar prepušča ureditvi v kolektivni pogodbi.

Davčno obravnavo povračil stroškov v zvezi z delom ureja Zakon o dohodnini<sup>3</sup> ki v prvem odstavku 44. člena med dohodke iz delovnega razmerja, ki se ne vštevajo v davčno osnovo dohodka iz delovnega razmerja, uvršča povračila stroškov v zvezi z delom pod pogoji in do višin, ki jih določi vlada. Pogoje in višino povračil določa Uredba o davčni obravnavi povračil stroškov in drugih dohodkov iz delovnega razmerja<sup>4</sup>. Če delodajalec izplačuje povračila teh stroškov v znesku, ki presega znesek, ki ga za navedena povračila določa Uredba kot neobdavčen, se znesek posameznega povračila v delu, ki presega znesek, določen v Uredbi, vštevava v davčno osnovo dohodka iz delovnega razmerja.

Čezmejnne delavce lahko glede na povračilo stroškov v zvezi z delom razdelimo na tri skupine:

1. Čezmejni delavci, ki prejemajo stroške v zvezi z delom (prehrano in prevoz) na TRR kot domači delavci.
2. Čezmejni delavci, ki imajo stroške v zvezi z delom (prehrano in prevoz) vključene v bruto plačo.
3. Čezmejni delavci, ki ne prejemajo povračil stroškov od delodajalcev in stroškov v zvezi z delom (prehrano in prevoz) nimajo vključenih v bruto plačo. Lahko bi rekli, da ima ta skupina čezmejnih delavcev stroške v zvezi z delom vključene v svojem neto razpoložljivem dohodku.

Za navedeni skupini 1 in 2 je obravnava dohodkov iz tujine urejena v obstoječi zakonodaji, v 45. členu ZDoh-2. **V tem istem členu pa sedaj obstaja pravna praznina, in sicer za obravnavo tretje skupine čezmejnih delavcev, kateri ne prejemajo povračil stroškov v zvezi z delom od delodajalcev v tujini, niti jih nimajo vključenih v bruto plačo. Zato bomo v nadaljevanju s čezmejnimi delavci naslavljali le to 3. skupino čezmejnih delavcev za katero v ZDoh-2 trenutno ne obstaja pravična rešitev za obravnavo njihovih dohodkov.**

<sup>1</sup> Uradni list RS, št. 21/13, 78/13 – popr., 47/15 – ZZSDT, 33/16 – PZ-F, 52/16, 15/17 – odl. US, 22/19 – ZPosS, 81/19, 203/20 – ZIUPOPdVE in 119/21 – ZČmIS-A; v nadaljevanju: ZDR-1.

<sup>2</sup> Uradni list RS, št. 88/21.

<sup>3</sup> Uradni list RS, št. 13/11 – UPB, 9/12 – odl. US, 24/12, 30/12, 40/12 – ZUJF, 75/12, 94/12, 52/13 – odl. US, 96/13, 29/14 – odl. US, 50/14, 23/15, 55/15, 63/16, 69/17, 21/19, 28/19 in 66/19; v nadaljevanju: ZDoh-2

<sup>4</sup> Uradni list RS, št. 140/06, 76/08, 63/17, 71/18, 104/21 in 114/21; v nadaljevanju: Uredba.

Tretja skupina predstavlja veliko večino čezmejnih delavcev, saj v večini evropskih držav delodajalci zaposlenim niso dolžni plačevati stroškov za prehrano in stroškov prevoza na delo. Posledično ima večina evropskih držav višje davčne olajšave in manjše obdavčitve plač, kot so v veljavi v Sloveniji ravno iz razloga, da lahko delavci stroške v zvezi z delom krijejo iz svoje neto plače. V večini evropskih držav lahko delavci in dnevni delovni migranti stroške prevoza na delo uveljavljajo kot davčno olajšavo oz. kot davčni odbitek<sup>5</sup>. Sistem povrnitve stroškov prehrane med delom, kot je v Republiki Sloveniji, v večini evropskih držav ni poznan.

Slovenska davčna zakonodaja je navedene razlike s tujo delovno pravno zakonodajo že zaznala v preteklosti, zato je bila sprejeta rešitev, po kateri stroški v zvezi z delom čezmejnemu delavcu znižujejo davčno osnovo (45. člen ZDoh-2), kar pomeni, da se neto znesek teh stroškov zagotovi skozi t.i. "davčni kredit". Vendar je dejansko stanje za davčne zavezance v Republiki Sloveniji, ki pridobivajo dohodek iz dela pri delodajalcu v Republiki Sloveniji (t.i. »domači delavci«) v primerjavi z davčnimi zavezanci v Republiki Sloveniji, ki pridobivajo dohodek iz dela pri delodajalcu v tujini (t.i. »čezmejni delavci«) še vedno neutemeljeno različno. Pri »domačih delavcih« je povrnitev stroškov v zvezi s prehrano med delom in prevozom na in z dela v celoti (100%) izvzeta iz obdavčitve obravnave. »Domači delavec« dobi v celoti (100%) izplačano povrnitev stroškov, ki mu jo izplača delodajalec in se mu ta znesek ne všteva v davčno osnovo. Dejansko stanje pri davčnih zavezancih v Republiki Sloveniji, ki pridobivajo dohodek iz dela pri delodajalcu v tujini (t.i. »delavci migranti«), pa je takšno, da je pri njih povrnitev stroškov v zvezi s prehrano med delom in prevozom na in z dela v celoti (100%) vključena v dohodninsko obdavčitev in se v celotnem znesku všteva v davčno osnovo, kar velja tudi za skupino čezmejnih delavcev, ki stroškov nimajo vključenih v bruto plači. Upošteva 45. člen ZDoh-2 lahko »čezmejni delavci« določen fiksn znesek odštejejo le od svoje davčne osnove kot davčno olajšavo, kar pa je ustrezna rešitev le za tisto skupino čezmejnih delavcev, ki imajo stroške v zvezi z delom vključene v svoji bruto plači.

Pri ukrepu iz veljavnega 45. člena ZDoh-2 gre za fiskalni ukrep po slovenski davčni zakonodaji, katerega namen in vsebina se sicer razlaga, kot da izenačuje davčne rezidente ne glede na mesto pridobivanja dohodkov iz delovnega razmerja. Vendar zagotovitev upoštevanja teh stroškov »čezmejnemu delavcu«, ki stroškov v zvezi z delom nimajo vključenih v bruto plači na tak način nosi v sebi dve sistemski razliki v primerjavi z »domačimi delavci« in sicer zniževanje davčne osnove posledično uvede fiskalni kriterij, po katerem se stroški v zvezi z delom pripoznavajo oz. upoštevajo »čezmejnemu delavcu« glede na višino njihove bruto plače, ne pa glede na dogovorjene pravice iz delovno pravne zakonodaje in kolektivnega dogovarjanja med socialnimi partnerji. Navedena obravnava (kot davčne olajšave) z nižanjem davčne osnove lahko privede do posledičnega prehajanja med dohodninskimi razredi. Padec v dohodninskem razredu posledično negativno vpliva na višine odbitkov davkov pri uveljavljanju ostalih olajšav. Davčne olajšave med »domačim delavcem« in »čezmejnemu delavcu« pri enakem bruto letnem dohodku pa bi se morale uveljavljati v enakih dohodninskih razredih in z navedeno spremembo bo ta enakost zagotovljena, saj stroški »čezmejnemu delavcu«, ki stroškov v zvezi z delom nimajo vključenih v bruto plačo, več ne bodo nižali davčne osnove, ampak se bodo uveljavljale olajšave, kot se tudi »domačim delavcem«, na koncu pa se bodo stroški v zvezi z delom v tujini odbili od izračunane dohodnine in se tako priznali v neto znesku.

Poleg tega neto učinek znižanja davčne osnove nikakor ne zagotovi enakega učinka, ki je slovenskim delavcem zagotovljen po domačih predpisih, ko dobijo v celoti (100%) izplačano povrnitev stroškov, ki

---

<sup>5</sup> Ob tem praviloma velja različna ureditev za uporabnike javnega ali osebnega prevoza in zato v nekaterih državah in regijah uporabo javnega prevoza spodbujajo z ugodnimi terminskimi vozovnicami za zaposlene.

jim jo izplača delodajalec in se jim ta znesek niti ne všteva v davčno osnovo. Zaradi različnih finančnih učinkov, ki nastanejo ob udejanjanju veljavnega 44. člena ZDoh-2 za delavca, ki prejema dohodek od slovenskega delodajalca ter 45. člena ZDoh-2 za delavca, ki prejema dohodek od tujega delodajalca in stroškov nima vključenih v bruto plači, je »čezmejni delavec« v depriviligiranem oz. diskriminatornem položaju, in sicer iz razloga, ker ima ob enakem bruto dohodku, enakih prispevkih in enakih (ali celo višje priznanih stroških v zvezi z delom) primerjalno z »domačim delavcem«, na koncu nižji razpoložljivi dohodek. Tako delavec, ki prejema dohodek od slovenskega delodajalca, prejme celotno (100 %) povračilo stroškov v zvezi z delom – za prehrano in prevoz na in iz dela – izplačano in se mu ne všteva niti v davčno osnovo, niti kako drugače davčno obravnava (razen, v kolikor presega znesek, ki ga z Uredbo določi Vlada). Delavec, ki prejema dohodek od tujega delodajalca in je davčni rezident RS (t.i. »čezmejni delavec«) pa ne prejme neobdavčenega izplačila stroškov v zvezi z delom – za prehrano in prevoz na in iz dela, ampak so ti stroški v njegovi neto plači, saj le-te krije iz svojega neto dohodka. Čezmejnemu delavcu, ki ima stroške »vključene« v svoji neto plači se povrnitev teh stroškov v Sloveniji prizna skozi davčno olajšavo, kjer je višina priznanih stroškov določena z Uredbo Vlade (prevoz) oz. za 80% povišanem takšnem znesku (prehrana). Navedeno v odvisnosti od bruto plače »čezmejnega delavca« pomeni, da po obračunu dohodnine prejme povrnitev teh stroškov skozi davčni kredit in to zgolj v višini 16-50% dejansko priznanih stroškov. Tako je »čezmejni delavec«, ki stroške v zvezi z delom nima vključenih v bruto plači v izrazito depriviligiranem oz. diskriminiranem položaju, in sicer iz razloga, ker ima ob enakem bruto dohodku, enakih prispevkih in enakih oz. celo višje priznanih stroških v zvezi z delom (prehrana) primerjalno z »domačim delavcem«, na koncu nižji razpoložljivi dohodek. »Domači delavec« prejme celotno (100%) izplačilo stroškov prehrane in prevoza v zvezi z delom, »čezmejni delavec« pa le v 16-50% teh stroškov, odvisno od višine svojega bruto dohodka.

**Ustavno sodišče je z odločbo z dne 2. 2. 2023 (U-I-196/19-12) že odločilo o skladnosti 44. in 45. člena Zakona o dohodnini (ZDoh-2) z Ustavo Republike Slovenije, pri čemer je ugotovilo, da neskladnosti ni. Vendar je pri tem potrebno poudariti, da je Ustavno sodišče v zadevnem primeru presojalo položaj delavcev, ki prejemajo dohodke iz tujine in imajo stroške v zvezi z delom vključene v bruto dohodek. Takih čezmejnih delavcev, po naših informacijah, v praksi ni ali sploh ne obstajajo. Ustavno sodišče je v 28. točki odločbe kot primer navedlo delavce, zaposlene v Avstriji, pri čemer je zmotno ugotovilo, da ti delavci prejemajo stroške v zvezi z delom kot del bruto plače.**

V Avstriji, kakor tudi v drugih evropskih državah, stroški prevoza in prehrane niso sestavni del bruto dohodka in ne predstavljajo njegovega dela. Zaradi tega ne gre za položaja, ki bi bila v bistvenih elementih primerljiva. Nasprotno, zadevna položaja sta si bistveno različna, saj gre v enem primeru za izplačilo stroškov kot dela osebnega dohodka, medtem ko čezmejni delavci teh stroškov v nobenem primeru ne prejemajo kot del osebnega dohodka. Zato teh dveh položajev ni mogoče primerjati ali obravnavati enako.

Ustavno sodišče je torej svojo odločitev oprlo na predpostavko, da delavci, zaposleni v Avstriji, prejemajo stroške v zvezi z delom kot del bruto dohodka, kar pa ne drži. Zaradi tega sklicevanje na predmetno ustavno odločbo ni relevantno v kontekstu obravnavanega predloga zakona, saj ta predlog ne ureja položaja teh delavcev.

**V spodnji tabeli je prikaz učinka obravnave zaposlenega, katerega stroški so obravnavani po 45.členu ZDoh-2.**

Tabela prikazuje, da ob enakih nominalnih vrednostih priznanih stroškov v zvezi z delom, višina bruto dohodka čezmejnega delavca vpliva na "povrnjen" odstotek neto stroškov v zvezi z delom zaradi davčne obravnave le teh. Večji kot je bruto dohodek čezmejnega delavca, ki stroškov nima vključenih v bruto plači, večji je odstotek povrnjenih stroškov v zvezi z delom skozi davčni kredit. Tako na primer:

- Zdravnik, ki ima najvišji bruto dohodek, dobi skozi davčni kredit povrnjenih le 50 % priznanih stroškov za prehrano in prevoz na delo.
- Diplomirana medicinska sestra dobi skozi davčni kredit povrnjenih le 33 % priznanih stroškov za prehrano in prevoz na delo.
- Tehnik dobi skozi davčni kredit povrnjenih le 26 % priznanih stroškov za prehrano in prevoz na delo.
- Čistilka pa dobi skozi davčni kredit povrnjenih le 16 % priznanih stroškov za prehrano in prevoz na delo, kar je v primerjavi z zdravnikom 3 krat manj (2.500/823,65) in to ob 6,5 krat nižjem dohodku (120.000/18.500).

|  | Zdravnik   | Dipl. med. sestra | Tehnik    | Čistilka  |
|--|------------|-------------------|-----------|-----------|
| a) Bruto dohodek   | 120.000,00 | 50.000,00         | 25.000,00 | 18.500,00 |
| b) Prispevki   | 26.940,00  | 11.469,96         | 5.945,00  | 4.508,50  |
| c) Dohodnina   | 30.104,00  | 8.387,00          | 2.778,80  | 1.462,29  |
| d) Stroški, ki se ne všttevajo v davčno osnovo (45.člen Zdoh-2)          | 5.000,00   | 5.000,00          | 5.000,00  | 5.000,00  |
| e) Nov izračun dohodbine ob uveljavljanju stroškov (d)                   | 27.604,00  | 6.736,91          | 1.478,80  | 638,64    |
| <b>f) Višina odbitka davka kot posledica uveljavljanja stroškov: c-e</b> | 2.500,00   | 1.650,09          | 1.300,00  | 823,65    |
| <b>Odstotek "povrnjenih" neto stroškov zaradi davčne obravnave</b>       | 50%        | 33%               | 26%       | 16%       |

Večji kot je dohodek čezmejnega delavca, ki stroškov nima vključenih v bruto plači, večji je odstotek povrnjenih priznanih stroškov. Nižje plačani delavci imajo manjši odstotek povrnjenih priznanih stroškov, kar pomeni, da jim uveljavljanje stroškov skozi davčno olajšavo, čeprav za enako nominalno vrednost, prinese manjši odbitek davka v primerjavi z bolj plačanimi delavci.

Delavec, ki se mu stroške v zvezi z delom obravnava po 44. členu ZDoh-2, je evidentno v boljšem položaju, kot če se mu jih, čeprav v večjih nominalnih vrednostih, obravnava po 45.členu ZDoh-2, saj se mu v prvem primeru stroški v zvezi z delom izplačujejo v 100% delež v drugem primeru pa jih skozi davčni kredit dobi povrnjenih le 16% - 50%.

## **2. CILJI, NAČELA IN POGLAVITNE REŠITVE ZAKONA**

### **2.1. Cilji**

Predhodno opisana različna obravnava davčnih rezidentov RS glede na sedež delodajalca, pri katerem prejemajo dohodek iz dela, je neutemeljena, nedovoljena, nesorazmerna in posledično ustavno nedopustna. Ustaljeno stališče Ustavnega sodišča glede splošnega načela enakosti pred zakonom iz drugega odstavka 14. člena Ustave je, da to načelo zavezuje zakonodajalca, da bistveno enake položaje obravnava enako. Če zakonodajalec bistveno enake položaje ureja različno, mora za razlikovanje

obstajati razumen razlog, ki izhaja iz narave stvari<sup>6</sup>. Načelo enakosti pred zakonom ne pomeni, da zakon ne bi smel različno urejati položajev pravnih subjektov, pač pa, da tega ne sme početi samovoljno, brez razumnega in stvarnega razloga. To pomeni, da mora razlikovanje služiti ustavno dopustnemu cilju, da mora biti ta cilj v razumni povezavi s predmetom urejanja v predpisu in da mora biti uvedeno razlikovanje primerno sredstvo za doseg tega cilja<sup>7</sup>. Za presojo o tem, katere podobnosti in razlike v položajih so bistvene, je torej treba izhajati iz predmetapravnega urejanja. Poleg položajev, ki ju primerjamo med seboj, pomeni predmet pravnega urejanja tretji element primerjave – to je vrednostno merilo primerjave, glede na katero dva položaja primerjamo med seboj. Tako je v konkretno izpostavljeni zadevi potrebno primerjati »čezmejne delavce« z »domačimi delavci« v zvezi z davčno obravnavo in učinkom le-te za povračilo stroškov za prehrano med delom in stroškov za prevoz na delo in z dela. Tako je potrebno ugotoviti, da so »domači delavci« v bistveno enakemu položaju pri plačilu dohodnine (in njenem obračunu) neutemeljeno privilegirani glede na »čezmejne delavce« pri davčni obravnavi povrnitve stroškov v zvezi z delom – stroškov za prehrano in stroškov za prevoz na in z dela in posledičnem plačilu dohodnine.

Hkrati predlog zakona:

□ **Odpravlja pravno praznino:** Zakon bo odpravil obstoječo pravno praznino v 45. členu ZDoh-2, ki trenutno ne ureja obravnave čezmejnih delavcev, ki ne prejemajo povračil stroškov v zvezi z delom od delodajalcev in jih nimajo vključenih v bruto plačo. Ta skupina predstavlja večino čezmejnih delavcev.

□ **Vzpostavlja pravično obravnavo čezmejnih delavcev:** Zakon bo zagotovil enakopravno in pravično obravnavo vseh čezmejnih delavcev glede povračila stroškov v zvezi z delom, ne glede na to, ali so ti stroški vključeni v bruto plačo ali ne.

Predlagana sprememba Zakona o dohodnini predvideva odbitje stroškov v zvezi z delom »čezmejnimi delavcem«, ki stroškov nimajo vključenih v bruto plači, niti jih ne dobijo povrnjenih od delodajalca, v višini, kot so jim priznani po veljavni zakonodaji, in sicer od zneska odmerjene dohodnine, saj bi bili tako upoštevani v celotnem priznanem znesku, kot je tudi v celoti in ne le delno »domačim delavcem« izplačana povrnitev stroškov s strani delodajalca in se jim ta znesek ne všteva v davčno osnovo. Ta rešitev bi privedla do dejanske dohodkovne izenačitve »čezmejnih delavcev« z delavci, ki dohodek iz zaposlitve prejemajo pri domačem delodajalcu, tako, da se bi pri vseh delavcih **davčno priznana povrnitev stroškov prehrane med delom in prevoza na in z dela upoštevala v celotnem (100%) znesku, in sicer kot je »domačim delavcem« izplačan s strani delodajalca in bi se po predlagani ureditvi »čezmejnimi delavcem«, ki stroškov v zvezi z delom nimajo vključenih v bruto plači odbil od obračunane dohodnine v celotnem znesku.** Torej uvedba sistema kot velja sedaj le za »domače delavce« v 45. členu ZDoh-2 za vse delavce – davčne zavezance v Republiki Sloveniji – ne glede na sedež njihovega delodajalca, pri katerem prejemajo dohodek iz zaposlitve.

Namen in cilj predlagane spremembe zakona o dohodnini je v izenačitvi položaja vseh davčnih zavezancev v Republiki Sloveniji, ne glede na sedež njihovega delodajalca – torej tako delavcev, ki pridobivajo dohodek iz dela pri delodajalcu v Republiki Sloveniji (»domači delavci«), kot tudi delavcev, ki pridobivajo dohodek iz dela pri delodajalcu v tujini (»čezmejnih delavcev«). In sicer bo izenačitev takšna, da bodo tudi čezmejni delavci (»delavci migranti«) enako kot domači upravičeni do povrnitve stroškov v zvezi z delom. Čezmejni delavci bodo s spremembo po novem upravičeni do odbitja

<sup>6</sup> Tako odločba Ustavnega sodišča št. U-I-149/11 z dne 7. 6. 2012, Uradni list RS, št. 51/12.

<sup>7</sup> Tako odločba Ustavnega sodišča št. U-I-59/03 z dne 13. 5. 2004, Uradni list RS, št. 58/04 in 61/04, ter Odl. US XIII, 33.

celotnega (100%) zneska davčno priznanih stroškov v zvezi z delom od odmerjene dohodnine, kar omogoči da se jim stroške prizna v neto znesku..

Na predlagani način se odpravljajo zgoraj opisane nedopustne neenakosti v davčni obravnavi davčnih zavezancev glede na sedež njihovega delodajalca, saj upoštevaje splošno načelo enakosti pred zakonom (iz drugega odstavka 14. člena Ustave) to načelo zavezuje zakonodajalca, da bistveno enake položaje obravnava enako. Če zakonodajalec bistveno enake položaje ureja različno – kot je to sedaj primer glede davčne obravnave »domačih delavcev« in »čezmejnih delavcev« - mora za razlikovanje obstajati razumen razlog, ki izhaja iz narave stvari<sup>8</sup>. Načelo enakosti pred zakonom ne pomeni, da zakon ne bi smel različno urejati položajev pravnih subjektov, pač pa, da tega ne sme početi samovoljno, brez razumnega in stvarnega razloga. To pomeni, da mora razlikovanje služiti ustavno dopustnemu cilju, da mora biti ta cilj v razumni povezavi s predmetom urejanja v predpisu in da mora biti uvedeno razlikovanje primerno sredstvo za doseg tega cilja<sup>9</sup>.

Za presojo o tem, katere podobnosti in razlike v položajih so bistvene, je torej treba izhajati iz predmeta pravnega urejanja. Poleg položajev, ki ju primerjamo med seboj, pomeni predmet pravnega urejanja tretji element primerjave – to je vrednostno merilo primerjave, glede na katero dva položaja primerjamo med seboj. Tako je v konkretno izpostavljeni zadevi potrebno primerjati »čezmejne delavce« z »domačimi delavci« v zvezi z davčno obravnavo in učinkom le-te za povračilo stroškov za prehrano med delom in stroškov za prevoz na delo in z dela. Tako je potrebno ugotoviti, da so »domači delavci« v bistveno enakemu položaju pri plačilu dohodnine (in njenem obračunu) neutemeljeno privilegirani glede na »čezmejne delavce« pri davčni obravnavi povrnitve stroškov v zvezi z delom – stroškov za prehrano in stroškov za prevoz na in z dela in posledičnem plačilu dohodnine. Namen in cilj predlagane spremembe 45. člena ZDoh-2 je v izenačitvi položaja vseh davčnih rezidentov RS, to je »domačih delavcev« in »čezmejnih delavcev« in odpravi zgoraj opisane nedopustne neenakosti v njihovi davčni obravnavi.

## **2.2. Načela**

Predlagana sprememba zakona sledi načelu enakosti, gospodarnosti, načelu solidarnosti, načelu pravičnosti, načelu enostavnosti in načelu sorazmernosti.

## **2.3. Poglavitne rešitve**

Namen in cilj predlagane spremembe zakona o dohodnini je v izenačitvi položaja vseh davčnih zavezancev v Republiki Sloveniji, ne glede na sedež njihovega delodajalca – torej tako delavcev, ki pridobivajo dohodek iz dela pri delodajalcu v Republiki Sloveniji (»domači delavci«), kot tudi delavcev, ki pridobivajo dohodek iz dela pri delodajalcu v tujini (»čezmejni delavci«). In sicer bo izenačitev takšna, da bodo tudi čezmejni delavci (»delavci migranti«) enako kot domači upravičeni do povrnitve stroškov v zvezi z delom. Čezmejni delavci bodo s spremembo po novem upravičeni do odbitja celotnega (100%) zneska davčno priznanih stroškov v zvezi z delom od odmerjene dohodnine, kar omogoči da se jim stroške v zvezi z delom prizna v neto znesku.

<sup>8</sup> Tako odločba Ustavnega sodišča št. U-I-149/11 z dne 7. 6. 2012, Uradni list RS, št. 51/12.

<sup>9</sup> Tako odločba Ustavnega sodišča št. U-I-59/03 z dne 13. 5. 2004, Uradni list RS, št. 58/04 in 61/04, ter OdlUS XIII, 33.

### **3. OCENA FINANČNIH POSLEDIC PREDLOGA ZAKONA ZA DRŽAVNI PRORAČUN IN DRUGA JAVNA FINANČNA SREDSTVA**

Sprejem predlagane spremembe zakona ne predvideva porabe proračunskih sredstev. Povzročil pa bi zmanjšanje prilivov v državni proračun na način, kot je doslej omogočeno »domačim delavcem« tudi »čezmejnimi delavcem«, in sicer v ocenjenem znesku 30 milijonov evrov iz naslova vplačane dohodnine s strani »čezmejnih delavcev«, ki pa so ob trenutni ureditvi neutemeljeno neenakopravno obravnavani.

Mnogi čezmejni delavci v tujini ne izkoristijo vseh davčnih olajšav, ki jim pripadajo saj bi imeli višja doplačila dohodnine v Sloveniji. Sprejem predlagane spremembe zakona bo zato spodbudil čezmejne delavce za koriščenje davčnih olajšav v tujini, posledično bodo imeli višji razpoložljiv dohodek, kar spodbudi večjo potrošnjo in posledično priliv v državni proračun preko DDV.

Predlagana sprememba rešuje težave »čezmejnih delavcev« glede neenakopravne obravnave in se tako vzpostavlja pravično davčno okolje za delavce, ki prejemajo (tudi) dohodek od tujega delodajalca ali tujega zavoda oz. tuje države (npr. pokojnine). Cilj tega je ustavitev stopnjevanega izsiljevanja družin oz. vrnitev v zadnjem obdobju izseljenih. Pri čemer ni mogoče zanemariti socialnega vidika, ko se z zaposlitvami »čezmejnih delavcev« v tujini in njihovo enakopravno davčno obravnavo brez neutemeljene negativne diskriminacije rešuje brezposelnost, saj pretežni del »čezmejnih delavcev« izhaja iz socialno najbolj ranljivih predelov Slovenije (severno-vzhodni del). Dohodkovno ugodnejša obravnava povrnitve stroškov za prehrano med delom in prevoz na in z dela tudi za »čezmejne delavce«, bi tako ustrezno izenačila dohodkovni in socialni položaj vseh delavcev, davčnih rezidentov Republike Slovenije. »Čezmejni delavci« s pripravljenostjo migriranja za zaslužkom itak izboljšujejo splošni socialni položaj družbe in pozitivno prispevajo k državnemu proračunu s porabo tako prejetih dohodkov in ne obremenjevanjem blagajn socialnih transferjev. Pri tem pa se sami odrekajo precejšnjemu delu svojega prostega časa in običajnega družinskega in zasebnega življenja, povezano z dolgotrajno vožnjo na in z dela oz. z medtedenskim življenjem od doma. Tako predlagana sprememba nima le negativnih, ampak tudi posredne pozitivne učinke na državni proračun, kar bi se doseglo brez dodatne obremenitve gospodarstva, ki že sedaj stroške prehrane in stroške prevoza delavcem izplačuje. Dejansko bi bila le enakopravno, kot že velja za »domače delavce«, tudi za »čezmejne delavce« v celoti zneskovno upoštevana povrnitev stroškov za prehrano med delom in prevoz na in z dela in tako enakopravno razporejeno davčno breme na teh izplačilih, kar bi na srednji rok imelo pozitiven učinek tako na državno blagajno, kot tudi na splošni življenjski standard prebivalstva, ki se zagotavlja iz državnega proračuna.

Predlagana sprememba zakona ne bo imel posledic za druga javnofinančna sredstva.

### **4. NAVEDBA, DA SO SREDSTVA ZA IZVAJANJE ZAKONA V DRŽAVNEM PRORAČUNU ZAGOTOVLJENA, ČE PREDLOG ZAKONA PREDVIDEVA PORABO PRORAČUNSKIH SREDSTEV V OBDOBJU, ZA KATERO JE BIL DRŽAVNI PRORAČUN ŽE SPREJET**

Predlog zakona ne predvideva porabe proračunskih sredstev.

## **5. PRIKAZ UREDITVE V DRUGIH PRAVNIH SISTEMIH IN PRILAGOJENOSTI PREDLAGANE UREDITVE PRAVU EVROPSKE UNIJE**

Ta zakon ni predmet prilagajanja slovenske ureditve pravu EU.

### **Avstrija**

V Avstriji delodajalci niso dolžni zaposlenim povrniti potnih stroškov na delo, ampak lahko ti uveljavljajo vezan s stroški prevoza na delo različne davčne olajšave kot davčne odbitke. Višina davčne olajšave je odvisna od možnosti uporabe javnegaprometa. Vsi zaposleni so upravičeni do davčnega odbitka<sup>10</sup>, ki ga pri obračunu davka samodejno obračunajo delodajalci<sup>11</sup>. Dodatno pa lahko delavci glede na višino njihove plače ali oddaljenost uveljavljajo še dodatno davčno olajšavo<sup>12</sup> in davčni odbitek<sup>13</sup>, katerih višina pa je odvisna od razdalje in možnosti uporabe javnega potniškega prometa.

Poleg tega posamezne avstrijske dežele izplačujejo prebivalcem z nižjimi dohodki delno povrnitev stroškov prevoza na delo na daljše razdalje.

Sistema povrnitve stroškov prehrane med delom v Avstriji ne poznajo.

### **Nemčija**

Zaposleni lahko uveljavljajo davčno olajšavo, ki je odvisna le od razdalje med domom in delovnim mestom, ne pa od socialnih kriterijev (npr. višine plače). Višina olajšave je določena v fiksnem znesku na kilometer oddaljenosti od delovnega mesta, pri čemer je od določene razdalje (21 km in več) določena višja olajšava. Ta davčna olajšava pa je omejena navzgor na 4.500 evrov letno.

### **Italija**

Po italijanski zakonodaji delodajalec ni dolžan zaposlenim plačevati potnih stroškov na delo, niti stroškov prehrane med delom.

Po davčni zakonodaji pa lahko prebivalci uveljavljajokot davčno olajšavo nakup terminskih vozovnic za javni promet, vendar največ v znesku 250 evrov letno. Če delodajalec zaposlenim kupivozovnice za javni promet, te tudi niso predmet obdavčitve.

## **6. DRUGE POSLEDICE, KI JIH BO IMEL SPREJEM ZAKONA**

### **I. Administrativne in druge posledice**

#### **a) V postopkih oziroma poslovanju javne uprave ali pravosodnih organov**

Predlagana sprememba zakona nima vpliva na delo javne uprave oz. bo davčno obravnavo povrnitve stroškov prevoza in prehrane med delom poenostavil in poenotil, kar bo posledično poenostavilo postopke davčne odmere.

---

<sup>10</sup> v znesku 400 evrov letno

<sup>11</sup> *Verkehrsabsetzbetrag*

<sup>12</sup> *Pendlerpauschale*

<sup>13</sup> *Pendlereuro*

#### **b) Pri obveznostih strank do javne uprave ali pravosodnih organov**

Predlagana sprememba zakona nima vpliva na obveznosti strank do javne uprave ali pravosodnih organov.

#### **II. Presoja posledic za okolje, ki vključuje tudi prostorske in varstvene vidike**

Predlagana sprememba zakona nima vpliva na okolje.

#### **III. Presoja posledic za gospodarstvo**

Predlagana sprememba davčne in dejanske obravnave povrnitve stroškov prehrane in prevoza za »čezmejne delavce«, ne bi dodatno obremenila gospodarstva in bi pripomogla k manjšemu davčnemu primežu slednjega, potrebnem za financiranje predvsem socialne države.

#### **IV. Presoja posledic na socialnem področju**

Predlagana sprememba zakona bo povišal socialni standard »čezmejnih delavcev« in njihovih družin in posledično izboljšal njihov življenjski standard ter temu ustrezno razbremenil socialno blagajno.

#### **V. Presoja posledic za dokumente razvojnega načrtovanja**

Predlagana sprememba zakona nima posledic za dokumente razvojnega načrtovanja.

#### **VI. Izvajanje sprejetega predpisa**

Izvajanje zakona spremlja Ministrstvo za finance v skladu s svojimi splošnimi pristojnostmi.

### **7. PODATEK O ZUNANJEM STROKOVNJAKU OZIROMA PRAVNI OSEBI, KI JE SODELOVALA PRI PRIPRAVI PREDLOGA ZAKONA**

Pri pripravi predloga zakona ni sodeloval noben zunanji strokovnjak oziroma noben pravna oseba.

## II. BESEDILO ČLENOV

### 1. člen

45. člen Zakona o dohodnini (Uradni list RS, št. 13/11 – uradno prečiščeno besedilo, 9/12 – odl. US, 24/12, 30/12, 40/12 – ZUJF, 75/12, 94/12, 52/13 – odl. US, 96/13, 29/14 – odl. US 50/14, 23/15, 55/15, 63/16, 69/17, 21/19, 28/19, 66/19, 39/22, 132/22 – odl. US, 158/22 in 104/24) se spremeni tako, da se glasi:

»45. člen

(dohodek iz delovnega razmerja s tujim delodajalcem za delo v tujini, ki se ne všteva v davčno osnovo)

- (1) Zavezanec, ki prejema dohodek iz delovnega razmerja iz tujine in ima v bruto dohodku vključene stroške v zvezi z delom, lahko uveljavlja zmanjšanje davčne osnove za stroške prehrane med delom in stroške prevoza na delo in z dela, glede na dejansko prisotnost na delovnem mestu v tujini. Navedeni stroški se priznajo pod pogoji in do višine, ki jih na podlagi drugega odstavka 44. člena tega zakona določi vlada, pri čemer se stroški prehrane med delom in prevoza na delo priznajo do višine, povečane za faktor količnika med višino dnevnic za državo, kjer zavezanec dosega dohodek in višino dnevnic, ki velja za Slovenijo in ju določi Ministrstvo za javno upravo.
- (2) Zavezancu, ki prejema dohodek iz delovnega razmerja s tujim delodajalcem za delo v tujini, in kateri v bruto dohodku nima vključenih stroškov v zvezi z delom v tujini, niti stroškov v zvezi z delom ne dobi povrnjenih od delodajalca, se od izračunane dohodnine od tega dohodka odšteje znesek v višini stroška prehrane med delom in stroška prevoza na delo in z dela glede na dejansko prisotnost na delovnem mestu v tujini, pod pogoji in do višine, ki jih na podlagi drugega odstavka 44. člena tega zakona določi vlada, pri čemer se stroški prehrane med delom in prevoza na delo priznajo do višine, povečane za faktor količnika med višino dnevnic za državo, kjer zavezanec dosega dohodek in višino dnevnic, ki velja za Slovenijo in ju določi Ministrstvo za javno upravo.
- (3) Če zavezanec prejme povračilo stroškov prehrane med delom in stroške prevoza na delo in z dela od tujega delodajalca, se mu znesek iz prvega odstavka tega člena zniža v višini prejetih stroškov. Višek prejetih sredstev pa se mu všteva v davčno osnovo.«

## PREHODNE IN KONČNE DOLOČBE

### 2. člen

Ta zakon začne veljati petnajsti dan po objavi v Uradnem listu Republike Slovenije, uporabljati pa se začne 1. januarja 2026.

Do začetka uporabe tega zakona se uporabljajo določbe Zakona o dohodnini (Uradni list RS, št. 13/11 – uradno prečiščeno besedilo, 9/12 – odl. US, 24/12, 30/12, 40/12 – ZUJF, 75/12, 94/12, 52/13 – odl. US, 96/13, 29/14 – odl. US, 50/14, 23/15, 55/15, 63/16, 69/17, 21/19, 28/19, 66/19, 39/22, 132/22 – odl. US, 158/22 in 131/23 – ZORZFS).

### III. OBRAZLOŽITEV

#### K 1. členu

Da bi odpravili **neenakost** in zagotovili **enak finančni učinek** za vse rezidente, predmetni predlog predvideva, da se za delavca, ki stroškov v zvezi z delom ne prejme od delodajalca, niti jih nima vključenih v svoji bruto plači, uvede **mehanizem upoštevanja stroškov v zvezi z delom z direktnim odbitkom po obračunu dohodnine**. Slovenskim delavcem zaposlenim v tujini, ki stroškov v zvezi z delom ne prejmejo od delodajalca, niti jih nima vključenih v svoji bruto plači, bi se stroški, ki jih uveljavljajo (npr. prevoz na delo, prehrana), upoštevali po tem, ko je dohodnina že obračunana, pri čemer bi se dohodninska obveznost zmanjšala za višino priznanih stroškov. To bi delavcu omogočilo, da njegovi stroški niso predmet davčne obravnave glede na dohodninsko lestvico in jih dobi priznane na način s katerim bi si lahko s priznanimi stroški poplačal dohodnino, enako kot je to omogočeno domačim delavcem s povračilom stroškov.

S tem predlogom bi delavca, zaposlenega pri tujem delodajalcu v tujini, ki stroškov v zvezi z delom ne prejme od delodajalca, niti jih nima vključenih v svoji bruto plači, izenačili po razpoložljivem dohodku z domačim delavcem, ki je upravičen do povračil stroškov v zvezi z delom. Končni učinek tega bi bila pravičnejša davčna obravnava rezidentov, ne glede na državo doseganja dohodka. To bi zmanjšalo trenutno neenakost in zagotovilo, da so delavci pod 44. in 45. členom, ki stroškov v zvezi z delom ne prejmejo od delodajalca, niti jih nima vključenih v svoji bruto plači, **enako davčno obravnavani**, kar je skladno z načelom pravične obdavčitve.

Predlagani mehanizem bi odpravil obstoječo **deprivilegiranost delavcev pod 45. členom**, ki stroškov v zvezi z delom ne prejmejo od delodajalca, niti jih nima vključenih v svoji bruto plači. To bi pripomoglo k pravičnejši porazdelitvi davčnih bremen glede na razpoložljive dohodke in zagotovilo, da vsi delavci uživajo enake finančne ugodnosti iz naslova povračil stroškov.

V naslednji tabeli je prikaz vpliva različne davčne obravnave stroškov pod 44. in 45. členom ZDoh-2 pri uveljavljanju ostalih olajšav

|   | delavec 44.člen    | delavec 45.člen    |
|---|--------------------|--------------------|
| Letni stroški v zvezi z delom, ki jih ima delavec   | 7.850,21 €         | 11.886,64 €        |
| 1. Letni dohodek (a)  | 28.556,16 €        | 28.556,16 €        |
| 2. Prispevki (b)  | 6.310,91 €         | 6.310,91 €         |
| 3. Splošna olajšava (c)   | 5.000,00 €         | 5.000,00 €         |
| 4. Stroški, ki se ne všttevajo v davčno osnovo oz. jo nižajo (45. člen ZDoh-2) (d)  | 0,00 €             | 11.886,64 €        |
| 6. Davčna osnova za izračun dohodnine ( a - b - c - d )   | 17.245,25 €        | 5.358,61 €         |
| 6. Dohodnina (f)  | 3.608,26 €         | 857,38 €           |
| 7. Stroški, ki jih povrne delodajalec (44. člen ZDoh-2) (g)   | 7.850,21 €         | 0,00 €             |
| 8. Neto izplen delavca ( a - b - f + g )  | <b>26.487,20 €</b> | <b>21.387,87 €</b> |
| Razlika med neto izplenom delavca pod različno priznanimi pogoji glede stroškov hkrati upoštevanjem posebne olajšave za delavce migrante* |                    | <b>-5.099,32 €</b> |

**»Delavec 45.člen« predstavlja zaposlenega ki stroškov v zvezi z delom ne prejmejo od delodajalca, niti jih nima vključenih v svoji bruto plači.**

Zaradi različnih finančnih učinkov, ki nastanejo ob udejanjanju 44. člena ZDoh-2 za delavca, ki prejema dohodek od slovenskega delodajalca ter 45. člena ZDoh-2 za delavca, ki prejema dohodek od tujega delodajalca, je »delavec migrant«, ki stroškov v zvezi z delom ne prejme od delodajalca, niti jih nima vključenih v svoji bruto plači v depriviligiranem oz. diskriminatornem položaju, in sicer iz razloga, ker ima ob enakem bruto dohodku, enakih prispevkih in enakih (ali celo višje priznanih stroških v zvezi z delom) primerjalno z »domačim delavcem«, na koncu nižji razpoložljivi dohodek. To je dohodek, kateri ob odmeri in plačilu vseh javnih dajatev ostane delavcu. Ob tem tudi ne smemo pozabiti, da delavec migrant dela predvsem v državah z višjim standardom od slovenskega (Avstrija, Nemčija, Švica ...) in da je ta standard v različnih državah različen, kar je razvidno tudi iz višine priznanih dnevnic v različnih državah, ki veljajo za zaposlene v javnem sektorju.

V sled navedenega predmetni predlog spremembe 45. člena ZDoh-2 predvideva povišanje zneska, ki se ne všteva v davčno osnovo za primer, ko ima zavezanec stroške v zvezi z delom vključene v bruto

dohodku oziroma povišanje zneska, ki se od izračunane dohodnine odšteje v z primeru, ko zavezanec stroškov v zvezi z delom nima vključenih v bruto dohodku.

Predlagana ureditev temelji na upoštevanju razlike v višini priznanih dnevni v različnih državah, ki veljajo za zaposlene v javnem sektorju. Po prepričanju predlagatelja bi morala biti višina priznanih stroškov v zvezi z delom sorazmerna dejanski višini teh stroškov. V skladu z Uredbo o povračilu stroškov za službena potovanja v tujino, Uradni list RS, št. 76/19, 180/20 in 116/21 oziroma njeno Prilogo: Zneski dnevnic za službena potovanja v posamezne države oziroma mesta, je denimo za Avstrijo predpisana dnevnic v višini 55,00 EUR, medtem ko je maksimalna višina dnevnic za službeno potovanje v Sloveniji, ki se ne všteje v davčno osnovo, 27,81 EUR. Predlagana sprememba za konkretni primer predvideva, da se stroški v zvezi z delom priznajo pod pogoji in do višine, kot jih v skladu z določbo 44. člena ZDoh2 določi vlada, pri čemer se ta znesek poviša za faktor količnika med višino dnevnic za Avstrijo in Slovenijo. V konkretnem primeru je ta količnik (55/27,81) 1,97, v posledici česar bi se višina priznanih stroškov povečala za 1,97 krat.

## **K 2. členu**

Določen je splošen vacatio legis. Zakon pa se začne uporabljati 1. januarja 2026, kar finančnemu ministrstvu in vladi omogoča dovolj časa za prilagoditev na spremenjene določbe zakona. Do 1. januarja 2026 se uporabljajo določbe do sedaj veljavnega zakona.

### III. BESEDILO ČLENOV, KI SE SPREMINJAJO

#### 45. člen

**(dohodek iz delovnega razmerja s tujim delodajalcem za delo v tujini, ki se ne všteva v davčno osnovo)**

(1) Zavezancu, ki prejema dohodek iz delovnega razmerja s tujim delodajalcem za delo v tujini, se v davčno osnovo od tega dohodka ne všteva dohodek v višini stroška prehrane med delom in stroška prevoza na delo in z dela glede na dejansko prisotnost na delovnem mestu v tujini, pod pogoji in do višine, ki jih na podlagi drugega odstavka 44. člena tega zakona določi vlada, pri čemer se stroški prehrane med delom priznajo do višine, povečane za 80 % glede na višino, ki jo določi vlada.

(2) Če zavezanec prejme povračilo stroškov iz prvega odstavka tega člena, se ne glede na 44. člen tega zakona, v davčno osnovo iz prvega odstavka tega člena vštevajo tudi tovrstna povračila.