

ZAČASNO DELO V TUJINI - DAVČNA OBRAVNAVA PO ZDOH-1

Pojasnilo DURS, št. 424-01-10405/2005, 20. 10. 2005

V zvezi z vprašanji, ki zadevajo davčno obravnavo dohodkov, prejetih na podlagi začasnega dela delavcev in študentov v tujini, pojasnujemo:

1. Obdavčitev plač delavcev, poslanih na delo v tujino

Zakon o dohodnini (Uradni list RS, št. 70/05-UPB2; v nadaljevanju: ZDoh-1) v 5. členu določa obseg davčne obveznosti. V skladu s prvim odstavkom tega člena je rezident zavezan za plačilo dohodnine od vseh dohodkov, ki imajo vir v Republiki Sloveniji, in od vseh dohodkov, ki imajo vir izven Republike Slovenije. V skladu z drugim odstavkom istega člena zavezanec, ki je nerezident, plačuje dohodnino od vseh dohodkov, ki imajo vir v Sloveniji. Status posameznika (rezident, nerezident) je določen v 6. in 7. členu ZDoh-1.

Na podlagi 1. točke prvega odstavka 10. člena ZDoh-1 ima dohodek iz zaposlitve vir v Sloveniji, če v skladu s tem zakonom oziroma zakonom, ki ureja davek od dohodkov pravnih oseb, velja za odbitno postavko pri izračunu davčne osnove rezidenta ali poslovne enote nerezidenta iz virov dohodka znotraj Slovenije ali bi bil odbitna postavka, če bi bil rezident ali poslovna enota nerezidenta zavezanec oziroma ne bi bil oproščen dohodnine ali davka od dohodkov pravnih oseb.

Kadar pravna oseba s sedežem v Republiki Sloveniji svojim zaposlenim, ki so napoteni na delo v tujino, izplačuje dohodek iz zaposlitve na podlagi delovnega razmerja, sklenjenega v Republiki Sloveniji, je to v skladu s prej navedeno določbo dohodek iz zaposlitve, ki ima vir v Sloveniji.

Po določbi prvega odstavka 24. člena ZDoh-1 dohodek iz zaposlitve vključuje vsako izplačilo in boniteto, ki sta povezana z zaposlitvijo. Kaj vključuje dohodek iz delovnega razmerja, je navedeno v 25. členu ZDoh-1. Davčna osnova od dohodka iz delovnega razmerja je dohodek iz 25. člena tega zakona, zmanjšan za obvezne prispevke za socialno varnost, ki jih mora na podlagi posebnih predpisov plačevati delojemalec. Akontacija dohodnine od dohodkov iz delovnega razmerja se izračunava ob upoštevanju določb 121. člena ZDoh-1.

Akontacijo dohodnine od dohodka iz zaposlitve izračuna plačnik davka v skladu z določbo prvega odstavka Zakona o davčnem postopku (Uradni list RS, št. 25/05-UPB1 in 56/05-skl. US; v nadaljevanju: ZDavP-1) kot davčni odtegljaj v obračunu davčnega odtegljaja. Plačnik davka mora davčni odtegljaj izračunati in plačati hkrati z obračunom dohodka iz zaposlitve.

Odprava dvojnega obdavčevanja dohodkov rezidenta iz virov izven Slovenije je v ZDoh-1 urejena v 127. do 132. členu. Na podlagi drugega odstavka 127. člena navedenega zakona se davek, plačan v tujini, ne more uveljaviti, če ima dohodek vir v Sloveniji.*

Dosledna uporaba načela obdavčitve rezidentov po načelu svetovnega dohodka in nerezidentov po načelu vira dohodka vodi v dvojno obdavčitev dohodkov fizičnih oseb. V primerih, ko je z neko državo sklenjena mednarodna pogodba o izogibanju dvojnega obdavčevanja dohodka in premoženja (v nadaljevanju: mednarodna pogodba), je treba uporabiti tudi ustrezne določbe te pogodbe glede pravice posamezne države pogodbenice do obdavčitve obravnavanega dohodka in glede uporabe ustrezne metode izogiba dvojni obdavčitvi. V nasprotnih primerih, ko s posamezno državo ni sklenjena omenjena mednarodna pogodba, so lahko dohodki tudi dvojno obdavčeni.

V zvezi z vprašanjem, ki zadeva določanje osnove za dohodnino od dohodka iz delovnega razmerja delavcev, poslanih na delo v tujino, v primerjavi s prej veljavnim zakonom o dohodnini pojasnjujemo, da je v prehodni določbi 148.a člena ZDoh-1 določena le izjema za javne uslužbenke in funkcionarje, napotene na delo v tujino v letu 2005.

2. Oprostitev plačila dohodnine za rezidente, ki so uslužbeni v institucijah Evropske skupnosti, v Evropski centralni banki, v Evropskem monetarnem inštitutu ali v Evropski investicijski banki

Ne glede na prvi odstavek 5. člena ZDoh-1 se dohodnine ne plačuje od dohodka iz zaposlitve, ki ga prejme rezident kot uslužbenec v institucijah Evropskih skupnosti, v Evropski centralni banki, v Evropskem monetarnem inštitutu ali v Evropski investicijski banki, pod pogojem, da se od tega dohodka plačuje dohodnina v institucijah Evropske skupnosti, v Evropski centralni banki, v Evropskem monetarnem inštitutu oziroma v Evropski investicijski banki. Ta dohodek se ne upošteva pri izračunu višine dohodnine od preostalega obdavčljivega dohodka takšnega rezidenta.

3. Zaposlitev posameznika v tujini in upoštevanje določb mednarodnih pogodb o izogibanju dvojnega obdavčevanja dohodka in premoženja

Upošteva se določbo drugega odstavka 24. člena ZDoh-1, za dohodek iz zaposlitve veljata dohodek iz delovnega razmerja (če je to delojemalec v delovnem razmerju z družbo) in dohodek iz drugega pogodbenega razmerja ali razmerja na drugi podlagi, ki ima naravo odvisnega razmerja po tem zakonu (če je to oseba, ki opravlja delo ali storitve na podlagi drugega pogodbenega razmerja).

Kakor že obrazloženo, je treba takrat, ko se zaposlitev izvaja v tujini in je s posamezno državo sklenjena mednarodna pogodba, upoštevati tudi določbe te pogodbe glede dodelitve pravice do obdavčitve dohodka iz zaposlitve posamezni državi pogodbenici in določbe glede uporabe ustrezne metode za odpravo dvojnega obdavčevanja.

V večini mednarodnih pogodb, ki jih je sklenila Slovenija, dohodek iz zaposlitve ureja 15. člen. Člen dodeljuje pravico do obdavčitve dohodkov iz zaposlitve državi, kjer se zaposlitev izvaja (državi vira dohodka), oziroma državi rezidentstva prejemnika dohodka. Prvi odstavek določa osnovno pravilo v zvezi z obdavčitvijo dohodka iz zaposlitve, drugi odstavek pa izjeme od osnovnega pravila. Tretji odstavek določa posebno pravilo za obdavčitev prejemkov iz zaposlitve, ki se izvaja na ladji ali letalu. V skladu s prvim odstavkom Vzorčne konvencije OECD iz leta 2003 se dohodek iz zaposlitve obdavči v državi rezidentstva zaposlenega, razen če se zaposlitev izvaja v drugi državi pogodbenici. Če se zaposlitev izvaja v drugi državi pogodbenici, se lahko dohodek obdavči v državi, kjer se zaposlitev dejansko izvaja. V drugem odstavku je določeno: ne glede na določbe prvega odstavka se prejemek, ki ga dobi rezident države pogodbenice iz zaposlitve, izvajane v drugi državi pogodbenici, obdavči samo v prvi omenjeni državi, če:

- je prejemnik navzoč v drugi državi v obdobju ali obdobjih, ki ne presegajo skupaj 183 dni v kateremkoli obdobju dvanajstih mesecev, ki se začne ali konča v zadevnem davčnem letu, in
- prejemek plača delodajalec, ki ni rezident druge države, ali se ta plača v njegovem imenu in
- prejemka ne krije stalna poslovna enota, ki jo ima delodajalec v drugi državi.

Glede uporabe in razlage mednarodnih pogodb pojasnjujemo, da se takrat, ko je neki dohodek ali premoženje obdavčljivo v državi pogodbenici, davčna osnova od dohodka ali premoženja izračuna ob upoštevanju pravila v domači zakonodaji, razen če ta pravila niso v skladu s pravili iz mednarodne konvencije. V tem primeru je pri izračunu davčne osnove od dohodka ali premoženja treba upoštevati ustrezne določbe konvencije.

V zvezi z vprašanji, ki zadevajo poračun dohodnine glede na med letom plačane akontacije dohodnine, pojasnjujemo, da je treba pri tem upoštevati določbe ZDoh-1, ki urejajo obveznost plačevanja dohodnine. Odmera in poračun dohodnine na letni ravni sta določena v 117. členu, plačevanje akontacije dohodnine pa v 118. členu. Ta med drugim določa: od dohodkov zavezanca, določenih s tem zakonom, se med letom plačuje akontacija dohodnine, če ni s tem zakonom ali z zakonom, ki ureja davčni postopek, drugače določeno. Akontacija dohodnine se izračuna in plača v rokih in na način, določen s tem zakonom in z zakonom, ki ureja davčni postopek. Akontacija dohodnine se zavezancu rezidentu odšteje od dohodnine, odmerjene za posamezno davčno leto.

Kakor že omenjeno, lahko rezident v skladu z določbo 127. člena ZDoh-1 od dohodnine, odmerjene po tem zakonu, odšteje znesek ustreznega dela dohodnine, ki jo je plačal od dohodkov iz virov izven Slovenije, vključenih v njegovo osnovo za dohodnino. Za tuje dohodke veljajo dohodki, ki v skladu z določbami iz poglavja II.2 tega zakona ne morejo veljati za dohodek z virom v Sloveniji.

Po določbi prvega odstavka 256. člena ZDavP-1 lahko davčni zavezanec rezident uveljavlja odbitek za ustrezni znesek plačanega davka v tujini od dohodkov, ki so vključeni v njegovo osnovo za dohodnino v Sloveniji, v skladu z ZDoh-1 v napovedi za odmero dohodnine. Če je z mednarodno pogodbo določena oprostitvev za dohodke rezidenta, lahko davčni zavezanec uveljavlja oprostitvev prav tako v napovedi za odmero dohodnine.

Če dohodek iz zaposlitve izplača oseba, ki ni plačnik davka, akontacijo dohodnine od dohodka iz zaposlitve ugotovi davčni organ na podlagi napovedi davčnega zavezanca, in to na način in v rokih za vložitev napovedi, določenih v 270. členu ZDavP-1. Plačnik davka je v skladu z 19. členom ZDavP-1 pravna oseba, združenje oseb, ki je brez pravne osebnosti, in fizična oseba, ki opravlja dejavnost in izplača dohodek, od katerega se v skladu z ZDavP-1 ali ZDoh-1 izračunava, odteguje in plačuje davčni odtegljaj.

4. Obveznost vložitve napovedi za odmero dohodnine

Zavezanci za vložitev napovedi so določeni v 252. členu ZDavP-1. Po prvem odstavku tega člena mora napoved za odmero dohodnine vložiti davčni zavezanec, ki je rezident. Posameznik, ki je rezident Slovenije samo del davčnega (koledarskega) leta, je zavezan za plačilo dohodnine od svetovnega dohodka, doseženega v delu leta, v katerem je bil rezident. V drugem delu leta (ko ni bil rezident Slovenije) se njegovi dohodki obdavčujejo kot dohodki nerezidenta. To pomeni, da se v drugem delu leta obdavčujejo samo tisti dohodki, ki imajo vir v Sloveniji.

5. Študentsko delo v tujini

Predpostavljamo, da v primeru, ki ga navajate v dopisu, študent v tujini opravlja delo na podlagi pogodbenega razmerja s tujim izplačevalcem dohodka ali na drugi podlagi, ki ima naravo odvisnega razmerja, in da to ni začasno ali občasno delo prek napotnice pooblaščenice organizacije, ki opravlja dejavnost posredovanja dela dijakom in študentom, v skladu s predpisi s področja zaposlovanja. Dohodek, izplačan na podlagi pogodbenega razmerja, v skladu s predhodno navedeno določbo drugega odstavka 24. člena ZDoh-1 velja za dohodek iz zaposlitve.

Dohodek iz drugega pogodbenega razmerja v skladu s prvim odstavkom 26. člena ZDoh-1 vključuje vsak posamezen dohodek za opravljeno delo ali storitev.

Po določbi četrtega odstavka 29. člena ZDoh-1 je davčna osnova od dohodka iz drugega pogodbenega razmerja vsak posamezen dohodek, zmanjšan za normirane stroške v višini 10 odstotkov dohodka. Dejanske stroške prevoza in nočitev v zvezi z opravljanjem dela in storitev je mogoče uveljavljati, priznajo se na podlagi dokazil (računov) največ do

višine, ki jo na podlagi 31. člena tega zakona določi vlada. V skladu z 271. člena ZDavP-1 lahko davčni zavezanec uveljavlja dejanske stroške v napovedi za odmero dohodnine, razen nerezidenta, ki jih lahko s pisnim zahtevkom uveljavlja v sedmih dneh od izplačila dohodka pri pristojnem davčnem organu.

Na podlagi določbe devetega odstavka 121. člena ZDoh-1 se akontacija dohodnine od dohodka iz drugega pogodbenega razmerja izračuna in plača od davčne osnove iz četrtega in petega odstavka 29. člena tega zakona po stopnji 25 odstotkov.

Če je to izvajanje zaposlitve oziroma opravljanje dela ali storitve v državi pogodbenici, s katero ima Slovenija sklenjeno mednarodno pogodbo, je treba upoštevati tudi ustrezne določbe te pogodbe glede obdavčitve dohodka iz zaposlitve (enako kakor je obrazloženo v 3. točki tega pojasnila).

Po določbi drugega odstavka 267. člena ZDavP-1 mora davčni zavezanec rezident vložiti napoved za odmero akontacije dohodnine od dohodka iz zaposlitve, kadar dohodek iz zaposlitve izplača oseba, ki ni plačnik davka.

V prvem odstavku 107. člena ZDoh-1 je določeno, da se posebna osebna olajšava prizna le rezidentu, ki se izobražuje in ima status dijaka ali študenta in izpolnjuje pogoje glede starosti, odločilen pa je skupni znesek dohodkov te osebe, ki so predmet obdavčitve po tem zakonu, v letu, za katero se odmerja dohodnina. Ta znesek v skladu z navedeno določbo ne sme presegati 1,600.000 tolarjev. Iz navedenega izhaja, da velja znesek 1,600.000 tolarjev za vse prejete dohodke študenta, ki so obdavčljivi z dohodnino, torej tudi za dohodke, prejete na podlagi opravljenega dela v tujini. Če skupni dohodki študenta, ki so obdavčljivi z dohodnino, presegajo 1,600.000 tolarjev, se posebna osebna olajšava študentu v višini 1.225.200 tolarjev, (1,200.000 tolarjev v letu 2005) ne prizna.

V zvezi z uveljavljanjem posebne olajšave za vzdrževane družinske člane pojasnujemo, da za vzdrževanega družinskega člana zavezanca v skladu s tretjim odstavkom 109. člena ZDoh-1 velja tudi otrok do 26. leta starosti, če neprekinjeno ali s prekinitvijo do enega leta nadaljuje šolanje na srednji, višji ali visoki stopnji in nima rednih dohodkov iz zaposlitve ali iz opravljanja dejavnosti. Za vzdrževanega družinskega člana velja tudi otrok, ki izpolnjuje pogoje iz prejšnjega stavka in je starejši od 26. let, če se vpiše na študij do 26. leta starosti, in to največ za šest let od dneva vpisa na dodiplomski študij in največ za štiri leta od dneva vpisa na podiplomski študij.

Upošteva se navedeno, novi ZDoh-1 pogojuje pravico do uveljavljanja navedene posebne olajšave za vzdrževane družinske člane otroke, starejše od 18 let:

- neprekinjeno ali s prekinitvijo do enega leta nadaljujejo šolanje na srednji, višji ali visoki stopnji do 26. leta starosti in nimajo rednih dohodkov iz zaposlitve ali iz opravljanja dejavnosti,
- vpišejo se na študij do 26. leta starosti, in to največ za šest let od dneva vpisa na dodiplomski študij in največ za štiri leta od dneva vpisa na podiplomski študij.

Iz navedenega sledi, da omejitev (seštevek dohodkov dijaka ali študenta v višini 1,600.000 tolarjev), ki izhaja iz prvega odstavka 107. člena ZDoh-1, velja le v zvezi z uveljavljanjem posebne osebne olajšave.

Tudi študent, ki je rezident, lahko v skladu z določbo 127. člena ZDoh-1 od dohodnine, odmerjene po tem zakonu, odšteje znesek ustreznega dela dohodnine, ki jo je plačal od dohodkov iz virov izven Slovenije, vključenih v njegovo osnovo za dohodnino. Postopek uveljavljanja odbitka davka, plačanega v tujini, oziroma oprostitve je določen v 256. in 257. členu ZDavP-1.

V zvezi z odmero in poračunom dohodnine na letni ravni še pojasnjujemo, da se od dohodnine, odmerjene zavezancu za posamezno davčno leto, odšteje med letom plačana dohodnina od posameznega dohodka, kakor to določa 117. člen ZDoh-1. Če je znesek odmerjene dohodnine na letni ravni večji od zneska med letom plačane akontacije dohodnine, zavezanec doplača razliko dohodnine. Če pa je znesek odmerjene dohodnine na letni ravni manjši od zneska med letom plačane akontacije dohodnine, se zavezancu razlika dohodnine vrne.

** Navedeno velja le do uveljavitve novega ZDoh-2, tj. do 1. 1. 2007.*