

TUJI DELAVCI, NAPOTENI NA DELO V REPUBLIKO SLOVENIJO

Pojasnilo DURS, št. 4210-854/2006, 2. 8. 2006

Zavezanec opisuje tri načine čezmejnega opravljanja storitev, ki obstajajo v Sloveniji v skladu z Direktivo Evropskega parlamenta in Sveta z dne 16. 12. 1996 o napotitvi delavcev na delo v okviru opravljanja storitev. To so primeri, ko podjetje države članice napoti svojega delavca na delo k delodajalcu v Sloveniji, pri tem pa ob napotitvi obstaja delovno razmerje med podjetjem, ki delavca napoti, in delavcem oziroma v nekaterih primerih obstaja delovno razmerje med agencijo za začasno zaposlovanje in napotenim delavcem. Navaja, da v tovrstnih primerih nastopa vprašanje obdavčitve dohodka, ki je napotenemu delavcu izplačan od delodajalca v Sloveniji, pri katerem napoteni delavec opravlja svoje delo. Kakor navaja, so to primeri, ko se plača delavcu izplačuje pri delodajalcu, ki delavca napotuje, medtem ko se nekateri stroški zaradi lažje administracije izplačujejo pri slovenskem rezidentu, pravni osebi, kjer se delo opravlja (npr. povračila stroškov dela, bonitete iz naslova nastanitve, uporabe avtomobila za privatne namene).

Prosi za mnenje v zvezi z vprašanji:

- Ali lahko v teh primerih govorimo o dohodku iz delovnega razmerja, ne glede na to, da izplačevalec dohodka ni pravni delodajalec v smislu določil ZDR?
- Kako pravilno izpolniti obrazec REK-1, kadar se na primer prispevki za socialno varnost ne bodo plačevali v Sloveniji na podlagi določb Uredbe 1408/71?
- Kakšen je vidik navedenih dohodkov z vidika izvajanja določil ZDDPO-1 glede na to, da so tovrstni stroški z vidika poslovanja podjetja nujno potrebni?

Odgovarjamo:

Po določbah Zakona o dohodnini – ZDoh-1 (Uradni list RS, št. 21/06 – UPB3 in 47/06) se v dohodek iz zaposlitve šteje tudi kakršenkoli dohodek, ki ga napoteni delavec prejme v zvezi z delom v Sloveniji, na katero ga je napotil njegov delodajalec iz države članice, s katerim ima drugače sklenjeno pogodbo o zaposlitvi po tujem pravu, tudi če ta dohodek izplača slovenski delodajalec, pri katerem se delo opravlja in s katerim delavec pravno formalno nima sklenjenega delovnega razmerja.

Primeri, ko tuji delodajalec napoti svoje delavce, s katerimi ima že sklenjeno pogodbo o zaposlitvi po tujem pravu, na delo v RS, so urejeni tudi v Zakonu o delovnih razmerjih – ZDR (Uradni list RS, št. 42/02). Po tretjem odstavku 3. člena tega zakona za delavce tujega delodajalca v času začasne napotitve na delo v RS veljajo določbe, ki urejajo položaj delavcev, napotenih na delo v RS. V skladu z določbo 213. člena tega zakona pa mora delodajalec zagotoviti pravice po predpisih RS in po določbah kolektivne pogodbe s splošno veljavnostjo, ki urejajo delovni čas, odmore, počitke, nočno delo, minimalni letni dopust, plačo, varnost in zdravje pri delu, posebno varstvo delavcev in zagotavljanje enakopravnosti, če je to za delavca ugodneje. Našteti minimalni delovnopравни standardi po slovenskem pravu veljajo torej tudi za začasno napotenega tujca, ne glede na to, da bi bile navedene pravice napotenega tujca v njegovi pogodbi o zaposlitvi po tujem pravu morebiti določene v nižjem obsegu.

Upoštevajoč navedeno, pritrjujemo mnenju, da so določeni dohodki, kadar se napotenemu delavcu v obravnavanih primerih izplačujejo pri slovenskem rezidentu, pravni osebi, kjer se delo opravlja, dohodki iz delovnega razmerja po ZDoh-1.

Ob izplačilu navedenih dohodkov pravna oseba kot izplačevalec predloži davčnemu organu obračun davčnih odtegljajev na obrazcu REK-1, ki je priloga 2 Pravilnika o obrazcih za obračun davčnih odtegljajev ter o načinu in rokih predlaganja obrazcev davčnemu organu (Uradni list RS, št. 123/05 in 13/06). Na tem obrazcu v skladu z

navodili za izpolnjevanje obrazca prikaže zneske dohodkov, od katerih se izračunava, odtegne in plača davčni odtegljaj, zneske osnov za izračun davčnega odtegljaja in zneske davčnih odtegljajev. Izračuna prispevkov za socialno varnost pa ob tem ne opravi, če izplačevalec ni zavezanec za obračun in plačilo prispevkov za socialno varnost od teh izplačanih dohodkov (oziroma se v skladu z Uredbo 1408/71 za delavca uporablja zakonodaja s področja prispevkov za socialno varnost države članice, v kateri ima sedež podjetje, ki je delavca napotilo).

Z vidika izvajanja določil Zakona o davku od dohodkov pravnih oseb – ZDDPO-1 (Uradni list RS, št. 33/06 – UPB2) dodajamo, da se stroški oziroma posamezne vrste stroškov, ki temeljijo na pogodbah o delu oziroma na drugih civilnopravnih pogodbah o opravljanju storitev med domačo pravno osebo kot naročnikom in tujo pravno osebo kot izvajalcem, obravnavajo kot stroški storitev v skladu s Slovenskim računovodskim standardom 14 (2006) in se v skladu z 11. členom ZDDPO-1 načeloma priznajo v obračunanem znesku, ob pogoju, da so to v konkretnem primeru dejansko stroški oziroma odhodki, potrebni za pridobitev prihodkov davčnega zavezanca.

Kot odhodki, ki niso potrebni za pridobitev prihodkov in se zato ne priznajo, se po določbi 20. člena ZDDPO-1 obravnavajo odhodki, za katere glede na dejstva in okoliščine, ki pa se ugotavljajo v vsakem konkretnem primeru posebej, izhaja, da niso neposredni pogoj ali posledica opravljanja dejavnosti obravnavanega zavezanca, da imajo naravo privatnosti oziroma da niso v skladu z običajno poslovno prakso. Stroški z naravo privatnosti so poleg stroškov ugodnosti, ki jih svojim delavcem zagotavlja delodajalec, tudi stroški, ki zadevajo privatno življenje lastnikov, povezanih oseb in drugih oseb, vključno s stroški sredstev v lasti ali najemu zavezanca, ki zadevajo privatno življenje teh oseb. Stroški sredstev v lasti ali najemu zavezanca, ki zadevajo privatno življenje, nastali v času uporabe teh sredstev za privatno rabo, se ne priznajo sorazmerno takšni rabi (primer: uporaba avtomobila za privatne namene).

Dodajamo še, da so od dejstev in okoliščin posameznega konkretnega primera odvisne tudi morebitne druge potrebne korekcije pri ugotavljanju davčne osnove oziroma davčno priznanih odhodkov. Tako na primer je treba upoštevati posebne določbe 12. člena ZDDPO-1 glede ugotavljanja davčne osnove pri poslovanju med povezanimi osebami, če je v skladu s temi določbami mogoče opredeliti, da sta domača pravna oseba kot naročnik storitve in tuja oseba kot izvajalec povezani osebi in se njuna medsebojna razmerja razlikujejo od razmerij med nepovezanimi osebami. Tedaj se pri ugotavljanju odhodkov upoštevajo transferne cene s povezanimi osebami za sredstva in storitve, vendar največ do višine, ugotovljene z upoštevanjem primerljivih tržnih cen.