

OBDAVČITEV DOHODKOV IZ ZAPOSLOTITVE REZIDENTA RS, DOSEŽENIH Z DELOM NA CIPRU

Pojasnilo DURS, št. 4210-1083/2006, 14. 11. 2006

Zavezanec navaja, da je njegova stranka sklenila pogodbo o zaposlitvi z delodajalcem s sedežem na Cipru, po kateri bo opravljala delo na Cipru več kakor 183 dni v letu. Tuji delodajalec je agencija za posredovanje dela, stranki je našla delo na ladji, ki pluje v mednarodnih vodah. Navedena agencija za posredovanje dela je tudi izplačevalka dohodka, od katerega so plačane vse predpisane dajatve na Cipru.

Stranka ima slovensko državljanstvo, družino v Sloveniji in slovensko vozniško dovoljenje, neprekinjena odsotnost iz Slovenije ne bo nikoli presegla 90 dni, saj se po vsakokratnem delu vrača v Slovenijo.

1. Opredelitev rezidentskega statusa zavezanca

Iz navedb je razbrati, da v obravnavanem primeru govorimo o rezidentu Slovenije (slovensko državljanstvo, družina v Sloveniji, slovensko vozniško dovoljenje ...), ki dosega dohodke na Cipru. Navedeno lahko sklenemo iz naslednjih zakonskih določb:

Po določbah Zakona o dohodnini (Uradni list RS, št. 59/06 – UPB4 in 69/06 – odločba US; v nadaljevanju: ZDoh-1), ki se je začel uporabljati dne 1. 1. 2005, rezidenti Slovenije plačujejo dohodnino od vseh svojih dohodkov, ne glede na to, kje so doseženi (v Sloveniji ali izven Slovenije – to je tako imenovana obdavčitev po svetovnem dohodku), nerezidenti pa od dohodkov, ki so pridobljeni v Sloveniji.

Davčna obveznost posameznika je torej odvisna od njegovega statusa (rezident, nerezident). ZDoh-1 v 6. členu določa pogoje, ki jih mora izpolnjevati fizična oseba, da velja za rezidenta Slovenije (uradno prijavljeno stalno prebivališče v Sloveniji, običajno prebivališče ali središče osebnih in ekonomskih interesov v Sloveniji, navzočnost v davčnem letu skupaj več kakor 183 dni).

Pri dolgoročnih bivanjih v tujini se praviloma premakne središče življenjskih interesov, če se tudi zakonec in otroci preselijo v tujino. V skladu z Vzorčno konvencijo OECD o izogibanju dvojnega obdavčenja dohodkov in premoženja iz leta 2003 velja, da delavec središča svojih vitalnih interesov ni prenesel v državo, kjer dela, če je obdržal prebivališče, družino in lastnino v državi, kjer je delal in prebival pred odhodom v tujino.

Določitev rezidentstva je tako z vidika mednarodnih pogodb o izogibanju dvojnega obdavčenja dohodka in premoženja zelo pomembna, saj sme osebo po svetovnem dohodku obdavčiti samo ena od držav pogodbenic, in to tista, katere rezident je ta oseba.

Če je torej posameznik tudi v skladu z mednarodno pogodbo o izogibanju dvojnega obdavčenja dohodka in premoženja rezident Slovenije, mora samo v Sloveniji oddati letno napoved za odmero dohodnine in v Sloveniji plačati dohodnino od svetovnega dohodka.

2. Davčna obravnava dohodkov iz zaposlitve, ki jih rezidenti Slovenije prejemajo za delo v tujini

Za dohodke, prejete iz tujine, rezidenti praviloma že med letom vlagajo napovedi. Vsekakor je treba že v medletnih napovedih za odmero akontacije dohodnine rezidenta Slovenije, kot posledica tega pa tudi pri letni odmeri dohodnine zavezancu rezidentu Slovenije upoštevati določbe mednarodne pogodbe o izogibanju dvojnega obdavčenja dohodka in premoženja glede dodelitve pravice do obdavčitve posameznega dohodka državi pogodbenici, nadalje glede mejne stopnje obdavčitve posameznega dohodka, če je

ta predpisana za konkretni dohodek, in pa glede uporabe ustrezne metode za odpravo dvojne obdavčitve dohodka.

Glede na v Zakonu o davčnem postopku – ZDavP-1 (Uradni list RS, št. 21/06 – UPB2 in 58/06 – popr.) predpisano možnost uveljavljanja odbitka v tujini plačanega davka oziroma oprostitve za dohodke rezidenta se ta odbitek oziroma oprostitve upošteva pri letni odmeri dohodnine, pa tudi v medletnih napovedih za odmero akontacije dohodnine od dohodkov iz zaposlitve.

Davčni zavezanec lahko že v medletni napovedi za odmero akontacije dohodnine od dohodka iz zaposlitve (dohodki iz delovnega razmerja, pokojnine) poleg odbitka tujega davka oziroma oprostitve uveljavlja tudi olajšave, ki se mu upoštevajo kot rezidentu Slovenije, in to splošno olajšavo, osebne olajšave in posebno olajšavo za vzdrževane družinske člane. Te olajšave se mu priznavajo tudi pri odmeri in poračunu dohodnine na letni ravni.

Tako je davek od dohodkov iz zaposlitve rezidentov Slovenije praviloma enak, ne glede na to, ali rezidenti dobivajo dohodek v Sloveniji ali v tujini, to pa zagotavlja enak položaj vseh fizičnih oseb, ki so davčni rezidenti Slovenije.

Obdavčitev dohodkov iz zaposlitve ureja 15. člen Sporazuma med SFRJ in Ciprom o izogibanju dvojnemu obdavčevanju dohodka in premoženja (Uradni list SFRJ, št. MP – št. 2/86; v nadaljevanju: Konvencija), ki ga je Slovenija podedovala od nekdanje SFRJ. V skladu s sedmim odstavkom tega člena se smejo prejemki iz delovnega razmerja na ladji ali letalu v mednarodnem prometu ali na rečni ladji v prometu po notranjih plovnih poteh obdavčiti v državi pogodbenici, v kateri je dejanski sedež uprave podjetja (v tem primeru Ciper).

Po določbah 22. člena Konvencije s Ciprom mora Slovenija zagotoviti odpravo dvojnega obdavčevanja dohodka, ki ga rezident Slovenije doseže z delom na Cipru, tako da Slovenija tega dohodka ne obdavči, vendar pa lahko pri obračunavanju davka od drugega dohodka tega rezidenta uporabi davčno stopnjo, ki bi bila uporabljena, če dohodek ne bi bil oproščen davka (tako imenovana metoda oprostitve s progresijo).

V skladu z določbo drugega odstavka 29.a člena ZDoh-1 se v davčno osnovo od dohodka, če ga zavezanec doseže v zvezi z zaposlitvijo na trgovski ladji dolge plovbe, ki pluje po odprtem morju, in je zaradi te zaposlitve odsoten iz Slovenije vsaj šest mesecev v davčnem letu, všteta 70 odstotkov tega dohodka.

Če so izpolnjeni pogoji po 29.a členu ZDoh-1, se pri izračunu davčne stopnje zavezanca, ki se uporabi za obdavčitev preostalega dohodka zavezanca, upošteva le 70 odstotkov dohodka, ki ga je zavezanec dosegel z zaposlitvijo na trgovski ladji.

Delodajalcem v tujini praviloma ni treba delojemalcem povrniti stroškov v zvezi z delom, to je stroškov prehrane in prevoza. Kadar so v davčno osnovo dohodka iz delovnega razmerja všteta tudi različna povračila stroškov v zvezi z delom (malice in prevoza na delo in z dela, ki sta obdavčena tudi v tujini), je osnova za obdavčitev dohodka iz delovnega razmerja doseženi dohodek, vključno s povračili stroškov za malico in za prevoz.

Kadar se zaposlitev izvaja v Sloveniji (torej izplačuje dohodek iz delovnega razmerja slovenski delodajalec), se v skladu s 3. točko prvega odstavka 31. člena ZDoh-1 v davčno osnovo od dohodka iz delovnega razmerja ne všteta povračila stroškov v zvezi z delom, kakor so prehrana med delom ter stroški prevoza na delo in z dela.

Navedena določba se upošteva tudi, kadar zavezanec za dohodnino, ki je rezident Republike Slovenije, prejema dohodek iz delovnega razmerja v tujini, v katerega je

vključeno tudi povračilo stroškov v zvezi z delom, to je stroškov prevoza na delo in z dela in prehrane.

Tudi za te čezmejne delavce, ki so rezidenti Slovenije in dosegajo dohodke iz delovnega razmerja v tujini, se v zvezi z določitvijo obdavčljive davčne osnove upoštevajo ustrezne določbe Uredbe o višini povračil stroškov v zvezi z delom in drugih dohodkov, ki se ne vštevajo v davčno osnovo (Uradni list RS, št. 142/04, 7/05, 60/05 in 26/06), pri tem pa se zavezancu stroški priznajo za tiste dni, ko je bil na delovnem mestu v tujini tudi dejansko navzoč.

Zavezanec mora tako davčnemu organu v zvezi z uveljavljanjem navedenih stroškov za delo v tujini dokazati, da so mu ti stroški dejansko nastali, in dnevno navzočnost na delovnem mestu, saj se bodo stroški v zvezi z delom v tujini priznali glede na dejansko navzočnost na delovnem mestu.

Skratka: rezident Slovenije, ki dosega dohodke iz zaposlitve na Cipru, mora vložiti letno napoved za odmero dohodnine v Sloveniji (oziroma že medletne napovedi za odmero akontacije dohodnine), pri tem pa lahko uveljavlja oprostitvev v skladu s Konvencijo o izogibanju dvojnega obdavčevanja dohodka in premoženja med Slovenijo in Ciprom. To pomeni, da ta dohodek v Sloveniji ne bo vključen v davčno osnovo, uporabil pa se bo pri določitvi davčne stopnje od preostalega obdavčljivega dohodka zavezanca.

Pri letni odmeri dohodnine (oziroma pri medletni odmeri akontacije dohodnine) pa se zavezancu priznajo tudi olajšave po ZDoh-1, in to splošna olajšava, osebne olajšave in posebna olajšava za vzdrževane družinske člane ter stroški v zvezi z delom v tujini.