

OBDAVČITEV DOHODKOV REZIDENTA RS, DOSEŽENIH Z DELOM PRI ORGANIZACIJI EUROCUSTOMS V BOSNI IN HERCEGOVINI

Pojasnilo DURS, št. 42105-23/2007, 26. 2. 2007

Zavezanec je rezident Slovenije in opravlja dela v stalni Eurocustomsovi pisarni v Banjaluki in Sarajevu. Delodajalec – Eurocustoms ima sedež v Parizu v Franciji, program, ki se izvaja v pisarnah v Banjaluki in Sarajevu, pa je program svetovanja in upravljanja (Customs and Fiscal Assistance Office program – CAFAO). Naročnik teh storitev je Evropska komisija.

Iz navedb zavezanca izhaja, da je Bosna in Hercegovina (BiH) na podlagi svoje suverene pravice vsem tujcem, ki so zaposleni v Eurocustomsovi pisarni CAFAO v BiH, podelila diplomatski status na podlagi Dunajske konvencije o diplomatskih odnosih, s čimer se je odpovedala obdavčenju. V ta namen davčna uprava v BiH izdaja zavezancem na njihovo zahtevo dokument, iz katerega je razvidno, da je oseba davčni zavezanec v BiH, vendar je oproščena plačila davkov v skladu z Dunajsko konvencijo o diplomatskih odnosih. Ker je BiH zavezancu podelila status diplomata in s tem davčno ugodnost, v tem primeru ne pride do dvojnega obdavčenja, zato tudi uporaba metode za izogibanje dvojnega obdavčevanja ni potrebna.

Zavezanec tudi navaja, da ima veljavna Konvencija med Republiko Slovenijo in Bosno in Hercegovino o izogibanju dvojnega obdavčevanja in preprečevanju davčnih utaj v zvezi z davki od dohodka in premoženja prednost pred notranjo zakonodajo, prav tako pa je v 27. členu konvencije navedeno, da nobena določba konvencije ne sme vplivati na davčne ugodnosti članov diplomatskih predstavništev po pravilih mednarodnega prava. Glede na to zavezanec meni, da bi obdavčitev celotnega dohodka v Sloveniji pomenila, da je Republika Slovenija prevzela pravico do obdavčitve od BiH, kar ni v skladu z načeli mednarodnega prava.

Zavezanca zanima, ali mora v Sloveniji vlagati medletne napovedi za odmero akontacije dohodnine in kako lahko ugodnost oprostitve davka v BiH uveljavlja že v medletnih napovedih za odmero akontacije dohodnine v Sloveniji. Prav tako ga zanima, ali se mu priznajo stroški za delo v tujini na podlagi 45. člena Zakona o dohodnini – ZDoh-2.

Zavezanec ostaja rezident Slovenije, saj njegova družina živi v Sloveniji.

V zvezi z navedenim pojasnjujemo:

1. Obdavčitev dohodka po Zakonu o dohodnini, ZDoh-2

Zakon o dohodnini – ZDoh-1 (Uradni list RS, št. 59/06 – UPB4, in 69/06 – odločba US; v nadaljnjem besedilu: ZDoh-1), ki se je začel uporabljati 1. januarja 2005, in Zakon o dohodnini – ZDoh-2 (Uradni list RS, št. 117/06; v nadaljnjem besedilu: ZDoh-2), ki se uporablja od 1. januarja 2007, v petem odstavku določata, da so rezidenti Slovenije zavezani za plačilo dohodnine po tako imenovanem »načelu obdavčitve po svetovnem dohodku«. To pomeni, da so obdavčeni z dohodnino za vse dohodke, ki jih dosežejo v Sloveniji oziroma zunaj nje, nerezidenti pa so na podlagi drugega odstavka 5. člena ZDoh-1 oziroma ZDoh-2 zavezani za plačilo dohodnine od vseh dohodkov, ki so pridobljeni v Sloveniji.

Dohodek iz drugega pogodbenega razmerja je opredeljen v 38. členu ZDoh-2 in vključuje vsak posamezen dohodek za opravljeno delo ali storitev.

Na podlagi četrtega odstavka 41. člena ZDoh-2 je davčna osnova od dohodka iz naslova drugega pogodbenega razmerja vsak posamezen dohodek, zmanjšan za normirane stroške v višini 10 odstotkov dohodka. **Poleg** normiranih stroškov je mogoče uveljavljati

tudi dejanske stroške **prevoza in prenočitve** v zvezi z opravljanjem dela ali storitev, ki se priznajo na podlagi dokazil, pod pogoji in do višin, ki jih na podlagi 44. člena ZDoh-2 določi vlada (Uredba o višini povračil stroškov v zvezi z delom in drugih dohodkov, ki se ne všttevajo v davčno osnovo; Uradni list RS, št. 140/06).

Kot strošek prevoza se prizna kilometrina in povračilo stroškov cestnine. Če se uveljavljajo stroški prenočitve, je treba davčnemu organu predložiti dokument o prenočitvah.

Akontacija dohodnine od dohodka iz drugega pogodbenega razmerja se v skladu z devetim odstavkom 127. člena ZDoh-2 izračuna in plača od davčne osnove po stopnji 25 odstotkov.

Iz pogodbe, ki jo je zavezanec predložil davčnemu organu, je razvidno, da v tem primeru ne gre za redno delovno razmerje, zato zavezanec ni upravičen do stroškov za delo v tujini po 45. členu ZDoh-2.

Za dohodke iz drugega pogodbenega razmerja, ki jih je zavezanec prejel v letu 2006, se uporablja ZDoh-1, in sicer so navedeni dohodki opredeljeni v 26. členu ZDoh-1 in vključujejo vsak posamezen dohodek za opravljeno delo ali storitev.

Na podlagi četrtega odstavka 29. člena ZDoh-1 je davčna osnova od dohodka iz naslova drugega pogodbenega razmerja vsak posamezen dohodek, zmanjšan za normirane stroške v višini 10 odstotkov dohodka. Dejanske stroške **prevoza in prenočitve** v zvezi z opravljanjem dela ali storitev je mogoče uveljavljati, in sicer se priznajo na podlagi dokazil pod pogoji in do višin, ki jih na podlagi 31. člena ZDoh-1 določi vlada (Uredba o višini povračil stroškov v zvezi z delom in drugih dohodkov, ki se ne všttevajo v davčno osnovo; Uradni list RS, št. 142/04, 7/05, 60/05 in 26/06). Iz navedenega je razvidno, da lahko zavezanec za dohodke iz drugega pogodbenega razmerja, prejete v letu 2006, uveljavlja zmanjšanje davčne osnove za 10-odstotne normirane stroške ali dejanske stroške prevoza in prenočitve, **ne pa za oboje hkrati**, kot to velja od 1. januarja 2007.

Akontacija dohodnine od dohodka iz drugega pogodbenega razmerja se v skladu z devetim odstavkom 121. člena ZDoh-1 izračuna in plača od davčne osnove po stopnji 25 odstotkov.

2. Odprava dvojne obdavčitve dohodkov rezidentov Slovenije

Po sporočilu Ministrstva za zunanje zadeve Republike Slovenije je 20. novembra 2006 **začela veljati Konvencija med Republiko Slovenijo in Bosno in Hercegovino o izogibanju dvojnega obdavčevanja in preprečevanju davčnih utaj v zvezi z davki od dohodka in premoženja**, sklenjena 16. maja 2006 v Ljubljani in objavljena v Uradnem listu Republike Slovenije – Mednarodne pogodbe, št. 19/06 (Uradni list Republike Slovenije, št. 110/06; v nadaljnjem besedilu: konvencija). V skladu z določbami drugega odstavka 28. člena konvencije se **konvencija uporablja od 1. januarja 2007.**

Obdavčitev dohodkov iz zaposlitve ureja 14. člen konvencije. V prvem odstavku tega člena je osnovno pravilo o obdavčitvi dohodka iz zaposlitve, v skladu s katerim 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, v kateri se zaposlitev dejansko izvaja. Kljub navedenemu se v skladu z drugim odstavkom tega člena honorar, ki ga prejme rezident države pogodbenice iz zaposlitve v drugi državi pogodbenici, obdavči samo v prvi državi (to je v Sloveniji), če:

- je prejemnik navzoč v drugi državi v obdobju ali obdobjih, ki ne presegajo skupaj 183 dni v določenem davčnem letu;
- se prejemek izplača oziroma ga izplačajo v imenu delodajalca, ki ni rezident druge države pogodbenice;
- prejemka ne krije stalna poslovna enota ali stalna baza, ki jo ima delodajalec v drugi državi.

Če so izpolnjeni vsi navedeni pogoji iz drugega odstavka 14. člena konvencije, se plača davek na dohodke iz zaposlitve v državi prebivanja oziroma tam, kjer je oseba rezident. Če eden od pogojev ni izpolnjen, se ti dohodki obdavčijo v državi, v kateri se zaposlitev izvaja, v skladu z notranjo zakonodajo države pogodbenice.

Če se dohodek iz zaposlitve lahko obdavči v Bosni in Hercegovini (BiH), mora Slovenija po prvem odstavku 23. člena konvencije zagotoviti odpravo dvojnega obdavčevanja dohodka, ki ga rezident Slovenije doseže z delom v BiH, tako da odobri kot odbitek od davka na dohodek tega rezidenta znesek, ki je enak davku od dohodka, ki je plačan v BiH. Tak odbitek v nobenem primeru ne sme presegati tistega davka na dohodek, ki je bil izračunan pred odbitkom in se odvisno od primera nanaša na dohodek ali premoženje, ki je obdavčljivo v BiH.

Z Aktom o notifikaciji nasledstva, ki je bil objavljen v Uradnem listu RS – Mednarodne pogodbe, št. 9/92, je Slovenija kot pravna naslednica SFRJ med drugim prevzela tudi obveznosti, ki izhajajo iz Dunajske konvencije o diplomatskih odnosih (Uradni list SFRJ – Mednarodne pogodbe, št. 2/64) in Dunajske konvencije o konzularnih odnosih (Uradni list SFRJ – Mednarodne pogodbe, št. 5/66).

Po prvem odstavku 8. člena Dunajske konvencije o diplomatskih odnosih morajo biti člani diplomatskega osebja načeloma državljani države pošiljateljice, vendar si lahko v skladu s tretjim odstavkom navedenega člena država sprejemnica to pravico zadrži tudi glede državljanov tretje države, ki niso državljani države pošiljateljice.

Po točki d 34. člena Dunajske konvencije o diplomatskih odnosih je diplomatski predstavnik oproščen vseh davkov in taks, osebnih in premoženjskih, državnih, regionalnih in občinskih, **razen** davkov in taks od osebnih prihodkov, ki izvirajo iz države sprejemnice, in davkov na kapital, ki se zaračunavajo na vlaganja v trgovska podjetja v državi sprejemnici.

Oprostitev plačila davkov od osebnih prejemkov, ki jih dosegajo diplomatski predstavniki v državi sprejemnici (na viru), je vključena tudi v slovenski zakon o dohodnini.

Tako torej nerezidenti, ki v Sloveniji dosegajo dohodke iz zaposlitve za delo pri tujem diplomatskem predstavništvu ali konzulatu (ali drugem predstavništvu tuje države), mednarodni organizaciji v Sloveniji ali instituciji EU v Sloveniji, ne plačujejo dohodnine, kar določata tretji odstavek 21. člena ZDoh-1 in tretji odstavek 33. člena ZDoh-2.

Navedene določbe, ki omogočajo oprostitvev plačila davka od osebnih prejemkov diplomatskim predstavnikom v državi vira, pa ne pomenijo, da država rezidentstva prejemnika dohodka izgubi pravico do obdavčitve takega dohodka. Namen mednarodnih konvencij namreč ni mednarodna neobdavčitev dohodka, temveč odprava dvojnega obdavčenja istega dohodka.

Glede na navedeno mora zavezanec kot rezident Republike Slovenije vlagati medletne napovedi za odmero akontacije dohodnine od dohodka iz zaposlitve (dohodek iz drugega pogodbenega razmerja) in letno napoved za odmero dohodnine.