

MNENJE GLEDE OBDAVČITVE FIZIČNE OSEBE – NEREZIDENTA

Pojasnilo DURS, št. 4217-4/2008-1, 22. 1. 2008

Zavezanec navaja, da ima slovenska družba z omejeno odgovornostjo v Bosni in Hercegovini (BiH) svoje predstavništvo, pri katerem je zaposlen delavec, ki delo opravlja na ozemlju BiH in je v tej državi tudi rezident za davčne namene. Prav tako se delavcu v BiH izplačuje plača, od katere se obračunavajo in plačujejo prispevki za socialno varnost po predpisih, ki veljajo v BiH.

Hkrati pa delavcu daje slovenska družba na razpolago osebni avto, katerega le – ta koristi tudi v zasebne namene. Avto je last družbe v Sloveniji in ga vodi kot službeno vozilo v registru osnovnih sredstev. Ker delavec – rezident BiH z slovensko družbo nima nikakršnega pogodbenega razmerja, prav tako delavcu slovenska družba ne izplačuje nobenega dohodka iz zaposlitve oziroma drugega dohodka, razen ugodnosti v naravi, ga zanima:

1. Kako pravilno opredeliti to ugodnost v naravi in obračunati dajatve?
2. Če je to boniteta ali jo je potrebno ugotavljati po kriterijih iz 43. člena ZDoh-2?
3. V kateri državi je ta dohodek obdavčen glede na določila Konvencije o izogibanju dvojnega obdavčevanja dohodka med Republiko Slovenijo in Bosno in Hercegovino?

V zvezi z navedenim pojasnjujemo:

1. Davčna obravnava izplačanih dohodkov v skladu z določili ZDoh-2 in ZDavP-2

V navedenem primeru imajo plače ter druga izplačila v zvezi z zaposlitvijo delavca (ki svoje delo opravlja v BiH), ki bremenijo pravno osebo – rezidenta RS, upoštevajoč določbe 8. člena in 1. točke prvega odstavka 10. člena Zakona o dohodnini (Uradni list RS, št. 117/06; v nadaljevanju: ZDoh-2), **vir v Sloveniji**.

Dohodek iz zaposlitve in iz opravljanja storitev, ki ga je izplačala ali ji je bil zaračunan, oseba, ki je rezident po ZDoh-2 ali po zakonu, ki ureja davek od dohodka pravnih oseb, ima vir v Sloveniji, če se v skladu s tem zakonom ali z zakonom, ki ureja davek od dohodka pravnih oseb, šteje za odbitno postavko pri izračunu davčne osnove rezidenta iz virov dohodka znotraj Slovenije ali bi bil odbitna postavka, če bi rezident bil zavezanec oziroma ne bi bil oproščen dohodnine ali davka od dohodkov pravnih oseb.

Navedeno pomeni, da ima dohodek iz zaposlitve in iz opravljanja storitev, ki ga slovenska pravna oseba plačuje fizični osebi, ki je zaposlena na njenem predstavništvu v tujini, vir v Sloveniji in je zato tudi obdavčljiv v skladu s slovensko zakonodajo.

Pravna oseba je v tem primeru plačnik davka, saj se glede na četrty odstavek 58. člena Zakona o davčnem postopku (Uradni list RS, št. 117/06; v nadaljevanju: ZDavP-2) šteje, da je dohodek iz zaposlitve zaposlenemu delavcu izplačala, ker jo bremeni, zato je dolžna od tega dohodka izračunati in plačati akontacijo dohodnine. Akontacijo dohodnine od dohodka iz zaposlitve mora pravna oseba izračunati in plačati kot davčni odtegljaj v obračunu davčnega odtegljaja (obrazec REK-1). V skladu s prvim odstavkom 285. člena ZDavP-2 se davčni odtegljaj izračuna in odtegne hkrati z obračunom dohodka iz zaposlitve. Obračun davčnega odtegljaja se davčnemu organu predloži na dan izplačila dohodka iz zaposlitve, v enakem roku pa mora biti tudi plačan davčni odtegljaj.

Kot navaja zavezanec, slovenska pravna oseba daje delavcu za opravljanje dela v BiH na razpolago osebni avto, katerega le – ta koristi tudi v zasebne namene. Boniteta za delojemalčevo uporabo osebnega motornega vozila, katerega mu delodajalec zagotovi za privatne namene se ugotavlja na način, kot ga opredeljuje določba drugega odstavka 43.

člena ZDoh-2. Tako se v davčno osnovo delojemalca všteva 1,5 % nabavne vrednosti vozila mesečno, za vsak začetni koledarski mesec uporabe vozila, pri čemer se le-ta zmanjša za 50 %, če delojemalec mesečno prevozi manj kot 500 km v privatne namene. Hkrati se upošteva tudi morebitno povečanje davčne osnove za 25 %, če delodajalec zagotovi tudi gorivo za privatne vožnje delojemalca. Po izteku prvih 12 mesecev uporabe se nabavna vrednost zniža za 15 %, tako da je osnova za obračun bonitete 85 % nabavne vrednosti, v naslednjih letih uporabe pa se upošteva ustrezno zmanjšanje nabavne vrednosti skladno z drugim odstavkom 43. člena ZDoh-2.

Slovenska pravna oseba bo torej od celotnega dohodka iz zaposlitve (ki poleg plače vsebuje tudi boniteto za uporabo osebnega avta v zasebne namene) izračunala in plačala akontacijo dohodnine kot davčni odtegljaj v obračunu davčnega odtegljaja (obrazec REK-1).

2. Uveljavljanje ugodnosti iz mednarodnih pogodb o izogibanju dvojnega obdavčenja

Zaradi sklenjenega davčnega sporazuma z Bosno in Hercegovino je potrebno glede dodelitve pravice do obdavčitve dohodkov fizičnih oseb med državama pogodbenicama, upoštevati tudi določbe **Konvencije med Republiko Slovenijo in Bosno in Hercegovino** o izogibanju dvojnega obdavčevanja in preprečevanja davčnih utaj v zvezi z davki od dohodka in premoženja (Uradni list RS – MP, št. 19/06; v nadaljevanju: konvencija). Obdavčitev dohodkov iz zaposlitve je urejena v 14. členu konvencije, ki v prvem odstavku določa, da se plače, mezde in drugi podobni prejemki, ki jih dobi rezident države pogodbenice iz zaposlitve, obdavčijo samo v tej državi, razen če se zaposlitev ne izvaja v drugi državi pogodbenici. Če se zaposlitev izvaja v drugi državi pogodbenici, **se lahko tako dobljeni prejemki obdavčijo v tej drugi državi (v tem primeru v BiH).**

Nerezidenti imajo za izkoriščanje ugodnosti, ki jim jih daje mednarodna pogodba o izogibanju dvojnega obdavčevanja za dohodke, obdavčene na viru v Sloveniji, **dve možnosti, in sicer:**

- **znižanje ali oprostitvev plačila davka;** če je dohodek po sporazumu obdavčen z nižjo stopnjo oziroma je oproščen davka v Sloveniji. Prejemnik dohodka – nerezident mora plačniku davka (slovenskemu izplačevalcu) predložiti zahtevek, preden je dohodek izplačan, nato pa plačnik davka predloži izpolnjen zahtevek davčnemu organu. Plačnik davka lahko izplača dohodek in obračuna davek po nižji stopnji ali od dohodka ne izračuna in ne odtegne davka, šele ko prejme od davčnega organa potrjen zahtevek. Praviloma mora plačnik davka davčnemu organu za vsako izplačilo dohodka predložiti nov zahtevek, razen v primerih, ko plačnik davka izplačuje dohodek v rednih časovnih presledkih, lahko davčni organ odobri ugodnosti za daljše časovno obdobje.
- **vračilo preveč plačanega davka;** če je plačnik davka (slovenski izplačevalec) ne glede na ugodnosti, ki jih določa mednarodna pogodba, obračunal davek ali ga je obračunal po višjih stopnjah, lahko prejemnik dohodka – nerezident zahteva vračilo davka. Če je bil davek obračunan od dohodka, ki je v skladu z mednarodno pogodbo oproščen davka, se prejemniku dohodka vrne ves znesek plačanega davka.

Ugodnosti lahko nerezidenti uveljavljajo na obrazcih zahtevkov za uveljavljanje ugodnosti iz mednarodnih pogodb o izogibanju dvojnega obdavčevanja, in sicer je za vsako posamezno vrsto dohodka določen poseben obrazec za uveljavljanje ugodnosti.* V konkretnem primeru lahko nerezident predloži: »Zahtevek za **oprostitvev** davka od dohodkov iz zaposlitve (razen pokojnin) na podlagi določb mednarodne pogodbe o izogibanju dvojnega obdavčevanja dohodka – obrazec **MF-DURS obr. KIDO 5**«. V

kolikor pa je bil od navedenega dohodka davek že obračunan, lahko zavezanec predloži:
»Zahtevek za **vračilo** davka od drugih dohodkov na podlagi določb mednarodne pogodbe o izogibanju dvojnega obdavčevanja dohodka – obrazec **MF-DURS obr. KIDO 12**«.