

DAVČNA OBRAVNAVA NAPOTENIH DELAVCEV IN UPORABA MEDNARODNIH POGODB

Pojasnilo DURS, št. 4217-55/2008, 20. 3. 2008

Podjetje X d.o.o. zaposluje delavce, ki so napoteni na delo v tujino (Belgija, Nizozemska), in sicer gre za dve situaciji:

A. Rezidenti Slovenije (delavci s stalnim bivališčem ter središčem ekonomskih in osebnih interesov v Sloveniji) so zaposleni v *slovenskem podjetju* in opravljajo delo **na ozemlju druge države** (v Belgiji oziroma na Nizozemskem) in

B. Nerezidenti (delavci s stalnim bivališčem ter središčem ekonomskih in osebnih interesov v Bolgariji in na Poljskem) so zaposleni v *slovenskem podjetju* in opravljajo delo **na ozemlju druge države** (v Belgiji oziroma na Nizozemskem).

Zavezanec sprašuje:

1. Ali so si zaposleni delavci po preteku 183 dni dela v EU, v Sloveniji dolžni urediti rezidentski status?
2. Kakšna je davčna obravnava prejetih dohodkov oziroma kje so dohodki obdavčeni po preteku 183 dni dela v tujini (Belgija / Nizozemska)?
3. Ali ima Slovenija z Belgijo oziroma Nizozemsko podpisane mednarodne pogodbe o izogibanju dvojnega obdavčenja dohodka in premoženja?

V zvezi z navedenim pojasnjujemo:

1. Rezidentski status

Rezidenti Republike Slovenije so od leta 2005 zavezani za plačilo dohodnine po t.i. »načelu obdavčitve po svetovnem dohodku«, kar pomeni, da so obdavčeni z dohodnino za vse dohodke, ne glede na to, ali jih dosežejo v oziroma izven Slovenije, nerezidenti pa od dohodkov, ki so pridobljeni v Sloveniji.

Davčna obveznost posameznika je torej odvisna od njegovega statusa (rezident, nerezident). Fizična oseba se šteje za rezidenta Slovenije (za davčne namene), če je izpolnjen kateri od naslednjih kriterijev (npr. ima uradno prijavljeno stalno prebivališče v Sloveniji, ima svoje običajno bivališče ali središče svojih osebnih in ekonomskih interesov v Sloveniji, je v kateremkoli času v davčnem letu prisoten v Sloveniji več kot 183 dni). Če fizična oseba po nobenem od navedenih kriterijev ni prepoznana kot rezident, se šteje za nerezidenta Slovenije (za davčne namene).

Glede na navedeno je zaključiti, da se:

- *delavci s stalnim bivališčem ter središčem ekonomskih in osebnih interesov v Sloveniji (katerih družina prav tako živi v Sloveniji), za davčne namene štejejo za **rezidente Slovenije**. Kljub temu, da opravljajo svoje delo v tujini več kot 183 dni, ostajajo slovenski rezidenti in si rezidentskega statusa v Sloveniji **niso dolžni posebej urediti**.*
- *delavci z državljanstvom in stalnim bivališčem v Bolgariji oziroma na Poljskem (katerih družina živi v Bolgariji oziroma na Poljskem), za davčne namene štejejo za **nerezidente Slovenije**. Ti delavci so si dolžni urediti svoj status pri pristojnem davčnem organu v Sloveniji. [Več o ugotavljanju rezidentskega statusa.](#)*

2. 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 tujini – Belgija, Nizozemska), 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 in 10/08; 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.

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.

3. Uporaba mednarodnih pogodb o izogibanju dvojnega obdavčenja dohodka in premoženja

V obravnavanem primeru gre torej za dve situaciji:

3.1. Slovenski rezident opravi delo za *slovensko podjetje na ozemlju druge države pogodbenice* (npr. v Belgiji oziroma na Nizozemskem) in

3.2. Rezident druge države pogodbenice (npr. Bolgarije) opravi delo za *slovensko podjetje na ozemlju druge države pogodbenice* (v tem primeru v Belgiji oziroma na Nizozemskem).

k 3.1. Davčna obravnava slovenskih rezidentov, napotenih na delo v tujino

Če **slovenski rezident** opravi delo za slovensko podjetje **na ozemlju druge države pogodbenice** (npr. v Belgiji oziroma Nizozemskem), se glede *dodelitve pravice do obdavčitve dohodkov iz zaposlitve*, ki jih izplačuje vaše podjetje, upoštevajo določbe konkretne mednarodne pogodbe, ki jo ima Slovenija sklenjeno s to drugo državo pogodbenico.

V tem primeru se uporabi **pravilo**, ki izhaja iz **drugega odstavka 15. člena*** Konvencije med Republiko Slovenijo in Kraljevino Belgijo o izogibanju dvojnega obdavčevanja in preprečevanju davčnih utaj v zvezi z davki na dohodek in premoženje (Uradni list RS-MP, št. 20/99; v nadaljevanju: konvencija), ki določa, da se prejemek, ki ga prejme rezident države pogodbenice iz zaposlitve, ki se izvaja v drugi državi pogodbenici, obdavči samo v prvi omenjeni državi (to je v državi rezidentstva), če:

- prejemnik prebiva v drugi državi v obdobju ali obdobjih, ki ne presegajo skupno 183 dni v kateremkoli dvanajstmesečnem obdobju, ki se začne ali konča v obračunskem letu, in
- prejemek izplača oziroma ga izplačajo v imenu delodajalca, ki ni rezident druge države, in
- prejemka ne plačuje stalna poslovna enota ali stalna baza, ki jo ima delodajalec v drugi državi.**

Če so izpolnjeni vsi navedeni pogoji iz drugega odstavka 15. člena konvencije, se plača davek na dohodek iz zaposlitve v državi prebivanja oziroma tam, kjer je oseba rezident (t.j. v Sloveniji). Če eden od pogojev ni izpolnjen, se ti dohodki obdavčijo v državi, kjer se zaposlitev izvaja, v skladu z nacionalno zakonodajo države pogodbenice (t.j. v Belgiji).

Ob tem je potrebno opozoriti, da mednarodne pogodbe različno določajo obdobje 183 dni, kar vpliva na različne posledice obdavčitve v državi vira:

- **183 dni znotraj koledarskega ali davčnega leta** (npr. posameznik je prisoten v obdobju od novembra 2006 do maja 2007 skupaj 210 dni, vendar manj kot 183 dni v vsakem posameznem koledarskem letu)
- **183 dni v kateremkoli dvanajstmesečnem obdobju** (npr. posameznik je prisoten od novembra 2006 do maja 2007 skupaj 210 dni in izpolnjuje kriterij 183 dni tako za davčno leto 2006 kot tudi za davčno leto 2007; vendar pa pogoj ni izpolnjen, ker je presegel 183 dni v dvanajstmesečnem obdobju).

Kljub izpolnjevanju navedenih pogojev pa se v praksi lahko zgodi, da si pravico do obdavčitve dohodka lastita tako država vira dohodka (t.j. Belgija), kot tudi država rezidentstva prejemnika dohodka. V tem primeru je načeloma država rezidentstva prejemnika dohodka dolžna odpravljati dvojno obdavčitev takega dohodka, bodisi v skladu z določbami konvencije o izogibanju dvojnega obdavčevanja, če je sklenjena med državama, ali pa unilateralno, v skladu z svojo nacionalno zakonodajo.

V povezavi z navedeno problematiko, ker je lahko v skladu s prej veljavnim ZDoh-1 in ZDavP-1 davčni zavezanec, **rezident Slovenije**, napoten na delo v tujino, uveljavljal odbitek davka, plačanega v tujini, ali oprostitvev, le v letni napovedi za odmero dohodnine, je bila v Zakon o davčnem postopku, ZDavP-2, ki se uporablja od 1. januarja 2007, vnesena pravna podlaga za možnost uveljavljanja odbitka davka, plačanega v tujini, ali uveljavljanja oprostitve po mednarodni pogodbi o izogibanju dvojnega obdavčevanja, v obračunu davčnega odtegljaja od dohodkov iz delovnega razmerja (obrazec REK-1).

To pomeni, da lahko v skladu z 293. členom ZDavP-2, v primeru, ko akontacijo dohodnine od dohodka iz delovnega razmerja **rezidenta** izračunava *plačnik davka*, le – ta v obračunu davčnega odtegljaja upošteva odbitek davka, plačanega v tujini, ali oprostitvev že pri izračunu davčnega odtegljaja, pod pogojem, da plačnik davka razpolaga z ustreznimi dokazili glede davčne obveznosti zavezanca rezidenta izven Slovenije, **zlasti o znesku davka, plačanega v tujini in o osnovi za plačilo davka**. Kot ustrezna dokazila štejejo listine, izdane s strani davčnega organa tuje države, ali drugi dokumenti, ki nedvoumno dokazujejo obstoj davčne obveznosti ali plačilo davka izven Slovenije.

Pri tem pa velja opozoriti, da ZDavP-2 v drugem odstavku 293. člena določa, da se ne glede na prvi odstavek tega člena, zavezancu odbitek davka, plačanega v tujini, ali oprostitvev prizna pri izračunu in poročanju dohodnine na letni ravni samo, če davčni zavezanec uveljavlja odbitek davka, plačanega v tujini, in oprostitvev **tudi v ugovoru zoper informativni izračun dohodnine** oziroma **napovedi za odmero dohodnine** v skladu z 273. in 274. členom ZDavP-2.

k 3. 2. Davčna obravnava nerezidentov, napotenih na delo v tujino

Kot navaja zavezanec, njegovo podjetje zaposluje tuje delavce iz Bolgarije in Poljske, ki jih napoti na delo v Belgijo oziroma na Nizozemsko. Ker ti tuji delavci ostajajo za davčne namene rezidenti v svoji matični državi, se glede *dodelitve pravice do obdavčitve dohodkov iz zaposlitve*, ki jih izplačuje njegovo podjetje, upoštevajo določbe konkretne mednarodne pogodbe, ki je sklenjena med državo rezidentstva prejemnika dohodka (t.j. Bolgarijo oziroma Poljsko) in državo vira dohodka (t.j. Slovenijo).

Ob tem seznanjamo, da ima Slovenija z Bolgarijo in Poljsko sklenjene veljavne konvencije o izogibanju dvojnega obdavčevanja dohodka in premoženja***.

V obravnavanem primeru se uporabi osnovno pravilo, ki izhaja **iz prvega odstavka 15. člena** Konvencije med Republiko Slovenijo in Republiko Bolgarijo o izogibanju dvojnega obdavčevanja in preprečevanju davčnih utaj v zvezi z davki od dohodka in premoženja (Uradni list RS-MP, št. 12/04; v nadaljevanju: konvencija), ki določa, da ima pravico do obdavčitve dohodkov iz zaposlitve država, katere rezident je prejemnik dohodka, *razen, če se zaposlitev izvaja v drugi državi pogodbenici*. V tem primeru ima pravico do obdavčitve dohodkov iz te zaposlitve država, v kateri se zaposlitev izvaja.****

Tako lahko **rezident druge države pogodbenice** (v tem primeru Bolgarije), ki opravi delo za slovensko podjetje **na ozemlju druge države** (v Belgiji oziroma na Nizozemskem), uveljavlja v Sloveniji oprostitev davka od dohodka iz zaposlitve na podlagi določbe prvega odstavka 15. člena konvencije. Slovenija zgolj kot država vira dohodka nima pravice do obdavčitve. V kolikor pa je bil davek od dohodkov iz zaposlitve v Sloveniji vendarle že obračunan in plačan, lahko nerezident, ki opravi delo za slovensko podjetje na ozemlju druge države, uveljavlja vračilo davka.

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 **oprostitev** 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**«.

* V nekaterih konvencijah so »nesamostojne osebne storitve« oziroma »dohodki iz zaposlitve« urejeni v 14. členu.

****** Podobno določbo vsebuje tudi konvencija z Nizozemsko.

******* Seznam in vsebino veljavnih konvencij o izogibanju dvojnega obdavčevanja dohodka in premoženja, ki jih je Slovenija sklenila z drugimi državami pogodbenicami.

******** Podobno določbo vsebuje tudi konvencija, ki jo je Slovenija sklenila z Poljsko.

********* Obrazce zahtevkov v slovenskem jeziku oziroma v angleškem jeziku.