

KRATKOTRAJNE ZAPOSLOTITVE NEREZIDENTOV V SLOVENIJI

Pojasnilo DURS, št. 42105-131/2007, 5. 8. 2008

Z vstopom Republike Slovenije v Evropsko unijo so se spremenile razmere na področju zaposlovanja tujih delavcev oziroma nerezidentov. Državljeni držav članic Evropske skupnosti (ES) in Evropskega gospodarskega prostora (EGP) za zaposlitev in delo v Sloveniji ne potrebujejo več delovnega dovoljenja, zato se povečuje število delavcev iz drugih držav članic EU, ki delajo v Sloveniji. Zgolj zaradi vodenja statistične evidence stanja na trgu dela je treba državljane EU in EGP ob sklenitvi pogodbe o zaposlitvi prijaviti na Zavodu RS za zaposlovanje. Zavezanec za prijavo je delodajalec, ki je dolžan prijaviti delavca, državljana EU in EGP, v roku 10 dni od začetka dela.¹ Agencija iz EU in EGP, ki zagotavlja delo delavcev drugemu delodajalcu, mora oddati letno poročilo za preteklo leto, v katerem navede seznam vseh delavcev, seznam slovenskih uporabnikov, ter število dni in delovnih ur za vsakega delavca, delovno mesto in bruto plačo.²

Za zaposlovanje **državljanov tretjih držav** v Sloveniji po 1. maju 2004 glede pogojev za pridobitev delovnega dovoljenja ni sprememb. Državljeni tretjih držav se zaposlujejo v skladu z Zakonom o zaposlovanju in delu tujcev (Uradni list RS, št. 4/06 UPB1 in 52/07; v nadaljevanju: ZZDT) ter s podzakonskimi predpisi, sprejetimi na njegovi podlagi. Vlada Republike Slovenije vsako leto sprejme tudi Uredbo o določitvi kvote delovnih dovoljenj, s katero se omejuje število tujcev na trgu dela.³

Temeljno pravilo za obdavčitev dohodka iz zaposlitve v Sloveniji

1. **posameznik je rezident Slovenije** in zaposlitev opravlja na območju Slovenije, pri čemer je njegov delodajalec rezident Slovenije, nerezident Slovenije ali poslovna enota nerezidenta v Sloveniji;
2. **posameznik je nerezident Slovenije**, ki zaposlitev opravlja v Sloveniji, pri čemer je njegov delodajalec rezident Slovenije, nerezident Slovenije ali poslovna enota nerezidenta v Sloveniji.

A. UREDITEV PO ZDR IN ZZDT

1. Delodajalec je rezident Slovenije ali poslovna enota nerezidenta v Sloveniji

V skladu s slovenskimi predpisi o delovnih razmerjih ter zaposlovanju in zavarovanju za primer brezposelnosti se zaposlitev izvaja kot:

- neposredna zaposlitev pri delodajalcu rezidentu ali poslovni enoti nerezidenta v Sloveniji ali
- zaposlitev pri delodajalcu rezidentu, ki opravlja dejavnost zagotavljanja dela delavcev drugemu uporabniku (agencija za zagotavljanje dela).

Zakon o delovnih razmerjih – ZDR (Uradni list RS, št. 42/02, 79/2006-ZZZPB-F, 46/2007 Odl. US; v nadaljevanju: ZDR) v drugem odstavku 5. člena določa, da je delodajalec lahko fizična oseba, pravna oseba in drug subjekt, kot je državni organ, lokalna skupnost, podružnica tujega podjetja ter diplomatsko in konzularno predstavništvo.

V letu 2002 sprejeti ZDR je kot novost uvedel pogodbo o zaposlitvi, ki jo skleneta delavec in **delodajalec – agencija za zagotavljanje dela delavcev** (ang. temporary work agency: TWA; v nadaljevanju: agencija) z namenom, da bo *delavec opravljal delo za vsakokratnega drugega uporabnika (user firm), h kateremu ga bo napotil na delo delodajalec*. Predmet pogodbe o zaposlitvi tako ni opravljanje dela za delodajalca – agencijo, kar je sicer eden od elementov delovnega razmerja, temveč opravljanje dela,

na podlagi napotitve delodajalca – agencije, za druge uporabnike – to je podjetja, katerim delodajalec po dogovoru z njimi, začasno zagotavlja svoje delavce.

Delodajalec je agencija za zagotavljanje delavcev, ki nastopa v razmerju do delavca kot stranka pogodbe o zaposlitvi, torej kot delavčev »de lege« (zakonski) delodajalec, čeprav je njegova dejavnost zgolj zagotavljanje dela pri njem zaposlenih delavcev drugim uporabnikom.

Poleg delavca in delodajalca – agencije je za obravnavano pravno razmerje pomembna še tretja oseba, ki nastopa v tem tristranskem pravnem razmerju. Ta oseba je vsakokratni drug uporabnik (user firm), ki nastopa v razmerju do delodajalca kot njegov gospodarsko-poslovni partner ter v razmerju do delavca kot »de facto« (dejanski) delavčev delodajalec.

V primeru sklenjene pogodbe o najemu delovne sile sta sklenjeni **dve razmerji** – razmerje med agencijo in uporabnikom ter razmerje med agencijo in fizično osebo (delojemalcem):

1. Med **agencijo in uporabnikom** je sklenjena pogodba o zagotavljanju delovne sile, s katero agencija za uporabnika zagotovi primerno usposobljene delavce za konkretno delo. Uporabnik pa v skladu s pogodbo in izstavljenim računom posredniku poravnava stroške plač in provizijo. Gre za poslovno – gospodarsko razmerje.
2. Razmerje med **agencijo in fizično osebo (delojemalcem)** temelji na pogodbi o zaposlitvi. Delavec z vsakokratnim uporabnikom ne sklepa pogodbe o zaposlitvi, temveč je podlaga za opravljanje njegovega dela gospodarska pogodba, ki jo sklene agencija in uporabnik. Uporabnik je delavčev »de facto« delodajalec, ker se delavec vključi v njegov organizirani proces in je dolžan opravljati svoje delo po navodilih in pod nadzorom uporabnika.

2. Delodajalec je nerezident Slovenije

ZDR v 213. členu ureja položaj delavcev, ki jih **tuji delodajalec napoti na začasno delo v Slovenijo** na podlagi pogodbe o zaposlitvi, ki je bila sklenjena po tujem pravu. Podlaga za opravljanje dela v Sloveniji je še naprej pogodba o zaposlitvi, sklenjena po tujem pravu, vendar se morajo v času opravljanja dela v Sloveniji takemu delavcu zagotavljati pravice v skladu z našim pravom, če je to za delavca ugodneje.

ZZDT v IV. poglavju obravnava čezmejno izvajanje storitev tujih podjetij z napotenimi delavci. V skladu s tretjim odstavkom 13. člena ZZDT je izvajalec tuje storitve v Sloveniji tuje podjetje, ki storitve izvaja v svojem imenu in za svoj račun na podlagi pogodbe z naročnikom iz Slovenije, ki so mu storitve namenjene.

B. OBDAVČITEV DOHODKOV IZ ZAPOSLOTITVE NEREZIDENTOV V SLOVENIJI

1. Delodajalec je rezident Slovenije ali poslovna enota nerezidenta v Sloveniji

Za davčne namene se delodajalec, pri katerem je delojemalec v neposrednem delovnem razmerju, in agencija za zagotavljanje dela (primeri opisani pod A.1), **štejeta za plačnika davka⁴** in sta dolžna v skladu z ZDoh-2 izračunati, odtegniti in plačati akontacijo dohodnine od dohodka iz zaposlitve.

Obseg davčne obveznosti je določen v 5. členu ZDoh-2. Rezident je zavezan za plačilo dohodnine od vseh dohodkov, ki imajo vir v Sloveniji, in od vseh dohodkov, ki imajo vir izven Slovenije, nerezident pa je zavezan za plačilo dohodnine od vseh dohodkov, ki imajo vir v Sloveniji.

Po določbi drugega odstavka 36. člena ZDoh-2 za **dohodek iz zaposlitve** veljata dohodek iz delovnega razmerja in dohodek iz drugega pogodbenega razmerja ali razmerja na drugi podlagi, ki ima naravo odvisnega razmerja po tem zakonu.

Ker fizične osebe – nerezidenti prejemajo dohodke iz zaposlitve in se ta zaposlitev izvaja v Sloveniji, **je ta dohodek obdavčen v Sloveniji** (vir dohodka po ZDoh-2 je Slovenija).

Delodajalec je dolžan kot izplačevalec dohodka iz zaposlitve za zavezanca v skladu s 124. členom ZDoh-2 med letom plačevati akontacijo dohodnine v obliki davčnega odtegljaja. Izračun akontacije dohodnine se opravi z davčnim obračunom davčnega odtegljaja (obrazec REK⁵).

2. Delodajalec je nerezident Slovenije

V primeru, kadar tuji delodajalec v Slovenijo napoti delavca (primeri opisani pod A.2), v Sloveniji ni t.i. plačnika davka⁶ (tuj delodajalec ni rezident Slovenije, niti nima poslovne enote v Sloveniji). **Delavec je v skladu z ZDoh-2 in ZDavP-2 dolžan sam napovedati dohodke iz zaposlitve, dosežene z opravljanjem dela v Sloveniji.**

Drugi odstavek 285. člena ZDavP-2 namreč določa, da če dohodek iz zaposlitve izplača oseba, ki ni plačnik davka, akontacijo dohodnine od dohodka iz zaposlitve ugotovi davčni organ na podlagi *napovedi davčnega zavezanca*. Napoved za odmero akontacije dohodnine od dohodka iz zaposlitve⁷ mora nerezident vložiti v sedmih dneh od dneva izplačila dohodka pri davčnemu organu.

C. IZVAJANJE KONVENCIJE O IZOGIBANJU DVOJNEGA OBDAVČEVANJA DOHODKA IN PREMOŽENJA

Republika Slovenija ima z večjim številom držav⁸ sklenjene Konvencije o izogibanju dvojnega obdavčevanja dohodka in premoženja (v nadaljevanju: konvencija). S konvencijami se odpravlja dvojna obdavčitev dohodka in premoženja. Slovenija pri sklepanju konvencij uporablja kot izhodišče Vzorčno konvencijo OECD. Sestavni del Vzorčne konvencije je tudi komentar (v nadaljevanju: Komentar OECD), ki služi kot pripomoček pri razlagi posameznih členov konvencije in izvajanju konvencije v praksi.

Če je z državo rezidenstva delojemalca sklenjena konvencija, se v primeru dohodka iz zaposlitve (odvisnih osebnih storitev) običajno uporabi prvi odstavek 15. oziroma 14. člena, ki se nanaša na te dohodke (v nadaljevanju: 15. člen), ki določa, da so dohodki rezidenta države pogodbenice iz naslova zaposlitve obdavčeni samo v državi rezidenstva, razen če se zaposlitev izvaja v drugi državi pogodbenici. V tem drugem primeru se sme ta dohodek obdavčiti v tej drugi državi (Sloveniji).⁹

Dohodki iz zaposlitve nerezidenta, kadar jih izplačuje delodajalec, ki je rezident Slovenije ali poslovna enota nerezidenta v Sloveniji, in ki se izvaja v Sloveniji, se v skladu z določbo 9. člena ZDoh-2 in določbo prvega odstavka 15. člena konvencije obdavčijo v Sloveniji.

Če je z državo rezidenstva delojemalca sklenjena konvencija, je potrebno v primeru dohodka iz zaposlitve (odvisnih osebnih storitev), **poleg uporabe prvega odstavka 15. člena**, ki se nanaša na te dohodke, **presojati pravico do obdavčitve v Sloveniji še po drugem odstavku tega člena**. V drugem odstavku 15. člena je namreč določena **izjema** od pravila v prvem odstavku, in sicer velja le ta za **kratkotrajno zaposlitev** v državi dela (Sloveniji), ki traja manj kot 183 dni, vendar ob upoštevanju dveh pogojev, ki sta prav tako določena v tem členu.

Drugi odstavek 15. člena namreč določa, da se ne glede na prvi odstavek, dohodek, ki

ga dobi rezident države pogodbenice iz zaposlitve, ki se izvaja v drugi državi pogodbenici (Sloveniji), obdavči samo v državi rezidenstva prejemnika dohodka, če so izpolnjeni naslednji pogoji:

- a. prejemnik dohodka iz zaposlitve je navzoč v državi dela (Sloveniji) v obdobju ali obdobjih, ki ne presegajo skupno 183 dni v kateremkoli obdobju 12 mesecev, ki se začne ali konča v zadevnem davčnem letu, in
- b. dohodek plača delodajalec, ki ni rezident druge države (Slovenije), ali se plača v njegovem imenu, in
- c. dohodek ne bremeni stalne poslovne enote, ki jo ima delodajalec v drugi državi (Sloveniji).

Za primere kratkotrajnih zaposlitev na območju države dela – Sloveniji, in sicer v primeru, ko se ta dohodek ne šteje za odbitno postavko v državi dela (Sloveniji), ker delodajalec ni zavezanec za davek v državi dela (Sloveniji), ker ni niti njen rezident niti nima poslovne enote v državi dela (Sloveniji), davčni organ **v Sloveniji ne sme obdavčevati dohodkov iz zaposlitve**. To ugodnost iz konvencije mora davčni zavezanec (prejemnik dohodka) uveljavljati v posebnem postopku pred davčnim organom.

Kadar prejemnik dohodka v skladu s konvencijo ni zavezan za plačilo davka od tega dohodka, mora v napovedi za odmero akontacije dohodnine (obrazec MF-DURS obr. DOHZAP št. 1) **uveljavljati ugodnosti, določene v mednarodni pogodbi** – pod zaporedno številko 5 (264. člen ZDavP-2).

Davčni organ v postopku odmere akontacije dohodnine na podlagi napovedi, v kateri prejemnik dohodka uveljavlja ugodnosti iz konvencije, presoja izpolnjevanje pogojev iz drugega odstavka 15. člena konvencije. V ta namen je potrebno od zavezanca zahtevati predložitev pogodbe o zaposlitvi, iz katere je razviden čas trajanja delovnega razmerja oziroma čas trajanja dela na območju Slovenije, ter kdo je izplačevalec dohodka.

V nadaljevanju pojasnjujemo možne primere glede časa trajanja zaposlitve, ob predpostavki, da sta pogoja iz b) in c) točke drugega odstavka 15. člena konvencije izpolnjena:

- kadar je v pogodbi o zaposlitvi določen čas trajanja dela na območju Slovenije, **krajši od 6 mesecev**, je zavezanec upravičen do oprostitve plačila davka;
- kadar je v pogodbi o zaposlitvi določen čas trajanja dela na območju Slovenije **daljši od 6 mesecev**, se akontacija dohodnine odmeri od dohodka, ki ga je dosegel s prvim dnem opravljanja dela v Sloveniji;
- kadar je v pogodbi o zaposlitvi določen čas trajanja dela na območju Slovenije **krajši od 6 mesecev**, iz pogodbe pa je razvidno, da obstaja **možnost podaljšanja**, se akontacija dohodnine odmeri od dohodka, ki ga je dosegel s prvim dnem opravljanja dela v Sloveniji.

V primeru, da davčni organ odmeri akontacijo dohodnine od začetka opravljanja dela v Sloveniji, in se kasneje izkaže, da je zaposlitev v Sloveniji trajala manj kot 6 mesecev zaradi različnih razlogov, ima zavezanec možnost v skladu z 262. členom ZDavP-2 uveljavljati vračilo davka. Ti razlogi so lahko npr.: prekinitev dela in odhod iz Slovenije zaradi daljše bolezni, predčasna premestitev iz Slovenije, odpoved delovnega razmerja in odhod iz Slovenije, in podobno.

D. ZLORABA DOLOČBE DRUGEGA ODSTAVKA 15. ČLENA KONVENCIJE

V praksi prihaja do **zlorab določb konvencije pri t.i. mednarodnem posojanju delavcev**, ki mu je **namen izogniti se plačilu davka v državi vira (dela)**. Gre za primere, ko domači delodajalec, ki želi zaposliti tujo delovno silo za obdobja krajša od

183 dni, rekrutira delovno silo preko posrednika v tujini, ki se pretvarja, da je pravi delodajalec, in ki odda delovno silo v najem domačemu delodajalcu. Ponavadi gre v teh primerih za t.i. **agencije za zagotavljanje dela drugim delodajalcem (ang. employment agencies)**.

Razlogi za kratkotrajne zaposlitve so npr. izvrševanje dela, ki po svoji naravi traja določen čas (kmetijska panoga – obiralci sadja), začasno povečanje obsega dela, ...

Primer zlorabe te določbe: slovenska pravna oseba sklene pogodbo o najemu določenega števila tujih delavcev, ki bodo delali na nekem projektu. Tuja agencija napoti delavce v Slovenijo za določeno obdobje npr. 4 mesecev. Po poteku tega obdobja se delavci vrnejo v svojo državo, agencija pa napoti druge delavce na podlagi iste pogodbe s slovensko pravno osebo za enako delo (isti projekt). To dela običajno z namenom izpolnjevanja pogojev po drugem odstavku 15. člena konvencije, ki omogoča oprostitev plačila davka od dohodkov iz zaposlitve v državi, kjer se ta izvaja.

Če je v postopku ugotovljeno, da gre pri kratkotrajnih zaposlitvah za zlorabo določbe drugega odstavka 15. člena posamezne konvencije (pri določanju delodajalca) ali nasploh za neizpolnjevanje pogojev iz tega odstavka, ima pravico do obdavčitve Slovenija v skladu s prvim odstavkom 15. člena konvencije.

Kadar se pri presoji davčne obravnave dohodkov v Slovenijo napotenih nerezidentov upoštevajo tudi določbe mednarodne pogodbe, je potrebno izhajati iz besedila konkretne veljavne konvencije. Upoštevati je potrebno dejstvo, da je v večini veljavnih pogodb kot besedilo, ki se upošteva pri razlagi, določeno besedilo v angleškem jeziku. V tem smislu je potrebno tudi obravnavati stališča, obrazložena v nadaljevanju.

E. IZPOLNJEVANJE POGOJEV IZ DRUGEGA ODSTAVKA 15. ČLENA KONVENCIJE

Pogoji iz drugega odstavka 15. člena konvencije morajo biti **izpolnjeni kumulativno**, in sicer:

a) prejemnik dohodka iz zaposlitve je navzoč v državi dela (Sloveniji) v obdobju ali obdobjih, ki ne presegajo skupno 183 dni v kateremkoli obdobju 12 mesecev, ki se začne ali konča v zadevnem davčnem letu,

To pomeni, da mora biti prejemnik dohodka v Sloveniji navzoč manj kot 183 dni, pri čemer se v dneve prisotnosti vštevajo vsi dnevi fizične prisotnosti v Sloveniji. Za namene izračunavanja 183 – dnevnega obdobja se štejejo: *dan delne prisotnosti, dan prihoda, dan odhoda in vsi ostali dnevi, preživeti v državi, kjer se zaposlitve izvaja* (npr., sobote, nedelje, prazniki, dopust), *kratke prekinitve dela* (izobraževanje, stavka, prisilni dopust,...), *bolniški dopust* (razen, če bi posameznik zaradi bolezni zapustil državo, pa mu bolezen to onemogoča). V to obdobje se **ne vštevajo: dnevi preživeti zunaj države**, npr. na počitnicah, službenem potovanju ali kateri koli drugi razlog.

b) dohodek plača delodajalec, ki ni rezident druge države (Slovenije), ali se plača v njegovem imenu,

V zvezi z izpolnjevanjem kriterijev, navedenih v tem pogoju, je pomembno določiti,

- 1. kdo je delodajalec in**
- 2. koga bremenijo stroški plače.**

Ad1) Pojem delodajalec

V konvencijah **pojem delodajalca** ni opredeljen. Presoja o tem, kdo je delodajalec je dana državi, kjer se zaposlitev izvaja. Tako Slovenija na podlagi drugega odstavka 3.

člena konvencije¹⁰ pri uporabi določbe 15. člena Vzorčne konvencije določi pomen pojma »delodajalec«, kot je opredeljen v nacionalni – delovni in davčni zakonodaji.

Država zaposlitve sme pri izvajanju konvencij z *namenom preprečitve zlorab* njenih določb (v teh primerih gre za drugi odstavek 15. člena konvencij) **prezreti formalno sklenjeno delovno razmerje in šteti za delodajalca tisto pravno osebo, pri kateri delavec opravlja delo (uporabnika, najemnika delovne sile, naročnika storitve).**

V skladu z določbo 74. člena ZDavP-2 **navidezni pravni posli ne vplivajo na obdavčenje.** Če navidezni pravni posel prikriva drug pravni posel, je za obdavčenje merodajen prikrit pravni posel. Prav tako se z izogibanjem ali zlorabo drugih predpisov ni mogoče izogniti uporabi predpisov o obdavčenju. Če se ugotovi takšno izogibanje ali zloraba, se šteje, da je nastala davčna obveznost, kakršna bi nastala ob upoštevanju razmerij, nastalih na podlagi gospodarskih (ekonomskih) dogodkov.

Tudi Komentar OECD v teh primerih navaja, da je potrebno kot delodajalca šteti osebo, ki ima *neposredno korist od delavčeve zaposlitve, ki nosi tveganje delavčeve zaposlitve, in ki so ji delavci neposredno odgovorni* – torej bi se za delodajalca štel končni uporabnik. *S tem se daje prednost vsebini razmerja pred njegovo obliko (načelo vsebine pred obliko).*

Kriteriji, ki so lahko v pomoč pri določanju dejanskega delodajalca:

- podjetje, ki posoja delavce, ne nosi tveganja ali odgovornosti za rezultate dela zaposlenih,
- navodila za delo zaposleni prejemajo od končnega uporabnika,
- delo se izvaja na kraju, ki je pod nadzorom končnega uporabnika,
- prejemek, ki ga prejme podjetje, ki posoja delavce, je izračunan v odnosu do časa, v katerem delavci izvajajo zaposlitve pri končnem uporabniku, ali pa obstaja druga povezava med prejemkom, ki ga prejme podjetje, ki posoja delavce, in med plačo zaposlenih,
- orodje in material, ki sta potrebna za delo, zagotavlja končni uporabnik,
- števila in izobrazbe delavcev ne določa podjetje, ki posoja delavce.

Ali gre v konkretnem primeru za zlorabo ugodnosti po konvenciji, se presoja glede na razmerje med delavcem in uporabnikom ter navedenih kriterijev. Če je večina teh kriterijev izpolnjena, *se razmerje med delavcem in uporabnikom šteje kot delovno razmerje, uporabnik pa kot delodajalec za namene izvajanja b) in c) točke drugega odstavka 15. člena konvencije.*

Slovenska pravna oseba, ki je najela delovno silo, se torej šteje za dejanskega delodajalca. Ker zaradi tega niso izpolnjeni pogoji za oprostitev plačila davka od dohodkov iz zaposlitve po drugem odstavku 15. člena konvencije, ima po prvem odstavku istega člena pravico do obdavčite teh dohodkov Slovenija. Slovenska pravna oseba kot dejanski delodajalec je tudi plačnik davka, zato mora kot taka postopati v skladu z določbami ZDoh-2 in ZDavP-2.

Ad2) Koga bremeni strošek plače

Izraz »dohodek plača delodajalec ali se plača v njegovem imenu« se nanaša na dve možni situaciji:

1. »Dohodek plača« se nanaša na primer, ko delodajalec (rezident katerekoli države) plača dohodek delojemalcu brez, da bi ga zaračunal drugemu delodajalcu – naročniku storitve. Torej družba, ki izplačuje plačo, *dejansko nosi stroške dela.*

2. »Plača se v njegovem imenu« se nanaša na primere, ko oseba (rezident katerekoli

države) izplača plačo delojemalcu, vendar *jo zaračuna* delodajalcu, ki je rezident države, kjer se zaposlitev izvaja. Strošek dela je odbitna postavka družbe – naročnika storitve.

Prav tako se nanaša na primere, ko oseba – rezident države zaposlitve izplača plačo in *jo zaračuna* delodajalcu, ki je rezident države delojemalca in kateremu kot strošek zmanjšuje davčno osnovo.

»Plačati v njegovem imenu« se nanaša na delodajalca, ki **dejansko na koncu nosi stroške dela**, medtem, ko nekdo drug delavcu izplača plačo. Izraz vsebuje ekonomski element.

Poslovno razmerje med dvema pravnima osebama, katerega predmet je zagotavljanje delovne sile, je pomembno, *čeprav ne odločujoče*, za namene določanja ali je plača delavca zaračunana s strani formalnega delodajalca podjetju – naročniku storitve.

Na primer: Če formalni delodajalec v zaračunano provizijo vključi samo plačo, bonitete in druge stroške iz delovnega razmerja, ali pa temu doda še del provizije, ki se izračuna v odstotku od teh dohodkov delojemalca, je jasno razvidno, da je plača delojemalca direktno zaračunana s strani formalnega delodajalca naročniku storitve.

c) dohodek ne bremeni stalne poslovne enote, ki jo ima delodajalec v drugi državi (Sloveniji).

Prisotnost poslovne enote se presoja po določbah 6. in 7. člena Zakona o davku od dohodkov pravnih oseb – ZDDPO-2 (Uradni list RS, št. 117/06, 56/08 in 76/08) in po 5. členu konvencije.

Če se ugotovi, da ima delodajalec poslovno enoto v Sloveniji, se šteje, da *ga stroški dela bremenijo, ne glede na to, ali so bili ti stroški dejansko prijavljeni kot odbitna postavka pri ugotavljanju davčne osnove te poslovne enote ali ne.*

SKLEPNO k točki E: Kadar niso izpolnjeni pogoji za uveljavljanje oprostitve po drugem odstavku 15. člena konvencije¹¹, se dohodki iz zaposlitve nerezidenta v skladu z določbo 9. člena ZDoh-2 in določbo prvega odstavka 15. člena konvencije obdavčijo v Sloveniji.

F. POSEBNOSTI SPORAZUMA Z ZVEZNO REPUBLIKO NEMČIJO

Sporazum med Republiko Slovenijo in Zvezno Republiko Nemčijo o izogibanju dvojnega obdavčevanja v zvezi z davki od dohodka in premoženja s Protokolom, v nadaljevanju: sporazum (Uradni list RS – MP, št. 22/06), ki se uporablja od 1. 1. 2007 dalje v Protokolu določa, da **se izjema iz drugega odstavka 15. člena sporazuma ne uporablja za prejemke iz zaposlitve v okviru dejavnosti izposojanja delovne sile.**

Kadar v Sloveniji rezident Nemčije izvaja zaposlitev pri uporabniku preko agencije, v napovedi za odmero akontacije dohodnine od dohodka iz zaposlitve **ni mogoče uveljavljati oprostitve plačila davka.** V skladu s sporazumom so ti dohodki obdavčeni v Sloveniji od samega začetka izvajanja zaposlitve.

² Pravilnik o pogojih za opravljanje dejavnosti agencij za zaposlovanje (Uradni list RS, št. 139/2006)

3

http://www.mddsz.gov.si/si/delovna_podrocja/trg_dela_in_zaposlovanje/delovne_migracije/zaposlovanje_in_delo_drzavljanov_tretjih_drzav_v_sloveniji/

⁴ V skladu s prvim odstavkom 58. člena Zakona o davčnem postopku – ZDavP-2 (Uradni list RS, št. 117/06) je plačnik davka pravna oseba oziroma združenje oseb, vključno z družbo civilnega prava po tujem pravu, ki je brez pravne osebnosti, samostojni podjetnik posameznik in posameznik, ki samostojno opravlja dejavnost, ki izplača dohodek, od katerega se v skladu s tem zakonom ali zakonom o obdavčenju izračunava, odteguje in plačuje davčni odtegljaj.

⁵ Pravilnik za obračun davčnih odtegljajev ter o načinu in rokih za predložitve obrazcev davčnemu organu (Uradni list RS, št. 138/2006).

⁶ Drugi odstavek 58. člena ZDavP-2 določa, da ne glede na prvi odstavek tega člena se oseba iz prvega odstavka tega člena, ki je nerezident Republike Slovenije v skladu z zakonom o obdavčenju, ne šteje za plačnika davka, če v skladu z zakonom o obdavčenju nima poslovne enote nerezidenta v Republiki Sloveniji.

⁷ Napoved za odmero akontacije dohodnine MF-DURS obr. DOHZAP št. 1 se nahaja tudi na internetni strani DURS http://www.uradni-list.si/files/RS_-2006-138-06005-OB~P001-0001.PDF.

⁸ Seznam veljavnih Konvencij o izogibanju dvojnega obdavčevanja dohodka in premoženja je objavljen na internetni strani Ministrstva za finance http://www.mf.gov.si/slov/dav_car/seznam_konv_izogib_dv_obd.htm.

⁹ Vzorčna konvencija OECD dohodke iz zaposlitve (odvisne osebne storitve) obravnava v 15. členu:

»1. V skladu z določbami 16., 18. in 19. člena se plače, mezde in drugi podobni prejemki, ki jih dobi rezident države pogodbenice iz zaposlitve, obdavčijo samo v tej državi, razen če se zaposlitev izvaja v drugi državi pogodbenici. Če se zaposlitev izvaja tako, se lahko tako dobljeni prejemki obdavčijo v tej drugi državi.

2. Ne glede na določbe prvega odstavka se prejemek, ki ga dobi rezident države pogodbenice iz zaposlitve, ki se izvaja v drugi državi pogodbenici, obdavči samo v prvi omenjeni državi, če:

a) je prejemnik navzoč v drugi državi v obdobju ali obdobjih, ki ne presegajo skupno 183 dni v katerem koli obdobju dvanajstih mesecev, ki se začne ali konča v zadevnem davčnem letu, in

b) prejemek plača delodajalec, ki ni rezident druge države, ali se plača v njegovem imenu in

c) prejemka ne krije stalna poslovna enota, ki jo ima delodajalec v drugi državi.

3. Ne glede na prejšnje določbe tega člena se prejemek, ki izhaja iz zaposlitve na ladji ali letalu, s katerim se opravljajo prevozi v mednarodnem prometu, ali čolnu, vključenem v prevoz po notranjih plovnih poteh, lahko obdavči v državi pogodbenici, v kateri je sedež dejanske uprave podjetja.«

¹⁰ Drugi odstavek 3. člena Vzorčne konvencije določa: »Kadarkoli država pogodbenica uporabi konvencijo, ima katerikoli izraz, ki v njej ni opredeljen, razen če sobesedilo zahteva drugače, pomen, ki ga ima takrat po pravu te države za namene davkov, za katere se konvencija uporablja, pri čemer katerikoli pomen po veljavni davčni zakonodaji te države prevlada nad pomenom izraza po drugi zakonodaji te države.«

¹¹ Ti pogoji so:

- *prejemnik dohodka iz zaposlitve je navzoč v državi dela (Sloveniji) v obdobju ali obdobjih, ki ne presegajo skupno 183 dni v kateremkoli obdobju 12 mesecev, ki se začne ali konča v zadevnem davčnem letu, in*
- *dohodek plača delodajalec, ki ni rezident druge države (Slovenije), ali se plača v njegovem imenu, in*
- *dohodek ne bremeni stalne poslovne enote, ki jo ima delodajalec v drugi državi (Sloveniji).*