

## **DAVČNA OBRAVNAVA DOHODKOV SLOVENSКИH REZIDENTOV, NAPOTENIH NA DELO V TUJINO**

### **Pojasnilo DURS, št. 4217-195/2008, 1. 8. 2008**

Davčni zavezanec – slovensko podjetje z gradbeno dejavnostjo ima stalno poslovno enoto v Nemčiji. Delavci, zaposleni v tem podjetju so rezidenti Slovenije in devet mesecev v letu opravljajo delo v poslovni enoti v Nemčiji, tri mesece v letu pa čakajo na delo ali pa opravljajo delo v Sloveniji. Za delo v Nemčiji prejmejo izplačilo plače od stalne poslovne enote v Nemčiji, v Sloveniji pa se delavcem v času napotitve na delo v Nemčijo obračunavajo in plačujejo prispevki od bruto osnove, kot če bi enako delo opravljali v Sloveniji.

Nadalje davčni zavezanec navaja, da se v Nemčiji poleg dohodnine mesečno obračunava in plačuje tudi solidarnostni prispevek od dohodnine, v višini 5,5 % od zneska dohodnine.

Zavezanec sprašuje, kako pravilno postopati pri prijavi tujih dohodkov v Sloveniji, ter ali se v Nemčiji plačani solidarnostni prispevek upošteva kot znesek že plačane dohodnine?

Delavci – slovenski rezidenti, ki so napoteni na delo v Nemčijo, prejmejo za delo, opravljeno v Nemčiji, povračilo prehrane v višini neobdavčenega zneska po uredbi nemškega delovnega prava. Prav tako delavci prejmejo povračilo prevoza v primerih, ko so napoteni na delo v Nemčijo oziroma, ko so napoteni na delo nazaj v Slovenijo. Povračilo prehrane in prevoza do višine neobdavčenega zneska v času, ko delavec opravlja delo v Nemčiji, izplačuje poslovna enota slovenskega podjetja v Nemčiji.

V zvezi z navedenim zavezanec navaja, da razume slovenske predpise glede priznavanja stroškov za delo v tujini tako, da je dolžan napoteni delavec pri prijavi tujih dohodkov v Sloveniji, v bruto dohodek vključiti razliko med prejetim zneskom prehrane in prevoza v Nemčiji ter zneskom, ki bi ga v Sloveniji prejel za enako delo kot povračilo, nato pa lahko v skladu z določbo 45. člena Zakona o dohodnini uveljavlja zmanjšanje davčne osnove za stroške prehrane in prevoza pod pogoji in do višine, kot jih določa Uredba o višini povračil stroškov v zvezi z delom, ki se ne všttevajo v davčno osnovo.

*V nadaljevanju pojasnjujemo:*

Iz navedb davčnega zavezanca je razbrati, da imajo delavci – slovenski rezidenti, formalno sklenjeno delovno razmerje s slovensko pravno osebo, ki delavce napoti na delo v Nemčijo. Za delo v Nemčiji prejmejo slovenski rezidenti izplačan dohodek iz zaposlitve s strani stalne poslovne enote, ki jo ima slovenska pravna oseba v Nemčiji.

Kot izhaja iz obrazložitve v nadaljevanju, ima dohodek iz zaposlitve in iz opravljanja storitev, ki ga slovenska pravna oseba plačuje fizični osebi, ki je zaposlena oziroma opravlja delo pri njeni poslovni enoti v tujini, vir v Sloveniji in je zato tudi obdavčljiv v skladu s slovensko zakonodajo. Pravna oseba je v tem primeru plačnik davka, zato je dolžna od tega dohodka izračunati in plačati akontacijo dohodnine.

Ker ima Nemčija glede na določila mednarodne pogodbe o izogibanju dvojnega obdavčevanja v zvezi z davki od dohodka in premoženja med Republiko Slovenijo in Zvezno republiko Nemčijo pravico do obdavčitve dohodkov iz zaposlitve, ki so doseženi z delom na ozemlju Nemčije, lahko plačnik davka v obračunu davčnega odtegljaja upošteva odbitek davka, plačanega v tujini, že pri izračunu davčnega odtegljaja.

**Slovenski delodajalec kot plačnik davka** mora pri obračunu davčnega odtegljaja, v dohodek iz delovnega razmerja vključiti razliko med prejetim zneskom prehrane in prevoza, ki ga slovenski rezident prejme v Nemčiji (po uredbi nemškega delovnega

prava) ter zneskom prehrane in prevoza, ki bi ga slovenski rezident prejel v Sloveniji, pod pogoji in do višine, ki jih določi vlada.

Ker gre v konkretnem primeru za delodajalca s sedežem v Republiki Sloveniji, je le-ta praviloma dolžan za svoje delavce, napotene na delo v tujino, obračunati in plačati tudi prispevke za socialno varnost.

### 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 Nemčiji), 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, 10/2008 in 28/2008; 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 oziroma opravlja delo pri njeni poslovni enoti 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. 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.

### 2. Davčna obravnava izplačanih dohodkov v skladu z določili mednarodne pogodbe

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

V skladu z drugim odstavkom 15. člena Sporazuma med Republiko Slovenijo in Zvezno republiko Nemčijo o izogibanju dvojnega obdavčevanja v zvezi z davki od dohodka in premoženja (Uradni list RS-MP, št. 22/06; v nadaljevanju: sporazum), 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:

- je prejemnik navzoč v drugi državi v obdobju ali obdobjih, ki ne presegajo skupno 183 dni v kateremkoli obdobju dvanajstih mesecev, ki se začne ali konča v določenem davčnem letu, in
- prejemek plača delodajalec, ki ni rezident druge države, ali se plača v njegovem imenu, in

- 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 15. člena sporazuma, 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 Nemčiji).

Ker v obravnavanem primeru pogoji iz drugega odstavka 15. člena sporazuma niso kumulativno izpolnjeni (prejemek krije stalna poslovna enota, ki jo ima slovenski delodajalec v Nemčiji), se glede določanja pravice do obdavčitve dohodkov iz zaposlitve upošteva osnovno pravilo iz prvega odstavka 15. člena sporazuma, 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 zaposlitve država, v kateri se zaposlitev izvaja (v tem primeru Nemčija).

Po določbah drugega odstavka 23. člena sporazuma je Slovenija dolžna zagotoviti odpravo dvojnega obdavčevanja dohodka, ki ga rezident Slovenije doseže z delom (oziroma zaposlitvijo) v Nemčiji tako, da se uporabi t.i. metoda navadnega odbitka (davek v Sloveniji se zmanjša za znesek davka, plačanega v državi vira - Nemčiji, ki je enak davku, ki bi ga Slovenija sama odmerila od dohodka, doseženega v Nemčiji).

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 od dohodkov iz delovnega razmerja (REK - 1) **upošteva odbitek davka, plačanega v tujini**, ali oprostitev 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 oprostitev prizna pri izračunu in poročanju dohodnine na letni ravni samo, če davčni zavezanec uveljavlja odbitek davka, plačanega v tujini, in oprostitev **tudi v ugovoru zoper informativni izračun dohodnine** oziroma **napovedi za odmero dohodnine** v skladu z 273. in 274. členom ZDavP-2.

Solidarnostni prispevek (angl. »Solidarity surcharge«), ki se v Nemčiji obračunava in plačuje v višini 5,5 % od zneska dohodnine, se lahko upošteva kot odbitek tujega davka, plačanega v tujini.\*

### 3. Priznavanje stroškov za delo v tujini

V zvezi z uveljavljanjem zmanjšanja davčne osnove za stroške prehrane med delom in prevoza na delo in z dela, pojasnjujemo, da lahko zavezanec, ki prejema dohodek iz delovnega razmerja iz tujine, skladno s prvim odstavkom 45. člena ZDoh-2, uveljavlja zmanjšanje davčne osnove za stroške prehrane med delom in prevoza na delo in z dela, glede na dejansko prisotnost na delovnem mestu v tujini. Navedeni stroški se priznajo pod pogoji in do višine, ki jih na podlagi drugega odstavka 44. člena ZDoh-2 določi vlada.

Vendar pa lahko zmanjšanje davčne osnove za stroške prehrane med delom in prevoza na delo in z dela skladno z navedenim členom uveljavljajo le delojemalci, ki delajo v tujini **pri tujih delodajalcih**, pri čemer je tuj delodajalec tisti, ki nima sedeža v Republiki Sloveniji.

Ker ima v konkretnem primeru delodajalec slovenskih rezidentov, napotenih na delo v tujino, sedež v Sloveniji, se glede dohodkov iz delovnega razmerja, ki se ne vštevajo v davčno osnovo, upošteva 44. člena ZDoh-2.

Skladno s 44. členom ZDoh-2 se v primeru, če delodajalec izplačuje povračila stroškov v zvezi z delom in dohodke v zneskih, ki so višji od zneskov, ki jih za navedena povračila in dohodke določi vlada, **znesek posameznega povračila oziroma dohodka v delu, ki presega znesek, določen s strani vlade, vštevava v davčno osnovo dohodka iz delovnega razmerja.**

Navedeno pomeni, da mora v obravnavanem primeru slovenski delodajalec kot plačnik davka pri obračunu davčnega odtegljaja, v dohodek iz delovnega razmerja vključiti razliko med prejetim zneskom prehrane in prevoza, ki ga slovenski rezident prejme v Nemčiji (po uredbi nemškega delovnega prava) ter zneskom prehrane in prevoza, ki bi ga slovenski rezident prejel v Sloveniji, pod pogoji in do višine, ki jih določi vlada.

#### 4. Prispevki za socialno varnost

Ker gre v konkretnem primeru za delodajalca s sedežem v Republiki Sloveniji, je le-ta praviloma dolžan za svoje delavce, napotene na delo v tujino, obračunati in plačati tudi prispevke za socialno varnost.

Skladno s 3. členom Zakona o prispevkih za socialno varnost – ZPSV (Uradni list RS, št. 5/96 s sprem.) je osnova za plačilo prispevkov zavarovancev, ki so v delovnem razmerju v Republiki Sloveniji in so poslani na delo v tujino, plača za enako delo v Republiki Sloveniji. Prispevki za socialno varnost se plačujejo tudi od vseh drugih prejemkov iz delovnega razmerja, vključno s stimulacijami in bonitetami ter povračili stroškov v zvezi z delom, izplačanih v denarju, bonih ali v naravi. Osnova za plačilo teh prispevkov je bruto prejemek, razen v primerih, navedenih v četrtem odstavku 3. člena ZPSV. Skladno s 6. členom ZPSV pa delodajalci za te zaposlene plačujejo tudi prispevke delodajalca od osnov, določenih v tretjem, četrtem in petem odstavku 3. člena ZPSV. To pomeni, da se od drugih prejemkov iz delovnega razmerja (vključno s stimulacijami in bonitetami ter povračili stroški nad predpisano višino, ki jo določi vlada) plačujejo tako prispevki zavarovanja kot prispevki delodajalca, od osnov določenih v tretjem in četrtem odstavku 3. člena ZPSV.

Kot pojasnjeno že v 1. točki tega dopisa, mora slovenski delodajalec kot plačnik davka ob izplačilu dohodka delavcu, napotenemu na delo v tujino, obračunati in plačati davčni odtegljaj, ob tem pa davčnemu organu predložiti obračun davčnih odtegljajev v predpisani obliki in na predpisan način\*\*. V obračunu davčnih odtegljajev se skladno s 352. členom ZDavP-2 opravi tudi obračun prispevkov za socialno varnost.

*\* Iz European Tax Handbook 2007, IBFD, str. 261 (3. OTHER TAXES ON INCOME, 3.2. Solidarity surcharge) izhaja, da se solidarnostni prispevek obračunava in plačuje v višini 5,5 % od dohodnine, torej gre za t.i. dodatni davek oziroma povečano dohodnino. V skladu s tretjim odstavkom 2. člena Sporazuma so obstoječi davki v Zvezni republiki Nemčiji, za katere se Sporazum uporablja: **davek od dohodka**, davek od dobička pravnih oseb, davek od dohodka od poslovanja in davek od premoženja, **vključno z njihovimi dodatki.***

*\*\* Za izplačila dohodkov po 1. 7. 2008 vrsto, obliko in način predložitve obračunov davčnih odtegljajev določa Pravilnik o vsebini in obliki obračuna davčnih odtegljajev ter o načinu predložitve davčnemu organu (Uradni list RS, št. 37/08 in 64/08).*