

OBVEZNOST PLAČEVANJA AKONTACIJE DOHODNINE OD DOHODKOV, PREJETIH IZ TUJINE, KADAR JE DELO OPRAVLJENO V SLOVENIJI

(SE UPORABLJA OD 22. 2. 2013)

Pojasnilo DURS, št. 42103-36/2007-15 01-650-02, 22. 2. 2013

Na Davčno upravo RS je bilo naslovljeno vprašanje glede izračunavanja akontacije dohodnine od dohodkov, prejetih iz tujine, kadar je delo opravljeno v Sloveniji. Gre za primere zaposlitev in opravljanja dela znotraj povezanih družb multinacionalk, ko ena družba – delodajalec posameznika napoti na delo k drugi povezani družbi. Delodajalec in posameznik se dogovorita, da neto plača ostane enaka, pri čemer stroške morebitne višje obdavčitve v državi napotitve krije delodajalec. Postavilo se je vprašanje, na kakšen način mora posameznik napovedati dohodke iz zaposlitve v Sloveniji, saj se razlika med davkom, ki bi ga posameznik plačal v državi rezidentstva, in davkom, ki ga plača v Sloveniji, šteje kot boniteta od katere se plača davek, ki ga delodajalec ne poravnava v breme posameznika.

Davčna uprava je v sodelovanju z Ministrstvom za finance v zvezi s tem v letu 2008 podala pojasnilo*. Ministrstvo za finance je ponovno preučilo zadevo in zavzelo naslednje stališče:

Zavezanec, ki prejme dohodek iz zaposlitve od tujega delodajalca za delo, opravljeno v Sloveniji, in je s tujim delodajalcem dogovorjen, da se njegova neto plača ne spremeni, pri tem pa stroške višje obdavčitve v državi napotitve krije tuj delodajalec, je dolžan v napovedi za odmero akontacije dohodnine od dohodka iz zaposlitve napovedati bruto znesek, ki ustreza seštevku neto plače, plačanih prispevkov za socialno varnost in davka, ki se ga izračuna po slovenski zakonodaji.

Dohodki iz zaposlitve imajo v skladu z 9. členom Zakona o dohodnini (Uradni list RS, št. 13/11-UPB7, 24/12, 30/12, 40/12-ZUJF, 75/12 in 94/12; v nadaljevanju: ZDoh-2) vir v Sloveniji, če se zaposlitev izvaja v Sloveniji. Kadar dohodek iz zaposlitve izplača oseba, ki ni plačnik davka, akontacijo dohodnine od dohodka iz zaposlitve ugotovi davčni organ na podlagi napovedi davčnega zavezanca, kot to določa 285. člen Zakona o davčnem postopku (Uradni list RS, št. 13/11 – UPB4, 32/12 in 94/12; v nadaljevanju: ZDavP-2).

V Sloveniji sistem obdavčevanja fizičnih oseb temelji na predpostavki, da prejemnik dohodka prejme dohodek v polnem (bruto) znesku. Davčno obveznost lahko izpolni davčni zavezanec sam ali pa je z zakonom izračun davka prenesen na plačnika davka (običajno je to izplačevalec dohodka). Plačnik davka ima tako zakonsko podlago, da dohodka, ki pripada prejemniku, ne izplača v polnem znesku. Prejemnik dohodka tako razpolaga le z za davek zmanjšanim (neto) zneskom. V primeru, da dohodek ne podleže obdavčitvi z davčnim odtegljajem (ker npr. izplačevalec dohodka po 58. členu ZDavP-2 nima statusa plačnika davka), izplačevalec dohodka prejemniku pripadajočega dohodka ne zmanjša za z zakonom določenim zneskom davka, zaradi česar prejemnik dohodka tako neposredno razpolaga z dohodkom v polnem (bruto) znesku.

V primerih napotitev na delo v Slovenijo, ko sta posameznik – prejemnik dohodka in delodajalec dogovorjena, da se neto plača posameznika ne spremeni, je treba šteti, da je posameznik prejel oziroma mu je delodajalec dal na razpolago takšno plačo, da mu bo po plačilu akontacije dohodnine od tega dohodka v Sloveniji ostal dohodek v višini njegove dogovorjene neto plače. Izhajajoč iz navedenega se v tem primeru šteje, da je bila posamezniku takšna plača dana na razpolago, ko mu je bila dejansko izplačana neto plača. Pri tem pa ni pomembno, ali delodajalec znesek, ki je namenjen plačilu akontacije dohodnine v Sloveniji, izplača neposredno posamezniku ali njegovemu davčnemu svetovalcu, ki zanj vloži napoved. V petem odstavku 15. člena ZDoh-2 je namreč

določeno, da je dohodek prejet, ko je izplačan fizični osebi, ali je kako drugače dan na razpolago fizični osebi.

Navedeno torej pomeni, da mora posameznik – kadar prejme dohodek iz zaposlitve od delodajalca v tujini za delo, opravljeno v Sloveniji, in sta posameznik kot prejemnik dohodka in delodajalec dogovorjena, da se neto plača posameznika ne spremeni, pri tem pa stroške višje obdavčitve v državi napotitve krije delodajalec – v napovedi za odmero akontacije dohodnine od dohodka iz zaposlitve vpisati bruto znesek, ki ustreza seštevku neto plače, plačanih prispevkov za socialno varnost in davka, ki se ga izračuna po slovenski zakonodaji.

Zgoraj navedeno velja za primere odmere akontacije dohodnine med letom. Običajno ti posamezniki lahko pridobijo status rezidenta ali uveljavljajo olajšavo za rezidente držav članic EU oz. EGP po 116. členu ZDoh-2. V teh primerih lahko pride do letne odmere dohodnine z vračilom ali doplačilom davka. Če sta posameznik in delodajalec dogovorjena, da doplačilo davka po informativnem izračunu dohodnine oz. letni odločbi o odmeri dohodnine pokrije delodajalec, se to doplačilo delodajalca šteje kot neto dohodek iz delovnega razmerja posameznika, prejet v letu, ko je plačan (kar pomeni, da bo posameznik vključil v napoved za odmero akontacije dohodnine od dohodka iz zaposlitve temu neto znesku ustrezen bruto znesek, ugotovljen na način kot je opisano v prejšnjem odstavku).

Glede na navedeno se z dnem izdaje zgoraj opisanega stališča prenehajo uporabljati pojasnila v zvezi s to problematiko iz leta 2008, ki so objavljena na spletni strani DURS.

*Pojasnilo je objavljeno na spletnih straneh DURS:

[Pojasnilo DURS, št. 42103-36/2007/1 z dne 18. 11. 2008 \(spodaj\)](#)

[Pojasnilo DURS, št. 42103-36/2007/2 z dne 15. 12. 2008 \(spodaj\)](#)

OPOMBA:

Z dnem izdaje tega pojasnila se prenehajo uporabljati pojasnila iz leta 2008, in sicer [Pojasnilo DURS, št. 42103-36/2007/1 z dne 18. 11. 2008](#) in [Pojasnilo DURS, št. 42103-36/2007/2 z dne 15. 12. 2008](#).

OBVEZNOST PLAČEVANJA AKONTACIJE DOHODNINE OD DOHODKOV, PREJETIH IZ TUJINE, KADAR JE DELO OPRAVLJENO V REPUBLIKI SLOVENIJI

Pojasnilo DURS, št. 42103-36/2007/1, 18. 11. 2008

(se uporablja do 22. 2. 2013)

Zavezanec sprašuje glede izračuna in plačila akontacije dohodnine od dohodka iz delovnega razmerja delavcev, napotnih iz tuje matične družbe na delo v slovenske hčerinske družbe. Navaja, da so pogoji delovnega razmerja določeni v pogodbi med tujim delodajalcem in fizično osebo – tujim državljanom. Skladno s tem dogovorom delavec ostane v delovnem razmerju s tujim delodajalcem, vendar delo, najpogosteje na vodilnih položajih, opravlja v Republiki Sloveniji. Osnovna plača in bonusi so določeni po principu »davčne izravnave«, kar pomeni, da ostanejo neto prejemi delavca enaki, kot če bi ostal na delu v matični državi, in to neodvisno od tega, koliko davkov je dolžan plačati v državi, kamor je bil napoten na delo (torej v Sloveniji). Delodajalec torej izračuna in napotenemu delavcu izplača neto plačo na način, da od bruto plače odšteje hipotetičen davek (t.j. davek, ki bi ga delavec plačal, če bi ostal na delu v matični državi). Delodajalec za delavca plačuje tudi socialne prispevke v matični državi ter v njegovem imenu poravnava davčno obveznost v Sloveniji za dohodke iz delovnega razmerja zaradi dela v Sloveniji.

V pogodbi o napotitvi je tudi dogovorjeno, da delodajalec plača davek na vse ostale dohodke v denarju in naravi, ki jih delavec prejeme poleg osnovne plače (npr. dodatek za otežene življenjske razmere, najemnina za stanovanje, uporaba službenega avtomobila). Od teh dohodkov delodajalec ne odbija hipotetičnega davka, temveč v imenu delavca plača slovenski davek.

Če je slovenski davek višji od hipotetičnega davka v tujini, krije razliko delodajalec. Če pa je slovenski davek nižji od davka, ki bi bil plačan v matični državi, delavec razliko vrne delodajalcu. Na ta način delavec ne more biti ne v boljšem ne v slabšem položaju zaradi različnih davčnih obveznosti v matični državi in državi, kamor je bil napoten na delo.

V vprašanju opisuje dve metodi izračuna bruto dohodka, in sicer:

- **rollover metodo in**
- **metodo brutenja (»gross up« metoda).**

V primeru uporabe »**rollover metode**«, bi moral delavec napovedati dohodek za odmero akontacije dohodnine od dohodka iz zaposlitve v sedmih dneh od dneva izplačila dohodka in nato ponovno po prejemu davčne odločbe o odmeri akontacije dohodnine, saj akontacijo plača delodajalec. Po njegovem mnenju je »rollover metoda« zelo zapletena in lahko se zgodi, da je potrebno vlagati napovedi za odmero davka na davek še v letih po odhodu napotenega delavca iz Slovenije.

Meni, da je »**gross – up« metoda**, pri kateri se neto dohodek iz napovedi poveča za t.i. hipotetični davek primernejša. Na podlagi navedenega nas prosi za potrditev, da je »gross – up« metoda sprejemljiva z vidika slovenske davčne zakonodaje.

Odgovarjamo naslednje:

Davčni organ akontacije dohodnine odmeri na podlagi napovedi, ki jo mora zavezanec vložiti skladno z 288. členom ZDavP-2. **Zavezanec za plačilo akontacije dohodnine je zavezanec (delodajalec) sam.**

Kot navaja, tuj delodajalec napotenemu delavcu (ki opravlja delo v Sloveniji) izračuna in izplača neto plačo tako, da od bruto plače odšteje hipotetičen davek (t.j. davek, ki bi ga

delavec plačal, če bi ostal na delu v matični državi), prav tako delodajalec za delavca plačuje socialne prispevke v matični državi **ter v njegovem imenu poravnava davčno obveznost v Sloveniji** za dohodke iz delovnega razmerja v zvezi z delom v Sloveniji.

Zavezanec je dolžan davčnemu organu napovedati bruto dohodek, v katerega so vseliti prispevki za socialno varnost, ki se plačujejo v matični državi in hipotetičen davek, ter posebej izkazati navedene prispevke za socialno varnost in hipotetični davek.

*Zmanjšanje za obvezne prispevke za socialno varnost, ki jih je na podlagi posebnih predpisov dolžan plačati zavezanec kot delojemalec, prizna davčni organ upošteva določbo drugega odstavka 41. člena ZDoh-2. **Od ugotovljene davčne osnove davčni organ odmeri akontacijo dohodnine z odločbo.***

*Če odmerjena akontacija dohodnine v Sloveniji presega hipotetičen davek v tujini ter takšno razliko v davku krije tuj delodajalec (pri tem pa za ta znesek ne zmanjša delavčeve neto plače), **velja znesek tako plačane akontacije dohodnine (kot razlike v davku) za boniteto delojemalca in se všteva v davčno osnovo od dohodka delojemalca v mesecu plačila.***

Glede na navedeno je zaključiti, da se v obravnavanem primeru pri odmeri akontacije dohodnine v Sloveniji, uporabi kombinacija obeh opisanih metod.

OBVEZNOST PLAČEVANJA AKONTACIJE DOHODNINE OD DOHODKOV, PREJETIH IZ TUJINE, KADAR JE DELO OPRAVLJENO V RS

Pojasnilo DURS, št. 42103-36/2007/2, 15. 12. 2008
(se uporablja do 22. 2. 2013)

Zavezanec je postavil vprašanje glede izračuna in plačila akontacije dohodnine od dohodka, ki ga delavec na podlagi opravljanja zaposlitve v Sloveniji prejme od delodajalca v tujini. Ker ima delavec dogovorjen fiksni znesek neto plače, plača davek v njegovem imenu in za njegov račun tuji delodajalec.

Nadalje je navedeno, da so pogosto pri napotitvah tujih delavcev iz tuje matične družbe na delo v slovenske hčerinske družbe, pogoji delovnega razmerja določeni v pogodbi med tujim delodajalcem in fizično osebo (tujim državljanom), v skladu s katero delavec ostane v delovnem razmerju s tujim delodajalcem, vendar delo (najpogosteje na vodilnih položajih), opravlja v Republiki Sloveniji. Osnovna plača in bonusi so določeni po principu "davčne izravnave", kar pomeni, da ostanejo neto prejemki delavca enaki, kot če bi ostal na delu v matični državi, in to neodvisno od tega, koliko davkov je dolžan plačevati v Sloveniji. Delodajalec napotenemu delavcu izplača neto plačo na način, da od bruto plače odšteje hipotetičen davek (t.j. davek, ki bi ga delavec plačal, če bi ostal na delu v matični državi), nadalje delodajalec za delavca plačuje tudi socialne prispevke v matični državi in v imenu delavca poravnava davčno obveznost v Sloveniji. Če je slovenski davek višji od hipotetičnega davka v tujini, krije razliko delodajalec, če pa je slovenski davek nižji od davka, ki bi bil plačan v matični državi, delavec razliko vrne delodajalcu. Na ta način delavec ne more biti ne v boljšem ne v slabšem položaju zaradi različnih davčnih obveznosti v matični državi in državi, kamor je bil napoten na delo (t.j. v Sloveniji).

V zvezi z navedenim pojasnjujemo:

1. Splošno pravilo glede napovedovanja dohodkov iz zaposlitve, prejetih iz tujine, kadar je delo opravljeno v Republiki Sloveniji

V Sloveniji davčni organ akontacije dohodnine odmeri na podlagi napovedi, ki jo mora zavezanec vložiti skladno z 288. členom ZDavP-2 .

Zavezanec mora napovedati dohodek pred odbitkom za prispevke za socialno varnost (ki jih delodajalec za delavca plačuje v matični državi), saj pri ugotavljanju davčne osnove od dohodka zmanjšanje za obvezne prispevke za socialno varnost, ki jih je na podlagi posebnih predpisov dolžan plačati zavezanec kot delojemalec, prizna davčni organ upošteva določbo drugega odstavka 41. člena ZDoh-2. Od ugotovljene davčne osnove davčni organ odmeri akontacijo dohodnine z odločbo. **Zavezanec za plačilo akontacije dohodnine je zavezanec (delojemalec) sam.**

Če akontacijo dohodnine, ki jo odmeri davčni organ na zgoraj naveden način, namesto delojemalca poravnava njegov tuji delodajalec (**pri tem pa za ta znesek ne zmanjša delavčeve neto plače**), znesek tako plačane akontacije dohodnine velja za **boniteto delojemalca** in se všteva v davčno osnovo od dohodka delojemalca v mesecu plačila.

Na ta način je dohodek fizične osebe (ki se nanaša na znesek plačane akontacije dohodnine v Sloveniji) obdavčen šele, ko je pridobljen oziroma dosežen. V skladu s petim odstavkom 15. člena ZDoh-2 je dohodek pridobljen oziroma dosežen v davčnem letu, v katerem je prejet, če ni z ZDoh-2 drugače določeno. Šteje se, da je dohodek prejet, ko je izplačan fizični osebi ali je kako drugače dan na razpolago fizični osebi.

2. Odmera akontacije dohodnine od dohodkov iz zaposlitve, prejetih iz tujine, kadar je delo opravljeno v Sloveniji v primerih »pogodbeno« določenega obračunavanja hipotetičnega davka v matični državi

Kadar je že v sami *pogodbi* med tujim delodajalcem in fizično osebo (tujim državljanom), ki je napotena na delo v Slovenijo določeno, da tuj delodajalec za delavca plačuje prispevke v matični državi ter delavcu izplača neto plačo na način, da od bruto plače odšteje **hipotetičen davek**, ki ga nameni za plačilo davčne obveznosti v Sloveniji, *lahko* zavezanec postopa na naslednji način:

Zavezanec davčnemu organu napove bruto dohodek, v katerega so všeti prispevki za socialno varnost, ki se plačujejo v matični državi in hipotetičen davek, ter posebej izkaže navedene prispevke za socialno varnost in hipotetični davek.

Zmanjšanje za obvezne prispevke za socialno varnost, ki jih je na podlagi posebnih predpisov dolžan plačati zavezanec kot delojemalec, prizna davčni organ upoštevaje določbo drugega odstavka 41. člena ZDoh-2. **Od ugotovljene davčne osnove davčni organ odmeri akontacijo dohodnine z odločbo.**

Ker se v **konkretnem primeru** akontacija dohodnine od dohodkov iz zaposlitve v Sloveniji odmeri od bruto dohodka, v katerega je vštet hipotetičen davek, se v tem primeru šteje, da je akontacijo dohodnine v Sloveniji (*v znesku, ki je enak hipotetičnemu davku v tujini*) plačal zavezanec (delojemalec) sam.

V kolikor pa odmerjena akontacija dohodnine v Sloveniji presega hipotetičen davek v tujini ter takšno razliko v davku krije tuj delodajalec (pri tem pa za ta znesek ne zmanjša delavčeve neto plače), **velja znesek tako plačane akontacije dohodnine (kot razlike v davku) za boniteto delojemalca in se všteva v davčno osnovo od dohodka delojemalca v mesecu plačila.**