



Številka: 00104-400/2020/11
Datum: 24. 11. 2020

Dopolnitev odgovora na poslansko vprašanje Janija Ivanuše v zvezi z davčnimi ugodnostmi na podlagi mednarodnih pogodb o izogibanju dvojnega obdavčevanja

Poslanec Jani Ivanuša je na Vlado Republike Slovenije (v nadaljnjem besedilu: vlada) naslovil zahtevo za dopolnitev odgovora na pisno poslansko vprašanje v zvezi z davčnimi ugodnostmi na podlagi mednarodnih pogodb o izogibanju dvojnega obdavčevanja. Poslanca dodatno zanima:

1. Zakaj vlada dovoljuje, da se stroški dela za delodajalce znižajo, ker uveljavljajo davčne ugodnosti v imenu svojih delavcev?
2. Zakaj vlada dovoljuje postopke, da delavci ne dobijo vrnjenega davka?
3. Kaj lahko naredijo delavci, ki jim delodajalec ne vrne davka, ki ga je prihranil na njihov račun?

Vlada Republike Slovenije v nadaljevanju podaja skupen odgovor na prejeta vprašanja:

Uvodoma vlada pojasnjuje, da je v dvostranskih konvencijah o izogibanju dvojnega obdavčevanja, ki jih je sklenila Republika Slovenija (v nadaljevanju: dvostranske konvencije), v posebnem členu določeno, v kateri državi pogodbenici se obdavčujejo dohodki iz zaposlitve (tj. plače, mezde in drugi podobni prejemki). Tovrstni dohodki, ki jih dosegajo rezidenti drugih držav pogodbenic, se na splošno obdavčujejo samo v teh drugih državah, razen če se zaposlitev izvaja v Republiki Sloveniji. Če se zaposlitev izvaja v Republiki Sloveniji, se lahko dohodki iz zaposlitve obdavčijo v Republiki Sloveniji. Ne glede na navedeno pa se dohodek rezidenta druge države pogodbenice iz zaposlitve, ki se izvaja v Republiki Sloveniji, obdavči samo v državi njegovega rezidentstva, če:

- a) je prejemnik navzoč v Republiki Sloveniji v obdobju ali obdobjih, ki skupno ne presegajo 183 dni v katerem koli dvanajstmesečnem obdobju, ki se začne ali konča v posameznem davčnem letu, in
- b) prejemek plača delodajalec, ki ni rezident Republike Slovenije, ali se plača zanj ter
- c) prejemka ne krije stalna poslovna enota, ki jo ima delodajalec v Republiki Sloveniji.

V istem členu dvostranskih konvencij je praviloma določeno tudi, v kateri državi se obdavčujejo dohodki iz zaposlitve, ki se izvaja na ladji ali zrakoplovu, s katerim se opravljajo prevozi v mednarodnem prometu.

Iz zgoraj navedenega je razvidno, da se dohodki nerezidentov Slovenije iz zaposlitve, ki se izvaja v Sloveniji, le izjemoma ne obdavčujejo v Sloveniji. Iz poslanskega vprašanja sicer ni mogoče razbrati, ali se vprašanja nanašajo na situacije, ko se zaposlitev izvaja v Sloveniji, in dohodek delavcem izplačuje delodajalec, ki šteje za plačnika davka po 58. členu Zakona o davčnem postopku (Uradni list RS, št. 13/11 – uradno prečiščeno besedilo, 32/12, 94/12, 101/13 – ZDavNepr, 111/13, 22/14 – odl. US, 25/14 – ZFU, 40/14 – ZIN-B, 90/14, 91/15, 63/16, 69/17, 13/18 – ZJF-H, 36/19, 66/19 in 145/20 – odl. US); v nadaljevanju: ZDavP-2), ali pa na

situacije, ko se zaposlitev izvaja v tujini in dohodek delavcem izplačuje delodajalec, ki šteje za plačnika davka.

Vlada je v svojem prvem odgovoru že pojasnila vlogo plačnika davka v postopku uveljavljanja ugodnosti po dvostranskih konvencijah. Dodatno vlada pojasnjuje, da lahko ugodnosti iz dvostranskih konvencij uveljavlja le prejemnik dohodka, ki je upravičen do teh ugodnosti (tj. davčni zavezanec nerezident). V 260. členu ZDavP-2 je določen postopek uveljavljanja ugodnosti iz dvostranskih konvencij (tj. znižanje ali oprostitvev plačila davčnega odtegljaja) v primeru, ko davčni zavezanec nerezident te ugodnosti uveljavlja že pred izplačilom dohodka, za razliko od 262. člena ZDavP-2, po katerem lahko davčni zavezanec, ki teh ugodnosti ne uveljavi pred izplačilom dohodka, te ugodnosti uveljavlja naknadno po izplačilu dohodka, od katerega je plačnik davka izračunal, odtegnil in plačal davčni odtegljaj.

V 260. členu ZDavP-2 je tako določeno, da če plačnik davka izplača dohodek, ki je v skladu z mednarodno pogodbo obdavčen po nižji stopnji, kot je določena z zakonom o obdavčenju oziroma s tem zakonom, ali je izplačani dohodek v skladu z mednarodno pogodbo oprošten davka v Republiki Sloveniji, prejemnik dohodka, z namenom, da izkoristi ugodnosti, določene v mednarodni pogodbi, plačniku davka predloži izpolnjen ustrezeni zahtevek za zmanjšanje ali oprostitvev davka, ki bi ga sicer plačal v skladu z zakonom o obdavčenju oziroma s tem zakonom. Prejemnik dohodka mora plačniku davka predložiti omenjeni zahtevek preden je dohodek izplačan. Plačnik davka predloži izpolnjen zahtevek davčnemu organu. Če davčni organ zahtevku v celoti ugodí, izda odločbo v skladu z 82. členom ZDavP-2. Če davčni organ ne ugodí zahtevku, ali mu ne ugodí v celoti, izda odločbo. Davčni organ odloči o zahtevku najpozneje v 15 dneh od prejema zahtevka. Plačnik davka lahko izplača dohodek in obračuna davek po nižji stopnji, kot je določena z zakonom o obdavčenju oziroma s tem zakonom, ali da od tega dohodka ne izračuna in ne odtegne davka, šele ko prejme s strani davčnega organa odobren zahtevek. Plačnik davka mora davčnemu organu za vsako izplačilo dohodka predložiti nov zahtevek. Ne glede na navedeno lahko davčni organ v primerih, ko plačnik davka izplačuje dohodek v rednih časovnih presledkih, odobri ugodnosti v skladu s tem členom za daljše časovno obdobje.

Postopek uveljavljanja ugodnosti že pred izplačilom dohodka (260. člen ZDavP-2) je zaradi administrativne poenostavitve izpeljan prek plačnika davka, tj. s sodelovanjem plačnika davka. Plačnik davka v tem postopku ni aktivno legitimirana stranka, saj ni upravičen do nikakršnih ugodnosti po dvostranskih konvencijah. Njegova vloga je zgolj v tem, da na zahtevo davčnega zavezanca nerezidenta (ki mu bo plačnik davka izplačal dohodek), ki jo je prejel pred izplačilom dohodka, pri slovenskem davčnem organu začne postopek uveljavljanja ugodnosti tega davčnega zavezanca, do katerih je ta upravičen po dvostranski konvenciji – tj. vlogo (zahtevek – obrazci KIDO 1 do KIDO 8), ki jo je prejel od davčnega zavezanca, posreduje slovenskemu davčnemu organu. Povedano drugače, v tem primeru zahtevo za začetek postopka uveljavljanja ugodnosti po dvostranski konvenciji pri davčnem organu poda davčni zavezanec nerezident, vendar posredno, tj. prek plačnika davka. Davčni organ na podlagi zahtevka davčnega zavezanca izda odločbo, in sicer jo:

- kadar zahtevku ugodí, pošlje plačniku davka, saj je plačnik davka dolžan izračunati, odtegniti in plačati davčni odtegljaj od takega dohodka davčnega zavezanca (ki je za nerezidenta dokončen davek) in pri tem upoštevati odobrene ugodnosti po dvostranski konvenciji;
- kadar zahtevku ne ugodí ali ne ugodí v celoti, pošlje odločbo davčnemu zavezancu nerezidentu (oz. njegovemu zastopniku ali pooblaščenču), ki lahko vloží pritožbo na tako odločbo (vključno prek zastopnika ali pooblaščenca, ki je lahko tudi plačnik davka). Plačnik davka v tem primeru ravna, kot da v roku ni prejel s strani davčnega organa odobrenega zahtevka ter davek izračuna, odtegne in plača kot je določeno z zakonom o obdavčenju oziroma ZDavP-2.

Iz navedenega je razvidno, da se v primeru, ko se dohodek iz zaposlitve v skladu z določbami relevantne dvostranske konvencije v Sloveniji ne obdavči in se, posledično, od tega dohodka v Sloveniji ne plača dohodnina, delavcu izplača bruto dohodek, tj. brez zmanjšanja za znesek dohodnine. Dohodnina je namreč davek od dohodkov fizičnih oseb. Če se dohodnina od posameznega dohodka ne plača, je posledično neto dohodek, ki pripada zavezancu, višji. Pri tem pa je treba upoštevati, da davčni predpisi ne določajo pravic in obveznosti iz zaposlitve, med drugim tudi ne višine (bruto) dohodka iz zaposlitve. Višina dohodka iz zaposlitve je predmet dogovarjanja med delodajalcem in delavcem, s skladu z delovnopravno zakonodaje države, po pravu katere se sklene pogodba o zaposlitvi.

V primerih, ko bi delodajalci zniževali stroške dela na način, da bi uveljavljali davčne ugodnosti iz dvostranskih konvencij (tj. oprostitev dohodnine) v Sloveniji v imenu svojih delavcev (nerezidentov), pri čemer delavci ne bi prejeli višji (neto) dohodek iz zaposlitve, kot bi ga, če bi bil od tega dohodka odtegnjena dohodnina v Sloveniji (kar je razumeti kot, da bi delavcem prikriji dejstvo, da davčni odtegljaj od dohodka iz zaposlitve dejansko ni bil plačan, čeprav je izkazan na plačilni listi), vlada pojasnjuje, da bi šlo v teh primerih za kršitev pogodb o zaposlitvi, s katerimi so delodajalec in delavci skladno z delovnopravno zakonodajo med drugim dogovorili višino (bruto) dohodka iz zaposlitve. Delavcem bi bila tako na voljo pravna sredstva, ki so na voljo v primerih kršitev pogodb o zaposlitvi.

V zvezi s tem pa je treba tudi omeniti, da se lahko v primerih, ko npr. v Sloveniji ustanovljena gospodarska družba v svoji poslovni enoti, ki jo ima v drugi državi pogodbenici, zaposluje delavce nerezidente Slovenije, ob upoštevanju, da njihovi dohodki iz zaposlitve, ki se bo izvajala v tej drugi državi, v Sloveniji ne bodo obdavčeni, s takimi delavci dogovori za nižjo višino bruto dohodka, kot bi se dogovorila v primeru, če bi se od takih dohodkov plačevala dohodnina v Sloveniji. Kot že navedeno je višina (bruto) dohodka iz zaposlitve predmet dogovarjanja med delodajalcem in delavcem. Vendar je treba pri tem upoštevati tudi, da čeprav dohodek iz zaposlitve v Sloveniji ni obdavčen, to ne pomeni nujno, da ni obdavčen tudi v državi, v kateri se zaposlitev izvaja oziroma v državi, katere rezident je delavec.