



REPUBLIKA SLOVENIJA
MINISTRSTVO ZA FINANCE

FINANČNA UPRAVA REPUBLIKE SLOVENIJE

Šmartinska cesta 55, p.p. 631, 1001 Ljubljana

T: 01 478 38 00
F: 01 478 39 00
E: gfu.fu@gov.si
www.fu.gov.si

MEDNARODNO OBDAVČENJE

Naknadno plačan davek od dohodkov iz zaposlitve v tujini pri napotenih delavcih

Podrobnejši opis

1. izdaja, MAJ 2021

Kazalo

1.0 OPRAVLJANJE DELA Z NAPOTENIMI DELAVCI V TUJINI	3
1.1 Obdavčitev dohodkov iz zaposlitve, ki jih slovenski rezidenti dosežajo v drugi državi za slovenskega delodajalca (napotitev na delo v tujino)	3
1.2 Obdavčitev dohodkov iz zaposlitve, ki jih nerezidenti dosežajo v drugi državi za slovenskega delodajalca	4
2.0 NAKNADNO PLAČILO DAVKA OD DOHODKOV IZ ZAPOSLOTITVE V TUJINI PRI NAPOTENIH DELAVCIH	5
2.1 Uveljavljanje v tujini plačanega davka s strani napotene delavca, ki je rezident Slovenije po ZDoh-2	5
2.2 Uveljavljanje v tujini plačanega davka s strani napotene delavca, ki je nerezident Slovenije po ZDoh-2	6

1.0 OPRAVLJANJE DELA Z NAPOTENIMI DELAVCI V TUJINI

Kadar slovenska podjetja opravljajo storitve z napotnimi delavci (rezidenti in nerezidenti) v drugih državah, je treba upoštevati tudi določbo 15. člena [mednarodnih pogodb o izogibanju dvojnega obdavčenja](#) (v nadaljevanju: mednarodna pogodba), ki ureja pravico do obdavčitve dohodkov iz zaposlitve¹.

Določba 15. člena mednarodne pogodbe daje pravico do obdavčitve dohodkov iz zaposlitve ali samo državi rezidentstva prejemnika dohodka ali obema državama, tj. državi, v kateri se zaposlitev izvaja in državi rezidentstva. V slednjem primeru je država rezidentstva dolžna zagotoviti odpravo dvojnega obdavčenja.

Več informacij v zvezi obdavčitvijo dohodkov iz zaposlitve napotnih delavcev najdete v podrobnejšem opisu [Obdavčevanje dohodkov iz zaposlitve po mednarodnih pogodbah](#) in [Davčna obravnava dohodkov delavcev, ki so napoteni na delo v tujino](#).

1.1 Obdavčitev dohodkov iz zaposlitve, ki jih slovenski rezidenti dosegajo v drugi državi za slovenskega delodajalca (napotitev na delo v tujino)

Prvi odstavek 15. člena mednarodnih pogodb določa osnovno pravilo v zvezi z obdavčitvijo dohodka iz zaposlitve, drugi odstavek pa izjeme od osnovnega pravila. V skladu s prvim odstavkom se dohodek iz zaposlitve obdavči v državi rezidentstva zaposlenega, razen če se zaposlitev izvaja v drugi državi pogodbenici. Če se zaposlitev izvaja v drugi državi pogodbenici, se lahko dohodek obdavči v državi, kjer se zaposlitev dejansko izvaja. V drugem odstavku je določeno, da se ne glede na določbe prvega odstavka prejemek, ki ga dobi rezident države pogodbenice iz zaposlitve, izvajane 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 skupaj 183 dni v kateremkoli obdobju dvanajstih mesecev, ki se začne ali konča v zadevnem davčnem letu, in
- b) prejemek plača delodajalec, ki ni rezident druge države, ali se ta plača v njegovem imenu in
- c) prejemka ne krije stalna poslovna enota, ki jo ima delodajalec v drugi državi.

Če so kumulativno izpolnjeni vsi navedeni pogoji iz drugega odstavka 15. člena mednarodne pogodbe, se plača davek na dohodke iz zaposlitve v državi prebivanja oziroma tam, kjer je oseba rezident (tj. v Sloveniji). Če eden od pogojev ni izpolnjen, se ti dohodki obdavčijo v državi, kjer se zaposlitev izvaja, v skladu z nacionalno zakonodajo te države pogodbenice. V tem primeru je Slovenija kot država rezidentstva dolžna zagotoviti odpravo dvojnega obdavčevanja dohodka ter upoštevati v mednarodni pogodbi določeno ustrezno metodo za odpravo dvojne obdavčitve.

Slovenski delodajalec, ki izplačuje dohodke iz zaposlitve, se v tem primeru skladno z določbo 58. člena [Zakona o davčnem postopku, ZDavP-2](#) šteje za plačnika davka, zato je dolžan od tega dohodka izračunati in plačati akontacijo dohodnine kot davčni odtegljaj v obračunu davčnega odtegljaja (obrazec REK).

Če so v konkretnem primeru pogoji iz drugega odstavka 15. člena mednarodne pogodbe kumulativno izpolnjeni, se dohodki iz zaposlitve obdavčijo samo v državi rezidentstva zaposlenega (tj. v Sloveniji). V tem primeru se v obračunu davčnega odtegljaja morebitni v tujini plačan davek od takšnega dohodka ne more upoštevati kot odbitek, zato lahko zavezanci zahtevajo refundacijo tujega davka pri pristojnem davčnem organu v tujini.

¹ V nekaterih mednarodnih pogodbah so dohodki iz zaposlitve urejeni v 14. členu.

Če pa pogoji iz drugega odstavka 15. člena mednarodne pogodbe niso kumulativno izpolnjeni (npr. prejemnik je navzoč v drugi državi dlje kot 183 dni v zadevnem obdobju ali pa prejemek krije stalna poslovna enota, ki jo ima slovenski delodajalec v drugi državi), se glede določanja pravice do obdavčitve dohodkov iz zaposlitve upošteva osnovno pravilo iz prvega odstavka 15. člena mednarodne pogodbe, ki določa, da se lahko dohodek obdavči v državi, kjer se zaposlitev dejansko izvaja. Posledično je Slovenija kot država rezidentstva dolžna zagotoviti odpravo dvojne obdavčitve z ustrežno metodo, ki je določena v mednarodni pogodbi. V tem primeru se upošteva 293. člen [ZDavP-2](#), ki določa, da v primeru, ko akontacijo dohodnine od dohodka iz delovnega razmerja **rezidenta** izračunava plačnik davka, ta v obračunu davčnega odtegljaja od dohodkov iz delovnega razmerja 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](#).

1.2 Obdavčitev dohodkov iz zaposlitve, ki jih nerezidenti dosegajo v drugi državi za slovenskega delodajalca

V skladu s prvim odstavkom 15. člena mednarodne pogodbe, ki je sklenjena z državo rezidentstva prejemnika dohodka, se dohodek iz zaposlitve obdavči v državi rezidentstva zaposlenega, razen če se zaposlitev izvaja v drugi državi pogodbenici. To pomeni, da je pravica do obdavčitve dohodka iz zaposlitve:

- izključna pravica države rezidentstva prejemnika dohodka, kadar se zaposlitev ne izvaja v drugi državi pogodbenici (tj. Sloveniji), ali
- pravica pripada obema državam pogodbenicama, tj. državi vira (tj. država, kjer se zaposlitev izvaja) in državi rezidentstva, kar pomeni, da mora država rezidentstva prejemnika dohodka upoštevati ustrežno metodo za odpravo dvojne obdavčitve.

Ker v konkretnem primeru rezident druge države pogodbenice, opravi delo za slovensko podjetje na ozemlju druge države (in ne v Sloveniji), ima država rezidentstva prejemnika dohodka izključno pravico do obdavčitve tega dohodka.

Slovenski delodajalec, ki izplačuje dohodke iz zaposlitve, se v tem primeru v skladu z določbo 58. člena [ZDavP-2](#) šteje za plačnika davka, zato je dolžan od tega dohodka izračunati in plačati akontacijo dohodnine kot davčni odtegljaj v obračunu davčnega odtegljaja (obrazec REK).

Prejemnik dohodka, ki je nerezident in želi izkoristiti ugodnosti po mednarodni pogodbi (tj. oprostitev plačila akontacije dohodnine v Sloveniji), plačniku davka (izplačevalcu dohodka) predloži izpolnjen [Zahtevek za oprostitev davka od dohodkov iz zaposlitve \(razen pokojnin\) na podlagi določb mednarodne pogodbe o izogibanju dvojnega obdavčevanja dohodka \(KIDO 5\)](#) še preden je dohodek izplačan. Plačnik davka predloži izpolnjen zahtevek pristojnemu davčnemu organu, od izplačanega dohodka pa ne izračuna in ne odtegne davka, šele ko od davčnega organa prejme potrjeni zahtevek. Če je bil davek od dohodka kljub oprostitvi, navedeni v mednarodni pogodbi o izogibanju dvojnega obdavčevanja že obračunan, prejemnik dohodka vloži pri davčnem organu [Zahtevek za vračilo davka od drugih dohodkov na podlagi določb mednarodne pogodbe o izogibanju dvojnega obdavčevanja dohodka \(KIDO 12\)](#), na podlagi katerega se mu davek vrne. Sestavni del obrazca zahtevka KIDO 5 oziroma KIDO 12 je tudi potrdilo, da je prejemnik dohodka rezident druge države pogodbenice. Navedeno potrdilo izda pristojni organ države rezidentstva prejemnika dohodka.

2.0 NAKNADNO PLAČILO DAVKA OD DOHODKOV IZ ZAPOSLOTVE V TUJINI PRI NAPOTENIH DELAVCIH

V praksi so pogoste situacije, ko slovenska podjetja za delavce (slovenske rezidente in tudi nerezidente), ki so bili v preteklih obdobjih napoteni na delo v drugo državo (npr. Nemčijo), naknadno po izplačilu plače in obračunu akontacije dohodnine ter predložitvi obračuna davčnega odtegljaja (REK-1 obrazca) Finančni upravi RS, v drugi državi plačajo davek od dohodkov iz zaposlitve za te delavce.

Tuj davčni organ pogosto naknadno ugotovi, da v posameznih preteklih obdobjih niso bili izpolnjeni pogoji iz mednarodne pogodbe za oprostitev plačila davka v državi napotitve (npr. niso bili komulativno izpolnjeni pogoji iz drugega odstavka 15. člena mednarodne pogodbe², ker so bili delavci navzoči v drugi državi dlje kot 183 dni v zadevnem obdobju ali pa je imel slovenski delodajalec v času izvajanja storitev z napotnimi delavci v drugi državi stalno poslovno enoto). Posledično tuj davčni organ naknadno odmeri davek od dohodkov iz zaposlitve delavcev, ki so v preteklih obdobjih opravljali delo na ozemlju te druge države.

Tako pride do situacije, ko je slovenska družba prvotno poravnala slovensko (akontacijo) dohodnine od izplačanih dohodkov iz zaposlitve napotnim delavcem in naknadno še v celoti tujo dohodnino.

Slovenski delodajalec (plačnik davka) pa v tovrstnih primerih, ko je davek v tujini plačal naknadno, ne more popraviti REK-1 obrazca, saj je bil obračun akontacije dohodnine v trenutku izplačila (obračuna) dohodka pravilen.

Uveljavljanje odbitka davka, plačanega v tujini, ali uveljavljanje oprostitve pri davčnem odtegljaju ureja 293. člena [ZDavP-2](#), ki v prvem odstavku določa, da v primeru, ko akontacijo dohodnine od dohodka iz delovnega razmerja rezidenta izračunava plačnik davka v obračunu davčnega odtegljaja, se lahko, ne glede na 273. in 274. člen tega zakona in ne glede na zakon o obdavčenju, upošteva oprostitev ali odbitek davka, plačanega v tujini, že pri izračunu davčnega odtegljaja, če plačnik davka razpolaga z ustreznimi dokazili glede davčne obveznosti zavezanca rezidenta izven Republike Slovenije, zlasti o znesku davka, plačanega v tujini in o osnovi za plačilo davka.

Delodajalec, ki je plačnik davka, lahko upošteva določbo prvega odstavka 293. člena [ZDavP-2](#) upošteva odbitek davka, plačanega v tujini, ali oprostitev že pri izračunu davčnega odtegljaja le, če ob izplačilu plače razpolaga z ustreznimi dokazili o plačilu davka v tujini.

Ker plačnik davka (delodajalec) v tujini naknadno plačan davek, ki ga je plačal v imenu delavca, ne more upoštevati kot odtegljaj od izplačane plače, ga lahko izterja od delavca ali pa se tako plačan davek šteje za dohodek delavca, ki se davčno obravnava kot dohodek iz delovnega razmerja.

V nadaljevanju je opisan način upoštevanja v tujini plačanega davka z vidika napotnega delavca, ki se šteje za rezidenta Slovenije in delavca, ki se šteje za nerezidenta Slovenije po [Zakonu o dohodnini – ZDoh-2](#).

2.1 Uveljavljanje v tujini plačanega davka s strani napotnega delavca, ki je rezident Slovenije po ZDoh-2

V skladu z drugim odstavkom 293. člena [ZDavP-2](#) se, ne glede na prvi odstavek tega člena, davčnemu zavezancu odbitek davka, plačanega v tujini, ali oprostitev prizna pri izračunu in

² Če so komulativno izpolnjeni vsi pogoji iz drugega odstavka 15. člena mednarodne pogodbe, se plača davek na dohodek iz zaposlitve v državi prebivanja oziroma tam, kjer je oseba rezident. Če eden od pogojev ni izpolnjen, se ti dohodki obdavčijo v državi, kjer se zaposlitev izvaja, v skladu z nacionalno zakonodajo te države pogodbenice.

poračunu 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 tega zakona. Ugovoru oziroma napovedi se morajo priložiti verodostojna dokazila o višini dokončnega in dejansko plačanega davka v tujini.

Zavezanec (delavec, napoten na delo v tujino, ki je rezident Slovenije) lahko torej uveljavlja v tujini plačan davek v ugovoru zoper informativni izračun dohodnine, ki ga davčni organ za davčnega zavezanca sestavi in odpremi najpozneje do 31. maja tekočega leta za preteklo leto. Če zavezancu informativni izračun dohodnine ni bil vročen do 15. junija tekočega leta za preteklo leto, uveljavlja v tujini plačan davek v napovedi za odmero dohodnine, ki jo mora vložiti do 31. julija tekočega leta za preteklo leto oziroma najkasneje v pritožbi zoper odločbo, izdano na podlagi napovedi.

Davčni zavezanec, rezident Slovenije, ki mu je bila že izdana dokončna odločba o odmeri dohodnine za posamezno preteklo odmerno leto, mora za uveljavljanje naknadno plačanega davka v tujini pri pristojnem finančnem uradu vložiti predlog za obnovo postopka dohodnine z ustreznimi dokazili. Predlog za obnovo postopka mora zavezanec vložiti v roku šestih mesecev od dneva, ko lahko navede nova dejstva in dokaze. Predlog lahko vloži najkasneje v petih letih od vročitve odločbe.

2.2 Uveljavljanje v tujini plačanega davka s strani napotene delavca, ki je nerezident Slovenije po ZDoh-2

Napoteni delavec, ki je nerezident Slovenije, lahko zahteva vračilo davka, če ima Slovenija z njegovo državo rezidentstva sklenjeno mednarodno pogodbo in so na podlagi določb te mednarodne pogodbe izpolnjeni pogoji za vračilo davka (tj. Slovenija nima pravice do obdavčitve dohodkov).

Ker v konkretnem primeru rezident druge države pogodbenice, opravi delo za slovensko podjetje na ozemlju druge države (in ne v Sloveniji), ima država rezidentstva prejemnika dohodka izključno pravico do obdavčitve tega dohodka. Način uveljavljanja ugodnosti iz mednarodne pogodbe v tovrstnih primerih je podrobneje opisan v točki 1.2 zgoraj.

Napoteni delavec, nerezident lahko torej zahteva vračilo davka, ki je bil v preteklih davčnih obdobjih obračunan in plačan v Sloveniji od izplačanih dohodkov iz zaposlitve, ki se nanašajo na delo, opravljeno na ozemlju druge države, in sicer na način, določen v 262. členu [ZDavP-2](#) z vložitvijo t. i. zahtevka KIDO 12, medtem ko lahko davek, plačan v drugi državi (tj. državi, kamor je bil napoten na delo), uveljavlja v svoji državi rezidentstva.