



REPUBLIKA SLOVENIJA
MINISTRSTVO ZA FINANCE

Župančičeva ulica 3, p.p. 644a, 1001 Ljubljana

T: 01 369 6300

F: 01 369 6659

E: gp.mf@gov.si

www.mf.gov.si

*Prosimo, da se pri odgovoru
sklicujete na našo številko.*

Državni zbor Republike Slovenije
Šubičeva ulica 4
1000 Ljubljana
gp@dz-rs.si
Predsednik

Številka: 001-553/2019/4

Datum: 10. 1. 2020

**Zadeva: Odgovor na pisno poslansko vprašanje poslanca Jožefa Lenarta v
zvezi z dohodninsko problematiko delavcev migrantov**

Zveza: vaš dopis št. 020-07/19-2046/2 z dne 17. 12. 2019

Poslanec Jožef Lenart je na ministra, pristojnega za finance, naslovil vprašanje v zvezi z dohodninsko problematiko delavcev migrantov. V vprašanju navaja, da so bile v odgovoru na vprašanje poslanca iz leta 2019 navedene aktivnosti Ministrstva za finance v zvezi z reševanjem problematike delavcev migrantov. Že leta 2017 je poslanski kolega Jožef Horvat v svojem poslanskem vprašanju ugotovil, da Finančna uprava Republike Slovenije (v nadaljnjem besedilu: FURS) zamuja z izračuni oziroma odločbami o akontaciji dohodnine za navedene delavce, posledično pa ti dobivajo več odločb o akontaciji dohodnine iz preteklih let v roku nekaj zaporednih mesecev. Poslanec v svojem vprašanju navaja, da delavec migrant, ki dela v tujini že 8 let, vsako leto prejema odločbo o akontaciji dohodnine v mesecu novembru, v letu 2019 pa je še ni prejel. Tudi pri njegovih sodelavcih se še vedno dogajajo zamude pri izdajanju odločb FURS, zavezanci pa tako dobijo za poravnati po tri letne akontacije dohodnine v skupni vrednosti do 10.000 evrov. Ti zavezanci se zavedajo, da je treba državi plačevati davke, vendar takih visokih zahtev naenkrat ne morejo izpolniti. Kako je mogoče, da je rok za plačilo davka 30 dni, roka, ki bi FURS zavezal k pravočasni izdaji odločbe, pa ni, prav tako pa se ves čas mandata navaja omejitev sredstev proračuna in primanjkljaj za investicije. V zvezi z navedenim poslanec sprašuje:

- 1.) Kakšne so prihodnje akcije Ministrstva za finance v smeri, da se bodo odločbe izdajale pravočasno ter da bodo lahko sredstva pobrana v zakonskih rokih? Glede na vse dosedanje težave vseh slovenskih delavcev migrantov, ki jih je vsaj 40.000, je prav, da se zadeve končno reši. Tako kot smo jih zavezali k dodatnemu plačevanju davka na dohodke iz tujine, je treba to plačevanje nemudoma poenostaviti, saj je za ljudi, ki dnevno porabijo do 12 ur za opravljanje dela, naš sistem »dvojnega« plačevanja prezapleten in jih krade dragoceni čas, ki bi ga lahko preživeli s svojimi družinami. Poslanec navaja še, da je bilo že januarja 2019 na sestanku v PS LMŠ z delavci migranti tem obljubljen, da se rešitve zanje pripravljajo.
- 2.) Kdaj se bosta obe vpleteni državi končno dogovorili, da se ves davek na prihodke plača v državi rezidentstva, ta pa del tega kasneje odstopi-poravna državi, v kateri se opravlja delo oziroma kjer je sedež delodajalca?

V nadaljevanju vam posredujemo odgovor Ministrstva za finance.

1.) Ministrstvo za finance najprej pojasnjuje, da je treba v zvezi z napovedjo dohodka, ki ga rezident Slovenije dosega iz delovnega razmerja pri tujem delodajalcu za delo v tujini, ločiti med postopkom medletne odmere akontacije dohodnine in postopkom odmere dohodnine na letni ravni, kar je obrazloženo v nadaljevanju.

a) Odmera akontacije dohodnine

Postopek odmere akontacije dohodnine od dohodkov iz delovnega razmerja v tujini se nanaša na odmero obveznosti od teh dohodkov v tekočem letu. Akontacija dohodnine se namreč odmerja le za dohodke, dosežene v tekočem davčnem letu in ne za dohodke, dosežene v preteklih letih. Kadar zavezanec ne vloži napovedi za odmero akontacije dohodnine v tekočem letu, ampak napove dohodke, prejete v preteklem letu, šele po preteku leta v napovedi za (letno) odmero dohodnine, davčni organ ne odmeri akontacije dohodnine od teh dohodkov, temveč se odmeri dohodnina (na letni ravni) od vseh njegovih dohodkov, doseženih v preteklem letu, od katerih se odmerja dohodnina.

Postopek odmere akontacije dohodnine od dohodka, doseženega pri delodajalcu v tujini (ki v skladu z 58. členom ZDavP-2 ni plačnik davka), se prične z vložitvijo napovedi za odmero akontacije dohodnine dohodka iz delovnega razmerja, ki jo mora zavezanec vložiti pri davčnem organu, v skladu z roki, določenimi v 288. členu Zakona o davčnem postopku (v nadaljnjem besedilu: ZDavP-2), do 15. dne v mesecu za pretekli mesec. Kadar gre za redni mesečni dohodek, prejet iz delovnega razmerja, mora zavezanec vložiti napoved za odmero akontacije dohodnine v 15 dneh od dneva, ko je v davčnem letu prvič prejel dohodek iz delovnega razmerja. Davčni zavezanec pa mora ponovno vložiti napoved za odmero akontacije dohodnine od dohodka iz zaposlitve v istem davčnem letu le, če je prejel spremenjeno višino rednega mesečnega dohodka iz delovnega razmerja, ali ko se spremenijo drugi pogoji, ki vplivajo na višino akontacije dohodnine, če ta sprememba znaša več kot 10 %, in sicer v 15 dneh od dneva prejema takega dohodka.

Na podlagi napovedi, ki jo vloži zavezanec, ki prejema redne dohodke iz delovnega razmerja, davčni organ izda odločbo o višini akontacije dohodnine za davčno leto ter določi obroke za plačevanje akontacij. Če zavezanec (zaradi spremenjene višine rednega dohodka ali drugih spremenjenih pogojev) vloži novo napoved, davčni organ na novo izda odločbo o višini akontacije dohodnine za davčno leto ter na novo določi obroke v 15 dneh od vložitve napovedi.

Davčni organ torej praviloma izda odločbo o odmeri akontacije dohodnine v 15 dneh od vložitve zavezančeve napovedi. V praksi lahko prihaja tudi do določenih zamikov pri izdaji teh odločb, in sicer predvsem zaradi ugotovitve, da na podlagi prvotno vložene napovedi ni mogoče izvesti pravilne odmere (npr. nepopolno, nepravilno izpolnjene napovedi, pomanjkanje dokazil o dohodku, uveljavljanju olajšav, povračil stroškov, tujega davka, itd.). V teh primerih davčni organ v sodelovanju z zavezancem, po pridobitvi dopolnitve napovedi, ter predložitvi dodatnih dokazil, izda odločbo o odmeri akontacije po skrbni presoji vseh podatkov in dokazil v najkrajšem možnem roku.

Kljub zakonski obveznosti vložitve napovedi za odmero akontacije dohodnine od rednih dohodkov iz delovnega razmerja v 15 dneh od dneva, ko je zavezanec v davčnem letu prvič prejel dohodek iz delovnega razmerja, v praksi ugotavljamo, da velika večina zavezancev, ki dosegajo dohodke iz delovnega razmerja v tujini, te dohodke še vedno napoveduje le na letni ravni, na podlagi napovedi za letno odmero dohodnine in ne vloga napovedi za odmero akontacije dohodnine na podlagi prvič prejetega dohodka v davčnem letu. Ti zavezanci vlagajo

le napovedi za letno odmero dohodnine, kjer napovedo vse dohodke preteklega leta in uveljavljajo pripadajoče olajšave, povračila stroškov, plačan davek v tujini, itd. Predvidevamo, da se navedbe v opisanem primeru (kot je mogoče razbrati iz navedb poslanca) dejansko nanašajo na zavezance, ki oddajajo napovedi na letni ravni in ki niso plačevali medletnih obrokov akontacije dohodnine oziroma niso napovedali mesečnega dohodka tekom leta, kar pomeni, da jim niso bili odmerjeni obroki akontacije dohodnine, ki bi bili hkrati tudi upoštevani pri letni odmeri dohodnine. Kadar zavezanci postopajo v skladu z ZDavP-2 in že med letom pravilno napovedujejo prejete dohodke, pa praviloma nimajo velikih doplačil na letni ravni oziroma zaradi uveljavljanja olajšav in upoštevavanja tujega davka zavezanec na podlagi letne odmere dohodnine lahko prejmejo tudi vračilo že plačanih akontacij dohodnine med letom. S pravilnim postopanjem zavezancev (vložitve napovedi za odmero akontacije dohodnine praviloma enkrat letno, to je zgoraj navedenem roku, ko v davčnem letu prvič prejmejo dohodek iz delovnega razmerja s tujim delodajalcem za delo v tujini) se tako njihovo davčno breme primerno porazdeli na mesečne akontacije dohodnine.

b) Letna odmera dohodnine

Predhodno opisana veljavna zakonska ureditev določa obveznost plačevanja medletne akontacije dohodnine, s čimer se zagotavlja enako obravnavo vseh davčnih zavezancev, tako tistih, ki so zaposleni pri delodajalcih s sedežem v Sloveniji kot tistih, ki imajo tuje delodajalce, z namenom, da se medletne akontacije dohodnine čim bolj približajo letni odmeri dohodnine in da na letni ravni ne prihaja do večjih doplačil/vračil. Kot že navedeno, pa v praksi precejšnja večina davčnih zavezancev, ki dosegajo dohodke v tujini, med letom ne vlaga napovedi za odmero akontacije dohodnine, ampak napovedi za odmero dohodnine po preteku leta.

Davčni organ na podlagi napovedi za (letno) odmero dohodnine, ki je bila vložena v zakonskem roku (do 31. julija, v skladu s šestim odstavkom 267. člena ZDavP-2), izda odločbo o odmeri dohodnine do 31. oktobra za preteklo leto (v skladu z 276. členom ZDavP-2). Finančni uradi praviloma izdajo odločbe o odmeri dohodnine po poteku instrukcijskega roka predvsem v primerih, ko je z davčnimi zavezanci treba voditi zahtevne in kompleksne individualne ugotovitvene postopke, v katerih naknadno pridobivajo in preverjajo podatke o dohodkih iz tujine: razčiščujejo vsebino prejetih dohodkov in s tem pogojeno pravilno ugotovljeno davčno osnovo in pravičen izračun in odmero dohodnine, preverjajo izvzem dela dohodkov za poslovno uspešnost, izvajajo kontrolo s strani davčnega zavezanca uveljavljenih stroškov prevoza in malice, ipd. Primeroma navajamo, da je mogoče preveriti oz. določiti pravilnost višine dohodka in davčne osnove za dohodke z virom v tujini le na osnovi s strani davčnih zavezancev predloženih vseh plačilnih list (in ne iz letnega povzetka obračuna dohodkov), saj so določeni dohodki v državi vira dohodka glede na nacionalno zakonodajo (delno) neobdavčeni, v skladu s slovensko zakonodajo pa (delno) obdavčeni in obratno. Pogosto traja dalj časa da davčni zavezanci uspejo pridobiti in nato predložiti zahtevano dokumentacijo; dokazila oz. listine, izdane s strani davčnega organa tuje države oz. druge dokumente, ki nedvoumno dokazujejo obstoj davčne obveznosti ali plačilo davka izven Republike Slovenije, zlasti o znesku davka, plačanega v tujini, o osnovi za plačilo davka ter o tem, da je znesek davka, plačan v tujini, dokončen in dejansko plačan. Prav zaradi slednjega je davčnim zavezancem na podlagi določbe 273. člena ZDavP-2 omogočena predložitev ustreznih dokazil o plačilu davka v tujini v roku petih let po letu, za katero se uveljavlja odbitek davka, plačanega v tujini.

Do zamika izdaje odločb pa prihaja tudi zaradi neodzivanja ali nesodelovanja davčnih zavezancev v ugotovitvenem postopku oz. reševanju predhodnih vprašanj (npr. določanje rezidentskega statusa).

V praksi prihaja do zamikov pri izdaji odločb o odmeri dohodnine tudi zato, ker nekateri davčni zavezanci predložijo napovedi za odmero dohodnine po poteku roka za vložitev napovedi za

več odmernih let skupaj (z ali brez uporabe instituta samoprijave), največkrat šele po pozivu davčnega organa, ki je podatke o dohodkih zavezanca v tujini prejel z mednarodno izmenjavo. Tudi tovrstni primeri so v največji meri posledica nezakonitega ravnanja davčnih zavezancev, ki niso vlagali medletnih napovedi za odmero akontacije dohodnine, kot jim to nalaga ZDavP-2, niti niso v zakonsko določenih rokih vlagali letnih napovedi za odmero dohodnine. Zato je v teh primerih mogoče, da sočasno oz. v kratkih časovnih razmikih zavezanci prejmejo odločbe z doplačili dohodnine za več odmernih let hkrati.

Ministrstvo za finance tako lahko zaključi, da je večina nesorazmernih enkratnih davčnih obremenitev zavezancev z dohodnino posledica nezakonitih dejanj na strani zavezancev samih in ne na strani nespoštovanja instrukcijskega roka za izdajo odločb o odmeri dohodnine s strani pristojnega finančnega urada.

2.) Ministrstvo za finance v zvezi z vprašanjem poslanca o tem, kdaj se bosta Slovenija in Avstrija dogovorili, da se ves davek od dohodka plača v državi rezidentstva, ta pa del tega kasneje odstopi-poravna državi, v kateri se opravlja delo oziroma kjer je sedež delodajalca, pojasnjuje, da se državi o taki ureditvi ne dogovarjata. Razloge za navedeno pojasnujemo v nadaljevanju.

Slovenija je država, ki v vseh sklenjenih dvostranskih mednarodnih pogodbah o izogibanju dvojnega obdavčevanja dohodkov in premoženja (v nadaljnjem besedilu: KIDO) uporablja metodo navadnega odbitka (edina izjema je KIDO s Švedsko, ki je edina sporazum, ki ga je sklenila še SFRJ in ga je Slovenija v svoj pravni red prevzela z aktom o nasledstvu), navedena rešitev pa sledi rešitvam iz Vzorčne konvencije Organizacije za gospodarsko sodelovanje in razvoj. Takšno izhodišče za pogajanja sta potrdila Vlada Republike Slovenije (v nadaljnjem besedilu: Vlada) in Odbor za zunanjo politiko Državnega zbora Republike Slovenije. Enaka metoda in način njenega izvajanja je na splošno določena tudi z domačo zakonodajo za primere, ko Slovenija z določeno državo ni sklenila KIDO (Zakon o dohodnini in Zakon o davku od dohodkov pravnih oseb). Veljavni sistem torej zagotavlja 'enakost' med KIDO državami in enako izvajanje metode.

Če bi Slovenija v eni KIDO spremenila metodo za odpravo dvojne obdavčitve, bi s tem odstopila od sprejete politike pri sklepanju KIDO. Države v KIDO običajno sledijo dolgoletnim izhodiščem, ki jih v načelu ne spreminjajo, saj jih le na ta način lahko primerno uveljavljajo v pogajanjih z drugimi državami. Dosledna uporaba iste metode v KIDO pa tudi preprečuje tako imenovani treaty shopping. Uvajanje različnih metod po KIDO bi tako 'odprlo vrata' za možnosti davčne arbitraže in treaty shopping-a.

Ureditev problematike obdavčevanja dohodkov iz zaposlitve, ki jih rezidenti Slovenije prejmejo za zaposlitev v Avstriji, preko sprememb konvencije z Avstrijo (spremembe metod odprave dvojnega obdavčenja) odpira tudi več vrst vprašanj, ki so vezana predvsem na enakost obravnave rezidentov pri obdavčitvi njihovih dohodkov (tj. enakost rezidentov Slovenije, ki delajo v Avstriji, z rezidenti Slovenije, ki delajo v Sloveniji).

Odločitev Slovenije, da se privilegij drugačne davčne obravnave dohodkov čezmejnih delavcev migrantov zagotovi s konvencijo o izogibanju dvojnega obdavčevanja, bi posledično zelo verjetno narekovala tudi spremembo vseh drugih konvencij o izogibanju dvojnega obdavčevanja, ki jih je doslej sklenila Slovenija. Vsaka sprememba konvencij pa je seveda zato, ker so konvencije bilateralni akti, odvisna tudi od strinjanja druge države pogodbenice. Glede na podatke v zvezi z uveljavljanjem olajšave za čezmejne delavce migrante glede na državo prejetega dohodka pa bi lahko pričakovali pobude za spremembo konvencije še s sosednjimi

državami (Hrvaška, Italija in Madžarska), kot tudi z Nemčijo, Švico ter državami na območju bivše Jugoslavije.

dr. Andrej Bertoncelj
minister