

**UNIVERZA V MARIBORU
PRAVNA FAKULTETA**

MIRA SITAR

**OBDAVČITEV DOHODKOV IZ ZAPOSLOTITVE
PO NAČELU VIRA DOHODKA**

Magistrsko delo

Maribor, 2016

**UNIVERZA V MARIBORU
PRAVNA FAKULTETA**

MAGISTRSKO DELO

**OBDAVČITEV DOHODKOV IZ ZAPOSLOTITVE
PO NAČELU VIRA DOHODKA**

Avtorica: Mira Sitar

Št. indeksa: 71185656

Študijski program: MAG-B2-POSL. – GOSP. PRAV.

Mentor: dr. Bojan Škof

Maribor, januar 2016

KAZALO

POVZETEK	i
1 Uvod	1
1.1 Predstavitev vsebine	1
1.1.1 Opravljanje dela v tujini	2
1.1.2 Mednarodna obdavčitev čezmejnih delavcev	3
1.1.3 Obdavčitev dohodka iz zaposlitve po načelu vira	4
1.1.4 Mednarodna dvojna pravna obdavčitev	7
1.2 Namen magistrskega dela	8
1.3 Zgradba magistrskega dela	9
2 Določanje vira dohodka iz zaposlitve	9
2.1 Vir dohodka iz zaposlitve po ZDoh-2	10
2.2 Prekrivanje pravil vira	11
2.3 Opredelitev vira dohodka iz zaposlitve po Vzorčni konvenciji OECD	12
2.4 Problematika v zvezi s 15. členom Vzorčne konvencije OECD	14
3 Opredelitev izrazov	15
3.1 »Zaposlitev«	15
3.1.1 Opredelitev po Vzorčni konvenciji OECD	15
3.1.2 Opredelitev po ZDoh-2	16
3.1.3 Razmejitev med odvisnim in neodvisnim opravljanjem dela	16
3.2 »Delodajalec«	18
3.2.1 Opredelitev po Vzorčni konvenciji OECD	19
3.2.2 Opredelitev po ZDoh-2	23
3.3 »Dohodek iz zaposlitve«	24
3.3.1 Opredelitev po Vzorčni konvenciji OECD	24
3.3.2 Opredelitev po ZDoh-2	24
3.3.3 Prekvalifikacija dohodka	25
3.3.4 Primerjava med ZDoh-2 in Vzorčno konvencijo OECD	26
3.4 183 dni	27
3.4.1 Štetje dni po Komentarju Vzorčne konvencije OECD	27
3.4.2 Pojasnilo slovenskega davčnega organa	29
3.5 »Prejemek plača delodajalec ali se plača v njegovem imenu«	29
3.6 »Prejemek zaposlenega krije stalna poslovna enota«	31
3.6.1 Stalna poslovna enota po ZDDPO-2	33
3.6.2 Stalna poslovna enota po Vzorčni konvenciji OECD	33
3.6.3 Primerjava med ZDoh-2 in Vzorčno konvencijo OECD	35
4 Posledice različnih interpretacij izrazov	36
4.1 Problematika in dileme pri določanju »delodajalca«	36
4.1.1 Nacionalna ali avtonomna interpretacija »delodajalca«	36
4.1.2 Pravice delodajalca po Vzorčni konvenciji OECD	38
4.1.3 Podružnice in stalne poslovne enote kot delodajalci	41

4.2	Problematika pri interpretaciji »zaposlitve« v povezavi z »delodajalcem«	42
4.2.1	Problematika v povezavi s samozaposlenimi	42
4.3	Problematika in dileme pri določanju »dohodka iz zaposlitve«	44
4.3.1	Problematika v povezavi s samozaposlenimi	44
4.3.2	Dileme glede vrste dohodkov	45
4.3.3	Dileme glede razmejitev dohodkov	48
4.4	Dileme v zvezi z določanjem števila dni prisotnosti	50
4.4.1	Štetje 183 dni	51
4.4.2	Podvajanje dni prisotnosti	51
4.4.3	Vozniki	52
4.4.4	Sprememba države rezidentstva	52
4.5	Problematika in dileme v zvezi s pravico do obdavčitve	53
4.5.1	Določanje deleža obdavčljivega dohodka glede na dneve prisotnosti	53
4.5.2	Čas začetka obdavčitve ko je izpolnjen pogoj 183 dni	54
4.5.3	Dohodki, izplačani po koncu zaposlitve	55
4.5.4	Z napotitvijo povezani dodatki k plači	56
5	Zaključek	57
	Literatura in viri	62
	Uporabljene kratice in okrajšave	66

POVZETEK

Mednarodna mobilnost delavcev povzroča veliko težav v smislu davčne obravnave njihovih dohodkov. Za namen obdavčitve je treba proučiti vsebine dogovorov med delavci in delodajalci, na podlagi katerih se delo opravlja v tuji državi, ter na podlagi posameznega primera določiti davčne posledice tako za delodajalce, kot za čezmejne delavce.

Čezmejni delavci se včasih težko znajdejo v poplavi vseh davčnih pravil, ki jih morajo upoštevati. Pri opravljanju dela v tujini morajo namreč upoštevati nacionalne zakonodaje relevantnih držav, to je države rezidentstva in držav, v katerih opravljajo svoje delo, ter tudi mednarodne zakonodaje, predvsem mednarodne pogodbe o izogibanju dvojnega obdavčevanja.

Komentar Vzorčne konvencije OECD je zelo pomemben vir za običajno razlago mednarodnih pogodb o izogibanju dvojnega obdavčevanja. Po splošnem pravilu iz mednarodnih pogodb o izogibanju dvojnega obdavčevanja ima država, v kateri se delo opravlja, pravico do obdavčitve tistih dohodkov posameznikov, ki se nanašajo na delo v tej državi. Pri določanju pravice do obdavčitve po načelu vira dohodka pa mednarodne pogodbe o izogibanju dvojnega obdavčevanja določajo tudi izjemo, na podlagi katere država vira nima pravice do obdavčitve dohodka iz zaposlitve, ne glede na to, da se delo opravlja na ozemlju te države.

Teza magistrskega dela je, da slovenska davčna zakonodaja sledi določilom in navodilom OECD, vendar pa to ni zagotovilo, da pri mednarodnem obdavčevanju ne pride do neskladij in morda celo dvojne obdavčitve dohodkov.

Ker mednarodna zakonodaja, torej mednarodne pogodbe o izogibanju dvojnega obdavčevanja, ne definira nekaterih izrazov, ki jih uporablja, se v določenih primerih za namen določanja pomena posameznega izraza uporablja nacionalna zakonodaja držav pogodbenic. Pri določanju pomena izraza, ki ni definiran v mednarodni pogodbi o izogibanju dvojnega obdavčevanja je v pomembno pomoč Komentar Vzorčne konvencije OECD. Vendar pa predvsem zaradi svobode držav pri interpretaciji izrazov iz mednarodnih pogodb po nacionalni zakonodaji prihaja do pomembnih nesoglasij v zvezi s pravico do obdavčitve posameznega dohodka v posamezni državi, zaradi česar se kljub sklenjenim pogodbam o izogibanju dvojnega obdavčevanja slednje vseeno pojavlja. Takšna interpretacija določb pa običajno pomeni tudi precejšnjo negotovost davčnih zavezancev, posredno pa tudi oviro pri mednarodnem poslovanju tako družb kot zaposlenih.

Upošteva je določbe slovenske davčne zakonodaje, Vzorčne konvencije OECD in njenega Komentarja ter analizo in izpostavljeno problematiko iz domače in tuje literature, v tem delu analiziram vsebino določb, ki vplivajo na mednarodno obdavčenje dohodkov iz zaposlitve po načelu vira dohodka, hkrati pa predstavljam problematiko na tem področju.

Opravljen je analiza obsega predvsem izraze »zaposlitev«, »delodajalec« in »dohodki iz zaposlitve« iz 1. in 2. odstavka 15. člena Vzorčne konvencije OECD o izogibanju dvojnega obdavčevanja, ki določa pravila glede mednarodnega obdavčevanja dohodka iz zaposlitve. Hkrati pa analiziram problematiko v zvezi z interpretacijo določb, ki izhajajo iz tuje literature, in podajam svoje primere, na podlagi katerih pojasnjujem problematiko, ki nastaja na področju mednarodnega obdavčevanja dohodkov iz zaposlitve.

Menim, da mednarodna in slovenska davčna zakonodaja ter uveljavljene interpretacije in prakse precej dobro sledijo hitrim spremembam v poslovnem okolju, vendar pa je prostora za izboljšave še veliko. S poenotenjem interpretacije izrazov in s tem pravil glede obdavčevanja ter z nekaterimi postopkovnimi poenostavitvami na področju mednarodnega obdavčevanja bi bila poslovanje mednarodnih podjetij in delo čezmejnih delavcev verjetno veliko lažja.

Ključne besede: mednarodno obdavčenje, načelo obdavčitve po viru dohodka, dohodnina, vir dohodka, dohodek iz zaposlitve, čezmejni delavci, izogibanje dvojnega obdavčevanja, pogodba o izogibanju dvojnega obdavčevanja, Komentar Vzorčne konvencije OECD, Vzorčna konvencija OECD.

ABSTRACT

International mobility of workers causes many issues in tax treatment of their employment income. For taxation purposes, the substance of the arrangements between employers and employees, based on which the employees exercise their employment in another country, should be analyzed. Tax consequences for employers and international workers should be determined based on each individual case.

International workers have sometimes difficulties in navigating among the tax rules that need to be considered. In exercising the employment abroad, they should consider national legislation of the relevant countries, i.e. residence country and the countries in which they work, as well as international legislation, especially double tax treaties.

OECD Commentary on Model tax treaty is a very important source for usual interpretation of the double tax treaties. Under a general rule from double tax treaties, the country in which the employment is exercised, has the right to tax the employment income related to the work performed in that country. At determining the right to taxation based on the source principle, double tax treaties provide an exemption, based on which the source country does not have the right to tax the employment income notwithstanding that the employment is exercised on the territory of that country. Such an exemption is applicable for short-term employments abroad, when the presence of the employee and the employer in the other country is not at the level, at which the taxation and the tax procedures related to that would be reasonable.

My thesis is that the Slovene tax legislation follows the OECD rules and interpretations. However, this is not a guarantee for avoidance of inconsistencies or double taxation.

As international tax legislation, i.e. double tax treaties, does not define some of the terms used in the double tax treaties, interpretation from the national tax legislation of the contracting states is sometimes applied to determine the meaning of the particular term. At determining the meaning of a certain term, which is not defined in the double tax treaty, the OECD Commentary on Model tax convention is significantly helpful. However, due to the freedom of the countries at interpretation of the terms used in double tax treaties, significant inconsistencies in relation to taxation of the particular employment income in an individual county occur, due to which double taxation still occurs despite the concluded double tax treaties. Such an interpretation of the provisions usually means an uncertainty for the taxpayers, and indirectly an obstacle for international activities of international companies and international work of employers.

Considering the provisions of the Slovene tax legislation, OECD Model tax treaty, OECD Commentary to the Model tax treaty and analyses and the issues exposed in the local and foreign literature, I analyze the substance of the provisions influencing the international taxation of the employment income based on the source of income principle. At the same time, I also analyze the issues in this area.

My analysis is focused on terms »employment«, »employer« and »employment income« from Paragraph 1 and 2 of Article 15 of the OECD Model tax treaty, which determines the rules for international taxation of the employment income. At the same time I analyze the issues related to interpretation of the provisions, as presented in the foreign literature, and provide my own examples, based on which I explain the issues occurring in the field of international taxation of employment income.

In my opinion, the international and Slovene tax legislation and the established interpretations and practices fairly well follow the fast changes in the business environment. However, I think there is still a lot of room for improvement. By unifying the interpretation of the terms and by that unifying the rules for taxation and with some procedural simplifications related to international taxation, doing business abroad and working abroad would probably be much easier for the international companies and workers respectively.

Key words: international taxation, source of income principle, personal income tax, source of income, employment income, international workers, avoidance from double taxation, double tax treaty, OECD Model tax treaty, OECD Commentary on Model tax treaty.

1 Uvod

1.1 Predstavitev vsebine

V času globalizacije je delo v tujini vedno pogostejši pojav, prost pretok oseb pa je postal tudi ena izmed štirih temeljnih svoboščin trga Evropske unije, kar pomeni, da lahko posameznik v drugi državi članici prosto prebiva in dela. »Bivanje, delo, podjetje, služba in s tem premoženje in dohodki neke osebe so zato vedno manj le domena ene države.«¹

Posamezniki opravljajo delo v drugih državah na podlagi različnih aranžmajev oziroma dogovorov z delodajalci. Za posameznike lahko delo v tujini pomeni pomemben korak na njihovi karierni poti, saj z delom v tujini izpolnjujejo svoje želje ali potrebe, iščejo nove izzive in priložnosti, si širijo obzorja ter nabirajo novo znanje in izkušnje. Istočasno si mednarodna podjetja s pretokom zaposlenih med družbami iz različnih držav, predvsem tistih zaposlenih, ki imajo za korporacijo pomembno znanje in izkušnje, lajšajo poslovanje, nižajo stroške dela in zagotavljajo večjo konkurenčnost. Tako je gibanje oseb med državami večkrat želja in potreba tako delavca kot delodajalca. Obstaja pa seveda nešteto drugih okoliščin, zaradi katerih posamezniki delajo v tujini.

Mednarodna mobilnost delavcev povzroča veliko težav v smislu davčne obravnave njihovih dohodkov. Delavci, ki delo opravljajo v tujini (v nadaljevanju: čezmejni delavci), si ne želijo nepravične davčne obravnave ali dvojne obdavčitve dohodkov in na splošno ne želijo biti zaradi dela v tujini v relativno slabšem položaju, kot če bi delo opravljali v domači državi. Enako velja za njihove delodajalce, ki so poleg navedenega morda še bolj kot zaposleni nagnjeni k izogibanju davčnim tveganjem in zato v praksi včasih – v primerih, ko je davčna zakonodaja nejasna ali nedorečena – raje plačajo celo več davka kot manj.

V domači in tuji literaturi se država, v kateri delavci običajno prebivajo, imenuje »domača država« (angleško »home country«) ali »država rezidentstva«, država, v kateri delavci opravljajo delo, pa »tuja država«, »država gostiteljica« (angleško »host country«) ali »država, kjer se delo opravlja« (angleško »the country, where the employment is exercised«). Pogoste oblike dogovorov, na podlagi katerih posamezniki opravljajo delo v tujini, so posojanje delovne sile, napotitev na delo, izposojanje

¹ Žunič Brigita, Napoteni (detaširani) delavci, delovna zakonodaja, davki, konvencije o izogibanju dvojnega obdavčevanja, socialna varnost, Verlag Dashöfer, založba, d. o. o., Ljubljana, 2006, stran 7.

delavcev, pogodba o opravljanju storitev in druge. Razlika med temi oblikami je pomembna, saj pomembno vpliva na obdavčitev dohodkov iz zaposlitve.

1.1.1 Opravljanje dela v tujini

Dogovor o delu v tujini je pogosto sklenjen med dvema družbama v obliki dogovora o posojanju delovne sile, dogovora o opravljanju storitev ali dogovora o napotitvi delavcev. Družbe lahko med sabo sklepajo tudi drugače poimenovane dogovore in določijo njihovo vsebino v skladu s svojimi potrebami. Značilnosti vsebine posamezne oblike dogovora so:²

- posojanje delovne sile (tudi posojanje delavcev, najem delovne sile, posredovanje začasne delovne sile, posredovanje dela in podobno; angleško »hiring out of personnel«, »hiring out of labour« ali »personnel leasing« in podobno) se v strogem pomenu navezuje na dogovor, po katerem družba najame delovno silo in ne specifične osebe. Najemodajalec delovne sile ima prosto izbiro, katerega delavca bo poslal najemojemalcu, pod pogojem, da delavec ustreza potrebam najemojemalca. Najemodajalec ostane formalni delodajalec zaposlenega, med najemodajalcem in najemojemalcem delovne sile pa je sklenjena pogodba o storitvah najema delovne sile. Izposojeni delavec opravlja delo pri najemojemalcu kot vsak drugi redno zaposleni delavec in se v času najema tudi integrira v delovni proces pri najemojemalcu ter dela po njegovih navodilih in pod njegovim nadzorom;
- napotitev (angleško »posting«) je druga oblika dogovora, po katerem napoteni (ali detaširani) delavci za ekonomske namene začasno opravljajo delo drugje, kot je njihovo običajno mesto opravljanja dela. Napoteni delavci v času napotitve opravljajo delo po navodilih svojega delodajalca v domači državi, kar je najpomembnejša razlika med napotitvijo in posojanjem delovne sile, saj pri napotitvi družba gostiteljica ne opravlja funkcije delodajalca;
- napotitev (angleško »assignment« ali »secondment«) pa je še tretja oblika dogovora, po katerem delodajalec odredi delavcu, da delo začasno opravlja za drugega delodajalca na podlagi dogovora med prvim in drugim delodajalcem. Takšna napotitev se opravi brez nadomestila delavcu, delodajalca pa sta običajno povezani družbi.

² Povzeto po: Goeydeniz Suat, IFA Research Paper; Tax Implications on International Hiring-Out of Labour/ Hiring-Out of Labour – still the poor relation in double tax conventions?, IFA Research Associate 2010, IBFD, s. a., strani 8 in 9.

Za namen obdavčitve je treba proučiti vsebine teh dogovorov in na podlagi posameznega primera določiti davčne posledice tako za delodajalce kot za čezmejne delavce.

1.1.2 Mednarodna obdavčitev čezmejnih delavcev

Dohodnina je davek od dohodkov fizičnih oseb in je eden izmed »velike trojice« davkov. Zgodovinsko gledano je dohodnina eden izmed mlajših davkov, saj se je v Evropi začel uveljavljati konec devetnajstega stoletja. Vendar pa se delež tega davka v davčnih prihodkih večine držav članic OECD znižuje.³

Države uporabljajo različne modele obdavčitve, ki so vsebinsko pretežno rezultat prevladujočega nazora o vlogi države v družbi. Višina stopnje davčne obremenitve je namreč običajno premo sorazmerna s tem, kako močna je vloga države. Delno pa države uporabljajo različne modele obdavčitve tudi kot obliko tekmovanja držav v privabljanju in ohranjanju gospodarskih subjektov v svoji jurisdikciji na podlagi nizke stopnje davčne obremenitve kot posledice predvsem liberalizacije pretoka proizvodnih dejavnikov (tako imenovane davčne konkurence).⁴

V interesu vsake države je med drugim tudi to, da zbere potrebna sredstva za lastno normalno delovanje, hkrati pa je ta okoliščina ob predpostavki smotrne uporabe zbranih sredstev tudi v interesu davčnih zavezancev, ki imajo koristi od normalnega delovanja države, ki skrbi za zadovoljevanje javnih potreb.⁵ Vendar pa davčni zavezanci v času prostega oziroma vedno manj omejenega pretoka oseb in storitev lahko do določene mere izbirajo, kje bodo plačevali davke, zato je tudi za države vedno večjega pomena, da ohranjajo privlačno davčno okolje, saj bi v nasprotnem primeru z izgubo davčnih zavezancev neposredno izgubile tudi davčne prihodke. Zaradi tega se države včasih znajdejo v situacijah, ko se z drugimi državami borijo za svoj delež davčnih prihodkov, vendar pa na drugi strani z agresivno politiko obdavčevanja dohodkov hkrati tudi odbijajo davčne zavezance, da bi sploh opravljali dejavnosti ali delo v tej državi, saj si tudi davčni zavezanci prizadevajo znižati svoje davčne obveznosti.

Čezmejni delavci se včasih težko znajdejo v poplavi vseh davčnih pravil, ki jih morajo upoštevati. Pri opravljanju dela v tujini morajo namreč upoštevati nacionalne

³ Povzeto po: Stanovnik Tine, Javne finance, Ekonomska fakulteta v Ljubljani, Založništvo, 2012, stran 63.

⁴ Povzeto po: Škof Bojan, Wakounig Marian, Tičar Bojan, Jerman Saša, Kobal Aleš, Ferčič Aleš, Davčno pravo, Pravna fakulteta Univerze v Mariboru in Davčno-finančni raziskovalni inštitut, Maribor, 2007, stran 53.

⁵ Povzeto po: Škof Bojan, Wakounig Marian, Tičar Bojan, Jerman Saša, Kobal Aleš, Ferčič Aleš, n.d., stran 54.

zakonodaje relevantnih držav, to je države rezidentstva in držav, v katerih opravljajo svoje delo, ter tudi mednarodne zakonodaje, predvsem mednarodne pogodbe o izogibanju dvojnega obdavčevanja.

V mednarodnem merilu se obdavčitev čezmejnih delavcev opredeli tako, da se določita država, v kateri je čezmejni delavec davčni rezident (država rezidentstva), in država, kjer čezmejni delavec prejema oziroma ustvarja svoj dohodek (država vira). Upošteva se nacionalno davčno zakonodajo države rezidentstva in države vira ter morebitne mednarodne pogodbe o izogibanju dvojnega obdavčevanja, sklenjene med njima, in druge relevantne zakonodaje, se določijo pravila oziroma vrstni red obdavčitve dohodkov čezmejnega delavca, ki opravlja delo v tujini.

1.1.3 Obdavčitev dohodka iz zaposlitve po načelu vira

Dohodek iz zaposlitve je v posamezni državi običajno obdavčen zato, ker ima vir v tej državi (obdavčitev v državi vira), ali pa zato, ker je prejemnik dohodka iz zaposlitve davčni rezident te države (obdavčitev v državi rezidentstva). V tem delu se omejujem samo na obdavčitev dohodkov iz zaposlitve po načelu vira dohodka, in sicer bolj specifično dohodkov iz delovnega razmerja. Obdavčitev specifičnih kategorij oseb, kot so profesorji, učitelji in raziskovalci, študenti, športniki in umetniki, javni uslužbenci, upokojenci in podobno, niso predmet tega dela.

ZDoh-2 v določa pravila obdavčitve v 5. členu, v katerem določa obseg obdavčitve glede na rezidentski status davčnih zavezancev. V skladu s tem splošnim pravilom je rezident zavezan za plačilo dohodnine od vseh dohodkov, ki imajo vir v Sloveniji ali izven nje, nerezident pa je zavezan za plačilo dohodnine od vseh dohodkov, ki imajo vir v Sloveniji.⁶

Tudi ZDoh-2 tako temelji na načelu obdavčitve po viru, in sicer to načelo velja za nerezidente, ki v Sloveniji plačajo dohodnino od dohodkov, ki imajo po ZDoh-2 vir v Sloveniji, medtem ko za rezidente velja načelo obdavčitve svetovnega dohodka in tako v Sloveniji plačajo dohodnino od vseh dohodkov, ne glede na to, kje imajo ti dohodki vir.

⁶ Povzeto po: Zakon o dohodnini, Uradni list RS, št. 13/11 – uradno prečiščeno besedilo, 9/12 – odl. US, 24/12, 30/12, 40/12 – ZUJF, 75/12, 94/12, 52/13 – odl. US, 96/13, 29/14 – odl. US, 50/14, 23/15 in 55/15, Ljubljana 2011, 5. člen.

Načelo obdavčitve po viru dohodka in načelo obdavčite svetovnega dohodka sta posledici dileme v mednarodnem davčnem pravu, zaradi katere je treba opredeliti ali in kako obdavčiti del dohodka, ki ga je davčni rezident ene države pridobil oziroma ustvaril na območju druge države.⁷ Ravno v tem pa se kažejo posledice davčne konkurence med državami, saj vsaka država želi pridobiti svoj kos davčne pogače. Upoštevanje zgolj enega načela obdavčitve bi lahko privedlo na primer do tega, da država ne bi imela pravice do davčnih prihodkov iz naslova opravljanja dejavnosti oziroma dela tujcev na njenem ozemlju, čeprav tem davčnim zavezancem zagotavlja ustrezno okolje za delovanje in ti na njenem ozemlju ustvarjajo prihodke (v primeru, da bi se upoštevalo načelo obdavčitve svetovnega dohodka rezidentov, ne pa tudi načelo obdavčitve po viru). Veljalo bi seveda tudi obratno, torej da država ne bi imela pravice do davčnih prihodkov svojih davčnih rezidentov, ker bi rezidenti davke plačali že v državi, na ozemlju katere opravljajo svoje dejavnosti ali delo, čeprav tem davčnim zavezancem država rezidentstva zagotavlja ustrezno okolje za obstoj oziroma bivanje in ima s tem tudi stroške.

Da pa v borbi za davčne prihodke med državami ne bi prihajalo do dvojne obdavčitve dohodkov davčnih zavezancev, države med seboj uredijo in dogovorijo principe obdavčevanja z mednarodnimi pogodbami o izogibanju dvojnega obdavčevanja.

Mednarodno dvojno obdavčenje je fenomen mednarodnega davčnega prava, ki ga označuje dejstvo, da na temelju iste pravne osnove nastanka davčne obveznosti najmanj dve davčni oblasti različnih držav ugotovita obstoj davčnih obveznosti. Ta pojav predstavlja resno oviro v liberalizaciji mednarodne menjave na različnih področjih, predvsem pri prosti menjavi dobrin, delovne sile, denarja in storitev med državami, kar vodi do večje davčne obremenitve subjektov, fizičnih in pravnih oseb, ki so ji izpostavljeni zaradi svojega delovanja v tujini.⁸

Eden izmed osnovnih namenov mednarodnih pogodb o izogibanju dvojnega obdavčevanja je v današnjem času zaščita pred diskriminacijo, izmenjavo informacij in medsebojnim dogovarjanjem. Mednarodni sporazumi o izogibanju dvojnega obdavčevanja pomenijo tudi doseganje večje harmonizacije davkov na dohodek v mreži medsebojnih pravil. Namen mednarodnih sporazumov je tudi izognitev dvojnega obdavčevanja v vseh njegovih oblikah, vendar je glede na novejša poglobila ta namen sekundarnega pomena, ker to lahko države dosežejo tudi enostransko. Kljub temu pa

⁷ Povzeto po: Škof Bojan, Wakounig Marian, Tičar Bojan, Jerman Saša, Kobal Aleš, Ferčič Aleš, n. d., stran 151.

⁸ Povzeto po: Pernek Franc, Diskriminacija zaradi dvojne obdavčitve, Denar: revija o davkih, številka 416 (2012), Letnik 22, Davčno izobraževalni inštitut, Ljubljana, stran 23.

je mednarodno sodelovanje na področju obdavčevanja še vedno pomembno zaradi izogibanja posebni obliki davčnega umika, ki jo pogosto imenujejo dvojno neobdavčenje. Namen mednarodnih pogodb o izogibanju dvojnega obdavčevanja pa je tudi ločitev pravic do obdavčenja med dvema državama, ki ne more nastati na enostranski podlagi in tudi ne na enaki podlagi za vsako državo, s katero ta država posluje.⁹

Mednarodne pogodbe o izogibanju dvojnega obdavčevanja so lahko bilateralne ali multilateralne, države pa jih med seboj sklepajo z zgoraj navedenimi nameni. Prek mednarodnih pogodb o izogibanju dvojnega obdavčevanja se ugotavljajo meje, katerih lahko države pogodbenice uporabljajo svoje davčne zakone, da bi se preprečila kolizija z zakonom. Vsaka bilateralna pogodba o izogibanju dvojnega obdavčevanja lahko vsebuje drugačna določila glede na dogovor, ki ustreza posameznemu paru držav. Da bi bili bilateralni sporazumi med seboj čim bolj usklajeni, države pri pripravi teh sporazumov uporabljajo vzorčne sporazume mednarodnih organizacij (Združeni narodi, OECD).¹⁰

OECD je z namenom interpretacije posameznih določb Vzorčne konvencije izdala tudi Komentar Vzorčne konvencije OECD, ki je v veliko pomoč pri razumevanju in interpretaciji določb tako davčnim zavezancem kot davčnim organom. Komentar Vzorčne konvencije OECD je zelo pomemben vir za običajno razlago konvencij o izogibanju dvojnega obdavčevanja, saj število konvencij, ki temeljijo na določbah vzorčnih konvencij, stalno narašča. Komentar Vzorčne konvencije OECD je za države članice OECD izrednega pomena, saj naj bi pri sklepanju konvencij o izogibanju dvojnega obdavčevanja sledile Vzorčni konvenciji OECD in njenemu Komentarju, pomemben pa je tudi za države nečlanice OECD, za katere se predpostavlja, da je država nečlanica želela sprejeti posamezno določbo konvencije v smislu določbe Vzorčne konvencije OECD, kadar se besedilo te določbe sklada z besedilom določbe Vzorčne konvencije OECD in kadar sobesedilo Vzorčne konvencije ne kaže na drugačno razlago določbe, predvsem pa to drži, če je država nečlanica podala stališča do vzorčne konvencije OECD in njenega Komentarja.¹¹

⁹ Povzeto po: Pernek Franc, Pomen davčnih sporazumov za odpravo mednarodnih dvojnih obdavčitev, Podjetje in delo, številka 5/2006, GV Založba, d. o. o., Ljubljana, stran 827.

¹⁰ Povzeto po: Kovač Matjaž, Pravni vidiki za odpravo mednarodnega dvojnega obdavčevanja svetovnega dohodka, Podjetje in delo, številka 3-4/2003, GV Založba, d. o. o., Ljubljana, stran 587.

¹¹ Povzeto po: Ključanin Edina, Zemljič Mojca, Konvencije o izogibanju dvojnega obdavčevanja dohodka in premoženja z obrazložitvijo, GV Založba, Ljubljana, 2004, strani 26 in 27.

Slovenija je v preteklosti običajno sledila Vzorčni konvenciji OECD in njenemu Komentarju, leta 2010 pa je postala tudi članica OECD. V nadaljevanju tega dela se zato sklicujem na Vzorčno konvencijo OECD, pri opredeljevanju njenih pravil pa na njen Komentar.

1.1.4 Mednarodna dvojna pravna obdavčitev

Do mednarodne dvojne pravne obdavčitve dandanes prihaja predvsem zato, ker številne države obdavčujejo dohodek rezidentov po načelu svetovnega dohodka, na podlagi katerega se obdavči ves dohodek rezidenta iz virov v domači državi in v tujini, na drugi strani pa se dohodek, ki ga doseže tak rezident v drugi državi, obdavči tudi v tej državi po načelu vira.¹² »Če bi bilo v okviru mednarodnega davčnega prava kot splošno veljavno načelo sprejeto načelo obdavčitve po viru, potem tudi v okviru direktnih davkov ne bi prihajalo do številnih kolizij med posameznimi nacionalnimi davčnimi sistemi. V nasprotju s tem pa uporaba (razširjenost) načela svetovne obdavčitve povzroča »podvajanje« nastanka davčne obveznosti, zaradi česar prihaja do večkratne davčne obremenitve.«¹³

»Mednarodno pravno dvojno obdavčitev se v konvencijah o izogibanju dvojnega obdavčevanja dohodka in premoženja odpravlja z razporejanjem ali omejevanjem pravic obdavčevanja držav pogodbenic. Po določbah konvencij o izogibanju dvojnega obdavčevanja dohodka in premoženja se posamezni dohodek ali premoženje¹⁴:

- lahko obdavči v državi vira brez omejitev;
- lahko obdavči v državi vira z omejitvijo;
- ne more obdavčiti v državi vira, temveč se obdavčuje samo v državi rezidentstva davčnega zavezanca.«

V mednarodnem smislu je obdavčitev dohodkov iz zaposlitve po načelu vira dohodka značilna predvsem za kratkotrajno opravljanje dela v tujini (zaposlitev oziroma napotitev delavcev na delo v tujini). V primeru kratkotrajnega opravljanja dela v tujini namreč posamezniki ostanejo davčni rezidenti domače države, saj v državi, v kateri opravljajo delo, običajno prebivajo prekratek čas, da bi lahko postali davčni rezidenti te druge države.

¹² Povzeto po: Ključanin Edina, Zemljič Mojca, n. d., stran 14.

¹³ Škof Bojan, Wakounig Marian, Tičar Bojan, Jerman Saša, Kobal Aleš, Ferčič Aleš, n. d., stran 151.

¹⁴ Ključanin Edina, Zemljič Mojca, n. d., stran 15.

Po splošnem pravilu iz mednarodnih pogodb o izogibanju dvojnega obdavčevanja ima država, v kateri se delo opravlja, pravico do obdavčitve dohodkov posameznikov, ki se nanašajo na delo v tej državi. Država, v kateri se delo opravlja, je država vira dohodka in obdavči dohodek iz zaposlitve po načelu vira dohodka. Pri določanju pravice do obdavčitve po načelu vira dohodka pa mednarodne pogodbe o izogibanju dvojnega obdavčevanja določajo tudi izjemo, na podlagi katere država vira nima pravice do obdavčitve dohodka iz zaposlitve, ne glede na to, da se delo opravlja na ozemlju te države.

1.2 Namen magistrskega dela

Mednarodne pogodbe o izogibanju dvojnega obdavčevanja določijo pravico do obdavčitve dohodka iz zaposlitve eni izmed dveh držav, da ne pride do dvojne obdavčitve istega dohodka delavca. Opredelitev, na kakšen način se določa pravica do obdavčitve dohodka iz zaposlitve v posamezni državi po načelu vira dohodka, je glavni cilj tega dela. To analiziram na podlagi slovenske zakonodaje, na podlagi primera prekrivanja pravil vira in na podlagi določb konvencij o izogibanju dvojnega obdavčevanja.

Ker mednarodna zakonodaja, torej mednarodne pogodbe o izogibanju dvojnega obdavčevanja, ne definira nekaterih izrazov, ki jih uporablja, se v določenih primerih za namen določanja pomena posameznega izraza uporablja nacionalna zakonodaja držav pogodbenic. Pri določanju pomena izraza, ki ni definiran v mednarodni pogodbi o izogibanju dvojnega obdavčevanja, je v pomembno pomoč Komentar Vzorčne konvencije. Pomen izrazov, ki so uporabljeni v določbah mednarodnih pogodb o izogibanju dvojnega obdavčevanja, analiziram na podlagi Komentarja Vzorčne konvencije OECD in pojasnil slovenskega davčnega organa. Teza pričujočega dela je, da interpretacija določb mednarodnih sporazumov o izogibanju dvojni obdavčitvi, ki jih uporablja slovenski davčni organ, temelji ali sledi interpretaciji OECD.

Hkrati pa želim v delu predstaviti dileme in problematiko določanja pravice do obdavčitve v državah po načelu vira dohodka, ki izvirajo iz dejstva, da določeni izrazi v mednarodnih pogodbah o izogibanju dvojnega obdavčevanja niso opredeljeni ali pojasnjeni. Sicer menim, da je splošno uveljavljena interpretacija mednarodne zakonodaje zelo podrobna in koristna. Menim tudi, da je interpretacija slovenske in mednarodne davčne zakonodaje s strani slovenskega davčnega organa na tem področju zelo dobra. Moja teza je, da obstoječe interpretacije ne zajemajo vseh možnih situacij, ki jih urejajo, zato prihaja na tem področju do pravnih praznin in s tem negotovosti davčnih zavezancev. Davčni zavezanci namreč v okolju nenehnih sprememb in želje po večji konkurenčnosti spreminjajo tudi svoje notranje usmeritve in iščejo nove načine delovanja, čemur pa davčna pravila ne sledijo z enako hitrostjo.

1.3 Zgradba magistrskega dela

V prvem poglavju opredelim vsebino magistrskega dela in predstavim namen, ki ga želim z njo doseči.

V drugem poglavju povzemam določila slovenske in mednarodne zakonodaje, na podlagi katerih se vir dohodka iz zaposlitve določa v Sloveniji in v mednarodnem smislu.

V tretjem poglavju analiziram interpretacijo določb slovenske in mednarodne zakonodaje na področju določanja vira dohodka iz zaposlitve in določanja pravice do obdavčitve dohodkov iz zaposlitve, kot izhaja iz Komentarja Vzorce konvencije OECD ter pojasnil slovenskega davčnega organa in nekaterih tujih avtorjev.

V četrtem poglavju predstavljam in analiziram problematiko glede interpretacije določb slovenske in mednarodne zakonodaje ter drugo problematiko iz prakse, ki je opredeljena v tuji literaturi in na podlagi moje lastne prakse.

V sklepnem, petem poglavju pa podajam ugotovitve, oblikovane med analizo področja obdavčitve dohodkov iz zaposlitve po načelu vira dohodka.

2 Določanje vira dohodka iz zaposlitve

Obdavčitev dohodkov iz zaposlitve po načelu vira dohodka je značilna predvsem za kratkotrajno opravljanje dela v tujini. To pomeni, da ima država, v kateri se delo opravlja, pravico do obdavčitve dohodkov posameznikov, ki se nanašajo na delo teh posameznikov v tej državi.

»Ali bo dohodek zaposlenega, poslanega na začasno delo v drugo državo, tam obdavčen ali ne, je odvisno predvsem od tamkajšnje zakonodaje. Praviloma država, v kateri se delo opravlja, dohodke iz tega naslova obdavčuje. Ali jih res sme obdavčiti, pa je odvisno od konvencije, če je med državama sklenjena.«¹⁵

Določanje pravice do obdavčitve dohodka iz zaposlitve na podlagi načela vira dohodka se torej začne z nacionalno zakonodajo, na podlagi katere je treba opredeliti, kdaj se

¹⁵ Prislan Barbara, Začasno delo v tujini in tamkajšnja dohodninska obveznost, IKS: revija za računovodstvo in finance, številka 11 (november 2014), letnik XLI, Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev, Ljubljana, stran 90.

šteje, da ima dohodek iz zaposlitve vir v tej državi na podlagi njene nacionalne zakonodaje. V nadaljevanju predstavljam, kako je vir dohodka iz zaposlitve določen v slovenski zakonodaji.

2.1 Vir dohodka iz zaposlitve po ZDoh-2

Dohodek iz zaposlitve in dohodek iz opravljanja storitev imata po ZDoh-2 vir v Sloveniji:¹⁶

1. »če se zaposlitev izvaja ali storitev opravi v Sloveniji«;
2. »če je dohodek iz zaposlitve izplačala ali ji je bil zaračunan, oseba, ki je rezident po ZDoh-2 ali po ZDDPO-2, ali poslovna enota nerezidenta po ZDoh-2 ali po ZDDPO-2, in sicer, če se v skladu z ZDoh-2 ali ZDDPO-2 šteje za odbitno postavko pri izračunu davčne osnove rezidenta ali poslovne enote nerezidenta iz virov dohodka znotraj Slovenije ali bi bil odbitna postavka, če bi rezident ali poslovna enota nerezidenta bil zavezanec oziroma ne bi bil oproščen dohodnine ali davka od dohodkov pravnih oseb«.

Namen prve točke je v obdavčitev zajeti vse dohodke, ki so doseženi v Sloveniji, ne glede na to, ali so ti dohodki izplačani v Sloveniji oziroma s strani slovenskega subjekta, ali v tujini oziroma s strani tujega subjekta. Z drugo točko pa želi ZDoh-2 zajeti v obdavčitev tudi vse tiste dohodke, ki jih je izplačal slovenski subjekt, ali pa mu je bil dohodek iz zaposlitve zaračunan. S tem se razširja definicija vira dohodka po ZDoh-2, za določitev vira v Sloveniji pa sta na podlagi tega pravila odločilna dva kriterija:¹⁷

- »lokacija izplačevalca: temu kriteriju je zadoščeno, če dohodke izplačuje oseba (oz. bremeni osebo), ki je rezident Slovenije (ne glede na tehnično izvedbo samega izplačila dohodka),
- dodatni kriterij je, da se zneski dohodka iz zaposlitve štejejo kot odbitna postavka pri izračunu davčne osnove izplačevalca, ki je obdavčljiva v Sloveniji«.

Navedena določba ZDoh-2 zajame tudi predstavništva in podružnice slovenskih rezidentov v tujini, v katerih so zaposleni lokalni (tuji) delavci – slovenski nerezidenti, ki sklenejo pogodbo o zaposlitvi s predstavništvom slovenske družbe v tuji državi, v kateri predstavništvo ali podružnica deluje. Posebnost takšne situacije je, da plačo delavcem, zaposlenim na predstavništvih oziroma podružnicah v tujini, dejansko izplačuje predstavništvo oziroma podružnica v tujini in ne slovenska družba. Ker pa stroški

¹⁶ Zakon o dohodnini, 9. in 10. člen.

¹⁷ Dohodki iz zaposlitve, Davčna obravnava dohodkov delavcev, ki so napoteni na delo v tujino, 1. izdaja, Republika Slovenija, Ministrstvo za finance, Finančna uprava Republike Slovenije, 2015, stran 3, 4 in 16.

predstavništev oziroma podružnic, vključno s stroški dela nerezidentov, bremenijo slovensko družbo, ki z mesečnim nakazilom sredstev na račune predstavništev oziroma podružnic zagotavlja denarna sredstva za njihovo delovanje (kar je običajna praksa), se slovenska družba šteje za izplačevalca dohodka, s tem pa imajo dohodki iz zaposlitve tujih delavcev, zaposlenih na predstavništvih oziroma podružnicah v tujini, vir v Sloveniji in so zato lahko v njej obdavčeni. Za zaključek, da imajo obravnavani dohodki, izplačani nerezidentom, vir v Sloveniji (in so zato v Sloveniji obdavčeni z dohodnino), je bistveno, da:¹⁸

1. je te dohodke izplačala oziroma so bili zaračunani slovenski družbi, in
2. gre za dohodke iz zaposlitve oziroma iz opravljanja storitev, in
3. se ti dohodki v skladu z ZDDPO-2 štejejo za odbitno postavko pri izračunu davčne osnove slovenske družbe.

Enako pojasnjuje tudi slovenski davčni organ¹⁹, ki dodaja, da se izplačevalec dohodka v tem primeru šteje za plačnika davka, in sicer na podlagi 1. točke prvega odstavka 58. člena ZDavP-2, v kateri je določeno, da je plačnik davka v tem odstavku opredeljena oseba, ki v svoje breme izplača dohodek, od katerega se v skladu s tem zakonom ali zakonom o obdavčenju izračunava, odteguje in plačuje davčni odtegljaj. Slovenski davčni organ pa podrobneje ne opisuje, kdaj se šteje, da je dohodek iz zaposlitve oseba izplačala ali ji je bil zaračunan.²⁰

2.2 Prekrivanje pravil vira

Slovenija si na podlagi določb, navedenih in pojasnenih v prejšnjem podpoglavju, pridržuje pravico, da se dohodek iz zaposlitve obdavči v Sloveniji, če se šteje, da ima posamezni dohodek iz zaposlitve vir v Sloveniji. Na podoben način vsaka država določi interna pravila, pod katerimi določa, ali ima posamezni dohodek iz zaposlitve vir v tej državi ali ne. Na podlagi lokalnih pravil posameznih držav pa se lahko zgodi, da ima posamezni dohodek iz zaposlitve vir v obeh državah, kar lahko vodi v situacijo, v kateri bi ta isti dohodek iz zaposlitve obdavčili obe državi.

¹⁸ Povzeto po: Sodba I U 242/2012.

¹⁹ Enako pojasnjuje tudi slovenski davčni organ: »Podjetje, registrirano v Sloveniji, ki ima poslovno enoto v tujini, bo drugemu pogoju zadostilo, ko v svojih poslovnih knjigah evidentira vse prihodke in odhodke, ki jih v tujini ustvari njegova poslovna enota. Torej v teh primerih dohodki iz zaposlitve, ki jih izplača poslovna enota slovenskega podjetja v drugi državi, v prvi fazi sicer bremenijo to poslovno enoto, v končni fazi pa tudi samo slovensko družbo, saj kot odhodek zmanjšujejo njeno davčno osnovo v Sloveniji.« (Dohodki iz zaposlitve, Davčna obravnava dohodkov delavcev, ki so napoteni na delo v tujino, 1. izdaja, Republika Slovenija, Ministrstvo za finance, Finančna uprava Republike Slovenije, 2015, stran 4.)

²⁰ Dohodki iz zaposlitve, Davčna obravnava dohodkov delavcev, ki so napoteni na delo v tujino, 1. izdaja, Republika Slovenija, Ministrstvo za finance, Finančna uprava Republike Slovenije, 2015, stran 4.

PRIMER 1²¹: za primer bom vzela naslednjo situacijo: posameznik P ima sklenjeno pogodbo o zaposlitvi z delodajalcem A, ki je rezident države A, v kateri posameznik P tudi prejema plačo. Delodajalec A sklene pogodbo o opravljanju storitev z družbo B, ki je rezident države B. Delodajalec A začasno napoti posameznika P na delo v družbo B, kjer bo posameznik P opravljal delo nekaj mesecev. Če predpostavljamo, da država A in država B določata vir dohodka iz zaposlitve po enakih določbah, kot jih vsebuje ZDoh-2, bi imel posameznikov dohodek iz zaposlitve vir v obeh državah, in sicer:

1. država A bi trdila, da ima posameznikov dohodek iz zaposlitve vir v državi A, saj je dohodek iz zaposlitve izplačala družba A, ki je rezident države A;
2. država B bi trdila, da ima posameznikov dohodek iz zaposlitve v državi B, saj posameznik zaposlitev izvaja v državi B.

V skladu z lokalnimi pravili države A in B bi se torej štelo, da ima dohodek posameznika P vir v obeh državah, s tem pa bi obe državi pridobili pravico do obdavčitve njegovega dohodka.

Prekrivanje pravil vira je ena izmed treh možnih oblik mednarodne pravne dvojne obdavčitve in nastane, »ko se zaradi prekrivanja pravil vira različnih držav določeni dohodek ali premoženje iste osebe obdavčuje v več državah ... (dvojni vir)«. »Pojav dvojne obdavčitve je na splošno nezaželen iz dveh razlogov, in sicer zato, ker se taka obdavčitev že navzven kaže kot nepravična in ker zavira mednarodno gospodarsko sodelovanje. Zato skuša večina držav različno preprečiti nastanek dvojne obdavčitve ali omiliti posledice takšne obdavčitve.«²²

Dvojna obdavčitev se lahko odpravi enostransko, dvostransko ali večstransko. V izogib dvojni obdavčitvi države med seboj pogosto sklepajo pogodbe o izogibanju dvojnega obdavčevanja, s katerimi med drugimi določajo pravila, po katerih se pravica do obdavčitve dohodka iz zaposlitve določi zgolj v eni državi, s tem pa se izognejo situaciji, ko bi isti dohodek obdavčili dve državi.

2.3 Opredelitev vira dohodka iz zaposlitve po Vzorčni konvenciji OECD

Vzorčna konvencija OECD v 15. členu določa, da »se plače, mezde in drug podobni osebni prejemki, ki jih dobi rezident države pogodbenice v zvezi z zaposlitvijo, obdavčijo samo v tej državi, razen če se zaposlitev izvaja v drugi državi pogodbenici«. Če se zaposlitev izvaja v drugi državi pogodbenici, »se lahko tako pridobljeni osebni

²¹ Vir: Lastni vir.

²² Ključanin Edina, Zemljič Mojca, n. d., stran 14.

prejemki obdavčijo v tej drugi državi«. Ne glede na to določbo pa »se prejemek, ki ga dobi rezident države pogodbenice iz zaposlitve, ki jo opravlja v drugi državi pogodbenici, obdavči samo v prvi omenjeni državi, če:²³

- a) je prejemnik navzoč v drugi državi v obdobju ali obdobjih, ki skupno ne presegajo 183 dni v vsakem dvanajstmesečnem obdobju, ki se začne ali konča v zadevnem davčnem letu, in
- b) prejemek plača delodajalec, ki ni rezident druge države, oziroma je plačan v njegovem imenu, in
- c) prejemka ne krije stalna poslovna enota ali stalna baza, ki jo ima delodajalec v drugi državi«.

Po splošnem pravilu iz mednarodnih pogodb o izogibanju dvojnega obdavčevanja ima tako pravico do obdavčitve dohodka iz zaposlitve država rezidentstva. V primeru, da se zaposlitev izvaja v drugi državi pogodbenici, ima pravico do obdavčitve dohodka iz zaposlitve država, v kateri se zaposlitev izvaja. Vendar pa pod določenimi pogoji iz točke od a) do c) ta država nima pravice do obdavčitve dohodka iz zaposlitve in ima, v primeru, da so pogoji izpolnjeni, pravico do obdavčitve dohodkov iz zaposlitve država rezidentstva.

Pravila iz točk a), b) in c) 2. odstavka 15. člena Vzorčne konvencije OECD so namenjena izogibanju prevelikega administrativnega bremena za zaposlene in delodajalce v primeru, da niti delavec (merilo 183 dni) niti delodajalec (dohodek izplača delodajalec v državi vira ali se plača v njegovem imenu oziroma dohodka ne krije stalna poslovna enota delodajalca v državi vira) nimata dovolj visoke stopnje prisotnosti v državi vira. V primeru, da je delodajalec rezident države vira ali da ima v državi vira stalno poslovno enoto, za katero dela delavec, se to šteje za dovolj visoko stopnjo prisotnosti, da so obveznosti za davčni odtegljaj smotrne.²⁴

V primeru 1 bi določitev vira posameznikovega dohodka iz zaposlitve upoštevalje določbe Vzorčne konvencije OECD, izgledala takole:

1. ker je posameznik P rezident države A, bi se po splošnem pravilu njegovi dohodki iz zaposlitve obdavčili samo v državi A;
2. ker pa se zaposlitev izvaja v državi B, kamor je posameznika P napotil njegov delodajalec A, se lahko na podlagi izjeme od splošnega pravila njegov dohodek iz zaposlitve obdavči v državi B;

²³ Model Convention with respect to taxes on income and on capital, OECD, 2014, 15. člen, stran 33.

²⁴ Dziurdž Kasper, Article 15 of the OECD Model: The 183-Day Rule and the Meaning of »Borne by a Permanent Establishment«, OECD Bulletin for international taxation, March 2013, IBFD, stran 124.

3. ne glede na prejšnji dve točki pa se dohodek posameznika P, ki je rezident države A, a delo opravlja v državi B, obdavči samo v državi A, če so kumulativno izpolnjeni trije pogoji:
- a) posameznik P je navzoč v državi B manj kot 183 dni v kateremkoli dvanajstmesečnem obdobju, ki se začne ali konča v zadevnem davčnem letu;
 - b) prejemek plača delodajalec, ki ni rezident v državi B, oziroma je plačan v njegovem imenu;
 - c) prejemka ne krije stalna poslovna enota, ki jo ima delodajalec v državi B.

Navedena pravila so sicer videti enostavna, vendar pa v praksi povzročajo nemalo podvprašanj in težav tako davčnim zavezancem kot davčnim organom. Razlog za to je, da je med nacionalnimi zakonodajami veliko razlik, Vzorčna konvencija OECD in mednarodne pogodbe o izogibanju dvojnega obdavčevanja pa določenih izrazov ne definirajo popolno ali jih sploh ne definirajo.

2.4 Problematika v zvezi s 15. členom Vzorce konvencije OECD

Na splošno se v povezavi z mednarodnimi pogodbami o izogibanju dvojnega obdavčevanja ter konkretno z Vzorno konvencijo OECD in njenim Komentarjem pojavljajo določena vprašanja glede pomena izrazov v konvenciji in povezavo s pomenom po nacionalni zakonodaji.

V zvezi s 15. členom Vzorce konvencije OECD se pojavljajo vprašanja, katere aktivnosti pokriva (kaj pomeni »zaposlitev«), kdo je »delodajalec«, katere vrste prejemkov pokriva (kaj pomeni izraz »plače, mezde in drugi podobni dohodki«), pravilo vira dohodka (kaj pomeni »zaposlitev se izvaja v državi) in težave glede posebnih opredelitev delodajalcev – nerezidentov. Izraz »zaposlitev« je uporabljen tako v prvem kot v drugem odstavku 15. člena Vzorce konvencije OECD, na »delodajalca« pa se nanaša le 2. odstavek 15. člena. Oba odstavka se nanašata na »prejemke«, ki jih prejema »rezident države pogodbenice«, v nobenem odstavku pa ni uporabljen izraz »zaposleni«. Drugi odstavek 15. člena Vzorce konvencije OECD se nanaša na »prejemnika dohodka«, za katerega se predvideva, da je to ista oseba, kot v izrazu »ki jih prejema rezident države pogodbenice« iz 1. odstavka. Nobeden izmed teh izrazov ni opredeljen v Vzorni konvenciji OECD, njen Komentar pa obravnava le izraz »delodajalec« iz 2. odstavka 15. člena in morda s tem nakazuje na poseben pomen po Vzorni konvenciji OECD. Medtem ko večina nacionalnih zakonodaj uporablja izraza

»delavec« in »delodajalec« v komplementarnem smislu, pa obstaja verjetnost, da Vzorčna konvencija OECD uporablja izraza v izključujočem smislu.²⁵

V skladu z 2. odstavkom 3. člena Vzorčne konvencije OECD ima, »kadar uporablja država pogodbenica to konvencijo, vsak izraz, ki s konvencijo ni opredeljen, če kontekst ne zahteva drugače, tak pomen, kot ga ima po njenih zakonih, ki se nanašajo na davke, za katere se uporablja ta konvencija«²⁶. Na podlagi tega ima torej vsaka država pravico, da za namene določb mednarodnih pogodb o izogibanju dvojnega obdavčevanja izraze, ki v njih niso opredeljeni, interpretira v skladu s svojo nacionalno davčno zakonodajo.

»Negativna posledica zgornjega pravila je lahko v tem, da državi pogodbenici pri uporabi konvencije enakemu izrazu na podlagi domače zakonodaje pripisujeta različen pomen. Posledica tega je lahko, da se dvojna obdavčitev ne odpravi, čeprav je konvencija temu namenjena, ali da celo pride do dvojne neobdavčitve.«²⁷

V praksi se v zvezi s tem pojavlja nemalo težav in problemov, saj se zaradi neenakih kriterijev in opredelitev izrazov pojavljajo razlike med interpretacijo določb Vzorčne konvencije OECD med državami, s tem pa prihaja do anomalij v zvezi z obdavčitvijo dohodkov po določbah mednarodnih pogodb o izogibanju dvojnega obdavčevanja. V nadaljevanju podrobneje predstavljam problematiko glede interpretacije izrazov v 15. členu Vzorčne konvencije OECD ter analiziram vsebino in namen teh določb, hkrati pa primerjam pomen in vsebino izrazov iz Vzorčne konvencije OECD s slovensko zakonodajo.

3 Opredelitev izrazov

3.1 »Zaposlitev«

3.1.1 Opredelitev po Vzorčni konvenciji OECD

Vzorčna konvencija OECD in njen Komentar ne definirata izraza »zaposlitev«, čeprav je uporabljen tako v prvem kot v drugem odstavku 15. člena Vzorčne konvencije OECD.²⁸

²⁵ Povzeto po: Harris Peter, Oliver David, *International commercial tax*, Cambridge tax law series, Cambridge University Press, 2010, stran 213.

²⁶ Model Convention with respect to taxes on income and on capital, OECD, 2014, stran 25.

²⁷ Ključanin Edina, Zemljič Mojca, n. d., stran 77.

²⁸ 1. odstavek 15. člena Vzorčne konvencije OECD: »Ob upoštevanju določb 15., 16., 18. in 19. člena se plače, mezde in drugi podobni prejemki, ki jih dobi rezident države pogodbenice iz zaposlitve, obdavčijo samo v tej državi, razen

V povezavi z izrazom zaposlitev se postavljata vprašanji, ali ima v luči Vzorčne konvencije OECD kak poseben pomen in ali se v zvezi z njim uporablja določba 2. odstavka 3. člena Vzorčne konvencije OECD. Tudi Komentar Vzorčne konvencije OECD ne obravnava splošnega koncepta zaposlitve, predvideva pa se, da se uporablja opredelitev iz nacionalne davčne zakonodaje države pogodbenice.²⁹

V nadaljevanju predstavljam, na kakšen način je »zaposlitev« opredeljena v slovenski davčni zakonodaji.

3.1.2 Opredelitev po ZDoh-2

Po ZDoh-2 se za zaposlitev šteje vsako odvisno pogodbeno razmerje, v katerega vstopa fizična oseba pri opravljanju fizičnega ali intelektualnega dela, vključno z opravljanjem storitev in ustvarjanjem ali izvedbo avtorskega dela, ne glede na čas trajanja. Za odvisno pogodbeno razmerje se šteje delovno razmerje in vsako drugo pogodbeno razmerje, ki glede nadzora in navodil v zvezi z opravljanjem dela ali storitev, načina opravljanja dela ali storitev, plačila za opravljeno delo ali storitev, zagotavljanja sredstev in pogojev za opravljanje dela ali storitev ter drugih pravic in odgovornosti fizične osebe in delodajalca kaže na odvisno pogodbeno razmerje med delodajalcem in fizično osebo. Za zaposlitev pa se po ZDoh-2 šteje tudi opravljanje dela oziroma storitev prokuristov in direktorjev ter opravljanje funkcije na podlagi imenovanja in izvolitve v državni ali drug organ.³⁰

3.1.3 Razmejitev med odvisnim in neodvisnim opravljanjem dela

Družbe in delavci se večkrat želijo izogniti statusu zaposlenega s tem, da najamejo delavca prek delavčevega lastnega podjetja. Nacionalne zakonodaje držav v določeni meri ločijo med odvisnim in neodvisnim pogodbenim delavcem.³¹ Neodvisni pogodbeni delavci lahko običajno uveljavljajo širši nabor odbitkov in stroškov pri izračunu davčne

če se zaposlitev ne izvaja v drugi državi pogodbenici. Če se zaposlitev izvaja tako, se lahko tako dobljeni prejemki obdavčijo v tej drugi državi.« 2. odstavek 15. člena Vzorčne konvencije OECD: »Ne glede na določbe prvega odstavka se prejemek, ki ga dobi rezident države pogodbenice iz zaposlitve, ki se izvaja v drugi državi pogodbenici, obdavči samo v prvi omenjeni državi, če ...«

²⁹ Povzeto po: Harris Peter, Oliver David, n. d., stran 213.

³⁰ Povzeto po: Zakon o dohodnini, 2., 3. in 6. odstavek 35. člena.

³¹ V angleščini se ta distinkcija dela na podlagi zvez »contract of service«, ki se nanaša na pogodbo o zaposlitvi, in »contract for services«, ki se nanaša na pogodbo o opravljanju storitev. V smislu ZDoh-2 bi šlo v prvem primeru za zaposlitev v obliki delovnega razmerja ali drugega odvisnega pogodbenega razmerja med delavcem in delodajalcem ter s tem za dohodek iz zaposlitve, v drugem primeru pa za neodvisno pogodbeno razmerje med prejemnikom storitev in neodvisnim posameznikom ter s tem za dohodek iz dejavnosti.

osnove, za zaposlene pa davek običajno plačajo delodajalci v obliki davčnega odtegljaja od dohodka iz zaposlitve. Različna je tudi obravnava odvisnih in neodvisnih pogodbenih delavcev z vidika prispevkov za socialno varnost. Opredelitev, ali gre pri razmerju za »zaposlitev«, je relativna. Dejavniki, ki se upoštevajo, so:³²

- kako je delo opravljeno: neodvisni pogodbeni delavci dobijo navodila, kaj mora biti opravljeno, ne pa tudi, kako naj to delo opravijo. Zaposleni pa dobijo navodila, kaj je treba narediti, in tudi, kako naj to naredijo;
- kdo daje posamezniku na razpolago za delo potrebno orodje in material: neodvisni pogodbeni delavci uporabljajo svoje orodje in si sami kupijo material, zaposleni pa material in orodje dobijo na razpolago;
- čas opravljanja dela: neodvisni pogodbeni delavci dobijo rok za dokončanje del, znotraj katerega si sami razporejajo delovni čas. Zaposleni pa imajo določen delovni čas, ki je podoben za vse zaposlene in tipično obsega polni delovni čas;
- kdo opravi delo: neodvisni pogodbeni delavci lahko najamejo tretjo osebo, da opravi delo. Zaposleni mora delo opraviti osebno;
- ekskluzivnost: neodvisni pogodbeni delavci delajo za več kot enega klienta, običajno za več klientov. Zaposleni imajo običajno samo eno zaposlitev;
- usposabljanje: neodvisni pogodbeni delavci si sami organizirajo in plačajo usposabljanje. Zaposlenim usposabljanje organizira in plača delodajalec;
- na kaj se nanaša plačilo: neodvisni pogodbeni delavci so plačani za rezultat dela ali za opravljene ure. Zaposleni so plačani za prisotnost na delu, običajno tedensko ali mesečno;
- nadaljevanje razmerja: neodvisni pogodbeni delavec ima omejeno razmerje s sopogodbnikom, običajno določeno z vsebino naloge. Zaposleni imajo stalno razmerje z delodajalcem;
- izračun dohodka: neodvisni pogodbeni delavci prevzamejo tveganje in ustvarijo različne rezultate; običajno njihovi stroški niso povrnjeni in imajo možnost ustvariti dobiček ali izgubo. Zaposlenim so poslovni stroški povrnjeni, dohodek je fiksni za čas dela, zaposleni pa ne more ustvariti dobička ali izgube.

V primeru, kadar obstajajo elementi odvisnega pogodbenega razmerja, formalno sklenjeno pravno razmerje pa ima neodvisno naravo razmerja, slovenski davčni organ prekvalificira takšno razmerje v odvisno pogodbeno razmerje³³. Slovenski davčni organ

³² Povzeto po: Harris Peter, Oliver David, n.d., strani 210 – 214.

³³ »Pravno formalna ureditev razmerja, v katerem fizična oseba za delodajalca opravlja delo v statusu samostojnega podjetnika, če gre v njenem razmerju dejansko za odvisno pogodbeno razmerje, ni zakonita. Delodajalec mora skleniti pogodbo o zaposlitvi s fizično osebo, ki delo zanj opravlja v razmerju, ki ima elemente delovnega razmerja.« (Fizične osebe, ki imajo registrirano dejavnost, delo pa opravljajo v odvisnem razmerju z delodajalcem –

torej v tem primeru upošteva načelo vsebine pred obliko. Slovenski davčni organ nadaljuje, da »do tovrstnih primerov urejanja pravnih razmerij za delo prihaja v mnogih podjetjih, ki se odločajo za racionalizacijo svojega poslovanja na način, da določenim profilom zaposlenih delo plačujejo delno ali v celoti prek statusa s. p.-jev, ki jih ustanovijo zaposleni. Okoliščine, ki nakazujejo na to, da obstaja odvisno pogodbeno razmerje, ne glede na formalno razmerje, so:³⁴

- kontinuirano opravljanje dela po pogodbi le za eno podjetje oziroma drug poslovni subjekt;
- opravljanje dela v delovnih prostorih podjetja;
- opravljanje dela v delovnem času, ki velja za ostale zaposlene, osem ur dnevno;
- s. p. uporablja delovno opremo in ostala delovna sredstva podjetja (na primer delovne pripomočke, potrošni material, računalnik, službeni avto in podobno), ob tem pa za uporabo teh sredstev ne plačuje najemnine;
- opravljanje dela po navodilih in pod nadzorom odgovorne osebe podjetja, ki mu omogoča delo pri svojih strankah;
- s. p. ne sme opravljati iste dejavnosti, s katero se ukvarja podjetje za svoj račun, niti za račun katere druge pravne ali fizične osebe, ampak le za račun in v imenu podjetja (konkurenčna prepoved);
- s. p. mora storitve opravljati sam in jih ponujati strankam po ceniku podjetja;
- s. p. mora odsotnost z dela usklajevati z vodstvom podjetja;
- plačilo je dogovorjeno po učinku na podlagi izstavljenega računa enkrat mesečno;
- podjetje s. p.-ju izplačuje dohodek, ki mu predstavlja glavni in v večini primerov tudi edini vir dohodka.

3.2 »Delodajalec«

Pogodbe o izogibanju dvojnega obdavčevanja same načeloma ne dajejo nobenih dodatnih navodil ali pojasnil glede tega, kdo se šteje za delodajalca v smislu točke b) 2. odstavka 15. člena Vzorčne konvencije OECD. »Pojem delodajalec opredeljuje le konvencija (o izogibanju dvojnega obdavčevanja) s Češko. Pomeni osebo, ki ima pravico do opravljenega dela in nosi odgovornost in tveganje z izvajanjem dela.«³⁵

problematika prikazovanja pravno formalnega pravnega razmerja, ki ni skladno s pravno in ekonomsko vsebino razmerja, Republika Slovenija, Ministrstvo za finance, Finančna uprava Republike Slovenije, 2015, stran 1.)

³⁴ Povzeto po: Fizične osebe, ki imajo registrirano dejavnost, delo pa opravljajo v odvisnem razmerju z delodajalcem - problematika prikazovanja pravno formalnega pravnega razmerja, ki ni skladno s pravno in ekonomsko vsebino razmerja, Republika Slovenija, Ministrstvo za finance, Finančna uprava Republike Slovenije, 2015, stran 1.

³⁵ Prisljan Barbara, Določitev ekonomskega delodajalca in obdavčitev dohodkov pri kratkotrajnem delu v tujini, IKS: revija za računovodstvo in finance, številka 12 (december 2014), letnik XLI, Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev, Ljubljana, stran 95.

Komentar Vzorčne konvencije OECD vključuje obsežna pojasnila glede delodajalca. Pri tem pa ni jasno, ali se 2. odstavek 3. člena Vzorčne konvencije OECD nanaša na nacionalni pomen »delodajalca« ali »kontekst zahteva drugače«, torej ni jasno, ali se izraz delodajalec nanaša na pomen iz nacionalne zakonodaje ali pa ima avtonomen pomen. Države imajo različne poglede na interpretacijo 15. člena in izraz »delodajalec« za namene Vzorčne konvencije OECD obravnavajo v smislu svoje nacionalne zakonodaje, ki se lahko osredotoča bolj na obliko kot vsebino, ali pa obravnavajo delodajalca v smislu avtonomnega pomena po Komentarju Vzorčne konvencije OECD. Nekatere države aplicirajo 2. odstavek 3. člena in določajo kot delodajalca v skladu z nacionalno zakonodajo, ki ne dvomi v formalna pogodbeno razmerja. Druge države aplicirajo to določbo in se sklicujejo na pomen delodajalca v skladu z nacionalno zakonodajo, ki lahko zanemarja formalno pogodbeno razmerje, ter prekvalificirajo samozaposlitev v zaposlitev, in obratno, ali prekvalificirajo zaposlitev pri enem delodajalcu v zaposlitev pri drugem delodajalcu. Tretja skupina držav interpretira delodajalca v skladu s smislom in namenom 2. odstavka 15. člena Vzorčne konvencije OECD, to je v ekonomskem smislu ne glede na nacionalni pomen, ter s tem poudarjajo da ima na podlagi 2. odstavka 3. člena Vzorčne konvencije OECD delodajalec avtonomni pomen.³⁶

3.2.1 Opredelitev po Vzorčni konvenciji OECD

Pri opredelitvi storitev je treba ločiti dve situaciji:

1. podjetje, ki opravlja storitve, podjetju, ki prejema storitve, posodi delovno silo oziroma nudi tako imenovane »employment services«, ki so predmet 15. člena Vzorčne konvencije OECD, ali
2. podjetje, ki opravlja storitve, nudi drugemu podjetju storitve kot del svoje dejavnosti in ne gre za posojanje delovne sile, kar je predmet 7. člena Vzorčne konvencije OECD.

Na podlagi te ločnice se določa, ali je oprostitve obdavčitve dohodkov posameznikov, ki storitve opravljajo v drugi državi, upravičena.³⁷ To je namreč podlaga za opredelitev dejanskega delodajalca posameznika, ki opravlja storitve. Vprašanje, kdo je delodajalec, pa je pomembno pri vprašanju, ali »prejemek plača delodajalec, ki ni rezident druge države, oziroma je plačan v njegovem imenu«.

³⁶ Povzeto po: Dziurdž Kasper, Article 15 of the OECD Model: The 183-Day Rule and the Meaning of »Employer«, BTR, No.1, Thomson Reuters (Professional) UK Limited and Contributors, 2013, stran 95.

³⁷ Povzeto po: Model Tax Convention on Income and on Capital: condensed version 2014, OECD Publishing, 2014, komentar 8.1, stran 265.

3.2.1.1 Formalni delodajalec

Najbolj logična možnost opredelitve delodajalca je opredelitev, s katerim podjetjem ima posameznik sklenjeno pogodbo o zaposlitvi, torej kdo se šteje za formalnega delodajalca posameznika. V primeru 1 je to podjetje A. Vprašanje pa je, ali je to edini možni način opredelitve delodajalca za namene uporabe določb konvencij o izogibanju dvojnega obdavčevanja.

V praksi so namreč pogosti primeri, ko davčni zavezanci poskušajo prek umetnih pravnih tvorb uveljavljati ugodnosti po domači zakonodaji in tudi ugodnosti po konvenciji.³⁸ OECD je zaradi zlorabe pravil Vzorce konvencije OECD in s tem dejansko sklenjenih konvencij o izogibanju dvojnega obdavčevanja opredelil dodatna merila, po katerih lahko države določijo dejanskega delodajalca.³⁹

Države lahko torej za namen obdavčevanja spregledajo formalno obliko razmerij in namesto tega upoštevajo dejansko vsebino razmerij ter na podlagi tega opredelijo njihove davčne posledice. Če je med delavcem in delodajalcem sklenjena pogodba o zaposlitvi, dejansko pa vlogo delodajalca opravlja drug subjekt in ne formalni delodajalec, lahko države za namen obdavčitve upoštevajo ta drugi subjekt kot delodajalca.⁴⁰

³⁸ Ključanin Edina, Zemljič Mojca, n. d., stran 45.

³⁹ Dilema delodajalca izhaja iz leta 1997, ko je z namenom izogibanja plačila dohodnine nizozemsko podjetje obšlo pravilo iz točke b) drugega odstavka 15. člena konvencije o izogibanju dvojnega obdavčevanja, sklenjene z Italijo. Nizozemsko podjetje je prvotno neposredno zaposlovalo posameznike iz Italije za kratkotrajna dela na Nizozemskem in jim tudi izplačevalo dohodek. Posamezniki so sicer izpolnjevali preostale pogoje, pod katerimi so bili izvzeti iz obdavčitve na Nizozemskem (na Nizozemskem so bili navzoči manj kot 183 dni v dvanajstih mesecih, njihovega prejemka pa ni krila stalna poslovna enota italijanskega podjetja na Nizozemskem). Ker pa je nizozemsko podjetje izplačevalo njihov prejemek, niso mogli uveljavljati oprostitev iz te določbe. Zato je nizozemsko podjetje sklenilo naslednji dogovor z italijanskim posrednikom: posameznike, ki jih je nizozemsko podjetje potrebovalo za opravljanje dela na Nizozemskem, je zaposlil italijanski posrednik in tem zaposlenim izplačeval dohodek iz zaposlitve. S tem je nizozemsko podjetje v formalnem smislu prenehalo biti delodajalec italijanskim delavcem. Nizozemsko podjetje je nato od italijanskega posrednika najemalo delavce iz Italije, italijanski posrednik, ki je postal formalni delodajalec italijanskim delavcem, pa je delavce napolnil na delo na Nizozemsko k nizozemskemu podjetju. Ta pojav se v tuji literaturi imenuje »international hiring-out of labour« in predstavlja pomembno prelomnico v smislu določanja mednarodnih pravil za izogibanje dvojnega obdavčevanja, na podlagi katere so se začela oblikovati pravila, ki določajo, kdo se šteje za delodajalca v takšnih in podobnih primerih zlorabe pravil konvencij o izogibanju dvojnega obdavčevanja. Splošno pravilo, po katerem se je treba ravnati v takšnih primerih, je po Komentarju Vzorce konvencije OECD načelo vsebine pred obliko, ki izhaja tudi iz ZDavP-2, ki določa, da navidezni pravni posli ne vplivajo na obdavčenje. Če navidezni pravni posel prikriva drug pravni posel, je za obdavčenje merodajen prikrit pravni posel. (Goeydeniz Suat, n. d., stran 3.)

⁴⁰ »Po Komentarju Vzorce konvencije OECD države niso dolžne zagotavljati ugodnosti iz konvencij v primeru transakcij ali dogovorov, ki so sklenjeni z namenom zlorabe določb veljavne konvencije oziroma z namenom zagotovitve ugodnejše davčne obravnave, kadar bi bila pridobitev take ugodnejše obravnave v teh okoliščinah v nasprotju s ciljem in namenom določb konvencije. To pomeni, da je v vsakem posameznem primeru treba natančno proučiti dejstva in okoliščine primera.« (Ključanin Edina, Zemljič Mojca, n. d., stran 46.)

V primeru 1 bi to pomenilo, da je treba za namen opredeljevanja dejanskega delodajalca posameznika P opredeliti njegovo dejansko razmerje s podjetjema A in podjetjem B ter šele na podlagi tega določiti, katero podjetje se šteje za »delodajalca« posameznika P v smislu določbe točke b) 2. odstavka 15. člena Vzorčne konvencije OECD in ali je možno uveljavljati oprostitev po tej določbi. Opredeliti je torej treba dejanskega ali ekonomskega delodajalca posameznika P.

3.2.1.2 Dejanski delodajalec

Po Komentarju Vzorčne konvencije OECD je za namen določanja dejanskega delodajalca v prvi vrsti bistveno, da posamezna država v svojih nacionalnih pravilih opredeli, ali posameznik iz druge države opravlja storitve v tej državi v okviru dogovora med dvema podjetjema o posredovanju oziroma prepustitvi delovne sile ali v okviru dogovora o opravljanju storitev, upošteva vsebino takšnega dogovora (in ne oblike)⁴¹. V primeru 1 bi to pomenilo, da mora država B opredeliti, ali po vsebini dogovora med podjetjema A in B posameznik P opravlja svoje delo v državi B na podlagi dogovora o posojanju posameznika P (podjetje A posodi oziroma prepusti posameznika P podjetju B) ali na podlagi dogovora o opravljanju storitev med podjetjema A in B (podjetje A napoti posameznika P na delo v podjetje B).

Pri tem je po Komentarju Vzorčne konvencije OECD pomembna narava storitev, pri čemer je treba opredeliti, ali delavec opravlja storitve, ki predstavljajo bistveni sestavni del poslovne dejavnosti njegovega formalnega delodajalca. Za ta namen je ključni dejavnik odločanja vprašanje, katero podjetje nosi odgovornost ali tveganje za rezultate dela delavca. Če takšna analiza narave storitev kaže na to, da je dejanski dogovor o zaposlitvi drugačen od formalnega dogovora o zaposlitvi, se po Komentarju Vzorčne konvencije OECD upoštevajo naslednji dodatni kriteriji, na podlagi katerih se določi, katero podjetje je ekonomski delodajalec:⁴²

- kdo ima pooblastilo, da posamezniku daje navodila, kako je treba delo opraviti;
- kdo ima nadzor in odgovornost za kraj, kjer se delo opravlja;
- formalni delodajalec posameznika njegov dohodek neposredno zaračuna podjetju, ki mu delodajalec nudi storitve;
- kdo daje delavcu na voljo orodje in material za delo;
- kdo določa število in kvalifikacije posameznikov, ki opravljajo delo;

⁴¹ Povzeto po: Model Tax Convention on Income and on Capital: condensed version 2014, OECD Publishing, 2014, komentar 8.12, stran 267.

⁴² Povzeto po: prav tam, komentar 8.14, stran 268.

- kdo ima pravico izbrati posameznika, ki bo opravljal delo, in prekiniti pogodbeno razmerje s tem posameznikom za ta namen;
- kdo ima pravico naložiti disciplinske sankcije v zvezi z delom tega posameznika;
- kdo posamezniku določa dela proste dneve in raspored dela.

Če država, na ozemlju katere se delo opravlja, v skladu z zgoraj navedenimi načeli zaključi, da se delo, ki ga posameznik izvaja na njenem ozemlju, opravlja v okviru dogovora o posojanju oziroma prepustitvi posameznika podjetju v tej državi in ne na podlagi dogovora o opravljanju storitev med podjetjema, ima na podlagi teh določb država, na ozemlju katere se delo opravlja, pravico do obdavčitve posameznikovih dohodkov iz zaposlitve, ki se navezujejo na delo, opravljeno v tej državi. Pri tem pa obstaja tudi tveganje, da bo posameznikov dohodek obdavčen v obeh državah, ne glede na to, da ne bi smelo priti do dvojne obdavčitve.⁴³

Zgoraj navedeni kriteriji so relevantni le v primeru, da nacionalna zakonodaja zanemari formalno razmerje. Če država uporablja koncept formalnega razmerja, se ta koncept uporablja tudi za namene 15. člena Vzorčne konvencije OECD. To pomeni, da je treba tudi v primeru določanja dejanskega delodajalca najprej upoštevati nacionalno zakonodajo, in če ta ne predpisuje, da se lahko formalni delodajalec zanemari za namene obdavčitve, država ne more na podlagi zgornjih kriterijev določiti, da se za delodajalca šteje druga oseba in ne formalni delodajalec.⁴⁴

V primeru 1 bi torej bilo treba za namen določanja dejanskega delodajalca posameznika P odgovoriti na navedena vprašanja in določiti, katero izmed podjetij opravlja več funkcij. Če predpostavljam, da sta izpolnjena preostala pogoja za oprostitev obdavčitve dohodka iz zaposlitve posameznika P v državi B (torej da posameznik P v državi B ne preživi več kot 183 dni in da podjetje A nima stalne poslovne enote v državi B), bi država B imela pravico do obdavčitve dohodka, če bi imelo več pravic ali bi opravljal več zgoraj navedenih dejanj podjetje B kot podjetje A ter bi šlo torej med podjetjema A in B za razmerje posojanja delovne sile in ne za razmerje opravljanja storitev z napotnimi delavci. V tem primeru bi se namreč podjetje B štelo za dejanskega delodajalca posameznika P, podjetje A pa bi še naprej ostalo njegov formalni delodajalec. Posameznik P bi moral v tem primeru svoje dohodke iz zaposlitve, ki jih prejema od podjetja A, prijaviti v državi B in v njej tudi plačati dohodnino od teh dohodkov.

⁴³ Povzeto po: prav tam, komentar 8.28, strani 271 in 272.

⁴⁴ Povzeto po: Dziurdž Kasper, Article 15 of the OECD Model: The 183-Day Rule and the Meaning of »Employer«, BTR, No.1, Thomson Reuters (Professional) UK Limited and Contributors, 2013, stran 101.

3.2.2 Opredelitev po ZDoh-2

Običajno se pomen delodajalca črpa iz nacionalne zakonodaje. Problem pa nastane, če izraz v nacionalni zakonodaji ni opredeljen ali pa je njegova opredelitev zelo široka (če nacionalna zakonodaja pri opredelitvi delodajalca upošteva opredelitev za namene davčnega odtegljaja).⁴⁵ Na podlagi tega se lahko za delodajalca štejejo tudi stalna poslovna enota ali celo posredniki za plačilo.⁴⁶

ZDoh-2 določa, da je delodajalec vsaka oseba, ki izplačuje dohodek iz zaposlitve.⁴⁷ Definicija delodajalca po slovenski zakonodaji je tako opredeljena zelo široko in sledi namenu določitve obveznosti davčnega odtegljaja. Široka definicija delodajalca pa prav tako pomeni, da se po slovenski zakonodaji lahko šteje za delodajalca tudi vsaka druga oseba, ki izplača dohodek iz zaposlitve, ne samo formalni delodajalec.⁴⁸

Slovenija pri opredelitvi dejanskega delodajalca za namene pododstavka b) drugega odstavka 15. člena mednarodne pogodbe sledi Komentarju Vzorčne konvencije OECD.⁴⁹ Slovenski davčni organ dodatno pojasnjuje, da če je večina navedenih kriterijev izpolnjena, se razmerje med delavcem in slovenskim podjetjem – uporabnikom šteje kot delovno razmerje, slovensko podjetje pa kot delodajalec za namene izvajanja pododstavka b) drugega odstavka 15. člena mednarodne pogodbe, zato ima Slovenija pravico do obdavčitve dohodkov iz zaposlitve, ki se nanašajo na delo delavca na ozemlju Slovenije.⁵⁰

⁴⁵ V literaturi se pojavlja predlog, da definicija delodajalca po nacionalni zakonodaji ni primerna za namen 15. člena Vzorčne konvencije OECD, zato je treba upoštevati 2. odstavek 3. člena Vzorčne konvencije OECD in na podlagi tega upoštevati pomen delodajalca v povezavi s pomenom »zaposlitve« po njenem 15. členu, ki je v skladu s Komentarjem Vzorčne konvencije OECD opredeljena na podlagi koncepta zaposlitve po nacionalni zakonodaji države vira. V tem primeru ne bi prihajalo do problemov v zvezi z neobstojem definicije delodajalca ali problemov, povezanih s tem, da se kot definicija delodajalca uporablja definicija za namene davčnega odtegljaja. (Dziurdž Kasper, Article 15 of the OECD Model: The 183-Day Rule and the Meaning of »Employer«, BTR, No.1, Thomson Reuters (Professional) UK Limited and Contributors, 2013, stran 99.)

⁴⁶ Povzeto po: Dziurdž Kasper, prav tam, stran 99.

⁴⁷ Zakon o dohodnini, 4. odstavek 35. člena.

⁴⁸ Enako izhaja iz Sodbe I U 159/2012: »Izplačevalec dohodka mora torej biti delodajalec, pojma pa ni potrebno posebej opredeljevati.«

⁴⁹ V skladu s prej navedenim pravilom iz Komentarja Vzorčne konvencije OECD, da lahko posamezna država uporabi kriterije za opredelitev dejanskega delodajalca samo v primeru, da se po nacionalni zakonodaji te države delodajalec lahko opredeli tudi oseba, ki ni formalni delodajalec, Slovenija sme uporabiti kriterije za opredelitev dejanskega delodajalca iz Komentarja Vzorčne konvencije OECD.

⁵⁰ Povzeto po: Mednarodno obdavčenje, Dohodki iz zaposlitve, Pogosta vprašanja in odgovori, 2. izdaja, Republika Slovenija, Ministrstvo za finance, Finančna uprava Republike Slovenije, 2014, stran 9.

3.3 »Dohodek iz zaposlitve«

3.3.1 Opredelitev po Vzorčni konvenciji OECD

Eden izmed osnovnih problemov mednarodnih pogodb o izogibanju dvojnega obdavčevanja je klasifikacija dohodka. 15. člen Vzorčne konvencije OECD se nanaša na »plače, mezde in druge podobne osebne prejemke, razen pokojnin in dohodkov članov uprave«. Vsebina 15. člena se nanaša tudi na bonitete v naravi (na primer delniške opcije, stanovanje, osebno vozilo, zdravstvena ali življenjska zavarovanja in članarine).⁵¹

Vzorčna konvencija OECD ne opredeljuje izraza »plače, mezde in drugi podobni osebni prejemki«, njen Komentar pa le našteje tipične oblike dohodkov, ki jih zaposleni prejemajo v povezavi z zaposlitvijo. Ne glede na to, naj bi se izraz »plače, mezde in drugi podobni osebni prejemki« razumel v najširšem možnem smislu, vendar pa ni jasno, kakšno vlogo pri opredelitvi dohodkov igrajo vsebine dohodkov iz zaposlitve, opredeljene v nacionalnih zakonodajah, ter ali je med zaposlitvijo in »plačami, mezdami in drugimi podobnimi osebni prejemki« tesna povezava.⁵²

Pomen izraza »plače, mezde in drugi podobni osebni prejemki« je treba določiti v povezavi z 2. odstavkom 3. člena Vzorčne konvencije OECD, ki se sklicuje na pomen po nacionalni davčni zakonodaji, razen če sobesedilo ne zahteva drugače.⁵³

3.3.2 Opredelitev po ZDoh-2

Na podlagi ZDoh-2 se za dohodek iz zaposlitve šteje dohodek, prejet na podlagi pretekle ali sedanje zaposlitve⁵⁴. Dohodek iz zaposlitve vključuje vsako izplačilo in boniteto, ki sta povezana z zaposlitvijo, deli pa se na dohodek iz delovnega razmerja in na dohodek iz drugega pogodbenega razmerja. ZDoh-2 našteva vrste dohodka iz

⁵¹ Povzeto po: Model Tax Convention on Income and on Capital: condensed version 2014, OECD Publishing, 2014, komentar 2.1, stran 256.

⁵² Povzeto po: Prokisch Rainer, Selected and recent issues of international taxation of employees (tax treaty law), EATLP Cambridge, 2008, stran 4.

⁵³ Povzeto po: Pötgens Frank, Income from International Private Employment: An Analysis of Article 15 of the OECD Model, IBFD, 2007.

⁵⁴ Čeprav izraz »plače, mezde in drugi podobni osebni prejemki« ni opredeljen v nacionalnih zakonodajah držav, pa se besedilo Vzročne konvencije OECD upošteva kot koncept, zato ni treba iskati enakega besedila v nacionalni zakonodaji, temveč se upošteva koncept dohodka, ki se šteje za dohodek iz zaposlitve po nacionalni davčni zakonodaji. (Pötgens Frank, n. d., 2007.)

delovnega razmerja⁵⁵, za dohodek iz delovnega razmerja pa se med drugimi štejejo tudi dohodki, prejeti za vodenje ali vodenje in nadzor poslovnega subjekta, ki je pravna oseba, na podlagi poslovnega razmerja. Dohodek iz drugega pogodbenega razmerja vključuje vsak posamezni dohodek za opravljeno delo ali storitev⁵⁶, ZDoh-2 pa našteva vrste dohodka iz drugega pogodbenega razmerja.⁵⁷

Po slovenski zakonodaji se torej šteje kot dohodek iz zaposlitve tudi dohodek poslovnih oseb. Enako izhaja iz pojasnila slovenskega davčnega organa, po katerem se dohodki, prejeti na podlagi poslovnega razmerja za vodenje ali vodenje in nadzor poslovnega subjekta, ki je pravna oseba, štejejo za dohodek iz zaposlitve na podlagi delovnega razmerja.⁵⁸

3.3.3 Prekvalifikacija dohodka

Kot je bilo navedeno, slovenski davčni organ prekvalificira formalno sklenjeno pravno razmerje med pravno osebo in fizično osebo v statusu s. p.-ja v odvisno pogodbeno razmerje, če obstajajo elementi odvisnega pogodbenega razmerja. V tem primeru slovenski davčni organ opredeli sklenjene pogodbe o poslovnem sodelovanju kot navidezne posle, pri katerih se dejanska vsebina razlikuje od njene oblike. Na podlagi tega davčni organ izplačila, ki so izplačana na podlagi pogodb o poslovnem sodelovanju kot prihodek s. p.-ja, obdavči kot dohodke iz delovnega razmerja, od katerih odmeri akontacijo dohodnine in vse prispevke za socialno varnost. »To pomeni, da če davčni organ ugotovi, da gre za izogibanje ali zlorabo (na primer, če se določen del dohodkov, ki bi morali biti izplačani kot plača, zaposlenemu izplačuje na račun njegovega statusa s. p.), se šteje, da je nastala davčna obveznost, kakršna bi nastala ob upoštevanju

⁵⁵ Dohodek iz delovnega razmerja vključuje zlasti: plačo, nadomestilo plače in vsako drugo plačilo za opravljeno delo, ki vključuje tudi provizije; regres za letni dopust, jubilejno nagrado, odpravnino, solidarnostno pomoč;

povračilo stroškov v zvezi z delom; boniteto, ki jo delodajalec zagotovi v korist delojemalca ali njegovega družinskega člana; nadomestilo, ki ga zagotovi delodajalec na podlagi dogovora z delojemalcem zaradi kateregakoli pogoja v zvezi z zaposlitvijo ali zaradi spremembe v pogojih v zvezi z zaposlitvijo, vsako izplačilo delodajalca v zvezi s prenehanjem veljavnosti pogodbe o zaposlitvi, vsako izplačilo zaradi prenehanja zaposlitve in podobni prejemki; prejemke, prejete zaradi začasnega neizplačila dohodka iz zaposlitve; nadomestila in druge prejemke, ki so prejeti od delodajalca ali druge osebe, skladno z drugimi predpisi, kot posledica zaposlitve oziroma obveznega zavarovanja za socialno varnost; dohodek na podlagi udeležbe v dobičku, prejet iz delovnega razmerja. (Zakon o dohodnini, 1. odstavek 37. člena.)

⁵⁶ Za dohodek iz drugega pogodbenega razmerja se štejejo tudi: dohodek, prejet za stvaritev avtorskega dela in dohodek za izvedbo avtorskega ali folklornega dela, ne glede na vrsto pogodbe, ki je podlaga za izplačilo navedenih dohodkov; dohodek iz opravljenega dela ali storitve, ki ni dohodek iz dejavnosti ali v zvezi z dejavnostjo; dohodek verskih delavcev iz naslova razmerja z versko skupnostjo, ki nima vseh elementov delovnega razmerja, v višini, ki ga določi Vlada Republike Slovenije. (Zakon o dohodnini, 38. člen.)

⁵⁷ Povzeto po: Zakon o dohodnini, 36., 37. in 38. člen.

⁵⁸ Povzeto po: Mednarodno obdavčenje, Plačila direktorjem, Pogosta vprašanja in odgovori, 1. izdaja, Republika Slovenija, Ministrstvo za finance, Finančna uprava Republike Slovenije, 2014, stran 4.

razmerij, nastalih na podlagi gospodarskih (ekonomskih) dogodkov (torej da se dohodki, izplačani zaposlenemu na njegov s. p., obdavčijo kot dohodek iz delovnega razmerja z vsemi pripadajočimi obveznostmi).⁵⁹

3.3.4 Primerjava med ZDoh-2 in Vzorčno konvencijo OECD

Razlika med opredelitvijo dohodkov iz zaposlitve po ZDoh-2 in Vzorčni konvenciji OECD je v tem, da se po Vzorčni konvenciji dohodek direktorjev obravnava pod posebnimi pravili, določenimi v njenem 16. členu, medtem ko se po ZDoh-2 dohodek direktorjev obravnava kot dohodek iz zaposlitve.

Na podlagi 16. člena Vzorčne konvencije OECD se plačila direktorjem in druga podobna plačila ali nadomestila, ki jih dobi rezident države pogodbenice kot član upravnega odbora ali podobnega organa družbe, ki je rezident druge države pogodbenice, lahko obdavčijo v tej drugi državi.⁶⁰ »Kdo je izplačevalec dohodka, pri tem ni pomembno. Prav tako ni pomembno, kje je direktor zaposlen.«⁶¹

Dohodek posameznika P v primeru 1 bi se tako štel za dohodek iz zaposlitve po določbah ZDoh-2, saj je med posameznikom P in družbo A sklenjena pogodba o zaposlitvi, na podlagi katere posameznik P prejema dohodek iz zaposlitve. Kot dohodek iz zaposlitve bi se po ZDoh-2 šteli vsi elementi dohodka, dogovorjeni s pogodbo o zaposlitvi med posameznikom P in družbo A, tudi bonitete, ugodnosti v naravi, nadomestila, povračila in podobna plačila.

Dodatno je treba pri opredelitvi dohodka iz zaposlitve po določbah Vzorčne konvencije OECD opredeliti, ali morda ne gre za dohodek direktorja, ki se v mednarodnem merilu obdavčuje drugače kot dohodki iz zaposlitve. Po slovenski zakonodaji bi namreč posameznik P na podlagi pogodbe o zaposlitvi opravljal tudi delo direktorja ali poslovodje, kar bi se, kot omenjeno, po ZDoh-2 obravnavalo enako kot dohodek za drugo delo iz pogodbe o zaposlitvi. V mednarodnem merilu pa bi morali dohodek iz pogodbe o zaposlitvi za delo direktorja ali poslovodje obravnavati po 16. členu Vzorčne konvencije OECD. Če bi posameznik P opravljal delo po pogodbi o zaposlitvi z družbo A, na podlagi katere bi dejansko opravljal delo direktorja v družbi B, bi se njegovi dohodki po določbah 16. člena Vzorčne konvencije OECD lahko obdavčili v državi B, ne glede na

⁵⁹ Povzeto po: Fizične osebe, ki imajo registrirano dejavnost, delo pa opravljajo v odvisnem razmerju z delodajalcem – problematika prikazovanja pravno formalnega pravnega razmerja, ki ni skladno s pravno in ekonomsko vsebino razmerja, Republika Slovenija, Ministrstvo za finance, Finančna uprava Republike Slovenije, 2015, strani 2 in 3.

⁶⁰ Povzeto po: Model Convention with respect to taxes on income and on capital, OECD, 2014, 16. člen, stran 34.

⁶¹ Sodba I U 85/2010.

možnost oprostitve po pogojih iz njenega 15. člena (torej ne glede na to, koliko dni bi posameznik P preživel v državi B, ne glede na to, v kateri državi se nahaja njegov formalni ali dejanski delodajalec, ne glede na to, katera družba bi izplačevala njegov dohodek in ne glede na obstoj poslovne enote družbe A v državi B). To pomeni, da bi pravico do obdavčitve njegovega dohodka imela tista država, rezident katere je družba, v kateri posameznik P opravlja direktorsko oziroma podobno funkcijo.

3.4 183 dni

Pravilo 183 dni je eden izmed dejavnikov, ki vpliva na to, ali je dohodek obdavčen samo v državi rezidentstva, ali pa ima pravico do obdavčitve tudi država gostiteljica.

Cilj in namen pravila 183 dni je olajšati mednarodne selitve osebja in poslovanje podjetij, ki delujejo v mednarodnem prometu. V primeru, da zaposleni izvaja zaposlitev v drugi državi (državi vira), vendar je obdavčen samo v državi rezidentstva, zaposlenemu predvidoma ni treba prijaviti dohodka in plačati davka oziroma delodajalcu ni treba izračunati, odtegniti in plačati davčnega odtegljaja od dohodka iz zaposlitve po nacionalni zakonodaji države vira. V tem smislu pravilo 183 dni odpravlja čezmerno administrativno breme za delavce in delodajalce. Administrativno breme je čezmerno, če niti delavec po točki a) 2. odstavka 15. člena niti delodajalec po točkah b) in c) 2. odstavka 15. člena Vzorčne konvencije OECD nimata zadostne stopnje prisotnosti v državi vira. Če je delodajalec rezident države vira ali ima v njej stalno poslovno enoto, za katero dela zaposleni, je to zadostna stopnja prisotnosti, na podlagi katere so obveznosti glede davčnega odtegljaja upravičene, kar izhaja tudi iz komentarja Vzorčne konvencije OECD.⁶²

3.4.1 Štetje dni po Komentarju Vzorčne konvencije OECD

Dejstvo, ali se zaposlitev izvaja v drugi državi pogodbenici je pomemben dejavnik pri določanju vira dohodka. Zaposlitev se izvaja v drugi državi, če je zaposleni fizično prisoten v drugi državi v času, ko izvaja aktivnosti, za katere prejema dohodek iz zaposlitve. Če se v drugi državi izkoriščajo zgolj rezultati dela zaposlenega, to še ni dovolj, da bi druga država imela pravico do obdavčitve njegovega dohodka.⁶³

⁶² Povzeto po: Dziurdž Kasper, Article 15 of the OECD Model: The 183-Day Rule and the Meaning of »Borne by a Permanent Establishment«, OECD Bulletin for international taxation, March 2013, IBFD, stran 124.

⁶³ Povzeto po Model Tax Convention on Income and on Capital: condensed version 2014, OECD Publishing, 2014, komentar 1, stran 256.

Za štetje dni prisotnosti se uporablja metoda fizične prisotnosti, na podlagi katere se ugotovi, ali je posameznik v državi prisoten ali ne, posameznik pa v ta namen dokumentira svojo prisotnost v posamezni državi in dokumentacijo po potrebi predloži davčnemu organu⁶⁴. Splošno vodilo je, da se v 183 dni všteva vsak dan, v katerem je posameznik bil v državi, ne glede na to, kako dolgo je bil v njej. Dnevi, ki jih posameznik preživi v državi, kjer se zaposlitev izvaja, ko je v tranzitu med dvema točkama izven države, v kateri se zaposlitev izvaja, in dnevi, ko posameznik sploh ni bil v državi, v kateri se zaposlitev izvaja, pa se ne všttevajo v izračun. Prav tako se v izračun ne všttevajo dnevi, ko je posameznik sicer bil v državi, v kateri se zaposlitev izvaja, vendar pa je v tem času bil rezident te države. V tem primeru namreč posameznik opravlja delo v državi rezidentstva, na podlagi česar ima država rezidentstva (ki je hkrati tudi država, v kateri se zaposlitev izvaja) ekskluzivno pravico do obdavčitve dohodka tega posameznika⁶⁵.

Predvsem starejše konvencije določajo, da se za namen oprostitve šteje, da posameznik v državi, v kateri opravlja delo, ne sme prebiti več kot 183 dni v koledarskem ali davčnem letu (v nasprotju z obdobjem katerihkoli dvanajstih mesecev, ki velja v novejših konvencijah o izogibanju dvojnega obdavčevanja). Prav tako imajo nekatere konvencije prilagojeno besedilo tega člena, na primer:⁶⁶

1. »katerokoli 12-mesečno obdobje, ki se začne ali konča v zadevnem koledarskem letu,
2. 12-mesečno obdobje s prekinitvami,
3. obdobje ali obdobja, ki skupaj ne traja(jo) več kot 183 dni v davčnem letu,
4. obdobje ali obdobja, ki skupaj ne presega(jo) 183 dni v koledarskem letu,
5. obdobje ali obdobja, ki skupaj ne presega(jo) 183 dni v obračunskem obdobju,
6. v zadevnem davčnem letu skupaj dlje kot 183 dni«.

⁶⁴ V dneve prisotnosti v državi, kjer se zaposlitev izvaja, se všttevajo deli dneva, preživeti v državi, dan prihoda in dan odhoda ter vsi ostali dnevi, preživeti v državi, v kateri se zaposlitev izvaja – to so sobote, nedelje in prazniki, dopusti med in po izvajanju zaposlitve, kratke prekinitve dela zaradi izobraževanja, stavke, prisilnega dopusta ali zamude pri dobavi, bolniške odsotnosti (razen če zdravstveno stanje posamezniku onemogoča, da bi zapustil državo in bi drugače lahko uveljavljal oprostitve) in odsotnosti zaradi smrti ali bolezni v družini. (Model Tax Convention on Income and on Capital: condensed version 2014, OECD Publishing, 2014, komentar 5 in 5.1, stran 262.)

⁶⁵ Povzeto po: Model Tax Convention on Income and on Capital: condensed version 2014, OECD Publishing, 2014, komentar 5 in 5.1, stran 262.

⁶⁶ Prisljan Barbara, Začasno delo v tujini in tamkajšnja dohodninska obveznost, IKS: revija za računovodstvo in finance, številka 11 (november 2014), letnik XLI, Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev, Ljubljana, stran 91.

3.4.2 Pojasnilo slovenskega davčnega organa

Štetje dni prisotnosti ni odločujoč dejavnik za določanje vira dohodka iz zaposlitve v Sloveniji po slovenski zakonodaji⁶⁷. Se je pa slovenski davčni organ opredelil do načina ugotavljanja števila dni prisotnosti v Sloveniji na podlagi Vzorčne konvencije OECD.

Slovenski davčni organ pri opredelitvi prisotnosti na ozemlju Slovenije sledi Komentarju Vzorčne konvencije OECD glede štetja števila dni prisotnosti in dodatno pojasnjuje, da če iz dogovora o opravljanju dela v Sloveniji izhaja, da bo delo v Sloveniji trajalo manj kot 183 dni, se dohodek iz zaposlitve ne obdavči v Sloveniji. Če pa je v dogovoru o opravljanju dela v Sloveniji dogovorjen čas trajanja dela na območju Slovenije, ki je daljši od 183 dni, se dohodek obdavči v Sloveniji.⁶⁸

V primeru 1 mora torej posameznik P natančno spremljati dneve prisotnosti v posamezni državi. Države imajo lahko celo drugačna pravila za določanje števila dni prisotnosti na njihovem ozemlju za določanje pravice do oprostitve po 2. odstavku 15. člena Vzorčne konvencije OECD, zato mora posameznik P natančno preveriti pravila glede spremljanja prisotnosti v posamezni državi.

Če bi se na podlagi dejanskega stanja ugotovilo, da je posameznik prisoten na ozemlju države B več kot 183 dni v katerihkoli zaporednih dvanajstih mesecih, bi imela država B pravico do obdavčitve njegovega dohodka iz zaposlitve, ki se nanaša na delo, ki je bilo opravljeno na ozemlju države, saj ne bi bili izpolnjeni pogoji za oprostitvev po 2. odstavku 15. člena Vzorčne konvencije OECD.

3.5 »Prejemek plača delodajalec ali se plača v njegovem imenu«

Kot navedeno, je namen točk b) in c) 2. odstavka 15. člena Vzorčne konvencije OECD izogibanje čezmernega administrativnega bremena. Namen teh dveh točk je slediti principu kraja opravljanja dela iz 1. odstavka 15. člena Vzorčne konvencije OECD, če ima delodajalec zadostno stopnjo prisotnosti v državi vira in s tem obveznosti glede davčnega odtegljaja v državi vira ne predstavljajo čezmernega administrativnega bremena.⁶⁹

⁶⁷ Je pa prisotnost na ozemlju Slovenije je eden izmed dejavnikov za določanje rezidentskega statusa v Sloveniji po ZDoh-2.

⁶⁸ Povzeto po: Mednarodno obdavčenje, Dohodki iz zaposlitve, Pogosta vprašanja in odgovori, 2. izdaja, Republika Slovenija, Ministrstvo za finance, Finančna uprava Republike Slovenije, 2014, stran 8.

⁶⁹ Povzeto po: Dziurdž Kasper, Article 15 of the OECD Model: The 183-Day Rule and the Meaning of »Borne by a Permanent Establishment«, OECD Bulletin for international taxation, March 2013, IBFD, stran 124.

Pri vprašanju ali prejemek plača delodajalec ali se plača v njegovem imenu, je treba presoditi vsebino zaračunanih storitev med dvema podjetjema. Kot je že bilp navedeno, pri opredelitvi delodajalca ločimo dve situaciji: ali gre za opravljanje storitev med dvema podjetjema z zaposlenimi (napotitev delavca na delo v drugo podjetje) ali pa za posredovanje oziroma prepustitev delovne sile.

Pri opredelitvi delodajalca v točkah b) in c) 2. odstavek 15. člena Vzorčne konvencije OECD je treba upoštevati razliko, da se točka c) nanaša na »tistega (enega) delodajalca« (angleško »the employer«), točka b) pa na »tistega izmed (več) delodajalcev« (angleško »an employer«). To pomeni, da za namene točke c) 2. odstavek 15. člena Vzorčne konvencije OECD obstaja le en delodajalec, ki ima stalno poslovno enoto v državi vira, za namene točke b) 2. odstavek 15. člena Vzorčne konvencije OECD pa bi lahko obstajalo več delodajalcev.⁷⁰

Pri vprašanju, ali prejemek plača delodajalec ali se plača v njegovem imenu, v primeru, da ima zaposleni enega delodajalca, načeloma ne prihaja do dilem. Ali prejemek plača delodajalec zaposlenega ali pa nekdo drug v njegovem imenu, pri čemer pa ni nujno, da prejemek oziroma ekonomski strošek prejemka bremeni delodajalca. Obstajajo primeri, ko breme prejemka nosi oseba, ki sploh ne izvaja funkcij delodajalca (na primer, če delodajalec dobi finančno pomoč od drugega podjetja, sklada ali države, na podlagi katere drugo podjetje, sklad ali država izplača finančno pomoč neposredno zaposlenemu, ali če zaposleni na primer prejme napitnino neposredno od stranke). V tem primeru delodajalec ne nosi ekonomskega stroška prejemka in morda sploh ne ve za takšno plačilo, zaradi česar se v tem primeru postavljata dve vprašanji: ali mora za izpolnitev pogoja »prejemek plača delodajalec ali se plača v njegovem imenu« delodajalec nositi ekonomski strošek prejemka, in ali je pogoj »plača delodajalec ali se plača v njegovem imenu« neodvisen od vprašanja, kdo je delodajalec zaposlenega, ter se vedno šteje, da je prejemek vedno plačan v imenu delodajalca. V primeru da oseba, ki plača prejemek, strošek prejemka neposredno zaračuna drugi osebi, se lahko domneva, da je druga oseba delodajalec, in da oseba, ki plača prejemek, ne prejema storitev zaposlenega. Kadar oseba, ki plača prejemek, zaračuna strošek prejema posredno v obliki cene storitev ali blaga, se ekonomski strošek prejemka ravno tako prenese na drugo osebo, vendar pa se pri tem druga oseba ne more šteti za delodajalca, v imenu katerega oseba plača prejemek. Kako in zakaj ena oseba zaračuna dohodek iz zaposlitve drugi osebi, je v resnici analiza, kdo je delodajalec. Na podlagi

⁷⁰ Povzeto po: Triangular cases – Tax obstacles to labour mobility in the European Union and tax avoidance, Final report, EY – April 2014, European Commission, 2014, stran 26.

tega je treba izraza »prejemek plača ali se plača v njegovem imenu« in »delodajalca« v točki b) 2. odstavka 15. člena Vzorčne konvencije OECD upoštevati skupaj, saj sta povezana, kar potrjuje tudi Komentar Vzorčne konvencije OECD.⁷¹

Podredni pokazatelj vsebine dogovora med dvema podjetjema je tudi način, kako podjetje, ki opravlja storitve (formalni delodajalec), zaračunava te storitve drugemu podjetju. Če na primer cena za storitve temelji na prejemku zaposlenega, njegovih bonitetah in drugih stroških njegove zaposlitve v zvezi s storitvami, ki jih je ta zaposleni opravil v okviru zaposlitve pri tem podjetju za drugo podjetje, pri tem pa cena storitev ne vključuje elementa dobička ali je dobiček opredeljen le v obliki pribitka na višino takšnih prejemkov zaposlenega, je to znak, da formalni delodajalec neposredno zaračuna prejemke zaposlenega prejemniku storitev. Če cena za storitve ni povezana s prejemkom zaposlenega ali če je prejemek zaposlenega le eden izmed mnogih elementov, ki sestavljajo ceno storitve, pa se ne šteje, da je prejemek zaposlenega neposredno zaračunan prejemniku storitev. Če na primer svetovalno podjetje zaračuna svoji stranki storitve na podlagi urne postavke za čas, ki so ga zaposleni porabili za opravljanje storitev in urna postavka vključuje tudi različne stroške svetovalne družbe, se ne šteje, da je prejemek zaposlenega zaračunan prejemniku storitev.⁷²

V primeru 1 je z vidika izpolnjevanja pogojev za oprostitev treba opredeliti tudi, ali se šteje, da dohodek izplača delodajalec v državi A ali v državi B, oziroma se plača v imenu enega ali drugega. Kako se opredeli delodajalec, sem že opisala in pojasnila, v naslednji fazi pa je treba še opredeliti, na kakšen način družba A zaračunava svoje storitve družbi B. Če bi se štelo, da družba A zaračuna stroške plače posameznika P družbi B, na primer tako, da na strošek plače posameznika B doda le pribitek v višini 10 % njegove plače, bi se štelo, da družba A izplača dohodek posamezniku P v imenu družbe B, saj družba A neposredno zaračuna prejemek zaposlenega družbi B. Na podlagi tega ne bi bil izpolnjen pogoj za oprostitev plačila dohodnine v državi B od dohodka iz zaposlitve, ki ga posameznik P prejme za delo na ozemlju države B.

3.6 »Prejemek zaposlenega krije stalna poslovna enota«

V luči prejšnjega pododstavka je treba pri opredelitvi, ali prejemek zaposlenega krije stalna poslovna enota ali stalna baza, ki jo ima delodajalec v drugi državi, opredeliti, kdaj ima podjetje stalno poslovno enoto v drugi državi. Obstoj poslovne enote je treba

⁷¹ Povzeto po: Dziurdž Kasper, Article 15 of the OECD Model: The 183-Day Rule and the Meaning of »Borne by a Permanent Establishment«, OECD Bulletin for international taxation, March 2013, IBFD, strani 125 in 126.

⁷² Povzeto po: Model Tax Convention on Income and on Capital: condensed version 2014, OECD Publishing, 2014, komentar 8.15, strani 268 in 269.

najprej preveriti po nacionalnih predpisih. V primeru, da stalna poslovna enota obstaja po nacionalnih predpisih, se za namen preprečitve dvojne obdavčitve dohodka uporabljajo tudi določbe mednarodnih konvencij o izogibanju dvojnega obdavčevanja. Stalna poslovna enota je opredeljena v 5. členu Vzorčne konvencije OECD.

Pri opredelitvi, ali »prejemek zaposlenega krije stalna poslovna enota«, ki jo ima delodajalec v državi vira, je treba opredeliti, kako in zakaj je prejemek zaposlenega pripisan stalni poslovni enoti. Pri tem je treba upoštevati, ali delodajalec zaračuna stalni poslovni enoti prejemek zaposlenega neposredno ali posredno kot del cene zaračunanih storitev ali blaga, podobno kot pri opredelitvi, ali »prejemek plača delodajalec ali se plača v njegovem imenu«, iz točke c) 2. odstavka 15. člena Vzorčne konvencije OECD. Če je prejemek zaposlenega zaračunan posredno kot del cene za storitve in blago, ki jih delodajalec proda svoji stalni poslovni enoti v državi vira, se ne šteje, da prejemek zaposlenega krije stalna poslovna enota. Ne glede na to, pa je med neodvisnimi podjetji vprašanje, ali je prejemek zaračunan kot del cene za storitve in blago, odvisno od tega, kdo je delodajalec. Na podlagi tega je treba pri določanju ali prejemek krije stalna poslovna enota, preveriti, ali stalna poslovna enota, kot ločeno in neodvisno podjetje primarno izvaja funkcije delodajalca. V primeru, da se stalna poslovna enota kot ločeno in neodvisno podjetje, ki opravlja enake ali podobne dejavnosti pod enakimi ali podobnimi pogoji, šteje kot delodajalec v smislu točke b) 2. odstavka 15. člena Vzorčne konvencije OECD, se lahko šteje, da prejemek krije stalna poslovna enota. Samo v tem primeru je namreč povezava med delom zaposlenega in stalno poslovno enoto dovolj močna, da sledi načelu kraja opravljanja dela iz 1. odstavka 15. člena Vzorčne konvencije OECD.⁷³

V zvezi z zaposlenimi, ki jih matična družba, rezident države B, pošlje opravljati storitve za odvisno družbo, ki je rezident druge države, za matično družbo obstaja tveganje, da lahko zaposleni pomeni stalno poslovno enoto matične družbe v tej drugi državi. V tem primeru je obstoj stalne poslovne enote na podlagi opravljanja storitev v relevantni mednarodni pogodbi o izogibanju dvojnega obdavčevanja posebnega pomena. To lahko pomeni ne samo, da je plačilo za storitve, ki ga opravi odvisna družba, obdavčeno v državi A kot sestavni del dobička stalne poslovne enote, temveč tudi, da se dohodek iz zaposlitve zaposlenih obdavči v državi A (ker prejemek krije stalna poslovna enota). Pri tem OECD predlaga, da se preveri, ali bi prejemek lahko bil odbitek pri stalni poslovni enoti, ne pa ali se odbitek dejansko uveljavlja.⁷⁴

⁷³ Povzeto po: Dziurdž Kasper, Article 15 of the OECD Model: The 183-Day Rule and the Meaning of »Borne by a Permanent Establishment«, OECD Bulletin for international taxation, March 2013, IBFD, strani 125 in 126.

⁷⁴ Povzeto po: Harris Peter, Oliver David, n. d., strani 216 in 217.

3.6.1 Stalna poslovna enota po ZDDPO-2

Slovenski davčni organ je podal pojasnilo, da se za namen ugotavljanja pravice do obdavčitve po 15. členu mednarodne konvencije o izogibanju dvojnega obdavčevanja prisotnost poslovne enote presoja po določbah 6. in 7. člena ZDDPO-2 ter po 5. členu mednarodne konvencije, ki obravnava stalno poslovno enoto. Če se ugotovi, da ima tuji delodajalec poslovno enoto v Sloveniji, niso kumulativno izpolnjeni pogoji po drugem odstavku 15. člena mednarodne konvencije.⁷⁵

Poslovna enota je kraj poslovanja, v katerem ali prek katerega nerezident v celoti ali delno opravlja dejavnost oziroma posle v Sloveniji. Za poslovno enoto nerezidenta se štejejo:⁷⁶

1. pisarna, podružnica, tovarna, delavnica, rudnik, kamnolom ali drug kraj, kjer se pridobivajo ali izkoriščajo naravni viri;
2. gradbišče, projekt gradnje, montaže ali postavitve ali nadzor v zvezi z njimi, če dejavnost oziroma posli trajajo dlje kot dvanajst mesecev, se šteje za poslovno enoto nerezidenta od dneva začetka dejavnosti oziroma poslov, vključno s pripravljalnimi deli;
3. posrednik, ki deluje v imenu nerezidenta, v zvezi s katerikoli dejavnostmi oziroma posli za nerezidenta, če ima in običajno uporablja pooblastilo za sklepanje pogodb v imenu nerezidenta, razen če so dejavnosti oziroma posli posrednika pripravljalne ali pomožne narave;
4. posrednik, ki v svojem imenu deluje za nerezidenta v okviru svoje redne dejavnosti kot borzni posrednik, posrednik s splošnim pooblastilom ali katerikoli drug neodvisni posrednik, kadar deluje v celoti ali pretežno v imenu nerezidenta ter se pogoji in okoliščine v poslovnih in finančnih razmerjih med tem nerezidentom in posrednikom razlikujejo od tistih, ki bi bili v razmerjih med nepovezanimi osebami.

3.6.2 Stalna poslovna enota po Vzorčni konvenciji OECD

Stalna poslovna enota je primarno pomembna v kontekstu 7. člena Vzorčne konvencije OECD, ki obravnava poslovne dobičke. Ravno tako pa vpliva na njen 15. člen. Obstajata

⁷⁵ Povzeto po: Mednarodno obdavčenje, Dohodki iz zaposlitve, Pogosta vprašanja in odgovori, 2. izdaja, Republika Slovenija, Ministrstvo za finance, Finančna uprava Republike Slovenije, 2014, stran 9.

⁷⁶ Povzeto po: Zakon o davku od dohodkov pravnih oseb, Uradni list RS, št. 117/06, 56/08, 76/08, 5/09, 96/09, 110/09 – ZDavP-2B, 43/10, 59/11, 24/12, 30/12, 94/12, 81/13, 50/14, 23/15 in 82/15, Ljubljana 2006, 6. člen.

dve vrsti stalne poslovne enote: prva je enota, ki je del istega podjetja ter pod istim lastništvom in kontrolo (podružnica, pisarna in podobno)⁷⁷, druga pa odvisni agent⁷⁸, ki je pravno ločen od podjetja, vendar njegova odvisnost kaže na obstoj stalne poslovne enote. Tretja oblika stalne poslovne enote bi lahko bila gradbišče⁷⁹.⁸⁰

»Za obstoj stalne poslovne enote morajo torej biti sočasno izpolnjeni trije pogoji⁸¹:

1. mesto poslovanja – ekonomska aktivnost nerezidenta – podjetja ali posameznika na nekem geografskem prostoru (točki);
2. stalno mesto poslovanja – mesto poslovanja mora biti v smislu kraja in časa stalno;
3. opravljanje dejavnosti prek stalnega mesta poslovanja – največkrat to pomeni, da ljudje, ki so tako ali drugače odvisni od družbe, opravljajo dejavnost družbe v državi, kjer je stalno mesto poslovanja.«

⁷⁷ Stalna poslovna enota po Vzorčni konvenciji OECD pomeni stalno mesto poslovanja, prek katerega v celoti ali delno potekajo posli podjetja. Izraz stalna poslovna enota vključuje zlasti sedež uprave, podružnico, pisarno, tovarno, delavnico in rudnik, naftno ali plinsko nahajališče, kamnolom ali katerikoli drug kraj pridobivanja naravnega bogastva. Stalna poslovna enota podjetja v državi pogodbenici pa obstaja tudi, kadar oseba deluje v imenu podjetja ter ima in običajno uporablja v državi pogodbenici pooblastilo za sklepanje pogodb v imenu podjetja. (Povzeto po: Model Convention with respect to taxes on income and on capital, OECD, 2014, strani 9 in 10.)

⁷⁸ Oseba, ki deluje v imenu podjetja ter ima in običajno uporablja v državi pogodbenici pooblastilo za sklepanje pogodb v imenu podjetja, predstavlja stalno poslovno enoto podjetja v tej državi v zvezi s katerikoli dejavnostmi, ki jih ta oseba prevzame za podjetje, razen če so dejavnosti te osebe omejene na pripravljalne in pomožne dejavnosti. To pooblastilo mora posrednik redno uporabljati, pri čemer se vprašanje, ali posrednik običajno uporablja pooblastilo, presoja za vsak primer posebej. Pravilo glede odvisnega posrednika pa velja, če je pogodba, ki jo sklene v imenu in za račun nerezidenta, pravno zavezujoča za podjetje. Gre za pogodbe, ki predstavljajo sodelovanje nerezidenta v gospodarskih dejavnostih druge države. Po Komentarju Vzorčne konvencije OECD pa pogoj »uporabljati pooblastilo za sklepanje pogodb v imenu in za račun nerezidenta« ne omeji uporabe tega pravila samo na primere, ko posrednik sklepa pogodbe v imenu podjetja v dobrednem smislu. Pravilo se nanaša tudi na primere, ko posrednik sklene pogodbo, ki podjetje zavezuje, čeprav dejansko niso sklenjene v imenu podjetja. Samo dejstvo, da ni aktivnosti podjetja v samem poslu, lahko kaže na dodelitev te pristojnosti agentu. (Mednarodno obdavčenje, Stalna poslovna enota, Pogosta vprašanja in odgovori, 1. izdaja, Republika Slovenija, Ministrstvo za finance, Finančna uprava Republike Slovenije, 2014, stran 10.)

⁷⁹ Gradbišče, projekt gradnje, montaže ali sestavljanja ali s tem povezana dejavnost nadzora pomenijo stalno poslovno enoto samo, če tako gradbišče, projekt ali dejavnosti trajajo več kot dvanajst mesecev. Pri opredelitvi stalne poslovne enote v primeru gradbišča je treba po Komentarju Vzorčne konvencije OECD upoštevati še naslednje: test dvanajstih mesecev se nanaša na posamezno gradbišče ali projekt; v čas trajanja se vštevata tudi čas pripravljalnih del; kadar delo na gradbišču opravljajo tudi podizvajalci, se njihov čas opravljanja vštevata v čas glavnega izvajalca; podizvajalec ima svojo stalno poslovno enoto samo, če traja njegova prisotnost na gradbišču več kot dvanajst mesecev; začasna prekinitvev del (na primer zaradi slabega vremena, pomanjkanja materiala, težav z delavci ...) se ne štejejo kot prekinitvev obstoja stalne poslovne enote. (Povzeto po: Mednarodno obdavčenje, Stalna poslovna enota, Pogosta vprašanja in odgovori, 1. izdaja, Republika Slovenija, Ministrstvo za finance, Finančna uprava Republike Slovenije, 2014, stran 7.)

⁸⁰ Povzeto po: Triangular cases – Tax obstacles to labour mobility in the European Union and tax avoidance, Final report, EY – April 2014, European Commission, 2014, stran 17.

⁸¹ Mednarodno obdavčenje, Stalna poslovna enota, Pogosta vprašanja in odgovori, 1. izdaja, Republika Slovenija, Ministrstvo za finance, Finančna uprava Republike Slovenije, 2014, stran 6.

Nekatere mednarodne pogodbe o izogibanju dvojnega obdavčevanja vsebujejo določbo, po kateri izraz stalna poslovna enota vključuje tudi opravljanje storitev, vključno s svetovalnimi ali poslovnimi storitvami, ki jih opravlja podjetje države pogodbenice s svojimi zaposlenimi ali drugim osebjem, ki ga podjetje zaposli v ta namen, če se tovrstne dejavnosti (za isti ali povezan projekt) na ozemlju druge države pogodbenice izvajajo v obdobju ali obdobjih, ki skupno trajajo več kot 183 dni v katerem koli obdobju dvanajstih mesecev.⁸²

V primeru 1 je torej treba tudi ugotoviti, ali ima družba A stalno poslovno enoto v državi B, in sicer na podlagi pravil, določenih z nacionalno zakonodajo družbe B, nato pa še upošteva določbe 5. člena Vzorčne konvencije OECD. Če bi se ugotovilo, da družba A dejansko ima stalno poslovno enoto v državi B, in bi ta stalna poslovna enota nosila stroške v zvezi z dohodki iz zaposlitve posameznika P, ne bi bili izpolnjeni pogoji za oprostitev plačila dohodnine v državi B na podlagi drugega odstavka 15. člena Vzorčne konvencije OECD. Država B bi zato imela pravico do obdavčitve dohodka iz zaposlitve posameznika P, ki se nanaša na delo, opravljeno na ozemlju države B.

3.6.3 Primerjava med ZDoh-2 in Vzorčno konvencijo OECD

»Razlika med definicijo poslovne enote po nacionalni zakonodaji in Vzorčni konvenciji OECD je v tem, da Vzorčna konvencija dodatno zahteva, da je mesto poslovanja stalno. V primeru, ko ima Slovenija z drugo državo sklenjeno konvencijo, se pogoji za obstoj poslovne enote presojajo tudi po kriterijih konvencije, predvsem izpolnjevanje pogoja stalnosti. Dejavnost nerezidenta se mora na neki lokaciji opravljati stalno – ne sme imeti samo začasnega značaja. Kriteriji, ki so lahko v pomoč pri ugotavljanju, ali neka dejavnost predstavlja stalno poslovno enoto⁸³:

- dejavnost se opravlja manj kot 6 mesecev: stalne poslovne enote verjetno ni,
- dejavnost se opravlja od 6 do 12 mesecev: z veliko verjetnostjo lahko trdimo, da stalna poslovna enota obstaja,
- dejavnost se opravlja več kot 12 mesecev: obstoj stalne poslovne enote.«

⁸² Povzeto po: Model Tax Convention on Income and on Capital: condensed version 2014, OECD Publishing, 2014, komentar 42.23, strani 117 in 118.

⁸³ Mednarodno obdavčenje, Stalna poslovna enota, Pogosta vprašanja in odgovori, 1. izdaja, Republika Slovenija, Ministrstvo za finance, Finančna uprava Republike Slovenije, 2014, stran 6.

4 Posledice različnih interpretacij izrazov

4.1 Problematika in dileme pri določanju »delodajalca«

4.1.1 Nacionalna ali avtonomna interpretacija »delodajalca«

V primerih, kadar je formalni delodajalec rezident iste države, kot delavec, ali tretje države, uporabnik pa je rezident države vira, v kateri se zaposlitev izvaja, lahko različne interpretacije delodajalca vodijo v dvojno obdavčitev dohodka ali v dvojno neobdavčitev. Če na primer država rezidentstva interpretira delodajalca v skladu z nacionalno zakonodajo, ki sledi formalnemu pogodbenemu razmerju, lahko šteje formalnega delodajalca kot delodajalca v smislu določb mednarodnih pogodb o izogibanju dvojnega obdavčevanja, ki jih je sklenila. Na podlagi tega bo država rezidentstva štela, da delodajalec ni rezident države vira in bo po teh kriterijih imela izključno pravico do obdavčitve dohodka iz zaposlitve. Če pa država vira interpretira delodajalca po avtonomnih pravilih glede na cilj in namen 2. odstavka 15. člena Vzorčne konvencije, pa bi lahko država vira štela uporabnika kot delodajalca za namene izvajanja določb mednarodnih pogodb o izogibanju dvojnega obdavčevanja. V tem primeru bi država vira imela po svojih kriterijih pravico do obdavčitve dohodka iz zaposlitve na podlagi 1. odstavka 15. člena Vzorčne konvencije.

Takšno neskladje lahko pripelje do dvojne obdavčitve dohodka iz zaposlitve in ni posledica razlik med nacionalnimi zakonodajami držav. Je posledica konflikta iz naslova različnih interpretacij določb mednarodnih pogodb o izogibanju dvojnega obdavčevanja. Ni namreč jasno ali je država rezidentstva pravilno interpretirala določbi 2. odstavka 15. člena in 2. odstavka 3. člena Vzorčne konvencije, da mora zato, ker konvencija ne opredeljuje izraza delodajalec, uporabiti opredelitev v skladu s svojo nacionalno zakonodajo, ali pa je država vira pravilno interpretirala ti dve določbi in štela, da kontekst določa drugače, in sicer avtonomni pomen delodajalca^{84, 85}. Tudi kadar dve državi aplicirata navodila Komentarja Vzorčne konvencije za določanje

⁸⁴ Slovenija pri določanju delodajalca upošteva Komentar Vzorčne konvencije OECD. Države članice EU, ki interpretirajo formalnega delodajalca kot delodajalca v smislu točke b) 2. odstavka 15. člena Vzorčne konvencije OECD, so Avstrija, Ciper, Estonija, Finska, Francija, Malta in Švedska. (Triangular cases – Tax obstacles to labour mobility in the European Union and tax avoidance, Final report, EY – April 2014, European Commission, 2014, stran 25.)

⁸⁵ Povzeto po: Dziurdž Kasper, Article 15 of the OECD Model: The 183-Day Rule and the Meaning of »Employer«, BTR, No.1, Thomson Reuters (Professional) UK Limited and Contributors, 2013, stran 96.

dejanskega delodajalca, pa lahko pride do neenakih zaključkov kdo se šteje za dejanskega delodajalca^{86, 87}.

Na podlagi nacionalnih pravil za določanje ekonomskega delodajalca lahko torej dve državi štejeta, da je »delodajalec« v tej državi in si s tem obe lastita pravico do obdavčitve dohodka iz zaposlitve. Država rezidentstva v tem primeru ne upošteva določb glede odprave dvojne obdavčitve, saj meni, da ima izključno pravico do obdavčitve, in tako nastane dvojna obdavčitev istega dohodka.

Težave pri določanju delodajalca za namene 2. odstavka 15. člena Vzorčne konvencije nastanejo primeroma kadar matična družba pošlje svoje zaposlene opravljati storitve za odvisno družbo v drugi državi. Če zaposleni v drugi državi preživi manj kot 183 dni, bo matična družba trdila, da druga država nima pravice do obdavčitve dohodkov iz zaposlitve po 15. členu Vzorčne konvencije, saj je pogodba o zaposlitvi sklenjena med matično družbo in zaposlenim. V tem primeru za matično družbo obstaja tveganje, da se odvisna družba po vsebini šteje za delodajalca, zato ima druga država pravico do obdavčitve dohodka iz zaposlitve ne glede na število dni, ki jih zaposleni preživi v drugi državi.⁸⁸

PRIMER 2⁸⁹: družba E iz države E napoti posameznika S na delo v družbo F v državi F. Posameznik S ima sklenjeno pogodbo o zaposlitvi z družbo E, vendar pa mu v času napotitve na delo v družbo F ta daje navodila za delo, zagotavlja sredstva za delo, mu določa program dela in dela proste dneve, strošek dohodka iz zaposlitve pa družba E neposredno zaračuna družbi F. Posameznik S je davčni rezident države E.

V primeru, da država E uporablja koncept formalnega delodajalca, država F pa koncept dejanskega delodajalca, država E trdi, da je (formalni) delodajalec družba E, država F pa trdi, se družba F šteje za dejanskega delodajalca v skladu s kriteriji Komentarja Vzorčne konvencije, ker izpolnjuje več kriterijev kot družba E. Država F si zato pridržuje pravico do obdavčitve dohodkov iz zaposlitve, ki jih posameznik S prejme za delo na ozemlju države F, saj meni, da niso izpolnjeni pogoji za oprostitev po 2. odstavku 15. člena

⁸⁶ To nastane zaradi dajanja različne teže kriterijem iz Komentarja Vzorčne konvencije OECD. Nizozemska na primer za upoštevanje koncepta dejanskega delodajalca zahteva, da formalni delodajalec zaračuna stroške dejanskemu delodajalcu. (Triangular cases – Tax obstacles to labour mobility in the European Union and tax avoidance, Final report, EY – April 2014, European Commission, 2014, stran 25.)

⁸⁷ Povzeto po: Triangular cases – Tax obstacles to labour mobility in the European Union and tax avoidance, Final report, EY – April 2014, European Commission, 2014, stran 25.

⁸⁸ Povzeto po: Harris Peter, Oliver David, n.d., strani 216 in 217.

⁸⁹ Vir: Lastni vir.

Vzorčne konvencije OECD. Če predpostavljamo, da posameznik v državi F ne preživi več kot 183 dni in da družba E nima stalne poslovne enote v državi F, pa država E nasprotno meni, da ima izključno pravico do obdavčitve posameznikovega dohodka, saj je posameznik S tudi davčni rezident države E. V tem primeru država E ne bo upoštevala davka, plačanega v državi F, in ne bo uporabila določb glede odprave dvojnega obdavčevanja, zato bo dohodek posameznika S obdavčen v obeh državah.

4.1.2 Pravice delodajalca po Vzorčni konvenciji OECD

Predpostavljajmo, da je zaposleni rezident v državi A in izvaja zaposlitev v državi B. delodajalec pa je rezident države C in upošteva pravila njene nacionalne zakonodaje glede obveznosti plačila dohodnine v obliki davčnega odtegljaja. Ali se lahko delodajalec sklicuje na mednarodno pogodbo o izogibanju dvojnega obdavčevanja med državo A in državo B glede pravice obdavčitve, ne glede na to, da ni davčni rezident nobene izmed teh držav, in trdi, da se dohodek iz zaposlitve zaposlenega obdavči v državi A ali B in ne v državi C ter da na podlagi tega ni dolžan opraviti obveznosti glede davčnega odtegljaja v državi C? Ali pa lahko upoštevamo mednarodno pogodbo o izogibanju dvojnega obdavčevanja med državama C in A, na katero se delodajalec kot rezident države C lahko sklicuje in na podlagi te pogodbe ni dolžan opraviti obveznosti glede davčnega odtegljaja, ker zaposleni ne izvaja zaposlitve v državi C? Z drugimi besedami, ali 15. člen Vzorčne konvencije OECD ureja tudi obveznosti glede davčnega odtegljaja delodajalca ali je omejen na obveznosti zaposlenega glede plačila davka od dohodkov iz zaposlitve?⁹⁰

ZDoh-2 določa, da se za delodajalca šteje vsaka oseba, ki izplačuje dohodek iz zaposlitve. Slovenska davčna zakonodaja določa za delodajalce pravila, po katerih mora delodajalec, če se šteje za plačnika davka, opraviti postopke v zvezi z davčnim odtegljajem. Delodajalec se šteje za plačnika davka, če izplačuje dohodke, obdavčljive po ZDoh-2. Kot plačnik davka mora delodajalec izračunati in plačati davčni odtegljaj od dohodka iz zaposlitve, ki ga izplača.⁹¹

Če bi se delodajalec lahko skliceval na oprostitev obdavčitve po mednarodni pogodbi o izogibanju dvojnega obdavčevanja, davčni organ ne bi mogel zahtevati od delodajalca, da najprej prosi davčni organ za odobritev oprostitve davčnega odtegljaja (v Sloveniji obrazec KIDO 5 – Zahtevek za oprostitev davka od dohodkov iz zaposlitve na podlagi določb mednarodne pogodbe o izogibanju dvojnega obdavčevanja dohodka), šele nato

⁹⁰ Povzeto po: Prokisch Rainer, n.d., 2008, stran 1.

⁹¹ Povzeto po: Zakon o dohodnini, 125. in 126. člen.

pa dobi pravico, da davčnega odtegljaja ne izračuna, odtegne in plača. Na drugi strani bi lahko trdili, da se mednarodne pogodbe o izogibanju dvojnega obdavčevanja nanašajo le na materialne obveznosti glede plačila davka. Države bi lahko v tem primeru prosto aplicirale postopkovna pravila, ne da bi se sklicevale na omejitve iz mednarodnih pogodb o izogibanju dvojnega obdavčevanja, in bi lahko aplicirale sistem davčnega odtegljaja in vračila plačanega davka tudi v primerih, kjer država rezidentstva delodajalca očitno nima pravice do obdavčitve dohodka iz zaposlitve zaposlenega.⁹²

Postopkovna pravila v slovenski davčni zakonodaji ne vključujejo določb glede mednarodnih pogodb o izogibanju dvojnega obdavčevanja in s tem ne upoštevajo, ali ima Slovenija pravico do obdavčitve dohodka iz zaposlitve, temveč samo presojujejo, ali so izpolnjeni pogoji po nacionalni zakonodaji, na podlagi katerih mora delodajalec opraviti obveznosti glede davčnega odtegljaja. V primerih, kadar se lahko uporabijo določbe mednarodne pogodbe o izogibanju dvojnega obdavčevanja, »prejemnik dohodka iz zaposlitve predloži plačniku dohodka izpolnjen obrazec KIDO 5 preden je dohodek izplačan. Plačnik dohodka iz zaposlitve predloži izpolnjen obrazec davčnemu organu. Plačnik davka lahko izplača dohodek, ne da bi od tega dohodka izračunal, odtegnil in plačal davčni odtegljaj, šele ko prejme s strani davčnega organa potrjen zahtevek. Za vsako izplačilo dohodka se predloži nov zahtevek, davčni organ pa lahko v primerih, ko plačnik davka izplačuje dohodek v rednih časovnih presledkih odobri ugodnosti za daljše časovno obdobje.«⁹³

4.1.2.1 Podružnice in predstavništva kot plačniki davka

Kot sem navedla v enem izmed prejšnjih poglavij, določba ZDoh-2 glede plačnika davka zajema tudi predstavništva in podružnice slovenskih rezidentov v tujini, v katerih so zaposleni lokalni (tuji) delavci – slovenski nerezidenti, ki sklenejo pogodbo o zaposlitvi s predstavništvom slovenske družbe v tuji državi, v kateri predstavništvo ali podružnica deluje, ker stroški predstavništev oziroma podružnic, vključno s stroški dela nerezidentov, bremenijo slovensko družbo. Slovenska družba se na podlagi slovenske zakonodaje šteje za plačnika davka od dohodkov iz zaposlitve teh nerezidentov, kar v praksi pomeni, da mora opraviti postopke glede davčnega odtegljaja in postopke za odobritev oprostitev plačila davčnega odtegljaja na podlagi obrazca KIDO 5. To za slovensko družbo in za zaposlene na predstavništvih in podružnicah v tujini. Zaposleni

⁹² Povzeto po: Prokisch Rainer, n.d., 2008, stran 2.

⁹³ Navodilo za izpolnjevanje obrazca Zahtevek za oprostitev davka od dohodkov iz zaposlitve (razen pokojnin) na podlagi določb mednarodne pogodbe o izogibanju dvojnega obdavčevanja dohodka, MF – FURS obr. KIDO 5, Ministrstvo za finance, Finančna uprava Republike Slovenije.

morajo v primeru, da odobritve oprostite plačila davčnega odtegljaja ne pridobijo pravočasno, v Sloveniji plačati akontacijo dohodnine, in nato po posebnem postopku zahtevati vračilo tako plačane akontacije dohodnine v Sloveniji. Slovenska zakonodaja tako narekuje družbam, da morajo opraviti vse naloge plačnika davka, čeprav je že vnaprej jasno, da za Slovenijo takšni postopki ne bodo prinesli pozitivnega davčnega učinka ter da bodo slovenski družbi in zaposlenim v njenih podružnicah ali predstavništvih prinesli le veliko administrativno breme, lahko pa tudi negativen vpliv na denarni tok.

4.1.2.2 Primer regijskih delavcev

PRIMER 3⁹⁴: italijanska družba napoti na delo v Slovenijo delavca, ki bo opravljal delo regijskega vodje za določeno strokovno področje. Regija, ki jo zaposleni pokriva, vključuje pet držav: Slovenijo, Hrvaško, Bosno, Srbijo in Kosovo. Italijanska družba strošek zaposlenega zaračuna slovenski družbi, ta pa strošek razdeli na pet delov, in sicer glede na čas opravljanja dela, ki ga napoteni delavec nameni vsaki posamezni državi v regiji. Strošek zaposlenega, ki se nanaša na njegovo delo v Sloveniji, ostane kot odbitna postavka v slovenski družbi, vse ostale stroške pa slovenska družba prezaračuna ostalim družbam v regiji glede na določeni ključ.

Tudi v tem primeru se slovenska družba šteje kot plačnik davka, in mora opraviti postopke glede davčnega odtegljaja tako za del dohodka napotene delavca, ki se nanaša na njegovo delo v Sloveniji, kot tudi za del dohodka, ki se nanaša na njegovo delo v drugih državah, saj se celotni dohodek šteje kot odbitna postavka v obračunu slovenske družbe. Ker slovenska družba zaračuna stroške v zvezi z dohodkom, ki se nanaša na delo napotene delavca v drugih državah, posamezni državi, Slovenija na podlagi mednarodnih pogodb o izogibanju dvojnega obdavčevanja nima pravice do obdavčitve tega dela dohodka iz zaposlitve. Vendar pa oprostitev plačila davčnega odtegljaja ni avtomatična, temveč je treba upoštevati posebne postopke glede oprostitve davčnega odtegljaja oziroma glede vračila plačanega davčnega odtegljaja. Takšna postopkovna pravila vodijo v negativen denarni tok in administrativno breme slovenske družbe in zaposlenega, saj je treba sprožiti postopek za oprostitev oziroma vračilo plačanega davka po mednarodnih pogodbah o izogibanju dvojnega obdavčevanja z vsako državo v regiji posebej.

⁹⁴ Vir: Lastni vir.

4.1.3 Podružnice in stalne poslovne enote kot delodajalci

»Podružnice niso pravne osebe, smejo pa opravljati vse posle, ki jih sicer lahko opravlja družba.«⁹⁵ Podružnica ima z ekonomskega in komercialnega vidika določeno stopnjo neodvisnosti glede opravljanja poslov podjetja in njenih aktivnosti. Ker pa podružnica ni ločena pravna oseba, se ne bi smela šteti kot delodajalec. V kontekstu 2. odstavka 15. člena Vzorčne konvencije OECD pa se tudi stalna poslovna enota niti stalno mesto poslovanja ne bi smela šteti kot delodajalec, ne glede na to, da se lahko štejeta za delodajalca za namen davčnega odtegljaja od dohodkov iz zaposlitve.⁹⁶

Problem v zvezi z obravnavo podružnice kot delodajalca nastane v primeru, ko je posameznik, ki je rezident države A, zaposlen pri podružnici v državi A, pri tem pa delo opravlja v državi B, katere rezidentka je družba B, ki je matična družba podružnice v državi A. Predpostavljajmo, da posameznik v državi B ne prebije več kot 183 dni v določenem obdobju in da država B ne šteje podružnice kot delodajalca. Če država A ne šteje podružnice kot »delodajalca« v smislu točke b) 2. odstavka 15. člena Vzorčne konvencije OECD, bi država B lahko obdavčila dohodek posameznika A v skladu s 1. odstavkom 15. člena Vzorčne konvencije OECD, saj bi se štelo, da je družba B (in ne podružnica) »delodajalec« posameznika⁹⁷. Če pa država A šteje podružnice kot delodajalca, si pridržuje izključno pravico do obdavčitve dohodka iz zaposlitve posameznika, ker so izpolnjeni pogoji za oprostitev obdavčitve v državi B. Na drugi strani pa bi država B še naprej trdila, da ima pravico do obdavčitve dohodka iz zaposlitve, saj se zaposlitev izvaja v državi B, delodajalec posameznika pa je prav tako v državi B. Takšna nekonsistentna obravnava podružnic kot delodajalcev lahko vodi v dvojno obdavčitev dohodkov iz zaposlitve, saj bi države rezidentstva, ki štejejo podružnico kot delodajalca, trdile, da imajo izključno pravico do obdavčitve dohodka posameznika A in zato ne upoštevajo določb glede odprave dvojne obdavčitve.⁹⁸

⁹⁵ Zakon o gospodarskih družbah, Uradni list RS, št. 65/09 – uradno prečiščeno besedilo, 33/11, 91/11, 32/12, 57/12, 44/13 – odl. US, 82/13 in 55/15, 2009, 31. člen.

⁹⁶ Povzeto po: Triangular cases – Tax obstacles to labour mobility in the European Union and tax avoidance, Final report, EY – April 2014, European Commission, 2014, stran 26.

⁹⁷ Večina držav članic EU ne bi štela podružnice kot delodajalca. Ne glede na to, pa Ciper, Grčija in Švica štejejo podružnico kot ločeno pravno osebo in s tem kot delodajalca. Češka, Estonija, Francija, Latvija, Poljska, Slovenija in Španija pa bi načeloma štela podružnico kot delodajalca, če bi bila pogodba o zaposlitvi sklenjena med posameznikom in podružnico. (Triangular cases – Tax obstacles to labour mobility in the European Union and tax avoidance, Final report, EY – April 2014, European Commission, 2014, stran 26.)

⁹⁸ Povzeto po: prav tam, stran 26.

4.2 Problematika pri interpretaciji »zaposlitve« v povezavi z »delodajalcem«

4.2.1 Problematika v povezavi s samozaposlenimi

Kot omenjeno, se družbe in delavci večkrat želijo izogniti statusu zaposlenega s tem, da najamejo delavca prek delavčevega lastnega podjetja. Po nacionalni zakonodaji nekaterih držav bi se plačilo za storitve v tem primeru štelo kot plača, po zakonodaji drugih pa bi se plačilo štelo kot vsako drugo plačilo za storitve med dvema pravnima osebama.⁹⁹

Predpostavljajmo, da samostojni podjetnik (s. p.) A, ki je rezident države A, opravlja prek svojega lastnega podjetja storitve za podjetje B, ki je rezident države B. Posameznik A izvaja storitve v državi B. Podjetje iz države B plačuje storitve podjetju posameznika.

Komentar Vzorčne konvencije OECD pojasnjuje, da je v takšnih primerih težko določiti, ali se storitve, ki jih opravi v državi B posameznik, ki je rezident države A, podjetju iz države B, prek svojega podjetja v državi A, štejejo kot »zaposlitev«, ki je predmet 15. člena Vzorčne konvencije, ali za storitve, opravljene s strani podjetja, ki so predmet 7. člena Vzorčne konvencije. Nekatere države ne bi dvomile v formalno razmerje, večina držav pa pri opredeljevanju zaposlitve upošteva načelo upoštevanja vsebine pred obliko, na podlagi katerega loči opravljanje storitev v poslovnem razmerju med dvema podjetjema in opravljanje storitev v zaposlitvenem razmerju med podjetjem in posameznikom glede na vsebino razmerja. Ker Vzorčna konvencija OECD ne opredeljuje »zaposlitve«, se po Komentarju Vzorčne konvencije OECD »zaposlitev« opredeli na podlagi nacionalne zakonodaje. Če se razmerje na podlagi nacionalne zakonodaje države B šteje za »zaposlitev«, se uporabi 15. člen Vzorčne konvencije. V tem primeru se družba A tudi šteje za »delodajalca« posameznika A za namene točk b) in c) 2. odstavka 15. člena Vzorčne konvencije OECD. Takšen zaključek je v skladu s ciljem in namenom 2. odstavka 15. člena Vzorčne konvencije, saj se v tem primeru zaposlitev opravlja za rezidenta države B v državi B.¹⁰⁰

Predpostavljajmo, da bi država B po nacionalni zakonodaji štela plačila podjetja iz države B posamezniku A kot plačo, razmerja med podjetjem iz države B in posameznikom A pa ne bi opredelila kot »zaposlitve«. V tem primeru država B ne bi

⁹⁹ Povzeto po: Harris Peter, Oliver David, n. d., stran 214 in 215.

¹⁰⁰ Povzeto po: Model Tax Convention on Income and on Capital: condensed version 2014, OECD Publishing, 2014, komentarji 8.1. – 8.7., stran 265 in 266.

mogla uporabiti 1. odstavka 15. člena Vzorčne konvencije OECD, ki se nanaša na »plače, mezde in drugi podobni prejemki, ki jih dobi rezident države pogodbenice iz zaposlitve«, saj se dohodki (ki jih država opredeli kot »plačo«) po nacionalni zakonodaji ne bi šteli kot prejemki »iz zaposlitve«. Ker bi se z vidika nacionalne zakonodaje države B za »delodajalca« štelo podjetje posameznika A (koncept formalnega delodajalca), ki je nerezident v državi B, država B načeloma ne bi imela pravice do obdavčitve dohodka posameznika na podlagi 1. odstavka 15. člena Vzorčne konvencije OECD, če bi bili izpolnjeni pogoji iz 2. odstavka 15. člena (posameznik A bi v državi B preživel manj kot 183 dni v določenem obdobju). Ker pa se po Komentariju Vzorčne konvencije OECD »zaposlitev« opredeli po nacionalni zakonodaji, »delodajalec« pa se določi na podlagi posebnih pravil iz mednarodne pogodbe o izogibanju dvojnega obdavčevanja (koncept dejanskega delodajalca), bi imela država B kljub temu pravico do obdavčitve dohodka posameznika A na podlagi 1. odstavka 15. člena Vzorčne konvencije OECD, ne glede na to koliko časa je posameznik prisoten v državi B. V tem primeru bi namreč država B za »zaposlitev« po 1. odstavku 15. člena Vzorčne konvencije OECD štela formalno razmerje med posameznikom A in njegovim lastnim podjetjem. Ko pa bi prišlo do vprašanja ali ima država B omejitve glede obdavčitve na podlagi 2. odstavka 15. člena Vzorčne konvencije OECD, bi država B štela podjetje iz države B za »delodajalca« na podlagi opredelitve po Vzorčni konvenciji OECD, ne glede na to, da bi se na podlagi nacionalne zakonodaje države B za delodajalca štelo podjetje posameznika A.¹⁰¹

Takšna situacija lahko vodi v dvojno obdavčitev dohodka, saj države interpretirajo izraze iz mednarodnih pogodb bodisi po nacionalni zakonodaji, bodisi po avtonomni interpretaciji iz mednarodnih pogodb. V zgornjem primeru lahko država B interpretira določbe Vzorčne konvencije OECD in njenega Komentarja vedno tako, da bo imela pravico do obdavčitve dohodka. Država rezidentstva, ki je zadolžena za odpravo dvojne obdavčitve po določbah mednarodnih pogodb o izogibanju dvojnega obdavčevanja, lahko v primerih, kadar je njena interpretacija izrazov drugačna od interpretacije izrazov v državi vira, zavrne odpravo dvojne obdavčitve, kar pa predstavlja bistveni problem čezmejnih delavcev.

¹⁰¹ Povzeto po: Harris Peter, Oliver David, n. d., stran 215.

4.3 Problematika in dileme pri določanju »dohodka iz zaposlitve«

4.3.1 Problematika v povezavi s samozaposlenimi

Vrnimo se k prejšnjemu primeru in nadalje predpostavljajmo, da plačilo za storitve znaša 100 denarnih enot in da bi se lahko do 95 denarnih enot tega plačila štelo kot dohodek iz zaposlitve, ki si ga posameznik izplača iz svojega podjetja, ne glede na to ali se takšno plačilo dejansko izvede. V tem primeru se postavlja vprašanje, ali se takšen dohodek šteje kot predmet 15. člena Vzorčne konvencije OECD, in sicer, ali se šteje kot »plače, mezde in drugi podobni osebni prejemki«.¹⁰²

Povezavo med dohodkom iz zaposlitve in 15. členom Vzorčne konvencije OECD je težko vzpostaviti brez upoštevanja dejstva, da obstaja zaposlitveno razmerje med posameznikom A in njegovim podjetjem in da je plačilo za storitev opravljeno v zvezi s to zaposlitvijo. Če predpostavljamo, da ima »delodajalec« v 15. členu Vzorčne konvencije OECD pomen na podlagi nacionalne zakonodaje in da se na podlagi zakonodaje države B šteje, da je zaposlitveno razmerje sklenjeno med posameznikom in njegovim podjetjem (koncept formalnega delodajalca), potem se v tem primeru šteje, da posameznik izvaja zaposlitev v državi B in da ima ta država pravico do obdavčitve dohodka iz zaposlitve. Če predpostavljamo, da se delodajalec določi na podlagi določb 2. odstavke 15 člena Vzorčne konvencije OECD (koncept dejanskega delodajalca) in da se na podlagi tega šteje podjetje v državi B za dejanskega delodajalca posameznika, država B ohrani pravico do obdavčitve tudi v primeru, če je posameznik v državi B prisoten manj kot 183 dni. Pri tem se država B vedno navezuje na »plače, mezde in druge podobne osebne prejemke« iz naslova zaposlitve posameznika v njegovem podjetju. Le če se takšen fiktivni dohodek ne všteva med »plače, mezde in druge podobne osebne prejemke«, se ne obdavči v državi B.¹⁰³

Takšno potencialno neskladje ne bi nastalo v primeru, da se pomen delodajalca iz 2. odstavka 15. člena Vzorčne konvencije OECD razlaga široko in se šteje, da je posameznik »zaposlen pri svojem podjetju« za namene 1. odstavka 15. člena. V tem primeru bi se plačilo za storitve štelo kot »plače, mezde in drugi podobni osebni prejemki« iz te zaposlitve ter bi tako bili obdavčeni v državi B. Takšno neskladje poudarja pomen opredelitve zaposlitve v 15. členu Vzorčne konvencije OECD in

¹⁰² Povzeto po: prav tam, stran 217.

¹⁰³ Povzeto po: prav tam, strani 217 in 218.

delodajalca v 2. odstavku istega člena na podlagi enakih pravil – ali po nacionalni zakonodaji ali pa na podlagi pomena iz Vzorčne konvencije OECD.¹⁰⁴

4.3.1.1 Fiktivni dohodki

Zakonodaja nekaterih držav vsebuje določbe, po katerih se določeni dohodki štejejo kot dohodki iz zaposlitve (na primer nizozemska zakonodaja določa, da poslovodja, ki je hkrati družbenik družbe, prejema minimalno plačo, tudi če ne prejema nobenega dohodka iz tega naslova, belgijska zakonodaja pa pod določenimi pogoji prekvalificira dohodek iz najemnin v plačo). Vprašanje, ki se pojavi tudi v takšnem primeru, je, ali se ti fiktivni dohodki štejejo kot dohodki iz zaposlitve, za katere se uporablja 15. člen Vzročne konvencije^{105 106}.

4.3.2 Dileme glede vrste dohodkov

4.3.2.1 Plačila po upokojitvi ali prekinitvi pogodbe o zaposlitvi

Plačila, ki jih zaposleni dobi od delodajalca po upokojitvi, so lahko po vsebini naknadna izplačila plače, ki se obravnavajo po 15. členu Vzorčne konvencije OECD, ali pa pokojnine, ki se obravnavajo po 18. členu vzorčne konvencije OECD. Države obravnavajo dohodke, izplačane po prekinitvi pogodbe o zaposlitvi, kot pokojnine, če se takšna plačila navezujejo na obdobje do trenutka, ko zaposleni doseže predpisano starost za upokojitev (na primer če je bil pri izračunu višine takšnega dohodka upoštevan čas obdobja do upokojitve ali če je zaposleni delal za delodajalca najmanj 5 let in če je dosegel starost 55 let ipd.). Druge države štejejo takšno plačilo kot »zlati stisk roke« (angleško: »golden handshake«) in jih klasificirajo kot plače v smislu 15. člena Vzorčne konvencije OECD.¹⁰⁷

¹⁰⁴ Povzeto po: prav tam, stran 218.

¹⁰⁵ Nizozemska sodišča zavračajo klasifikacijo navideznih plač kot dohodkov, ki so predmet 15. člena Vzorčne konvencije OECD, z argumentacijo, da država vira ne pričakuje, da bi se ti dohodki šteli kot dohodki iz zaposlitve in bi bila takšna interpretacija dohodkov v neskladju z interpretacijo »v dobri veri«. Ne glede na to bi lahko bil zaključek, da bi morale pogodbe o izogibanju dvojnega obdavčevanja, ki jih je sklenila Nizozemska v času, ko so določbe glede fiktivnih plač že obstajale v nizozemski zakonodaji, imeti drugačno interpretacijo. V tem primeru bi morala biti pričakovanja držav vira realna in država vira bi se lahko zanašala na 2. odstavek 3. člena Vzorčne konvencije OECD (»razen če sobesedilo ne zahteva drugače«), ker plača ni izplačana ali ker ni zadostne povezave med plačilom in zaposlitvijo. (Povzeto po: Prokisch Rainer, n. d., 2008, stran 4.)

¹⁰⁶ Povzeto po: Prokisch Rainer, n. d., 2008, stran 4.

¹⁰⁷ Povzeto po: prav tam, stran 5.

Prvo vprašanje pri opredelitvi vrste dohodka je, ali je na podlagi posredne povezave med »zlato stisko roke« in zaposlitvijo mogoče šteti takšno plačilo kot plačo ali podoben dohodek v smislu 15. člena Vzorčne konvencije OECD. Lahko bi trdili, da bi morali v tem primeru uporabiti določila nacionalne zakonodaje na podlagi 2. odstavka 3. člena Vzorčne konvencije OECD. V kolikor bi na podlagi nacionalne zakonodaje dohodek obravnavali po 15. členu Vzorčne konvencije OECD, bi bilo treba ugotoviti, ali se plačilo nanaša na obdobje pred prekinitvijo pogodbe o zaposlitvi, ali na obdobje po prekinitvi pogodbe o zaposlitvi.¹⁰⁸ V primeru, da bi se dohodek nanašal na obdobje pred prekinitvijo pogodbe o zaposlitvi, pa bi bilo treba še opredeliti, ali se nanaša na obdobje, ko je zaposleni delo opravljal v drugi državi.¹⁰⁹

4.3.2.2 Dohodki direktorjev

Pri opredelitvi dohodka iz zaposlitve v praksi večkrat nastane dilema glede razmejitve med dohodki iz zaposlitve in dohodki direktorjev. Po slovenski zakonodaji se, kot sem navedla, dohodki za vodenje in/ali nadzor poslovnega subjekta obravnavajo kot dohodki iz zaposlitve, mednarodne konvencije pa dohodke direktorjev obravnavajo ločeno od dohodkov iz zaposlitve.

Po splošnem pravilu iz Komentarja Vzorčne konvencije OECD velja, da če posamezni izrazi v Vzorčni konvenciji OECD niso opredeljeni, je njihova opredelitev odvisna od opredelitve v zakonodaji države rezidentstva družbe, kjer se poslovodne storitve opravljajo¹¹⁰.¹¹¹ Zaradi takšne opredelitve se lahko zgodi, da dve državi isti dohodek obravnavata po različnih členih mednarodne pogodbe, torej ena po 15. členu in druga po 16. členu Vzorčne konvencije OECD. Navedeno se zgodi v primeru, da ena država v

¹⁰⁸ Nemška sodišča in davčni organ menijo, da bi v tem primeru morali šteti, da se dohodek ne nanaša na obdobje, ko je zaposleni delo opravljal v tujini, temveč bi moral biti obdavčen v državi rezidentstva, saj meni da povezava med zaposlitvijo in plačilom ni dovolj močna. V nasprotju s tem nizozemska sodišča menijo, da se takšno plačilo nanaša na obdobje, ko je zaposleni delo opravljal v tujini, pri tem pa želijo omejiti obdobje, na katero se takšno plačilo nanaša, na zadnjih 5 let pred izplačilom. V tem primeru bi se dohodek obdavčil le v državi, kjer je zaposleni delo opravljal v zadnjih 5 letih. Vprašanje je tudi ali je pri tem pomembno, katero podjetje izplača takšen dohodek. (Povzeto po: Prokisch Rainer, n. d., 2008, stran 5 in 6.)

¹⁰⁹ Povzeto po: Prokisch Rainer, n. d., 2008, stran 5.

¹¹⁰ »Upoštevaje relevantno slovensko zakonodajo (tj. ZGD-1) so direktorji, tj. organi vodenja (poslovodstva) ali organi nadzora, v Sloveniji tako primeroma: pri delniški družbi: uprava, upravni odbor, nadzorni svet; pri družbi z omejeno odgovornostjo: en ali več poslovodij (direktorjev), nadzorni svet; pri komanditni družbi: komplementarji in tretje osebe, kadar je na njih preneseno upravičenje za vodenje poslov; pri družbi z neomejeno odgovornostjo: družbeniki in tretje osebe, kadar je na njih preneseno upravičenje za vodenje družbe; pri zadrukah: predsednik zadruga, upravnik in nadzorni odbor, preglednik(i), direktorji«. (Mednarodno obdavčenje, Plačila direktorjem, Pogosta vprašanja in odgovori, 1. izdaja, Republika Slovenija, Ministrstvo za finance, Finančna uprava Republike Slovenije, 2014, stran 3.)

¹¹¹ Povzeto po: Model Tax Convention on Income and on Capital: condensed version 2014, OECD Publishing, 2014, komentar 1, stran 279.

opredelitev direktorjev po 16. členu Vzorčne konvencije OECD vključuje ožji nabor vodilnih delavcev, druga država pa širši nabor (tak primer so na primer člani nadzornega sveta, ki imajo po vsebini različne funkcije, ki sodijo ali pa ne sodijo med direktorske po pravilih posamezne države).

PRIMER 4¹¹²: slovaška družba napoti svojega zaposlenega (slovaškega davčnega rezidenta) na delo v Slovenijo, kjer bo ta opravljal delo direktorja. Slovaška družba šteje dohodek, ki ga prejema zaposleni, za dohodek iz zaposlitve in ga obravnava po 15. členu Vzorčne konvencije OECD. Ker slovaška družba izplačuje dohodek zaposlenemu, hkrati pa mu daje vsa potrebna navodila za njegovo delo v Sloveniji in mu zagotavlja sredstva za delo, se na podlagi 15. člena Vzorčne konvencije OECD šteje za formalnega in dejanskega delodajalca zaposlenega. Slovaška si zato pridržuje pravico do obdavčitve direktorjevega dohodka v celoti in meni, da Slovenija nima pravice do obdavčitve njegovega dohodka.

Slovenija na drugi strani šteje dohodek, ki ga prejema direktor slovenske družbe, za dohodek direktorja, in ga obravnava po 16. členu Vzorčne konvencije OECD. Na podlagi tega člena ima Slovenija pravico do obdavčitve direktorjevega dohodka, saj je slovenska družba slovenski davčni rezident, Slovaška pa bi na podlagi določb iz Vzorčne konvencije OECD o odpravi dvojnega obdavčevanja morala upoštevati plačani davek v Sloveniji in odpraviti dvojno obdavčitev dohodka direktorja.

Ker pa Slovaška meni, da ima izključno pravico do obdavčitve dohodka iz zaposlitve in da Slovenija sploh nima pravice do obdavčitve dohodka, takšne odprave dvojne obdavčitve ne upošteva. Zato je dohodek direktorja v obeh državah, kar pa ni namen mednarodnih pogodb o izogibanju dvojnega obdavčevanja.¹¹³

¹¹² Vir: Lastni vir.

¹¹³ Enako ugotavlja slovenski davčni organ, ki pravi, da »težava nastane, kadar si obe državi pogodbenici »razlagata«, da imata v skladu z določili konvencije pravico do obdavčitve določenega (istovrstnega) dohodka, saj v tem primeru država rezidentstva prejemnika dohodka ne upošteva ustrezne metode za odpravo dvojne obdavčitve in je prejemnik dohodka dvakrat obdavčen.« V takšnem primeru slovenski davčni organ napotuje na postopek skupnega dogovora v skladu z določbami Vzorčne konvencije OECD, ki bi moral pripeljati do končne enkratne obdavčitve istega dohodka tako, da se državi med seboj dogovorita, po katerem členu bosta obravnavali dohodek. (Davčna obravnava plačil, ki jih za svoje delo prejme direktor, nerezident Slovenije, Pojasnilo DURS, št. 4210-7907/2013-3, 6.2.2014.)

4.3.3 Dileme glede razmejnitve dohodkov

4.3.3.1 15. ali 16. člen Vzorčne konvencije OECD

V praksi včasih nastane tudi dilema glede razmejnitve dohodka, ki ga prejme posameznik, na del dohodka, ki je po vsebini dohodek iz zaposlitve in se obdavčuje po 15. členu Vzorčne konvencije OECD, in del dohodka, ki je po vsebini dohodek direktorja, in se obdavčuje po njenem 16. členu.

Nemško sodišče je v primeru odločilo, da je treba dohodek, ki ga prejme nemški davčni rezident, ki je bil direktor nemške matične družbe in hkrati član »consejo de administración« v španski družbi, obravnavati na enak način. Na podlagi španske različice pogodbe o izogibanju dvojnega obdavčevanja med Nemčijo in Španijo, je dohodek člana »consejo de administración« predmet 16. člena Vzorčne konvencije OECD in bi na podlagi tega bi moral biti dohodek obdavčen samo v Španiji. Ne glede na to je nemška družba davčnemu rezidentu še naprej izplačevala plačo za vse aktivnosti, brez da bi ločila aktivnosti davčnega rezidenta, vendar je od plače, ki se je nanašala na delo v Španiji, odtegnila španski davek. Nemško sodišče je zavzelo stališče, da niti celotni dohodek niti del dohodka davčnega rezidenta ni bil plača v zvezi z aktivnostmi v Španiji. V takšnem primeru razdelitev dohodka ni mogoča in se celotni dohodek obravnava po 15. členu Vzorčne konvencije OECD. V povezavi s tem se postavlja vprašanje, ali je delitev dohodka mogoča in obvezna, na primer na podlagi ur, ki jih je davčni rezident opravil za nemško matično družbo, in ur, ki jih je opravil za špansko odvisno družbo.¹¹⁴

PRIMER 5¹¹⁵: avstrijska družba napoti svojega zaposlenega na delo v slovensko družbo, kjer bo opravljal delo direktorja slovenske družbe in tudi vseh odvisnih družb, ki jih ima slovenska družba v različnih državah jugovzhodne Evrope. Direktor opravlja funkcijo direktorja, hkrati pa tudi druge operativne funkcije kot običajni zaposleni, svetovalci ali strokovnjaki. Druge operativne funkcije direktor opravlja glede na potrebe v slovenski družbi in njenih odvisnih družbah. Direktor prejema dohodek od avstrijske družbe.

Prvo vprašanje, ki se pri tem postavlja, je, kdaj se dohodek regijskega direktorja šteje za dohodek iz zaposlitve in kdaj kot dohodek direktorja, upošteva njegove funkcije in obveznosti. Pri opredeljevanju kateri del dohodka posameznika se šteje kot dohodek direktorja, je treba upoštevati Komentar Vzorčne konvencije OECD, na podlagi

¹¹⁴ Povzeto po: Prokisch Rainer, n. d., 2008, stran 3.

¹¹⁵ Vir: Lastni vir.

katerega se 16. člen Vzorčne konvencije OECD ne more uporabljati za plačila za druge funkcije, ki jih opravlja direktor v določeni družbi.¹¹⁶ To pomeni, da je treba posamezna dela, ki jih opravlja direktor slovenske družbe, razdeliti na tista, ki se nanašajo na direktorsko funkcijo, in na tiste, ki se nanašajo na ostale funkcije. Drugo vprašanje pa je, na kakšen način se opredeli delež dohodka, ki ga direktor prejme za funkcijo direktorja družbe, in delež dohodka, ki ga direktor prejme za ostale funkcije, ki jih opravlja. V povezavi s tem pa je pomembno tudi vprašanje katera so primerna dokazila za ločevanje med vrstami dohodka in opredeljevanje pravice do obdavčitve v posameznih državah. Takšna razmejitev je potrebna predvsem za to, da se v prvi vrsti določi, katera država ima pravico do obdavčitve dohodkov direktorja, in v drugi vrsti, da se določi, kolikšen del direktorjevega dohodka (upoštevaje ločnico med dohodkom iz zaposlitve in dohodkom direktorja) se lahko obdavči v posamezni državi.

V praksi multinacionalke običajno ne razlikujejo direktorskih dohodkov od dohodkov iz zaposlitve. Vodenje odvisnih družb se šteje kot običajni del delovnih nalog za vodilne kadre. Ločen dodatek k plači za direktorsko funkcijo v vsaki posamezni odvisni družbi bi predstavljal veliko dodatno administrativno breme brez dodane vrednosti za multinacionalko, ki bi morala v primeru spremembe v odgovornosti spreminjati pogodbe in dohodek vodilnega delavca ter voditi dodatne evidence o tem.¹¹⁷

Slovenski davčni organ na vprašanje glede dokazovanja, za katero vrsto dohodka gre in dokazovanja pravice do obdavčitve podaja zgolj pavšalno pojasnilo, da »morajo biti situacije, da bi se ustrezno upoštevale, dejanske, pravno urejene in transparentne. Tako kot so obveznosti in pravice (tudi prejemki) direktorjev podrobno opredeljene z ustreznimi pravnimi akti, morajo biti tudi obveznosti in pravice iz opravljanja takih drugih funkcij podrobno opredeljene z ustreznimi pravnimi akti.«¹¹⁸

Navedeno pomeni, da bi morala avstrijska družba v pogodbi o zaposlitvi oziroma pogodbi o napotitvi natančno opredeliti, kolikšen del delovnega časa bo direktor opravljal direktorsko funkcijo, in pri tem razdeliti ta čas na vse družbe, katerih direktor je, ter hkrati opredeliti, kolikšen del njegovega dohodka se nanaša na njegovo direktorsko funkcijo v posamezni državi. Hkrati bi moral direktor voditi evidence o dejansko opravljenem delu, opravljene delovne naloge pa razdeliti na direktorske in

¹¹⁶ Povzeto po: Model Tax Convention on Income and on Capital: condensed version 2014, OECD Publishing, 2014, komentar 2, stran 279.

¹¹⁷ Povzeto po: Triangular cases – Tax obstacles to labour mobility in the European Union and tax avoidance, Final report, EY – April 2014, European Commission, 2014, stran 39.

¹¹⁸ Mednarodno obdavčenje, Plačila direktorjem, Pogosta vprašanja in odgovori, 1. izdaja, Republika Slovenija, Ministrstvo za finance, Finančna uprava Republike Slovenije, 2014, stran 3 in 4.

ostale, pri tem pa opredeliti tudi na katero državo se je posamezno delo nanašalo. V kolikor takšnih podatkov družbe in direktor ne morejo zagotoviti, lahko pride do dvojne obdavčitve istega dohodka v dveh ali več državah, kljub upoštevanju določb relevantnih mednarodnih pogodb o izogibanju dvojnega obdavčevanja. Enako zaključuje tudi slovenski sodni organ, ki bi za razdelitev izplačila, ki se nanaša na opravljanje dela oziroma funkcije direktorja v Sloveniji in drugi državi, uporabil konkretne podatke o delu izplačila, ki se nanaša na opravljanje dela oziroma funkcije, pri tem pa sodni organ zavrača pavšalne navedbe.¹¹⁹

To pomeni, da v praksi obstaja precej nasprotujočih si interesov med davčnimi organi in multinacionalkami, ki si želijo poenostaviti poslovanje, pri tem pa ne zadostijo pogojem, ki jih zahtevajo davčni organi v zvezi z dokazovanjem v zvezi z obdavčitvijo. Takšna neskladja lahko privedejo do dvojne obdavčitve dohodkov zaposlenih, kar pa ni cilj držav niti multinacionalk.

4.4 Dileme v zvezi z določanjem števila dni prisotnosti

Glavna dilema, ki nastaja glede štetja dni v posamezni državi, ni, kateri dnevi se všttevajo v obdobje prisotnosti in kateri ne, saj Komentar Vzorčne konvencije OECD zelo jasno opredeljuje, kateri dnevi se upoštevajo in kateri ne. Štejejo torej vsi dnevi prisotnosti (razen nekaterih izjem, ki so zelo specifične narave), ko je posameznik vsaj trenutek prisoten v državi, v kateri opravlja delo. Dileme, ki nastajajo, bom predstavila na naslednjem primeru.

PRIMER 6¹²⁰: regijski vodja za davčno področje v multinacionalki je odgovoren za vse države jugovzhodne Evrope, med njimi tudi za Slovenijo, Hrvaško, Bosno in Srbijo. Regijski vodja, ki je Slovenec, pri opravljanju svojega dela zelo veliko potuje in včasih v enem dnevu obišče povezane družbe v več državah. Regijski vodja, ki je davčni rezident Slovenije, lahko tako na primer delovni dan začne v povezani družbi na Hrvaškem, nadaljuje ga v Bosni, konča pa v Srbiji.

Vse tri države so v tem primeru države, v katerih regijski vodja dejansko izvaja zaposlitev, in vsaka izmed njih lahko na podlagi nacionalne zakonodaje trdi, da ima dohodek tega regijskega vodje vir v tej državi. Regijski vodja bo zato moral pri določanju vira svojega dohodka upoštevati konvencijo o izogibanju dvojnega

¹¹⁹ Povzeto po: Sodba I U 85/2010.

¹²⁰ Vir: Lastni vir.

obdavčevanja med Slovenijo in Hrvaško, med Slovenijo in Bosno ter med Slovenijo in Srbijo.

4.4.1 Štetje 183 dni

Prvo vprašanje, ki se pojavlja pri tem primeru je, po kakšni metodi države, v katerih regijski vodja opravlja delo, štejejo, ali je v državi vira prisoten več kot 183 dni v smislu točke a) 2. odstavka 15. člena Vzorce konvencije OECD. Slovenija pri tem sledi Komentarju Vzorce konvencije OECD in upošteva vsak dan, ko je delavec fizično prisoten na ozemlju Slovenije, ne glede na dolžino prisotnosti. Države pa lahko uporabljajo druge metode ali pravila¹²¹. Poleg tega pa različne pogodbe o izogibanju dvojnega obdavčevanja različno določajo obdobje, v katerem se šteje 183 dni (koledarsko leto, katerokoli dvanajstmesečno obdobje, davčno leto, in podobno).

Razlike v štetju števila dni prisotnosti lahko privedejo do dvojne obdavčitve dohodka, saj dve ali več držav lahko zaključijo, da imajo na podlagi pravil iz točke a) 2. odstavka 15. člena Vzorce konvencije OECD pravico do obdavčitve dohodka, pri čemer se država rezidentstva ne strinja z njihovo opredelitvijo. Zato tudi ne odpravi dvojne obdavčitve, saj meni, da ima izključno pravico do obdavčitve dohodka iz zaposlitve.

4.4.2 Podvajanje dni prisotnosti

V primeru, ko regijski vodja delovni dan začne v povezani družbi na Hrvaškem, nadaljuje ga v Bosni, konča pa v Srbiji, bo morda moral za namen določanja pravice do obdavčitve ta isti dan upoštevati pri vseh treh državah. Torej bo za namen štetja dni v letu presegel dejansko število dni v letu. Če se takšni dnevi redno pojavljajo, lahko regijski vodja v vseh treh državah, v katerih opravlja delo, preživi več kot 183 dni. Posledica tega je lahko dvojna obdavčitev njegovega dohodka, pri čemer pa ta ni odvisna zgolj od države rezidentstva.

Če hipotetično rečemo, da ob koncu obdobja dvanajstih mesecev regijski vodja preživi 183 dni na Hrvaškem, 183 dni v Bosni in 183 dni v Srbiji ter da vsaka izmed teh držav obdavči proporcionalni del dohodka regijske vodje, bo torej polovica njegovega letnega dohodka obdavčena na Hrvaškem, polovica v Bosni in polovica v Srbiji. Dilemi, povezani s tem, sta, na kakšen način se regijski vodja v tem primeru izogne dvojni

¹²¹ Ciper ne upošteva dneva odhoda, Estonija ne upošteva dni dopusta po koncu opravljanja dela v tujini, Madžarska in Poljska ne štejeta dni v tranzitu med dvema državama, Poljska ne upošteva dneva prihoda. (Triangular cases – Tax obstacles to labour mobility in the European Union and tax avoidance, Final report, EY – April 2014, European Commission, 2014, stran 25.)

obdavčitvi istega dela dohodka iz zaposlitve in na kakšen način država rezidentstva upošteva tako plačani davek, sploh če se zgodi, da se v treh državah obdavči že 1,5-kratnik dohodka iz zaposlitve.

4.4.3 Vozniki

Voznik kamiona iz države A dela za družbo B iz države B. Vsako jutro gre voznik v državo A in vozi kamion iz države B v državi C in D ter se v istem dnevu vrne v državo A. Voznik preživi več kot 183 dni v državah C in D, saj se v dneve prisotnosti štejejo tudi deli dneva, preživeti v državi. Ker je njegov delodajalec v državi B, se dohodek, ki se nanaša na dneve, preživete v državi B, obdavči v državi B. Vprašanja, ki se pojavljajo v zvezi s tem primerom, so:¹²²

- Kako se za namen obdavčitve v državah vira razdeli dohodek med vsemi državami, v katerih posameznik opravlja delo (torej med državami B, C in D)?¹²³
- Na kakšen način se upoštevajo dnevi dopusta, ki jih je posameznik preživel v državi A? Ali so ti dnevi obdavčeni zgolj v državi A ali bi se morali obdavčiti tudi v vseh ostalih državah (in če da, v kakšnem deležu)?

4.4.4 Sprememba države rezidentstva

Posameznik je zaposlen pri delodajalcu v državi A, pri čemer v obdobju od 1. 6. do 31. 12. 2015 opravlja delo v državi B. Posameznik je do 30. 9. 2015 davčni rezident države C, od 1. 10. 2015 dalje pa davčni rezident države D. Delodajalec iz države A nima stalne poslovne enote v državi B, v mednarodni pogodbi o izogibanju dvojnega obdavčevanja med državo rezidentstva in državo, kjer posameznik opravlja delo, pa se kriterij 183 dni presoja glede na koledarsko leto. V obdobju od 1. 6. 2015 do 30. 9. 2015 je treba pri pravici do obdavčitve v državi, kjer se opravlja delo (državi B), upoštevati mednarodno pogodbo o izogibanju dvojnega obdavčevanja med državo C in državo B, v obdobju od 30. 9. 2015 do 31. 12. 2015 pa mednarodno pogodbo o izogibanju dvojnega obdavčevanja med državo D in državo B. Vprašanja, ki se v zvezi s tem primerom pojavljata, sta¹²⁴:

- V obdobju od 1. 6. 2015 do 30. 9. 2015 posameznik v državi B ni preživel več kot 183 dni, ravno tako ne v obdobju med 30. 9. 2015 in 31. 12. 2015. Je pa posameznik preživel več kot 183 dni v državi B v celotnem obdobju, torej v

¹²² Povzeto po: Prokisch Rainer, n. d., 2008, stran 7.

¹²³ Podobno vprašanje je zastavljeno že v prejšnjem podpoglavju.

¹²⁴ Povzeto po: Prokisch Rainer, n. d., 2008, stran 6.

- obdobju od 1. 6. 2015 in 31. 12. 2015. Ali ima država B pravico do obdavčitve dohodka posameznika, ki se nanaša na delo, opravljeno v državi B?
- Mednarodna pogodba o izogibanju dvojnega obdavčevanja med državama B in D v 183 dni všteva tudi dneve, ki jih posameznik ni preživel v državi D (na primer vikende), mednarodna pogodba o izogibanju dvojnega obdavčevanja med državama B in C pa ne (torej upošteva samo dejansko preživete dneve v državi C). Na podlagi pogodbe med državama B in D je posameznik v državi B preživel več kot 183 dni, medtem ko na podlagi pogodbe med državama B in C v državi B ni preživel več kot 183 dni v državi B. Na kakšen način se rešuje takšna situacija?

4.5 Problematika in dileme v zvezi s pravico do obdavčitve

4.5.1 Določanje deleža obdavčljivega dohodka glede na dneve prisotnosti

Države imajo proste roke glede načina določanja deleža dohodka iz zaposlitve, ki ga bodo obdavčile, ko so izpolnjeni pogoji za obdavčitev na podlagi vira dohodka. Ena država lahko na primer obdavči polovico dohodka regijskega vodje za to obdobje (183/365 dni), druga država lahko za namen izračuna deleža obdavčitve upošteva delež delovnih dni, preživetih v tej državi, v številu vseh delovnih dni v dvanajstmesečnem obdobju, tretja država pa lahko upošteva delež delovnih dni, preživetih v tej državi, v številu vseh dni v dvanajstmesečnem obdobju (torej 365 dni). Tudi v državah članicah EU ne obstaja splošno pravilo glede določanja deleža obdavčljivega dohodka na podlagi dni prisotnosti na ozemlju države, kjer se delo opravlja, države pa uporabljajo različne metode:¹²⁵

- obdavčijo del dneva kot cel dan, kar lahko privede do dvojne obdavčitve (Švedska);
- upoštevajo delež delovnih dni v številu dni, določenih v pogodbi, pri čemer ignorirajo dneve dopusta (Nemčija);
- obdavčijo celotne dodatke k plači, povezane z napotitvijo, ne glede na število dni prisotnosti (Slovaška);
- upoštevajo delež koledarskih dni, preživetih v državi, v skupnem številu koledarskih dni (Španija).

Slovenski davčni organ v primerih, ko nerezident v določenem obdobju (meseču) opravlja zaposlitev delno v Sloveniji, delno pa v drugi državi, obdavči sorazmerni del

¹²⁵ Povzeto po: Triangular cases – Tax obstacles to labour mobility in the European Union and tax avoidance, Final report, EY – April 2014, European Commission, 2014, stran 25.

dohodka iz zaposlitve, ki se nanaša na število delovnih dni posameznega meseca, ko je nerezident opravljal zaposlitev v Sloveniji¹²⁶. Pri tem se slovenski davčni organ sklicuje na pogodbo o zaposlitvi, v kateri so dogovorjeni tako višina dohodka iz zaposlitve kot tudi delovni dnevi, v katerih posameznik opravlja delo oziroma zaposlitev za svojega delodajalca. Pri tem se število delovnih dni določi tako, da se od števila koledarskih dni v posameznem mesecu odštejejo vsi tisti dnevi, ki so v skladu s pogodbo o zaposlitvi določeni kot dela prosti dnevi (sobote, nedelje, prazniki, itd.).¹²⁷

Zaradi razlik v izračunu deleža dohodka, ki se obdavči v posamezni državi, lahko pride do dvojne obdavčitve istega deleža dohodka v več državah. Država rezidentstva pri odpravi dvojne obdavčitve zopet igra pomembno vlogo, v primeru regijskega delavca pa lahko pride do dvojne obdavčitve ne glede na obravnavo v državi rezidentstva.

4.5.2 Čas začetka obdavčitve ko je izpolnjen pogoj 183 dni

»Nekatere države začnejo dohodke nerezidentov obdavčevati z dnem, ko jim to dejansko dovoli konvencija. Lahko se zgodi, da država dela zahteva obdavčitev dohodkov od prvega dne dela in kasneje, če so pogoji izpolnjeni, davek nerezidentu vrne.«¹²⁸ Prikazana je torej dilema postopkovnega dela obdavčitve, torej ali bo država že od prvega dne fizične prisotnosti posameznika v tej državi začela s pobiranjem davka, pri čemer se postavlja vprašanje, kakšen del dohodka bo obdavčila, ali pa bo počakala, da posameznik izpolni pogoj 183 dni, in takrat začela s pobiranjem davka, ali pa bo celo počakala do konca davčnega leta in takrat obdavčila dohodek posameznika.

Slovenski davčni organ v primeru, da je v pogodbi o zaposlitvi določen čas trajanja dela na območju Slovenije daljši od 183 dni, odmeri akontacijo dohodnine od dohodka, ki

¹²⁶ »Za določitev sorazmernega dela dohodkov iz zaposlitve, kot so nadomestilo plače za bolniško odsotnost, nadomestilo plače za koriščenje dopusta, regres za letni dopust, božičnica in odpravnina, se v primerih, ko nerezident opravlja zaposlitev delno v Sloveniji, delno pa v drugi državi oziroma drugih državah, ugotavlja delež fizične prisotnosti nerezidenta v Sloveniji v delovnih dneh posameznega davčnega leta, in sicer:

- od dneva začetka opravljanja zaposlitve v Sloveniji v posameznem davčnem letu do dneva v tem letu, ko je zavezanec odsoten z dela zaradi bolniške ali koriščenja dopusta, v zvezi s čemer delavcu pripada nadomestilo plače, oziroma
- od dneva začetka opravljanja zaposlitve v Sloveniji v posameznem davčnem letu do dneva v tem letu, ko se zavezancu izplačajo ostali dohodki iz zaposlitve, kot sta regres za letni dopust in božičnica«.

(Mednarodno obdavčenje, Dohodki iz zaposlitve, Pogosta vprašanja in odgovori, 2. izdaja, Republika Slovenija, Ministrstvo za finance, Finančna uprava Republike Slovenije, 2014, strani 10 in 11.)

¹²⁷ Povzeto po: Mednarodno obdavčenje, Dohodki iz zaposlitve, Pogosta vprašanja in odgovori, 2. izdaja, Republika Slovenija, Ministrstvo za finance, Finančna uprava Republike Slovenije, 2014, stran 10.

¹²⁸ Prislana Barbara, Začasno delo v tujini in tamkajšnja dohodninska obveznost, IKS: revija za računovodstvo in finance, številka 11 (november 2014), letnik XLI, Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev, Ljubljana, stran 91.

ga je nerezident dosegel s prvim dnevom opravljanja dela v Sloveniji¹²⁹. Tudi kadar je v pogodbi o zaposlitvi določen čas trajanja dela na območju Slovenije krajši od 183 dni iz pogodbe pa je razvidno, da obstaja možnost podaljšanja, se akontacija dohodnine odmeri od dohodka, ki ga je nerezident dosegel s prvim dnevom opravljanja dela v Sloveniji. V primeru, da davčni organ odmeri akontacijo dohodnine od začetka opravljanja dela v Sloveniji in se kasneje izkaže, da je zaposlitev v Sloveniji trajala manj kot 183 dni zaradi različnih razlogov (na primer prekinitvev dela in odhod iz Slovenije zaradi daljše bolezni, predčasna premestitev iz Slovenije, odpoved delovnega razmerja in odhod iz Slovenije in podobno), ima zavezanec možnost uveljavljati vračilo davka. Slovenski davčni organ dodatno pojasnjuje, da so za namene izvajanja prvega odstavka 15. člena mednarodne pogodbe pomembni le dnevi, ko se zaposlitev fizično izvaja v eni ali drugi državi (tj. delovni dnevi). Torej se v primerih, ko nerezident v določenem obdobju (meseču) opravlja zaposlitev v Sloveniji le določeno število delovnih dni, v Sloveniji obdavči sorazmerni del dohodka iz zaposlitve, ki se nanaša na število delovnih dni posameznega meseca, ko je nerezident opravljal zaposlitev v Sloveniji.¹³⁰

4.5.3 Dohodki, izplačani po koncu zaposlitve

V nekaterih primerih je težko določiti kateri deli prejemkov zaposlenega so prejeti za delo v drugi državi, predvsem pa so kočljiva izplačila prejemkov, ki so izvršena po koncu zaposlitve ali po koncu opravljanja dela v tujini. Komentar Vzorčne konvencije OECD ponuja splošno pravilo, po katerem se vsak dohodek iz zaposlitve, ki je izplačan po prekinitvi delovnega razmerja za delo, ki je bilo opravljeno v delovnem razmerju (na primer plača ali bonus za zadnje obdobje zaposlitve ali prodajne provizije za prodaje opravljene v obdobju zaposlitve) šteje, kot da je bil dosežen v državi, v kateri se je delo izvajalo, pri tem pa za določene vrste dohodkov konkretno opredeljuje, na kakšen način se opredeljuje vir¹³¹:

- Neizrabljen dopust ali bolniška odsotnost se pripiše k obdobju, na katerega se ta dopust oziroma bolniška odsotnost nanaša, vir takšnega izplačila pa se določi v državi, v kateri se je delo opravljal.

¹²⁹ Slovenski davčni organ dodatno pojasnjuje, da Komentar 15. člena Vzorčne konvencije OECD torej zgolj za namene izračuna časovnega obdobja 183 dni iz pododstavka a) drugega odstavka 15. člena mednarodne pogodbe določa vse dneve delavčeve prisotnosti v državi opravljanja dela. (Povzeto po: Mednarodno obdavčenje, Dohodki iz zaposlitve, Pogosta vprašanja in odgovori, 2. izdaja, Republika Slovenija, Ministrstvo za finance, Finančna uprava Republike Slovenije, 2014, stran 8, 9 in 12.)

¹³⁰ Povzeto po: Mednarodno obdavčenje, Dohodki iz zaposlitve, Pogosta vprašanja in odgovori, 2. izdaja, Republika Slovenija, Ministrstvo za finance, Finančna uprava Republike Slovenije, 2014, stran 8, 9 in 12.

¹³¹ Povzeto po: Model Tax Convention on Income and on Capital: condensed version 2014, OECD Publishing, 2014, komentar 2.4 – 2.15, strani 257 – 259.

- Za plačilo v času odpovednega roka, v katerem delavec ne opravlja dela, se vir dohodka določi v državi, v kateri bi zaposleni v normalnih okoliščinah opravljal delo v času odpovednega roka (najpogosteje je to v državi, v kateri je zaposleni opravljal delo znaten del časa pred prekinitvijo pogodbe o zaposlitvi).
- Ker se odpravnina se običajno izračuna na podlagi obdobja pretekle zaposlitve pri delodajalcu, ima posamezna država pravico do obdavčitve odpravnine v takšnem deležu, ki se nanaša na delo tega zaposlenega v tej državi.
- Odškodnina iz naslova neupravičene prekinitve pogodbe o zaposlitvi se obravnava na enak način kot dohodek, za katerega se izplača odškodnina (če se odškodnina na primer nanaša na nezadosten odpovedni rok, se odškodnina obravnava kot plačilo za odpovedni rok; če se odškodnina nanaša na prenizko odpravnino ali njeno neizplačilo, se odškodnina obravnava kot odpravnina).
- Nadomestilo za upoštevanje konkurenčne prepovedi se običajno šteje kot dohodek, prejet po preteku delovnega razmerja, zato je običajno obdavčen samo v državi, v kateri prejemnik dohodka prebiva v času njegovega prejema.
- Bonitete, izplačane po koncu zaposlitve, se štejejo kot dohodki, prejeti v državi, v kateri se je zaposlitev izvajala, ko je bilo pogodbeno razmerje prekinjeno, in torej s tem, ko je delodajalcu nastala obveznost za plačilo teh bonitet.
- Nadomestila za izgubljene bodoče dohodke po poškodbi ali invalidnosti kot posledice dela pri delodajalcu so v primeru, ko je pravna podlaga za takšno izplačilo ustrezna, obdavčene v državi, kjer se je delo opravljal na podlagi deleža časa, ki ga je delavec v sklopu zaposlitve pri tem delodajalcu opravljal v tej državi.
- Nadomestilo za izgubljene prihodnje provizije, ki bi jih prodajalec prejel, če bi še naprej ostal v razmerju s tem delodajalcem, se obravnavajo enako kot odpravnina.

4.5.4 Z napotitvijo povezani dodatki k plači

Nekatere države gostiteljice štejejo dodatke k plači, ki so povezani z napotitvijo, kot dohodek z virom v tej državi, ne glede na število dni prisotnosti v njej in ne glede na Komentar Vzorce konvencije OECD. Te države obdavčijo celotni znesek dodatkov k plači, ki so povezani z napotitvijo delavca na delo v to državo, in ne izračunajo deleža dodatkov, ki se navezujejo na delo v tej državi, glede na število delovnih dni, opravljenih v njej (na primer Slovaška). Takšen dodatek je na primer dodatek za nastanitev, če se stanovanjska enota nahaja v državi gostiteljici. V tem primeru bi

takšne države trdile, da ima napoteni na voljo stanovanjsko enoto v tej državi celotno obdobje napotitve, ne glede na to, ali je na poslovni poti.¹³²

V tem primeru bi lahko država rezidentstva oziroma domača država trdila, da država vira nima pravice do obdavčitve celotnega dohodka, saj se po njenih kriterijih v državi vira sme obdavčiti samo proporcionalni del tega dodatka, in sicer glede na število dni prisotnosti posameznika v tej državi. Država rezidentstva v tem primeru ne bi odpravila dvojne obdavčitve.

5 Zaključek

Podjetja, ki napotujejo svoje zaposlene na delo v druge države, in zaposleni, ki opravljajo delo v več državah gostiteljicah, se lahko motijo, če menijo, da zaradi kratkotrajne narave dela v tujini nimajo v državah gostiteljicah nikakršnih davčnih obveznosti. Pri tem niti ni pomembno, ali gre za formalno napotitev na delo v tujino v smislu določb 208.–210. člena ZDR-1¹³³ ali pa zgolj za službeno potovanje. Nasprotno, že prvi dan takšnega opravljanja dela lahko pride do obveznosti za plačilo davka v državi gostiteljici.

Multinacionalke in druga podjetja v praksi načeloma stremijo k temu, da ne povečujejo svojih in delavčevih davčnih bremen, prav tako pa se izogibajo dodatnim administrativnim bremenom, ki izhajajo iz njihovega mednarodnega delovanja. Načeloma poslovne odločitve mednarodnih podjetij temeljijo na poslovnih, finančnih ali organizacijskih potrebah (oziroma drugih), ne pa na davčnih. Vendar pa imajo takšne odločitve posredno vpliv tudi na davčno področje, ki pa je običajno zgolj posledica in ne povod za takšne odločitve.

Problematika davčne zakonodaje je v tem, da ne more slediti vsem različnim poslovnim odločitvam v času globalizacije poslovanja ter vse večjemu pretoku storitev in ljudi tako hitro, da bi lahko z določbami in pojasnili obsegla vse različne situacije, v katerih se znajdejo davčni zavezanci. Zato se davčni zavezanci nemalokrat znajdejo v pravni praznini, ki lahko postanejo pravna podlaga za davčno izogibanje.

¹³² Povzeto po: Triangular cases – Tax obstacles to labour mobility in the European Union and tax avoidance, Final report, EY – April 2014, European Commission, 2014, stran 29.

¹³³ Zakon o delovnih razmerjih, Uradni list RS, št. 21/13, 78/13 – popr. in 47/15 – ZZSDT, Ljubljana 2015, 208.–210. člen.

Pravne praznine davčnim zavezancem omogočajo, da plačujejo manj davka, ali pa ga sploh ne plačujejo. Vendar pa davčnega izogibanja ne gre mešati z davčnimi prevarami¹³⁴, ki so protipravna dejanja, ki nastanejo v obliki prikrojevanja, ponarejanja, prikrivanja in podobno.¹³⁵

Na drugi strani pa pravne praznine za davčne zavezance predstavljajo negotovost in davčno tveganje, katerim pa priznane multinacionalke načeloma prav tako niso nagnjene. Njihovo vodilo je v večini primerov plačati toliko davkov, kot je treba, ne več in ne manj. V nobenem primeru mednarodna podjetja (niti drugi davčni zavezanci) ne želijo, da pride do dvojne obdavčitve njihovih dohodkov ali dohodkov njihovih zaposlenih, saj bi to povečalo stroške podjetij ali znižalo neto razpoložljivi dohodek njihovih zaposlenih. V primeru pravnih praznin davčni zavezanci s pomočjo strokovnjakov zavzamejo določeno stališče, ki pa je lahko drugačno od naknadne ureditve pravne praznine.

Pri opredelitvi pravice do obdavčitve dohodkov iz zaposlitve in razdelitvi davčnih prihodkov iz tega naslova med državami je treba upoštevati precej pravil, najprej v nacionalnih zakonodajah predmetnih držav, nato pa še pravil iz mednarodnih pogodb o izogibanju dvojnega obdavčevanja. Pri tem je posebnega pomena, da davčni zavezanci (družbe in zaposleni) obravnavajo določbe mednarodne in nacionalnih zakonodaj široko ter da v obzir vzamejo tudi namen posameznih določb takšne zakonodaje.

V smislu mednarodne zakonodaje se dohodek zaposlenih po splošnem pravilu obdavčuje v državi rezidentstva. Če se delo opravlja v drugi državi, se lahko dohodek iz zaposlitve obdavči v državi, v kateri se delo opravlja. Ne glede na to, pa se dohodek iz zaposlitve obdavči samo v državi rezidentstva, če so za to izpolnjeni določeni pogoji, ki so značilnost kratkotrajnega opravljanja dela v drugi državi, za katero je določena oprostitvev plačila dohodnine v državi opravljanja dela. Pri ugotavljanju, ali je dohodek iz zaposlitve med opravljanjem dela v drugi državi oproščeno obdavčitve v tej drugi državi, je treba v obzir vzeti vsaj naslednje okoliščine:

¹³⁴ Zakonita davčna evazija je eden izmed treh načinov za celotno ali delno izognitev plačilu davka:

- davčna utaja ali nezakonita evazija je nezakonito izogibanje plačilu davka in je običajno sankcionirana kot prekršek ali kot kaznivo dejanje;
- davčno izogibanje ali zakonita evazija pomeni zakonito izogibanje plačilu davka, s katerim davčni zavezanec legalno prepreči zmanjšanje realnega dohodka;
- davčno prevajevanje je proces v okviru zakonskih meja, s katerim davčni zavezanci s spreminjanjem cen davčno obveznost v celoti ali delno preložijo na druge subjekte ... (Povzeto po: Škof Bojan, Wakounig Marian, Tičar Bojan, Jerman Saša, Kobal Aleš, Ferčič Aleš, n.d., strani 120 in 121.)

¹³⁵ Povzeto po: Škof Bojan, Wakounig Marian, Tičar Bojan, Jerman Saša, Kobal Aleš, Ferčič Aleš, n.d., stran 121 in 123.

- koliko časa je zaposleni prisoten na ozemlju druge države, medtem, ko opravlja delo v tej državi;
- katera družba izplačuje dohodek zaposlenemu;
- katera družba se šteje za formalnega in katera za dejanskega delodajalca zaposlenega;
- ali ima delodajalec zaposlenega stalno poslovno enoto v drugi državi, v kateri zaposleni opravlja delo.

Pri interpretaciji določb mednarodnih pogodb o izogibanju dvojnega obdavčevanja je posebnega pomena opredelitev posameznih izrazov, ki jih pogodbe ne interpretirajo, to je predvsem »zaposlitev«, »delodajalec« in »dohodek iz zaposlitve«. V teh primerih je pomembno upoštevati 2. odstavek 3. člena Vzorčne konvencije OECD, po kateri se lahko uporabi pomen, ki ga ima določen izraz po nacionalni davčni zakonodaji posamezne države. Upoštevati pa je treba tudi pojasnila iz Komentarja Vzorčne konvencije OECD, ki za določene pojme opredeljujejo avtonomni pomen (na primer »delodajalec«). Na podlagi tega prihaja do vsebinskega neskladja med interpretacijami izrazov in s tem določb mednarodnih pogodb o izogibanju dvojnega obdavčevanja v državi rezidentstva in v državah vira glede določanja pravice do obdavčitve med tema državama. Najpogostejša posledica takšnega neskladja pa je dvojna obdavčitev dohodkov iz zaposlitve, kar pa ni namen mednarodnih pogodb o izogibanju dvojnega obdavčevanja.

Kratkotrajna prisotnost delavca na ozemlju države, v kateri opravlja delo, se opredeljuje s številom dni, ko je posameznik fizično prisoten na ozemlju druge države. Način štetja dni prisotnosti je zelo dobro opredeljen v Komentarju Vzorčne konvencije OECD, vendar pa imajo države do določene mere proste roke glede načina štetja dni prisotnosti, kar lahko privede do dvojne obdavčitve dohodkov. Pri štetju dni prisotnosti lahko pride tudi do podvajanja dni v različnih državah, kar privede do situacije, da je posameznik v istem obdobju prisoten v več državah več kot 183 dni. V povezavi s štetjem števila dni prisotnosti pa se pojavljajo tudi drugi problemi, povezani z obsegom in postopkom obdavčitve v državah, v katerih se zaposlitev izvaja.

Vprašanje, kdo izplačuje dohodek iz zaposlitve, je naslednji pomembni element določanja pravice do obdavčitve dohodka iz zaposlitve. Tudi ta je ustrezno opredeljen tako v slovenski zakonodaji kot v Komentarju Vzorčne konvencije OECD. Bistveni problem, ki ga tu vidim, je postopkovni del, ki ga mora izplačevalec dohodka iz zaposlitve, ki se šteje za plačnika davka, oziroma prejemnik dohodka iz zaposlitve opraviti z namenom uveljavljanja ugodnosti iz mednarodnih pogodb o izogibanju dvojnega obdavčevanja. Ti postopki so administrativno zelo zahtevni in dolgotrajni, običajno pa tudi neugodno vplivajo na denarne tokove družb in posameznikov.

Opredelevanje dejanskega delodajalca je naslednja bistvena naloga delodajalcev, ki pošiljajo svoje zaposlene na delo v drugo državo. Države gostiteljice imajo na podlagi splošnih pravil namreč pravico, da v primerih, ko prihaja do zlorabe določb konvencij, zavrnejo uporabo izjeme iz obdavčitve, ki velja za kratkotrajno opravljanje dela v drugi državi. Komentar Vzorčne konvencije OECD opredeljuje avtonomna pravila, po katerih se opredeli dejanski delodajalec posameznika, ki opravlja delo v drugi državi, vendar pa vse države načela dejanskega delodajalca ne upoštevajo. Nekatere države se držijo načela formalnega delodajalca in le na podlagi tega ugotavljajo, ali so izpolnjeni kriteriji za oprostitev iz obdavčitve. To pa lahko privede do neskladja in posledično do dvojne obdavčitve dohodka.

Zadnji kriterij, po katerem se določa pravica do oprostitve plačila dohodnine v državi, v kateri se delo opravlja, pa je obstoj poslovne enote delodajalca posameznika v tej državi. Tudi ugotavljanje obstoja stalne poslovne enote je kompleksen proces, ki sem ga na kratko opisala v svojem delu.

Slovenija pri opredeljevanju določb 15. člena Vzorčne konvencije OECD, ki določa pravico do obdavčitve dohodka iz zaposlitve, večinoma sledi Komentarju Vzorčne konvencije. To slovenskim davčnim zavezancem nudi dodatno varnost pri opredeljevanju svojih davčnih obveznosti in podporo v primeru nejasnosti ali sporov s slovenskim davčnim organom.

Mednarodna podjetja morajo poleg pravil iz mednarodnih pogodb o izogibanju dvojnega obdavčevanja slediti tudi nacionalnim zakonodajam vseh držav, v katerih delujejo, da bi lahko delovale skladno z davčnimi pravili. To pa je v praksi težko, saj se procesi znotraj multinacionalk velikokrat spreminjajo, so včasih težko sledljivi in morda nimajo dovolj jasnih opisov dejanskega dogajanja. Bistveni problem zato v praksi predstavljajo pravila glede dokazovanja vsebine poslovnih in denarnih tokov, ki so v primeru multinacionalk še posebej kompleksni. Multinacionalke z namenom poenostavitve poslovanja uredijo vodenje evidenc na določen način, ki včasih ni ustrezen za davčne namene, zaradi česar lahko pride do težav pri dokazovanju pravic in obveznosti na področju obdavčitve.

Čudovit primer za takšno situacijo je štetje dni prisotnosti v posamezni državi in razmejevanje dohodkov iz zaposlitve, ki se nanaša na posamezne države, v katerih zaposleni opravlja svoje delo. Multinacionalke, katerih zaposleni velikokrat opravljajo regijske funkcije, bi morale z vidika davčnih organov za namen obdavčevanja dohodkov iz zaposlitve že v pogodbi o zaposlitvi razdeliti delovni čas takšnega zaposlenega na čas, ki ga namenja posamezni družbi v posamezni državi, poleg tega pa tudi natančno tudi opredeliti kolikšen del njegovega dohodka iz zaposlitve se nanaša na njegovo delo za posamezno družbo v posamezni državi. Če bi ta zaposleni opravljal tudi direktorske

funkcije v teh državah, bi morala multinacionalka razdeliti njegovo delo in njegov dohodek tudi na del, ki se nanaša na posamezne funkcije, ki jih zaposleni opravlja v posamezni državi. Hkrati bi moral zaposleni voditi evidence o svoji dejanski prisotnosti v vseh teh državah in tudi dnevnik o svojem delu, pri čemer bi na enak način kot v pogodbi o zaposlitvi vodil čas, ki ga dejansko porablja za posamezno funkcijo v posamezni državi.

V teoriji je to seveda izvedljivo, v praksi pa žal ne. Multinacionalke se zaradi poenostavitve poslovanja odločajo za drugačne ključne za prerazdelitve različnih skupnih stroškov med povezanimi družbami, in ne uporabljajo ključev na podlagi dejansko opravljenega delovnega časa v primeru, ko prezaračunavajo stroške zaposlenih. Takšne evidence bi namreč tako multinacionalkam kot samim zaposlenim povzročile prevelike administrativne stroške, predvsem pa bi za takšne evidence porabili preveč časa, kar bi povečalo stroške poslovanja.

Multinacionalke bi se lahko v tem primeru lahko prostovoljno odločile, da ne bodo vodile takšnih evidenc za davčne namene in da bodo namesto administrativnih stroškov sprejele dodatne davčne stroške, kar pa ne bi smel biti rezultat davčnih določb. Da bi namreč lahko vodile vse evidence glede zaposlenih za davčne namene bi morale zaposliti dodatne administrativne delavce, kupiti programsko opremo ter vzpostaviti sistem evidentiranja delovnega časa in kontrole, povezane s tem, zaposleni, ki opravljajo delo v drugih državah, pa bi imeli manj razpoložljivega časa za opravljanje funkcij in nalog, za katere so bili dejansko poslani na delo v drugo državo.

Menim, da tako mednarodna kot slovenska davčna zakonodaja precej dobro sledita spremembam v poslovnem okolju, vendar pa je prostora za izboljšave še veliko. Velik korak na področju obdavčitve dohodkov iz zaposlitve bi bilo poenotenje vsebine izrazov. Različne interpretacije so danes velik dejavnik pri nastajanju dvojne obdavčitve tudi v primerih, ko so med državami sklenjene pogodbe o izogibanju dvojnega obdavčevanja. To pa davčnim zavezancem povzroča veliko težav, administrativnih bremen in negativnih vplivov na denarne tokove. Postopki reševanja nastalih dvojnih obdavčitev so dolgotrajni, saj se morata glede obdavčitve uskladiti dve državi.

Logično je, da so davčni sistemi rigidni, saj si morajo države na nek način zagotoviti svoj delež davčnih prihodkov in bi ohlapna pravila predvsem v določenih delih sveta, kjer prevladuje takšna kultura, vodila v še večje izogibanje davkom. Vendar pa menim, da je naloga tako vsake države posebej in kot mednarodnih organizacij, da v davkopllačevalcih vzbudijo kulturo plačevanja davkov ter s tem sebi in davčnim zavezancem omogočijo mirnejše življenje in nižje stroške, predvsem na administrativnem področju. Osnova za to pa je seveda povrnitev zaupanja v države in razporejanje državnega denarja.

Literatura in viri

Literatura

Dziurdž Kasper, Article 15 of the OECD Model: The 183-Day Rule and the Meaning of »Borne by a Permanent Establishment«, OECD Bulletin for international taxation, March 2013, IBFD, strani 122 – 127.

Dziurdž Kasper, Article 15 of the OECD Model: The 183-Day Rule and the Meaning of »Employer«, BTR, No.1, Thomson Reuters (Professional) UK Limited and Contributors, 2013, URL: https://www.wu.ac.at/fileadmin/wu/d/i/taxlaw/institute/staff/publications/dziurdz_btr_2013_95.pdf (9. 1. 2016).

Goeydeniz Suat, IFA Research Paper; Tax Implications on International Hiring-Out of Labour/ Hiring-Out of Labour – still the poor relation in double tax conventions?, IFA Research Associate 2010, IBFD, s.a., URL: [https://www.ifa.nl/Document/Research%20Papers/IFA%20Research%20Project%20on%20International%20Hiring-Out%20of%20Labour%20\(2\).pdf](https://www.ifa.nl/Document/Research%20Papers/IFA%20Research%20Project%20on%20International%20Hiring-Out%20of%20Labour%20(2).pdf) (27. 12. 2015)

Harris Peter, Oliver David, International commercial tax, Cambridge tax law series, Cambridge University Press, Cambridge, 2010.

Ključanin Edina, Zemljič Mojca, Konvencije o izogibanju dvojnega obdavčevanja dohodka in premoženja z obrazložitvijo, GV Založba, Ljubljana, 2004.

Kovač Matjaž, Pravni vidiki za odpravo mednarodnega dvojnega obdavčevanja svetovnega dohodka, Podjetje in delo, številka 3-4/2003, GV Založba, d. o. o., Ljubljana, stran 587.

Pernek Franc, Diskriminacija zaradi dvojne obdavčitve, Denar: revija o davkih, številka 416 (2012), letnik 22, Davčno izobraževalni inštitut, Ljubljana, strani 23-26.

Pernek Franc, Pomen davčnih sporazumov za odpravo mednarodnih dvojnih obdavčitev, Podjetje in delo, številka 5/2006, GV Založba, d. o. o., Ljubljana, stran 827.

Pötgens Frank, Income from International Private Employment: An Analysis of Article 15 of the OECD Model, IBFD, 2007.

Prislan Barbara, Določitev ekonomskega delodajalca in obdavčitev dohodkov pri kratkotrajnem delu v tujini, IKS: revija za računovodstvo in finance, številka 12 (december 2014), letnik XLI, Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev, Ljubljana, strani 94 – 97.

Prislan Barbara, Začasno delo v tujini in tamkajšnja dohodninska obveznost, IKS: revija za računovodstvo in finance, številka 11 (november 2014), letnik XLI, Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev, Ljubljana, strani 88 – 92.

Prokisch Rainer, Selected and recent issues of international taxation of employees (tax treaty law), EATLP Cambridge, 2008, URL: https://www.google.si/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=1&cad=rja&uact=8&ved=0ahUKEwi33Lergp_KAhVqkqHIKHSgpDuoQFggjMAA&url=http%3A%2F%2Fwww.eatlp.org%2Fuploads%2Fpublic%2FSelected%2520and%2520recent%2520issues%2520of%2520international%2520taxation%2520of%2520employees.doc&usg=AFQjCNFOGNXQNXkURaypNGg1BHf1iumqYQ&sig2=HOVIRuEsY_8Ehz4RPrS8kg (10. 1. 2015).

Stanovnik Tine, Javne finance, Ekonomska fakulteta v Ljubljani, Založništvo, 2012.

Škof Bojan, Wakounig Marian, Tičar Bojan, Jerman Saša, Kobal Aleš, Ferčič Aleš, Davčno pravo, Pravna fakulteta Univerze v Mariboru in Davčno-finančni raziskovalni inštitut, Maribor, 2007.

Žunič Brigita, Napoteni (detaširani) delavci, delovna zakonodaja, davki, konvencije o izogibanju dvojnega obdavčevanja, socialna varnost, Verlag Dashöfer, založba, d. o. o., Ljubljana, 2006.

Viri

Davčna obravnava plačil, ki jih za svoje delo prejme direktor, nerezident Slovenije, Pojasnilo DURS, št. 4210-7907/2013-3, 6. 2. 2014, URL: <https://www.racunovodja.com/printCL.asp?cl=7803> (3. 1. 2016).

Dohodki iz zaposlitve, Davčna obravnava dohodkov delavcev, ki so napoteni na delo v tujino, 1. izdaja, Republika Slovenija, Ministrstvo za finance, Finančna uprava Republike Slovenije, 2015, URL: http://www.fu.gov.si/fileadmin/Internet/Davki_in_druge_dajatve/Podrocja/Dohodnina/Dohodek_iz_zaposlitve/Opis/Podrobnejši_opis_1_izdaja_Davcna_obravnava_dohodkov_delavcev_ki_so_napoteni_na_delo_v_tujino.pdf (27. 12. 2015).

Fizične osebe, ki imajo registrirano dejavnost, delo pa opravljajo v odvisnem razmerju z delodajalcem – problematika prikazovanja pravno formalnega pravnega razmerja, ki ni skladno s pravno in ekonomsko vsebino razmerja, Republika Slovenija, Ministrstvo za finance, Finančna uprava Republike Slovenije, 2015, URL: http://www.fu.gov.si/fileadmin/Internet/Davki_in_druge_dajatve/Podrocja/Dohodnina/Dohodek_iz_dejavnosti/Novice/2015/Fizicne_osebe_ki_imajo_registrirano_dejavnost_delo_pa_opravljajo_v_odvisnem_razmerju_z_delodajalcem.pdf (10. 1. 2016).

Mednarodno obdavčenje, Dohodki iz zaposlitve, Pogosta vprašanja in odgovori, 2. izdaja, Republika Slovenija, Ministrstvo za finance, Finančna uprava Republike Slovenije, 2014, URL: http://www.fu.gov.si/fileadmin/Internet/Davki_in_druge_dajatve/Podrocja/Mednarodno_obdavcenje/Vprasanja_in_odgovori/Pogosta_vprasanja_in_odgovori_-_Dohodki_iz_zaposlitve.pdf (28. 12. 2015).

Mednarodno obdavčenje, Plačila direktorjem, Pogosta vprašanja in odgovori, 1. izdaja, Republika Slovenija, Ministrstvo za finance, Finančna uprava Republike Slovenije, 2014, URL: http://www.fu.gov.si/fileadmin/Internet/Davki_in_druge_dajatve/Podrocja/Mednarodno_obdavcenje/Vprasanja_in_odgovori/Pogosta_vprasanja_in_odgovori_-_Placila_direktorjem.pdf (30. 12. 2015).

Mednarodno obdavčenje, Stalna poslovna enota, Pogosta vprašanja in odgovori, 1. izdaja, Republika Slovenija, Ministrstvo za finance, Finančna uprava Republike Slovenije, 2014, URL: http://www.fu.gov.si/fileadmin/Internet/Davki_in_druge_dajatve/Podrocja/Mednarodno_obdavcenje/Vprasanja_in_odgovori/Pogosta_vprasanja_in_odgovori_Stalna_poslovna_enota.pdf (28. 12. 2015).

Model Convention with respect to taxes on income and on capital, OECD, 2014, URL: <http://www.oecd.org/ctp/treaties/2014-model-tax-convention-articles.pdf> (28. 12. 2015).

Model Tax Convention on Income and on Capital: condensed version 2014, OECD Publishing, 2014, URL: http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/oecd/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-condensed-version-2014_mtc_cond-2014-en#page1 (28. 12. 2015).

Navodilo za izpolnjevanje obrazca Zahtevke za oprostitev davka od dohodkov iz zaposlitve (razen pokojnin) na podlagi določb mednarodne pogodbe o izogibanju dvojnega obdavčevanja dohodka, MF – FURS obr. KIDO 5, Ministrstvo za finance, Finančna uprava Republike Slovenije, URL: http://www.fu.gov.si/fileadmin/Internet/Davki_in_druge_dajatve/Podrocja/Mednarodno_obdavcenje/Obrazci/KIDO_5_SLO.pdf (13. 1. 2016).

Sodba I U 242/2012, URL: http://www.sodisce.si/znanje/sodna_praksa/search.php?q=id:2012032113050720&database%5BSOVS%5D=SOVS&database%5BIESP%5D=IESP&database%5BVDSS%5D=VDS&database%5BUPRS%5D=UPRS&_submit=išči&showType=div&order=changeDate&direction=desc&rowsPerPage=20&page=0&moreLikeThis=1&id=doc_2012032113050720 (27. 12. 2015).

Sodba I U 85/2010, URL:
http://www.sodisce.si/znanje/sodna_praksa/upravno_sodisce_rs/2010040815251973/
(4. 1. 2016).

Triangular cases – Tax obstacles to labour mobility in the European Union and tax avoidance, Final report, EY – April 2014, European Commission, 2014, URL:
http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/common/publications/studies/mobility_of_workers.pdf (7. 1. 2016).

Zakon o davčnem postopku, Uradni list RS, št. 13/11 – uradno prečiščeno besedilo, , 32/12, 94/12, 101/13 – ZDavNepr, 111/13, 25/14 – ZFU, 40/14 – ZIN-B, 90/14 in 91/15, Ljubljana 2011, URL: <http://www.pisrs.si/Pis.web/pregledPredpisa?id=ZAKO4703> (28. 12. 2015).

Zakon o davku od dohodkov pravnih oseb, Uradni list RS, št. 117/06, 56/08, 76/08, 5/09, 96/09, 110/09 – ZDavP-2B, 43/10, 59/11, 24/12, 30/12, 94/12, 81/13, 50/14, 23/15 in 82/15, Ljubljana 2006, URL: <http://www.pisrs.si/Pis.web/pregledPredpisa?id=ZAKO4687> (30. 12. 2015).

Zakon o delovnih razmerjih, Uradni list RS, št. 21/13, 78/13 – popr. in 47/15 – ZZSDT, Ljubljana 2015, URL: <http://www.pisrs.si/Pis.web/pregledPredpisa?id=ZAKO5944> (28. 12. 2015).

Zakon o dohodnini, Uradni list RS, št. 13/11 – uradno prečiščeno besedilo, 9/12 – odl. US, 24/12, 30/12, 40/12 – ZUJF, 75/12, 94/12, 52/13 – odl. US, 96/13, 29/14 – odl. US, 50/14, 23/15 in 55/15, Ljubljana 2011, URL: <http://www.pisrs.si/Pis.web/pregledPredpisa?id=ZAKO4697> (28. 12. 2015).

Zakon o gospodarskih družbah, Uradni list RS, št. 65/09 – uradno prečiščeno besedilo, 33/11, 91/11, 32/12, 57/12, 44/13 – odl. US, 82/13 in 55/15, Ljubljana 2009, URL: <http://www.pisrs.si/Pis.web/pregledPredpisa?id=ZAKO4291> (7. 1. 2016).

Uporabljene kratice in okrajšave

EU: Evropska unija

Komentar Vzorčne konvencije OECD: Model Tax Convention on Income and on Capital

OECD: Organizacija za gospodarsko sodelovanje in razvoj (Organization for Economic Co-operation and Development)

Vzorčna konvencija OECD: Model Convention with respect to taxes on income and on capital

ZDavP-2: Zakon o davčnem postopku

ZDDPO-2: Zakon o davku od dohodkov pravnih oseb

ZDoh-2: Zakon o dohodnini

ZDR-1: Zakon o delovnih razmerjih

ZGD-1: Zakon o gospodarskih družbah