REPUBLIKA SLOVENIJA
ZAGOVORNIK NAČELA ENAKOSTI

Železna cesta 16, 1000 Ljubljana
T: 01 473 55 31
E: gp@zagovornik-rs.si

MINISTRSTVO ZA FINANCE
Župančičeva ulica 3
1000 Ljubljana

Številka: **0702-11/2019/19**
Datum: 23. 4. 2019

Zadeva: **PRIPOROČILO ZAGOVORNIKA NAČELA ENAKOSTI (glede Sporazuma med Republiko Slovenijo in Republiko Hrvaško o izogibanju dvojnega obdavčevanja in preprečevanju davčnih utaj v zvezi z davki od dohodka in premoženja – povezava s 116. členom ZDoh-2)**

Spoštovani g. minister za finance,

na Zagovornika načela enakosti (v nadaljevanju: Zagovornik) se je obrnila oseba, ki je **rezident Republike Hrvaške**, kjer živi skupaj s svojo družino, zaposlena pa je v Sloveniji in je **dnevni migrant**. **V Sloveniji ustvarja 100% svojega obdavčljivega dohodka** (ki je tudi **ves družinski dohodek**, saj je partner brezposeln), na Hrvaškem pa nima prihodkov. Zaradi pravne ureditve **v Sloveniji ne more uveljavljati davčnih olajšav**, zato meni, da je v primerjavi z rezidenti Republike Slovenije v neenakem položaju oz. je tako diskriminirana.

Zagovornik kot ključno pri omenjeni zadevi prepoznava vprašanje določil **116. člena Zakona 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, 55/15, 63/16 in 69/17; v nadaljevanju: ZDoh-2), po katerem oseba, ki je rezident druge države članice Evropske unije (v nadaljevanju: EU) lahko uveljavlja v Sloveniji davčne olajšave (splošno, osebno, posebno), »če z dokazili dokaže, da znašajo navedeni dohodki, doseženi v Sloveniji, najmanj 90% njenega celotnega obdavčljivega dohodka v davčnem letu, in če dokaže, da so v državi njenega rezidentstva dohodki, doseženi v Sloveniji, **izvzeti iz obdavčitve ali so neobdavčeni**.«

Zagovornik se je skladno s svojimi nalogami in pooblastili, ki jih ima po 21. členu Zakona o varstvu pred diskriminacijo (Uradni list RS, št. 33/16 in 21/18 – ZNOrg; v nadaljevanju: ZVarD), še posebno izhajajoč iz njegove četrte alineje, po kateri zagotavlja neodvisno pomoč diskriminiranim osebam pri uveljavljanju njihovih pravic v zvezi z varstvom pred diskriminacijo v smislu svetovanja in pravne pomoči strankam v drugih upravnih in sodnih postopkih, povezanih z diskriminacijo, obrnil na **Generalni finančni urad Finančne uprave Republike Slovenije** (v nadaljevanju: GFU FURS), od katerega je prejel pojasnilo in na dodatno zaprosilo še dodatni komentar konkretnega primera.

GFU FURS je Zagovorniku pojasnil, da dohodki, ki jih hrvaških rezidenti dosegajo v Sloveniji, na Hrvaškem niso izvzeti iz obdavčitve ali neobdavčeni. Obe državi sta namreč dosegli **Sporazum med Republiko Slovenijo in Republiko Hrvaško o izogibanju dvojnega obdavčevanja in preprečevanju davčnih utaj v zvezi z davki od dohodka in premoženja** (Uradni list RS – MP, št. 16/05; v nadaljevanju: sporazum), na podlagi katerega je Hrvaška dolžna zagotoviti odpravo dvojne obdavčitve dohodkov svojih rezidentov z **metodo navadnega odbitka**. Le-ta določa, da se davek v državi rezidentstva (tj. na Hrvaškem) zmanjša za znesek davka, ki je bil plačan v državi vira (tj. v Sloveniji) in je enak davku, ki bi ga država rezidentstva sama odmerila od dohodka, doseženega v drugi državi (tj. Sloveniji).

GFU FURS je tudi s strani samega hrvaškega davčnega urada prejel informacijo, da **v Sloveniji doseženi dohodki hrvaških rezidentov niso izvzeti iz obdavčitve na Hrvaškem**, ampak so ti dohodki dejansko predmet obdavčitve. **Dohodek v Sloveniji bi lahko bil na Hrvaškem neobdavčen le, če bi bila za odpravo dvojne obdavčitve določena metoda oprostitve s progresijo**, ki pa določa, da se

dohodek rezidenta, dosežen v drugi državi, v državi rezidentstva ne obdavči oz. je **izvzet iz obdavčitve**. Vendar republiki Slovenija in Hrvaška sporazuma za uporabo takšne metode odprave dvojne obdavčitve nista dosegli. **Tako oseba, ki je rezident Hrvaške, v Sloveniji ne more uveljavljati davčnih olajšav pri obračunu davka od dohodka, ustvarjenega v Sloveniji, četudi presega 90% njenega celotnega obdavčljivega dohodka.**

Obenem je GFU FURS poudaril, da načelo **prostega gibanja delavcev in načelo nediskriminacije** na davčnem področju pomeni, da morajo imeti delavci nerezidenti v državi zaposlitve enake davčne ugodnosti, kot jih imajo delavci rezidenti, če so **v primerljivem položaju**. Davčne olajšave, ki so vezane na osebne in družinske okoliščine davčnega zavezanca, običajno priznava država rezidentstva posameznika. Lahko pa prihaja do tega, da enake davčne olajšave priznavata obe državi, država zaposlitve in država rezidentstva. Zato morata tudi obe poskrbeti, da ne prihaja niti do dvojnih obdavčitev niti do dvojnih upoštevanj olajšav. Prav zato se v Sloveniji davčne olajšave rezidentom drugih držav članic EU priznavajo le za tiste dohodke, ki v teh državah članicah niso predmet obdavčitve.

Situacija omenjene osebe, ki je rezident Republike Hrvaške, je takšna, da **na Hrvaškem ne plača nobenega davka, saj je njena davčna obveznost, ki je vezana na dohodek, dosežen v Sloveniji, nižja od davka, ki ga od tega dohodka plačuje v Sloveniji** (za obe trditvi je oseba posredovala ustrezni dokazili). Smatra, da je na slabšem v obeh primerljivih položajih: na eni strani z drugimi rezidenti Republike Hrvaške, ki ne ustvarjajo večino svojega dohodka v Sloveniji, temveč na Hrvaškem in tam plačujejo manjši davek (koristijo pa lahko tudi davčne olajšave), in na drugi strani z rezidenti Republike Slovenije, ki lahko v Sloveniji uveljavljajo davčne olajšave na sicer večji davek (kot je davek na Hrvaškem).

Omenjeni sporazum med državama naj bi sicer sledil tudi **Priporočilu Evropske komisije 94/79/EC**, ki opozarja, da je potrebno zagotoviti, **da nerezidenti** nimajo koristi od ugodnejše davčne obravnave od drugih davčnih zavezancev, tj. da **ne prejemajo enakih olajšav v državi rezidentstva in v državi, kjer so zaposleni** oz. opravljajo delo. Omenjena oseba pa zaradi manjšega davka na Hrvaškem ter neizvzetosti dohodka iz Slovenije iz obdavčitve na Hrvaškem, **ne more uveljavljati davčnih olajšav ne v eni ne v drugi državi**. Na Hrvaškem ne zaradi manjše davčne obveznosti, kakor pa jo ima v Sloveniji, v Sloveniji pa ne zaradi določila 116. člena ZDoh-2.

Tako je bil s strani omenjene osebe, rezidenta Republike Hrvaške, Zagovornik opozorjen na **primer *Finanzamt Köln-Altstadt v Schumacker (1995)***[1], v katerem je **Sodišče Evropske unije** odločilo, da **mora država nerezidentstva delavcem, ki v njej dosegajo ves ali skoraj ves svoj oz. družinski dohodek, omogočiti uveljavljanje vseh davčnih olajšav, kakor jih lahko njeni rezidenti, saj zaradi manka obdavčljivega dohodka v državi rezidentstva teh delavcev davčnih olajšav tam dejansko ne morejo uveljavljati.** V nasprotnem primeru prepoznava posredno **diskriminacijo na podlagi državljanstva oz. rezidentstva**.

*

Zagovornik je zato ponovno zaprosil GFU FURS za dodatna pojasnila oz. komentar konkretnega primera omenjene osebe, rezidenta Republike Hrvaške.

GFU FURS je pojasnil, **da pogosto prihaja do enakih situacij**, kakršna je situacije omenjene osebe, **v postopkih odmere dohodnine slovenskim rezidentom, ki dosegajo dohodke iz zaposlitve na Hrvaškem (ali v drugih državah)**: če je dohodnina v Sloveniji, ki odpade na tuj (hrvaški) dohodek, nižja od v tujini plačanega davka na ta dohodek, se priznava omejen odbitek v tujini plačanega davka [torej le do 0,00 EUR, **brez vračila**; op. Zagovornika], če pa je znesek tujega davka, ki je v drugi državi dokončen in dejansko plačan, nižji od deleža dohodnine v Sloveniji, ki odpade na tuj dohodek, se

[1] "38 In the case of a non-resident who receives the major part of his income and almost all his family income in a Member State other than that of his residence, discrimination arises from the fact that his personal and family circumstances are taken into account neither in the State of residence nor in the State of employment.
41 ... In a situation such as that in the main proceedings, the State of residence cannot take account of the taxpayer's personal and family circumstances because the tax payable there is insufficient to enable it to do so. Where that is the case, the Community principle of equal treatment requires that, in the State of employment, the personal and family circumstances of a foreign non-resident be taken into account in the same way as those of resident nationals and that the same tax benefits should be granted to him."
(https://eur-lex.europa.eu/legal-content/GA/TXT/?uri=CELEX:61993CJ0279)

priznava celoten odbitek v tujini plačanega davka [**preostanek** do odmerjene dohodnine pa mora zavezanec še plačati; op. Zagovornika].

V svojem komentarju konkretnega primera omenjene osebe je GFU FURS bistveno oporekal enačenju **ravni primerljivosti** glede davčnih obremenitev in olajšav, kadar gre za primerjanje med rezidenti in nerezidenti ter državljani in nedržavljani držav članic EU (npr. Slovenije in Hrvaške). **Prvi odstavek 24. člena** omenjenega **sporazuma** namreč določa, da državljani države pogodbenice ne smejo biti v drugi državi pogodbenici zavezani kakršnemu koli obdavčevanju ali kakršni koli zahtevi v zvezi s tem, ki je drugačna ali bolj obremenjujoča, kot so ali so lahko obdavčevanje in s tem povezane zahteve **za državljane te druge države** v enakih okoliščinah, še zlasti glede rezidentstva. Izenačenje davčne obravnave je tako vezano na [različno] državljanstvo, ki da se ga ne sme enačiti z [različnim] rezidentstvom. Iz dostavka na koncu prvega odstavka 24. člena sporazuma »še zlasti glede rezidentstva« po interpretaciji GFU FURS izhaja, da mora biti **enako obravnavanje zagotovljeno v enakih okoliščinah**, ki izrecno vključujejo tudi status **rezidentstva**.

Po stališču GFU FURS so tako v Sloveniji v enakem položaju z rezidenti Slovenije, ki so državljani Slovenije, le tisti državljani Hrvaške, ki so rezidenti Slovenije. Neenako obravnavanje naj ne bi bilo dopustno v primerih, ko bi bila za zavezance v enakih okoliščinah (rezidente) v Sloveniji predpisana ugodnejša davčna obravnava zgolj na podlagi njihovega slovenskega državljanstva. **V primerih pa, ko državljani Hrvaške, ki so rezidenti Hrvaške, v Sloveniji niso upravičeni do enakih olajšav, do katerih so upravičeni rezidenti Slovenije, po stališču GFU FURS ne gre za nedopustno neenako obravnavanje.**

Zagovornik je na podlagi komentarja GFU FURS najprej **ocenil, da je pri vprašanju možne diskriminacije na podlagi državljanstva oz. rezidentstva bistveno upoštevanje, kateri posamezniki so v primerljivem položaju**. GFU FURS za namen določanja davčnih olajšav kot tudi obremenitev (upoštevajoč tako 116. člen ZDoh-2 kakor tudi sporazum med Slovenijo in Hrvaško) kot posameznike, ki so v primerljivem položaju, šteje vse rezidente Republike Slovenije, ne glede na to, državljanstvo katere države članice EU (ali EGP) imajo. Iz vprašanja omenjene osebe pa izhaja, da v Sloveniji primerja svojo situacijo nerezidenta in nedržavljana z njenimi rezidenti (z državljanstvom Slovenije ali brez), na Hrvaškem pa z drugimi rezidenti (in državljani) Hrvaške.

Obenem pa je Zagovornik zaznal, da se je GFU FURS v svojem dodatnem pojasnilu in komentarju konkretnega primera omenjene osebe, rezidenta Republike Hrvaške, izognil komentiranju primera že omenjene **sodbe Sodišča Evropske unije v zadevi *Finanzamt Köln-Altstadt v Schumacker***. S tem v zvezi se je omenjena oseba, odzvala na dodatno pojasnilo GFU FURS in Zagovornika opozorila na to dejstvo ter obenem na izražena **stališča Evropske komisije**, ki zadevajo obdavčevanje čezmejnih delavcev oz. dnevnih migrantov, med katere spada tudi sama. Ta izpostavljajo, da rezidenti in nerezidenti države zaposlitve na splošno res niso v primerljivem položaju in zato razlikovanje v obdavčevanju ne pomeni diskriminacije. Toda **takrat, ko je delavec nerezident – vključno s čezmejnim delavcem – praktično v enakem položaju kot delavec rezident (npr. ker zasluži ves ali skoraj ves dohodek v tej državi), za delavca nerezidenta ne smejo veljati manj ugodna davčna pravila v državi zaposlitve kot za rezidente te države.**[2]

Zagovornik tako nazadnje ocenjuje, da **je omenjena oseba, ki je državljan in rezident Republike Hrvaške, vendarle v primerljivem položaju kot nerezident Slovenije z rezidenti Slovenije**, ki v

[2] "Taxation in the State of employment
From the point of view of the State of employment, a cross-border worker falls within the broader category of non-resident workers - non-resident meaning that they have their tax residence somewhere else.
According to Article 39 EC and Article 7 of Regulation 1612/68, non-resident workers shall enjoy the same tax advantages as national workers. For tax advantages related to the personal and family situation, this rule applies as long as the situation of a non-resident worker is comparable to that of a resident worker. The Court of Justice has constantly held that residents and non-residents are not generally in the same situation. Differences in taxation between residents and non-residents may therefore not necessarily constitute discrimination.
However, where a non-resident worker - including a cross-border worker - is virtually in the same situation as a resident worker (for instance because he/she earns all or almost all of his/her income in that State), the non-resident worker may not be subject to less favourable tax rules in the State of employment than residents of that State. National rules denying the deduction of costs and expenses from a taxable income are not allowed if the costs and expenses are directly linked to the economic activity which generated the taxable income."
(https://ec.europa.eu/taxation_customs/individuals/personal-taxation/crossborder-workers_en)

Sloveniji plačujejo davek od dohodka iz dela in so deležni tudi davčnih olajšav, saj to potrjujejo stališča Evropske komisije in primer sodbe Sodišča Evropske unije v primeru, ki je vsebinsko povsem ekvivalenten situaciji omenjene osebe. Ker le-ta zaradi določil 116. člena ZDoh-2 in sporazuma med Slovenijo in Hrvaško ni deležna davčnih olajšav v Sloveniji, Zagovornik ocenjuje, da v tem prepoznava **posredno diskriminacijo na podlagi državljanstva in rezidentstva**.

Pri tem Zagovornik še opozarja na **Direktivo 2014/54/EU o prostem gibanju delavcev EU**[3], ki v tretjem odstavku navedenih zadev, ob upoštevanju katerih sta Evropski parlament in Svet EU sprejela to direktivo, navaja, da prosto gibanje delavcev daje **vsakemu državljanu EU, ne glede na njegovo stalno prebivališče** [torej **rezidentstvo**, op. Zagovornika]**, pravico**, da se prosto preseli v **drugo državo članico** ter tam **dela** in/ali prebiva zaradi zaposlitve. **Ščiti ga pred diskriminacijo** na podlagi državljanstva v zvezi z dostopom do zaposlitve, zaposlitvenimi in delovnimi pogoji, zlasti v zvezi s plačilom, odpuščanjem ter **davčnimi** in socialnimi **ugodnostmi**, saj mu v skladu z **nacionalnim pravom, prakso in kolektivnimi pogodbami** zagotavlja enako obravnavanje v primerjavi z državljani zadevne države članice. Take pravice bi morali brez diskriminacije uživati vsi državljani EU, ki uveljavljajo pravico do prostega gibanja, **tudi** stalni, sezonski in **obmejni delavci**.

*

Glede na navedeno Zagovornik načela enakosti Ministrstvu za finance Republike Slovenije naslavlja

P r i p o r o č i l o :

Republika Slovenija in Republika Hrvaška naj dopolnita Sporazum med Republiko Slovenijo in Republiko Hrvaško o izogibanju dvojnega obdavčevanja in preprečevanju davčnih utaj v zvezi z davki od dohodka in premoženja (Uradni list RS – MP, št. 16/05) tako, da se za rezidente Republike Hrvaške, ki v Republiki Sloveniji ustvarjajo najmanj 90% svojega oz. družinskega obdavčljivega dohodka, ter za rezidente Republike Slovenije, ki v Republiki Hrvaški ustvarjajo najmanj 90% svojega oz. družinskega obdavčljivega dohodka, uporabi za izogibanje dvojnega obdavčevanja metodo oprostitve s progresijo, ne pa metode navadnega odbitka (ki velja za vse ostale primere), ali na drug ustrezen način, ki bi nerezidentu, ki v posamezni državi doseže najmanj 90% svojega oz. družinskega obdavčljivega dohodka, omogočil uveljavljanje davčnih olajšav pod enakimi pogoji, kot je to omogočeno rezidentom te države.

Vljudno vas naprošamo, da nas o morebitnem ukrepanju na podlagi tega priporočila, obvestite v roku **30 dni** od njegovega prejema. Pri tem se sklicujte na našo opravilno številko 0702-11/2019.

Lepo vas pozdravljamo.

Pripravil/-a:

Aljoša Gadžijev
Svetovalec Zagovornika I,

Miha Lobnik
ZAGOVORNIK NAČELA ENAKOSTI

Dr. Neža Kogovšek Šalamon
Vodja oddelka za ugotavljanje
diskriminacije in zagovorništvo

Priloge:
- Zaprosilo za odgovore na vprašanja Zagovornika načela enakosti (št. 0702-11/2019/4, 5. 2. 2019)
- odgovor GFU FURS (št. 0920-2645/2019-2, 11. 3. 2019)
- Dodatno zaprosilo Zagovornika načela enakosti za komentar določenega primera nepriznavanja davčnih olajšav (št. 0702-11/2019/8, 21-3- 2019)
- Odgovor GFU FURS (št. 0920-2645/2019-4, 8. 4. 2019)

Poslano:
- naslovniku (priporočeno – s povratnico)
- zbirka dok. gradiva

[3] https://eur-lex.europa.eu/legal-content/SL/TXT/PDF/?uri=CELEX:32014L0054&from=SL