

POJASNILO V ZVEZI Z IZVAJANJEM 6. ČLENA ZDDPO-2 (STALNA POSLOVNA ENOTA – ZRAČNI PROMET)

Pojasnilo DURS, št. 4200-187/2013 2 01-650-03, 19. 2. 2013

V zvezi z vprašanji zavezanca o izvajanju 6. člena ZDDPO-2 in davčni obravnavi poslovne enote nerezidenta, tuje letalske družbe, ki ima v Sloveniji registrirano podružnico, pojasnjujemo sledeče.

Obstoj poslovne enote nerezidenta v Sloveniji določajo določbe 6. in 7. člena Zakona o davku od dohodkov pravnih oseb – ZDDPO-2 (Uradni list RS, št. 117/06, 56/08, 76/08, 5/09, 96/09, 43/10, 59/11, 24/12, 30/12 in 94/12; v nadaljevanju: ZDDPO-2), ugotavljanje dobička oziroma davčne osnove poslovne enote pa določbe 12. člena ZDDPO-2.

V primeru, da ima tuja družba v Sloveniji poslovno enoto nerezidenta, mora v Sloveniji napovedati davčno obveznost. Osnova za davek nerezidenta za dejavnost oziroma posle v poslovni enoti ali preko poslovne enote je dobiček poslovne enote, vendar samo toliko dobička, kot se ga lahko pripiše tej poslovni enoti, torej tisti dobiček, za katerega bi se lahko pričakovalo, da bi ga ta poslovna enota imela, če bi bila samostojni zavezanec, ki opravlja enako ali podobno dejavnost oziroma posle. Država, v kateri ima nerezident poslovno enoto, ima pravico obdavčiti ne le dobiček poslovne enote, ki jo ima podjetje v tej državi, in ki ga tudi ustvari v tej državi (konkretno v Sloveniji), pač pa tudi dobiček, ki ga poslovna enota ustvari v državi rezidentstva podjetja ali pa v tretjih državah in ki se ga lahko pripiše tej poslovni enoti. Slovenija kot država vira, to je država, v kateri je poslovna enota, pridobi pravico do obdavčitve dobička, ki se pripiše poslovni enoti, že v primeru, ko tuje podjetje v njej posluje preko poslovne enote, torej ni pomembno, v kateri državi je dobiček dejansko ustvarjen. Pri določanju poslovnega dobička, ki se pripiše poslovni enoti, je dovoljeno odšteti tiste stroške, ki nastanejo za namene poslovne enote. To pomeni, da je poslovna enota obdavčena na neto osnovi.

Vendar se v primeru, ko je med državama sklenjena mednarodna pogodba o izogibanju dvojnega obdavčevanja, upoštevajo njena določila o stalni poslovni enoti in o obdavčevanju dobička stalne poslovne enote oziroma, kot v konkretnem primeru, določila o obdavčevanju dobička iz ladijskih ali letalskih prevozov v mednarodnem prometu.

V konkretnem primeru gre za tujo letalsko družbo s sedežem v Nemčiji, zato se uporabijo določbe prvega odstavka 8. člena Sporazuma med Republiko Slovenijo in Zvezno republiko Nemčijo o izogibanju dvojnega obdavčevanja v zvezi z davki od dohodka in premoženja (Uradni list RS – MP, št. 22/06; v nadaljevanju Sporazum), ki določa, da se dobiček iz opravljanja ladijskih ali letalskih prevozov v mednarodnem prometu obdavči samo v državi pogodbenici, v kateri je sedež dejanske uprave podjetja oziroma mednarodne prevozne agencije iz tretjega odstavka navedenega člena.

V komentarju Vzorčne konvencije OECD (julij 2010) je obrazloženo, da se določbe prvega odstavka 8. člena uporabljajo samo za dobiček, dosežen iz opravljanja ladijskih ali letalskih prevozov v mednarodnem prometu, torej dobiček, ki ga podjetje doseže s prevozom potnikov in blaga, ter dobiček iz pomožnih oziroma podpornih dejavnosti, ki so tesno povezane z neposrednim opravljanjem ladijskih ali letalskih prevozov v mednarodnem prometu. Dohodek oziroma dobiček iz drugih poslovnih dejavnosti podjetja se obravnava v skladu z določbami o obdavčevanju stalne poslovne enote.

V skladu z navedenim se dobiček iz opravljanja letalskih prevozov v mednarodnem prometu obdavči samo v državi pogodbenici, v kateri je sedež dejanske uprave podjetja oziroma mednarodne prevozne agencije (v Nemčiji), kot to določa 8. člen Sporazuma, vsi ostali dohodki oziroma dobiček iz drugih poslovnih dejavnosti podjetja, ki ga podjetje doseže preko stalne poslovne enote v Sloveniji, pa se v skladu z določbami 7. člena Sporazuma lahko obdavčijo v Sloveniji.

V skladu z določbami 12. člena ZDDPO-2 osnovo za davek nerezidenta za dejavnost oziroma posle v poslovni enoti ali preko poslovne enote v Sloveniji predstavlja dobiček (tj. presežek prihodkov nad odhodki, ki so določeni s tem zakonom). Če ta zakon ne določa drugače, se za ugotavljanje dobička priznajo prihodki in odhodki, ugotovljeni v izkazu poslovnega izida oziroma letnem poročilu, ki ustreza izkazu poslovnega izida in prikazuje prihodke, odhodke in poslovni izid, na podlagi zakona in v skladu z njim uvedenimi računovodskimi standardi.

Davčni zavezanec nerezident mora od dohodkov, ki jih dosega z opravljanjem dejavnosti oziroma poslov v poslovni enoti ali preko poslovne enote nerezidenta v Sloveniji, predložiti davčni obračun, kot to določa 356. člen Zakona o davčnem postopku - ZDavP-2 (Uradni list RS, št. 13/11 - UPB, 32/12 in 94/12).

Skladno z navedenim nerezident izpolni obrazec Obračuna DDPO s prilogami kot to določa Pravilnik o davčnem obračunu davka od dohodkov pravnih oseb (Uradni list RS, št. 67/10, 77/12). Pojasnjujemo, da se pod zap. št. 1 oziroma 5 obrazca Obračuna DDPO vpiše tiste prihodke oziroma odhodke, ugotovljene v izkazu poslovnega izida oziroma v drugem ustreznem letnem poročilu, na podlagi zakona in uvedenih računovodskih standardov, ki so v skladu z zakonom. Pod zap. št. 3.5 oziroma 7.9 obrazca Obračuna DDPO se vpiše znesek povečanja prihodkov oziroma odhodkov za znesek prihodkov oziroma odhodkov, ki se pripišejo poslovni enoti nerezidenta, če niso vključeni med prihodke oziroma odhodke te poslovne enote pod zap. št. 1 oziroma 5 obrazca Obračuna DDPO. Znesek prihodkov, ki se izvzamejo iz obdavčitve na podlagi mednarodne pogodbe o izogibanju dvojnega obdavčevanja, se vpiše pod zap. št. 2.9, znesek izvzetih odhodkov, ki zadevajo izvzete prihodke na podlagi mednarodne pogodbe o izogibanju dvojnega obdavčevanja, pa se vpiše pod zap. št. 6.11. V tem primeru je sestavni del davčnega obračuna tudi Priloga 4 s podrobnejšimi podatki v zvezi z izvzetjem prihodkov na podlagi mednarodne pogodbe o izogibanju dvojnega obdavčevanja. V preglednico B te priloge zavezanci, katerih dobički ali deli dobičkov so lahko na podlagi mednarodne pogodbe obdavčeni le v drugi državi pogodbenici, vpišejo podrobnejše podatke v zvezi z izvzetimi prihodki in odhodki, izkazanimi pod zap. št. 2.9 in 6.11.

Za uveljavljanje ugodnosti po členu posamezne mednarodne pogodbe, ki ureja obdavčitev pomorskega, celinsko-vodnega in zračnega prometa oziroma mednarodnega prometa (v konkretnem primeru po določbi 8. člena Sporazuma), mora zavezanec k Prilogi 4 Obračuna DDPO predložiti tudi potrdilo o rezidentstvu družbe in izjavo družbe o sedežu dejanske uprave družbe.