

OBDAVČITEV DOHODKOV NEREZIDENTA, DOSEŽENIH NA PODLAGI PODJEMNE POGODBE Z AGENCIJO RS ZA OKOLJE

Pojasnilo DURS, št. 42302-58/2005-1, 30. 5. 2005

Zavezanec navaja, da bo z državljanom Srbije in Črne gore sklenil podjemno pogodbo, na podlagi katere bo tujec v državi, katere rezident je, to je v Srbiji in Črni gori, opravljal delo, dohodek pa mu bo izplačal na njegov transakcijski račun, in to prav tako v Srbijo in Črno goro. Zanima ga, kje mora omenjeni podjemnik plačevati davek od prejetega dohodka oziroma kako je z odpravo dvojnega obdavčenja izplačanega dohodka glede na konvencijo o izogibanju dvojnega obdavčevanja v zvezi z davki od dohodka in premoženja, sklenjeno med državama pogodbenicama. V zvezi z vprašanji pojasnujemo:

Obseg davčne obveznosti je določen v 5. členu Zakona o dohodnini (Uradni list RS, št. 17/05 - UPB1), v nadaljevanju: ZDoh-1: rezident je zavezan za plačilo dohodnine od vseh dohodkov, ki imajo vir v Republiki Sloveniji, in od vseh dohodkov, ki imajo vir izven Slovenije, nerezident pa je zavezan za plačilo dohodnine od vseh dohodkov, ki imajo vir v Sloveniji.

V prvem odstavku 10. člena ZDoh-1 je določeno, da imajo dohodki vir v Sloveniji, če je dohodek izplačala ali ji je bil zaračunan oseba, ki je rezident po tem zakonu ali po zakonu, ki ureja davek od dohodkov pravnih oseb, ali poslovna enota nerezidenta po tem zakonu ali po zakonu, ki ureja davek od dohodkov pravnih oseb. Nadalje je v 1. točki prvega odstavka tega člena posebej določeno, kdaj velja, da imata dohodek iz zaposlitve in dohodek iz opravljanja storitev in poslov vir v Sloveniji: če v skladu s tem zakonom oziroma zakonom, ki ureja davek od dohodkov pravnih oseb, velja za odbitno postavko pri izračunu davčne osnove rezidenta ali poslovne enote nerezidenta iz virov dohodka znotraj Slovenije ali bi bil odbitna postavka, če bi bil rezident ali poslovna enota nerezidenta zavezanec oziroma ne bi bil oproščen dohodnine ali davka od dohodkov pravnih oseb.

Po določbi drugega odstavka 24. člena ZDoh-1 za dohodek iz zaposlitve veljata dohodek iz delovnega razmerja in dohodek iz drugega pogodbenega razmerja ali razmerja na drugi podlagi, ki ima naravo odvisnega razmerja po tem zakonu.

V dopisu navajate, da boste s tujcem sklenili tako imenovano podjemno pogodbo. Izplačilo dohodka, ki temelji na tej pravni podlagi, z vidika davčne obravnave velja za izplačilo dohodka iz drugega pogodbenega razmerja.

Na podlagi prvega odstavka 26. člena ZDoh-1 vključuje dohodek iz drugega pogodbenega razmerja vsak posamezen dohodek za opravljeno delo ali storitev.

Davčna osnova od dohodka iz prvega in drugega odstavka 26. člena ZDoh-1 je v skladu s četrtem odstavkom 29. člena tega zakona vsak posamezen dohodek, zmanjšan za normirane stroške v višini 10 %. Dejanske stroške prevoza in nočitve v zvezi z opravljanjem dela in storitev je mogoče uveljavljati: priznajo se na podlagi dokazil (računov) največ do višine, ki jo na podlagi 31. člena tega zakona določi vlada. Dejanske stroške lahko nerezident v skladu z določbo prvega odstavka 271. člena Zakona o davčnem postopku (Uradni list RS, št. 25/05 - UPB1) v sedmih dneh od izplačila dohodka uveljavi pri pristojnem davčnem organu, in to s pisnim zahtevkom, ki ga predpiše minister, pristojen za finance.

Na podlagi četrtega odstavka 118. člena ZDoh-1 velja akontacija dohodnine zavezancu nerezidentu za dokončni davek.

Po določbi prvega odstavka 118. člena ZDoh-1 se od dohodkov zavezanca, določenih s tem zakonom, med letom plačuje akontacija dohodnine, če ni s tem zakonom ali z zakonom, ki ureja davčni postopek, drugače določeno. V skladu z drugim odstavkom 119. člena ZDoh-1 se izračun akontacije dohodnine opravi na podlagi davčnega obračuna

z davčnim odtegljajem ali na podlagi obračuna, ki ga opravi zavezanec sam. Izračun in plačilo akontacije dohodnine z davčnim odtegljajem je zavezan opraviti plačnik davka. Plačnik davka je po določbi tretjega odstavka 119. člena ZDoh-1 oseba, ki izplačuje dohodke, obdavčljive po tem zakonu, če ni z zakonom, ki ureja davčni postopek, drugače določeno.

Akontacijo dohodnine od dohodka iz zaposlitve ureja 121. člen ZDoh-1. Po devetem odstavku tega člena se akontacija dohodnine od dohodka iz drugega pogodbenega razmerja izračuna in plača od davčne osnove iz četrtega in petega odstavka 29. člena tega zakona po stopnji 25 %.

Uporaba načela obdavčitve rezidentov po načelu svetovnega dohodka in nerezidentov po načelu vira dohodka vodi v dvojno obdavčitev dohodkov fizičnih oseb. Zato je treba v primerih, ko je z neko državo sklenjena dvostranska pogodba o izogibanju dvojnega obdavčevanja dohodka, uporabiti metodo izogiba dvojne obdavčitve, ki je določena s konkretno pogodbo.

Pravico do obdavčitve dohodkov, doseženih na podlagi odvisnih osebnih storitev, ureja Konvencija o izogibanju dvojnega obdavčevanja v zvezi z davki od dohodka in premoženja, sklenjena med Vlado Republike Slovenije in Svetom ministrov Srbije in Črne gore (Uradni list RS - MP, št. 30/03) v 15. členu. V prvem odstavku tega člena je določeno, da se v skladu z določbami 16., 18., 19., 20. in 21. člena plače, mezde in drugi podobni prejemki, ki jih dobi rezident države pogodbenice iz zaposlitve, obdavčijo samo v tej državi (v obravnavanem primeru v Srbiji in Črni gori), razen če se zaposlitev ne izvaja v drugi državi pogodbenici. Če se zaposlitev izvaja tam, se lahko tako dobljeni prejemki obdavčijo v tej drugi državi.

V 2. podpoglavju oziroma v členih od 244 do 249 Zakona o davčnem postopku (Uradni list RS, št. 25/05 - UPB1), v nadaljevanju: ZDavP-1, je določen način plačila davka od dohodka nerezidentov, ki imajo vir v Sloveniji, v primerih, ko nerezidenti uveljavljajo ugodnosti, določene v mednarodni pogodbi. ZDavP-1 v omenjenih členih dopušča dve možnosti uveljavljanja navedenih ugodnosti: z "refundacijo" preveč plačane akontacije dohodnine (vračilo davčnega odtegljaja) ali z znižanjem ali oprostitvijo plačila davčnega odtegljaja.

Po določbi 245. člena ZDavP-1 mora tako prejemnik dohodka nerezident, ki želi izkoristiti ugodnosti po mednarodni pogodbi o izogibanju dvojnega obdavčevanja, plačniku davka (izplačevalcu dohodka) predložiti izpolnjen ustrezen zahtevek za zmanjšanje ali oprostitvev davka, ki bi ga drugače plačal v skladu z ZDoh-1 oziroma ZDavP-1 (v obravnavanem primeru: Zahtevek za oprostitvev davka od dohodkov iz zaposlitve na podlagi določb mednarodne pogodbe o izogibanju dvojnega obdavčevanja dohodka - obrazec MF-DURS, obr. KIDO 5). Plačnik davka predloži izpolnjeni zahtevek pristojnemu davčnemu organu, od izplačanega dohodka pa ne izračuna in ne odtegne davka, ko prejme od davčnega organa potrjeni zahtevek. Če je bil davek od dohodka kljub oprostitvi, navedeni v mednarodni pogodbi o izogibanju dvojnega obdavčevanja, obračunan, se prejemniku dohodka vrne celotni znesek plačanega davka. Po določbi tretjega odstavka 247. člena ZDavP-1 se ta davek vrne na podlagi pisnega zahtevka prejemnika dohodka, ki ga vloži pri pristojnemu davčnemu organu.