

OBDAVČITEV DOHODKOV, DOSEŽENIH S POSREDOVANJEM PRI PRODAJI IZDELKOV IN STORITEV

Pojasnilo DURS, št. 424-01-10273/2005, 26. 8. 2005

Zavezanec navaja, da opravlja računovodske storitve. Njegova stranka pravna oseba bo izplačevala provizije oziroma zaslužke fizičnim osebam v Sloveniji, v EU in v tretjih državah. Fizične osebe bodo za pravno osebo posredovale pri prodaji izdelkov in storitev. Zanima ga, kako je z obveznostjo plačila dohodnine in drugih obveznosti in z načinom poročanja davčnemu organu o navedenih prejemkih, izplačanih rezidentom Slovenije in drugih držav. V zvezi z navedenim odgovarjamo:

Obseg davčne obveznosti je določen v 5. členu Zakona o dohodnini (Uradni list RS, št. 70/05-UPB2; 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 skladu z 10. členom ZDoh-1 ima dohodek vir v Sloveniji, če ga izplača oseba ali je bil zaračunan osebi, ki je rezident po tem zakonu ali po zakonu, ki ureja davek od dohodkov pravnih oseb, ali poslovna enota narezidenta po tem zakonu ali po zakonu, ki ureja davek od dohodkov pravnih oseb.

Izhajajoč iz navedb, predpostavljamo, da so v obravnavanem primeru to dohodki, prejeti na podlagi podjemne pogodbe, oziroma dohodki iz drugega pogodbenega razmerja, ki ima naravo odvisnega razmerja. Dohodek, izplačan na podlagi pogodbenega razmerja, je obdavčen po 1. točki 17. člena ZDoh-1 kot dohodek iz zaposlitve, ki vključuje tudi dohodek iz opravljanja storitev.

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

V skladu s prvim odstavkom 26. člena ZDoh-1 dohodek iz drugega pogodbenega razmerja vključuje vsak posamezen dohodek za opravljeno delo ali storitev.

Po določbi četrtega odstavka 29. člena ZDoh-1 je davčna osnova od dohodka iz drugega pogodbenega razmerja vsak posamezen dohodek, zmanjšan za normirane stroške v višini 10 odstotkov dohodka. Dejanske stroške prevoza in nočitev 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. V skladu z 271. členom Zakona o davčnem postopku (Uradni list RS, št. 25/05-UPB1 in 56/05-skl. US; v nadaljevanju: ZDavP-1) lahko davčni zavezanec uveljavlja dejanske stroške v napovedi za odmero dohodnine, razen nerezidenta, ki jih lahko s pisnim zahtevkom uveljavlja v sedmih dneh od izplačila dohodka pri pristojnem davčnem organu.

Na podlagi določbe devetega odstavka 121. člena ZDoh-1 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 odstotkov. Zavezancu nerezidentu velja akontacija dohodnine za dokončen davek, kakor to določa četrti odstavek 118. člena ZDoh-1.

V skladu z določbo prvega odstavka 267. člena ZDavP-1 akontacijo dohodka iz zaposlitve izračuna plačnik davka kot davčni odtegljaj v obračunu davčnega odtegljaja. Plačnik davka mora davčni odtegljaj izračunati in odtegniti hkrati z obračunom dohodka iz zaposlitve.

V skladu z 2. členom Pravilnika o obrazcih za obračun davčnih odtegljajev ter o načinu in rokih predlaganja obrazcev davčnemu organu (Uradni list RS, št. 125/04, 31/05 in 54/05) morajo plačniki davka na dan izplačila dohodkov predložiti davčnemu organu obračun davčnih odtegljajev v skladu z Navodili za izpolnjevanje obrazcev, ki so Priloga 1 tega pravilnika. Za obračun davčnih odtegljajev od dohodkov iz drugega pogodbenega razmerja plačniki davka predložijo obrazec REK-1d, ki je Priloga 6 navedenega pravilnika.

Če izplačevalec dohodka, za katere predloži obračun davčnih odtegljajev, izplača nerezidentom, mora davčnemu organu predložiti tudi Poročilo o dohodkih, izplačanih nerezidentom, vključenih v obračun davčnih odtegljajev, ki je Priloga 13 navedenega pravilnika.

V obravnavanem primeru je treba od izplačila za opravljeno storitev plačati tudi posebni davek na določene prejemke po stopnji 25 odstotkov, ki ga v skladu z 2. členom Zakona o posebnem davku na določene prejemke (Uradni list RS, št. 72/93, 22/94, 45/95, 12/96 in 82/97) plačujejo pravne osebe in zasebniki, ki opravljajo dejavnost, in izplačujejo s tem zakonom določene prejemke. V skladu s 3. členom tega zakona je osnova za obračun in plačilo tega davka vsako posamezno bruto izplačilo fizični osebi za opravljeno storitev na podlagi pogodbe o delu po obligacijskih razmerjih, v bruto osnovo pa se vštevajo tudi vsa povračila stroškov, ki jih je fizična oseba prejela v zvezi z opravljanjem storitve. Obračun posebnega davka na določene prejemke izplačevalec predloži na obrazcu, ki je sestavni del Pravilnika o obrazcu za obračun posebnega davka na določene prejemke (Uradni list RS, št. 140/04).

Od prejemka na podlagi pogodbe o delu, izplačanega rezidentu Slovenije, je treba plačati 6-odstotni pavšalni prispevek za pokojninsko in invalidsko zavarovanje, in to od bruto zneska osebnega prejemka, kakor določa VIII. točka Sklepa o določitvi prispevkov za posebne primere zavarovanja (Uradni list RS, št. 111/00, 17/02, 22/02, 19/03, 17/04 in 17/05), saj so osebe, ki v okviru takega drugega pravnega razmerja opravljajo delo za plačilo, pri opravljanju tega dela obvezno zavarovane za invalidnost, telesno okvaro ali smrt, ki je posledica poškodbe pri delu ali poklicne bolezni na podlagi drugega odstavka 27. člena Zakona o pokojninskem in invalidskem zavarovanju (Uradni list RS, št. 20/04-UPB2, 54/04-ZDoh-1 in 72/05; v nadaljevanju: ZZRZI). Od navedenega prejemka je treba plačati tudi pavšalni prispevek iz druge alineje prvega odstavka 3. točke Sklepa o pavšalnih prispevkih za obvezno zdravstveno zavarovanje (Uradni list RS, št. 36/05). Osebe, ki opravljajo delo na podlagi pogodbe o delu, so namreč za poškodbo pri delu in za poklicno bolezen zavarovane na podlagi 5. točke 17. člena Zakona o zdravstvenem varstvu in zdravstvenem zavarovanju (Uradni list RS, št. 20/04-UPB1 in 76/05).

Tujci, ki opravljajo delo v tujini na podlagi pogodbe o delu, sklenjene na območju Slovenije, so prav tako zavarovani za invalidnost, telesno okvaro ali smrt po določbi drugega odstavka 27. člena ZZRZI, vendar le pod pogojem, da so drugače vključeni v obvezno pokojninsko in invalidsko zavarovanje v Sloveniji. Pavšalni prispevek za zdravstveno zavarovanje se ne plačuje od prejemka na podlagi pogodbe o delu, izplačanega tujcu, ki ni vključen v obvezno zdravstveno zavarovanje v Sloveniji.

Kakor je razvidno iz prej navedenih določb, te določbe veljajo tako za obdavčitev obravnavanih dohodkov rezidentov Slovenije kakor tudi dohodkov nerezidentov.

Obdavčitev 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 bilateralna pogodba o izogibanju dvojnega obdavčevanja dohodka (v nadaljevanju: mednarodna pogodba), upoštevati tudi ustrezne določbe te mednarodne pogodbe oziroma uporabiti metodo izogibanja dvojnega obdavčevanja, ki je določena s konkretno pogodbo.

Iz navedb ni razvidno, v kakšnem "svojevlastnosti" bodo tujci prejeli navedene dohodke (npr. v okviru odvisnih osebnih storitev, samostojnih osebnih dejavnosti itd.); predpostavljamo, da v odvisnem razmerju.

Dohodke, dosežene na podlagi nesamostojnih osebnih dejavnosti, to je dohodke iz zaposlitve, mednarodne pogodbe, ki sledijo Vzorčni konvenciji OECD o izogibanju dvojnega obdavčevanja dohodka, v večini primerov urejajo v 15. členu. V prvem odstavku tega člena je določeno temeljno pravilo v zvezi z obdavčevanjem dohodka iz zaposlitve. V skladu s tem pravilom se dohodek iz zaposlitve obdavči v državi rezidentstva zaposlenega, razen če se zaposlitev izvaja v drugi državi pogodbenici. Če se zaposlitev izvaja v drugi državi pogodbenici, se lahko dohodek obdavči v državi, kjer se zaposlitev dejansko izvaja.

Da bi rezidenti drugih držav pogodbenic, ki prejema dohodek z virom v Sloveniji, izkoristili ugodnosti iz omenjenih mednarodnih pogodb, morajo ravnati v skladu z 2. podpoglavjem ZDavP-1. Po določbi 245. člena ZDavP-1 mora prejemnik dohodka, da bi izkoristil ugodnosti, določene v mednarodni pogodbi, plačniku davka predložiti ustrezen zahtevek za zmanjšanje ali oprostitve davka, ki bi ga drugače plačal v skladu z zakonom o obdavčenju oziroma s tem zakonom. Prejemnik dohodka mora ta zahtevek plačniku davka predložiti, preden je dohodek izplačan. Plačnik davka predloži izpolnjeni zahtevek pristojnemu davčnemu organu, ki odloči o zahtevku v 15 dneh od prejema zahtevka. Plačnik davka lahko izplača dohodek in obračuna davek po nižji stopnji, kakor je določeno z zakonom o obdavčenju oziroma s tem zakonom, ali od tega dohodka ne izračuna in ne odtegne davka, dokler od davčnega organa ne prejme potrjenega zahtevka. Plačnik davka mora pristojnemu davčnemu organu za vsako izplačilo dohodka predložiti nov zahtevek.

Če plačnik davka ni ravnal v skladu z 245. členom ZDavP-1, lahko prejemnik dohodka v skladu z 247. členom tega zakona zahteva vračilo davka, ko je bil davek obračunan od dohodka, ki je v skladu z mednarodno pogodbo oproščen davka. Prejemniku dohodka se davek vrne na podlagi njegovega pisnega zahtevka, ki ga vloži pri pristojnem davčnem organu. Prejemnik dohodka mora pristojnemu davčnemu organu za vsako izplačilo dohodka predložiti nov zahtevek.

Obrazci za zahtevke za zmanjšanje ali oprostitve plačila davčnega odtegljaja in obrazci za zahtevke za vračilo davčnega odtegljaja iz naslova uveljavljanja ugodnosti iz mednarodnih pogodb o izogibanju dvojnega obdavčevanja so predpisani s Pravilnikom o obrazcih za zahtevke za uveljavitev ugodnosti iz mednarodnih pogodb o izogibanju dvojnega obdavčevanja (Uradni list RS, št. 138/04).

V zvezi z vprašanji še pojasnjujemo, da je v določbi 110. člena ZDoh-1 določeno, da lahko fizična oseba, ki je rezident države članice EU in v Sloveniji dosega dohodke iz zaposlitve, dohodke iz opravljanja dejavnosti ali dohodke iz osnovne kmetijske in osnovne gozdarske dejavnosti, ki so obdavčeni v Sloveniji, uveljavlja olajšave, določene v 105. členu, v drugem odstavku 106. člena in v 108. členu tega zakona, če z dokazili dokaže, da znašajo prej navedeni dohodki, doseženi v Sloveniji, najmanj 90 odstotkov njegovega celotnega obdavčljivega dohodka v davčnem letu.