

OBDAVČITEV DOHODKOV, KI JIH JE PO POGODBI O POSLOVODENJU PREJELA SLOVENSKA PRAVNA OSEBA KOT NEREZIDENT

Pojasnilo DURS, št. 42105-137/2006, 10. 1. 2007

1. Slovenska pravna oseba sprašuje, kako je s pridobitvijo davčnega rezidentstva Nemčije oziroma kako se obdavčuje dohodek pri dvojnem rezidentstvu. Pojasnujemo:

Rezidentski status pravne osebe določa davčna zakonodaja države rezidentstva. V Republiki Sloveniji je to Zakon o davku od dohodkov pravnih oseb – ZDDPO-2 (Uradni list RS, št. 117/06), ki v 5. členu določa pogoje za rezidentstvo oziroma nerezidentstvo, v Nemčiji pa je rezidentstvo določeno s splošno določbo: »Under Corporate Income Tax Law¹, a company is resident in Germany if either its legal seat² or its place of management³ is located in Germany.« (Vir: Taxation of Companies in Europe, Germany, IBFD, 2005). To pomeni, da rezidentstvo ni stvar presoje gospodarskega subjekta, ampak je povezano vsaj s sedežem in krajem dejanskega upravljanja.

Tudi Sporazum 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 nadaljnjem besedilu: sporazum) v 4. členu določa, da je rezident države pogodbenice oseba, ki je po zakonodaji te države dolžna plačevati davke zaradi stalnega prebivališča, začasnega prebivališča, sedeža uprave ali drugega podobnega merila.

Pri dvojnem rezidentstvu osebe, ki ni posameznik, se šteje, da je rezident države, v kateri ima sedež dejanske uprave (določba tretjega odstavka 4. člena pogodbe).

Če pravna oseba meni, da ni obdavčena v skladu s pogodbo, se lahko obrne na pristojni organ (slovenska pravna oseba na Ministrstvo za finance RS, nemška pravna oseba pa na nemško Zvezno ministrstvo za finance), da se s skupnim dogovorom s pristojnim organom druge države pogodbenice prepreči obdavčevanje, ki ni v skladu s pogodbo (DURS ne daje soglasja slovenski gospodarski družbi, da postane rezident Nemčije; če je rezidentstvo po nacionalnem pravu držav pogodbenic nejasno, se uporabi postopek skupnega dogovarjanja, kakor to določa 25. člen sporazuma).

¹ *Körperschaftsteuergesetz – KStG;*

² *Sitz;*

³ *Ort der Geschäftsleitung, tudi: Verwaltungssitz*

2. Slovenska pravna oseba, ki je registrirana v Republiki Sloveniji, navaja primer, da je z rezidentom Nemčije sklenila pogodbo o poslovođenju. Ta oseba bo delo opravljala v Nemčiji in ni zavarovanec po zakonih, ki urejajo socialno zavarovanje v Sloveniji. Slovensko pravno osebo zanima obdavčitev dohodka nerezidenta po pogodbi o poslovođenju in plačilo prispevkov za socialno varnost. Pojasnujemo:

Obseg davčne obveznosti je določen v 5. členu Zakona o dohodnini (Uradni list RS, št. 117/06; v nadaljnjem besedilu: ZDoh-2): rezident Slovenije je zavezan za plačilo dohodnine od vseh dohodkov, ki imajo vir v Republiki Sloveniji, in od vseh dohodkov, ki imajo vir zunaj Slovenije, nerezident pa je zavezan za plačilo dohodnine od vseh dohodkov, ki imajo vir v Sloveniji.

V prvem odstavku 10. člena ZDoh-2 je določeno, da imajo dohodki vir v Sloveniji, če jih je izplačala oseba (ali so ji bili zaračunani), ki je rezident po tem zakonu ali po zakonu, ki ureja davek od dohodkov pravnih oseb, ali poslovna enota nerezidenta po tem zakonu ali zakonu, ki ureja davek od dohodkov pravnih oseb. V 1. točki prvega odstavka tega člena

je tudi posebej določeno, kdaj velja, da ima 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 oziroma 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.

Upoštevajoč navedeno določbo, ker gre za dohodek z virom v Sloveniji, se smejo dohodki rezidenta Nemčije, ki jih prejme za opravljeno poslovanje slovenske pravne osebe, obdavčiti tudi v Sloveniji.

Dohodki, prejeti na podlagi **poslovnega razmerja** za vodenje ali vodenje in nadzor poslovnega subjekta, ki je pravna oseba, veljajo po 1. točki drugega odstavka **37. člena** ZDoh-2 za dohodke iz delovnega razmerja.

V zvezi z obveznostjo plačevanja prispevkov za socialno varnost je treba izhajati iz **pravnoformalnega razmerja**, na podlagi katerega je posameznik vključen v socialno zavarovanje, pri osnovi za plačilo prispevkov pa se upoštevajo samo dohodki, ki so neposredno vezani na to formalnopravno razmerje. Torej so takrat, ko je posameznik zavarovan iz naslova delovnega razmerja, v osnovo za obračun prispevkov za socialno varnost vključeni samo plača, nadomestilo plače in drugi prejemki iz tega razmerja. Od dohodkov, ki niso izplačani na podlagi delovnega razmerja, se plačujejo prispevki od osnov in v zneskih, kakor je določeno z zakonom (npr. od pogodbe o delu se plačujejo samo nekateri pavšalni prispevki za socialno varnost). Če je posameznik vključen v socialno zavarovanje kot samozaposleni (na primer samostojni podjetnik posameznik; družbenik zasebne družbe, ki je poslovodna oseba in ni zavarovan na drugi podlagi), se prispevki za socialno varnost plačujejo od zavarovalnih osnov, v katere se zavarovanci razvrščajo glede na osnovo, določeno z zakonom, ki ureja posamezno področje socialne varnosti.

Ker gre v obravnavanem primeru za izplačilo prejemkov tujcu, ki ni vključen v obvezno socialno zavarovanje v Republiki Sloveniji, se od njih prispevki za socialno varnost v Sloveniji ne plačujejo.

Dosledna 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, pri katerih je sklenjena dvostranska pogodba o izogibanju dvojnega obdavčevanja dohodka in premoženja med Slovenijo in državo rezidentstva prejemnika dohodka, uporabiti tudi ustrezne določbe te pogodbe in ugotoviti, katera država pogodbenica ima na njeni podlagi pravico do obdavčenja.

V skladu z drugim odstavkom 17. člena uvodoma navedene pogodbe z Nemčijo se smejo plačila in drugi podobni prejemki rezidenta ZRN kot člana skupnega organa poslovanja družbe, ki je rezident Slovenije, obdavčiti v Sloveniji.

Iz navedenega je mogoče zaključiti, da izhaja pravica do obdavčitve teh dohodkov v Sloveniji ne samo iz določil nacionalne (slovenske) davčne zakonodaje, temveč tudi iz določil pogodbe z Nemčijo, saj določba 17. člena pogodbe prav tako dodeljuje pravico do obdavčitve **državi sedeža družbe**, za katero se dela opravljajo – v tem primeru Sloveniji.

3. Slovenska pravna oseba sprašuje tudi, kako se obdavčujejo izplačila po pogodbi o delu rezidentu Nemčije, ki prebiva v Nemčiji več kakor 183 dni, opravlja dela v Nemčiji, izplačevalec dohodkov pa je slovenska pravna oseba. Zanima jo tudi, ali v tem primeru nastane obveznost za plačilo dohodnine in prispevkov za socialno varnost v Sloveniji ali v Nemčiji. V zvezi z obdavčitvijo

dohodkov nerezidenta, doseženih na podlagi pogodbe o delu s slovensko pravno osebo, ki je hkrati izplačevalec tega dohodka, pojasnujemo:

Tudi v tem primeru ima tako doseženi dohodek vir v Sloveniji, in sicer v skladu s predhodno navedeno določbo prvega odstavka 10. člena ZDoh-2.

Po določbi drugega odstavka 36. člena ZDoh-2 za dohodek iz zaposlitve veljata dohodek iz delovnega razmerja in dohodek iz drugega pogodbenega razmerja ali razmerja na drugi podlagi.

V konkretnem primeru, če bi s tujcem sklenili pogodbo o delu, se izplačilo dohodka, ki temelji na takšnem razmerju med izplačevalcem in prejemnikom dohodka, šteje za **dohodek iz drugega pogodbenega razmerja skladno z določbo prvega odstavka 38. člena ZDoh-2**. Na podlagi te določbe vključuje tak dohodek vsak posamezen dohodek za opravljeno delo ali storitev.

Davčna osnova od dohodka iz prvega, drugega in tretjega odstavka 38. člena ZDoh-2 je v skladu s četrtnim odstavkom 41. člena tega zakona vsak posamezen dohodek, zmanjšan za normirane stroške v višini 10 % dohodka. Poleg normiranih je mogoče uveljavljati tudi dejanske stroške prevoza in prenočitve v zvezi z opravljanjem dela ali storitev, in sicer se priznajo na podlagi dokazil pod pogoji in do višin, ki jih na podlagi 44. člena tega zakona določi vlada. Dejanske stroške lahko **nerezident** v skladu z določbo prvega odstavka 289. člena Zakona o davčnem postopku – ZDavP-2 (Uradni list RS, št. 117/06) uveljavlja v sedmih dneh od izplačila dohodka pri pristojnem davčnem organu, in to s pisnim zahtevkom, ki ga predpiše minister, pristojen za finance.

Na podlagi četrtega odstavka 124. člena ZDoh-2 velja akontacija dohodnine zavezancu nerezidentu za dokončni davek.

V skladu z drugim odstavkom 125. člena ZDoh-2 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. Po določbi tretjega odstavka 125. člena ZDoh-2 je plačnik davka oseba, ki izplačuje dohodke, obdavčljive po tem zakonu, če ni z zakonom, ki ureja davčni postopek, določeno drugače.

Akontacijo dohodnine od dohodka iz zaposlitve ureja 127. člen ZDoh-2. 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 41. člena tega zakona po stopnji 25 %.

Za pravilno in celovito davčno obravnavo situacije je treba tudi v tem primeru uporabiti ustrezne določbe pogodbe z Nemčijo in prav tako ugotoviti, katera država pogodbenica ima pravico do obdavčenja po pogodbi.

Pravico do obdavčitve dohodkov, doseženih na podlagi odvisnih osebnih storitev, ureja pogodba z Nemčijo v **16. členu**. V prvem odstavku tega člena je določeno, da se v skladu z določbami 17., 18., 19. in 20. člena osebni dohodki in drugi podobni prejemki rezidenta države pogodbenice (Nemčija) iz delovnega razmerja obdavčijo samo v tej državi (v Nemčiji), razen če se delo opravlja v drugi državi pogodbenici. Če se delo opravlja v drugi državi pogodbenici, se smejo taki, v njej uresničeni prejemki obdavčiti v tej drugi državi (Sloveniji).

V skladu z navedenimi določili pogodbe z Nemčijo se smejo dohodki, ki jih slovenska pravna oseba izplačuje tujcu, rezidentu Nemčije, na podlagi pogodbe o delu, v kolikor se dela opravljajo v Nemčiji in ne v Sloveniji, obdavčevati izključno v državi rezidenstva prejemnika dohodka (to je v Nemčiji). Pogodba

namreč za pridobitev pravice do obdavčitve na viru (v tem primeru v Sloveniji) pogojuje fizično prisotnost posameznika, rezidenta države pogodbenice Nemčije, v drugi državi pogodbenici (v Sloveniji), ta pogoj pa v tem primeru ni izpolnjen..

Po določbi 260. člena ZDavP-2 mora tako prejemnik dohodka nerezident, ki želi izkoristiti ugodnosti po mednarodni pogodbi o izogibanju dvojnega obdavčevanja, plačniku davka (izplačevalcu dohodka) predložiti izpolnjen ustrezeni zahtevek za zmanjšanje ali **oprostitvev davka**, ki bi ga drugače plačal v skladu z ZDoh-2 oziroma ZDavP-2 (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 izpolnjen zahtevek pristojnemu davčnemu organu, od izplačanega dohodka pa ne izračuna in ne odtegne davka, ko prejme od davčnega organa potrjen zahtevek. Če je bil davek od dohodka, kljub oprostitvi, ki je navedena v pogodbi obračunan, se prejemniku dohodka vrne celotni znesek plačanega davka. Po določbi tretjega odstavka 262. člena ZDavP-2 se ta davek vrne na podlagi pisnega zahtevka prejemnika dohodka, ki ga vloži pri pristojnemu davčnemu organu (KIDO 12).

Tudi v tem primeru gre za izplačilo prejemkov tujcu, ki ni vključen v obvezno socialno zavarovanje v Republiki Sloveniji, zato se od teh prejemkov prispevki za socialno varnost ne plačujejo.