

OBRAČUNAVANJE DAVKOV IN PRISPEVKOV OD DOHODKOV PROFESORJA, KI JE NEREZIDENT

Pojasnilo DURS, št. 42105-39/2007, 28. 2. 2007

Davčni zavezanec slovenska gimnazija sprašuje, kako je z obračunavanjem davkov in prispevkov od dohodkov profesorja, ki je rezident Nemčije, s katerim je gimnazija v letu 2006 sklenila pogodbo o zaposlitvi oziroma delovno razmerje. V zvezi z navedenim pojasnjujemo:

1. Obdavčitev dohodka po Zakonu o dohodnini – ZDoh-2

Zakon o dohodnini – ZDoh-1 (Uradni list RS, št. 59/06 – UPB4 in 69/06 – odl. US; v nadaljnjem besedilu: ZDoh-1), ki se je začel uporabljati 1. januarja 2005, in Zakon o dohodnini – ZDoh-2 (Uradni list RS, št. 117/2006; v nadaljnjem besedilu: ZDoh-2), ki se uporablja od 1. januarja 2007, v petem odstavku določata, da so rezidenti Slovenije zavezani za plačilo dohodnine po tako imenovanem »načelu obdavčitve po svetovnem dohodku«, kar pomeni, da so obdavčeni z dohodnino za vse dohodke, ki imajo vir v Sloveniji oziroma zunaj nje, nerezidenti pa so na podlagi drugega odstavka 5. člena ZDoh-1 oziroma ZDoh-2 zavezani 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 zakonu, ki ureja davek od dohodkov pravnih oseb, ali pa poslovna enota nerezidenta po tem zakonu ali zakonu, ki ureja davek od dohodkov pravnih oseb. Poleg tega 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 v Sloveniji 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.

Upoštevajoč navedeno določbo, ker gre za dohodek z virom v Sloveniji, se smejo dohodki rezidenta Nemčije, ki jih ta prejme za opravljeno delo v Sloveniji na podlagi pogodbe o zaposlitvi s slovenskim izplačevalcem dohodka, obdavčiti tudi v Sloveniji.

Dohodki, prejeti za poučevanje po pogodbi o zaposlitvi, veljajo po 1. točki prvega odstavka 37. člena ZDoh-2 za dohodke iz delovnega razmerja, ki vključujejo zlasti plačo, nadomestilo plače in vsako drugo plačilo za opravljeno delo, vključno s provizijami.

Davčna osnova od dohodka iz delovnega razmerja je v skladu s prvim odstavkom 41. člena ZDoh-2 dohodek iz 37. člena ZDoh-2, zmanjšan za obvezne prispevke za socialno varnost, ki jih mora na podlagi posebnih predpisov plačevati delojemalec. Akontacija dohodnine se izračunava in plačuje v skladu z določbami 127. člena ZDoh-2. Izračun akontacije dohodnine se opravi na podlagi davčnega obračuna z davčnih odtegljajem, in sicer ga mora opraviti plačnik davka.¹

Plača brez prispevkov za socialno varnost (šifra dohodka 1089 v obrazcu REK-1) se obračuna, kadar delavec ni socialno zavarovan v Sloveniji, temveč v tuji državi na podlagi uredbe EGS 1408/71.

2. Obdavčitev nerezidentov, ki v Sloveniji prejemajo dohodke na podlagi konvencij o izogibanju dvojnega obdavčenja dohodka in premoženja

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 pravico do obdavčenja po pogodbi.

V skladu s prvim odstavkom 15. člena Sporazuma med Republiko Slovenijo in Zvezno republiko Nemčijo o izogibanju dvojnega obdavčevanja v zvezi z davki od dohodka in premoženja (Uradni list RS, št. 22/06 – MP; v nadaljnjem besedilu: sporazum), **ki se uporablja od 1. januarja 2007**, se ob upoštevanju določb 16. do 20. člena plače, mezde in drugi podobni prejemki, ki jih dobi rezident države pogodbenice iz zaposlitve, obdavčijo v državi, v kateri se zaposlitev dejansko izvaja – v tem primeru Sloveniji.

Izjema od osnovnega pravila iz prvega odstavka 15. člena je določena v drugem odstavku sporazuma, namreč da se ne glede na določbe prvega odstavka prejemek, ki ga dobi rezident države pogodbenice iz zaposlitve v drugi državi pogodbenici, obdavči samo v prvi omenjeni državi – v tem primeru Nemčiji, če:

- a) je prejemnik navzoč v drugi državi v obdobju ali obdobjih, ki ne presegajo skupno 183 dni v kateremkoli obdobju dvanajstih mesecev, ki se začne ali konča v obravnavanem davčnem letu,
- b) prejemek plača delodajalec, ki ni rezident druge države, ali se plača v njegovem imenu,
- c) prejemka ne krije stalna poslovna enota ali stalna baza, ki jo ima delodajalec v drugi državi.

Če so izpolnjeni vsi navedeni pogoji iz drugega odstavka 15. člena sporazuma, se plača davek na dohodke iz zaposlitve v državi prebivanja oziroma državi, v kateri je oseba rezident. Če eden od pogojev ni izpolnjen, se ti dohodki obdavčijo v državi, v kateri se zaposlitev izvaja, v skladu z nacionalno zakonodajo države pogodbenice (v tem primeru v Sloveniji).

V konkretnem primeru pogoji iz drugega odstavka 15. člena sporazuma niso kumulativno izpolnjeni.

Pri ugotavljanju pravice do obdavčitve je treba omeniti tudi določbo 20. člena sporazuma, ki določa pravico do obdavčitve gostujočih profesorjev, učiteljev in študentov.

V prvem odstavku tega člena je določeno, da posameznik, ki obišče državo pogodbenico na povabilo te države ali univerze, višje oziroma visoke šole, druge šole, muzeja ali druge kulturne ustanove te države ali na podlagi uradnega programa kulturne izmenjave za obdobje, ne daljše od dveh let, samo zaradi poučevanja, predavanja ali raziskovanja na tej ustanovi in ki je ali je bil tik pred obiskom rezident druge države pogodbenice, se v prvi navedeni državi ne obdavči za prejemke za to dejavnost, če nastanejo iz virov zunaj te države.

Ker gre v konkretnem primeru za dohodek iz delovnega razmerja in ne za gostujočega profesorja (ne gre za sodelovanje na podlagi vabila), se dohodek obdavči v skladu s prvim odstavkom 15. člena sporazuma – v Sloveniji.

Iz vprašanja zavezanca je razvidno, da je izplačeval plačo v letu 2006, zato se za ta izplačila uporablja Pogodba med SFRJ in Zvezno republiko Nemčijo o izogibanju dvojnemu obdavčevanju dohodka in premoženja s protokolom (Uradni list SFRJ-MP, št. 12/88; v nadaljnjem besedilu: pogodba), ki jo je Slovenija v svoj pravni red prevzela z Aktom o nasledstvu sporazumov (Uradni list RS, MP – št. 20/93) **in se je uporabljala do 31. decembra 2006**. Tudi v skladu s prvim odstavkom 16. člena pogodbe se

dohodek iz zaposlitve obdavči v državi pogodbenici, v kateri se zaposlitev dejansko izvaja (v tem primeru v Sloveniji).

¹ Enake določbe glede obdavčitve dohodkov iz delovnega razmerja so tudi v ZDoh-1, ki se je uporabljal v letu 2006.