

DAVČNA OBRAVNAVA PLAČIL, KI JIH ZA SVOJE DELO PREJME DIREKTOR, NEREZIDENT SLOVENIJE

Pojasnilo DURS, št. 4210-7907/2013-3, 6. 2. 2014

Zavezanec je rezident Avstrije in je v delovnem razmerju z avstrijskim delodajalcem, s katerim je podpisal pogodbo, na podlagi katere od 1. 9. 2013 dalje prevzema delovno mesto direktorja slovenske družbe za obdobje štirih let z možnostjo podaljšanja. Zavezanec v tem času ostaja v delovnem razmerju z avstrijskim delodajalcem, ki je matična družba slovenskega podjetja, kamor je napoten na delovno mesto direktorja. Zavezanec v času napotitve ostaja vključen v obvezno socialno zavarovanje pri avstrijskem delodajalcu. V pogodbi je določeno, da ima zavezanec pooblastilo za sprejemanje samostojnih in neodvisnih odločitev, prav tako so v pogodbi določene različne vrste aktivnosti, ki jih mora opraviti (tj. poročanje o projektih, rezultatih poslovanja, kadrovskih zadevah, vodenje pogajanj s kupci, dobavitelji,...) ter bruto plača, bonus, povračila stroškov v zvezi z delom ter druge ugodnosti v naravi, ki jih bo zagotavljal avstrijski delodajalec.

Delovno mesto direktorja slovenske družbe se nahaja v Sloveniji, vendar pa lahko zavezanec svoje dolžnosti opravlja tudi v pisarni, ki jo ima na domačem naslovu v Avstriji oziroma na sedežu matične družbe v Avstriji. Ocenjuje se, da bo zavezanec prisoten v Sloveniji največ do 80 dni v dvanajstmesečnem obdobju, njegova družina, h kateri se bo vračal, pa ostaja v Avstriji. Glede na navedeno se bo zavezanec tudi od 1. 9. 2013 dalje štel za rezidenta Avstrije in posledično za nerezidenta Slovenije.

Avstrijsko podjetje bo hčerinski družbi v Sloveniji zaračunalo storitve, ki jih bo za slovensko družbo opravil zavezanec, kar pomeni, da bo zavezancu dohodke iz naslova vodenja slovenske družbe, izplačalo avstrijsko podjetje.

V zvezi z navedenim zavezanec sprašuje:

1. Ali in v kakšnem obsegu se dohodki zavezanca z vidika Zakona o dohodnini (ZDoh-2) obravnavajo kot dohodki z virom v Sloveniji?
2. Ali imajo v konkretnem primeru dohodki zavezanca naravo plačil direktorjem, ki so obravnavani v 16. členu Konvencije med Republiko Slovenijo in Republiko Avstrijo o izogibanju dvojnega obdavčevanja v zvezi z davki na dohodek in premoženje (UL RS –MP št. 4/98, 22/06 in 6/12; v nadaljevanju: konvencija), ali naravo dohodkov iz zaposlitve, ki so obravnavani v 15. členu konvencije?
3. Ali so slovenski pristojni organi sprejeli kakršnekoli smernice glede razmejitve narave dohodkov na del, ki je urejen v 15. členu konvencij in na del, ki je urejen v 16. členu konvencij o izogibanju dvojnega obdavčevanja dohodka?
4. Če v konkretnem primeru obstaja stališče, da se dohodki direktorja obdavčijo v skladu s 15. členom konvencije, se postavlja vprašanje ali so komulativno izpolnjeni vsi trije pogoji iz drugega odstavka 15. člena konvencije, na podlagi česar lahko zavezanec uveljavlja oprostitev plačila davka v Sloveniji?

V nadaljevanju pojasnjujemo:

K 1)

V obravnavanem primeru imajo vsi dohodki iz zaposlitve, ki jih zavezanec (rezident Avstrije) dosega iz naslova vodenja slovenske družbe, vir v Sloveniji.

V skladu z drugim odstavkom 5. člena Zakona o dohodnini (Uradni list RS, št. 13/11-UPB7, 24/12, 30/12, 40/12- ZUJF, 75/12, 94/12 in 96/13; v nadaljevanju: ZDoh-2) so nerezidenti zavezani za plačilo dohodnine od vseh dohodkov, ki imajo vir v Sloveniji. Dohodek iz zaposlitve in iz opravljanja storitev imata v skladu z 9. členom ZDoh-2 vir v Sloveniji, če se zaposlitev izvaja ali storitev opravi v Sloveniji. Dohodek iz zaposlitve in iz

opravljanja storitev, ki ga je izplačala ali ji je bil zaračunan, oseba, ki je rezident po ZDoh-2 ali po zakonu, ki ureja davek od dohodka pravnih oseb, ima v skladu s 1. točko prvega odstavka 10. člena ZDoh-2 vir v Sloveniji, če se v skladu z ZDoh-2 ali z zakonom, ki ureja davek od dohodka pravnih oseb, šteje za odbitno postavko pri izračunu davčne osnove rezidenta iz virov dohodka znotraj Slovenije ali bi bil odbitna postavka, če bi rezident bil zavezanec oziroma ne bi bil oproščen dohodnine ali davka od dohodkov pravnih oseb.

V navedenem primeru imajo plače ter druga izplačila zavezanca, ki svoje delo delno opravlja v Sloveniji, upoštevajoč določbe 9. člena in 1. točke prvega odstavka 10. člena ZDoh-2, vir v Sloveniji, saj so zaračunane slovenski družbi.

Dohodki, prejeti za vodenje ali vodenje in nadzor poslovnega subjekta, se v skladu s 1. točko drugega odstavka 37. člena ZDoh-2 štejejo za dohodek iz zaposlitve na podlagi delovnega razmerja. Ker v konkretnem primeru zavezanca dohodek iz zaposlitve izplača oseba, ki ni plačnik davka (tj. avstrijsko podjetje), akontacijo dohodnine od dohodka iz zaposlitve ugotovi davčni organ na podlagi napovedi davčnega zavezanca¹, kot določa drugi odstavek 285. člena Zakona o davčnem postopku (Uradni list RS, št. 13/11 – UPB4, 31/12, 94/12 in 111/13; v nadaljevanju: ZDavP-2).

K 2)

V konkretnem primeru se pri obdavčitvi dohodkov zavezanca upošteva 16. člen konvencije, ki določa, da se plačila članom upravnega odbora in nadzornega odbora in druga podobna izplačila, ki jih prejema rezident države pogodbenice (v tem primeru Avstrije) kot član upravnega ali nadzornega odbora družbe, ki je rezident druge države pogodbenice (v tem primeru slovenske družbe), lahko obdavčijo v tej drugi državi (v tem primeru Sloveniji). Ker ima Slovenija tako v skladu s slovensko davčno zakonodajo kot tudi v skladu s konvencijo pravico do obdavčitve dohodka zavezanca, rezidenta Avstrije, je Avstrija v skladu s 24. členom konvencije dolžna zagotoviti odpravo dvojne obdavčitve dohodka.

Slovenija ima kot država vira pravico do obdavčitve ne glede na to, kje se poslovodne storitve opravljajo. Sicer pa se v skladu s 1. točko Komentarija k 16. členu Vzorčne konvencije OECD² določbo tega člena razume tako, kot da so storitve opravljene v državi rezidentstva družbe (v tem primeru Sloveniji), za katero se poslovodne storitve opravljajo.

Po 16. členu Vzorčne davčne konvencije OECD se torej prejemki direktorjev in druga podobna plačila, ki jih dobi rezident države pogodbenice kot član upravnega odbora družbe, ki je rezidentka druge države pogodbenice, lahko obdavčijo v tej drugi državi, in sicer ne glede na to kje se naloge oziroma storitve članov upravnega odbora opravljajo. Šteje se namreč, da se vedno opravljajo v državi rezidentstva družbe.

Če posamezni izrazi v Vzorčni konvenciji OECD niso opredeljeni (npr. izraz "upravni odbor"), je njihova opredelitev prepuščena državi rezidentstva družbe, za katero se poslovodne storitve opravljajo. Slednja na podlagi drugega odstavka 3. člena konvencije³ pri uporabi določbe 16. člena konvencije določi pomen teh pojmov, kot so opredeljeni v njeni nacionalni zakonodaji.

Upoštevaje relevantno slovensko zakonodajo (tj. Zakon o gospodarskih družbah, ZGD-1⁴ idr.) so direktorji, tj. organi vodenja (poslovodstva) ali organi nadzora, v Sloveniji tako primeroma:

- pri delniški družbi: uprava, upravni odbor, nadzorni svet;
- pri družbi z omejeno odgovornostjo: en ali več poslovodij (direktorjev), nadzorni svet;

- pri komanditni družbi: komplementarji in tretje osebe, kadar je na njih prenešeno upravičenje za vodenje poslov;
- pri družbi z neomejeno odgovornostjo: družbeniki in tretje osebe, kadar je na njih prenešeno upravičenje za vodenje poslov;
- pri zadrugah: predsednik zadruga, upravni in nadzorni odbor, preglednik(i), direktorji.

K 3)

Smernice glede razmejevanja dohodkov direktorjev na del, ki se obravnava po 15. členu konvencij (dohodki iz zaposlitve) in na del, ki se obravnava po 16. členu konvencij (plačila direktorjem), v Sloveniji niso sprejete.

Iz prvega odstavka 15. člena Vzorčne konvencije OECD izhaja, da se določbe tega člena uporabljajo ob upoštevanju določb 16., 18., 19. in 20. člena konvencije, kar pomeni, da ima 16. člen prednost pred 15. členom Vzorčne davčne konvencije OECD. Iz navedenega sledi, da se po 16. členu konvencij obdavčujejo prejemki direktorjev in druga podobna plačila, ne glede na pravno podlago za njihovo prejemanje (tj. sklep o imenovanju, (individualna) pogodba o zaposlitvi, skupščinski sklep ipd.). Prav tako ni pomembno, kdo te prejemke izplača oziroma koga bremenijo (družbo rezidentko ali njeno povezano družbo).

V skladu s Komentarjem 16. člena Vzorčne davčne konvencije OECD izraz "prejemki" vključuje tudi ugodnosti v naravi, ki jih prejme oseba kot član upravnega odbora družbe (npr. uporaba bivališča ali avtomobila, zdravstveno ali življenjsko zavarovanje in klubska članarina). Prav tako je v komentarju navedeno, da imajo člani upravnih odborov pogosto tudi druge funkcije pri družbi, npr. kot običajni zaposleni, svetovalci ali strokovnjaki.

V skladu z 2. točko Komentarja k 16. členu Vzorčne konvencije OECD, se 16. člen konvencij ne more uporabljati za plačila, ki se direktorju plačujejo za druge funkcije, ki jih opravlja v določeni družbi. Če ima torej direktor družbe v pogodbi o zaposlitvi določeno tudi drugo funkcijo (npr. opravlja delovno mesto svetovalca v finančni službi, vodje pravne službe ipd), se dohodki iz naslova tovrstnih funkcij obravnavajo po 15. členu konvencij, ki obravnava dohodke iz zaposlitve.

Takšne situacije torej morajo biti, da bi se lahko ustrezno upoštevale, dejanske, pravno urejene in transparentne. Tako kot so obveznosti in pravice (tudi prejemki) direktorjev podrobno opredeljene z ustreznimi pravnimi akti, morajo biti tudi obveznosti in pravice iz opravljanja takih drugih funkcij podrobno opredeljene z ustreznimi pravnimi akti.

K 4)

Dohodki iz zaposlitve, ki jih direktor (rezident Avstrije) dosega iz naslova opravljanja drugih funkcij v slovenski družbi, se lahko obravnavajo v skladu z drugim odstavkom 15. člena konvencije, če so komulativno izpolnjeni vsi trije pogoji iz te določbe.

Osnovno pravilo, ki izhaja iz prvega odstavka 15. člena konvencije določa, da ima pravico do obdavčitve dohodkov iz zaposlitve država, katere rezident je prejemnik dohodka, razen, če se zaposlitev izvaja v drugi državi pogodbenici. V tem primeru ima pravico do obdavčitve dohodkov iz te zaposlitve država, v kateri se zaposlitev izvaja.

Drugi odstavek 15. člena konvencije pa določa izjemo od prvega odstavka, in sicer se ne glede na prvi odstavek, dohodek, ki ga dobi rezident države pogodbenice iz zaposlitve, ki se izvaja v drugi državi pogodbenici (Sloveniji), obdavči samo v državi rezidenstva prejemnika dohodka (Avstriji), če so izpolnjeni naslednji pogoji:

a) prejemnik dohodka iz zaposlitve je navzoč v državi dela (Sloveniji) v obdobju ali obdobjih, ki ne presegajo 183 dni v koledarskem letu⁵, in

- b) dohodek plača delodajalec, ki ni rezident druge države (Slovenije), ali se plača v njegovem imenu, in
- c) dohodka ne plača stalna poslovna enota, ki jo ima delodajalec v drugi državi (Sloveniji).

Nerezidenti lahko v napovedi za odmero akontacije dohodnine od dohodka iz zaposlitve, v skladu z 264. členom ZDavP-2 uveljavljajo ugodnost iz drugega odstavka 15. člena konvencije, slovenski davčni organ pa v postopku odmere akontacije dohodnine presoja izpolnjevanje pogojev iz drugega odstavka 15. člena konvencije. Kot dokazilo glede izpolnjevanja pogojev je zavezanec dolžan k napovedi priložiti pogodbo o zaposlitvi, iz katere je razviden čas trajanja dela na območju Slovenije in kdo je delodajalec oziroma izplačevalec dohodka. Kadar pogoji iz drugega odstavka 15. člena konvencije niso komulativno izpolnjeni oziroma se ugotovi, da gre za zlorabo te določbe (npr. pri določanju delodajalca), se dohodki iz zaposlitve, ki jo nerezident izvaja v Sloveniji, v skladu s prvim odstavkom 15. člena konvencije in določbami ZDoh-2, obdavčijo v Sloveniji. Ob tem pripominjamo, da pri tovrstnih kratkotrajnih napotitvah drugi pogoj iz drugega odstavka 15. člena konvencije ni izpolnjen, če se ugotovi, da je naročnik (uporabnik) dejanski delodajalec napotenega delavca. Pri določanju dejanskega delodajalca se upoštevajo kriteriji, ki so vsebovani v osmem odstavku Komentarja k 15. členu Vzorčne konvencije OECD.

Če torej vsi trije pogoji iz drugega odstavka 15. člena konvencije niso komulativno izpolnjeni, se pravica do obdavčitve dohodkov iz zaposlitve presoja v skladu s prvim odstavkom 15. člena konvencije. Če nerezident izvaja zaposlitev delno v Sloveniji, delno pa v drugi državi, ima v skladu s prvim odstavkom 15. člena konvencije, Slovenija pravico do obdavčitve le sorazmernega dela dohodkov iz zaposlitve, ki se nanašajo na zaposlitev opravljeno v Sloveniji.

Za konec pripominjamo, da v praksi lahko dve državi pogodbenici istovrstni dohodek obravnavata po različnih členih konvencije oziroma si posamezen člen konvencije različno razlagata, kar lahko vodi k dvojni obdavčitvi dohodkov (npr. Avstrija dohodek direktorja obravnava po 15. členu konvencije, Slovenija pa po 16. členu konvencije). Težava nastane, kadar si obe državi pogodbenici »razlagata«, da imata v skladu z določili konvencije pravico do obdavčitve določenega (istovrstnega) dohodka, saj v tem primeru država rezidentstva prejemnika dohodka ne upošteva ustrezne metode za odpravo dvojne obdavčitve in je prejemnik dohodka dvakrat obdavčen. V primeru t. i. konflikta v kvalifikaciji dohodka, lahko prejemnik dohodka predloži zadevo pristojnemu organu v svoji državi rezidentstva, ki prične s postopkom skupnega dogovora s pristojnim organom druge države pogodbenice. Postopek skupnega dogovora je obravnavan v 25. členu Vzorčne konvencije OECD.

¹ *Obrazec Napovedi za odmero akontacije dohodnine od dohodka iz zaposlitve za nerezidente.*

² *Model Tax Convention on Income and on Capital, Condensed version 22 July 2010, OECD.*

³ *Drugi odstavek 3. člena Vzorčne konvencije OECD določa:*

»Kadarkoli država pogodbenica uporabi konvencijo, ima katerikoli izraz, ki v njej ni opredeljen, razen če sobesedilo zahteva drugače, pomen, ki ga ima takrat po pravu te države za namene davkov, za katere se konvencija uporablja, pri čemer katerikoli pomen po veljavni davčni zakonodaji te države prevlada nad pomenom izraza po drugi zakonodaji te države.«

⁴ *Uradni list RS, št. 65/09-UPB3, 83/09 Odl.US: U-I-165/08-10, Up-1772/08-14, Up-379/09-8, 33/11, 91/11, 100/11 Skl.US: U-I-311/11-5, 32/12, 57/12, 44/13 Odl.US: U-I-311/11-16, 82/13.*

⁵ V večini konvencij, ki jih je Slovenija sklenila z drugimi državami pogodbenicami, je navzočnost prejemnika dohodka v drugi državi omejena na obdobja, ki ne presegajo skupno 183 dni v kateremkoli obdobju 12 mesecev, ki se začne ali konča v zadevnem davčnem letu.