



Aleksander Ferk

# PODRUŽNICA TUJE PRAVNE OSEBE



## NJIHOVA RAZNOLIKOST IN POSEBNOSTI DAVČNE OBRAVNAVE

*Tuje pravne osebe lahko v Sloveniji opravljajo pridobitno dejavnost bodisi prek podružnice bodisi prek hčerinske družbe. Podružnica tuje pravne osebe v skladu z Zakonom o gospodarskih družbah – ZGD-1 nima statusa pravne osebe, ampak ima zgolj upravičenje, da nastopa v imenu in za račun matične družbe. Zaradi tega so davčne posledice drugačne kot v primeru hčerinskih družb. Prav tako se aktivnosti od podružnice do podružnice razlikujejo, kar vpliva na njihov davčni položaj in vodi v različne davčne obravnave. Čeprav podružnica nima statusa pravne osebe, je namreč v skladu z Zakonom o davku od dohodkov pravnih oseb – ZDDPO-2 lahko zavezanec za davek od dohodkov pravnih oseb.*

Namen članka je s praktičnega vidika predstaviti raznolikost podružnic, njihovo davčno obravnavo ter spodbuditi iskanje odgovorov na odprta vprašanja, ki se ob tem porajajo.

### POJEM PODRUŽNICE

Podružnica tuje pravne osebe v skladu z ZGD-1 nima statusa pravne osebe. Posledično, kot lokacijsko in orga-

nizacijsko ločeni del tujega pravnega podjetja, ni pravno samostojna, ampak nastopa v imenu in za račun matičnega podjetja. Zaradi tega za obveznosti, ki nastanejo s poslovanjem podružnice, odgovarja matično podjetje z vsem svojim premoženjem.

Pomembna značilnost podružnice je, da je podružnica lahko registrirana le za dejavnosti, za katere je registrirana njena matična družba, ter da pred vpisom podružnice v register tuje podjetje

ne more začeti opravljati dejavnosti v Sloveniji.

Sprejeta novela ZGD-1C<sup>1</sup> iz junija 2009 s črtanjem 678. člena pomembno vpliva na ustanovitev podružnice tujih podjetij iz tretjih držav. Ta člen je določal, da morajo tuja podjetja iz tretjih držav biti vpisana v register družb v matični državi najmanj dve leti, preden lahko ustanovijo podružnico v

Sloveniji. Namen takšnega določila je bil predvsem preprečiti ustanovitev podružnice iz špekulativnih namenov in tako zavarovati slovenske poslovne partnerje. Za ustanovitev podružnice za razliko od ustanavljanja hčerinske družbe namreč ni potreben osnovni kapital. Zaradi izpolnjevanja obveznosti pri pristopanju k mednarodnim organizacijam (OECD) in uskladitve zakonskega teksta s pravili, zapisanimi v zavezujočih mednarodnih pogodbah, pa se je zakonodajalec odločil za črtanje tega člena.

Ne glede na to pa še vedno velja, da se v skladu z Zakonom o preprečevanju dela in zaposlovanja na črno opravljanje dejavnosti oziroma dela, če tuje podjetje ne opravlja dejavnosti v Sloveniji prek podružnice, šteje kot delo na črno in je zanj predpisana globa. Ob tem se upravičeno zastavlja vprašanje, ali je takšna ureditev v skladu s splošnim načelom prava Evropske skupnosti o svobodi ustanavljanja. Ustanovitev podružnice namreč naj ne bi predstavljala obveze tujim podjetjem, temveč zgolj pravico.

## USTANOVITEV PODRUŽNICE

Tuje podjetje iz EU ali tuje podjetje iz tretje države lahko ustanovi podružnico brez kakršnih koli omejitev.

S predlogom za vpis podružnice v sodni register, ki se lahko odda v elektronski obliki prek e-VEM točke, zastopnik tujega podjetja predloži naslednje dokumente v izvorniku in overjenem prevodu:

- sklep organa upravljanja tujega podjetja o ustanovitvi podružnice,
- izpisek iz registra družb tujega podjetja, iz katerega sta razvidna vsebina in datum vpisa,
- prepis pravil ali pogodbe družbenikov tujega podjetja, ki mora biti overjen pri notarju,
- overjeno poslovno poročilo zadnjega poslovnega leta tujega podjetja v skrajšani obliki oziroma overjeno izjavo zastopnika tujega podjetja, da je predloženo poslovno poročilo zanje razpoložljivo poslovno poročilo tujega podjetja.

Če tuja družba ni imenovala zastopnika podružnice že v aktu o ustanovitvi, ga imenuje z ločenim sklepom in priloži vlogi za vpis podružnice.

Vpis v sodni register je, ko gre za podružnice, konstitutivne narave, kar pomeni, da pred vpisom tuje podjetje ne more začeti opravljati dejavnosti v Sloveniji.

Tuje podjetje mora pred vpisom podružnice v sodni register pridobiti davčno številko, ki ima v tem primeru vlogo enotne identifikacijske številke.

To velja tudi za imenovanega zastopnika podružnice pod pogojem, da nima slovenske davčne številke. Na tem mestu je treba poudariti, da tuje podjetje zgolj s pridobitvijo davčne številke ne postane zavezanec za davek v Sloveniji.

Še pred nekaj leti bi podružnica, ki je bila vpisana v sodni register, morala sama poskrbeti za vpis v poslovni in davčni register. S povezavo vseh treh registrov pa se sedaj podružnica poleg sodnega registra vpiše v poslovni register, po uradni dolžnosti pa se ji dodeli tudi davčna številka.

Navedeno pa ne velja za DDV-številko, ki jo mora podružnica še vedno pridobiti ločeno. Ker je podružnica del tujega podjetja (tujega davčnega zavezanca), zanjo prag 25.000 evrov obdavčljivega prometa za registracijo za DDV ne velja. Če torej podružnica tuje pravne osebe opravlja ekonomsko dejavnost v Sloveniji, mora pri pristojnem davčnemu uradu predložiti zahtevek za izdajo identifikacijske številke za DDV (obrazec DDV P3) in priložiti zahtevane dokumente. Zahteva se lahko vloži v papirni ali elektronski obliki.

## DAVČNI VIDIK

Namen podružnic tujih družb je v praksi različen: podružnice lahko v imenu in za račun matičnih družb v Sloveniji sklepajo pogodbe ali se vsaj pogajajo o bistvenih sestavinah le-teh, prodajajo blago, skratka so usmerjene navzven, proti tretjim osebam. Na drugi strani se podružnice lahko obnašajo kot predstavništva in v okviru svojih nalog analizirajo trg, pripravljajo reklamne akcije, njihov namen je predvsem podpora glavnim aktivnostim matične družbe.

Tako se v praksi pojavljajo podružnice, ki zaradi narave svoje dejavnosti ne pritegnejo obdavčitve za davek od dohodkov pravnih oseb niti niso registrirane za DDV, saj ne opravljajo obdavčenih transakcij na ozemlju Slovenije.

Medtem ko postopek ustanovitve podružnice tujega podjetja ni preveč zapleten, se v teoriji in praksi največ vprašanj zastavlja v zvezi z ugotavljanjem davčne osnove za obračun davka od dohodkov pravnih oseb ter obsegom vodenja poslovnih knjig.

*Pomembno je namreč razlikovanje med kvalifikacijo podružnice tujega podjetja po statusno pravnih predpisih ter med kvalifikacijo poslovne enote za potrebe davka od dohodkov pravnih oseb. Namen koncepta poslovne enote nerezidenta, ki je implementiran tako v 6. člen ZDDPO-2 kakor tudi v vse mednarodne pogodbe o izogibanju dvojnega obdavčenja, je namreč v določitvi davčnega vira v zvezi s poslovanjem tujega podjetja na območju Slovenije. Izhodišče urejanja podružnice v ZGD-1 pa je povsem drugačen. Zato je mogoče, da tuje podjetje, ki ima v Sloveniji registrirano podružnico, nima poslovne enote za namene davka od dohodkov pravnih oseb.*

Prav tako je možno nasprotno, da tuje podjetje izpolnjuje kriterije za poslovno enoto po 6. členu in da niso izpolnjene okoliščine iz 7. člena ZDDPO-2, ni pa registriralo podružnice.

Poslovna enota nerezidenta je opredeljena kot kraj poslovanja, to je kraj, v katerem ali prek katerega nerezident v celoti opravlja dejavnost oziroma posle v Sloveniji, pri čemer niso podane izključitvene okoliščine, po katerih kraj poslovanja ni poslovna enota v skladu s 7. členom (dejavnosti pomožnega ali pripravljalnega značaja) ZDDPO-2. Za poslovno enoto nerezidenta se šteje v skladu z ZDDPO-2 zlasti pisarna, podružnica, tovarna, delavnica, rudnik, kamno lom ali drug kraj, kjer se pridobivajo ali izkoriščajo naravni viri. Prav tako se za poslovno enoto nerezidenta šteje gradbišče, projekt gradnje, montaže ali postavitve ali nadzor v zvezi z njimi, in sicer pod pogojem, da dejavnosti oziroma posli trajajo dlje kot 12 mesecev.

Navedbo pojavnih oblik poslovne enote nerezidenta v Sloveniji je treba obravnavati skupaj s 7. členom ZDDPO-2, ki navaja izključitvene okoliščine, po katerih kraj poslovanja ni poslovna enota. To pomeni, da je v praksi mogoče, da ima tuje podjetje v Sloveniji npr. pisarno ali podružnico, vendar ne bo imelo poslovne enote za davčne namene, če bodo izpolnjeni pogoji iz 7. člena. V skladu s 7. členom ZDDPO-2 se določene dejavnosti oziroma posli, ki jih nerezident opravlja prek mesta poslovanja, namreč ne štejejo za poslovno enoto. Gre predvsem za dejavnosti ali posle, ki so pomožnega oziroma pripravljalnega značaja. ZDDPO-2 pri tem sledi smernicam Vzornega sporazuma OECD. Sestavni del slednjega je tudi komentar, ki služi kot pripomoček pri razlagi posameznih členov sporazuma in njegovem izvajanju v praksi. Kraj poslovanja se ne šteje za poslovno enoto nerezidenta, če nerezident:

1. uporablja prostore le za skladiščenje, razstavljanje ali dostavo dobrin ali blaga, ki mu pripadajo;
2. vzdržuje zaloge dobrin ali blaga, ki mu pripadajo, le zaradi skladiščenja, razstavljanja ali dostave;
3. vzdržuje zaloge dobrin ali blaga, ki mu pripadajo, le zaradi predelave s strani druge osebe;
4. vzdržuje kraj poslovanja le zaradi nakupa dobrin ali blaga ali zbiranja informacij zase;
5. vzdržuje kraj poslovanja le zaradi opravljanja kakršne koli druge dejavnosti oziroma poslov pripravljalne ali pomožne narave zase;
6. vzdržuje kraj poslovanja le za kakršno koli kombinacijo dejavnosti oziroma poslov, določenih v 1. do 5. točki, pod pogojem, da so splošna dejavnost oziroma posli kraja poslovanja, ki je posledica te kombinacije, pripravljalne ali pomožne narave.

Kot pomoč pri ugotavljanju, ali neka dejavnost predstavlja poslovno enoto, se na podlagi pojasnila DURS št. 4217-61/2008 z dne 9. 4. 2008 lahko uporabljajo naslednji kriteriji:

- dejavnost se opravlja manj kot 6 mesecev: poslovne enote verjetno ni
- dejavnost se opravlja več kot 6 in manj kot 12 mesecev: z veliko verjetnostjo lahko trdimo, da poslovna enota obstaja

– dejavnost se opravlja več kot 12 mesecev: poslovna enota obstaja.

Pri tem je potrebno poudariti, da je potrebno vsak primer presojati posebej in zgoraj navedeni kriteriji predstavljajo zgolj smernice pri presoji obstoja poslovne enote.

Če tuje podjetje presodi, da posluje v Sloveniji prek poslovne enote, ki je pri nas tudi obdavčena, mora ugotoviti dobiček, ki ga je mogoče pripisati poslovni enoti (podružnici). ZDDPO-2 v zvezi s tem določa, da gre za dobiček, katerega bi se lahko pričakovalo, da bi ga ta poslovna enota imela, če bi bila samostojni zavezanec, ki opravlja enako ali podobno dejavnost oziroma posle, kar vzpostavi dejstvo ločenega oziroma samostojnega podjetja oziroma osebe za namene DDPO.

Posledično je podružnica tujega podjetja dolžna predložiti davčni obračun od dohodkov, ki jih dosega v poslovni enoti ali prek nje ter med davčnim obdobjem plačevati akontacije davka. V povezavi s tem zakonodajalec izenačuje davčni položaj podružnice z davčnim položajem pravne osebe. Zavezanec namreč obračunava in plačuje davek od dohodkov pravnih oseb po načelu samoobdavčitve na podlagi davčnega obračuna, ki ga sestavi za davčno obdobje. Davčni obračun je treba predložiti pristojnemu davčnemu organu v roku treh mesecev od začetka tekočega davčnega obdobja za preteklo davčno obdobje, razliko med plačano akontacijo in izračunanim davkom na podlagi davčnega obračuna pa plačati v roku 30 dni od predložitve davčnega obračuna.

Glede na to, da zavezanec postavke v obračuna davka od dohodkov pravnih oseb izpolni na podlagi podatkov, ki jih vsebujejo njegove poslovne knjige, se zastavlja vprašanje glede obsega ter jezika, v katerem mora podružnica voditi poslovne knjige. Odgovor na to vprašanje nudi ZGD-1, ki določa, da morajo podružnice voditi poslovne knjige in izdelati letna poročila po enakih postopkih, kot velja za družbe. Vendar pa ima to pravilo dve izjemi kot posledici implementacije 11. smernice o razkritjih podružnic. Podružnice tujih podjetij iz ES namreč predložijo kar letno poročilo tujega podjetja, če je to sestavljeno, revidirano in razkrito v skladu s smernicami 78/660/EGS, 83/349/EGS in 84/253/EGS. Če pa gre za podružnico tujega podjetja iz tretje države, se prav tako lahko neposredno predloži letno poročilo tega tujega podjetja, a le, če je to sestavljeno v skladu s smernicama 78/660/EGS in 83/349/EGS, sicer mora podružnica sestaviti letno poročilo.

Podružnice morajo voditi poslovne knjige v slovenskem jeziku in v skladu z uvedenimi Slovenskimi računovodskimi standardi ali Mednarodnimi standardi računovodskega poročanja. Hkrati velja opozoriti, da morajo vse družbe pri vodenju poslovnih knjig upoštevati kontni okvir za glavno knjigo, ki ga sprejme Slovenski inštitut za revizijo v soglasju z ministroma za gospodarstvo in finance, kar velja tudi za podružnice.

Ne glede na navedeno velja poudariti, da zaradi statusa podružnice, ki ni pravna oseba in s pravnega vidika predstavlja del tujega podjetja, ne moremo govoriti o računovodskih izkazih podružnice kot nekega zaokroženega gospodarskega subjekta.

Podružnica kot del tujega podjetja ima sicer svoje premoženje in obveznosti, vendar so hkrati sestavni del sredstev in virov tujega podjetja, kar velja tudi za njene prihodke in odhodke. Še posebno težavno je vodenje poslovnih knjig podružnice (poslovne enote), ko poslovna enota ugotavlja prihodke in odhodke na podlagi primerljivih tržnih cen, kot je npr. metoda stopnje čiste dobička.

Prav tako velja poudariti, da se poslovna enota nerezidenta (podružnica) ter matično podjetje štejeta za povezani osebi, za katere se uporabljajo pravila o transfernih cenah, kamor sodi tudi obveznost zagotavljanja dokumentacije v zvezi s transfernimi cenami.

V skladu z Zakonom o davčnem postopku – ZDavP-2 mora davčni zavezanec zagotavljati in hraniti podatke o povezanih osebah, o obsegu in vrsti transakcij s temi osebami in o določitvi primerljivih tržnih cen v skladu s slovensko zakonodajo. Določbe slovenske zakonodaje glede dokumentacije transfernih cen sledijo Kodeksu ravnanja v zvezi z dokumentacijo za transferne cene za povezana podjetja v Evropski uniji, kar pomeni, da mora dokumentacija vsebovati splošno in posebno (lokalno) dokumentacijo.

Splošna dokumentacija naj bi vsebovala vsaj opis davčnega zavezanca, organizacijsko strukturo na globalni ravni in vrste povezanosti, opis sistema določanja transfernih cen, splošni opis poslovanja in poslovnih strategij, opis splošnih ekonomskih in drugih dejavnikov ter opis konkurenčnega okolja.

Posebna (lokalna) dokumentacija naj bi vsebovala podatke o transakcijah s povezanimi osebami, analizo primerljivosti, funkcijsko analizo, podatke o pogodbenih pogojih in drugih okoliščinah, ki bi lahko vplivale na transakcije, podatke o uporabi metode oziroma metod za določitev transfernih cen, ekonomske in druge tržne razmere, ki vplivajo na transakcije, poslovne strategije in pristope ter informacije o drugih vplivih, ki so pomembno vplivali na transakcijo.

Skladno z določili ZDavP-2 mora zavezanec predpisano dokumentacijo za transferne cene zagotavljati tekoče po posamezni transakciji. Če pride do davčne inšpekcije, mora biti dokumentacija za namene transfernih cen na zahtevo davčnega organa predložena nemudoma. Če dokumentacija v času davčne inšpekcije ni na voljo, lahko davčni organ določi rok, v katerem mora dokumentacija biti predložena.

## PRENEHANJE PODRUŽNICE

Medtem ko postopek prenehanja podružnice tujega podjetja ni sporen, in ga za razliko od ostalih načinov prenehanja zavezancev (npr. ZGD-1) ureja Uredba o vpisu družb in drugih pravnih oseb v sodni register, ki smiselno določa, da je podlaga za vpis prenehanja podružnice sklep ustanovitelja o prenehanju podružnice, se v teoriji in praksi največ vprašanj zastavlja v zvezi s predložitvijo davčnega obračuna poslovne enote (podružnice) ob prenehanju.

Ker je bil članek v zvezi s to tematiko v DENARJU že objavljen (avtor Gašper Dermovšek: Prenehanje podružnice tuje pravne osebe, številka 4/09, str. 12–14), na tem mestu zgolj povzemam, da tudi zadnja novela ZDavP-2 ni s specialno določbo izrecno uredila postopka predložitve davčnega obračuna podružnice tuje pravne osebe. Tako v praksi še vedno prihaja do različnih tolmačenj, in sicer ali je v zvezi z predložitvijo davčnega obračuna podružnice primerna uporaba določbe 360. člena ZDavP-2. Slednja namreč zgolj generalno ureja davčni obračun pri postopku prenehanja davčnega zavezanca, medtem ko specialne določbe pokrivajo vse ostale načine (razen predložitve davčnega obračuna podružnice) prenehanja. V zvezi z navedenim se tako zastavlja vprašanje, ali je glede na samo naravo in pravni položaj podružnice bolj primerna uporaba 358. člena ZDavP-2, ki ureja predložitev davčnega obračuna za delujoče subjekte. Sedmi odstavek tega člena namreč določa, da davčni zavezanec, ki ni bil davčni zavezanec skozi celotno davčno obdobje, sestavi davčni obračun na dan, ko so prenehali pogoji, po katerih je bil zavezanec za plačilo davka. Upošteva se, da prenehanje statusa podružnice kot zavezanca pravzaprav pomeni, da pogoji za kvalifikacijo poslovne enote nerezidenta ne obstajajo več, po vsebini pomeni prav to: prenehanje pogojev, po katerih je bil zavezanec za plačilo davka. Zaradi tega davčni organ predložitve davčnega obračuna tudi po 358. členu ZDavP-2 ne sme šteti za napačno.

Aleksander Ferik

### Literatura in viri:

- Zakon o preprečevanju dela in zaposlovanja na črno*, UL RS, št. 17/07
- Zakon o davku od dohodkov pravnih oseb*, UL RS, št. 117/06 s spremembami.
- Zakon o davčnem postopku*, UL RS, št. 117/06 s spremembami.
- Zakon o gospodarskih družbah*, UL RS, št. 42/06 s spremembami.
- Zakon o sodnem registru*, UL RS, št. 13/94 s spremembami.
- Zakon o poslovnem registru*, UL RS, št. 49/06 s spremembami.
- Uredba o vpisu družb v sodni register*, UL RS 43/07 s spremembami.
- Jerman S., Odar M.: *Zakon o davku od dohodkov pravnih oseb ZDDPO-2 s komentarjem*, GV Založba, 2008.
- Drnovšek G.: *Prenehanje podružnice tuje pravne osebe*, Revija DENAR, št. 4, 2009.