

DOLOČITEV PLAČNIKA DAVKA V ZVEZI Z 58. ČLENOM ZDAVP-2

Pojasnilo DURS, št. 4200-1339/2013-2, z dne 9. 10. 2013

Davčni zavezanec zastavlja vprašanje glede določitve plačnika davka v primeru izplačil dohodkov iz zaposlitve fizični osebi, ki je za davčne namene rezident Nemčije in je bila napotena na delo v družbo v Sloveniji. Oseba ima pogodbo o zaposlitvi sklenjeno s švicarsko družbo, na podlagi katere ji bo ta tudi izplačevala plačo, vendar pa bo nato del dohodkov, ki se bo nanašal na delo v slovenski družbi, zaračunala slovenski družbi. Predpostavljate, da ima na podlagi določb 8., 9. in 10. člena Zakona o dohodnini – ZDoh-2 (Uradni list RS, št. 13/2011-UPB7, 24/12, 30/12, 40/12-ZUJF, 75/12, 94/12) del dohodkov, ki se nanaša na delo v Sloveniji, vir v Sloveniji, saj se bo zaposlitev izvajala v Sloveniji, dohodek iz zaposlitve pa bo zaračunan slovenski družbi. Zanima vas, kdo je v konkretnem primeru plačnik davka v skladu z 58. členom Zakona o davčnem postopku – ZDavP-2 (Uradni list RS, št. 13/11-UPB4, 32/12 in 94/12). Vprašanje je, ali je plačnik davka slovenska družba, pri kateri se zaposlitev izvaja ali mora fizična oseba sama oddati napoved za odmero akontacije dohodnine od dohodka iz zaposlitve v skladu z ZDavP-2.

V nadaljevanju pojasnjujemo.

Slovenska družba, pri kateri se izvaja zaposlitev napotenega delavca nerezidenta, ki ima sklenjeno pogodbo o zaposlitvi s tujo družbo, ki mu na tej podlagi tudi v celoti izplačuje plačo, se ne šteje za plačnika davka v Sloveniji, zato je napoteni delavec nerezident dolžan sam oddati napoved za odmero akontacije dohodnine od dohodkov iz zaposlitve.

Kot ugotavljate v vprašanju, je nerezident Slovenije v skladu z drugim odstavkom 5. člena ZDoh-2 zavezan le za plačilo dohodnine od dohodkov, ki imajo vir v Sloveniji. V primeru dohodkov iz zaposlitve je vir določen v 9. in 10. členu ZDoh-2, na splošno pa ima v skladu z 8. členom omenjenega zakona dohodek vir v Sloveniji, če ga je mogoče določiti po katerikoli od določb 2. podpoglavja II. poglavja tega zakona. To pomeni, da ima dohodek iz zaposlitve vir v Sloveniji v primeru, ko se zaposlitev izvaja v Sloveniji ali pa v primeru, če dohodek izplača oz. ji je zaračunan, oseba, ki je rezident po ZDoh-2 ali po Zakonu o davku od dohodkov pravnih oseb – ZDDPO-2 (Uradni list RS, št. 117/06, 90/07, 56/08, 76/08, 92/08, 5/09, 96/09, 43/10, 59/11, 24/12, 30/12, 94/12, 81/13).

V konkretnem primeru ima tako dohodek iz zaposlitve, ki ga doseže rezident Nemčije, v okviru napotitve na delo v Slovenijo, vir v Sloveniji. Od dohodkov iz delovnega razmerja se med letom plačuje akontacija dohodnine in se zavezancu nerezidentu šteje kot dokončen davek. Izračun akontacije dohodnine se lahko opravi z davčnim odtegljajem ali z odmero akontacije dohodnine, pri čemer je izračun akontacije dohodnine z davčnim odtegljajem zavezan opraviti plačnik davka, ki je v skladu s tretjim odstavkom 125. člena ZDoh-2 oseba, ki izplačuje dohodke, obdavčljive po tem zakonu, v kolikor z ZDavP-2 ni določeno drugače.

Glede na opredelitev po 58. členu ZDavP-2, mora oseba za to, da ji je dodeljen status plačnika davka, v osnovi izpolnjevati pogoje o organizacijski obliki (pravna oseba oz. združenje oseb, vključno z družbo civilnega prava po tujem pravu, ki je brez pravne osebnosti, samostojni podjetnik posameznik ali posameznik, ki samostojno opravlja dejavnost), prisotnosti v Sloveniji (v skladu z zakonom o obdavčenju rezident Slovenije ali nerezident, ki ima v skladu z zakonom o obdavčenju poslovno enoto nerezidenta v Sloveniji) in načinu plačila dohodka (situacije, določene v točkah od 1 do 8 prvega odstavka in posebnosti v drugih odstavkih omenjenega člena). V 1. točki prvega odstavka 58. člena ZDavP-2 je določeno, da je plačnik davka v tem odstavku opredeljena oseba, ki v svoje breme izplača dohodek, od katerega se v skladu s tem zakonom ali zakonom o obdavčenju izračunava, odteguje in plačuje davčni odtegljaj.

Glede na to, da navajate, da ima oseba, ki je napotena na delo v Slovenijo, sklenjeno pogodbo o zaposlitvi s švicarsko družbo, na podlagi katere ji bo ta družba v celoti izplačevala plačo, nato pa jo bo zaračunala slovenski družbi, pri kateri se bo delo opravljalo kot naročniku, ta ne bo izpolnil pogoja iz omenjene določbe 1. točke prvega odstavka 58. člena ZDavP-2, zato se ne šteje za plačnika davka pri izplačilu plače v navedenem primeru. Dohodek bo slovensko družbo zaradi zaračunavanja sicer bremenil, vendar ga, kot opisujete, zavezancu ne bo izplačala.

V skladu z drugim odstavkom 285. člena ZDavP-2 v primeru, ko dohodek iz zaposlitve izplača oseba, ki ni plačnik davka, akontacijo dohodnine od dohodka iz zaposlitve ugotovi davčni organ na podlagi napovedi davčnega zavezanca. To pomeni, da mora v navedenem primeru zavezanec nerezident, v skladu z drugim odstavkom 288. člena ZDavP-2, v sedmih dneh od dneva izplačila dohodka pri davčnem organu vložiti napoved za odmero akontacije dohodnine od dohodka iz zaposlitve, ki je objavljena tudi na [spletni strani DURS](#):

Glede na to, da ima Slovenija z državo rezidentstva prejemnika dohodka sklenjeno mednarodni sporazum o izogibanju dvojnega obdavčevanja, je treba pri davčni obravnavi upoštevati tudi določbe takšnega mednarodnega sporazuma. Dohodki iz zaposlitve so v Sporazumu 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 in 14/11; v nadaljevanju: Sporazum) obravnavani v 15. členu. V njem je določeno, da se plače, mezde in drugi podobni prejemki, ki jih dobi rezident države pogodbenice (v tem primeru Nemčije) iz zaposlitve, obdavčijo samo v tej državi (Nemčiji), razen če se zaposlitev ne izvaja v drugi državi pogodbenici (Sloveniji). Če se zaposlitev izvaja tako, se lahko taki dobljeni prejemki obdavčijo v tej drugi državi (Sloveniji). To pomeni, da ima Slovenija kot država vira prednostno pravico do obdavčitve dohodkov, ki se nanašajo na izvajanje zaposlitve v Sloveniji. Pri tem pa je v drugem odstavku določena tudi izjema, po kateri se ne glede na določbe prvega odstavka prejemek, ki ga dobi rezident države pogodbenice (Nemčije) iz zaposlitve, ki se izvaja v drugi državi pogodbenici (Sloveniji), obdavči samo v prvi omenjeni državi (Nemčiji), če so kumulativno izpolnjeni naslednji pogoji:

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

Pri tem pa je treba opozoriti, da se, ne glede na opredelitev plačnika davka po 58. členu ZDavP-2, kot delodajalec po zgoraj omenjeni točki b drugega odstavka 15. člena Sporazuma, šteje tudi oseba, v imenu katere se plača dohodek iz zaposlitve (npr. v imenu slovenske družbe, ki ji je plača zaračunana) in jo je treba razumeti kot dejanskega delodajalca. Pri presoji, kdo se šteje za dejanskega delodajalca, so v pomoč kriteriji, opredeljeni v osmem odstavku h komentarju k 15. členu Vzorčne konvencije OECD.