

OBDAVČITEV SLOVENSKEGA REZIDENTA, NAPOTENEGA NA DELO NA ŠVEDSKO

Pojasnilo DURS, št. 42105-274/2007, 9. 1. 2008

Zavezanec navaja, da je njegovo podjetje X napotilo na delo na Švedsko svojega delavca, rezidenta Slovenije, kateremu izplačuje plačo iz Slovenije ter pri tem obračuna, odtegne in plača akontacijo dohodnine v skladu z določbami Zakona o dohodnini – ZDoh-2. Nadalje navaja, da je njegovo podjetje X na Švedskem ustanovilo tudi svoje predstavništvo in sklenilo pogodbo za opravljanje določenih del s tamkajšnjim računovodskim servisom, ki trdi, da je delavec, rezident Slovenije dolžan plačevati dohodnino že od prvega izplačila plače tudi na Švedskem, zato od neto zneska plače, ki ga podjetje X nakaže delavcu, obračunajo dohodnino po švedski zakonodaji.

Zavezanec citira 15. člen Sporazuma med SFRJ in Kraljevino Švedsko o izogibanju dvojnega obdavčevanja dohodka in premoženja ter prosi za pojasnilo, ali pravilno razume določbe tega člena, ki opredeljuje pravico do obdavčitve dohodkov iz zaposlitve ter sprašuje:

1. Kako se lahko glede na določbe 293. člena Zakona o davčnem postopku – ZDavP-2 pri obračunu plače v Sloveniji, sproti upoštevajo plačani davki na Švedskem (katere obrazce je potrebno izpolniti oziroma katera dokazila je potrebno predložiti in v kakšnem jeziku)?
2. Kako je z obdavčitvijo delavca, rezidenta Slovenije v letu 2008, ko bo le ta več kot 183 dni na Švedskem?
3. Kaj je potrebno storiti, da bo delavec, rezident Slovenije na Švedskem izvzet iz obdavčitve?

V zvezi z navedenim pojasnjujemo:

Rezidenti Slovenije od leta 2005 dalje plačujejo dohodnino od vseh svojih dohodkov, ne glede na to, kje so doseženi (v Sloveniji ali izven Slovenije – t.i. obdavčitev po svetovnem dohodku).

Obdavčitev nesamostojnih osebnih dejavnosti (dohodkov iz zaposlitve) ureja **15. člen** Sporazuma med SFRJ in Kraljevino Švedsko o izogibanju dvojnega obdavčevanja dohodka in premoženja (Uradni list SFRJ – MP št. 7/81; v nadaljevanju: Sporazum)*. V prvem odstavku tega člena je osnovno pravilo glede obdavčitve dohodka iz zaposlitve, v skladu s katerim se dohodek iz zaposlitve obdavči v državi rezidentstva razen, če se zaposlitev izvaja v drugi državi. V tem primeru ima pravico do obdavčitve dohodkov iz te zaposlitve država, v kateri se zaposlitev izvaja (v njegovem primeru Švedska).

Kljub navedenemu pa se v skladu z drugim odstavkom 15. člena Sporazuma prejemki, ki jih doseže rezident države pogodbenice iz delovnega razmerja v drugi državi pogodbenici, obdavčijo le v prvi državi (t.j. v Sloveniji), če:

- prebiva prejemnik v drugi državi v obdobju ali v obdobjih, ki skupaj ne presegajo skupaj 183 dni v zadevnem koledarskem letu;
- je izplačala prejemke oseba ali če so bili izplačani v imenu osebe, ki ni rezident druge države;
- če prejemkov ne plačuje stalna poslovna enota niti stalna baza, ki jo ima oseba v drugi državi.

Če so izpolnjeni vsi navedeni pogoji iz drugega odstavka 15. člena Sporazuma, se plača davek na dohodek iz zaposlitve v državi prebivanja oziroma tam, kjer je oseba rezident (t.j. v Sloveniji). Če eden od pogojev ni izpolnjen, se ti dohodki obdavčijo v državi, kjer se zaposlitev izvaja (t.j. na Švedskem), v skladu z nacionalno zakonodajo države pogodbenice.

Iz navedenega izhaja, da je lahko pravica do obdavčitve dohodkov iz zaposlitve dana:

1. Sloveniji, če so izpolnjeni pogoji iz drugega odstavka 15. člena Sporazuma:

- slovenski rezident je na Švedskem fizično prisoten manj kot 183 dni v koledarskem letu,
- delodajalec, ki izplačuje dohodek, ni rezident države, v kateri se zaposlitev izvaja (torej ni rezident Švedske),
- prejemka ne plačuje stalna poslovna enota oziroma stalna baza, ki jo ima oseba (podjetje X) na Švedskem.

Kljub izpolnjevanju navedenih pogojev pa se v praksi lahko zgodi, da je dohodek iz zaposlitve obdavčen tudi v državi, kjer se zaposlitev dejansko izvaja (na Švedskem) in sicer v skladu z nacionalno zakonodajo te države. V tem primeru lahko delavec, slovenski rezident na Švedskem uveljavlja ugodnosti iz Sporazuma, in sicer oprostitve plačila davka oziroma vračilo davka. Glede upoštevanja ugodnosti in postopkov za uveljavljanje ugodnosti, ki jih daje Sporazum slovenskemu rezidentu, napotenemu na delo na Švedsko, predlagamo, da se zavezanec obrne na pristojne organe na Švedskem.

2. Švedski, če kateri izmed pogojev iz drugega odstavka 15. člena Sporazuma ni izpolnjen.

Na Švedskem ima svoje predstavništvo. V kolikor predstavništvo v tej državi predstavlja poslovno enoto in je kot poslovna enota obdavčeno na Švedskem, se v skladu z usmeritvami Komentarja Vzorčne konvencije OECD o izogibanju dvojnega obdavčevanja dohodka in premoženja** šteje, da ga stroški dela bremenijo, ne glede na to, ali so bili ti stroški dejansko prijavljeni kot odbitna postavka pri ugotavljanju davčne osnove te poslovne enote ali ne. V tem primeru pogoj iz tretje alineje drugega odstavka 15. člena Sporazuma ni izpolnjen, zato ima pravico do obdavčitve dohodka iz zaposlitve Švedska, in sicer po prvem odstavku 15. člena Sporazuma.

Nadalje zavezanec navaja, da bo delavec, slovenski rezident, napoten na delo na Švedsko, v letu 2008 na Švedskem prisoten več kot 183 dni. Tudi v tem primeru bo dohodek iz zaposlitve zaradi neizpolnjevanja pogojev iz drugega odstavka 15. člena Sporazuma, obdavčen na Švedskem – prav tako v skladu z določbo prvega odstavka 15. člena Sporazuma.

V zgoraj navedenih primerih, ko ima pravico do obdavčitve dohodka Švedska, je Slovenija po določbah petega odstavka 22. člena Sporazuma dolžna zagotoviti odpravo dvojnega obdavčevanja dohodka, ki ga rezident Slovenije doseže z delom na Švedskem, in sicer tako, da ga **oprosti davka od tega dohodka**, vendar lahko pri obračunavanju davka od ostalega dohodka ali premoženja tega rezidenta uporabi davčno stopnjo, ki bi bila uporabljena, če dohodek oziroma premoženje ne bi bilo oproščeno davka.

V Zakon o davčnem postopku – ZDavP-2 (Uradni list RS, št. 117/06; v nadaljevanju: ZDavP-2), ki se uporablja od 1. januarja 2007, je bila vnesena pravna podlaga za možnost uveljavljanja odbitka davka, plačanega v tujini, ali uveljavljanja **oprostitve** po mednarodni pogodbi o izogibanju dvojnega obdavčevanja, v obračunu davčnega odtegljaja od dohodkov iz delovnega razmerja (obrazec REK-1).

To pomeni, da lahko v skladu z 293. členom ZDavP-2, v primeru, ko akontacijo dohodnine od dohodka iz delovnega razmerja rezidenta izračunava *plačnik davka*, le – ta v obračunu davčnega odtegljaja upošteva odbitek davka, plačanega v tujini, ali oprostitve že pri izračunu davčnega odtegljaja, pod pogojem, da plačnik davka razpolaga z ustreznimi dokazili glede davčne obveznosti zavezanca rezidenta izven Slovenije, **zlasti o znesku davka, plačanega v tujini in o osnovi za plačilo davka**. Kot ustrezna

dokazila štejejo listine, izdane s strani davčnega organa tuje države, ali drugi dokumenti, ki nedvoumno dokazujejo obstoj davčne obveznosti ali plačilo davka izven Slovenije.

Pri tem pa velja opozoriti, da ZDavP-2 v drugem odstavku 293. člena določa, da se ne glede na prvi odstavek tega člena, zavezancu odbitek davka, plačanega v tujini, ali oprostitev prizna pri izračunu in poročunu dohodnine na letni ravni samo, če davčni zavezanec uveljavlja odbitek davka, plačanega v tujini, in oprostitev **tudi v ugovoru zoper informativni izračun dohodnine** oziroma **napovedi za odmero dohodnine** v skladu z 273. in 274. členom ZDavP-2.

** Sporazum je bil v slovenski pravni red prevzet z Aktom o nasledstvu sporazumov (Uradni list RS – MP, št. 24/93).*

*** Model Tax Convention on Income and on Capital, Condensed Version, 15 July 2005, OECD.*