



REPUBLIKA SLOVENIJA  
**MINISTRSTVO ZA FINANCE**

FINANČNA UPRAVA REPUBLIKE SLOVENIJE

Šmartinska cesta 55, p.p. 631, 1001 Ljubljana

T: 01 478 38 00  
F: 01 478 39 00  
E: [gfu.fu@gov.si](mailto:gfu.fu@gov.si)  
[www.fu.gov.si](http://www.fu.gov.si)

---

## **MEDNARODNO OBDAVČENJE**

### **Izvajanje mednarodnih pogodb o izogibanju dvojnega obdavčevanja dohodka in premoženja**

**Podrobnejši opis**

**NOVEMBER 2019**

## Kazalo

1.0 UVOD .....	3
2.0 REZIDENTSTVO.....	3
3.0 STALNA POSLOVNA ENOTA .....	4
4.0 DOHODEK IZ NEPREMIČNEGA PREMOŽENJA .....	4
5.0 POSLOVNI DOBIČEK.....	5
6.0 POMORSKI, CELINSKI, VODNI IN ZRAČNI PROMET .....	5
7.0 POVEZANA PODJETJA .....	5
8.0 DIVIDENDE .....	5
9.0 OBRESTI.....	6
10.0 DOHODKI IZ PREMOŽENJSKIH PRAVIC .....	6
11.0 KAPITALSKI DOBIČKI .....	6
12.0 SAMOSTOJNE OSEBNE STORITVE .....	7
13.0 DOHODEK IZ ZAPOSLOTITVE.....	7
14.0 PLAČILA DIREKTORJEM.....	8
15.0 UMETNIKI IN ŠPORTNIKI .....	8
16.0 POKOJNINE.....	8
17.0 DRŽAVNA SLUŽBA .....	8
18.0 PROFESORJI IN RAZISKOVALCI .....	9
19.0 ŠTUDENTI IN PRIPRAVNIKI.....	9
20.0 DRUGI DOHODKI .....	9
21.0 OBDAVČEVANJE PREMOŽENJA .....	9
22.0 METODE ZA ODPRavo DVOJNEGA OBDAVČEVANJA.....	10
23.0 OMEJITEV UGODNOSTI .....	10
24.0 TERITORIALNA UPORABA MEDNARODNIH POGODB .....	14
25.0 VPRAŠANJA IN ODGOVORI .....	16
25.1 STALNA POSLOVNA ENOTA.....	16
25.2 DOHODEK IZ NEPREMIČNEGA PREMOŽENJA .....	31
25.3 POSLOVNI DOBIČEK .....	33
25.4 POMORSKI, CELINSKI, VODNI IN ZRAČNI PROMET .....	36
25.5 POVEZANA PODJETJA.....	36
25.6 DIVIDENDE, OBRESTI IN PREMOŽENJSKE PRAVICE .....	40
25.7 KAPITALSKI DOBIČKI.....	58
25.8 SAMOSTOJNE OSEBNE STORITVE .....	58
25.9 DOHODKI IZ ZAPOSLOTITVE .....	61
25.10 PLAČILA DIREKTORJEM .....	76
25.11 POKOJNINE.....	78
25.12 DRŽAVNA SLUŽBA .....	81
25.13 ŠTUDENTI IN PRIPRAVNIKI .....	81
25.14 DRUGI DOHODKI .....	83
25.15 OBDAVČEVANJE PREMOŽENJA .....	85
25.16 METODE ZA ODPRavo DVOJNEGA OBDAVČEVANJA .....	86

## 1.0 UVOD

Mednarodne pogodbe o izogibanju dvojnega obdavčevanja dohodka in premoženja predstavljajo dvostranski ukrep za izogibanje dvojnega obdavčevanja dohodka in premoženja. Za rezidente držav, ki sklenejo sporazum, določajo pravila, na podlagi katerih so obdavčeni njihovi prihodki. Ti meddržavni sporazumi razdeljujejo pravice do obdavčevanja dohodkov in premoženja med državama pogodbenicama, ob siceršnjem upoštevanju njunih lastnih davčnih zakonodaj. Mednarodna pogodba lahko omeji pravico do obdavčitve določene vrste dohodka oziroma premoženja ali pa določi priznanje dobropisa za davek, ki je bil plačan v drugi državi pogodbenici. S sklepanjem mednarodnih pogodb o izogibanju dvojnega obdavčevanja dohodka in premoženja se tako predvsem omogoča odprava mednarodnega dvojnega obdavčenja istega dohodka in premoženja, preprečuje davčne utaje in davčna diskriminacija ter omogoča reševanje davčnih sporov. Tovrstni sporazumi se vedno nanašajo le na neposredne davke in imajo prednost pred domačo davčno zakonodajo v posamezni državi pogodbenici.

Nekatere mednarodne pogodbe (oziroma konvencije o izogibanju dvojnega obdavčevanja dohodka – KIDO) so prilagojene oz. preoblikovane z Večstransko konvencijo o izvajanju z mednarodnimi davčnimi sporazumi povezanih ukrepov za preprečevanje zmanjševanja davčne osnove in preusmerjanja dobička (Uradni list RS, št. 12/18 – MP, št. 2/18; v nadaljevanju: multilateralni instrument – MLI), ki je eden od rezultatov projekta OECD/G20 za reševanje problematike BEPS (angl. Base Erosion and Profit Shifting), tj. strategij davčnega načrtovanja, ki izkoriščajo vrzeli in neskladja v davčnih pravilih za umetno preusmerjanje dobičkov na lokacije z nizko ali ničelno obdavčitvijo, kjer je malo ali sploh ni nobene gospodarske aktivnosti, in imajo za posledico manjše ali ničelno plačilo skupnega korporacijskega davka.

Ministrstvo za finance (MF) zaradi večje jasnosti in lažjega razumevanja učinkov določb MLI pripravlja združena besedila za uporabo posamezne KIDO, kot bo ta prilagojena z MLI. Vsebina združenih besedil bo, kjer bo to možno, usklajena s pristojnim organom druge države pogodbenice. Združena besedila so pripomoček za lažje razumevanje učinkov določb MLI na posamezno KIDO. Z MLI se namreč določbe KIDO ne spreminjajo (kot bi se z običajnimi protokoli h KIDO), temveč se določbe MLI uporabljajo poleg določb KIDO in s tem prilagajajo oziroma preoblikujejo njihovo uporabo. Verodostojna pravna besedila posamezne KIDO in MLI ostajajo veljavna pravna besedila in imajo prednost pred združenimi besedili.

Eno izmed ključnejših pravil, ki jih vsebuje MLI je pravilo zoper zlorabam KIDO, ki temelji na glavnem namenu dogovora ali transakcije (test glavnega namena). V skladu s tem testom se, ne glede na katere koli določbe posamezne KIDO, ugodnost po posamezni KIDO v zvezi z delom dohodka ali premoženja ne prizna, če je ob upoštevanju vseh ustreznih dejstev in okoliščin mogoče sklepati, **da je bila pridobitev te ugodnosti eden od glavnih namenov** katerega koli dogovora ali transakcije, na podlagi katerega je bila neposredno ali posredno pridobljena ta ugodnost, razen če se ne ugotovi, da bi bilo priznavanje take ugodnosti v teh okoliščinah skladno s cilji in nameni ustreznih določb te KIDO.

## 2.0 REZIDENTSTVO

Določitev države rezidentstva osebe je pomembna, ker se koristi iz mednarodne pogodbe praviloma zagotavljajo le rezidentom ene od držav pogodbenic. Opredelitev rezidenta oziroma nerezidenta po notranji davčni zakonodaji pa je pomembna zaradi določitve obsega obdavčljivega dohodka ali premoženja davčnega zavezanca (polna obdavčitev oziroma obdavčitev svetovnega dohodka ali premoženja ali le dohodka z virom v državi oziroma obdavčitev po situsu).

Za namene konvencije izraz »rezident države pogodbenice« pomeni osebo, ki je po zakonodaji

te države dolžna plačevati davke zaradi svojega stalnega prebivališča, prebivališča, sedeža uprave ali katerega koli drugega podobnega merila, in vključuje tudi to državo, katero koli njeno politično enoto ali lokalno oblast. Ta izraz pa ne vključuje osebe, ki je dolžna v tej državi plačevati davke samo v zvezi z dohodki iz virov v tej državi ali od premoženja v njej.

Po novem pravilu iz 4. člena MLI se v primeru, ko je zaradi določb KIDO oseba, ki ni posameznik, rezident obeh držav pogodbenic, pristojna organa držav pogodbenic prizadevata s skupnim dogovorom določiti državo pogodbenico, za katero se bo štelo, da je taka oseba njen rezident za namene te KIDO, ob upoštevanju njenega sedeža dejanske uprave, kraja ustanovitve ali drugačnega oblikovanja in katerih koli drugih ustreznih dejavnikov. Kadar takega dogovora ni, taka oseba ni upravičena do davčnih olajšav ali oprostitev po tej KIDO, razen v obsegu in na način, o katerih se lahko dogovorita pristojna organa držav pogodbenic.

To pravilo vsebujejo preoblikovane KIDO z Izraelom, Srbijo, Poljsko, Slovaško, Veliko Britanijo in Severno Irsko, Irsko, Nizozemsko, Indijo, Norveško, Kanado, Dansko, Rusijo in Kazahstanom.

### 3.0 STALNA POSLOVNA ENOTA

Za namene mednarodnih pogodb o izogibanju dvojnega obdavčevanja dohodka in premoženja izraz »stalna poslovna enota« pomeni stalno mesto poslovanja, prek katerega v celoti ali delno potekajo posli podjetja. V tem pravilu so vsebovani trije kriteriji, ki morajo biti sočasno izpolnjeni, da lahko govorimo o stalni poslovni enoti. To so mesto poslovanja, stalno mesto poslovanja in opravljanje dejavnosti prek takega stalnega mesta poslovanja. Koncept stalne poslovne enote državi pogodbenici omogoči, da obdavči dobiček podjetja druge države pogodbenice. Kadar podjetje posluje v drugi državi pogodbenici prek stalne poslovne enote, se lahko dobiček podjetja, ki se pripiše taki poslovni enoti, obdavči v državi, kjer je stalna poslovna enota, vendar samo toliko dobička, kolikor se ga pripiše tej stalni poslovni enoti.

Prvi do tretji odstavek 10. člena MLI vsebujejo pravilo proti zlorabam, ki državi vira omogoča, da ne prizna ugodnosti po KIDO v primerih, ko je dohodek, ki se pripiše stalni poslovni enoti podjetja v tretji državi, v tej državi malo obdavčen (angl. *subject to low taxation*). V skladu s pravilom o preprečevanju zlorab stalne poslovne enote v tretjih jurisdikcijah se davčne ugodnosti po KIDO v državi vira ne prizna, kadar podjetje doseže dohodek, ki se v državi njegovega rezidentstva obravnava kot dohodek, ki se pripiše stalni poslovni enoti, ki jo ima podjetje v tretji državi, in kadar se dobiček take stalne poslovne enote v državi rezidentstva ne obdavči, če se tak dosežen dohodek v tretji jurisdikciji obdavči z manj kot 60 % davka, s katerim bi se ta dohodek obdavčil v državi rezidentstva podjetja, če bi se ta poslovna enota nahajala v tej državi.

To pravilo vsebujejo preoblikovane KIDO z Avstrijo, Izraelom, Slovaško, Nizozemsko, Indijo, Ukrajino, Dansko, Rusijo, Albanijo in Kazahstanom.

### 4.0 DOHODEK IZ NEPREMIČNEGA PREMOŽENJA

Za dohodek iz nepremičnin je značilna tesna ekonomska povezava med virom takega dohodka in državo vira tega dohodka. Zato velja splošno načelo, da ima država vira (situsa) prednostno pravico do obdavčevanja dohodka iz nepremičnin.

Izraz »nepremičnine« ima pomen, ki ga ima po zakonodaji države pogodbenice, v kateri je ta nepremičnina. Izraz vedno vključuje premoženje, ki je sestavni del nepremičnin, živino in opremo, ki se uporablja v kmetijstvu in gozdarstvu, pravice, za katere se uporabljajo določbe splošnega

prava v zvezi z zemljiško lastnino, užitek na nepremičninah in pravice do spremenljivih ali stalnih plačil kot odškodnino za izkoriščanje ali pravico do izkoriščanja nahajališč rude, virov ter drugega naravnega bogastva; ladje, čolni in letala se ne štejejo za nepremičnine.

## **5.0 POSLOVNI DOBIČEK**

Člen v mednarodni pogodbi določa pravila, ki jih mora spoštovati država pogodbenica, kadar obdavčuje dobiček podjetja druge države pogodbenice. Obstoje stalne poslovne enote je v konvencijah kriterij, ki določa, ali se določena vrsta dohodka lahko obdavči v državi, kjer ima dohodek vir. Pri tem pa je treba upoštevati še druge določbe mednarodne pogodbe. Člen določa pravila, kako se ugotovi tisti del dobička podjetja, ki se pripiše stalni poslovni enoti, ki jo ima podjetje v drugi državi pogodbenici, ter je obdavčljiv v tej drugi državi pogodbenici.

## **6.0 POMORSKI, CELINSKI, VODNI IN ZRAČNI PROMET**

Za dejavnost mednarodnih ladjarskih ali letalskih prevoznih podjetij je značilno, da se praviloma opravlja v številnih državah oziroma prek številnih držav, kjer imajo tovrstna podjetja zaradi narave svojega poslovanja pogosto tudi stalne poslovne enote. Zaradi tovrstne mednarodne razpršenosti dejavnosti teh podjetij je davčna obravnava tovrstnih podjetij v različnih državah lahko zelo različna, kar lahko vodi k mednarodni dvojni ali večkratni obdavčitvi njihovega dohodka, t.j. dohodka iz opravljanja ladijskih ali letalskih prevozov v mednarodnem prometu ter ladijskih prevozov oziroma prevozov s čolni po notranjih plovnih poteh.

## **7.0 POVEZANA PODJETJA**

Člen v mednarodni pogodbi, ki ureja razmerja med povezanimi podjetji, se nanaša na prilagoditev dobička, ki se lahko naredi za davčne namene, kadar so v transakcijah udeležena povezana podjetja (matično podjetje in hčerinska podjetja ali podjetja s skupinsko kontrolo), ki med seboj ne poslujejo ob upoštevanju neodvisnega tržnega načela. Pravila določajo, da lahko davčni organi za davčne namene prilagodijo dobiček povezanih podjetij, če iz dokumentacije podjetij izhaja, da zaradi posebnega odnosa med njimi obdavčljivi dobički v posamezni državi niso bili pravilno izkazani. Državi pogodbenici je omogočeno, da za davčne namene ustrezno prilagodi dobiček podjetja, ki je v tej državi, če je ta dobiček že bil vključen in obdavčen v dobiček povezanega podjetja, ki je v drugi državi pogodbenici.

## **8.0 DIVIDENDE**

Določba v mednarodnih pogodbah določa delitev pravice do obdavčevanja med državo, v kateri imajo dividende vir, ter državo rezidentstva prejemnika dividend. Pri dohodkih iz naslova dividend je pravica do obdavčitve praviloma dana tako državi vira (tuja država) kot državi rezidentstva – Sloveniji, vendar je s posamezno mednarodno pogodbo določena stopnja davka, po kateri se lahko ti dohodki obdavčijo v državi vira. Pri odmeri davka od teh dohodkov v Sloveniji, se rezidentom prizna odbitek tujega davka po stopnji, določeni v mednarodni pogodbi, pod pogojem, da je znesek davka najmanj enak znesku davka, ki bi ga bilo treba plačati po določbah veljavnega zakona o obdavčenju v Sloveniji.

S prvim odstavkom 8. člena MLI se v določbe KIDO – ki določajo nižjo obdavčitev ali oprostitve dividend, ki jih plačuje družba, ki je rezident države pogodbenice, upravičenemu lastniku ali

prejemniku, ki je družba rezident druge pogodbenice in ima v lasti, poseduje ali nadzoruje z določenim deležem v kapitalu ali drugače družbo, ki plačuje dividende – dodaja pogoj, da mora biti pogoj takega lastništva, imetništva oziroma nadzora izpolnjen ves čas trajanja obdobja 365 dni, ki vključuje tudi dan plačila dividend (za namene izračuna obdobja pa se ne upošteva sprememb lastništva, ki izhaja neposredno iz statusnih preoblikovanj družb, kot je združitev ali razdružitev družbe, ki ima delnice ali ki plačuje dividende). Dodana je torej minimalna doba, v kateri mora biti pogoj lastništva, imetništva ali nadzora izpolnjen za uveljavljanje ugodnosti po KIDO.

V primeru KIDO, ki so bile že preoblikovane z MLI, zahtevo po minimalnem trajanju pogoja lastništva, imetništva ali nadzora (tj. kapitalske udeležbe) vsebujejo KIDO s Srbijo, Poljsko, Izraelom, Francijo, Slovaško, Irsko, Nizozemsko, Indijo, Norveško, Kanado, Dansko, Albanijo, Kazahstanom in Portugalsko. Zavezanci, ki izplačujejo dividende v našete države, morajo biti na obveznost minimalne dobe kapitalske udeležbe pozorni že za izplačila po 1. januarju 2019.

## **9.0 OBRESTI**

V mednarodnih pogodbah so v posebni določbi določena pravila v zvezi z obdavčevanjem obresti, ki nastanejo v državi pogodbenici in se izplačajo rezidentu druge države pogodbenice.

Pri dohodkih iz naslova obresti je pravica do obdavčitve praviloma dana tako državi vira (tuja država) kot državi rezidentstva – Sloveniji, vendar je s posamezno mednarodno pogodbo določena stopnja davka, po kateri se lahko ti dohodki obdavčijo v državi vira. Pri odmeri davka od teh dohodkov v Sloveniji, se rezidentom prizna odbitek tujega davka po stopnji, določeni v mednarodni pogodbi, pod pogojem, da je znesek davka najmanj enak znesku davka, ki bi ga bilo treba plačati po določbah veljavnega zakona o obdavčenju v Sloveniji.

## **10.0 DOHODKI IZ PREMOŽENJSKIH PRAVIC**

V mednarodnih pogodbah so v posebni določbi določena pravila v zvezi z obdavčevanjem licenčnin in avtorskih honorarjev (angl. royalties), ki nastanejo v državi pogodbenici in katerih upravičeni lastnik je rezident druge države pogodbenice.

Pri dohodkih iz naslova licenčnin in avtorskih honorarjev je pravica do obdavčitve praviloma dana tako državi vira (tuja država) kot državi rezidentstva – Sloveniji, vendar je s posamezno mednarodno pogodbo določena stopnja davka, po kateri se lahko ti dohodki obdavčijo v državi vira. Pri odmeri davka od teh dohodkov v Sloveniji, se rezidentom prizna odbitek tujega davka po stopnji, določeni v mednarodni pogodbi, pod pogojem, da je znesek davka najmanj enak znesku davka, ki bi ga bilo treba plačati po določbah veljavnega zakona o obdavčenju v Sloveniji.

## **11.0 KAPITALSKI DOBIČKI**

Način obdavčevanja kapitalskih dobičkov je v različnih državah urejen različno. V nekaterih državah se dobički iz kapitala obdavčujejo kot del dohodka osebe z davkom od dohodka, v drugih primerih pa s posebnim davkom. Tudi obseg obdavčevanja kapitalskih dobičkov se po državah precej razlikuje, še posebno v primeru kapitalskih dobičkov, ki jih dosegajo posamezniki. V skladu z določbo, ki določa kapitalske dobičke, imata država vira in država rezidentstva ali samo ena od njiju pravico do obdavčevanja kapitalskih dobičkov določene vrste. Ta pravica je lahko prednostna ali izključna, odvisno od primera.

Dobički iz odsvojitve nepremičnin, ki jih rezidenti Slovenije dosežejo z odtujitvijo nepremičnine, ki se nahaja v tujini, se lahko obdavčijo tako v državi vira (tuja država) kot državi rezidentstva – Sloveniji, zato se pri odmeri davka v Sloveniji upošteva ustrezna metoda za odpravo dvojnega obdavčenja.

Dobički iz odsvojitve vrednostnih papirjev, deležev v gospodarskih družbah, zadrugah in drugih oblikah organiziranja ter dobički iz odtujitve investicijskih kuponov, ki jih slovenski rezidenti dosegaajo v tujini so obdavčeni samo v državi rezidentstva prejemnika takšnega dohodka – torej v Sloveniji. V teh primerih se v tujini plačan davek ne upošteva kot odbitek. Vračilo tujega davka se lahko zahteva pri pristojnem organu v tujini.

Določbe MLI vplivajo na kapitalske dobičke iz odtujitve delnic ali deležev v subjektih, katerih vrednost izhaja predvsem iz nepremičnega premoženja. S pododstavkom a prvega odstavka 9. člena MLI se v KIDO dodaja pogoj, da zadostuje, da je bil v KIDO določeni vrednostni prag dosežen kadarkoli v obdobju 365 dni pred odtujitvijo. S pododstavkom b se določa, da se pravilo, ki v KIDO ureja kapitalske dobičke iz odtujitve delnic ali deležev v družbah, katerih vrednost izhaja predvsem iz nepremičnega premoženja, uporablja tudi v primeru drugih subjektov (partnerstev ali skrbniških skladov).

To pravilo vsebuje preoblikovane KIDO s Francijo, Izraelom, Srbijo, Poljsko, Slovaško, Irsko, Nizozemsko, Indijo, Kanado, Dansko, Rusijo, Albanijo, Kazahstanom, Malto, Portugalsko in BIH.

## **12.0 SAMOSTOJNE OSEBNE STORITVE**

Pri davčni obravnavi dohodka iz opravljanja osebnih storitev je potrebno upoštevati osnovno pravilo za obdavčitev dohodka od opravljanja samostojnih osebnih oziroma poklicnih storitev: dohodek, ki ga dobi rezident države pogodbenice iz poklicnih storitev ali drugih samostojnih dejavnosti, se obdavči samo v tej državi, razen če ima stalno bazo, ki mu je redno na voljo v drugi državi pogodbenici za namen opravljanja njegovih dejavnosti. Če ima tako stalno bazo, se dohodek lahko obdavči v drugi državi, a samo toliko dohodka, kolikor se pripiše tej stalni bazi.

Dohodki iz dejavnosti v tujini, se v skladu z določili posamezne mednarodne pogodbe, obdavčijo samo v Sloveniji, če slovenski rezident v drugi državi pogodbenici nima stalne baze za opravljanje svojih dejavnosti, ki bi mu bila vedno na voljo. V nekaterih mednarodnih pogodbah je dodan tudi pogoj, da je oseba prisotna v tujini manj kot 183 dni.

## **13.0 DOHODEK IZ ZAPOSLOTITVE**

Slovenski rezidenti v tujini najpogosteje dosegaajo dohodke iz zaposlitve (dohodki iz delovnega razmerja, dohodki iz drugega pogodbenega razmerja). Pri obdavčitvi dohodkov iz zaposlitve je glede določitve pravice do obdavčitve pomembno, kje se zaposlitev dejansko, fizično izvaja:

- če se zaposlitev izvaja v državi vira (tuja država), so takšni dohodki praviloma že obdavčeni v tujini – na viru, zato se v Sloveniji uporabi ustrezna metoda odprave dvojne obdavčitve, ki je določena s posamezno mednarodno pogodbo;
- če pa se zaposlitev izvaja v Sloveniji, ima Slovenija kot država rezidentstva izključno pravico do obdavčitve takšnega dohodka, zato se dohodek vključi v davčno osnovo v Sloveniji, brez upoštevanja v tujini plačanega davka (in brez upoštevanja metode za odpravo dvojne obdavčitve).

Kljub opravljanju dela v tujini pa država, kjer se zaposlitev izvaja, ne more obdavčiti dohodka iz zaposlitve, če so hkrati izpolnjeni trije pogoji:

- posameznik je v državi, kjer se zaposlitev izvaja, navzoč skupno manj kot 183 dni v katerem koli obdobju 12 mesecev, ki se začne ali konča v zadevnem koledarskem letu,
- prejemek plača delodajalec, ki ni rezident države, v kateri se zaposlitev izvaja, ali pa se plača v njegovem imenu in
- prejemka ne krije stalna poslovna enota, ki jo ima delodajalec v državi, kjer se zaposlitev izvaja.

## **14.0 PLAČILA DIREKTORJEM**

Plačila direktorjem in druga podobna plačila, ki jih dobi rezident države pogodbenice kot član upravnega odbora družbe, ki je rezident druge države pogodbenice, se lahko obdavčijo v tej drugi državi. Ker je včasih težko ugotoviti, kje se opravljajo storitve, velja po tem določilu, da so opravljene storitve v tisti državi, katere rezident je družba. Slovenija si pridržuje pravico, da po tej določbi obdavči kakršne koli prejemke članov upravnih odborov ali drugih podobnih organov družbe, ki je rezident Slovenije.

## **15.0 UMETNIKI IN ŠPORTNIKI**

Dohodek, ki ga dobi rezident države pogodbenice kot nastopajoči izvajalec, kot je gledališki, filmski, radijski ali televizijski umetnik ali glasbenik, ali kot športnik iz takšnih osebnih dejavnosti, ki jih izvaja v drugi državi pogodbenici, se lahko obdavči v tej drugi državi.

Posebna določba v mednarodnih pogodbah določa obdavčevanje umetnikov (nastopajočih izvajalcev) in športnikov, ki so rezidenti države pogodbenice in opravljajo svojo osebno dejavnost (ne glede na to, ali je ta dejavnost samostojna ali nesamostojna) v drugi državi pogodbenici.

Dohodki slovenskih umetnikov in športnikov, doseženi v tujini, se v skladu z določili posamezne mednarodne pogodbe obdavčijo samo v Sloveniji:

- v primerih, če je nastopajoči umetnik oziroma športnik pridobil dohodek v okviru programa kulturne ali športne izmenjave, ki sta ga potrdili obe državi pogodbenici oz.
- v primerih, če se dohodek nastopajočega športnika v celoti ali pretežno financira z javnimi sredstvi države prejemnika dohodka (torej Slovenije).

Sicer ima pravico do obdavčitve tako država vira (tuja država) in država rezidentstva – Slovenija, zato je potrebno v Sloveniji uporabiti ustrezno metodo odprave dvojne obdavčitve.

## **16.0 POKOJNINE**

Pokojnine so praviloma obdavčene samo v državi rezidentstva prejemnika pokojnine (Sloveniji). V teh primerih se v tujini plačan davek ne upošteva kot odbitek. Vračilo tujega davka lahko zavezanci zahtevajo pri pristojnem organu v tujini.

## **17.0 DRŽAVNA SLUŽBA**

Ker se v mnogih državah dejavnosti javnega sektorja širijo in, ker so vlade držav čedalje bolj dejavnejše tudi zunaj meja posamezne države, se v davčni praksi povečuje pomen davčne



obravnave dohodkov (plač, mezd in drugih podobnih prejemkov ter pokojnin) za delo v javnih službah. Področje uporabe člena je omejeno na državne uslužbence ter na osebe, ki prejemajo pokojnine za delo, ki so ga opravljali kot državni uslužbenci.

## **18.0 PROFESORJI IN RAZISKOVALCI**

Obdavčitev dohodkov profesorjev in raziskovalcev je v posameznih mednarodnih pogodbah urejena v posebnem členu, v skladu s katerim se praviloma profesorjem in raziskovalcem, rezidentom ene države pogodbenice, dovoli oprostitev obdavčitve v drugi državi pogodbenici za dohodke, ki jih dosežejo s poučevanjem ali opravljanjem raziskovalne dejavnosti v tej drugi državi. Do ugodnosti iz tega člena so upravičene samo tiste osebe, ki izpolnjujejo v mednarodni pogodbi navedene pogoje.

## **19.0 ŠTUDENTI IN PRIPRAVNIKI**

Študenti in pripravniki (učenci, vajenci) ponavadi prejemajo določena plačila v podjetju za svoje preživljanje, izobraževanje ali usposabljanje. Vsa takšna plačila, prejeta iz virov zunaj države, v kateri biva študent ali pripravnik, so v tej državi praviloma davka oproščena. Plačila, ki jih študent ali pripravnik, ki je ali je bil tik pred obiskom države pogodbenice rezident druge države pogodbenice in je v prvi omenjeni državi navzoč samo zaradi svojega izobraževanja ali usposabljanja, prejme za svoje vzdrževanje, izobraževanje ali usposabljanje, se praviloma ne obdavčijo v tej državi, če taka plačila nastanejo iz virov zunaj te države.

## **20.0 DRUGI DOHODKI**

Drugi dohodek je dohodek, ki ni obravnavan v določbah prejšnjih členov mednarodne pogodbe in zajema dohodek take vrste, ki ni posebej obravnavana v določbah predhodnih členov mednarodne pogodbe, ter tudi dohodek iz virov, ki niso posebej omenjeni v določbah prejšnjih členov mednarodne pogodbe (na primer dohodki od nagradnih iger, nekatere odškodnine in določeni dohodki iz izvedenih finančnih instrumentov).

Drugi dohodki, ki jih slovenski rezidenti dosegajo v tujini, so obdavčeni samo v državi rezidentstva prejemnika takšnega dohodka – torej v Sloveniji. V teh primerih se v tujini plačan davek od takšnih dohodkov ne upošteva kot odbitek, zato ga lahko zavezanci zahtevajo pri pristojnem organu v tujini.

## **21.0 OBDAVČEVANJE PREMOŽENJA**

V mnogih državah pogodbenicah davki na premoženje na splošno dopolnjujejo obdavčevanje dohodka iz premoženja. Zaradi tega lahko davek na določen del premoženja načeloma pobira samo država, ki ima pravico do obdavčitve dohodka iz tega dela premoženja. Vendar pa se v posameznih primerih ni moč preprosto sklicevati na pravila, ki urejajo obdavčevanje tovrstnih dohodkov, ker niso vse posamične vrste dohodkov izključno obdavčljive zgolj v eni državi.

## 22.0 METODE ZA ODPRAVO DVOJNEGA OBDAVČEVANJA

Mednarodna dvojna obdavčitev se lahko odpravlja enostransko v določbah domače nacionalne zakonodaje ali z določbami mednarodne pogodbe. Najpogostejši metodi za odpravo dvojne obdavčitve, uporabljeni v mednarodnih pogodbah sta:

- Metoda izvzetja s progresijo: dohodek ali premoženje slovenskega rezidenta, ki se po mednarodni pogodbi lahko obdavči v državi vira, se v Sloveniji ne obdavči, vendar pa ima Slovenija pravico tak dohodek ali premoženje upoštevati pri določanju davka od drugega dohodka ali premoženja davčnega zavezanca. Takšno metodo vsebuje mednarodna pogodba s Švedsko.
- Metoda navadnega odbitka: davek v Sloveniji se zmanjša le za znesek davka, plačanega v državi vira, ki je enak davku, ki bi ga Slovenija sama odmerila od dohodka, doseženega v drugi državi. Takšno metodo vsebujejo vse ostale veljavne mednarodne pogodbe med Republiko Slovenijo in drugo državo pogodbenico.

## 23.0 OMEJITEV UGODNOSTI

Ugodnosti oz. koristi, ki so določene s posamezno mednarodno pogodbo so lahko v določenem delu omejene. V nadaljevanju so po posameznih veljavnih mednarodnih pogodbah o izogibanju dvojnega oddavčevanja dohodka in premoženja, ki se uporabljajo od 1. 1. 2019, opredeljene omejitve ugodnosti.

DRŽAVA	OBJAVA V URADNEM LISTU RS	OMEJITEV PRI UPORABI ČLEN
ALBANIJA	MP, št. 7/09	/
ARMENIJA	MP, št. 3/11	/
AVSTRIJA	MP, št. 4/98	/
AVSTRIJA - PROTOKOL	MP, št. 22/06	/
AVSTRIJA - PROTOKOL	MP, št. 6/12	/
AZERBAJDŽAN	MP, št. 8/12	/
BELGIJA	MP, št. 5/99	/
BELORUSIJA	MP, št. 3/11	/
BOSNA IN HERCEGOVINA	MP, št. 19/06	/
BOLGARIJA	MP, št. 12/04	/
CIPER	MP, št. 3/11	/
ČEŠKA	MP, št. 2/98	/
DANSKA	MP, št. 6/02	/
ESTONIJA	MP, št. 11/06	/
FINSKA	MP, št. 12/04	/
FRANCIJA	MP, št. 4/05	/

<b>DRŽAVA</b>	<b>OBJAVA V URADNEM LISTU RS</b>	<b>OMEJITEV PRI UPORABI ČLEN</b>
GRČIJA	MP, št. 6/02	/
GRUZIJA	MP, št. 12/13	/
HRVAŠKA	MP, št. 16/05	/
INDIJA	MP, št. 13/04	/
INDIJA - PROTOKOL	MP, št. 16/16	/
IRAN	MP, št. 4/14	/
IRSKA	MP, št. 25/02	/
ITALIJA	MP, št. 8/02	/
ISLANDIJA	MP, št. 8/12	/
IZRAEL	MP, št. 15/07	/
JAPONSKA	MP, št. 5/17	Omejitev ugodnosti 21. člen
KANADA	MP, št. 6/01	Razna pravila 3. odstavek 28. člena
KATAR	MP, št. 16/10	/
KAZAHSTAN	MP, št. 11/16	/
KITAJSKA	MP, št. 13/95	/
KOSOVO	MP, št. 16/13	/
KUVAJT	MP, št. 16/10	/
LATVIJA	MP, št. 25/02	/
LITVA	MP, št. 27/01	/
LUKSEMBURG	MP, št. 6/02	Izvzetje določenih družb 29. člen
LUKSEMBURG - PROTOKOL	MP, št. 6/14	/
MADŽARSKA	MP, št. 16/05	/
SEVERNA MAKEDONIJA	MP, št. 6/99	/
MALTA	MP, št. 9/03	Omejitev koristi 27. člen, Protokol
MOLDOVA	MP, št. 19/06	/
NEMČIJA	MP, št. 22/06	/
NEMČIJA - PROTOKOL	MP, št. 14/11	/
NIZOZEMSKA	MP, št. 4/05	/
NORVEŠKA	MP, št. 7/09	/
OTOK MAN	MP, št. 6/12	/
POLJSKA	MP, št. 23/97	/
PORTUGALSKA	MP, št. 19/03	/
REPUBLIKA KOREJA	MP, št. 16/05	/
ROMUNIJA	MP, št. 25/02	/
RUSKA FEDERACIJA	MP, št. 11/96	/
SINGAPUR	MP, št. 16/10	/
SLOVAŠKA	MP, št. 12/04	/
ŠPANIJA	MP, št. 6/02	/
SRBIJA / ČRNA GORA	MP, št. 30/03	/
ŠVEDSKA	SFRJ-MP, št. 7/81	/
ŠVICA	MP, št. 15/97	/
ŠVICA - PROTOKOL	MP, št. 5/13	/
TAJSKA	MP, št. 12/04	/
TURČIJA	MP, št. 8/02	/

DRŽAVA	OBJAVA V URADNEM LISTU RS	OMEJITEV PRI UPORABI ČLEN
UKRAJINA	MP, št. 12/04	/
UZBEKISTAN	MP, št. 12/13	/
VELIKA BRITANIJA IN S. IRSKA	MP, št. 12/08	Omejevanje olajšav 25. člen
ZDA	MP, št. 10/01	Omejitev koristi 22. člen
ZDRUŽENI ARABSKI EMIRATI	MP, št. 6/14	/

Japonska 21. člen: Omejitev ugodnosti

Ne glede na druge določbe te konvencije se ugodnost po konvenciji ne prizna v zvezi z delom dohodka, če je ob upoštevanju vseh ustreznih dejstev in okoliščin mogoče sklepati, da je bila pridobitev te ugodnosti eden od glavnih namenov kakršnega koli dogovora ali transakcije, na podlagi katere je bila neposredno ali posredno pridobljena ta ugodnost, razen če se ne ugotovi, da bi bilo priznavanje take ugodnosti v teh okoliščinah skladno s cilji in nameni ustreznih določb konvencije.

Kanada 28. člen: Razna pravila

3. Konvencija ne velja za kakršnokoli družbo, sklad ali osebno družbo, ki je rezident države pogodbenice in je neposredno ali posredno v upravičeni lasti ali pod nadzorom ene ali več oseb, ki niso rezidenti te države, če je znesek davka, ki ga naloži ta država od dohodka ali premoženja družbe, sklada ali osebne družbe, znatno nižji od zneska, ki bi ga ta država naložila, če bi bili vsi deleži delniškega ali osnovnega kapitala družbe ali vsi deleži v skladu ali osebni družbi, odvisno od primera, v upravičeni lasti enega ali več posameznikov, ki bi bili rezidenti te države.

Luksemburg 29. člen: Izvzetje določenih družb

Ta konvencija se ne uporablja za holdinge (sociétés holding) v smislu posebne luksemburške zakonodaje, kot sta trenutno zakon (loi) z dne 31. julija 1929 in uredba (arrêté grand-ducal) z dne 17. decembra 1938. Prav tako se ne uporablja za dohodek, ki ga rezident Slovenije dobi iz teh družb, ali za deleže ali druge pravice v teh družbah, ki jih ima taka oseba v lasti.

Malta 27. člen: Omejitev koristi

Določbe te konvencije se ne uporabljajo za osebe, ki so upravičene do kakršnih koli posebnih davčnih ugodnosti po zakonodaji katere koli države pogodbenice ali po kakršni koli vsebinsko podobni zakonodaji, ki se sprejme kasneje in jo priznavata državi pogodbenici.

Ob podpisu Konvencije med Republiko Slovenijo in Malto o izogibanju dvojnega obdavčevanja in preprečevanju davčnih utaj v zvezi z davki od dohodka sta se podpisana sporazumela, da se v zvezi s 27. Členom razume, da so za Malto osebe, ki so upravičene do posebnih davčnih ugodnosti iz 27. člena:

- a) osebe, ki so upravičene do posebne davčne ugodnosti po malteškem zakonu o centru za finančne storitve (330. člen), razen oseb, ki se po 41. delu tega zakona odločijo, da zanje veljajo običajne določbe zakona o davku od dohodka (123. člen) in zakona o izvajanju davka od dohodka, 1994;
- b) osebe, ki se po določbah zakona o trgovskem ladjevju, 1973, ne obdavčijo od dobička, doseženega z opravljanjem ladijskih prevozov v mednarodnem prometu, in do višine, do katere se ne obdavčijo;
- c) osebe, ki so upravičene do kakršne koli posebne davčne ugodnosti za izplačila sklada, za katerega veljajo določbe zakona o skladih, če sklad, kot je opredeljen v tem zakonu, ni pravna oseba in tako po tej konvenciji ne more imeti ugodnosti v svojem imenu, in

d) osebe, ki so upravičene do kakršne koli posebne davčne ugodnosti v skladu s katero koli vsebinsko podobno zakonodajo, ki se sprejme kasneje in se po medsebojnem dogovoru pristojnih organov držav pogodbenic šteje kot posebna davčna obravnava v smislu 27. člena te konvencije.

#### Velika Britanija in Severna Irska 25. člen: Omejevanje olajšav

Kadar so v skladu s katero koli določbo te konvencije dohodek ali dobički deležni davčne olajšave v državi pogodbenici in se oseba po veljavni zakonodaji v drugi državi pogodbenici v zvezi s tem dohodkom ali dobički obdavči glede na znesek tega dohodka ali dobičkov, ki so nakazani v to drugo državo ali prejeti v tej drugi državi, in ne glede na celotni znesek dohodka ali dobičkov, se olajšava, ki je dovoljena po tej konvenciji, v prvi omenjeni državi uporablja samo za tisti del dohodka ali dobičkov, ki so obdavčeni v drugi državi.

#### ZDA 22. člen: Omejitev koristi

1. Rezident države pogodbenice je upravičen do koristi, ki so sicer priznane rezidentom države pogodbenice s to konvencijo, samo do obsega, določenega v tem členu.

2. Rezident države pogodbenice je upravičen do vseh koristi te konvencije, če je rezident:

a) posameznik;

b) upravičen vladni subjekt;

c) družba, če

(i) če se z vsemi delnicami v razredu ali razredih delnic, ki predstavljajo več kot 50 odstotkov glasovalnih pravic in vrednosti družbe, redno trguje na priznani borzi vrednostnih papirjev, ali (ii) je vsaj 50 odstotkov vsakega razreda delnic v družbi neposredno ali posredno v lasti petih ali manj družb, upravičenih do koristi na podlagi alinee (i), pod pogojem, da je v primeru posrednega lastništva vsak posreden lastnik oseba, ki je upravičena do koristi konvencije na podlagi tega odstavka;

d) opisan v pododstavku 1 c) (i) 4. člena (Rezidentstvo);

e) opisan v pododstavku 1 c) (ii) 4. člena (Rezidentstvo), pod pogojem, da je več kot 50 odstotkov upravičencev, članov ali sodelavcev osebe posameznikov rezidentov v eni ali drugi državi pogodbenici, ali

f) oseba, ki ni posameznik, če:

(i) imajo vsaj polovico dni davčnega leta osebe, opisane v pododstavkih a), b), c), d) ali e), v lasti neposredno ali posredno (skozi verigo lastništva, v kateri je vsaka oseba upravičena do koristi konvencije po tem odstavku) najmanj 50 odstotkov vsakega razreda delnic ali drugih upravičenih deležev v osebi, in

(ii) se manj kot 50 odstotkov bruto dohodka osebe v davčnem letu neposredno ali posredno plača ali priraste osebam, ki niso rezidenti ene ali druge države pogodbenice (razen če se plačilo pripisuje stalni poslovni enoti v eni ali drugi državi), v obliki plačil, ki se odbijejo za namene davka od dohodka v državi rezidentstva osebe.

3. a) Rezident države pogodbenice, ki drugače ni upravičen do koristi, je upravičen do koristi te konvencije v zvezi z dohodkovno postavko, ki izvira iz druge države, če:

(i) rezident dejavno trguje ali posluje v prvi omenjeni državi (pri čemer pa ne gre za posle vlaganja ali upravljanja naložb, razen če so dejavnosti bančništvo, zavarovalništvo ali poslovanje z vrednostnimi papirji, ki jih opravljajo banka, zavarovalnica ali pooblaščen borzni posrednik),

(ii) je dohodek povezan s trgovanjem ali poslovanjem ali priložnosten glede na trgovanje ali poslovanje,

(iii) je trgovanje ali poslovanje precejšnje glede na dejavnost v drugi državi, ki ustvarja dohodek.

b) Dohodek izvira v zvezi s trgovanjem ali poslovanjem, če je predmet dejavnosti v drugi državi, ki ustvarja dohodek, poslovanje, ki je del ali dopolnitev trgovanja ali poslovanja. Dohodek je priložnosten glede na trgovanje ali poslovanje, če olajšuje trgovanje ali poslovanje v drugi državi.

4. Rezidentu države pogodbenice, ki sicer ni upravičen do koristi, se lahko priznajo koristi konvencije, če tako odloči pristojni organ države, od katere se koristi zahtevajo.

5. Za namene tega člena izraz "priznana borza vrednostnih papirjev" pomeni:

- a) Sistem NASDAQ, ki je v lasti Nacionalne zveze borznih posrednikov, in katerokoli borzo, ki je registrirana pri Komisiji za vrednostne papirje in borzo Združenih držav kot nacionalna borza vrednostnih papirjev po Zakonu o trgovanju z vrednostnimi papirji Združenih držav iz leta 1934;
- b) Ljubljansko borzo in
- c) frankfurtsko, londonsko, pariško in dunajsko borzo in katerekoli druge borze vrednostnih papirjev, o katerih se sporazumejo pristojni organi obeh držav pogodbenic.

## 24.0 TERITORIALNA UPORABA MEDNARODNIH POGODB

Določene mednarodne pogodbe vključujejo tudi določbo glede teritorialne uporabe. V nadaljevanju je po veljavnih mednarodnih pogodbah o izogibanju dvojnega oddajčevanja dohodka in premoženja, ki se uporabljajo od 1. 1. 2019, opredeljena njihova teritorialna uporaba.

DRŽAVA	OBJAVA V URADNEM LISTU RS	OPREDELITEV UPORABE MEDNARODNE POGODBE
ALBANIJA	MP, št. 7/09	Uporaba v geografskem smislu.
ARMENIJA	MP, št. 3/11	Uporaba v geografskem smislu.
AVSTRIJA	MP, št. 4/98, 22/06, 6/12	Uporaba v geografskem smislu.
AZERBAJDŽAN	MP, št. 8/12	Uporaba v geografskem smislu.
BELGIJA	MP, št. 5/99	Uporaba v geografskem smislu.
BELORUSIJA	MP, št. 3/11	Uporaba v geografskem smislu.
BOSNA IN HERCEGOVINA	MP, št. 19/06	Uporablja se za Federacijo BiH, Republiko Srbsko in Okrožje Brčko.
BOLGARIJA	MP, št. 12/04	Uporaba v geografskem smislu.
CIPER	MP, št. 3/11	Uporablja se samo za grški, mednarodno priznani del Cipra.
ČEŠKA	MP, št. 2/98	Uporaba v geografskem smislu.
DANSKA	MP, št. 6/02	Ne uporablja se za Ferske otoke in Grenlandijo.
ESTONIJA	MP, št. 11/06	Uporaba v geografskem smislu.
FINSKA	MP, št. 12/04	Uporaba v geografskem smislu.
FRANCIJA	MP, št. 4/05	Uporablja se tudi za čezmorske departmaje (Guadeloupe, Gvajano, Martinique in Reunion); ne uporablja se za Monako in čezmorske skupnosti (Francosko Polinezijo, Novo Kaledonijo, Mayotte...).
GRČIJA	MP, št. 6/02	Uporaba v geografskem smislu.
GRUZIJA	MP, št. 12/13	Uporaba v geografskem smislu.
HRVAŠKA	MP, št. 16/05	Uporaba v geografskem smislu.
INDIJA	MP, št. 13/04, 16/16	Uporaba v geografskem smislu.

<b>DRŽAVA</b>	<b>OBJAVA V URADNEM LISTU RS</b>	<b>OPREDELITEV UPORABE MEDNARODNE POGODBE</b>
IRAN	MP, št. 4/14	Uporaba za ozemlje pod suverenostjo in/ali jurisdikcijo Islamske republike Iran.
IRSKA	MP, št. 25/02	Uporaba v geografskem smislu.
ITALIJA	MP, št. 8/02	Ne uporablja se za Vatikan in San Marino.
ISLANDIJA	MP, št. 8/12	Uporaba v geografskem smislu.
IZRAEL	MP, št. 15/07	Uporaba v geografskem smislu.
JAPONSKA	MP, št. 5/17	Uporaba v geografskem smislu.
KANADA	MP, št. 6/01	Uporaba v geografskem smislu.
KATAR	MP, št. 16/10	Uporaba v geografskem smislu.
KAZAHSTAN	MP, št. 11/16	Uporaba v geografskem smislu.
KITAJSKA	MP, št. 13/95	Ne uporablja se za Hongkong, Tajvan in Macau.
KOSOVO	MP, št. 16/13	Uporaba v geografskem smislu.
KUVAJT	MP, št. 16/10	Uporaba v geografskem smislu.
LATVIJA	MP, št. 25/02	Uporaba v geografskem smislu.
LITVA	MP, št. 27/01	Uporaba v geografskem smislu.
LUKSEMBURG	MP, št. 6/02, 6/14	Uporaba v geografskem smislu.
MADŽARSKA	MP, št. 16/05	Uporaba v geografskem smislu.
SEVERNA MAKEDONIJA	MP, št. 6/99	Uporaba v geografskem smislu.
MALTA	MP, št. 9/03	Uporablja se tudi za otok Gozo in druge otoke malteškega otočja.
MOLDOVA	MP, št. 19/06	Uporaba v geografskem smislu.
NEMČIJA	MP, št. 22/06, 14/11	Uporaba v geografskem smislu.
NIZOZEMSKA	MP, št. 4/05	Uporablja se tudi za karibski del Nizozemske (otoki Bonaire, Sint Eustatius in Saba), ne uporablja se za Arubo, Curaçao in Sint Maarten.
NORVEŠKA	MP, št. 7/09	Ne uporablja se za Svalbald, otok Jan Mayen in norveška odvisna ozemlja (biland).
OTOK MAN	MP, št. 6/12	Uporaba v geografskem smislu.
POLJSKA	MP, št. 23/97	Uporaba v geografskem smislu.
PORTUGALSKA	MP, št. 19/03	Uporablja se tudi za arhipelaga Azori in Madeira.
REPUBLIKA KOREJA	MP, št. 16/05	Uporaba v geografskem smislu.
ROMUNIJA	MP, št. 25/02	Uporaba v geografskem smislu.
RUSKA FEDERACIJA	MP, št. 11/96	Uporaba v geografskem smislu.
SINGAPUR	MP, št. 16/10	Uporaba v geografskem smislu.
SLOVAŠKA	MP, št. 12/04	Uporaba v geografskem smislu.
ŠPANIJA	MP, št. 6/02	Uporablja se tudi za Kanarske otoke ter enklavi Ceuto in Melillo v severni Afriki.

DRŽAVA	OBJAVA V URADNEM LISTU RS	OPREDELITEV UPORABE MEDNARODNE POGODBE
SRBIJA / ČRNA GORA	MP, št. 30/03	Uporablja se za Srbijo in za Črno goro. Ne uporablja se za Kosovo.
ŠVEDSKA	SFRJ-MP, št. 7/81	Uporaba v geografskem smislu.
ŠVICA	MP, št. 15/97, 5/13	Uporaba v geografskem smislu.
TAJSKA	MP, št. 12/04	Uporaba v geografskem smislu.
TURČIJA	MP, št. 8/02	Ne uporablja se za turški del Cipra.
UKRAJINA	MP, št. 12/04	Uporaba v geografskem smislu.
UZBEKISTAN	MP, št. 12/13	Uporaba v geografskem smislu.
VELIKA BRITANIJA IN S. IRSKA	MP, št. 12/08	Ne uporablja se za Kanalske otoke (okrožji Guernsey in Jersey), Gibraltar ter Britanske deviške otoke.
ZDA	MP, št. 10/01	Ne uporablja se za Puerto Rico, Deviške otoke, Guam in druge posesti ali ozemlja ZDA.
ZDRUŽENI ARABSKI EMIRATI	MP, št. 6/14	Uporaba v geografskem smislu.

## 25.0 VPRAŠANJA IN ODGOVORI

### 25.1 STALNA POSLOVNA ENOTA

#### Vprašanje 1: Kaj pomeni, da ima tuje podjetje stalno poslovno enoto v Sloveniji?

Dohodek nerezidenta, dosežen v poslovni enoti tega nerezidenta ali preko poslovne enote tega nerezidenta, ima vir v Sloveniji, če se poslovna enota nahaja v Sloveniji. To pomeni, da ima ves dohodek oziroma dobiček (aktivni dohodki in pasivni dohodki) nerezidenta Slovenije, ki je dosežen v poslovni enoti ali preko poslovne enote nerezidenta v Sloveniji, vir v Sloveniji.

Pri davčni obravnavi nerezidenta Slovenije, ki v Sloveniji opravlja svojo dejavnost, je potrebno ugotoviti dve pomembni dejstvi, preden naložimo obveznost plačila davka na dobičke tega podjetja:

- ali ima tuje podjetje v Sloveniji poslovno enoto, in
- če je odgovor pritrdilen, koliko dobička poslovne enote nerezidenta se v Sloveniji lahko obdavči.

Slovenija ima z večjim številom držav<sup>1</sup> sklenjeno mednarodno pogodbo o izogibanju dvojnega obdavčevanja dohodka in premoženja (v nadaljevanju: mednarodna pogodba). Z mednarodnimi pogodbami se odpravlja dvojna obdavčitev dohodka in premoženja.

<sup>1</sup> Seznam veljavnih Konvencij o izogibanju dvojnega obdavčevanja dohodka in premoženja je objavljen na spletni strani [Ministrstva za finance](#).



Kadar **ima Slovenija sklenjeno mednarodno pogodbo**<sup>1</sup>, se izpolnjevanje pogojev za obstoj poslovne enote nerezidenta v Sloveniji presoja tako po določbah slovenske zakonodaje kot tudi po določbah mednarodne pogodbe. Pri tem je potrebno upoštevati načelo, da **mednarodna pogodba ne more vzpostavljati pravic obdavčevanja, ki jih po domači zakonodaji ni**. To pomeni, da država pogodbenica, čeprav ji mednarodna pogodba to dovoljuje, ne more ugotavljati obstoja poslovne enote nerezidenta, če za to nima podlage v svoji zakonodaji.

## Vprašanje 2: Kako je stalna poslovna enota določena v Sloveniji?

Pravila in pogoji, na podlagi katerih se opravljanje dejavnosti nerezidenta v Sloveniji lahko opredeli za poslovno enoto, so naslednji:

- kraj poslovanja, gradbišče

Poslovna enota nerezidenta je **kraj poslovanja, to je kraj, v katerem ali preko katerega nerezident v celoti ali delno opravlja dejavnost oziroma posle v Sloveniji**. Tak kraj je lahko:

- pisarna, podružnica, tovarna, delavnica, rudnik, kamnolom ali drug kraj, kjer se pridobivajo ali izkoriščajo naravni viri;
- gradbišče, projekt gradnje, montaže ali postavitve ali nadzor v zvezi z njimi, če dejavnost oziroma posli trajajo dlje kot 12 mesecev.

Gradbišče, projekt gradnje, montaže ali postavitve ali nadzor v zvezi z njimi, **ki trajajo dlje kot dvanajst mesecev**, se šteje za poslovno enoto nerezidenta od dneva začetka dejavnosti oziroma poslov, vključno s pripravljalnimi deli.

- odvisni zastopnik

V kolikor kriteriji iz prejšnje točke niso izpolnjeni, se kot stalna poslovna enota lahko opredeli tudi oseba, preko katere nerezident posluje na območju Slovenije – odvisni zastopnik.

Kot poslovna enota nerezidenta se obravnava tudi **posrednik, ki deluje v imenu nerezidenta**, v zvezi s katerimikoli dejavnostmi oziroma posli **za nerezidenta**, če ima in običajno uporablja *pooblastilo za sklepanje pogodb* v imenu nerezidenta.

- neodvisni zastopnik

Lahko pa se kot poslovna enota nerezidenta obravnava tudi **posrednik, ki v svojem imenu deluje za nerezidenta, v okviru svoje redne dejavnosti** kot borzni posrednik, posrednik s splošnim pooblastilom ali katerikoli drug neodvisni posrednik, kadar deluje v celoti ali pretežno v imenu nerezidenta in se pogoji in okoliščine v poslovnih in finančnih razmerjih med tem nerezidentom in tem posrednikom razlikujejo od tistih, ki bi bili v razmerjih med nepovezanimi osebami.

## Vprašanje 3: Kaj pomeni, da neodvisni posrednik »deluje v celoti ali pretežno v imenu nerezidenta«?

Razlog za takšno določbo je v tem, da posrednik, ki v okviru svoje neodvisne dejavnosti, deluje samo za eno podjetje in posveti svoj čas in aktivnost v celoti ali pretežno enemu podjetju, izgubi svoj neodvisni status. Posrednik postane **ekonomsko odvisen** od enega podjetja.

Vrednotenje merila »v celoti ali pretežno« lahko izhaja iz prihodkov, ki jih neodvisni posrednik dosega. Možni so tudi drugi kriteriji, ki pa se ugotavljajo v vsakem posameznem primeru presojanja elementov razmerja med strankami.

Nedvoumni obstoj poslovne enote je torej le v primeru, ko neodvisni posrednik dosega dohodke le pri enem podjetju.

Težje določljivi so primeri, ko neodvisni posrednik deluje za dve ali več podjetij. V kolikor je delež prihodkov, prejetih s strani enega podjetja večji od 50 %, se lahko šteje, da deluje pretežno v imenu tega podjetja, in da je med njima razmerje, ki je drugačno od tistega, ki je med nepovezanimi osebami – kar je pogoj za obstoj poslovne enote.

#### **Vprašanje 4: Kdaj se šteje, da kraj poslovanja ni poslovna enota?**

Aktivnosti nerezidenta, ki niso opredeljene kot poslovna enota v Sloveniji, tudi kadar se v celoti ali delno opravljajo v ali preko določenega kraja poslovanja, so:

1. uporaba prostorov le za skladiščenje, razstavljanje ali dostavo dobrin ali blaga, ki mu pripadajo;
2. vzdrževanje zalog dobrin ali blaga, ki mu pripadajo, le zaradi skladiščenja, razstavljanja ali dostave;
3. vzdrževanje zalog dobrin ali blaga, ki mu pripadajo, le zaradi predelave s strani druge osebe;
4. vzdrževanje kraja poslovanja le zaradi nakupa dobrin ali blaga ali zbiranja informacij zase;
5. vzdrževanje kraja poslovanja le zaradi opravljanja kakršnekoli druge dejavnosti oziroma poslov pripravljalne ali pomožne narave zase;
6. vzdrževanje kraja poslovanja le za kakršnokoli 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.

V primeru, ko nerezident opravlja dejavnost (sam ali preko posrednika) in gre le za navedene aktivnosti, se le ta ne šteje za poslovno enoto nerezidenta.

#### **Vprašanje 5: Kako je stalna poslovna enota določena, kadar ima Slovenija sklenjeno mednarodno pogodbo?**

Pogoji za obstoj poslovne enote nerezidenta so v slovenski nacionalni zakonodaji urejeni podobno kot v mednarodnih pogodbah, ki jih sklepa Slovenija in se zgledujejo po v Vzorčni konvenciji OECD, vendar obstajajo razlike. V nadaljnjih vprašanjih in odgovorih je povzeta **ureditev stalne poslovne enote po Vzorčni konvenciji OECD in usmeritve ter priporočila, ki jih navaja komentar Vzorčne konvencije OECD**, ki je pomemben vir za običajno razlago določb konvencije, tako za davčni organ kot za sodišča.

#### **Vprašanje 6: Kaj pomeni mesto poslovanja v opredelitvi stalne poslovne enote po mednarodni pogodbi?**

Po Vzorčni konvenciji OECD izraz »stalna poslovna enota« pomeni **stalno mesto poslovanja, prek katerega v celoti ali delno potekajo posli podjetja**. Za obstoj stalne poslovne enote morajo biti sočasno izpolnjeni trije pogoji:

1. **mesto poslovanja** – ekonomska aktivnost nerezidenta – podjetja ali posameznika na nekem geografskem prostoru (točki);
2. **stalno mesto poslovanja** – mesto poslovanja mora biti v smislu kraja in časa stalno;
3. **opravljanje dejavnosti preko stalnega mesta poslovanja** – največkrat to pomeni, da ljudje, ki so tako ali drugače odvisni od družbe, opravljajo dejavnost družbe v državi, kjer je stalno mesto poslovanja.

Izraz »stalna poslovna enota« še posebej vključuje: sedež uprave, podružnico, pisarno, tovarno, delavnico in rudnik, nahajališče nafte ali plina, kamnolom, ali kateri koli drug kraj pridobivanja naravnih virov. **Razlika med definicijo poslovne enote nacionalni zakonodaji in Vzorčni konvenciji OECD** je v tem, da Vzorčna konvencija  **dodatno zahteva, da je mesto poslovanja stalno**. V primeru, ko ima Slovenija z drugo državo sklenjeno konvencijo, se pogoji za obstoj poslovne enote presojuje tudi po kriterijih konvencije, predvsem izpolnjevanje pogoja stalnosti. Dejavnost nerezidenta se mora na neki lokaciji opravljati stalno – **ne sme imeti samo začasnega značaja**.

Kriteriji, ki so lahko v pomoč pri ugotavljanju, ali neka dejavnost predstavlja stalno poslovno enoto:

- dejavnost se opravlja manj kot 6 mesecev: stalne poslovne enote verjetno ni,
- dejavnost se opravlja od 6 do 12 mesecev: z veliko verjetnostjo lahko trdimo, da stalna poslovna enota obstaja,
- dejavnost se opravlja več kot 12 mesecev: obstoj stalne poslovne enote.

## **Vprašanje 7: Kaj pomeni gradbišče v opredelitvi stalne poslovne enote po mednarodni pogodbi?**

Gradbišče, projekt gradnje ali montaže je stalna poslovna enota samo, **če traja več kot dvanajst mesecev**. »Test 12 mesecev« se nanaša na posamezno gradbišče ali projekt. V čas trajanja se vštevata tudi čas pripravljanih del. Kadar delo na gradbišču opravljajo tudi podizvajalci, se njihov čas opravljanja vštevata v čas glavnega izvajalca. Podizvajalec ima svojo stalno poslovno enoto samo, če traja njegova prisotnost na gradbišču več kot 12 mesecev. Začasna prekinitev del (npr. zaradi slabega vremena, pomanjkanja materiala, težav z delavci,...) se ne šteje kot prekinitev obstoja stalne poslovne enote.

### **Nadzor ali svetovanje, povezano z gradbiščem**

**Razlika** med nacionalno zakonodajo in Vzorčno konvencijo je v tem, da je v nacionalni zakonodaji dodatno opredeljena kot poslovna enota tudi **dejavnost nadzora v zvezi z gradbiščem, projektom gradnje, montažo ali postavitvijo, če traja dlje kot 12 mesecev**.

Po Komentarju Vzorčne konvencije OECD pojem »gradbišče« zajema tudi nadzorne dejavnosti v zvezi z gradnjo, pri čemer ni pomembno ali dejavnost nadzora opravlja podjetje, ki opravlja gradbeno dejavnost, ali drugo podjetje. Države, ki želijo izrecneje določiti obstoj poslovne enote v zvezi z nadzornimi aktivnostmi, lahko to storijo v bilateralnih pogodbah.

Mednarodne pogodbe, ki **vsebujejo** takšno določbo so sklenjene z naslednjimi državami: Belgija, Bosna in Hercegovina, Češka, Estonija, Izrael, Kanada, Kitajska, Koreja, Litva, Latvija, Malta, Madžarska, Moldova, Norveška, Nizozemska, Portugalska, Rusija in Tajska.

Mednarodne pogodbe, ki **ne vključujejo** dejavnosti nadzora v zvezi z gradbiščem, projektom gradnje, montažo ali postavitvijo, so sklenjene z naslednjimi državami: Avstrija, Bolgarija, Ciper

Danska, Francija, Finska Grčija, Hrvaška, Irska, Italija, Indija, Luksemburg, Makedonija, Nemčija, Poljska, Romunija, Srbija, Slovaška, Španija, Švedska, Švica, Turčija, Ukrajina, Velika Britanija in ZDA. V teh primerih je dejavnost nadzora zajeta v osnovni opredelitvi pojma »gradbišče«.

V primerih, ko je v mednarodni pogodbi določen čas trajanja aktivnosti nerezidenta manj kot 12 mesecev (npr. s Tajsko je določen čas trajanja 6 mesecev), se zaradi določbe nacionalne zakonodaje upošteva čas trajanja več kot 12 mesecev. Navedeno izhaja iz pravila, da **mednarodna pogodba ne more vzpostavljati pravic obdavčevanja (npr. obdavčitev že po 6 mesecih trajanja aktivnosti), ki jih po domači zakonodaji ni (obdavčitev šele po 12 mesecih trajanja aktivnosti).**

### **Vprašanje 8: Kako se določi obstoj poslovne enote, če se po mednarodni pogodbi tudi opravljanje storitev, vključno s svetovanjem in poslovodnimi storitvami, šteje za poslovno enoto?**

V mednarodnih pogodbah, ki jih je sklenila Slovenija z Bolgarijo, Češko, Kanado, Kitajsko, Malto, Moldovo, Slovaško in Tajsko je vključeno naslednje besedilo:

»Izraz "stalna poslovna enota" vključuje tudi opravljanje storitev, vključno s svetovalnimi ali poslovodnimi storitvami, ki jih opravlja podjetje države pogodbenice s svojimi zaposlenimi ali drugim osebjem, ki ga podjetje zaposli v ta namen, če se tovrstne dejavnosti (za isti ali povezan projekt) na ozemlju druge države pogodbenice izvajajo v obdobju ali obdobjih, ki skupno trajajo več kot 183 dni v katerem koli obdobju dvanajstih mesecev.«

Ker nacionalna zakonodaja v Sloveniji *ne vsebuje posebnega pogoja*, da se šteje, da ima nerezident poslovno enoto v Sloveniji tudi, kadar opravlja storitve, vključno s svetovalnimi ali poslovodnimi storitvami, se v tem primeru za navedene dejavnosti oziroma posle **uporablja osnovna opredelitev poslovne enote, po kateri se tovrstne aktivnosti ne štejejo za poslovno enoto, če niso izpolnjeni drugi pogoji (npr. stalno mesto poslovanja itd.).**

### **Vprašanje 9: Kako so v mednarodni pogodbi opredeljene aktivnosti, ki se ne štejejo za poslovno enoto?**

Enako kot po nacionalni zakonodaji v Sloveniji, so aktivnosti, ki za posledico nimajo obstoja stalne poslovne enote po Vzorčni konvenciji OECD, naslednje:

- a) uporabe prostorov samo za skladiščenje, razstavljanje ali dostavo dobrin ali blaga, ki pripada podjetju;
- b) vzdrževanja zaloge dobrin ali blaga, ki pripada podjetju, samo za skladiščenje, razstavljanje ali dostavo;
- c) vzdrževanja zaloge dobrin ali blaga, ki pripada podjetju, samo za predelavo, ki jo opravi drugo podjetje;
- d) vzdrževanja stalnega mesta poslovanja samo za nakup dobrin ali blaga za podjetje ali zbiranje informacij za podjetje;
- e) vzdrževanja stalnega mesta poslovanja samo za opravljanje kakršne koli druge pripravljalne ali pomožne dejavnosti za podjetje;
- f) vzdrževanja stalnega mesta poslovanja samo za kakršno koli kombinacijo dejavnosti, omenjenih v pododstavkih a) do e), če je splošna dejavnost stalnega mesta poslovanja, ki je posledica te kombinacije, pripravljalna ali pomožna.

Gre za aktivnosti pripravljalne ali pomožne narave. Pri navedenih aktivnostih je težko razlikovati med dejavnostjo, ki je pripravljalne, pomožne narave, in dejavnostjo, ki to ni. Uporabimo lahko

kriterij, ali ta dejavnost pomeni bistveno dejavnost podjetja kot celote ali ne. Vsak konkreten primer je treba presojati posebej.

Mesto poslovanja, preko katerega podjetje izvaja dejavnost, ki je za podjetje samo pripravljalne ali pomožne narave, se tako ne šteje kot stalna poslovna enota. Pri tem velja opozoriti, da tovrstna poslovna mesta lahko precej prispevajo k produktivnosti podjetja, vendar so storitve, ki jih opravljajo, zelo ločene od dejanskega doseganja dobička podjetja. Npr. poslovno mesto je namenjeno izključno oglaševanju, zagotavljanju informacij za znanstvene raziskave, ali podpore pri izkoriščanju patenta ali know – how. V teh primerih podjetje **nima** stalne poslovne enote, vendar samo pod pogojem, da so te dejavnosti pripravljalne ali pomožne narave.

Kadar pa podjetje preko mesta poslovanja navedene dejavnosti opravlja *neposredno tudi za druga podjetja* (npr. za druge družbe koncerna, ki mu pripada prvo omenjeno podjetje), se šteje, da **ima** to podjetje stalno poslovno enoto.

## **Vprašanje 10: Kako se v Sloveniji lahko uveljavlja v tujini plačan davek od dohodka stalne poslovne enote?**

Podjetje, registrirano v Sloveniji (državi rezidentstva), ki ima tako poslovno enoto v tujini, v svojih poslovnih knjigah evidentira vse prihodke in odhodke, ki jih v tujini (državi vira) ustvari njegova poslovna enota.

Če je zavezanec že plačal davek od dohodka v tujini (v državi vira) zaradi poslovanja poslovne enote, pravila o odpravi dvojne obdavčitve v slovenski davčni zakonodaji oz. v relevantni mednarodni pogodbi določajo, da v državi rezidentstva ne plača še enkrat (ponovno) davka na dobiček. Odprava dvojne obdavčitve je možna po eni od spodaj pojasnjenih metod.

### **Metoda izvzetja (oprostitve)<sup>2</sup>**

Deluje na ravni dohodka in omogoča, da se v davčnem obračunu davka od dohodkov pravne osebe pri izračunu davčne osnove oziroma davčne obveznosti ne upoštevajo prihodki in odhodki stalne poslovne enote v tujini, ker so bili že obdavčeni v tujini.

Davčni zavezanec v obrazcu obračun davka od dohodkov pravnih oseb - DDPO evidentira vse realizirane prihodke in odhodke, vključno s tistimi iz stalne poslovne enote v tujini. Z izvzetjem prihodkov in odhodkov stalne poslovne enote doseže, da se znesek v tujini realizirane davčne osnove ne upošteva pri izračunu davčne obveznosti v Sloveniji. Davčni zavezanec skupaj z obračunom DDPO predloži tudi dokazila, na podlagi katerih davčni organ ugotavlja upravičenost zavezanca do navedene ugodnosti (npr. dokazilo, iz katerega so razvidni višina prihodkov oziroma odhodkov in dobiček poslovne enote ipd.).

V mednarodnih pogodbah je uporabljena metoda izvzetja (oprostitve) s progresijo, kar pomeni, da se dohodek ali premoženje davčnega zavezanca, ki se v skladu s konvencijo lahko obdavči v državi vira (državi pogodbenici), ne obdavči v državi njegovega rezidentstva, vendar ima ta država pravico tak dohodek ali premoženje upoštevati pri določanju davka od drugega dohodka ali premoženja davčnega zavezanca.

### **Metoda odbitka (dobropisa)**

---

<sup>2</sup> Trenutno je ta metoda določena samo z mednarodno pogodbo o izogibanju dvojnega obdavčevanja, ki je sklenjena med Slovenijo in Švedsko.

Deluje na ravni davka in omogoča, da se v davčnem obračunu davka od dohodkov pravne osebe pri izračunu davčne osnove oziroma davčne obveznosti sicer upoštevajo prihodki in odhodki stalne poslovne enote v tujini (zavezanec jih ne izvzame), vendar se obračunana obveznost za plačilo davka v Sloveniji lahko zmanjša za znesek odbitega tujega davka, ki ga je zavezanec plačal v tujini, in sicer na način in v obsegu, določenem v slovenski nacionalni zakonodaji oz. relevantni mednarodni pogodbi. Davčni zavezanec mora k izračunu dovoljenega odbitka na obračunu DDPO predložiti tudi dokazilo o obračunanem in plačanem davku od dobička poslovne enote, ki je obračunan in plačan po davčni zakonodaji države, v kateri stalna poslovna enota posluje.

Po metodi polnega odbitka (dobropisa) država prejemnikovega sedeža odšteje celotni znesek davka, ki je bil plačan v drugi državi. V veljavnih mednarodnih pogodbah o izogibanju dvojnega obdavčevanja se ta metoda ne uporablja.

Po metodi navadnega odbitka (dobropisa) država prejemnikovega sedeža odšteje le znesek davka, plačanega v državi vira, ki je enak davku, ki bi ga sama odmerila od dohodka, doseženega v drugi državi.

### **Vprašanje 11: Kaj pomeni odvisni posrednik v opredelitvi stalne poslovne enote po mednarodni pogodbi o izogibanju dvojnega obdavčevanja dohodka in premoženja?**

Vzorčna konvencija določa, da se v primeru, ko oseba – ki ni zastopnik z neodvisnim statusom – in deluje v imenu podjetja ter ima in običajno uporablja v državi pogodbenici pooblastilo za sklepanje pogodb v imenu podjetja, za to podjetje šteje, da ima stalno poslovno enoto v tej državi v zvezi s katerimi koli dejavnostmi, ki jih ta oseba prevzame za podjetje, razen če so dejavnosti te osebe omejene na tiste dejavnosti, ki so opredeljene v odgovoru na zgornje vprašanje.

Za stalno poslovno enoto se lahko šteje tudi posrednik, ki je lahko pravna ali fizična oseba (lahko je v podjetju zaposlena ali ne), in ki ima pooblastilo, da v imenu in za račun nerezidenta sklepa pogodbe. To pooblastilo mora posrednik redno uporabljati. Pogodba, ki jo sklene v imenu in za račun nerezidenta, je pravno zavezujoča za podjetje. Gre za takšne pogodbe, ki predstavljajo sodelovanje nerezidenta v gospodarskih dejavnostih druge države.

Po Komentarju Vzorčne konvencije OECD **pogoj »uporabljati pooblastilo za sklepanje pogodb v imenu in za račun nerezidenta«** ne omeji uporabe tega pravila samo na primere, ko posrednik sklepa pogodbe v imenu podjetja v dobesednem smislu. Pravilo se nanaša tudi na primere, ko posrednik sklene pogodbo, ki podjetje zavezuje, čeprav dejansko niso sklenjene v imenu podjetja. Samo dejstvo, da ni aktivnosti podjetja v samem poslu, lahko kaže na dodelitev te pristojnosti agentu.

Izpolnjevanje zahteve, da posrednik **»običajno uporablja pooblastilo«**, je odvisno od narave pogodb in poslovanja podjetja. Iz navedenega razloga ni mogoče postaviti testa pogostnosti uporabljanja pooblastila, zato je potrebno vsak primer presojeti posebej.

### **Vprašanje 12: V katerem primeru bi se štelo, da odvisni posrednik predstavlja poslovno enoto nerezidenta po mednarodni pogodbi?**

Poslovno enoto nerezidenta v smislu odvisnega posrednika lahko ponazorimo v naslednjem primeru. Posrednik ima pooblastilo za sklepanje pogodb, kjer se dogovori in prejme naročilo

(vendar posla formalno ne dokonča). Naročila pošilja skladišču, iz katerega se blago dostavi pogodbeni stranki, in kjer tuje podjetje avtomatično potrjuje posle.

Pooblastilo za sklepanje pogodb se **mora nanašati na pogodbe, ki ustrezajo dejavnosti podjetja**. Tako ne bomo šteli za stalno poslovno enoto aktivnosti osebe, ki ima pooblastilo, da sklepa pogodbe, ki se nanašajo samo na notranje delovanje podjetja (npr. pogodbe o zaposlitvi, sklepanje naročniškega razmerja za telefon, internet,...).

Oseba, ki je pooblaščenca, da se dogovori o vseh sestavinah in podrobnostih pogodbe, ki je zavezujoča za podjetje, se šteje, da izvaja pooblastilo za sklepanje pogodbe v tej državi, četudi pogodbo podpiše druga oseba v državi, kjer je sedež podjetja.

Dejstvo, da je oseba v državi navzoča ali celo sodeluje pri pogajanjih med podjetjem in stranko, ne pomeni samo po sebi, da oseba v tej državi izvaja svoja pooblastila. Je pa pomembna okoliščina pri določanju funkcij, ki jih taka oseba opravlja za podjetje.

### **Vprašanje 13: Ali se neodvisni posrednik po mednarodni pogodbi o izogibanju dvojnega obdavčevanja dohodka in premoženja lahko šteje za poslovno enoto nerezidenta?**

Vzorčna konvencija določa, da se ne šteje, da ima podjetje stalno poslovno enoto v državi pogodbenici samo zato, ker opravlja posle v tej državi preko posrednika, splošnega komisionarja ali katerega koli drugega zastopnika z neodvisnim statusom, pod pogojem, da te osebe delujejo v okviru svojega rednega poslovanja.

Posrednik se **ne šteje** za stalno poslovno enoto nerezidenta, če je **neodvisen – pravno in ekonomsko – od nerezidenta**, in če opravlja delo **v okviru svojega rednega poslovanja**.

Če se med posrednikom z neodvisnim statusom in nerezidentom vzpostavi **odvisno razmerje**, potem se ta posrednik **šteje** za stalno poslovno enoto nerezidenta. Odvisnost se kaže v tem, da je njegova dejavnost vezana samo na eno podjetje, odnosi med zastopnikom in podjetjem pa so drugačni od tistih, ki obstajajo med neodvisnimi podjetji.

Kriteriji pravne in finančne (ne)odvisnosti so lahko:

- kdo nosi odgovornost za morebitno izgubo (poslovno tveganje), odgovornost za rezultate,
- obveznosti zastopnika do podjetja: ekskluzivnost – verjetno je podvržen navodilom in kontroli podjetja (zato se ne more šteti več za neodvisnega, vendar to še ne pomeni, da je odvisen, ampak je potrebno vsak primer obravnavati posebej),
- odvisnost samo od enega vira dohodka – število strank v zastopanju,
- delovanje na podlagi in v mejah pooblastil, ki mu jih daje nerezident,
- posebne veščine posrednika,...

Kriterij (ne)odvisnosti je lahko tudi delež prihodkov, prejetih s strani enega ali več podjetij.

### **Vprašanje 14: Ali pobiranje zavarovalnih premij in zavarovanje nevarnosti lahko pomeni stalno poslovno enoto?**

V mednarodnih pogodbah, ki jih ima Slovenija sklenjene z državama Indijo in Moldovo, je dodan odstavek, ki se tiče pobiranja zavarovalnih premij in zavarovanja nevarnosti na območju države pogodbenice. Razlog umestitve takšne določbe je v tem, da tuje zavarovalnice preko

posrednikov v državi dosegajo visoke dobičke, brez da bi bili v tej državi obdavčeni, saj ne izpolnjujejo pogojev za obstoj poslovne enote po ostalih kriterijih.

Pri vseh ostalih mednarodnih pogodbah (ki ne vsebujejo tega določila) se za določitev poslovne enote nerezidenta v Sloveniji uporablja osnovna opredelitev poslovne enote po slovenski zakonodaji in konvenciji (stalno mesto poslovanja, preko katerega nerezident v celoti ali delno opravlja svojo dejavnost).

### **Vprašanje 15: Ali se hčerinska družba po mednarodni pogodbi lahko šteje za poslovno enoto nerezidenta?**

Dejstvo, da družba, ki je rezident države pogodbenice, nadzoruje družbo, ki je rezident druge države pogodbenice ali opravlja posle v tej drugi državi (prek stalne poslovne enote ali drugače) ali je pod nadzorom take družbe, samo po sebi še ne pomeni, da je ena od družb stalna poslovna enota druge.

Že sam obstoj hčerinske družbe v državi pogodbenici ne pomeni, da ta družba predstavlja stalno poslovno enoto svoje matične družbe. Za davčne namene se hčerinska družba šteje za samostojen pravni subjekt.

Kot stalna poslovna enota se hčerinska družba lahko šteje v smislu odvisnega posrednika, kadar ima npr. pooblastilo, da v imenu matične družbe sklepa pogodbe in to pooblastilo običajno izvaja. Enako velja tudi za dejavnosti, ki jih hčerinska družba opravlja za drugo hčerinsko družbo iste matične družbe. V teh primerih se obstoj poslovne enote nerezidenta presoja po kriterijih, ki veljajo za odvisnega posrednika in so pojasnjeni zgoraj.

### **Vprašanje 16: Ali so v Sloveniji obdavčene storitve, ki jih za naročnike oz. končne potrošnike v Sloveniji opravljajo osebe iz držav članic EU?**

A) Kadar jih opravlja nerezident, ki je fizična oseba

Kadar fizične osebe iz držav članic EU dosegajo dohodke z opravljanjem storitev za naročnike oz. končne potrošnike v Sloveniji, je lahko takšen dohodek obdavčljiv v Sloveniji, če oseba ne izpolnjuje nobenega od naslednjih pogojev (izjema so dejavnosti nastopajočega izvajalca ali športnika, ki so obdavčene v Sloveniji, če se nastop izvaja v Sloveniji):

1. prejemnik dohodka je nerezident,
2. dejavnosti v Sloveniji ne opravlja v ali preko poslovne enote<sup>3</sup> in je prisoten v Sloveniji manj kot 183 dni v kateremkoli obdobju 12 mesecev in
3. ne gre za dohodke, od katerih se obračunava davčni odtegljaj<sup>4</sup>.

<sup>3</sup>Poslovna enota nerezidenta je podrobneje opredeljena v odgovorih na vprašanja zgoraj.

<sup>4</sup>Dohodki, od katerih je določena obveznost plačila davčnega odtegljaja so: dividende, obresti, licenčnine oz. avtorski honorarji, plačila za zakup nepremičnin, ki se nahajajo v Sloveniji, plačila za storitve nastopajočih izvajalcev in športnikov ter plačila za storitve svetovanja, trženja, raziskav tržišča, kadrovanja, administriranja, informacijske storitve ter pravne storitve, če so plačila opravljena osebam, ki imajo sedež ali kraj dejanskega delovanja posloводства v državah, razen držav članic EU, v katerih je splošna oziroma povprečna nominalna stopnja obdavčitve dobička nižja od 12,5% in je država objavljena na posebnem seznamu.



Če navedeni pogoji niso izpolnjeni, so nerezidenti Slovenije, ki opravljajo samostojno dejavnost na ozemlju Slovenije, od dohodkov, doseženih s takšno dejavnostjo, v skladu s slovensko zakonodajo obdavčeni v Sloveniji.

B) Kadar jih opravlja nerezident, ki je pravna oseba tujega prava

**Dohodek nerezidenta, dosežen v poslovni enoti tega nerezidenta** ali preko poslovne enote tega nerezidenta, ima vir v Sloveniji, če se poslovna enota nahaja v Sloveniji, zato je v Sloveniji tudi obdavčljiv. Pravna oseba, ki nima sedeža ali druge registrirane oblike v Sloveniji in opravlja aktivnosti na območju Slovenije se je dolžna vpisati v davčni register. Prijavo za vpis v davčni register se predloži davčnemu uradu, na območju katerega bo opravljala dejavnost, pred začetkom opravljanja dejavnosti na območju Slovenije. Prijava za vpis v davčni register se opravi na [obrazcu DR04](#).

V skladu s slovensko zakonodajo je dobiček poslovne enote nerezidenta v Sloveniji določen kot dobiček, ki se lahko pripiše tej poslovni enoti. Poslovni enoti se lahko pripiše tisti dobiček, za 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. Prihodki, ki so doseženi z opravljanjem dejavnosti oziroma poslov v poslovni enoti ali preko poslovne enote nerezidenta v Sloveniji in dejanski stroški, ki nastanejo za namene te poslovne enote, vključno s poslovnimi in splošnimi upravnimi stroški, se pripišejo tej poslovni enoti, če nastanejo v Sloveniji ali izven nje.

Takšen nerezident, ki v Sloveniji opravlja dejavnost preko poslovne enote, je zavezanec za davek od dohodkov pravnih oseb in je dolžan predložiti davčni obračun od dohodkov, ki jih dosega v poslovni enoti ali preko poslovne enote v Sloveniji.

C) Mednarodni vidik obdavčevanja dohodka

Pri določanju pravice do obdavčitve »poslovnih dobičkov« oziroma »samostojnih osebnih storitev« pa je potrebno upoštevati tudi določbe mednarodnih pogodb, v kolikor so sklenjene med dvema državama pogodbenicama.

Osnovno pravilo, ki je vsebovano v mednarodnih pogodbah določa, da se dobiček podjetja države pogodbenice obdavči samo v državi rezidentstva podjetja, razen, če podjetje posluje v drugi državi pogodbenici prek stalne poslovne enote. Kadar je ta pogoj izpolnjen, lahko država pogodbenica, v kateri je poslovna enota, obdavči dobiček podjetja druge države pogodbenice, vendar samo toliko dobička, kot se pripiše tej stalni poslovni enoti.

V določene mednarodne pogodbe je vključen poseben člen o dohodkih iz naslova »samostojnih osebnih storitev«, ki določa, da se dohodek, ki ga rezident države pogodbenice ustvari s poklicnimi storitvami ali drugimi samostojnimi dejavnostmi, obdavči samo v državi rezidentstva posameznika, razen, če se dejavnost opravlja preko stalne baze, ki mu je redno na voljo v drugi državi pogodbenici. V tem primeru se lahko v tej drugi državi obdavči samo tolikšen del dohodka, kolikor se ga lahko pripiše tej stalni bazi.

Nekatere mednarodne pogodbe pa v tem členu vsebujejo tudi dodatni kriterij, v skladu s katerim lahko država, v kateri se storitve opravljajo, obdavči dohodek od teh storitev, če posameznik prebiva v tej državi pogodbenici skupno najmanj 183 dni v fiskalnem letu.

D) Obdavčitev z DDV

Navodila in pojasnila, ki se nanašajo na identifikacijo davčnih zavezancev s sedežem v drugi državi za namene DDV, izpolnjevanje njihovih obveznosti ter uveljavljanje pravic iz naslova DDV, so objavljene na naši spletni strani pod rubriko davka na dodano vrednost.

## **Vprašanje 17: Kako so obdavčeni poslovni subjekti, ki so registrirani v Sloveniji in opravljajo storitve v državah članicah EU?**

Rezident<sup>5</sup> je v skladu s slovensko zakonodajo obdavčen po t.i. načelu svetovnega dohodka, kar pomeni, da je zavezan za davek od vseh dohodkov, ki imajo svoj vir v Sloveniji in izven Slovenije. Kadar zavezanec rezident Slovenije opravlja dejavnost ali posle izven Slovenije, se lahko takšno njegovo delovanje šteje *po domači zakonodaji gostujoče države za poslovno enoto in ga ta druga država tudi obdavči*. Pri ugotavljanju dohodkov oziroma dobička takšne stalne poslovne enote za davčne namene gostujoče države se upoštevajo in uporabljajo davčna pravila gostujoče države in pravila relevantne mednarodne pogodbe, kadar je ta sklenjena.

Stalna poslovna enota je del slovenske družbe, ki v tujini opravlja dejavnost, ni pa v tujini registrirana kot samostojna pravna oseba po notranjem pravu države pogodbenice. Podjetje, registrirano v Sloveniji (državi rezidentstva), ki ima tako poslovno enoto v tujini, v svojih poslovnih knjigah evidentira vse prihodke in odhodke, ki jih v tujini (državi vira) ustvari njegova poslovna enota.

Slovenski davčni zavezanec se lahko v skladu s pravili domače zakonodaje oz. relevantne mednarodne pogodbe izogne dvakratnemu plačilu davka od dobička oziroma dohodka. Če je že plačal davek od dohodka v tujini (v državi vira) zaradi poslovanja poslovne enote, lahko slovenska davčna zakonodaja oz. relevantna mednarodna pogodba<sup>6</sup> omogoča, da v državi rezidentstva ne plača še enkrat (ponovno) davka na dobiček.

### **Vidik DDV**

Davčni zavezanci s sedežem v Sloveniji morajo pri opravljanju dejavnosti (dobav blaga in storitev) v drugih državah članicah EU upoštevati tudi DDV zakonodajo države, v kateri dejavnost opravljajo. Kraj obdavčitve in morebitna identifikacija za namene DDV v drugi državi članici EU je odvisna od vrste dejavnosti (vrste dobav blaga ali storitev), ki jo opravlja davčni zavezanec, zato morajo slovenske pravne ali fizične osebe najprej preveriti, kje je z vidika DDV dobava opravljena. Dobava, ki velja za opravljeno zunaj Slovenije (v drugi državi članici), ni predmet slovenskega DDV.

Vse države članice EU morajo pri določanju kraja dobav blaga ali storitev upoštevati določila iz evropske zakonodaje o skupnem sistemu davka na dodano vrednost, zato se kraj opravljanja konkretne dobave (blaga ali storitev), z vidika DDV, določa na podlagi direktive in zakonodaje države članice EU, v kateri je določena dobava opravljena.

## **Vprašanje 18: Ali in na kakšen način mora tuja pravna oseba obvestiti davčni organ o obstoju PE v Sloveniji?**

<sup>5</sup> Rezident je zavezanec, ki izpolnjuje vsaj enega izmed naslednjih pogojev:

- ima sedež v Sloveniji,
- ima kraj dejanskega delovanja posloводства v Sloveniji.

<sup>6</sup> Če mednarodna pogodba z drugo državo pogodbenico ni sklenjena, se za odpravo dvojnega obdavčevanja dohodkov rezidenta iz virov izven Slovenije, upošteva metoda navadnega odbitka, ki je določena s slovensko davčno zakonodajo.

Pravna oseba, ki nima sedeža ali druge registrirane oblike v Sloveniji in opravlja aktivnosti na območju Slovenije se mora vpisati v davčni register. Prijavo za vpis v davčni register se predloži davčnemu uradu, na območju katerega bo opravljala dejavnost, in sicer pred začetkom opravljanja dejavnosti na območju Slovenije, opravi pa se na [obrazcu DR-04](#) (samostojni podjetnik pa na [obrazcu DR-03](#)). Pri vpisu v davčni register zavezanci prejmejo obvestilo, s katerim se zavezanca nerezidenta opozori na davčno obveznost, ki jo ima iz opravljanja dejavnosti v Sloveniji in hkrati spodbudi k temu, da natančneje in z večjo skrbnostjo pravilno ugotovi potencialni obstoj poslovne enote. Nepravilna ugotovitev obstoja poslovne enote ima lahko za posledico izogibanje davčni obveznosti v Sloveniji.

### **Vprašanje 19: Kaj morajo vedeti tuja podjetja oz. podjetniki, ki se vpisujejo v davčni register na podlagi obrazcev DR-03 in DR-04 ?**

Tuje podjetje oz. podjetnik, ki želi opravljati dejavnost v Sloveniji preko podružnice ali drugače, mora svojo dejavnost prijaviti. Za davčne namene se mora vpisati v register davčnih zavezancev.

Dejavnost, ki jo nerezidenti opravljajo v Sloveniji, lahko predstavlja obstoj poslovne enote nerezidenta oz. stalne poslovne enote v Sloveniji. Dohodki iz takšne dejavnosti so tako v skladu s slovensko nacionalno davčno zakonodajo kot tudi z relevantno mednarodno pogodbo o izogibanju dvojnega obdavčevanja dohodka in premoženja, obdavčeni v Sloveniji.

Tuje podjetje je namreč **zavezanec za davek v Sloveniji** samo od dohodkov, ki imajo svoj vir v Sloveniji. Dohodek tujega podjetja - nerezidenta, ki je dosežen v poslovni enoti ali preko poslovne enote tega nerezidenta, ima svoj vir v Sloveniji, če se poslovna enota nahaja v Sloveniji.

Poslovna enota nerezidenta oz. stalna poslovna enota je podrobneje opredeljena v odgovorih na zgornja vprašanja.

V Sloveniji bo obdavčen del dohodka nerezidenta, ki se lahko pripiše njegovi poslovni enoti. Obdavčljiv pripisan dohodek podjetja oz. podjetnika je treba davčnemu organu napovedati v davčnem obračunu. Takšen dohodek je določen na osnovi pravil o transfernih cenah in poslovnih knjig, ki se morajo voditi v skladu s slovenskimi računovodskimi standardi in mednarodnimi standardi računovodskega poročanja. V primeru, da omenjena dokumentacija ni pripravljena v slovenskem jeziku, mora tuje podjetje oz. podjetnik na zahtevo davčnega organa zagotoviti overjen prevod zahtevane dokumentacije. V posebnih primerih, ko so dejavnosti poslovne enote nerezidenta takšne narave (npr. trženjske dejavnosti, kot so raziskave trga, javnega mnenja, marketinška dejavnost ipd.), da ne ustvarjajo lastnih prihodkov za enoto in so prihodki oz. dobiček enoti pripisani na podlagi metod o transfernih cenah, je poslovna enota dolžna utemeljiti vsak vnos v davčnem obračunu s pomočjo priložene dokumentacije, ki mora poleg dokumentacije o transfernih cenah vključevati tudi poslovne knjige povezanega tujega podjetja oz. podjetnika, poslovne listine, pogodbe in druge relevantne dokumente.

Davek od dohodkov pravnih oseb se v Sloveniji plačuje preko **davčnega obračuna po stopnji 19 %**. Obračun je treba vložiti pri davčnem organu v treh mesecih od začetka tekočega davčnega leta za preteklo davčno leto (običajno do 31. marca, kadar je davčno leto enako koledarskemu). V njem se uveljavljajo davčne olajšave. Drugačni roki so določeni za zavezance v posebnih okoliščinah, kot so stečaj, združitev, delitev, likvidacija ipd. oz. kadar uveljavljajo poseben način obdavčitve na podlagi dejanskih prihodkov in normiranih odhodkov v višini 70 % davčno priznanih prihodkov. Več informacij o tem načinu obdavčitve in izpolnjevanju davčnih obveznosti je mogoče najti pod vprašanji in odgovori v rubriki Davek od dohodkov pravnih oseb oz. v rubriki Dohodnina od dohodka iz dejavnosti.

Poslovna enota nerezidenta ima tudi obveznost plačnika davka in je dolžna izračunati, odtegniti in plačati davek od tistih dohodkov, od katerih se plačuje davčni odtegljaj.

Če **nerezident kot samozaposleni** opravlja dejavnost v poslovni enoti ali preko poslovne enote oz. nerezidenta v Sloveniji in je v Sloveniji prisoten več kot 183 dni v kateremkoli obdobju 12 mesecev, je v skladu s slovensko zakonodajo ob upoštevanju konvencije o izogibanju dvojnega obdavčevanja, kadar je ta sklenjena, zavezanec za dohodnino.

Davčna obveznost takšnega zavezanca se razlikuje od obveznosti podjetja, ki v Sloveniji opravlja dejavnost v poslovni enoti ali preko poslovne enote nerezidenta. Zavezanec mora oddati drugačen davčni obračun akontacije dohodnine od dohodka iz dejavnosti in izračunati akontacijo dohodnine po dohodninski lestvici. Tudi samozaposleni oz. samostojni podjetnik nerezident lahko pod določenimi pogoji izbere sistem obdavčitve, kjer se davčna osnova ugotavlja z upoštevanjem normiranih odhodkov v višini 70-80 %<sup>7</sup> davčno priznanih prihodkov. Več podrobnejših informacij v zvezi s posebnostmi obdavčitve samostojnih podjetnikov oz. samozaposlenih lahko najdete med odgovori na vprašanja pod rubriko Dohodnina od dohodkov iz dejavnosti.

### **Vprašanje 20: Ali je PE, kot slovenski davčni zavezanec, dolžna obvestiti davčni organ o njenem davčnem obdobju, ki se razlikuje od koledarskega leta?**

Davčni zavezanec, ki na novo začne z opravljanjem dejavnosti in izbere drugačno davčno leto (ki ni enako koledarskemu letu), s pisnim obvestilom o spremembi davčnega obdobja obvesti davčni organ, in sicer v osmih dneh po vpisu v uradno evidenco organa.

### **Vprašanje 21: Ali je dolžno tuje podjetje, ki v Sloveniji opravlja dejavnost montaže proizvodne linije, registrirati podružnico?**

Pojem podružnice tujega podjetja v Sloveniji je opredeljen v okviru določb gospodarskega in ne davčnega prava. Tuje podjetje lahko v Sloveniji pridobitno dejavnost opravlja preko podružnic, ki so opredeljene kot od sedeža družbe ločene enote, ki nimajo lastne pravne osebnosti, vendar smejo opravljati vse posle, ki jih sicer lahko opravlja družba in se vpišejo v sodni register. Glede na to, da v državah članicah EU velja načelo svobodnega delovanja podjetij, ustanovitev podružnice ni pogoj za opravljanje dejavnosti v gostujoči državi članici, ampak je to pravica. Družbe s sedežem v EU lahko tako dejavnost v Sloveniji opravljajo tudi neposredno in za pravno-formalne namene niso dolžne ustanoviti podružnice v Sloveniji. To pa ne velja za družbe s sedežem iz tretjih držav (nečlanic EU). Za tuja podjetja iz teh držav je ustanovitev oz. registracija podružnice pogoj, da v Sloveniji lahko opravljajo dejavnost.

### **Vprašanje 22: Ali je takšna podružnica, ki v Sloveniji opravlja dejavnost montaže proizvodne linije, zavezana za davek od dohodkov pravnih oseb v Sloveniji?**

V primeru, da bo podružnica v Sloveniji dejavnost montaže proizvodne linije opravljala dlje kot 12 mesecev (pogoj, da se gradbišče oz. projekt gradnje ali montaže, šteje za poslovno enoto) in ta projekt ne bo predstavljal ene od izjem, zaradi katerih se kraj poslovanja ne bi štel za poslovno

---

<sup>7</sup> Z dnem 1. 1. 2015 se upoštevajo normirani odhodki v višini 80 % davčno priznanih prihodkov.

enoto, npr. ne bo šlo zgolj za opravljanje dejavnosti pomožne ali pripravljalne narave zase (več o tem na odgovoru na vprašanje številka 4 zgoraj), je takšna podružnica zavezana za davek od dohodkov pravnih oseb v Sloveniji. V zvezi s tem je dolžna predložiti davčni obračun od dohodkov, ki jih dosega v poslovni enoti ali preko poslovne enote.

### **Vprašanje 23: Kako se obdavčuje dobiček, ki ga v Sloveniji dosežejo tuje letalske družbe?**

V primeru, da tuja letalska družba v Sloveniji opravlja dejavnost preko poslovne enote nerezidenta (npr. da ima registrirano podružnico), mora v Sloveniji napovedati davčno obveznost. Vendar se morajo v primeru, ko je med državama sklenjena mednarodna pogodba, poleg določil o stalni poslovni enoti in o obdavčevanju dobička stalne poslovne enote v tem primeru upoštevati tudi določila o obdavčevanju dobička iz ladijskih ali letalskih prevozov v mednarodnem prometu. Ta lahko določajo, da se dobiček iz opravljanja ladijskih ali letalskih prevozov v mednarodnem prometu obdavči samo v državi pogodbenici, v kateri je sedež dejanske uprave podjetja oziroma mednarodne prevozne agencije (v tem primeru v tuji državi, v kateri je sedež letalske družbe). To pomeni, da se uporabljajo samo za dobiček, dosežen iz opravljanja letalskih prevozov v mednarodnem prometu, torej dobiček, ki ga podjetje doseže s prevozom potnikov in blaga, ter dobiček iz pomožnih oziroma podpornih dejavnosti, ki so tesno povezane z neposrednim opravljanjem letalskih prevozov v mednarodnem prometu (običajno enaka pravila veljajo tudi za mednarodni ladijski prevoz). Dohodek oziroma dobiček iz drugih poslovnih dejavnosti podjetja (npr. če bi letalska družba opravljala tudi dejavnost izposoje avtomobilov, hotelske storitve ipd.) se obravnava v skladu s standardnimi pravili o obdavčevanju stalne poslovne enote.

Davčni zavezanec nerezident mora od dohodkov, ki jih dosega z opravljanjem dejavnosti oziroma poslov v poslovni enoti ali preko poslovne enote nerezidenta v Sloveniji, predložiti davčni obračun, pri tem pa lahko znesek prihodkov, ki se nanašajo na opravljanje letalskih prevozov v mednarodnem prometu, izvzame iz obdavčitve na podlagi mednarodne pogodbe o izogibanju dvojnega obdavčevanja. K obračunu mora priložiti tudi ustrezna dokazila o rezidentstvu družbe in izjavo o sedežu dejanske uprave družbe.

### **Vprašanje 24: Ali lahko dom oz. pisarna na domu (t.i. »home office«) predstavlja stalno poslovno enoto tujega podjetja?**

Pisarna na domu lahko pod določenimi pogoji predstavlja stalno poslovno enoto tujega podjetja. Prvič jo lahko predstavlja oseba, ki dela na domu, če se šteje za odvisnega posrednika za tujo družbo. Pri tem je treba poleg pojasnil o odvisnem posredniku, ki jih najdete v odgovorih na predhodna vprašanja, poudariti, da odvisni posrednik lahko predstavlja stalno poslovno enoto tudi, kadar formalno sicer nima pooblastila za sklepanje pogodb v imenu tujega podjetja (nerezidenta), vendar pa dejansko sodeluje pri pogajanjih o elementih oz. podrobnostih pogodbe na način, da so zavezujoči za tuje podjetje (npr. ko tuje podjetje rutinsko potrjuje dogovorjene pogodbe). Tudi če bi bila v takih primerih pogodba formalno podpisana s strani druge osebe, bi se še vedno lahko štelo, da je posrednik dejansko imel pooblastilo za sklepanje pogodb in bi ob izpolnjevanju drugih pogojev (običajna uporaba pooblastila v okviru poglavitne dejavnosti) lahko predstavljal stalno poslovno enoto tujega podjetja, v imenu katerega deluje.

Dom oz. pisarna na domu (t.i. »home office«) lahko predstavlja stalno poslovno enoto tujega podjetja tudi kot kraj poslovanja tujega podjetja, če so pri tem izpolnjeni določeni kriteriji, ki so bili iz prakse identificirani na naslednji način:

- redna oz. neprekinjena uporaba doma posameznika (npr. zaposlenega), pri opravljanju dela za tuje podjetje v okviru poglavitne dejavnosti tega podjetja,
- jasna zahteva podjetja, da posameznik delo opravlja od doma (kar je razvidno iz konkretnih okoliščin primera, npr. ko podjetje posamezniku ne da na razpolago pisarne) oz. je predpogoj za zaposlitev oz. opravljanje dela zagotovitev pisarne s strani delavca
- kritje stroškov za pisarniški material in stroškov za vzdrževanje opreme, uporabljene v pisarni na domu,
- označevanje takšne pisarne v telefonskem imeniku v okviru podjetja, opremljenost poslovnih vizitk z naslovom pisarne na domu z oznakami podjetja, ipd.,
- dostopnost pisarne na domu drugim uslužbencem podjetja (npr. obiski oz. nadzor nadrejenih na domu), ipd.

Če posamezniki niso zaposleni v tujem podjetju in od doma opravljajo poglavitno dejavnost za tuje podjetje (npr. računalniško raziskovalno-razvojno dejavnost), je obstoj stalne poslovne enote odvisen predvsem od tega, v kolikšni meri je pisarna na domu dostopna oz. na razpolago tujemu podjetju, kar se presoja po omenjenih kriterijih v odvisnosti od okoliščin posameznega primera. Ob tem je treba opozoriti, da se besedila mednarodnih pogodb lahko razlikujejo od Vzorčne konvencije OECD oz. opredelitve v nacionalni zakonodaji, zato je treba pri ugotavljanju obstoja stalne poslovne enote vedno upoštevati tudi besedila konkretne mednarodne pogodbe, ki se uporablja v določenem primeru.

### **Vprašanje 25: Na kakšen način bo podružnica, ki bo imela dve zaposleni osebi, ki bosta opravljali reklamni marketing, vendar ne bo izstavljala računov oz. ustvarjala prihodkov v Sloveniji, izpolnila davčno obveznost v Sloveniji?**

Opredelitev poslovne enote nerezidenta, ki je zavezana za davek od dohodkov pravnih oseb, še posebej vključuje zlasti naslednje prostore, v katerih tuje podjetje opravlja dejavnost v Sloveniji: pisarna, **podružnica**, tovarna, delavnica, rudnik, kamnolom ali katerikoli drug kraj, kjer se pridobivajo in izkoriščajo naravni viri.

Ne glede na to je določena izjema, če bi tuje podjetje preko podružnice opravljal dejavnosti zgolj pripravljalne ali pomožne narave zase. Takšne dejavnosti ne bodo predstavljale poslovne enote nerezidenta, tudi kadar bi sicer zadostile ostalim pogojem za njen obstoj (npr. kraj poslovanja). Ključno pri določanju, katere dejavnosti so pripravljalne ali pomožne narave in katere niso, je ugotavljanje, ali sestavljajo bistven oz. vsaj pomemben del dejavnosti podjetja kot celote, kar je treba ugotoviti tudi v primeru, kadar želi tuje podjetje v Sloveniji opravljati zgolj reklamiranje svojih storitev, pri čemer se morajo upoštevati vsa dejstva in okoliščine konkretnega primera.

Davčna osnova za davek nerezidenta za dejavnost oz. posle v ali preko poslovne enote v Sloveniji, je dobiček, ki se lahko pripiše tej poslovni enoti. Poslovni enoti se lahko pripiše tisti dobiček, za katerega bi se pričakovalo, da bi ga imela, če bi bila samostojni zavezanec, ki opravlja enako ali podobno dejavnost oz. posle. Pri tem ni pomembno, ali je poslovna enota dejansko samostojna in ustvarja prihodke oz. izstavlja račune (poslovno enoto, ki ne ustvarja lastnih prihodkov lahko imenujemo tudi t.i. »dotirana« poslovna enota), temveč jo je treba kot tako obravnavati zgolj za davčne namene oz. za potrebe pripisa dobička v skladu s pravili za določanje transfernih cen, ki temeljijo na neodvisnem tržnem načelu. Na ta način ugotovljeno davčno osnovo poslovne enote mora tuje podjetje vključiti v obračun davka od dohodkov pravnih oseb, ki ga je dolžno predložiti davčnemu organu v Sloveniji.

## **Vprašanje 26: Katere so tipične dejavnosti nerezidenta, ki izpolnjujejo pogoj stalnosti v smislu časa in kraja pri ugotavljanju obstoja stalne poslovne enote v Sloveniji (npr. prodaja kmetijskih pridelkov, potujoča prodajalna)?**

Poleg odgovorov na vprašanja 5, 6 in 7, je potrebno pri opredelitvi stalne poslovne enote po določbah mednarodne pogodbe upoštevati tudi pogoj stalnosti, kar pomeni, da dejavnost nerezidenta ne sme imeti samo začasnega značaja.

Poleg stalnega mesta poslovanja se pri stopnji stalnosti upošteva vsako poslovanje (na tem stalnem mestu), ki ni občasne narave oziroma gre za aktivnosti ponavljajoče se narave, kot na primer prodaja kmetijskih pridelkov, ki jih pridelovalci – nerezidenti prodajajo na stojnicah v Sloveniji. Čeprav je zaradi narave teh pridelkov (npr. mandarin, paradižnika,..) prodaja omejena na časovno obdobje le nekaj mesecev (2 do 3) v letu oziroma na sezonsko komponento dejavnosti nerezidenta, je pričakovati, da se ekonomsko uspešna dejavnost ponovi tudi v prihodnje (ali pa se je že izvedla), zaradi česar gre za veliko verjetnost obstoja stalne poslovne enote.

Tudi pri potujoči prodajalni (npr. prodaja rib v drugi državi pogodbenici) gre za veliko verjetnost obstoja stalne poslovne enote zaradi ponavljajoče se (in običajno tudi sezonske narave) dejavnosti, kar prestavlja stalnost v časovnem in krajevnem (teritorialno zaključeno območje, prodaja se običajno na istih lokacijah) smislu.

Stojnice na prireditvah običajno zaradi nizke stopnje stalnosti (občasna narava, lahko tudi na istih lokacijah) ne predstavljajo stalne poslovne enote nerezidenta.

## **25.2 DOHODEK IZ NEPREMIČNEGA PREMOŽENJA**

### **Vprašanje 1: Kako je urejena pravica do obdavčitve dohodkov iz nepremičnin po Vzorčni konvenciji OECD?**

Glede na to, da je dohodek iz nepremičnin ekonomsko tesno povezan z državo, v kateri se nahaja nepremičnina, se prednostno obdavčuje v tej državi. To ne pomeni, da država rezidentstva prejemnika omenjenega dohodka ne sme obdavčevati. Država situs – lokacije (država, kjer se nahaja nepremičnina) lahko v skladu z njeno nacionalno zakonodajo dohodek iz nepremičnin obdavčuje brez omejitve in ima pri tem prednost pred državo rezidentstva. Država rezidentstva prejemnika dohodka lahko prav tako obdavči ta dohodek, vendar pa je dolžna pri tem zagotoviti odpravo nastale dvojne obdavčitve po metodi, ki je določena v mednarodni pogodbi.

Na ta način se obravnava dohodek iz nepremičnin, ki ga rezident določene države doseže iz nepremičnin, ki se nahajajo v drugi državi..

### **Vprašanje 2: Kako so opredeljene nepremičnine za namene izvajanja mednarodnih pogodb?**

Dohodek iz nepremičnin je določen na podlagi definicije nepremičnine v pravu države pogodbenice, v kateri se zadevna nepremičnina nahaja. Pri tem opredelitev, ki jo ima nepremičnina po davčnem pravu prevlada nad opredelitvijo po drugi zakonodaji te države. Ne glede na to, da se opredelitev določa po domačem pravu države, kjer je nepremičnina, izraz

vedno vključuje premoženje, ki je sestavni del nepremičnin, živino in opremo, ki se uporablja v kmetijstvu in gozdarstvu, pravice, za katere veljajo določbe splošnega prava v zvezi z zemljiško lastnino (npr. služnost, stvarno breme, stavbna pravica), užitek na nepremičninah in pravice do spremenljivih ali stalnih plačil kot odškodnino za izkoriščanje ali pravico do izkoriščanja nahajališč rude, virov ter drugega bogastva, medtem ko se ladje, čolni in letala ne štejejo za nepremičnine.

### **Vprašanje 3: Ali se v dohodek iz nepremičnin uvršča tudi dohodek iz kmetijstva in gozdarstva?**

Določba Vzorčne konvencije OECD v dohodek iz nepremičnin izrecno uvršča tudi dohodek iz kmetijstva in gozdarstva, kar pomeni, da se ne obravnava v okviru določb o poslovnem dobičku podjetja ali podjetnika, kjer je pravica do obdavčitve podeljena izključno državi rezidentstva podjetja ali podjetnika, razen če bi se dejavnost v drugi državi opravljala preko stalne poslovne enote (v nekaterih primerih stalne baze). V tem primeru pa bi imela pravico do obdavčitve teh dohodkov tudi država, v kateri se nahaja stalna poslovna enota oz. baza.

### **Vprašanje 4: Za kakšen način oz. obliko izkoriščanja nepremičnin se uporabljajo navedena pravila o obdavčitvi?**

Dohodek iz nepremičnin se obdavčuje po pravilih iz Vzorčne konvencije OECD, kadar je dosežen z neposredno uporabo, dajanjem v najem nepremičnine ali kakršnokoli drugo obliko uporabe nepremičnine.

### **Vprašanje 5: Kako se obdavčuje dohodek iz nepremičnin, če ga doseže podjetje v okviru dejavnosti izkoriščanja nepremičnin?**

Ne glede na to, da je v skladu z Vzorčno konvencijo OECD pravilo za obdavčitev poslovnega dobička podjetja določeno na način, da se dobiček podjetja obdavčuje le v državi rezidentstva, razen če podjetje posluje v drugi državi v ali preko stalne poslovne enote v njej, se to pravilo v primeru dohodkov, ki jih podjetje doseže iz izkoriščanja nepremičnin, ne uporablja. Dohodek podjetja se v tem primeru lahko obdavčuje tudi v državi, kjer se nahaja nepremičnina, čeprav v njej ne posluje v ali preko stalne poslovne enote.

### **Vprašanje 6: Kako je obravnavan dohodek iz kapitalskih dobičkov ob odsvojitvi nepremičnine po Vzorčni konvenciji OECD?**

Pravila o obdavčitvi dohodkov iz kapitalskih dobičkov ob odsvojitvi nepremičnine so določena v posebni določbi Vzorčne konvencije OECD in so podrobneje razložena med vprašanji in odgovori pod naslovom Kapitalski dobiček.

### **Vprašanje 7: Kako so obdavčeni lastniki nepremičnin v Sloveniji, ki so npr. italijanski davčni rezidenti?**

V tem primeru je treba ločiti dve situaciji:

1. davčni zavezanci, nerezidenti, so lastniki nepremičnin v Sloveniji, ali
2. davčni zavezanci, nerezidenti, so lastniki nepremičnin v Sloveniji, od katerih dosegajo dohodke (npr. nepremičnino oddajajo v najem).



Obdavčitev nepremičnine, ki leži v Sloveniji, se presoja po določbi relevantne mednarodne pogodbe med Slovenijo in Italijo, ki ureja premoženje (in ne dohodek iz nepremičnin) in določa, da se premoženje, ki ga predstavljajo nepremičnine v lasti rezidenta države pogodbenice (Italije) in so v drugi državi pogodbenici (Sloveniji), lahko obdavčijo v tej drugi državi (Sloveniji). To pomeni, da ima Slovenija prednostno pravico do obdavčitve nepremičnine na podlagi mednarodne pogodbe, Italija pa je dolžna dvojno obdavčitev odpraviti, če sta davka primerljiva. Italija lahko pri določanju svojih davkov od dohodka (in v skladu s Protokolom k mednarodni pogodbi tudi od premoženja), take dohodkovne postavke vključi v svojo davčno osnovo. V takem primeru Italija od tako izračunanih davkov odšteje davek od dohodka, plačanega v Sloveniji, vendar samo v znesku, ki ne presega tistega deleža prej omenjenega italijanskega davka, ki ga take dohodkovne postavke predstavljajo v celotnem dohodku. Za natančne informacije glede možnosti odprave dvojne obdavčitve v Italiji se je treba obrniti na pristojni davčni organ v Italiji. V drugem primeru pa je treba, kadar se od nepremičnine dosega dohodke (npr. nepremičnino se oddaja v najem), upoštevati določbe mednarodne pogodbe, ki ureja dohodke iz nepremičnin. Kot je pojasnjeno zgoraj se dohodek rezidenta države pogodbenice (Italije), ki izhaja iz nepremičnin (vključno z dohodki iz kmetijstva ali gozdarstva), ki so v drugi državi pogodbenici (Sloveniji), lahko obdavči v tej drugi državi (Sloveniji). To pomeni, da ima država vira (Slovenija) prednostno pravico do obdavčitve, ne pa izključne, zato mora država rezidentstva (Italija) v skladu z relevantno določbo mednarodne pogodbe zagotoviti odpravo dvojne obdavčitve, in sicer s t.i. metodo davčnega kredita (obrazloženo zgoraj). To pomeni, da se pri poračunu dohodnine v državi rezidentstva (Italiji), upošteva že plačani davek na viru (v Sloveniji).

## 25.3 POSLOVNI DOBIČEK

### **Vprašanje 1: Kako se obdavčuje poslovni dobiček po mednarodnih pogodbah?**

Dobiček podjetja se obdavči samo v državi pogodbenici, katere rezident je, vendar samo v primeru, da podjetje ne posluje v drugi državi pogodbenici prek stalne poslovne enote v njej. Zaradi tesne povezanosti s členom, ki opredeljuje stalno poslovno enoto, je potrebno pri obdavčitvi podjetij, ki poslujejo tudi v drugi državi, upoštevati, da se dobiček podjetja obdavči samo v državi rezidentstva podjetja, razen v primeru, če podjetje posluje v drugi državi pogodbenici prek stalne poslovne enote. Samo v primeru, da podjetje države pogodbenice posluje v drugi državi pogodbenici prek stalne poslovne enote, se lahko njegov dobiček obdavči v drugi državi, vendar samo toliko dobička, kolikor se ga lahko pripiše tej stalni poslovni enoti.

### **Vprašanje 2: Kakšna je razlika med obdavčevanjem dohodkov iz opravljanja dejavnosti in med obdavčevanjem poslovnega dobička po določbah mednarodnih pogodb?**

V starejših pogodbah, ki sledijo vzorčni konvenciji OECD o odpravi dvojnega obdavčevanja dohodka in premoženja (do OECD Model Tax Convention 1997), se pripadnost dohodkov iz opravljanja samostojnih osebnih storitev (dejavnosti), najpogosteje obravnava v členu 14 (Independent personal services – samostojne osebne storitve ali samostojne osebne dejavnosti). V mednarodnih pogodbah, ki vsebujejo 14. člen, so vsebovani različni pogoji za obdavčitev v državi opravljanja dejavnosti – najpogosteje: obstoj stalne baze, bivanje daljše od 183 dni.

Pogodbe, ki sledijo novejšemu modelu konvencije OECD o odpravi dvojnega obdavčevanja dohodka in premoženja (od OECD Model Tax Convention 2000 dalje), ne vsebujejo 14. člena (samostojne osebne storitve ali samostojne osebne dejavnosti). V zvezi z dohodki iz opravljanja dejavnosti se uporabljajo le določbe 5. člena (stalna poslovna enota) in 7. člena (poslovni dobiček) v povezavi s točko h prvega odstavka 3. člena modela. Te določbe dajejo pravico do

obdavčitve v državi, kjer se opravlja dejavnost le, če je izpolnjen pogoj za obstoj stalne poslovne enote.

Dobiček poslovne enote nerezidenta v Sloveniji predstavlja dobiček, ki se ji lahko pripiše na podlagi neodvisnega tržnega načela ob predpostavki, če bi bila samostojni zavezanec, ki opravlja enako ali podobno dejavnost oz. posle in odraža davčno obravnavo poslovnega dobička, ki izhaja iz 7. člena Vzorčne konvencije OECD. Pomemben vir za uporabo oz. razlago tega člena tako predstavlja Komentar Vzorčne konvencije OECD k 7. členu, ki se je pomembneje dopolnil s spremembo besedila omenjenega člena v izdaji iz leta 2010.

Besedilo novega 7. člena Vzorčne konvencije OECD je jasneje opredelilo predpostavko o obravnavi stalne poslovne enote kot o ločenem in neodvisnem podjetju, od katerega se pričakuje, da bo imelo za svoje delovanje na voljo tudi določeno raven t.i. prostega kapitala oz., da se bo financiralo tako iz kapitala kot iz dolga. Ker je davčni organ pri obdavčitvi zavezancev dolžan spoštovati določbe vsake posamezne konvencije, ki jo je Slovenija sklenila z drugo državo, večina konvencij o izogibanju dvojnega obdavčevanja, ki so trenutno v veljavi v Sloveniji, pa v zvezi s poslovnim dobičkom vsebuje še člen po zgledu starega 7. člena Vzorčne konvencije OECD iz verzije pred letom 2010, je treba pri razlagi člena upoštevati tudi verzije Komentarja k Vzorčni konvenciji OECD pred letom 2010. Ne glede na to, pa je osnovo načelo ugotavljanja dobička, ki se lahko pripiše stalni poslovni enoti, tudi v prejšnjih verzijah člena temeljilo na neodvisnem tržnem načelu. Poročilo o pripisu dobička stalnim poslovnim enotam pa je tudi v starejši verziji določalo pravila glede pripisa kapitala poslovnim enotam. Zato je treba tudi pri razlagi določb mednarodnih pogodb, ki vsebujejo stari 7. člen, upoštevati omenjena pravila, ki določajo, na kakšen način je treba stalni poslovni enoti za davčne namene pripisati kapital.

### **Vprašanje 3: Kakšna je obdavčitev poslovnih subjektov iz EU, ki opravljajo storitve v Sloveniji, po mednarodnih pogodbah?**

Pri določanju pravice do obdavčitve »poslovnih dobičkov« oziroma »samostojnih osebnih storitev« je potrebno upoštevati tudi določbe mednarodnih pogodb o izogibanju dvojnega obdavčenja, v kolikor so sklenjene med dvema državama pogodbenicama. Seznam in vsebino veljavnih mednarodnih pogodb o izogibanju dvojnega obdavčevanja dohodka in premoženja, ki jih je Slovenija sklenila z drugimi državami pogodbenicami, najdete na naših spletnih straneh.

Vse mednarodne pogodbe vsebujejo 7. člen, ki obravnava »Poslovni dobiček«, ne vsebujejo pa vse 14. člena, ki obravnava »Samostojne osebne storitve«.

V mednarodnih pogodbah, ki vsebujejo 14. člen, se dohodki iz naslova »samostojnih osebnih storitev« ne obravnavajo po 7. členu, ampak po določbah 14. člena, ki določa, da se dohodek, ki ga rezident države pogodbenice ustvari s poklicnimi storitvami ali drugimi samostojnimi dejavnostmi, obdavči samo v državi rezidentstva posameznika, razen, če se dejavnost opravlja preko stalne baze, ki mu je redno na voljo v drugi državi pogodbenici. V tem primeru se lahko v tej drugi državi obdavči samo tolikšen del dohodka, kolikor se ga lahko pripiše tej stalni bazi. Nekatere mednarodne pogodbe v 14. členu vsebujejo tudi dodatni kriterij, v skladu s katerim lahko država, v kateri se storitve opravljajo, obdavči dohodek od teh storitev, če posameznik prebiva v tej državi pogodbenici skupno najmanj 183 dni v fiskalnem letu.

### **Vprašanje 4: Kakšna je obdavčitev poslovnih subjektov iz EU, ki opravljajo storitve v Sloveniji, po nacionalni zakonodaji?**

A) Nerezident dosega dohodke z opravljanjem dejavnosti

Glede na določbe ZDoh-2 je nerezident zavezan za plačilo dohodnine od vseh dohodkov, ki imajo vir v Sloveniji, vendar pa se dohodnine ne plačuje od dohodka, doseženega z opravljanjem dejavnosti – razen od dohodka iz dejavnosti nastopajočega izvajalca ali športnika – ob izpolnjevanju naslednjih pogojev:

1. prejemnik dohodka je nerezident,
2. dejavnosti v Sloveniji ne opravlja v ali preko poslovne enote in je prisoten v Sloveniji manj kot 183 dni v kateremkoli obdobju 12 mesecev in
3. ne gre za dohodke, od katerih se obračunava davčni odtegljaj.

Če navedeni pogoji niso izpolnjeni, so nerezidenti Slovenije, ki opravljajo samostojno dejavnost na ozemlju Slovenije, od dohodkov, doseženih s takšno dejavnostjo, obdavčeni v Sloveniji v skladu z določbami ZDoh-2.

#### B) Nerezident dosega dohodke kot pravna oseba tujega prava

Zavezanci za davek od dohodkov pravnih oseb so v Sloveniji pravne osebe domačega in tujega prava. Nerezident je zavezan za davek od dohodkov, ki imajo svoj vir v Sloveniji. Nerezident je zavezanec, ki ne izpolnjuje nobenega od navedenih pogojev:

1. ima sedež v Sloveniji,
2. ima kraj dejanskega delovanja poslovodstva v Sloveniji.

Dohodek nerezidenta, dosežen v poslovni enoti tega nerezidenta ali preko poslovne enote tega nerezidenta, ima vir v Sloveniji, če se poslovna enota nahaja v Sloveniji. Več o tem kaj se šteje za poslovno enoto nerezidenta (tako v skladu z določili slovenske zakonodaje, kot v skladu z določbami mednarodnih pogodb o izogibanju dvojnega obdavčenja) najdete na naših spletnih straneh.

### **Vprašanje 5: Kakšna je obdavčitev poslovnih subjektov, ki so registrirani v Sloveniji in opravljajo storitve v državah EU?**

Rezident je po ZDDPO-2 obdavčen po svetovnem dohodku, kar pomeni, da je zavezan za davek od vseh dohodkov, ki imajo svoj vir v Sloveniji in izven Slovenije. Kadar zavezanec rezident Slovenije opravlja dejavnost ali posle izven Slovenije, se takšno njegovo delovanje šteje po domači zakonodaji gostujoče države za poslovno enoto in ga ta druga država tudi obdavči. Pri ugotavljanju dohodkov oziroma dobička takšne stalne poslovne enote za davčne namene gostujoče države se upoštevajo in uporabljajo davčna pravila gostujoče države.

Stalna poslovna enota je del slovenske družbe, ki v tujini opravlja dejavnost, ni pa v tujini registrirana kot samostojna pravna oseba po notranjem pravu države pogodbenice. Podjetje, registrirano v Sloveniji (državi rezidentstva), ki ima tako poslovno enoto v tujini, v svojih poslovnih knjigah evidentira vse prihodke in odhodke, ki jih v tujini (državi vira) ustvari njegova poslovna enota.

Mednarodne pogodbe z določbo o odpravi dvojnega obdavčevanja določajo odpravo dvojnega obdavčevanja v državi rezidentstva in metode za odpravo takega obdavčevanja. Namen te določbe je, da se slovenski davčni zavezanec izogne dvakratnemu plačilu davka od dobička oziroma dohodka. Če je že plačal davek od dohodka v tujini (v državi vira) zaradi poslovanja poslovne enote, določba mednarodne pogodbe (običajno 23. člen) omogoča, da v državi rezidentstva ne plača še enkrat (ponovno) davka na dobiček.

## **25.4 POMORSKI, CELINSKI, VODNI IN ZRAČNI PROMET**

### **Vprašanje 1: Kako je v mednarodnih pogodbah urejena pravica do obdavčitve dobičkov na podlagi mednarodnih prevozov?**

Dobiček iz ladijskih in letalskih prevozov v mednarodnem prometu se obdavči samo v državi pogodbenici, v kateri je sedež dejanske uprave podjetja, ki opravlja prevoze. Prevoze v mednarodnem prometu ureja 8. člen Vzorčne konvencije OECD, in sicer se po navedenem členu obravnavajo tako prevozi blaga kot tudi prevozi potnikov.

Če je sedež dejanske uprave ladjarskega podjetja na ladji, se šteje, da je v državi pogodbenici, v kateri je matično pristanišče ladje oziroma v državi pogodbenici, katere rezident je uporabnik ladje oziroma ladijski prevoznik.

### **Vprašanje 2: Katere vrste dobičkov se štejejo kot dobički iz mednarodnega prevoza?**

V tovrstni dobiček je zajet dobiček, ki ga podjetje doseže s prevozom potnikov in blaga, ter tudi druge vrste dobička; tj. tiste vrste dobička, ki se jih zaradi njihove narave ali tesne povezanosti z dobičkom, ki je dosežen neposredno z opravljanjem prevozov, lahko uvrsti v isto skupino. Dobiček iz drugih poslovnih dejavnosti se obravnava po načelu poslovne enote.

V okviru določbe 8. člena Vzorčne konvencije OECD se obravnavajo dobički iz oddajanja opremljenih ladij, letal in cestnih vozil skupaj s posadko. Za oddajanje praznih prevoznih sredstev v najem se uporablja določba 7. člena Vzorčne konvencije OECD o obdavčitvi Poslovnih dobičkov.

Ladjarska ali letalska prevozna podjetja pogosto opravljajo dodatne dejavnosti, ki so bolj ali manj povezane z neposrednim opravljanjem ladijskih ali letalskih prevozov. Te dejavnosti so:

- prodaja vozovnic za druga podjetja,
- opravljanje avtobusnih prevozov med mestom in njegovim letališčem,
- reklamiranje in oglaševanje,
- prevažanje blaga s tovornjakom med skladiščem in pristaniščem ali letališčem.

V primeru podjetij, ki se ne ukvarjajo izključno z opravljanjem ladijskih ali letalskih prevozov, je osnovno izhodišče, da se določbe 8. člena uporabljajo samo za dobiček, dosežen iz opravljanja ladijskih ali letalskih prevozov v mednarodnem prometu ter ladijskih prevozov po notranjih plovnih poteh. Dohodek iz drugih poslovnih dejavnosti podjetja se obravnava po načelu stalne poslovne enote.

## **25.5 POVEZANA PODJETJA**

### **Vprašanje 1: Katera podjetja so povezana podjetja za namene izvajanja mednarodnih pogodb o izogibanju dvojnega obdavčevanja?**

Povezani podjetji sta v mednarodnih pogodbah opredeljeni kot podjetji, pri katerih je podjetje ene države neposredno ali posredno udeleženo pri upravljanju, nadzoru ali v kapitalu podjetja druge države. Za povezani podjetji pa se štejeta tudi podjetji, pri katerih so iste tretje osebe neposredno ali posredno udeležene pri upravljanju, nadzoru ali v kapitalu podjetja ene države in podjetja

druge države in v obeh primerih zaradi take povezanosti obstajajo ali se uvedejo med podjetjema v njunih komercialnih ali finančnih odnosih takšni pogoji, ki so drugačni od tistih, ki bi obstajali med neodvisnimi podjetji. Ključen dejavnik pri opredelitvi je torej nadzor enega podjetja nad drugim, v pojem nadzor pa je za te namene zajeta kakršnakoli vrsta nadzora, ne glede na to, ali je pravno dopustna ali ne, in ne glede na to, kako se nadzor izvaja.

## **Vprašanje 2: Zakaj so povezana podjetja posebej obravnavana v mednarodnih pogodbah o izogibanju dvojnega obdavčevanja?**

Obdavčevanje povezanih podjetij, ki delujejo preko meja različnih držav (multinacionalna podjetja), je eno najbolj zapletenih področij mednarodne obdavčitve, saj lahko podjetja zaradi povezanosti (npr. matično in hčerinsko podjetje in t.i. sestrsko podjetja), kot je opredeljena v odgovoru na zgornje vprašanje, med sabo poslujejo na način, da se v njihovih transakcijah ne odraža t.i. neodvisno tržno načelo, ki ga pri svojem poslovanju zasledujejo med seboj nepovezana podjetja. Zaradi neupoštevanja tega načela lahko povezano podjetje neupravičeno (ne iz ekonomskih razlogov, na podlagi katerih sicer temelji obdavčitev dohodkov v davčnih sistemih držav) ustvari nižji dobiček ali celo izgubo v svoji državi, medtem ko z njim povezano podjetje v drugi državi zaradi tega ustvari višji dobiček, do katerega bi bil upravičen na podlagi ekonomskih razlogov. Države poskušajo v svojih davčnih zakonodajah takšno ravnanje (neupravičeno planiranje oz. preusmerjanje dobička) podjetij preprečiti na ta način, da omogočijo davčnemu organu, da prenizko izkazani dobiček povezanega podjetja iz omenjenih razlogov za davčne namene v svoji državi poveča in ustrezno dodatno obdavči v višini, ki bi morala biti izkazana, če bi bilo v transakcijah med povezanima podjetjema upoštevano neodvisno tržno načelo. Cene, ki si jih v transakcijah zaračunavajo povezana podjetja, imenujemo transferne cene in te morajo biti za davčne namene določene tako, da je v njih upoštevano neodvisno tržno načelo.

Povečanje dobička povezanemu podjetju v eni državi pa ne pomeni avtomatičnega ustreznega zmanjšanja dobička povezanega podjetja v drugi državi. To pomeni, da je lahko isti dobiček v obeh državah povezanih podjetij dvojno obdavčen. Glede na to, da je namen mednarodnih pogodb izogibanje dvojni obdavčitvi, je ključnega pomena, da je vanjo vključen poseben člen, ki obravnava tudi povezana podjetja in državam nalaga obveznost, da odpravijo ekonomsko dvojno obdavčitev, ki lahko nastane kot posledica tovrstne prilagoditve dobička.

## **Vprašanje 3: Kako je obdavčitev povezanih podjetij urejena v Vzorčni konvenciji OECD?**

V Vzorčni konvenciji OECD je obdavčitev povezanih podjetij urejena v 9. členu, ki določa, da se lahko v primeru, kadar:

- a) je podjetje države pogodbenice neposredno ali posredno udeleženo pri upravljanju, nadzoru ali v kapitalu podjetja druge države pogodbenice ali
- b) so iste osebe neposredno ali posredno udeležene pri upravljanju, nadzoru ali v kapitalu podjetja države pogodbenice in podjetja druge države pogodbenice in v obeh primerih obstajajo ali se uvedejo med podjetjema v njunih komercialnih ali finančnih odnosih pogoji, drugačni od tistih, ki bi obstajali med neodvisnimi podjetji, kakršen koli dobiček, ki bi prirastel enemu od podjetij, če takih pogojev ne bi bilo, vendar prav zaradi takih pogojev ni prirastel, vključi v dobiček tega podjetja in ustrezno obdavči.

Kot je pojasnjeno v odgovoru na prejšnje vprašanje, mednarodna pogodba omogoča državi, v kateri je povezano podjetje, temu podjetju prilagoditi dobiček za davčne namene tako, da je v njegovih transakcijah s povezanim podjetjem v drugi državi upoštevano neodvisno tržno načelo oz. tako, da so transferne cene med njima določene v skladu z neodvisnim tržnim načelom.

Hkrati s to pravico do obdavčitve prilagojenega dobička v državi povezanega podjetja, pa je v drugem odstavku 9. člena Vzorčne konvencije OECD drugi državi povezanega podjetja naložena obveznost, da ustrezno prilagodi znesek davka, ki se v drugi državi zaračuna od prilagojenega dobička z namenom, da ne pride do ekonomske dvojne obdavčitve tega dobička. V primeru, da se državi povezanih podjetij ne strinjata z določitvijo transfernih cen oz. dobička, ki je v skladu z neodvisnim tržnim načelom, ima zavezanec možnost sprožiti postopek skupnega dogovora med pristojnima organoma držav pogodbenic, ki je v Vzorčni konvenciji OECD urejen v 25. členu, da bi dosegel odpravo ekonomske dvojne obdavčitve, ki lahko nastane kot posledica prilagoditve dobička v eni državi in zavrnitev ustrezne prilagoditve v drugi državi.

#### **Vprašanje 4: Na kakšen način se odpravlja mednarodna dvojna obdavčitev med povezanimi osebami?**

Mednarodna dvojna obdavčitev med povezanimi osebami se ne odpravlja avtomatično (npr. s samodejnim popravkom davčnega obračuna), ampak mora zavezanec za davek, povezano podjetje v Sloveniji, prilagoditev zahtevati na ustrezen način.

Zavezanci za davek lahko zahtevajo odpravo mednarodne dvojne obdavčitve na podlagi:

- člena posamezne konvencije o izogibanju dvojnega obdavčevanja dohodka in premoženja, ki jo je Slovenija sklenila z drugo državo pogodbenico, ki ureja postopek skupnega dogovora (sicer 25. člen<sup>8</sup> Vzorčne konvencije OECD) ali
- prvega odstavka 6. člena Konvencije o izogibanju dvojnega obdavčevanja v zvezi s preračunom dobička povezanih podjetij (t.i. Arbitražna konvencija)<sup>9</sup>.

Zahtevek z navedbo ustrezne pravne podlage in relevantno dokumentacijo, se vloži pri Ministrstvu za finance Republike Slovenije, Župančičeva 3, 1000 Ljubljana. Tovrstni postopek ni postopek po domačem pravu države, temveč poseben instrument za reševanje mednarodnih davčnih sporov.

V Zakonu o davčnem postopku - ZDavP-2 so procesna pravila v zvezi s postopkom skupnega dogovora urejena v določbah od 256. do 258. člena (tj. glede postopka skupnega dogovora, kadar se ta začne na pobudo pristojnega organa druge države ali na zahtevo davčnega zavezanca, glede uveljavitve odločitve, sprejete v postopku skupnega dogovora idr.).

Več informacij glede postopka skupnega dogovora in arbitražnega postopka je dosegljivih pod pogostimi vprašanji in odgovori – Postopek skupnega dogovora.

---

<sup>8</sup> 25. člen Vzorčne konvencije OECD: »Kadar oseba meni, da so ali bodo dejanja ene ali obeh držav pogodbenic imela za posledico obdavčevanje, ki ni v skladu z določbami te konvencije, lahko ne glede na sredstva, ki mu jih nudi domača zakonodaja teh dveh držav, predloži zadevo pristojnemu organu države pogodbenice, katere rezident je, če se njegov primer nanaša na 1. odstavek 25. člena, pa tisti državi pogodbenici, katere državljan je. Zadeva mora biti predložena v treh letih od prvega uradnega obvestila o dejanju, ki je imelo za posledico obdavčevanje, ki ni v skladu z določbami konvencije«.

<sup>9</sup> Na podlagi te določbe lahko podjetje, kadar meni, da v kakršnem koli primeru, za katerega se uporablja konvencija, načela iz 4. člena konvencije niso bila upoštevana, ne glede na pravna sredstva, ki mu jih omogoča domača zakonodaja zadevnih držav članic EU, predloži zadevo pristojnemu organu države članice, katere podjetje je ali v kateri ima stalno poslovno enoto.

## Vprašanje 5: Kateri so nekateri tipični primeri, ki so značilni za prilagoditev dobička povezanih podjetij v različnih državah?

Primer 1: Matično podjetje v državi A hčerinskemu podjetju v državi B zaračunava obresti od posojila, ki ga je matično podjetje dalo hčerinskemu podjetju.

Posojilo je lahko dano po previsoki ali prenizki obrestni meri, ki ne odraža razmer na trgu in ni skladna z neodvisnim tržnim načelom. V primeru, da je obrestna mera previsoka, lahko država B ugotovi, da bi moral hčerinskemu podjetju v njihovi državi B prirasti višji dobiček, saj bi se mu morali priznati nižji odhodki iz naslova obresti. Država B tako opravi t.i. **primarno prilagoditev** in poviša dobiček za davčne namene. Država A je dolžna v skladu z 9. členom Vzorčne konvencije OECD ugotoviti, ali je povišan dobiček v državi B odraz dejanske višine obrestne mere na trgu in v skladu z ugotovitvijo ustrezno znižati dobiček matičnemu podjetju v svoji državi A (in opraviti t.i. **ustrezno prilagoditev**), ker bi se moralo matičnemu podjetju iz države A priznati nižje prihodke iz naslova obresti.

V določenih državah se lahko v skladu z nacionalno davčno zakonodajo takšni presežki, ki jih zaradi neupoštevanja neodvisnega tržnega načela plačuje povezano podjetje ene države povezanemu podjetju druge države, obravnava kot izplačilo dobička na prikrit način. Lahko bi se štelo, da je hčerinsko podjetje iz države B matičnemu podjetju v državi A s previsokimi zneski obresti oz. s presežkom izplačanih obresti dejansko izplačevalo dobiček na prikrit način. Država B hčerinskega podjetja lahko dohodek prekvalificira v dividende za davčne namene, od katerih je določena obveznost plačila davčnega odtegljaja. Obveznost plačila davčnega odtegljaja v državi B tako ne bi nastala le, če bi matično podjetje iz države A hčerinskemu podjetju v državi B vrnilo preplačane obresti, kar pa vodi v t.i. **sekundarno prilagoditev**.

Primer 2: Hčerinsko podjetje v državi B matičnemu podjetju v državi A zaračunava določene storitve (npr. v zvezi z oglaševanjem).

Hčerinsko podjetje v državi B bi lahko matičnemu podjetju v državi A zaračunavalo določene storitve (npr. v zvezi z oglaševanjem) po prenizki ceni. V primeru, da bi bila cena prenizka, bi lahko država B ugotovila, da je hčerinskemu podjetju prirastel prenizek dobiček, saj je izkazoval prenizke prihodke iz naslova storitev, ki mu jih je plačevalo matično podjetje iz države A. Podobno kot zgoraj bi država B pri hčerinskemu podjetju opravila **primarno prilagoditev** tako, da bi mu povišala dobiček za davčne namene, medtem ko bi morala država A v skladu z mednarodno pogodbo opraviti **ustrezno prilagoditev**, tj. povišati priznane odhodke iz naslova plačil za storitve hčerinskemu podjetju v državi B in ustrezno znižati dobiček matičnemu podjetju v državi A.

Tudi v tem primeru bi se lahko zgodilo, da bi država B ugotovila, da je hčerinsko podjetje s prejemanjem prenizkih plačil za storitve od matičnega podjetja v državi A le-temu dejansko na prikrit način izplačalo dobiček (hčerinsko podjetje v državi B je dopustilo, da je matično podjetje v državi A zaradi nižjih odhodkov iz naslova plačil za storitve ustvarilo višji dobiček). Dohodek bi se lahko prekvalificiral v dividende za davčne namene in v državi B bi nastala obveznost plačila davčnega odtegljaja od prikrito izplačanega dobička matičnemu podjetju v državi A. V primeru, da bi imelo matično podjetje iz države A možnost vrniti ustvarjen dobiček zaradi prenizkih plačil za storitve hčerinskemu podjetju v državi B, bi se opravila t.i. **sekundarna prilagoditev**.

Primer 3: Matično podjetje v državi A hčerinskemu podjetju v državi B zaračunava obresti od posojila, ki ga je matično podjetje dalo hčerinskemu podjetju.

Razlog za zaračunavanje previsokih ali prenizkih obrestih ni samo v višini obrestne mere, ampak tudi v višini danega posojila. V primeru, da matično podjetje v državi A hčerinskemu podjetju da previsoko posojilo, se lahko za davčne namene ugotavlja ustreznost zaračunanih obresti zaradi višine posojila, ki po ekonomski vsebini dejansko pomeni dokapitalizacijo hčerinskega podjetja, kar imenujemo tudi **tanka kapitalizacija**. Mehanizmi ugotavljanja, ali je upoštevano neodvisno tržno načelo pri določanju priznanih obresti za davčne namene in prilagoditve dobička v teh primerih so smiselno podobni, kot je opisano v prvem primeru.

## **25.6 DIVIDENDE, OBRESTI IN PREMOŽENJSKE PRAVICE**

### **Vprašanje 1: Kako so obdavčene dividende, obresti in licenčnine in avtorski honorarji, ki jih nerezidenti (tuje pravne osebe) dosegajo v Sloveniji?**

Od plačil dividend, obresti in licenčnin in avtorskih honorarjev, ki so doseženi v Sloveniji (imajo vir v Sloveniji) je v skladu z Zakonom o davku od dohodkov pravnih oseb – ZDDPO-2 določena obveznost plačila davčnega odtegljaja po davčni stopnji 15 %. To pomeni, da je izplačevalec dohodka (plačnik davka) ob izplačilu dolžan za davčnega zavezanca nerezidenta izračunati, odtegniti in plačati davčni odtegljaj.

### **Vprašanje 2: Kako so dividende, obresti in licenčnine in avtorski honorarji, od katerih je določena obveznost plačila davčnega odtegljaja, opredeljeni v Zakonu o davku od dohodkov pravnih oseb?**

Dividende so v ZDDPO-2 opredeljene kot dobiček ali presežek prihodkov nad odhodki, ki se izplača družbenikom ali članom v zvezi z udeležbo v dobičku izplačevalca in kot dohodki, ki podobni dividendam iz 74. člena tega zakona. Dohodki, podobni dividendam so:

1. dobiček, ki se izplača v zvezi z vrednostnimi papirji in krediti, ki zagotavljajo udeležbo v dobičku izplačevalca;
2. dobiček, rezerve iz dobička, osnovni kapital v delu, ki se je oblikoval iz predhodnega povečanja osnovnega kapitala iz dobička ali rezerv iz dobička in skrite rezerve izplačevalca, ob prenehanju izplačevalca;  
Skrite rezerve se izračunajo kot razlika med pošteno vrednostjo in davčno vrednostjo sredstev in obveznosti po stanju na dan pred vpisom zaključka likvidacije v sodni register. Poštena vrednost je znesek, za katerega je mogoče prodati ali na drug način zamenjati sredstvo ali s katerim je mogoče poravnati obveznost ali za katerega je mogoče zamenjati podeljen kapitalski inštrument med dobro obveščena in voljnima strankama v poslu, v katerem sta stranki medsebojno neodvisni in enakopravni. Davčna vrednost posameznega sredstva ali obveznosti je znesek, ki se prisodi temu sredstvu ali obveznosti pri obračunu davka oziroma na podlagi katerega se izračunavajo prihodki, odhodki, dobički in izgube pri obračunu davka.
3. izplačana vrednost delnic ali poslovnih deležev, zmanjšana za njihovo emisijsko vrednost in za sorazmerni del kapitalskih rezerv, ob izključitvi ali izstopu delničarja, družbenika ali člana izplačevalca;
4. izplačilo na podlagi rednega zmanjšanja osnovnega kapitala izplačevalca v delu, ki se je oblikoval iz predhodnega povečanja osnovnega kapitala iz dobička ali rezerv iz dobička;
5. izplačana vrednost pridobljenih lastnih delnic ali lastnih poslovnih in drugih lastnih deležev, zmanjšana za njihovo emisijsko vrednost in za sorazmerni del kapitalskih rezerv;
6. dobiček, prenesen na podlagi podjetniške pogodbe v skladu z zakonom, ki ureja gospodarske družbe;
7. prikrito izplačilo dobička, ki se opravi osebi, ki ima neposredno ali posredno v lasti najmanj 25% vrednosti ali števila delnic ali deležev v kapitalu, upravljanju ali nadzoru izplačevalca ali



obvladuje izplačevalca na podlagi pogodbe ali na način, ki se razlikuje od razmerij med nepovezanimi osebami. Za prikrito izplačilo dobička se šteje vsako nadomestilo, ki ga zagotovi izplačevalec osebi iz prejšnjega stavka, zlasti zagotovitev vseh oblik sredstev in opravljanje storitev, vključno z odpustom dolga, brez plačila ali po ceni, ki je nižja od primerljive tržne cene iz 16. in 17. člena tega zakona, ali plačila za nakup vseh oblik sredstev in storitev po ceni, ki je višja od primerljive tržne cene iz 16. in 17. člena tega zakona, ali plačila za sredstva in storitve, če sredstva niso bila prevzeta ali storitve niso bile opravljene. Za prikrito izplačilo dobička se štejejo tudi obresti na posojila, dana po nižji ali prejeta po višji obrestni meri, kot znaša priznana obrestna mera iz 19. člena tega zakona, in obresti od presežka posojil iz 32. člena tega zakona.

Obresti so opredeljene kot dohodek iz vseh vrst terjatev ne glede na to, ali so zavarovane s hipoteko, obresti od vseh dolžniških vrednostnih papirjev in drugih dolžniških finančnih instrumentov, vključno s premijami in nagradami, ki pripadajo takim vrednostnim papirjem in finančnim instrumentom, razen zamudnih obresti.

Licenčnine in avtorski honorarji pa so opredeljeni kot plačila uporabe premoženjskih pravic plačila vsake vrste, prejeta za uporabo ali pravico do uporabe kakršnihkoli avtorskih pravic za literarno, umetniško ali znanstveno delo, vključno s kinematografskimi filmi in programsko opremo, kateregakoli patenta, blagovne znamke, vzorca ali modela, načrta, tajne formule ali postopka ali za informacije o industrijskih, komercialnih ali znanstvenih izkušnjah.

### **Vprašanje 3: Katere izjeme veljajo pri obdavčitvi dividend na viru v Sloveniji?**

Pod določenimi pogoji je v ZDDPO-2 določena oprostitvev plačila davčnega odtegljaja od dividend.

Oprostitvev je določena takrat, kadar so dividende plačane nerezidentu, rezidentu v državi članici EU oziroma EGP, ki ni Slovenija, zavezancu za davek od dohodkov v državi rezidentstva, če ne gre za dohodke, plačane poslovni enoti tega nerezidenta v Sloveniji, in če nerezident davka po prvem odstavku tega člena ne more uveljavljati v državi rezidentstva, ker primeroma uveljavlja ukrep izvzema dividend iz davčne osnove in transakcija ne pomeni izogibanja davkom.

Oprostitvev je določena tudi v primeru, ko so dividende plačane nerezidentom-pokojninskim skladom, investicijskim skladom in zavarovalnicam, ki lahko izvajajo pokojninski načrt, pod pogoji iz tretjega odstavka 61. člena tega zakona, ki so rezidenti države članice EU oziroma EGP, ki ni Slovenija, če ne gre za dohodke, plačane poslovni enoti tega nerezidenta v Sloveniji, in če nerezident davka po prvem odstavku tega člena ne more uveljavljati v državi rezidentstva. Kot nezmožnost uveljavljanja davka se pri zavezancih po tem odstavku šteje tudi oprostitvev od obdavčenja ali obdavčitev dohodkov teh zavezancev v državi rezidentstva po stopnji 0%.

Poleg tega je oprostitvev na podlagi 71. člena ZDDPO-2, v katerem je implementirana Direktiva Sveta 2011/96/EU o skupnem sistemu obdavčitve matičnih in odvisnih družb iz različnih držav članic, ki je prenovila Direktivo Sveta 90/435/EGS, določena še od plačil dividend in dohodkov, podobnih dividendam, ki se razdelijo osebami, ki imajo eno od oblik, za katere se uporablja skupen sistem obdavčenja, ki velja za matične družbe in odvisne družbe iz različnih držav članic EU, če:

1. ima prejemnik najmanj 10% vrednosti ali števila delnic ali deležev v delniškem kapitalu, osnovnem kapitalu ali glasovalnih pravicah osebe, ki deli dobiček;
2. traja najnižja udeležba omejena zgoraj najmanj 24 mesecev; in je

3. prejemnik:

a) oseba, ki ima eno od oblik, za katere se uporablja skupen sistem obdavčenja, ki velja za matične družbe in odvisne družbe iz različnih držav članic EU, ki so določene v prilogi 2 Pravilnika o izvajanju ZDDPO-2;

b) za davčne namene rezident v državi članici EU v skladu s pravom te države in se ne šteje kot rezident izven EU v skladu z mednarodno pogodbo o izogibanju dvojnega obdavčevanja dohodka, sklenjeno z državo nečlanico; in

c) je zavezanec za enega od davkov, v zvezi s katerimi se uporablja skupen sistem obdavčenja, ki velja za matične družbe in odvisne družbe iz različnih držav članic E in so določeni v prilogi 1 Pravilnika o izvajanju ZDDPO-2, kjer se za zavezanca ne šteje družba, ki je davka oproščena ali ima možnost izbire.

#### **Vprašanje 4: Katere izjeme veljajo pri obdavčitvi obresti in licenčnin ter avtorskih honorarjev na viru v Sloveniji?**

Od plačil obresti je v skladu s 70. členom ZDDPO-2 določena oprostitev davčnega odtegljaja v naslednjih primerih:

a) od kreditov, ki jih najema, in vrednostnih papirjev, ki jih izdaja Slovenija;

b) iz najetih kreditov in izdanih dolžniških vrednostnih papirjev s strani pooblaščenice institucije v skladu z zakonom, ki ureja zavarovanje in financiranje mednarodnih gospodarskih poslov, za katera po navedenem zakonu daje poročilo Slovenija;

c) ki jih plačujejo banke, razen od obresti, ki so plačane osebam, ki imajo sedež ali kraj dejanskega delovanja posloводства ali prebivališče v državah, razen držav članic EU, v katerih je splošna oziroma povprečna nominalna stopnja obdavčitve dobička nižja od 12,5% in je država objavljena na seznamu v skladu z 8. členom tega zakona;

č) ki jih plača Slovenija posojilojemalcu državnih dolžniških vrednostnih papirjev na sredstva, ki jih ta posojilojemalec zagotovi kot pokritje v poslu posojanja lastnih dolžniških vrednostnih papirjev, ki se opravi v skladu s 83. členom Zakona o javnih financah - ZJF.

Oprostitev je tudi v primeru obresti določena takrat, ko so plačane nerezidentom-pokojninskim skladom, investicijskim skladom in zavarovalnicam, ki lahko izvajajo pokojninski načrt, pod pogoji iz tretjega odstavka 61. člena tega zakona, ki so rezidenti države članice EU oziroma EGP, ki ni Slovenija, če ne gre za dohodke, plačane poslovni enoti tega nerezidenta v Sloveniji, in če nerezident davka po prvem odstavku tega člena ne more uveljavljati v državi rezidentstva. Kot nezmožnost uveljavljanja davka se pri zavezancih po tem odstavku šteje tudi oprostitev od obdavčenja ali obdavčitev dohodkov teh zavezancev v državi rezidentstva po stopnji 0%.

Na podlagi 70.a člena ZDDPO-2 se davek ne izračuna, odtegne in plača tudi od plačil obresti na dolžniške vrednostne papirje, ki jih izda gospodarska družba, ki je ustanovljena v skladu s predpisi v Sloveniji, če:

- ne vsebujejo opcije zamenjave za lastniški vrednostni papir (oziroma ne vsebujejo opcije imetnikov, z uresničitvijo katere dosežejo zamenjavo za lastniški vrednostni papir, če je izdajatelj dolžniškega vrednostnega papirja banka) in

- so uvrščeni v trgovanje na organiziranem trgu ali se z njimi trguje v večstranskem sistemu trgovanja v državi članici EU ali v državi članici Organizacije za ekonomsko sodelovanje in razvoj, razen v primeru dolžniških vrednostnih papirjev, ki so izdani za plačilo odškodnin v skladu z zakonom, ki ureja denacionalizacijo.

Posebnost velja še pri plačilih Slovenije, ki izhajajo iz poročstva za obveznosti delniške družbe, ustanovljene za namen zagotavljanja finančne stabilnosti v območju eura v skladu z Zakonom o poročstvu Republike Slovenije za zagotavljanje finančne stabilnosti v euroobmočju - ZPZFSEu, od katerih je tudi določena oprostitev plačila davčnega odtegljaja.

Oprostitev pa je v 72. členu ZDDPO-2, v katerem je implementirana Direktiva Sveta 2003/49/ES o skupnem sistemu obdavčevanja plačil obresti ter licenčin med povezanimi družbami iz različnih držav članic, določena tudi od plačil obresti in plačil za uporabo premoženjskih pravic družbam, ki imajo eno od oblik, za katere se uporablja skupen sistem obdavčenja v zvezi s plačili obresti in plačili uporabe premoženjskih pravic, ki velja za povezane družbe iz različnih držav članic EU, in jih določi minister, pristojen za finance, če, v času plačila:

1. so obresti in plačila uporabe premoženjskih pravic izplačane upravičenemu lastniku, ki je družba države članice EU, ki ni Slovenija, ali poslovna enota družbe države članice EU, ki se nahaja v drugi državi članici EU;

2. sta plačnik in upravičeni lastnik povezana tako, da:

- a) je plačnik neposredno najmanj 25% udeležen v kapitalu upravičenega lastnika, ali
- b) je upravičeni lastnik neposredno najmanj 25% udeležen v kapitalu plačnika;
- c) je ista družba neposredno najmanj 25% udeležena v kapitalu plačnika in upravičenega lastnika, pri tem pa gre za udeležbo med družbami iz držav članic EU;

3. traja najnižja udeležba omenjena zgoraj najmanj 24 mesecev; in je

4. plačnik ali upravičeni lastnik:

- a) družba, ki ima eno od oblik, za katere se uporablja skupen sistem obdavčenja v zvezi s plačili obresti in plačili uporabe premoženjskih pravic, ki velja za povezane družbe iz različnih držav članic EU, in so določene v prilogi 5 Pravilnika o izvajanju ZDDPO-2;
- b) za davčne namene rezident v državi članici EU v skladu s pravom te države in se ne šteje kot rezident izven EU v skladu z mednarodno pogodbo o izogibanju dvojnega obdavčevanja dohodka, sklenjene z državo nečlanico EU; in
- c) je zavezanec za enega od davkov, v zvezi s katerimi se uporablja skupen sistem obdavčenja v zvezi s plačili obresti in plačili uporabe premoženjskih pravic, ki velja za povezane družbe iz različnih držav članic EU, in so določeni v prilogi 6 Pravilnika o izvajanju ZDDPO-2, kjer se za zavezanca ne šteje družba, ki je davka oproščena, ali za davek, ki je istoveten ali bistveno podoben in je dodatno uveden ali nadomesti obstoječi davek.

### **Vprašanje 5: Kako je urejena pravica do obdavčitve dividend po Vzorčni konvenciji OECD?**

V Vzorčni konvenciji OECD so določena pravila obdavčevanja dividend, ki jih plačuje družba, ki je rezident ene države pogodbenice (npr. Slovenije), rezidentu druge države pogodbenice (npr. Avstrije). Pravila Vzorčne konvencije OECD za tako plačane dividende določajo **delitev pravice do obdavčitve** med državo rezidentstva prejemnika dividend (v tem primeru Avstrije) in državo, v kateri imajo dividende vir, to je država, v kateri je družba, ki dividende plačuje, rezident (Slovenija).

### **Vprašanje 6: Kaj pomeni delitev pravice do obdavčitve dividend po mednarodnih pogodbah o izogibanju dvojnega obdavčevanja dohodka in premoženja?**

Delitev pravice do obdavčitve je v primeru dividend in še dveh vrst drugih dohodkov (obresti in dohodkov od premoženjskih pravic, več o tem v nadaljevanju) posebnost v mednarodnih pogodbah o izogibanju dvojnega obdavčevanja dohodka in premoženja (v nadaljevanju: mednarodne pogodbe), saj so vsi drugi dohodki, ki so v njih obravnavani, obdavčljivi ali v državi rezidentstva prejemnika ali pa v državi vira po stopnjah in v skladu z nacionalno davčno zakonodajo države, ki ima pravico do obdavčitve.

### **Vprašanje 7: Kako so dividende obdavčene v državi vira (državi, v kateri je družba, ki dividende plačuje, rezident)?**

Država vira lahko dividende, ki so izplačane rezidentu druge države pogodbenice, kadar je prejemnik dejansko tudi upravičeni lastnik dividend, obdavčuje v omejenem obsegu, ne glede na to, kakšna stopnja obdavčitve je predpisana z njeno nacionalno davčno zakonodajo. Mednarodne pogodbe za dividende na viru običajno določajo dve znižani stopnji obdavčitve, ki sta odvisni od tega, ali je upravičeni lastnik dividend udeležen v kapitalu družbe, ki plačuje dividende. Katera stopnja se bo uporabila v konkretnem primeru, je treba preveriti v relevantni mednarodni pogodbi, saj se stopnje v posameznih pogodbah lahko razlikujejo.

V skladu z Vzorčno konvencijo OECD je določena **5 % stopnja** od bruto zneska dividend, kadar je **upravičeni lastnik** dividend družba (ki ni osebna družba oz. partnerstvo), ki ima v trenutku izplačila neposredno v lasti najmanj 25 % kapitala družbe, ki dividende plačuje. Gre torej za dividende, ki jih hčerinska družba iz ene države plačuje matični družbi v drugi državi, določitev nižje stopnje obdavčitve v tem primeru pa je namenjeno predvsem pospeševanju mednarodnih investicij. V vseh drugih primerih pa je določena 15 % znižana stopnja od bruto zneska dividend.

### **Vprašanje 8: Kako je opredeljen pojem upravičenega lastnika dividend za namene izvajanja mednarodnih pogodb?**

Mednarodne pogodbe pojma »upravičenega lastnika« ne opredeljujejo posebej, vendar ga je treba razumeti v smislu njihovega namena, ki je izogibanje dvojni obdavčitvi. Nižjo stopnjo obdavčitve v državi vira je zato mogoče uveljaviti le v primeru, ko bi bil sicer dohodek zavezanca obdavčen v dveh državah hkrati. Kot upravičenega lastnika dohodka je tako treba razumeti osebo, ki se ji za namene obdavčevanja pripiše dohodek od dividend v skladu z nacionalno zakonodajo države vira dividend in se tako šteje za ekonomskega lastnika. Državi vira se tako ni treba odpovedati pravici do obdavčitve dividend (oz. jo omejiti), kadar se dohodek plačuje rezidentu druge države, če ta ni tudi upravičeni lastnik dohodka, ampak ga prejme npr. kot posrednik v imenu druge osebe, zaradi česar dohodek pri njem ne bo obdavčen.

### **Vprašanje 9: Ali bi lahko ugodnost iz mednarodne pogodbe uveljavljal zavezanec iz države B, ki je prejel dividende od družbe iz države A kot posrednik za družbo iz države C?**

Navedene dividende bi se obravnavale na podlagi določb iz mednarodne pogodbe, ki je sklenjena med državama A in B, saj je dividende izplačala družba iz države A družbi iz države B. Glede na to, da je družba iz države B le posrednik in dejansko ni končni prejemnik dividend za davčne namene (dividende namreč ne predstavljajo njegovega obdavčljivega dohodka), se ne šteje za upravičenega lastnika dividend, zato v državi vira (državi A) ne more uveljavljati ugodnosti iz mednarodne pogodbe. Kadar je sklenjena tudi pogodba med državama A in C, pa lahko družba iz države C, ki je končni prejemnik in upravičeni lastnik dividend, v državi vira (državi A) uveljavi ugodnost iz omenjene mednarodne pogodbe.

### **Vprašanje 10: Kako so opredeljene dividende v mednarodnih pogodbah?**

Izraz dividende je v mednarodnih pogodbah formalno opredeljen kot dohodek iz delnic, »jouissance« delnic ali »jouissance« pravic, rudniških delnic, ustanoviteljskih delnic ali drugih pravic do udeležbe v dobičku, ki niso terjatve, in tudi dohodek iz drugih pravic v družbi, ki so davčno obravnavana enako kot dohodek iz delnic po zakonodaji države, katere rezident je družba, ki dividende deli. V osnovi so v opredelitvi zajeta pogodbeno razmerja, ki prinašajo dobiček v zameno za naložbo v kapital družbe, kot je opredeljena v državi vira. Navedena opredelitev je široka, saj so dividende v nacionalnih zakonodajah posameznih držav za davčne namene opredeljene na različen način, kar pomeni, da obstajajo med državami velike razlike pri davčni obravnavi te vrste dohodka. Pojem lahko poleg dohodka iz delnic, vključuje tudi druga plačila. To torej niso le plačila na podlagi sklepov skupščine, ampak tudi druge vrste ugodnosti v denarni vrednosti (npr. premijske delnice, bonusi, dobički, izplačani ob prenehanju zavezanca ter prikrita izplačila dobička). V izogib težavam pri opredelitvi dividend zaradi razlik v nacionalnih zakonodajah držav, so dividende za namen izvajanja mednarodnih pogodb opredeljene kot dohodek, ki ga država rezidentstva družbe, ki ga izplačuje, obdavčuje kot takega, tj. kot dividendo. V zvezi s temi izplačili se morajo priznati tudi ugodnosti, ki jih zagotavlja mednarodna pogodba, to je omejitev obdavčitve v državi vira.

### **Vprašanje 11: V katerem primeru se znižana stopnja obdavčitve dividend iz mednarodne pogodbe ne more uveljaviti?**

Znižana stopnja obdavčitve se ne more uveljaviti v primeru, ko upravičeni lastnik dividend iz druge države pogodbenice (npr. Avstrije) posluje v državi rezidentstva družbe, ki izplačuje dividende (npr. Slovenije), preko stalne poslovne enote, ki se nahaja v Sloveniji in je delež, v zvezi s katerim se dividende plačujejo, dejansko povezan s tako stalno poslovno enoto (kapital družbe iz druge države je pripisan stalni poslovni enoti, ki ga ta potrebuje za opravljanje svojih nalog).

### **Vprašanje 12: Kako se lahko uveljavljajo ugodnosti pri obdavčitvi dividend na podlagi mednarodne pogodbe pred izplačilom?**

Ugodnost se lahko pred izplačilom dividend uveljavi tako, da prejemnik dividend, ki je nerezident Slovenije, plačniku dividend (plačniku davka) predloži izpolnjeni obrazec Zahtevki za zmanjšanje ali oprostitev davka od dividend na podlagi določb mednarodne pogodbe o izogibanju dvojnega obdavčevanja dohodka – obrazec KIDO 1 preden so dividende izplačane. Davčni organ odloči o zahtevku najpozneje v 15 dneh od prejema zahtevka. Plačnik davka lahko izplača dividende in obračuna davek po nižji stopnji, kakor je določeno z zakonom o obdavčenju, ali od teh dividend ne izračuna in ne odtegne davka, šele ko prejme od davčnega organa potrjeni zahtevek. Za vsako izplačilo dividend se predloži nov zahtevek. Davčni organ lahko, kadar plačnik davka izplačuje dohodek v rednih časovnih presledkih, odobri ugodnosti tudi za daljše časovno obdobje. Zavezanec lahko pooblasti tudi drugo osebo, da v njegovem imenu izpolni zahtevek in k zahtevku priloži pooblastilo. Na zahtevo davčnega organa pa je treba predložiti tudi druga dokazila o upravičenosti (npr. dokazilo o upravičenem lastništvu, izpis iz registra, kopija delniške knjige, itd.) do ugodnosti po mednarodni pogodbi.

### **Vprašanje 13: Kako se lahko uveljavljajo ugodnosti pri obdavčitvi dividend na podlagi mednarodne pogodbe po izplačilu?**

Ugodnost po izplačilu in obdavčitvi dividend se uveljavi tako, da prejemnik dividend, ki je nerezident Slovenije, pristojnemu davčnemu organu predloži Zahtevek za vračilo davka od dividend na podlagi določb mednarodne pogodbe o izogibanju dvojnega obdavčevanja dohodka – obrazec KIDO 9 najkasneje v 5 letih po izplačilu dividend. Za vsako izplačilo dividend se predloži nov zahtevek.

K zahtevku se priložijo izpisek iz registra, kopija delniške knjige, potrdilo o lastništvu za izvajanje 10. člena (dividende) mednarodnih pogodb o izogibanju dvojnega obdavčevanja in pooblastilo, kadar zavezanec pooblasti drugo osebo, da v njegovem imenu izpolni zahtevek. Kadar iz pooblastilnega razmerja med zavezancem in pooblaščenecem izhaja, da se vračilo davka ne izvede na račun zavezanca, ampak njegovemu pooblaščenecu, je potrebno na zahtevku navesti poleg podatkov o pooblaščenecu pod točko 8 (firma oziroma ime in priimek pooblaščenca, njegov sedež oziroma naslov, davčna oziroma druga identifikacijska številka), pod točko 9 – Podatki o bančnem računu, podatek o številki pooblaščenčevega računa, na katerega naj se izvede vračilo davka (IBAN številka), podatek o lastništvu računa ter naziv in naslov banke, pri kateri je ta račun odprt (SWIFT/BIC koda banke). Na zahtevo davčnega organa je treba predložiti tudi druga dokazila o upravičenosti do ugodnosti po mednarodni pogodbi.

#### **Vprašanje 14: Kako so v posameznih mednarodnih pogodbah določene nižane stopnje obdavčitve dividend po stanju na dan 1. 1. 2014?**

Davčne stopnje od dividend po mednarodnih pogodbah, veljavnih na dan 1. januar 2014:

Zap. št.	Država	Dividende <sup>10</sup>
1.	Albanija	5; 10
2.	Armenija	5; 10
3.	Avstrija	5; 15
4.	Azerbajdžan	8
5.	Belgija	5; 15
6.	Belorusija	5
7.	Bolgarija	5; 10
8.	Bosna in Hercegovina	5; 10
9.	Ciper	5
10.	Češka	5; 15
11.	Danska	5; 15
12.	Estonija	5; 15
13.	Finska	5; 15

<sup>10</sup> Nekateri posebnosti v mednarodnih pogodbah, vezane na kapitalsko povezavo: Francija (obdavčitev samo v državi rezidentstva pri najmanj 20 % kapitalski povezavi), Slovaška (5 % v primeru slovaške osebne družbe, ob najmanj 25 % kapitalski udeležbi), Velika Britanija in Severna Irsko (0 % ob najmanj 20 % kapitalski udeležbi), Norveška (0 % pri najmanj 15 % kapitalski udeležbi v izplačevalcu dividend, tudi norveške osebne družbe), Nizozemska (5 % davek na viru pri najmanj 10 % kapitalski udeležbi), Indija (5 % davek na viru pri najmanj 10 % kapitalski povezavi), Izrael (5 % davek na viru pri najmanj 10 % kapitalski udeležbi, omejitev za osebne družbe, 10 % davek pri najmanj 10 % kapitalski povezavi in izplačilu dividend iz oproščenega dobička), Kanada (5 % davek na viru pri najmanj 10 % kapitalski udeležbi v kanadski družbi in 25 % udeležbi v slovenski družbi, ki izplačuje dividende), Armenija (5 % na viru pri najmanj 25 % kapitalski udeležbi), Švica – Protokol (oprostitvev na viru pri najmanj 25 % kapitalski povezavi ali pokojninskih načrtih). Malta: kadar dividende plačuje družba, ki je rezident Malte, rezidentu Slovenije, ki je upravičeni lastnik dividend, malteški davek na bruto znesek dividend ni višji od davka, ki se obračuna na dobiček, iz katerega se dividende plačajo (35 %).

Kuvajt: dividende se ne obdavčijo na viru ob izpolnjevanju pogojev iz 3. odstavka 10. člena (če je upravičeni lastnik dividend rezident druge države pogodbenice in hkrati vlada, vladna ustanova, ...).

14.	Francija	15; 0
15.	Grčija	10
16.	Gruzija	5
17.	Hrvaška	5
18.	Indija	5; 15
19.	Irska	5; 15
20.	Islandija	5; 15
21.	Italija	5; 15
22.	Izrael	5; 10; 15
23.	Kanada	5; 15
24.	Katar	5
25.	Kitajska	5
26.	Koreja	5; 15
27.	Kuvajt	5; 0
28.	Latvija	5; 15
29.	Litva	5; 15
30.	Luksemburg	5; 15
31.	Madžarska	5; 15
32.	Makedonija	5; 15
33.	Malta	5; 15
34.	Moldova	5; 10
35.	Nemčija	5; 15
36.	Nizozemska	5; 15
37.	Norveška	0; 0; 15
38.	Otok Man	/
39.	Poljska	5; 15
40.	Portugalska	5; 15
41.	Romunija	5
42.	Ruska federacija	10
43.	Singapur	5
44.	Slovaška	5; 5; 15
45.	Srbija / Črna gora	5; 10
46.	Španija	5; 15
47.	Švedska	5; 15
48.	Švica	15; 0
49.	Tajska	10
50.	Turčija	10
51.	Ukrajina	5; 15
52.	Uzbekistan	8
53.	Velika Britanija in S. Irska	15; 0
54.	ZDA	5; 15

### Vprašanje 15: Kako je urejena pravica do obdavčitve obresti po Vzorčni konvenciji OECD?

V Vzorčni konvenciji OECD so določena pravila obdavčevanja obresti, ki jih plačuje družba, ki je rezident ene države pogodbenice (npr. Slovenije), rezidentu druge države pogodbenice (npr. Avstrije). Pravila Vzorčne konvencije OECD za tako plačane obresti (enako kot za dividende) določajo **delitev pravice do obdavčitve** med državo rezidentstva prejemnika obresti (v tem

primeru Avstrije) in državo, v kateri imajo obresti vir, to je država, v kateri obresti nastanejo (Slovenija).

### **Vprašanje 16: Kako so obresti obdavčene v državi vira (v državi, v kateri nastanejo)?**

Država vira lahko obresti, ki so izplačane rezidentu druge države pogodbenice, kadar je prejemnik dejansko tudi upravičeni lastnik obresti, obdavčuje v omejenem obsegu, ne glede na to, kakšna stopnja obdavčitve je predpisana z njeno nacionalno davčno zakonodajo. Mednarodne pogodbe za obresti na viru običajno določajo znižano stopnjo obdavčitve. Katera stopnja se bo uporabila v konkretnem primeru, je treba preveriti v relevantni mednarodni pogodbi, saj se stopnje v posameznih pogodbah lahko razlikujejo.

V skladu z Vzorčno konvencijo OECD je določena **10 % stopnja** od bruto zneska obresti, kadar je prejemnik tudi **upravičeni lastnik** obresti, pri čemer se za upravičenega lastnika obresti, enako kot v primeru dividend (odgovor na vprašanje 4) šteje oseba, ki se ji za namene obdavčevanja pripiše dohodek od obresti v skladu z nacionalno zakonodajo države vira in se tako šteje tudi za ekonomskega lastnika in ne npr. zgolj za posrednika.

### **Vprašanje 17: V katerih primerih so določene posebnosti pri obdavčitvi obresti na viru, ki so dogovorjene v posameznih mednarodnih pogodbah?**

Ne glede na omenjena pravila o obdavčitvi obresti na viru, tj. v državi, v kateri nastanejo, so obresti oproščene davka v tej državi, če npr.:

- a) obresti plača vlada te države pogodbenice ali njena lokalna oblast, ali
- b) se obresti plačajo vladi druge države pogodbenice ali njeni lokalni oblasti
- c) se obresti plačajo agenciji ali drugi organizaciji, ki je ustanovljena z namenom spodbujanja oz. financiranja izvoza v državi pogodbenici oz. se obresti plačajo v zvezi s posojili, za katera jamči država ali agencija oz. druga organizacija, ki je ustanovljena z namenom spodbujanja oz. financiranja izvoza,
- d) ali se obresti plačajo pod drugimi smiselno podobnimi pogoji.

Tovrstne določbe države v mednarodne pogodbe vključujejo z namenom spodbujanja sodelovanja med državama na način, da omogočijo ugodnejšo davčno obravnavo dohodkov iz medsebojnega financiranja. V zvezi s temi pogoji je treba v vsakem posameznem primeru preveriti natančno besedilo določbe v konkretni mednarodni pogodbi.

### **Vprašanje 18: Kako je določen vir obresti oz. država, v kateri nastanejo?**

Za potrebe izvajanja mednarodnih pogodb se šteje, da obresti nastanejo v državi pogodbenici, kadar je **plačnik rezident te države**. V primeru, ko pa ima **oseba, ki plačuje obresti**, ne glede na to, ali je rezident države pogodbenice, v državi pogodbenici stalno poslovno enoto, v zvezi s katero je nastala zadolžitev, za katero se plačajo obresti, ter take obresti krije taka stalna poslovna enota, se šteje, da take obresti nastanejo v državi, v kateri je stalna poslovna enota.

### **Vprašanje 19: Kako so opredeljene obresti v mednarodnih pogodbah?**

Obresti so opredeljene kot dohodek iz vseh vrst terjatev ne glede na to, ali so zavarovane s hipoteko, in ne glede na to, ali dajejo pravico do udeležbe pri dolžnikovem dobičku, zlasti dohodek iz državnih vrednostnih papirjev ter dohodek iz obveznic ali zadolžnic, vključno s premijami in nagradami od takih vrednostnih papirjev, obveznic ali zadolžnic. Kazni zaradi zamude pri plačilu se za namen tega člena ne štejejo za obresti.



## **Vprašanje 20: V katerem primeru se znižana stopnja obdavčitve obresti iz mednarodne pogodbe ne more uveljaviti?**

Znižana stopnja obdavčitve se ne more uveljaviti v primeru, ko upravičeni lastnik obresti iz druge države pogodbenice (npr. Italije) posluje v državi rezidentstva družbe, ki izplačuje obresti (npr. v Sloveniji), preko stalne poslovne enote, ki se nahaja v Sloveniji in je terjatev, v zvezi s katero se obresti plačujejo, dejansko povezana s tako stalno poslovno enoto (npr. družba iz Italije najame posojilo zaradi financiranja poslov, ki se opravljajo preko stalne poslovne enote, ki jo ima ta družba v Sloveniji). Obresti se v takem primeru obdavčijo v skladu z določbami o obravnavi stalne poslovne enote v državi, v kateri se nahaja, v tem primeru v Sloveniji.

## **Vprašanje 21: Kako se lahko uveljavljajo ugodnosti pri obdavčitvi obresti na podlagi mednarodne pogodbe pred izplačilom?**

Ugodnost se lahko pred izplačilom obresti uveljavi tako, da prejemnik obresti, ki je nerezident Slovenije, plačniku obresti (plačniku davka) predloži izpolnjeni obrazec Zahtevek za zmanjšanje ali oprostitev davka od obresti na podlagi določb mednarodne pogodbe o izogibanju dvojnega obdavčevanja dohodka – obrazec KIDO 2 preden so obresti izplačane.

Davčni organ odloči o zahtevku najpozneje v 15 dneh od prejema zahtevka. Plačnik davka lahko izplača obresti in obračuna davek po nižji stopnji, kakor je določeno z zakonom o obdavčenju, ali od teh obresti ne izračuna in ne odtegne davka, šele ko prejme od davčnega organa potrjeni zahtevek. Za vsako izplačilo obresti se predloži nov zahtevek. Davčni organ lahko, kadar plačnik davka izplačuje dohodek v rednih časovnih presledkih, odobri ugodnosti tudi za daljše časovno obdobje. Zavezanec lahko pooblasti tudi drugo osebo, da v njegovem imenu izpolni zahtevek in k zahtevku priloži pooblastilo. Na zahtevo davčnega organa pa je treba predložiti tudi druga dokazila o upravičenosti (npr. dokazilo o upravičenem lastništvu, izpis iz registra, kopija delniške knjige, kadar se za uveljavitev ugodnosti zahteva določena višina udeležbe v kapitalu, itd.) do ugodnosti po mednarodni pogodbi.

## **Vprašanje 22: Kako se lahko uveljavljajo ugodnosti pri obdavčitvi obresti na podlagi mednarodne pogodbe po izplačilu?**

Ugodnost po izplačilu in obdavčitvi obresti se uveljavi tako, da prejemnik obresti, ki je nerezident Slovenije, pristojnemu davčnemu organu predloži Zahtevek za vračilo davka od obresti na podlagi določb mednarodne pogodbe o izogibanju dvojnega obdavčevanja dohodka – obrazec KIDO 10 najkasneje v 5 letih po izplačilu obresti. Za vsako izplačilo obresti se predloži nov zahtevek.

K zahtevku se priložijo izpisek iz registra, kopija delniške knjige, potrdilo o lastništvu za izvajanje 10. člena (dividende) mednarodnih pogodb o izogibanju dvojnega obdavčevanja, kadar se za uveljavitev ugodnosti zahteva določena višina udeležbe v kapitalu in pooblastilo, kadar zavezanec pooblasti drugo osebo, da v njegovem imenu izpolni zahtevek. Kadar iz pooblastilnega razmerja med zavezancem in pooblaščenecem izhaja, da se vračilo davka ne izvede na račun zavezanca, ampak njegovemu pooblaščenecu, je potrebno na zahtevku navesti poleg podatkov o pooblaščenecu pod točko 8 (firma oziroma ime in priimek pooblaščenca, njegov sedež oziroma naslov, davčna oziroma druga identifikacijska številka), pod točko 9 – Podatki o bančnem računu, podatek o številki pooblaščenčevega računa, na katerega naj se izvede vračilo davka (IBAN številka), podatek o lastništvu računa ter naziv in naslov banke, pri kateri je ta račun odprt

(SWIFT/BIC koda banke). Na zahtevo davčnega organa je treba predložiti tudi druga dokazila o upravičenosti do ugodnosti po mednarodni pogodbi.

### **Vprašanje 23: Katere omejitve veljajo v primeru, ko pri obdavčitvi obresti na viru ugodnosti iz mednarodne pogodbe uveljavljajo povezane osebe?**

V primerih, ko je vzpostavljen posebni odnos med plačnikom in upravičenim lastnikom ali med njima in drugo osebo in se zaradi tega odnosa opredelijo za povezane osebe na podlagi višine neposredne ali posredne kapitalske udeležbe (npr. matična in odvisna družba), veljajo pri obdavčitvi obresti, ki se plačujejo v transakcijah med takimi osebami, posebne omejitve. Obresti med povezanimi osebami so zaradi povezave lahko določene v višini, ki ni skladna z neodvisnim tržnim načelom oz. nima ekonomske podlage z namenom prilagajanja davčne osnove v davčnih jurisdikcijah z ugodnejšo davčno obravnavo. Kadar v teh primerih znesek obresti glede na terjatev, za katero se plačajo, presega znesek, za katerega bi se sporazumela plačnik in upravičeni lastnik, če takega odnosa med njima ne bi bilo, se določbe tega člena uporabljajo samo za zadnji omenjeni znesek.

To pomeni, da se presežni del plačil obresti še naprej obdavčuje v skladu z zakonodajo vsake države pogodbenice in v zvezi s presežkom ni mogoče uveljaviti zgoraj navedenih ugodnosti iz mednarodne pogodbe pri obdavčitvi obresti na viru. V zvezi s presežkom pa je treba upoštevati druge določbe mednarodne pogodbe. Določene države tak presežek v skladu z nacionalno davčno zakonodajo obravnavajo kot prikrito izplačilo dobička in vsebinsko izenačujejo njegovo davčno obravnavo z dividendami. V takem primeru bi se obdavčitev presežka lahko v skladu z mednarodno pogodbo (odvisno od opredelitve dividend v konkretni mednarodni pogodbi) obravnavala na enak način kot dividende in bi se v zvezi s presežkom uveljavljale ugodnosti, ki veljajo za dividende.

### **Vprašanje 24: Kako so v posameznih mednarodnih pogodbah določene nižane stopnje obdavčitve obresti po stanju na dan 1. 1. 2014?**

Davčne stopnje od obresti po mednarodnih pogodbah, veljavnih na dan 1. januar 2014:

Zap. št.	Država	Obresti <sup>11</sup>
1.	Albanija	7
2.	Armenija	10
3.	Avstrija	5; 0
4.	Azerbajdžan	8
5.	Belgija	10
6.	Belorusija	5
7.	Bolgarija	5
8.	Bosna in Hercegovina	7
9.	Ciper	5
10.	Češka	5
11.	Danska	5
12.	Estonija	10

<sup>11</sup> Obresti so oproščene plačila davka v nekaterih primerih, ki so natančneje določeni v posameznih mednarodnih pogodbah (npr. z Avstrijo – glej Protokol; s Francijo ob izpolnjevanju pogojev o kapitalski povezavi; s Kuvajtom ob izpolnjevanju pogojev za upravičenega lastnika iz 3. odstavka 11. člena; s Švico ob izpolnjevanju pogojev iz 3. odstavka 11. člena - glej V. člen Protokola).

13.	Finska	5
14.	Francija	5; 0
15.	Grčija	10
16.	Gruzija	5
17.	Hrvaška	5
18.	Indija	10
19.	Irska	5
20.	Islandija	5
21.	Italija	10
22.	Izrael	5
23.	Kanada	10
24.	Katar	5
25.	Kitajska	10
26.	Koreja	5
27.	Kuvajt	5; 0
28.	Latvija	10
29.	Litva	10
30.	Luksemburg	5
31.	Madžarska	5
32.	Makedonija	10
33.	Malta	5
34.	Moldova	5
35.	Nemčija	5
36.	Nizozemska	5
37.	Norveška	5
38.	Otok Man	
39.	Poljska	10
40.	Portugalska	10
41.	Romunija	5
42.	Ruska federacija	10
43.	Singapur	5
44.	Slovaška	10
45.	Srbija / Črna gora	10
46.	Španija	5
47.	Švedska	0
48.	Švica	5; 0
49.	Tajska	10; 15
50.	Turčija	10
51.	Ukrajina	5
52.	Uzbekistan	8
53.	Velika Britanija in S. Irska	5
54.	ZDA	5

### Vprašanje 25: Kako je urejena pravica do obdavčitve licenčnin in avtorskih honorarjev po Vzorčni konvenciji OECD?

V Vzorčni konvenciji OECD so določena pravila obdavčevanja licenčnin in avtorskih honorarjev, ki jih plačuje družba, ki je rezident ene države pogodbenice (npr. Slovenije), rezidentu druge države pogodbenice (npr. Avstrije). Pravila Vzorčne konvencije OECD za tako plačane licenčnine in avtorske honorarje dodeljujejo pravico do obdavčitve **le državi rezidentstva**. Ne glede na

Vzorčno konvencijo OECD pa večina držav, med njimi tudi Slovenija, v bilateralnih pogajanjih za sklenitev mednarodne pogodbe glede licenčnin in avtorskih honorarjev (enako kot za dividende in obresti) upošteva pravilo **delitve pravice do obdavčitve** med državo rezidentstva prejemnika licenčnin in avtorskih honorarjev (v tem primeru Avstrije) in državo, v kateri imajo licenčnine in avtorski honorarji vir, to je država, v kateri nastanejo (Slovenija).

### **Vprašanje 26: Kako so licenčnine in avtorski honorarji obdavčeni v državi vira (v državi, v kateri nastanejo)?**

Država vira lahko licenčnine in avtorske honorarje, ki so izplačane rezidentu druge države pogodbenice, kadar je prejemnik dejansko tudi upravičeni lastnik licenčnin in avtorskih honorarjev, obdavčuje v omejenem obsegu, ne glede na to, kakšna stopnja obdavčitve je predpisana z njeno nacionalno davčno zakonodajo. Mednarodne pogodbe za licenčnine in avtorske honorarje na viru običajno določajo znižano stopnjo obdavčitve. Katera stopnja se bo uporabila v konkretnem primeru, je treba preveriti v relevantni mednarodni pogodbi, saj se stopnje v posameznih pogodbah lahko razlikujejo.

Kot je poudarjeno v odgovoru na zgornje vprašanje je v skladu z Vzorčno konvencijo OECD določena oprostitve obdavčitve licenčnin in avtorskih honorarjev na viru. Ne glede na to večina mednarodnih pogodb, ki jih je sklenila Slovenija, določa znižano stopnjo obdavčitve licenčnin in avtorskih honorarjev na viru (npr. **5 ali 10 % stopnjo**), kadar je prejemnik tudi **upravičeni lastnik** licenčnin in avtorskih honorarjev, pri čemer se za upravičenega lastnika licenčnin in avtorskih honorarjev, enako kot v primeru dividend in obresti (odgovor na vprašanje št. 4 in 12) šteje oseba, ki se ji za namene obdavčevanja pripiše dohodek od licenčnin in avtorskih honorarjev v skladu z nacionalno zakonodajo države vira in se tako šteje tudi za ekonomskega lastnika in ne npr. zgolj za posrednika. Stopnje so povzete v odgovoru na vprašanje spodaj.

### **Vprašanje 27: Kako je določen vir licenčnin in avtorskih honorarjev oz. država, v kateri nastanejo?**

Za potrebe izvajanja mednarodnih pogodb se šteje, da licenčnine in avtorski honorarji nastanejo v državi pogodbenici, kadar je **plačnik rezident te države**. V primeru, ko pa ima **oseba, ki plačuje licenčnine in avtorske honorarje**, ne glede na to, ali je rezident države pogodbenice, v državi pogodbenici stalno poslovno enoto, v zvezi s katero je nastala obveznost za plačilo licenčnin in avtorskih honorarjev ter take licenčnine in avtorske honorarje krije taka stalna poslovna enota, se šteje, da take licenčnine in avtorski honorarji nastanejo v državi, v kateri je stalna poslovna enota.

### **Vprašanje 28: Kako so opredeljene licenčnine in avtorski honorarji v mednarodnih pogodbah?**

Licenčnine in avtorski honorarji, kot so opredeljeni v mednarodnih pogodbah, pomenijo plačila vsake vrste, prejeta kot povračilo za uporabo ali pravico do uporabe kakršnih koli avtorskih pravic za literarno, umetniško ali znanstveno delo, vključno s kinematografskimi filmi in filmi ali trakovi ali drugimi sredstvi za reprodukcijo slike ali zvoka za radijsko in televizijsko predvajanje, katerega koli patenta, blagovne znamke, vzorca ali modela, načrta, tajne formule ali postopka ali za informacije o industrijskih, komercialnih ali znanstvenih izkušnjah (t. i. »know – how«). V nekaterih mednarodnih pogodbah, ki jih je sklenila Slovenija, je v opredelitvi licenčnin in avtorskih honorarjev zajeta tudi pravica do uporabe industrijske, komercialne ali znanstvene opreme. Pri

določanju pravice do obdavčitve posameznega dohodka je zato treba upoštevati opredelitve v posameznem primeru relevantni mednarodni pogodbi.

### **Vprašanje 29: V katerem primeru se znižana stopnja obdavčitve licenčnin in avtorskih honorarjev iz mednarodne pogodbe ne more uveljaviti?**

Znižana stopnja obdavčitve se ne more uveljaviti v primeru, ko upravičeni lastnik licenčnin in avtorskih honorarjev iz druge države pogodbenice (npr. Nemčije) posluje v državi rezidentstva družbe, ki izplačuje licenčnine in avtorske honorarje (npr. v Sloveniji), preko stalne poslovne enote, ki se nahaja v Sloveniji in je pravica ali premoženje, v zvezi s katerim se licenčnine in avtorski honorarji plačujejo, dejansko povezana s tako stalno poslovno enoto (npr. družba iz Nemčije dovoli uporabo patenta, ki ga je razvila v okviru stalne poslovne enote v Sloveniji, drugi družbi v Sloveniji, ki za to plačuje licenčnino). Licenčnine in avtorski honorarji se v takem primeru obdavčijo v skladu z določbami o obravnavi stalne poslovne enote v državi, v kateri se nahaja, v tem primeru v Sloveniji.

### **Vprašanje 30: Kako se lahko uveljavljajo ugodnosti pri obdavčitvi licenčnin in avtorskih honorarjev na podlagi mednarodne pogodbe pred izplačilom?**

Ugodnost se lahko pred izplačilom licenčnin in avtorskih honorarjev uveljavi tako, da prejemnik licenčnin in avtorskih honorarjev, ki je nerezident Slovenije, plačniku licenčnin in avtorskih honorarjev (plačniku davka) predloži izpolnjeni obrazec Zahtevek za zmanjšanje ali oprostitev davka od plačil uporabe premoženjskih pravic na podlagi določb mednarodne pogodbe o izogibanju dvojnega obdavčevanja dohodka – obrazec KIDO 3 preden so licenčnine in avtorski honorarji izplačani.

Davčni organ odloči o zahtevku najpozneje v 15 dneh od prejema zahtevka. Plačnik davka lahko izplača licenčnine in avtorske honorarje in obračuna davek po nižji stopnji, kakor je določeno z zakonom o obdavčenju, ali od teh licenčnin in avtorskih honorarjev ne izračuna in ne odtegne davka, šele ko prejme od davčnega organa potrjeni zahtevek. Za vsako izplačilo licenčnin in avtorskih honorarjev se predloži nov zahtevek. Davčni organ lahko, kadar plačnik davka izplačuje dohodek v rednih časovnih presledkih, odobri ugodnosti tudi za daljše časovno obdobje. Zavezanec lahko pooblasti tudi drugo osebo, da v njegovem imenu izpolni zahtevek in k zahtevku priloži pooblastilo. Na zahtevo davčnega organa pa je treba predložiti tudi druga dokazila o upravičenosti (npr. dokazilo o upravičenem lastništvu, izpis iz registra, kopija delniške knjige, kadar se za uveljavitev ugodnosti zahteva določena višina udeležbe v kapitalu, itd.) do ugodnosti po mednarodni pogodbi.

### **Vprašanje 31: Kako se lahko uveljavljajo ugodnosti pri obdavčitvi licenčnin in avtorskih honorarjev na podlagi mednarodne pogodbe po izplačilu?**

Ugodnost po izplačilu in obdavčitvi licenčnin in avtorskih honorarjev se uveljavi tako, da prejemnik licenčnin in avtorskih honorarjev, ki je nerezident Slovenije, pristojnemu davčnemu organu predloži Zahtevek za vračilo davka od plačil uporabe premoženjskih pravic na podlagi določb mednarodne pogodbe o izogibanju dvojnega obdavčevanja dohodka – obrazec KIDO 11 najkasneje v 5 letih po izplačilu licenčnin in avtorskih honorarjev. Za vsako izplačilo licenčnin in avtorskih honorarjev se predloži nov zahtevek.

K zahtevku se priložijo izpisek iz registra, kopija delniške knjige, potrdilo o lastništvu za izvajanje 10. člena (dividende) mednarodnih pogodb o izogibanju dvojnega obdavčevanja, kadar se za uveljavitev ugodnosti zahteva določena višina udeležbe v kapitalu in pooblastilo, kadar zavezanec pooblasti drugo osebo, da v njegovem imenu izpolni zahtevek. Kadar iz pooblastilnega razmerja med zavezancem in pooblaščenecem izhaja, da se vračilo davka ne izvede na račun zavezanca, ampak njegovemu pooblaščenecu, je potrebno na zahtevku navesti poleg podatkov o pooblaščenecu pod točko 8 (firma oziroma ime in priimek pooblaščenca, njegov sedež oziroma naslov, davčna oziroma druga identifikacijska številka), pod točko 9 – Podatki o bančnem računu, podatek o številki pooblaščenčevega računa, na katerega naj se izvede vračilo davka (IBAN številka), podatek o lastništvu računa ter naziv in naslov banke, pri kateri je ta račun odprt (SWIFT/BIC koda banke). Na zahtevo davčnega organa je treba predložiti tudi druga dokazila o upravičenosti do ugodnosti po mednarodni pogodbi.

### **Vprašanje 32: Katere omejitve veljajo v primeru, ko pri obdavčitvi licenčnin in avtorskih honorarjev na viru ugodnosti iz mednarodne pogodbe uveljavljajo povezane osebe?**

V primerih, ko je vzpostavljen posebni odnos med plačnikom in upravičenim lastnikom ali med njima in drugo osebo in se zaradi tega odnosa opredelijo za povezane osebe na podlagi višine neposredne ali posredne kapitalske udeležbe (npr. matična in odvisna družba), veljajo pri obdavčitvi licenčnin in avtorskih honorarjev, ki se plačujejo v transakcijah med takimi osebami, posebne omejitve. Obresti med povezanimi osebami so zaradi povezave lahko določene v višini, ki ni skladna z neodvisnim tržnim načelom oz. nima ekonomske podlage z namenom prilagajanja davčne osnove v davčnih jurisdikcijah z ugodnejšo davčno obravnavo. Kadar v teh primerih znesek licenčnin in avtorskih honorarjev glede na uporabo, pravico ali informacijo, za katero se plačajo, presega znesek, za katerega bi se sporazumela plačnik in upravičeni lastnik, če takega odnosa med njima ne bi bilo, se določbe tega člena uporabljajo samo za zadnji omenjeni znesek. To pomeni, da se presežni del plačil licenčnin in avtorskih honorarjev še naprej obdavčuje v skladu z zakonodajo vsake države pogodbenice in v zvezi s presežkom ni mogoče uveljaviti zgoraj navedenih ugodnosti iz mednarodne pogodbe pri obdavčitvi licenčnin in avtorskih honorarjev na viru. V zvezi s presežkom pa je treba upoštevati druge določbe mednarodne pogodbe. Določene države tak presežek v skladu z nacionalno davčno zakonodajo obravnavajo kot prikrito izplačilo dobička in vsebinsko izenačujejo njegovo davčno obravnavo z dividendami. V takem primeru bi se obdavčitev presežka lahko v skladu z mednarodno pogodbo (odvisno od opredelitve dividend v konkretni mednarodni pogodbi) obravnavala na enak način kot dividende in bi se v zvezi s presežkom uveljavljale ugodnosti, ki veljajo za dividende.

### **Vprašanje 33: Kako so v posameznih mednarodnih pogodbah določene znižane stopnje obdavčitve licenčnin in avtorskih honorarjev po stanju na dan 1. 1. 2014?**

Davčne stopnje od licenčnin in avtorskih honorarjev po mednarodnih pogodbah, veljavnih na dan 1. januar 2014:

Zap. št.	Država	Dohodki iz premoženjskih pravic <sup>12</sup>
1.	Albanija	7
2.	Armenija	5
3.	Avstrija	5
4.	Azerbajdžan	5; 10
5.	Belgija	5
6.	Belorusija	5
7.	Bolgarija	5; 10
8.	Bosna in Hercegovina	5
9.	Ciper	5
10.	Češka	10
11.	Danska	5
12.	Estonija	10
13.	Finska	5
14.	Francija	5; 0
15.	Grčija	10
16.	Gruzija	5
17.	Hrvaška	5
18.	Indija	10
19.	Irska	5
20.	Islandija	5
21.	Italija	5
22.	Izrael	5
23.	Kanada	10
24.	Katar	5
25.	Kitajska	10
26.	Koreja	5
27.	Kuvajt	10
28.	Latvija	10
29.	Litva	10
30.	Luksemburg	5

<sup>12</sup> Nižja stopnja velja praviloma za avtorske pravice, kakor jih opredeljuje Zakon o avtorski in sorodnih pravicah, višja pa za druge premoženjske pravice. Nižja stopnja se uporablja tudi s Francijo ob izpolnjevanju pogojev o kapitalski povezavi. Oprostitev na viru ob najmanj 25 % kapitalski povezavi – Švica, glej VI. člen Protokola.

31.	Madžarska	5
32.	Makedonija	10
33.	Malta	5
34.	Moldova	5
35.	Nemčija	5
36.	Nizozemska	5
37.	Norveška	5
38.	Otok Man	
39.	Poljska	10
40.	Portugalska	5
41.	Romunija	5
42.	Ruska federacija	10
43.	Singapur	5
44.	Slovaška	10
45.	Srbija / Črna gora	5; 10
46.	Španija	5
47.	Švedska	0
48.	Švica	5;0
49.	Tajska	10; 15
50.	Turčija	10
51.	Ukrajina	5; 10
52.	Uzbekistan	10
53.	Velika Britanija in S. Irska	5
54.	ZDA	5

### **Vprašanje 34: Ali glede na določbe ZDDPO-2 in mednarodnih pogodb o izogibanju dvojnega obdavčevanja nastane obveznost plačila davčnega odtegljaja od pristojbin za uporabo spletnih strani?**

V primeru, ko transakcije, ki dovoljujejo elektronski dostop do vsebin preko spleta, pomenijo plačila za uporabo premoženjskih pravic na tej vsebini (npr. na določenem digitalnem izdelku) oz. plačila za informacije o industrijskih, komercialnih ali znanstvenih izkušnjah (neodvisno od tega, kako so opredeljena v naslovu pogodbe), lahko od takih plačil nastane obveznost za plačilo davčnega odtegljaja v skladu z ZDDPO-2, pri čemer je treba v konkretnem primeru upoštevati tudi določbe relevantne konvencije o izogibanju dvojnega obdavčevanja, kadar je ta sklenjena.

#### **Podrobneje**

Od plačil za uporabo ali pravico do uporabe avtorskih pravic, patentov, zaščitnih znakov in drugih



premoženjskih pravic in drugih podobnih dohodkov, ki imajo vir v Sloveniji, je v skladu s 3. točko prvega odstavka 70. člena ZDDPO-2 določena obveznost plačila davčnega odtegljaja.

Med dohodke po tem členu se izrecno uvrščajo tudi informacije o industrijskih, komercialnih ali znanstvenih izkušnjah.

V primeru, kadar je prejemnik dohodka rezident države, s katero je Slovenija sklenila konvencijo o izogibanju dvojnega obdavčevanja dohodka, je treba pri davčni obravnavi upoštevati tudi določbe relevantne konvencije. Določbe vsake posamezne konvencije se lahko razlikujejo od navedenega 12. člena Vzorčne konvencije OECD, ki določa pravico do obdavčitve licenčnin in avtorskih honorarjev, pri tem pa je treba poudariti, da konvencija ne more določiti obveznosti do obdavčitve, za katero ni podlage v nacionalni zakonodaji. V Vzorčni konvenciji OECD so licenčnine in avtorski honorarji opredeljeni kot plačila vsake vrste, prejeta kot povračilo za uporabo ali pravico do uporabe kakršnihkoli avtorskih pravic za literarno, umetniško ali znanstveno delo, vključno s kinematografskimi filmi, katerega koli patenta, blagovne znamke, vzorca ali modela, načrta, tajne formule ali postopka ali za informacije o industrijskih, komercialnih ali znanstvenih izkušnjah.

Dostop do spletne strani oz. uporaba njene vsebine sta v praksi možna na veliko različnih načinov. V vprašanju so navedeni zgolj nekateri primeri, kot so baza podatkov, sodelovanje na forumih, spletnih dražbah in podobno. Za pravilno opredelitev dohodka za namene izvajanja ZDDPO-2 oz. relevantne konvencije je ključno, da se v konkretnem primeru ugotovi dejanski predmet plačila oz. kaj predstavlja plačilo po vsebini, tj. ali je plačilo opravljeno za uporabo premoženjske pravice na določenem zaščitenem predmetu oz. za pravico do njene uporabe, v primeru informacij o izkušnjah pa je pomembno, ali gre za plačilo za njihovo pridobitev.

Pri ugotavljanju, ali gre pri določenem dohodku v konkretnem primeru za licenčnino oz. avtorski honorar za davčne namene, kot je opredeljen zgoraj in v zvezi s katerim je določena obveznost plačila davčnega odtegljaja po ZDDPO-2 oz. pravica do obdavčitve na viru v Sloveniji po konvenciji, je lahko v pomoč tudi Komentar Vzorčne konvencije OECD (v nadaljevanju: Komentar) k 12. členu, ki kot zgled navaja tudi različne primere iz prakse.

Transakcije, ki dovoljujejo elektronski dostop do določenih vsebin preko spleta, lahko po Komentarju v nekaterih primerih pomenijo tudi plačila za uporabo premoženjskih pravic na vsebini, ki je dosegljiva preko spleta (npr. na določenih digitalnih izdelkih), v zvezi s katerimi nastane obveznost za plačilo davčnega odtegljaja. Takšen primer je plačilo za uporabo digitalnega izdelka, ki je bil pridobljen na spletni strani, na način, da je prejemniku dovoljena pravica do npr. nadaljnjega reproduciranja, predelave ali distribuiranja tega izdelka v komercialne namene. Na ta način je bilo plačilo opravljeno z namenom uporabe pravic na izdelku in ne zgolj za pridobitev izdelka samega. Kadar je plačilo opravljeno zgolj za pridobitev zaščitenega izdelka oz. vsebine iz spletne strani za lastno uporabo, v skladu s Komentarjem ni opredeljeno kot licenčnina oz. avtorski honorar, ampak kot plačilo za storitve. Iz tega sledi, da je pravilna opredelitev dohodka v primeru plačevanja pristojbin za dostop do vsebin na spletnih straneh možna le ob presoji, za kakšne vrste transakcijo po vsebini gre v konkretnem primeru.

Plačila za informacije o industrijskih, komercialnih ali znanstvenih izkušnjah (t.i. »know-how«) pa so povezana s prenosom informacij, ki niso zaščitene v skladu z zakonodajo o varovanju intelektualne lastnine, vendar razkrivajo določeno znanje, ki izhaja iz predhodnih izkušenj, ki ga je možno uporabiti v okviru opravljanja dejavnosti in razkritje katerega bi lahko pomenilo ekonomsko korist za podjetje. Zaradi narave omenjenih informacij je v praksi težko ločevati plačila zanje od plačil za storitve. V zvezi s tem Komentar navaja določene kriterije, ki so lahko v pomoč pri razlikovanju. Pri prenosu informacij o navedenih izkušnjah je pomembno, da se s pogodbo prenaša specifično znanje in izkušnje, ki že obstajajo, na način, da jih lahko pogodbeni stranka

uporablja sama, pri čemer ni potreben dodaten angažma dobavitelja (za razliko od opravljanja storitev), kar pomeni, da ni dolžan sodelovati s stranko, ko ta uporablja preneseno znanje ali izkušnje in tako tudi ne jamči za rezultate po uporabi teh informacij. Pri tem je pomembno še, da preneseno znanje sicer ni dostopno javnosti.

V primeru, ko plačila za dostopanje do vsebin na spletnih straneh pomenijo plačila za prenos omenjenih informacij na tovrsten način, se jih lahko opredeli tudi kot plačila za informacije o industrijskih, komercialnih ali znanstvenih izkušnjah, od katerih obstaja obveznost plačila davčnega odtegljaja v skladu z ZDDPO-2 oz. relevantno konvencijo.

## **25.7 KAPITALSKI DOBIČKI**

### **Vprašanje 1: Kakšen je način obdavčevanja kapitalskih dobičkov po mednarodnih pogodbah?**

Način obdavčevanja kapitalskih dobičkov je v različnih državah urejen različno. V nekaterih državah se dobički iz kapitala obdavčujejo kot del dohodka osebe z davkom od dohodka, v drugih primerih pa s posebnim davkom. Tudi obseg obdavčevanja kapitalskih dobičkov se po državah precej razlikuje, še posebej v primeru kapitalskih dobičkov, ki jih dosegajo posamezniki. V skladu z določbo, ki določa kapitalске dobičke, imata država vira in država rezidentstva ali samo ena od njiju pravico do obdavčevanja kapitalskih dobičkov določene vrste. Ta pravica je lahko prednostna ali izključna, odvisno od primera.

Dobički iz odsvojitve nepremičnin, ki jih rezidenti Slovenije dosežejo z odtujitvijo nepremičnine, ki se nahaja v tujini, se lahko obdavčijo tako v državi vira (tuja država) kot državi rezidentstva – Sloveniji, zato se pri odmeri davka v Sloveniji upošteva ustrezna metoda za odpravo dvojnega obdavčenja.

Dobički iz odsvojitve vrednostnih papirjev, deležev v gospodarskih družbah, zadrugah in drugih oblikah organiziranja ter dobički iz odtujitve investicijskih kuponov, ki jih slovenski rezidenti dosegajo v tujini, so obdavčeni samo v državi rezidentstva prejemnika takšnega dohodka – torej v Sloveniji. V teh primerih se v tujini plačan davek ne upošteva kot odbitek. Vračilo tujega davka se lahko zahteva pri pristojnem organu v tujini.

## **25.8 SAMOSTOJNE OSEBNE STORITVE**

### **Vprašanje 1: Kako se obdavčujejo samostojne osebne storitve po mednarodnih pogodbah?**

Pri davčni obravnavi dohodka iz opravljanja osebnih storitev je potrebno upoštevati osnovno pravilo za obdavčitev dohodka od opravljanja samostojnih osebnih oziroma poklicnih storitev:

Dohodek, ki ga dobi rezident države pogodbenice iz poklicnih storitev ali drugih samostojnih dejavnosti, se obdavči samo v tej državi, razen če ima stalno bazo, ki mu je redno na voljo v drugi državi pogodbenici za namen opravljanja njegovih dejavnosti. Če ima tako stalno bazo, se dohodek lahko obdavči v drugi državi, a samo toliko dohodka, kolikor se pripiše tej stalni bazi.

Dohodki iz dejavnosti v tujini, se v skladu z določili posamezne mednarodne pogodbe, obdavčijo samo v Sloveniji, če slovenski rezident v drugi državi pogodbenici nima stalne baze za opravljanje

svojih dejavnosti, ki bi mu bila vedno na voljo. V nekaterih mednarodnih pogodbah je dodan tudi pogoj, da je oseba prisotna v tujini manj kot 183 dni.

V starejših pogodbah, ki sledijo vzorčni konvenciji OECD o odpravi dvojnega obdavčevanja dohodka in premoženja (do OECD Model Tax Convention 1997), se pripadnost dohodkov iz opravljanja samostojnih osebnih storitev (dejavnosti), najpogosteje obravnava v 14. členu (angleško: Independent personal services – samostojne osebne storitve ali samostojne osebne dejavnosti). V mednarodnih pogodbah, ki vsebujejo 14. člen, so vsebovani različni pogoji za obdavčitev v državi opravljanja dejavnosti – najpogosteje: obstoj stalne baze, bivanje daljše od 183 dni.

Pogodbe, ki sledijo novejšemu modelu konvencije OECD o odpravi dvojnega obdavčevanja dohodka in premoženja (od OECD Model Tax Convention 2000 dalje), ne vsebujejo 14. člena (samostojne osebne storitve ali samostojne osebne dejavnosti). V zvezi z dohodki iz opravljanja dejavnosti se uporabljajo le določbe 5. člena (stalna poslovna enota) in 7. člena (poslovni dobiček) v povezavi s točko h prvega odstavka 3. člena modela. Te določbe dajejo pravico do obdavčitve v državi, kjer se opravlja dejavnost le, če je izpolnjen pogoj za obstoj stalne poslovne enote.

V večini določb 14. člena mednarodnih pogodb je kriterij, da mora posameznik v državi, kjer opravlja samostojne storitve, prebiti skupno najmanj 183 dni v katerem koli obdobju 12 mesecev v zadevnem davčnem letu, kar pomeni da se določbe 14. člena uporabijo tudi v primerih, ko posameznik v državi pogodbenici nima stalne baze, vendar je v njej navzoč določeno število dni (kriterij stalne baze ali kriterij 183 dni; natančneje pri posamični mednarodni pogodbi).

Določbe 14. člena ne vsebujejo veljavne mednarodne pogodbe, sklenjene z: Armenijo, Belorusijo, Bosno in Hercegovino, Ciprom, Finsko, Francijo, Gruzijo, Hrvaško, Islandijo, Izraelom, Kuvajtom, Madžarsko, Moldovo, Nizozemsko, Norveško ter Veliko Britanijo in Severno Irsko.

V navedenih primerih se samostojne osebne storitve obdavčujejo v skladu z določbami 7. člena, pri čemer pa je potrebno paziti na določbo odstavka (sedmi, pri Franciji šesti), ki izključuje uporabo določb 7. člena v določenih primerih (npr.: za dividende, obresti ter licenčnine in avtorske honorarje, ki jih ne izplačuje stalna poslovna enota ali niso v zvezi s poslovanjem stalne poslovne enote, se uporabljajo določbe 10., 11. in 12. člena mednarodnih pogodb – obdavčitev na viru).

Za razliko od mednarodnih pogodb, ki vsebujejo 14. člen, imajo zgoraj naštetih mednarodnih pogodb, ki ne vsebujejo 14. člena, v Splošnih definicijah (3. člen) določbo, da se izraz »podjetje« uporabljata za kakršne koli dejavnosti oziroma poslovanje, to pa vključuje tudi opravljanje poklicnih storitev in drugih samostojnih dejavnosti.

## **Vprašanje 2: Kakšen je pomen izraza »samostojne dejavnosti« in »stalna baza« v mednarodnih pogodbah?**

Izraz »samostojne (neodvisne) dejavnosti« oziroma samostojne osebne dejavnosti (tudi: storitve; odvisno od naziva 14. člena mednarodne pogodbe) je potrebno razumeti v širšem smislu kot opravljanje samostojne znanstvene, literarne, umetniške, izobraževalne ali pedagoške dejavnosti kot tudi samostojne dejavnosti zdravnikov, odvetnikov, inženirjev, arhitektov, zobozdravnikov in računovodij.

»Poklicne storitve« namreč vključujejo ... »vse osebne storitve, ki jih posameznik opravlja za svoj račun, zanje dobiva dohodek ter nosi tveganje za izgubo, ki jo opravljanje dejavnosti lahko prinese.«

Izraz »stalna baza« ima podoben (ne identičen) pomen kot izraz »stalna poslovna enota« iz 5. člena mednarodnih pogodb. Kdaj je stalna baza posamezniku redno na voljo, je odvisno od dejstev in okoliščin posameznega primera. Na splošno pa velja, da je stalna baza na voljo posamezniku vedno, kadar jo lahko uporablja, kadar v tej drugi državi opravlja samostojne osebne storitve. Ni potrebno, da posameznik vedno (redno) uporablja stalno bazo, kadar opravlja poklicne storitve v tej državi, zadostuje že, da jo ima na voljo.

### **Vprašanje 3: Kako so obdavčeni nerezidenti, ki dosegajo dohodke z opravljanjem dejavnosti v Sloveniji?**

Nerezident je zavezan za plačilo dohodnine od vseh dohodkov, ki imajo vir v Sloveniji. Dohodki imajo vir v Sloveniji, če je dohodek izplačala ali ji je bil zaračunan, oseba, ki je rezident po ZDoh-2 ali po zakonu, ki ureja davek od dohodkov pravnih oseb, ali poslovna enota nerezidenta po ZDoh-2 ali po zakonu, ki ureja davek od dohodkov pravnih oseb. Za poslovno enoto nerezidenta po ZDoh-2 se šteje poslovna enota nerezidenta, določena z zakonom, ki ureja davek od dohodkov pravnih oseb. Dohodek, ki ga pridobi nerezident z opravljanjem dejavnosti v ali preko poslovne enote v Sloveniji, ima vir v Sloveniji.

Vendar se dohodnine ne plačuje od dohodka, doseženega z opravljanjem dejavnosti – razen od dohodka iz dejavnosti nastopajočega izvajalca ali športnika – ob izpolnjevanju naslednjih pogojev:

1. prejemnik dohodka je nerezident,
2. dejavnosti v Sloveniji ne opravlja v ali preko poslovne enote in je prisoten v Sloveniji manj kot 183 dni v kateremkoli obdobju 12 mesecev in
3. ne gre za dohodke, od katerih se obračunava davčni odtegljaj.

Ad 1) ZDoh-2 določa, da je nerezident zavezanec za plačilo dohodnine od vseh vrst dohodkov, ki imajo vir v Sloveniji, tudi od tistih, ki jih nerezident doseže z opravljanjem samostojne dejavnosti, vendar tudi oprošča plačila dohodnine tiste nerezidente, ki dosegajo dohodek z opravljanjem dejavnosti, če izpolnjujejo vse tri prej navedene pogoje.

Ad 2) Dohodek, ki ga pridobi nerezident z opravljanjem dejavnosti v ali preko poslovne enote v Sloveniji, ima vir v Sloveniji.

Ad 3) Davčni odtegljaj se obračunava od dohodkov iz 68. člena ZDoh-2 (dohodki nastopajočih umetnikov in športnikov) ter od dohodkov iz 70. člena ZDDPO-2: dividende, obresti, premoženjske pravice, najemnine za nepremičnine, ki se nahajajo v Sloveniji, in od dohodkov, ki so izplačani v države, v katerih je splošna oziroma povprečna nominalna stopnja obdavčitve dobička družb nižja od 12,5 %.

Izvem iz obdavčitve po ZDoh-2 pa ne velja za nerezidenta, ki opravlja dejavnost v ali preko poslovne enote in je prisoten v Sloveniji več kot 183 dni v katerem koli obdobju 12 mesecev ter ko gre za dohodke, od katerih se v skladu s ZDoh-2 obračunava davčni odtegljaj. V teh primerih se šteje, da ima dohodek, dosežen z opravljanjem dejavnosti nerezidenta, vir v Sloveniji, zato se po splošnem pravilu glede obsega davčne obveznosti obdavči v Sloveniji z dohodnino kot dohodek iz dejavnosti.

### **Vprašanje 4: Kako nerezident uveljavlja ugodnosti iz mednarodnih pogodb?**

Nerezident z namenom uveljavljanja ugodnosti, določenih v mednarodni pogodbi, izplačevalcu dohodka predloži:

1. potrdilo o rezidentstvu v drugi državi pogodbenici,
2. potrdilo pristojnega davčnega organa države pogodbenice, da je prejemnik dohodka zavezan za plačilo davka iz opravljanja samostojne (neodvisne) dejavnosti (kot npr.: entrepreneur, independent profession, professional, sole proprietor, professional and other independent services,..) ali drug dokument davčnega organa države pogodbenice (npr.: odločba o odmeri davka ali akontacije davka, davčni obračun potrjen s strani davčnega organa,..), iz katerega je nedvoumno razvidna zavezanost za ustrezen davek,
3. izjavo, da v Republiki Sloveniji nima stalne baze za opravljanje njegovih dejavnosti oziroma izjavo, da v Sloveniji nima stalne poslovne enote, če gre za mednarodne pogodbe, ki ne vsebujejo 14. člena, ki se nanaša na stalno bazo.

### **Vprašanje 5: Kakšna je razlika med stalno bazo in stalno poslovno enoto po mednarodnih pogodbah?**

Določba o obdavčitvi dohodka od opravljanja samostojnih osebnih storitev je glede pravice do obdavčitve ožja od določb 7. člena, ki določa obdavčitev poslovnega dobička. V vsakem primeru pa mora biti dohodek rezidenta države pogodbenice pripisljiv stalni bazi ali stalni poslovni enoti, da ga je sploh mogoče obdavčiti v drugi državi pogodbenici.

Po določbah 14. člena mora biti dohodek tudi posledica opravljanja samostojnih dejavnosti v tej drugi državi, medtem ko določba 7. člena ne zahteva, da so vse dejavnosti, ki prinašajo dobiček, tudi dejansko opravljene v državi, v kateri je stalna poslovna enota.

### **Vprašanje 6: Kakšna je obdavčitev dohodkov nerezidentov oziroma kako je z obdavčevanjem občasnih dohodkov nerezidentov, ki v okviru sejmov v Sloveniji prodajajo svoje proizvode?**

Mednarodne pogodbe o izogibanju dvojnega obdavčevanja in preprečevanju davčnih utaj v zvezi z davki od dohodka in premoženja v 7. členu (Poslovni dobiček) ali v 14. členu (Samostojne osebe storitve) določajo, da se dobiček podjetja (izraz podjetje se uporablja za opravljanje kakršnekoli dejavnosti) države pogodbenice obdavči samo v tej državi, razen če podjetje ne posluje v drugi državi pogodbenici prek stalne poslovne enote v njej oziroma, da se dohodek obdavči v državi pogodbenici, v kateri se opravljajo storitve, če ima posameznik stalno bazo za opravljanje svojih storitev (dejavnosti) v tej državi.

V primeru, da gre za kratkotrajno opravljanje dejavnosti v Sloveniji, ne gre za stalno poslovno enoto nerezidenta v Sloveniji v smislu določb 5. člena mednarodne pogodbe oziroma ne gre za stalno bazo, v kateri nerezident opravlja svojo dejavnost v drugi državi pogodbenici, v smislu določb 14. člena mednarodne pogodbe. Dobiček podjetja oziroma dohodek iz opravljanja samostojnih osebnih storitev, se ne glede na pravnoorganizacijsko obliko, obdavči samo v državi rezidentstva.

## **25.9 DOHODKI IZ ZAPOSLOTITVE**

## Vprašanje 1: Kako je urejena pravica do obdavčitve dohodkov iz zaposlitve po mednarodnih pogodbah o izogibanju dvojnega obdavčevanja?

Davčno obravnavo dohodkov iz zaposlitve ureja 15. člen Vzorčne konvencije OECD. V starejših mednarodnih pogodbah je bil 15. člen naslovljen kot »Nesamostojne osebne storitve« oziroma »Odvise osebne storitve«, vendar je kasneje zaradi večje jasnosti dobil naslov »Dohodek iz zaposlitve«. <sup>13</sup>

Določba 15. člena mednarodne pogodbe daje pravico do obdavčitve dohodkov iz zaposlitve ali samo državi rezidentstva prejemnika dohodka ali obema državama, tj. državi, v kateri se zaposlitev izvaja in državi rezidentstva. V slednjem primeru je država rezidentstva dolžna zagotoviti odpravo dvojnega obdavčenja.

Prvi odstavek 15. člena mednarodnih pogodb določa, da se ob upoštevanju določb 16., 18. in 19. člena plače, mezde in drugi podobni prejemki, ki jih dobi rezident države pogodbenice iz zaposlitve, obdavčijo samo v tej državi, razen če se zaposlitev izvaja v drugi državi pogodbenici. Če se zaposlitev izvaja tako, se lahko tako dobljeni prejemki obdavčijo v tej drugi državi. Iz vsebine prvega odstavka izhaja, da se glede obdavčitve dohodka iz zaposlitve, ki se nanaša na plačila direktorjem (16. člen mednarodne pogodbe), pokojnine (18. člen mednarodne pogodbe) in državno službo (19. člen mednarodne pogodbe), uporabljajo podrobnejša pravila, vsebovana v teh členih. Navedeno pomeni, da je določeni državi, ki ima sicer pravico do obdavčitve dohodka iz zaposlitve v skladu s 15. členom, ta pravica lahko odvzeta, če se dohodek obdavčuje na primer v skladu s 16. členom (plačila direktorjem).

Določbo prvega odstavka 15. člena sestavljata dve pravili, ki določata, da je pravica do obdavčitve dohodka iz zaposlitve:

- izključna pravica države rezidentstva, kadar se zaposlitev ne izvaja v drugi državi pogodbenici, ali
- pravica pripada obema državama pogodbenicama, tj. državi vira in državi rezidentstva, kar pomeni, da mora država rezidentstva prejemnika dohodka upoštevati ustrezno metodo za odpravo dvojne obdavčitve.

Pri določanju pravice do obdavčitve dohodka iz zaposlitve je pomembno, v kateri državi je prejemnik dohodka rezident in kje se zaposlitev dejansko izvaja. Šteje se, da se zaposlitev izvaja tam, kjer je zaposleni v času zaposlitve, za katero prejeme dohodek iz zaposlitve, fizično navzoč. Pri tem ni pomembno kdaj in v kateri državi pogodbenici se izplačujejo prejemki za opravljeno delo ali kje je sklenjena pogodba o zaposlitvi, temveč je ključnega pomena, da je zaposlena oseba rezident ene države pogodbenice, delo pa opravlja v drugi državi pogodbenici.

Načeloma ima država, v kateri se zaposlitev izvaja, prednostno pravico do obdavčevanja dohodka iz zaposlitve, razen v primerih **kratkotrajnih zaposlitev**, ki so obravnavane v drugem odstavku 15. člena mednarodne pogodbe.

Drugi odstavek 15. člena mednarodnih pogodb določa, da se ne glede na določbe prvega odstavka prejemek, ki ga dobi rezident države pogodbenice iz zaposlitve, ki se izvaja v drugi državi pogodbenici, obdavči samo v prvi omenjeni državi (tj. državi rezidentstva), če:

---

<sup>13</sup> V nekaterih mednarodnih pogodbah so dohodki iz zaposlitve urejeni v 14. členu.

- a) je prejemnik navzoč v drugi državi v obdobju ali obdobjih, ki ne presegajo skupno 183 dni v katerem koli obdobju dvanajstih mesecev, ki se začne ali konča v zadevnem davčnem letu<sup>14</sup>, in
- b) prejemek plača delodajalec, ki ni rezident druge države, ali se plača v njegovem imenu in
- c) prejemka ne krije stalna poslovne enota, ki jo ima delodajalec v drugi državi.

V skladu z drugim odstavkom 15. člena se dohodek, ki ga dobi rezident države pogodbenice iz zaposlitve v drugi državi pogodbenici, obdavči samo v državi rezidentstva prejemnika dohodka, če so kumulativno izpolnjeni pogoji v pododstavkih a), b) in c) drugega odstavka 15. člena.

Namen pododstavkov b) in c) je, da dohodki iz naslova kratkotrajnih zaposlitev v državi dela niso obdavčeni, če se ti dohodki v tej državi ne štejejo za odbitno postavko, ker delodajalec ni zavezanec za davek v tej državi, niti ni rezident te države, prav tako v tej državi nima stalne poslovne enote.

Poleg prvega in drugega odstavka, vsebuje 15. člen še tretji odstavek, ki določa, da se ne glede na prejšnje določbe tega člena prejemek, ki izhaja iz zaposlitve na ladji ali letalu, s katerim se opravljajo prevozi v mednarodnem prometu, ali čolnu, vključenem v prevoz po notranjih plovnih poteh, lahko obdavči v državi pogodbenici, v kateri je sedež dejanske uprave podjetja.

Tretji odstavek 15. člena vsebuje posebno pravilo glede obdavčitve dohodkov, ki jih rezident države pogodbenice dosega na ladji ali letalu, s katerim se opravljajo prevozi v mednarodnem prometu, ali ladji, vključeni v prevoz po notranjih plovnih poteh. Ti prejemki se lahko obdavčijo v državi, kjer je sedež dejanske uprave podjetja, kar pomeni, da je država rezidentstva prejemnika dohodka dolžna zagotoviti odpravo dvojne obdavčitve na način, ki je določen v konkretni mednarodni pogodbi.

## **Vprašanje 2: Kako so v skladu z mednarodnimi pogodbami obdavčeni dohodki iz zaposlitve, ki jih slovenski rezidenti dosegaajo v tujini pri tujem delodajalcu?**

V teh primerih se upošteva temeljno pravilo v zvezi z obdavčevanjem dohodka iz zaposlitve, ki je določeno v prvem odstavku 15. člena mednarodnih pogodb. V skladu s tem pravilom se dohodek iz zaposlitve obdavči samo v državi rezidentstva zaposlenega, razen če se zaposlitev izvaja v drugi državi pogodbenici. Če se zaposlitev izvaja v drugi državi pogodbenici, se lahko dohodek obdavči v državi, kjer se zaposlitev dejansko izvaja.

Če torej slovenski rezident opravi delo za tuje podjetje na ozemlju druge države pogodbenice, ima slednja v skladu s prvim odstavkom 15. člena mednarodne pogodbe prednostno pravico do obdavčitve tega dohodka. Ker se v tem primeru v skladu z mednarodno pogodbo dohodki iz zaposlitve obdavčijo tako v državi vira (tj. državi, kjer se zaposlitev izvaja) kot v državi rezidentstva, je Slovenija kot država rezidentstva dolžna zagotoviti odpravo dvojne obdavčitve z ustrežno metodo, ki je določena v mednarodni pogodbi (najpogosteje se uporabljata metoda navadnega odbitka in metoda oprostitve s progresijo)<sup>15</sup>.

Rezidenti Slovenije so obdavčeni po načelu svetovnega dohodka, kar pomeni, da so obdavčeni od vseh dohodkov, ki imajo vir v in izven Slovenije. Zato so dolžni dohodke iz zaposlitve, ki jih izplača oseba, ki ni plačnik davka v Sloveniji (v konkretnem primeru tuj delodajalec), napovedati

<sup>14</sup> Nekaterne mednarodne pogodbe določajo obdobje 183 dni znotraj koledarskega ali davčnega leta.

<sup>15</sup> Več o odpravi dvojne obdavčitve najdete v rubriki Metode za odpravo dvojnega obdavčevanja.

slovenskemu davčnemu organu, in sicer že med letom v obrazcu Napovedi za odmero akontacije dohodnine od dohodka iz delovnega razmerja in pokojnine za rezidente, oziroma v obrazcu Napovedi za odmero akontacije dohodnine od dohodka iz drugega pogodbenega razmerja za rezidente. V omenjenih obrazcih napovedi zavezanec, rezident uveljavlja odpravo dvojne obdavčitve (tj. odbitek tujega davka oziroma oprostitev). Na podlagi vloženih napovedi, davčni organ z odločbo odmeri akontacijo dohodnine od dohodkov iz zaposlitve oziroma v odločbi upošteva oprostitev.

Slovenski davčni organ za davčnega zavezanca - rezidenta Slovenije, sestavi t. i. informativni izračun dohodnine za preteklo leto, ki se pod določenimi pogoji šteje za odločbo o odmeri dohodnine. Informativni izračun dohodnine poleg podatkov, s katerimi razpolaga finančna uprava, vsebuje tudi podatke o dohodkih slovenskih rezidentov, prejetih iz tujine, s katerimi davčni organ razpolaga na podlagi vloženih medletnih napovedi za odmero akontacije dohodnine.

Zavezancem rezidentom se v izdanih informativnih izračunih dohodnine odbitek davka, plačanega v tujini oziroma oprostitev, ki sta bila (med letom) upoštevana v odločbah o odmeri akontacije dohodnine, ne priznata, ampak jih morajo ponovno uveljavljati v ugovoru zoper informativni izračun dohodnine.

Če davčnemu zavezancu rezidentu informativni izračun dohodnine ni bil vročen do 15. junija tekočega leta za preteklo leto (npr. davčni zavezanec je v določenem letu prejemal le obdavčljive dohodke iz tujine, za katere ni vlagal medletnih napovedi za odmero akontacije dohodnine), mora zavezanec do 31. julija vložiti napoved za odmero dohodnine, v kateri lahko od dohodkov z virom izven Slovenije, uveljavlja odbitek davka, plačanega v tujini ali oprostitev.

Podrobnejše informacije o obdavčitvi dohodkov iz zaposlitve v tujini pri tujem delodajalcu najdete v podrobnejših opisih Zaposlitev v tujini pri tujem delodajalcu.

### **Vprašanje 3: Kako je v skladu z mednarodnimi pogodbami urejena pravica do obdavčitve dohodkov iz zaposlitve, ki jih slovenski rezidenti dosegaajo v Sloveniji za tujega delodajalca?**

V prvem odstavku 15. člena mednarodnih pogodb je določeno, da se dohodek iz zaposlitve obdavči **samo v državi rezidentstva zaposlenega**, razen če se zaposlitev izvaja v drugi državi pogodbenici. V primeru, da rezident Slovenije opravi delo za tuje podjetje na ozemlju Slovenije, ima na podlagi določbe prvega odstavka 15. člena mednarodne pogodbe, ki je sklenjena z državo rezidentstva tujega delodajalca, Slovenija izključno pravico do obdavčitve. Ker je delo izvedeno v Sloveniji (in ne na ozemlju druge države pogodbenice), se tudi dohodek obdavči samo v Sloveniji.

Druga država pogodbenica nima pravice do obdavčitve navedenega dohodka. Posledično se morebitni v tujini plačan davek od takšnega dohodka ne more upoštevati kot odbitek, zato lahko zavezanci zahtevajo refundacijo tujega davka pri pristojnem davčnem organu v tujini.

Rezidenti Slovenije so obdavčeni po načelu svetovnega dohodka, kar pomeni, da so obdavčeni od vseh dohodkov, ki imajo vir v in izven Slovenije. Zato so dolžni dohodke iz zaposlitve, ki jih izplača oseba, ki ni plačnik davka v Sloveniji (v konkretnem primeru tuj delodajalec), napovedati slovenskemu davčnemu organu, in sicer v obrazcu Napovedi za odmero akontacije dohodnine od dohodka iz delovnega razmerja in pokojnine za rezidente, oziroma v obrazcu Napovedi za odmero akontacije dohodnine od dohodka iz drugega pogodbenega razmerja za rezidente. Na podlagi vloženih napovedi, davčni organ odmeri akontacijo dohodnine od dohodkov iz zaposlitve z odločbo.



Slovenski davčni organ za davčnega zavezanca - rezidenta Slovenije, sestavi t. i. informativni izračun dohodnine za preteklo leto, ki se pod določenimi pogoji šteje za odločbo o odmeri dohodnine. Informativni izračun dohodnine poleg podatkov, s katerimi razpolaga finančna uprava, vsebuje tudi podatke o dohodkih slovenskih rezidentov, prejetih iz tujine, s katerimi davčni organ razpolaga na podlagi vloženih medletnih napovedi za odmero akontacije dohodnine.

Če davčnemu zavezancu rezidentu informativni izračun dohodnine ni bil vročen do 15. junija tekočega leta za preteklo leto (npr. davčni zavezanec je v določenem letu prejemal le obdavčljive dohodke iz tujine, za katere ni vlagal medletnih napovedi za odmero akontacije dohodnine), mora zavezanec do 31. julija vložiti napoved za odmero dohodnine.

#### **Vprašanje 4: Kako so v skladu z mednarodnimi pogodbami obdavčeni dohodki iz zaposlitve, ki jih slovenski rezidenti dosegajo v drugi državi za slovenskega delodajalca (napotitev na delo v tujino)?**

Prvi odstavek 15. člena mednarodnih pogodb določa osnovno pravilo v zvezi z obdavčitvijo dohodka iz zaposlitve, drugi odstavek pa izjeme od osnovnega pravila. V skladu s prvim odstavkom se dohodek iz zaposlitve obdavči v državi rezidentstva zaposlenega, razen če se zaposlitev izvaja v drugi državi pogodbenici. Če se zaposlitev izvaja v drugi državi pogodbenici, se lahko dohodek obdavči v državi, kjer se zaposlitev dejansko izvaja. V drugem odstavku je določeno, da se ne glede na določbe prvega odstavka prejemek, ki ga dobi rezident države pogodbenice iz zaposlitve, izvajane v drugi državi pogodbenici, obdavči samo v prvi omenjeni državi, če:

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

Če so kumulativno izpolnjeni vsi navedeni pogoji iz drugega odstavka 15. člena mednarodne pogodbe, se plača davek na dohodke iz zaposlitve v državi prebivanja oziroma tam, kjer je oseba rezident (tj. v Sloveniji). Če eden od pogojev ni izpolnjen, se ti dohodki obdavčijo v državi, kjer se zaposlitev izvaja, v skladu z nacionalno zakonodajo te države pogodbenice. V tem primeru je Slovenija kot država rezidentstva dolžna zagotoviti odpravo dvojnega obdavčevanja dohodka ter upoštevati v mednarodni pogodbi določeno ustrezno metodo za odpravo dvojne obdavčitve.

Slovenski delodajalec, ki izplačuje dohodke iz zaposlitve, se v tem primeru skladno z določbo 58. člena Zakona o davčnem postopku, ZDavP-2 šteje za plačnika davka, zato je dolžan od tega dohodka izračunati in plačati akontacijo dohodnine kot davčni odtegljaj v obračunu davčnega odtegljaja (obrazec REK).

Če so v konkretnem primeru pogoji iz drugega odstavka 15. člena mednarodne pogodbe kumulativno izpolnjeni, se dohodki iz zaposlitve obdavčijo samo v državi rezidentstva zaposlenega (tj. v Sloveniji). V tem primeru se v obračunu davčnega odtegljaja morebitni v tujini plačan davek od takšnega dohodka ne more upoštevati kot odbitek, zato lahko zavezanci zahtevajo refundacijo tujega davka pri pristojnem davčnem organu v tujini.

Če pa pogoji iz drugega odstavka 15. člena mednarodne pogodbe niso kumulativno izpolnjeni (npr. prejemnik je navzoč v drugi državi dlje kot 183 dni v zadevnem obdobju ali pa prejemek krije stalna poslovna enota, ki jo ima slovenski delodajalec v drugi državi), se glede določanja pravice do obdavčitve dohodkov iz zaposlitve upošteva osnovno pravilo iz prvega odstavka 15. člena

mednarodne pogodbe, ki določa, da se lahko dohodek obdavči v državi, kjer se zaposlitev dejansko izvaja. Posledično je Slovenija kot država rezidentstva dolžna zagotoviti odpravo dvojne obdavčitve z ustrežno metodo, ki je določena v mednarodni pogodbi. V tem primeru se upošteva 293. člen ZDavP-2, ki določa, da v primeru, ko akontacijo dohodnine od dohodka iz delovnega razmerja **rezidenta** izračunava plačnik davka, ta v obračunu davčnega odtegljaja od dohodkov iz delovnega razmerja upošteva odbitek davka, plačanega v tujini, ali oprostitev 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 poračunu 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.

### **Vprašanje 5: Kako so v skladu z mednarodnimi pogodbami obdavčeni dohodki iz zaposlitve, ki jih nerezidenti dosegajo v Sloveniji za tujega delodajalca?**

V tem primeru se poleg uporabe prvega odstavka 15. člena mednarodne pogodbe, presoja pravica do obdavčitve v Sloveniji še po drugem odstavku tega člena. V drugem odstavku 15. člena je namreč določena izjema od pravila v prvem odstavku, in sicer velja le ta za kratkotrajno zaposlitev v državi dela (Sloveniji), ki traja manj kot 183 dni, vendar ob upoštevanju dveh pogojev, ki sta prav tako določena v tem členu. Drugi odstavek 15. člena namreč določa, da 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, če so izpolnjeni naslednji pogoji:

- a) prejemnik dohodka iz zaposlitve je navzoč v državi dela (Sloveniji) v obdobju ali obdobjih, ki ne presegajo skupno 183 dni v kateremkoli obdobju 12 mesecev, ki se začne ali konča v zadevnem davčnem letu, in
- b) dohodek plača delodajalec, ki ni rezident druge države (Slovenije), ali se plača v njegovem imenu, in
- c) dohodek ne bremeni stalne poslovne enote, ki jo ima delodajalec v drugi državi (Sloveniji).

Za primere kratkotrajnih zaposlitev na območju države dela – Sloveniji, in sicer v primeru, ko se ta dohodek ne šteje za odbitno postavko v državi dela (Sloveniji), ker delodajalec ni zavezanec za davek v državi dela (Sloveniji), ker ni niti njen rezident niti nima poslovne enote v državi dela (Sloveniji), davčni organ v Sloveniji ne obdavči dohodkov iz zaposlitve. Če eden od pogojev iz drugega odstavka 15. člena mednarodne pogodbe ni izpolnjen, se ti dohodki obdavčijo v državi, kjer se zaposlitev izvaja, v skladu z nacionalno zakonodajo države pogodbenice (tj. v Sloveniji). Drugega odstavka 15. člena mednarodnih pogodb namreč ni možno uporabiti za primere, če pogoji iz drugega odstavka 15. člena niso kumulativno izpolnjeni. V takšnih primerih se uporabi prvi odstavek 15. člena mednarodne pogodbe, v skladu s katerim se (tudi v primerih kratkotrajnih zaposlitev), dohodki iz zaposlitve obdavčijo v državi, kjer se zaposlitev izvaja (v tem primeru Sloveniji).

Nerezidenti so v Sloveniji zavezani za plačilo dohodnine od vseh dohodkov, ki imajo svoj vir v Sloveniji. Zato so dolžni dohodke iz zaposlitve, ki jih dosegajo v Sloveniji in jih izplača oseba, ki ni plačnik davka v Sloveniji (v konkretnem primeru tuj delodajalec), napovedati slovenskemu davčnemu organu, in sicer v obrazcu Napovedi za odmero akontacije dohodnine od dohodka iz

delovnega razmerja in dohodka iz drugega pogodbenega razmerja za nerezidente. Na podlagi vloženih napovedi, davčni organ odmeri akontacijo dohodnine od dohodkov iz zaposlitve z odločbo.

Kadar prejemnik dohodka v skladu z mednarodno pogodbo ni zavezan za plačilo davka od tega dohodka (zaradi izpolnjevanja vseh pogojev iz drugega odstavka 15. člena mednarodne pogodbe), mora v zgoraj navedenem obrazcu napovedi uveljavljati ugodnost, določeno v mednarodni pogodbi kot to določa 264. člen Zakona o davčnem postopku, ZDavP-2. Oprostitev plačila dohodnine v skladu z mednarodno pogodbo se v zgoraj navedenem obrazcu napovedi uveljavlja v deveti vrstici v tabeli 4 (dohodek iz delovnega razmerja) oziroma v osmi vrstici v tabeli 5 (dohodek iz drugega pogodbenega razmerja), izpolniti pa je treba tudi izjavo pod tabelo 5 obrazca napovedi.

Davčni organ v postopku odmere akontacije dohodnine na podlagi napovedi, v kateri prejemnik dohodka uveljavlja ugodnost iz mednarodne pogodbe, presoja izpolnjevanje pogojev iz drugega odstavka 15. člena mednarodne pogodbe. V ta namen od zavezanca zahteva predložitev pogodbe o zaposlitvi (in drugo dokumentacijo), iz katere izhaja čas trajanja dela na ozemlju Slovenije ter kdo je izplačevalec dohodka. Če so pogoji iz drugega odstavka 15. člena mednarodne pogodbe komulativno izpolnjeni, davčni organ v odločbi upošteva oprostitev, v nasprotnem primeru pa odmeri akontacijo dohodnine.

#### **Izpolnjevanje pogoja iz pododstavka a) drugega odstavka 15. člena mednarodne pogodbe:**

V zvezi z izpolnjevanjem prvega pogoja pojasnjujemo, da mora biti prejemnik dohodka v Sloveniji navzoč manj kot 183 dni v zadevnem obdobju, pri čemer se v skladu s petim odstavkom komentarja 15. člena Vzorčne konvencije OECD<sup>16</sup> v dneve prisotnosti všttevajo naslednji dnevi: dan delne prisotnosti, dan prihoda, dan odhoda in vsi ostali dnevi, preživeti v državi, kjer se zaposlitev izvaja, kot so sobote, nedelje, državni prazniki, dnevi dopusta, kratke prekinitve dela (izobraževanje, stavke, prisilni dopust,...), bolniški dopust (razen, če bi posameznik zaradi bolezni zapustil državo, vendar mu bolezen to onemogoča) in prekinitve dela zaradi smrti ali bolezni v družini. V to obdobje pa se ne všttevajo dnevi, ki so bili v celoti preživeti zunaj države opravljanja dela, bodisi na počitnicah, službenem potovanju ali zaradi kakršnihkoli drugi razlogov. Prav tako se v to obdobje ne všttevajo dnevi, ko je bil posameznik rezident države, v kateri opravlja delo.

Če je v pogodbi o zaposlitvi določen čas trajanja dela na območju Slovenije, krajši od 183 dni, je zavezanec upravičen do oprostitve plačila davka. Če je v pogodbi o zaposlitvi določen čas trajanja dela na območju Slovenije daljši od 183 dni, se akontacija dohodnine odmeri od dohodka, ki ga je dosegel s prvim dnevom opravljanja dela v Sloveniji. Kadar pa je v pogodbi o zaposlitvi določen čas trajanja dela na območju Slovenije krajši od 183 dni, iz pogodbe pa je razvidno, da obstaja možnost podaljšanja, se akontacija dohodnine odmeri od dohodka, ki ga je nerezident dosegel s prvim dnevom opravljanja dela v Sloveniji.

V primeru, da davčni organ odmeri akontacijo dohodnine od začetka opravljanja dela v Sloveniji, in se kasneje izkaže, da je zaposlitev v Sloveniji trajala manj kot 183 dni zaradi različnih razlogov, ima zavezanec možnost v skladu z 262. členom ZDavP-2 uveljavljati vračilo davka. Ti razlogi so lahko npr.: prekinitve dela in odhod iz Slovenije zaradi daljše bolezni, predčasna premestitev iz Slovenije, odpoved delovnega razmerja in odhod iz Slovenije, in podobno.

#### **Izpolnjevanje pogoja iz pododstavka b) drugega odstavka 15. člena mednarodne pogodbe:**

---

<sup>16</sup> Model Tax Convention on Income and on Capital, Condensed version 21 November 2017, OECD.

Pri opredelitvi dejanskega delodajalca za namene pododstavka b) drugega odstavka 15. člena mednarodne pogodbe, Slovenija upošteva naslednje dejavnike iz osmega odstavka komentarja 15. člena Vzorčne konvencije OECD:

- kdo je pooblaščen za dajanje navodil posamezniku glede načina, kako je delo treba opraviti;
- kdo nadzira in ima odgovornost za prostor, kjer se delo izvaja;
- dohodek posameznika je s strani formalnega delodajalca zaračunan neposredno podjetju, kateremu se storitve zagotavljajo;
- kdo daje posamezniku na razpolago za delo potrebno orodje in material,
- kdo določa število in izobrazbo posameznikov, ki opravljajo delo,
- kdo ima pravico, da izbere posameznika, ki bo opravljal delo in odpove pogodbeno razmerje, ki ga je v ta namen sklenil s tem posameznikom,
- kdo ima pravico, da naloži disciplinske sankcije v zvezi z delom posameznika,
- kdo posamezniku določa proste dneve in program dela.

Če je večina teh kriterijev izpolnjena, se razmerje med delavcem (nerezidentom) in uporabnikom (v konkretnem primeru slovenskim podjetjem) šteje kot delovno razmerje, uporabnik pa kot delodajalec za namene izvajanja pododstavka b) drugega odstavka 15. člena mednarodne pogodbe. Ker zaradi tega niso kumulativno izpolnjeni pogoji po drugem odstavku 15. člena mednarodne pogodbe, ima po prvem odstavku istega člena država vira (v tem primeru Slovenija) pravico do obdavčitve teh dohodkov.

Kot je znano drugi odstavek 15. člena mednarodnih pogodb omogoča zlorabe, katerih namen je, da se v primeru kratkotrajnih zaposlitev izven države rezidentstva delavca, ne plačuje davek od dohodkov iz zaposlitve v državi, kjer se zaposlitev izvaja.

Država zaposlitve sme torej pri izvajanju mednarodnih pogodb z namenom preprečitve zlorab njenih določb (v tem primeru drugega odstavka 15. člena mednarodnih pogodb) prezreti formalno sklenjeno delovno razmerje in šteti za delodajalca tisto pravno osebo, pri kateri delavec opravlja delo (uporabnika, najemnika delovne sile, naročnika storitve).

#### **Izpolnjevanje pogoja iz pododstavka c) drugega odstavka 15. člena mednarodne pogodbe:**

Prisotnost poslovne enote se presoja po določbah 6. in 7. člena Zakona o davku od dohodkov pravnih oseb, ZDDPO-2 in po 5. členu mednarodne pogodbe, ki obravnava stalno poslovno enoto.

Če se ugotovi, da ima tuj delodajalec poslovno enoto v Sloveniji, niso kumulativno izpolnjeni pogoji po drugem odstavku 15. člena mednarodne pogodbe.

### **Vprašanje 6: Kako so v skladu z mednarodnimi pogodbami obdavčeni dohodki iz zaposlitve, ki jih nerezidenti dosežajo v drugi državi za slovenskega delodajalca?**

V skladu s prvim odstavkom 15. člena mednarodne pogodbe, ki je sklenjena z državo rezidenstva prejemnika dohodka, se dohodek iz zaposlitve obdavči v državi rezidentstva zaposlenega, razen če se zaposlitev izvaja v drugi državi pogodbenici. To pomeni, da je pravica do obdavčitve dohodka iz zaposlitve:

- izključna pravica države rezidentstva prejemnika dohodka, kadar se zaposlitev ne izvaja v drugi državi pogodbenici (tj. Sloveniji), ali

- pravica pripada obema državama pogodbenicama, tj. državi vira (tj. država, kjer se zaposlitev izvaja) in državi rezidentstva, kar pomeni, da mora država rezidentstva prejemnika dohodka upoštevati ustrezno metodo za odpravo dvojne obdavčitve.

Ker v konkretnem primeru rezident druge države pogodbenice, opravi delo za slovensko podjetje na ozemlju druge države (in ne v Sloveniji), ima država rezidentstva prejemnika dohodka izključno pravico do obdavčitve tega dohodka.

Slovenski delodajalec, ki izplačuje dohodke iz zaposlitve, se v tem primeru v skladu z določbo 58. člena Zakona o davčnem postopku, ZDavP-2 šteje za plačnika davka, zato je dolžan od tega dohodka izračunati in plačati akontacijo dohodnine kot davčni odtegljaj v obračunu davčnega odtegljaja (obrazec REK).

Prejemnik dohodka, ki je nerezident in želi izkoristiti ugodnosti po mednarodni pogodbi (tj. oprostitev plačila akontacije dohodnine v Sloveniji), plačniku davka (izplačevalcu dohodka) predloži izpolnjen Zahtevek za oprostitev davka od dohodkov iz zaposlitve (razen pokojnin) na podlagi določb mednarodne pogodbe o izogibanju dvojnega obdavčevanja dohodka (KIDO 5) še preden je dohodek izplačan. Plačnik davka predloži izpolnjen zahtevek pristojnemu davčnemu organu, od izplačanega dohodka pa ne izračuna in ne odtegne davka, šele ko od davčnega organa prejme potrjeni zahtevek. Če je bil davek od dohodka kljub oprostitvi, navedeni v mednarodni pogodbi o izogibanju dvojnega obdavčevanja že obračunan, prejemnik dohodka vloži pri davčnem organu Zahtevek za vračilo davka od drugih dohodkov na podlagi določb mednarodne pogodbe o izogibanju dvojnega obdavčevanja dohodka (KIDO 12), na podlagi katerega se mu davek vrne. Sestavni del obrazca zahtevka KIDO 5 oziroma KIDO 12 je tudi potrdilo, da je prejemnik dohodka rezident druge države pogodbenice. Navedeno potrdilo izda pristojni organ države rezidentstva prejemnika dohodka.

## **Vprašanje 7: Kako so v skladu z mednarodnimi pogodbami obdavčeni dohodki iz zaposlitve, ki jih nerezidenti dosežajo z opravljanjem dela delno v Sloveniji, delno v drugih državah?**

V primerih, ko zavezanec – nerezident v določenem obdobju (mesecu) opravlja zaposlitev delno v Sloveniji, delno pa v drugi državi, se v Sloveniji obdavči sorazmerni del dohodka iz zaposlitve, ki se nanaša na število delovnih dni posameznega meseca, ko je nerezident opravljal zaposlitev v Sloveniji. V pogodbi o zaposlitvi je med drugim dogovorjena višina dohodka iz zaposlitve, kot tudi delovni dnevi, v katerih posameznik opravlja delo oziroma zaposlitev za svojega delodajalca. Pri tem se število delovnih dni določi tako, da se od števila koledarskih dni v posameznem mesecu odštejejo vsi tisti dnevi, ki so v skladu s pogodbo o zaposlitvi določeni kot dela prosti dnevi (sobote, nedelje, prazniki,...).

Za določitev sorazmernega dela dohodkov iz zaposlitve, kot so nadomestilo plače za bolniško odsotnost, nadomestilo plače za koriščenje dopusta, regres za letni dopust, božičnica in odpravnina, se v primerih, ko zavezanec – nerezident opravlja zaposlitev delno v Sloveniji, delno pa v drugi državi oziroma drugih državah, ugotavlja delež (%) fizične prisotnosti zavezanca v Sloveniji v delovnih dneh posameznega davčnega leta, in sicer:

- od dneva začetka opravljanja zaposlitve v Sloveniji v posameznem davčnem letu do dneva v tem letu, ko je zavezanec odsoten iz dela zaradi bolniške ali koriščenja dopusta, v zvezi s čemer zavezancu pripada nadomestilo plače, oziroma
- od dneva začetka opravljanja zaposlitve v Sloveniji v posameznem davčnem letu do dneva v tem letu, ko se zavezancu izplačajo ostali dohodki iz zaposlitve, kot je regres za letni dopust in božičnica.

V skladu s tem deležem (%) se obdavčijo zgoraj navedeni dohodki iz zaposlitve, ki so obdavčljivi na podlagi določil Zakona o dohodnini, ZDoh-2.

Glede na to, da se v praksi odpravnina praviloma nanaša na opravljanje dela zavezanca pri določenem delodajalcu v obdobju več let, pojasnjujemo, da se odpravnina, ki je obdavčljiva na podlagi določil ZDoh-2 in se nanaša na opravljanje dela nerezidenta v Sloveniji v obdobju več let, v Sloveniji obdavči v sorazmernem deležu (%) fizične prisotnosti zavezanca v delovnih dneh vseh let opravljanja dela v Sloveniji.

Nerezidenti Slovenije so zavezani za plačilo dohodnine od vseh dohodkov, ki imajo vir v Sloveniji. V skladu z določbo 9. člena ZDoh-2 ima dohodek iz zaposlitve vir v Sloveniji, če se zaposlitev izvaja v Sloveniji.

Če je z državo rezidentstva delojemalca sklenjena mednarodna pogodba, je treba v primeru dohodka iz zaposlitve, presojati pravico do obdavčitve v Sloveniji po prvem ali po drugem odstavku 15. člena mednarodne pogodbe, ki se nanaša na te dohodke.

Osnovno pravilo, ki izhaja iz prvega odstavka 15. člena mednarodne pogodbe 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 pa določa, da se ne glede na prvi odstavek, dohodek, ki ga dobi rezident države pogodbenice iz zaposlitve, ki se izvaja v drugi državi pogodbenici, obdavči samo v državi rezidenstva prejemnika dohodka, če so izpolnjeni naslednji pogoji:

- a) prejemnik dohodka iz zaposlitve je navzoč v državi dela (Sloveniji) v obdobju ali obdobjih, ki ne presegajo skupno 183 dni v kateremkoli obdobju 12 mesecev, ki se začne ali konča v zadevnem davčnem letu, in
- b) dohodek plača delodajalec, ki ni rezident druge države (Slovenije), ali se plača v njegovem imenu, in
- c) dohodek nebremeni stalne poslovne enote, ki jo ima delodajalec v drugi državi (Sloveniji).

Če navedeni trije pogoji niso komulativno izpolnjeni, se presoja pravica do obdavčitve dohodkov iz zaposlitve v skladu s prvim odstavkom 15. člena mednarodne pogodbe.

V zvezi z izpolnjevanjem pogoja iz pododstavka a) drugega odstavka 15. člena mednarodne pogodbe pojasnjujemo, da mora biti prejemnik dohodka v Sloveniji navzoč manj kot 183 dni v zadevnem obdobju, pri čemer se v skladu s petim odstavkom komentarja 15. člena Vzorčne konvencije OECD v dneve prisotnosti všttevajo naslednji dnevi: dan delne prisotnosti, dan prihoda, dan odhoda in vsi ostali dnevi, preživeti v državi, kjer se zaposlitev izvaja, kot so sobote, nedelje, državni prazniki, dnevi dopusta, kratke prekinitve dela (izobraževanje, stavke, prisilni dopust,...), bolniški dopust (razen, če bi posameznik zaradi bolezni zapustil državo, vendar mu bolezen to onemogoča) in prekinitve dela zaradi smrti ali bolezni v družini. V to obdobje pa se ne všttevajo dnevi, ki so bili v celoti preživeti zunaj države opravljanja dela, bodisi na počitnicah, službenem potovanju ali zaradi kakršnihkoli drugih razlogov. Prav tako se v to obdobje ne všttevajo dnevi, ko je bil posameznik rezident države, v kateri opravlja delo.

Komentar k 15. členu Vzorčne konvencije OECD torej zgolj za namene izračuna časovnega obdobja 183 dni iz pododstavka a) drugega odstavka 15. člena mednarodne pogodbe določa vse dneve delavčeve prisotnosti v državi opravljanja dela. Za razliko od navedenega pa so za namene izvajanja prvega odstavka 15. člena mednarodne pogodbe pomembni le dnevi, ko se zaposlitev »fizično« izvaja v eni ali drugi državi (tj. delovni dnevi). Torej se v primerih, ko zavezanec – nerezident v določenem obdobju (meseču) opravlja zaposlitev v Sloveniji le določeno število

delovnih dni, v Sloveniji obdavči sorazmerni del dohodka iz zaposlitve, ki se nanaša na število delovnih dni posameznega meseca, ko je nerezident opravljaj zaposlitev v Sloveniji.

Če dohodke iz zaposlitve izplača oseba, ki se šteje za plačnika davka po določbi 58. člena Zakona o davčnem postopku, ZDavP-2, je ta dolžan opraviti izračun akontacije dohodnine z davčnim odtegljajem (obrazec REK). V tem primeru pogoj iz pododstavka b) drugega odstavka 15. člena mednarodne pogodbe ni izpolnjen, zato se presoja pravica do obdavčitve dohodkov iz zaposlitve v skladu s prvim odstavkom 15. člena mednarodne pogodbe. Na podlagi te določbe lahko rezident druge države pogodbenice, ki opravi delo za slovensko podjetje na ozemlju druge države, v Sloveniji uveljavlja oprostitev davka od dohodka iz zaposlitve na podlagi določbe prvega odstavka 15. člena mednarodne pogodbe<sup>17</sup>. Če pa je bil davek od dohodkov iz zaposlitve v Sloveniji že obračunan in plačan, lahko nerezident, ki opravi delo za slovensko podjetje na ozemlju druge države, uveljavlja vračilo davka<sup>18</sup>. V teh primerih je zavezanec oziroma njegov delodajalec dolžan zagotoviti podatek o znesku dohodka iz zaposlitve, ki se nanaša oziroma pripiše delovnim dnevom posameznega meseca, ko je nerezident izvajal zaposlitev v drugi državi<sup>19</sup>. Če prejemnik dohodka pred izplačilom dohodka s tovrstnim podatkom ne razpolaga, davčni organ ne more odobriti ugodnosti iz mednarodne pogodbe po 260. členu ZDavP-2, ki določa oprostitev plačila davčnega odtegljaja<sup>20</sup>. V teh primerih lahko prejemnik dohodka uveljavlja ugodnost iz mednarodne pogodbe v skladu z 262. členom ZDavP-2, ki določa vračilo davčnega odtegljaja, in sicer v petih letih od dneva, ko je bil davek plačan.

V primerih zaposlitev nerezidentov v Sloveniji, katerim dohodke iz zaposlitve izplača oseba, ki se ne šteje za plačnika davka po določbi 58. člena ZDavP-2 (npr. tuj delodajalec), so nerezidenti dolžni sami vložiti Napoved za odmero akontacije dohodnine od dohodka iz delovnega razmerja in dohodka iz drugega pogodbenega razmerja za nerezidente. Če nerezident izvaja zaposlitev delno v Sloveniji, delno pa v drugi državi ter pogoji iz drugega odstavka 15. člena mednarodne pogodbe niso komulativno izpolnjeni, ima Slovenija v skladu s prvim odstavkom 15. člena mednarodne pogodbe pravico do obdavčitve le sorazmernega dela dohodka iz zaposlitve, ki se nanaša na zaposlitev opravljeno v Sloveniji. V teh primerih je torej zavezanec, nerezident v vloženi Napovedi za odmero akontacije dohodnine od dohodka iz delovnega razmerja in dohodka iz drugega pogodbenega razmerja za nerezidente, dolžan zagotoviti podatek o višini dohodka, ki se pripiše delovnim dnevom posameznega meseca, ko je nerezident izvajal zaposlitev oziroma opravljaj delo v Sloveniji.

## **Vprašanje 8: Kako se v skladu z mednarodnimi pogodbami davčno obravnavajo dohodki iz zaposlitve, ki jih slovenski rezidenti dosegajo na ladji ali letalu, s katerim se opravljajo prevozi v mednarodnem prometu, ali ladji, vključeni v prevoz po notranjih plovnih poteh?**

---

<sup>17</sup> Z obrazcem zahtevka za oprostitev davka od dohodkov iz zaposlitve ([obrazec KIDO 5](#)).

<sup>18</sup> Z obrazcem zahtevka za vračilo davka od drugih dohodkov ([obrazec KIDO 12](#)).

<sup>19</sup> Prejemnik dohodka (nerezident) je upravičen do ugodnosti iz prvega odstavka 15. člena mednarodne pogodbe, ki je sklenjena med Slovenijo in njegovo državo rezidentstva za vse dohodke iz zaposlitve, ki jih je dosegel izven Slovenije (tj. na ozemlju njegove države rezidentstva ali katerekoli druge države).

<sup>20</sup> Če se višina dohodka, ki v posameznih obdobjih odpade na zaposlitev, opravljeno v drugi državi, precej razlikuje, se kljub določbi šestega odstavka 260. člena ZDavP-2, ki davčnemu organu omogoča odobritev oprostitve plačila davka za daljše časovno obdobje, ugodnost (oprostitev) odobri za vsako izplačilo posebej in ne za daljše časovno obdobje.

Tretji odstavek 15. člena mednarodnih pogodb vsebuje posebno pravilo glede obdavčitve dohodkov iz zaposlitve, ki jih rezident države pogodbenice dosega na ladji ali letalu, s katerim se opravljajo prevozi v mednarodnem prometu, ali ladji, vključeni v prevoz po notranjih plovnih poteh. Ti prejemki se praviloma lahko obdavčijo v državi, kjer je sedež dejanske uprave podjetja, kar pomeni, da ima država sedeža dejanske uprave podjetja prednostno pravico do obdavčitve dohodkov iz zaposlitve, država rezidentstva prejemnika dohodka (tj. Slovenija) pa je dolžna zagotoviti odpravo dvojne obdavčitve na način, ki je določen v konkretni mednarodni pogodbi.

Določene mednarodne pogodbe, ki jih je Slovenija sklenila z drugimi državami pogodbenicami, v tretjem oziroma četrtem odstavku 15. člena (dohodki iz zaposlitve na ladji in/ali letalu, primeroma dohodki iz zaposlitve pilotov, stevardes) vsebujejo določbo, v skladu s katero se honorar iz zaposlitve na ladji in/ali letalu, s katerim opravlja prevoze v mednarodnem prometu podjetje države pogodbenice, obdavči **samo v državi pogodbenici**, v kateri se nahaja sedež dejanske uprave podjetja. Če torej slovenski rezident dosega dohodke iz zaposlitve na ladji in/ali letalu pri podjetju, ki opravlja prevoze v mednarodnem prometu in ima to podjetje dejansko upravo v eni izmed teh držav pogodbenic, se takšni dohodki **ne obdavčijo v Sloveniji**.

Rezidenti Slovenije so obdavčeni po načelu svetovnega dohodka, kar pomeni, da so obdavčeni od vseh dohodkov, ki imajo vir v in izven Slovenije. Zato so dolžni dohodke iz zaposlitve, ki jih izplača oseba, ki ni plačnik davka v Sloveniji (v konkretnem primeru tuj delodajalec), napovedati slovenskemu davčnemu organu, in sicer v obrazcu Napovedi za odmero akontacije dohodnine od dohodka iz delovnega razmerja in pokojnine za rezidente, oziroma v obrazcu Napovedi za odmero akontacije dohodnine od dohodka iz drugega pogodbenega razmerja za rezidente. V omenjenih obrazcih napovedi zavezanec, rezident uveljavlja odpravo dvojne obdavčitve oziroma oprostitvev plačila daka v Sloveniji. Na podlagi vloženi napovedi, davčni organ z odločbo odmeri akontacijo dohodnine od dohodkov iz zaposlitve oziroma v odločbi upošteva oprostitvev, če se v skladu z mednarodno pogodbo ti dohodki obdavčijo samo v državi pogodbenici, v kateri se nahaja sedež dejanske uprave podjetja.

Slovenski davčni organ za davčnega zavezanca - rezidenta Slovenije, sestavi t.i. informativni izračun dohodnine za preteklo leto, ki se pod določenimi pogoji šteje za odločbo o odmeri dohodnine. Informativni izračun dohodnine poleg podatkov, s katerimi razpolaga finančna uprava, vsebuje tudi podatke o dohodkih slovenskih rezidentov, prejetih iz tujine, s katerimi davčni organ razpolaga na podlagi vloženi medletnih napovedi za odmero akontacije dohodnine.

Zavezancem rezidentom se v izdanih informativnih izračunih dohodnine odbitek davka, plačanega v tujini oziroma oprostitvev, ki sta bila (med letom) upoštevana v odločbah o odmeri akontacije dohodnine, ne priznata, ampak jih morajo ponovno uveljavljati v ugovoru zoper informativni izračun dohodnine.

Če davčnemu zavezancu rezidentu informativni izračun dohodnine ni bil vročen do 15. junija tekočega leta za preteklo leto (npr. davčni zavezanec je v določenem letu prejemal le obdavčljive dohodke iz tujine, za katere ni vlagal medletnih napovedi za odmero akontacije dohodnine), mora zavezanec do 31. julija vložiti napoved za odmero dohodnine, v kateri lahko od dohodkov z virom izven Slovenije, uveljavlja odbitek davka, plačanega v tujini ali oprostitvev.

**Vprašanje 9: Kako se v skladu z mednarodnimi pogodbami davčno obravnavajo dohodki iz zaposlitve, ki jih nerezidenti dosega pri slovenskem delodajalcu kot poklicni vozniki v mednarodnem cestnem prometu?**



Delavci iz tujine – nerezidenti Slovenije, ki so zaposleni pri slovenskem delodajalcu kot poklicni vozniki v mednarodnem cestnem prometu, pogosto uveljavljajo ugodnosti (oprostitvev plačila akontacije dohodnine) na podlagi prvega odstavka 15. člena mednarodne pogodbe.

Ker se v teh primerih delo (prevozi) opravlja v celoti oziroma pretežno izven Slovenije, se pri določanju pravice do obdavčitve praviloma upošteva prvi odstavek 15. člena posamezne mednarodne pogodbe, v skladu s katerim se dohodek iz zaposlitve obdavči v tisti državi pogodbenici, kjer se zaposlitev dejansko izvaja.

Prejemnik dohodka, ki je nerezident in želi izkoristiti ugodnosti po mednarodni pogodbi (tj. oprostitvev plačila akontacije dohodnine), plačniku davka (izplačevalcu dohodka) predloži izpolnjen Zahtevek za oprostitvev davka od dohodkov iz zaposlitve (razen pokojnin) na podlagi določb mednarodne pogodbe o izogibanju dvojnega obdavčevanja dohodka (KIDO 5) še preden je dohodek izplačan. Plačnik davka predloži izpolnjen zahtevek pristojnemu davčnemu organu, od izplačanega dohodka pa ne izračuna in ne odtegne davka, šele ko od davčnega organa prejme potrjeni zahtevek. Če je bil davek od dohodka kljub oprostitvi, navedeni v mednarodni pogodbi o izogibanju dvojnega obdavčevanja že obračunan, prejemnik dohodka vloži pri davčnem organu Zahtevek za vračilo davka od drugih dohodkov na podlagi določb mednarodne pogodbe o izogibanju dvojnega obdavčevanja dohodka (KIDO 12), na podlagi katerega se mu davek vrne. Sestavni del obrazca zahtevka KIDO 5 oziroma KIDO 12 je tudi potrdilo, da je prejemnik dohodka rezident druge države pogodbenice. Navedeno potrdilo izda pristojni organ države rezidentstva prejemnika dohodka.

Če se delo po pogodbi o zaposlitvi med slovenskim podjetjem in nerezidentom Slovenije izvaja delno v Sloveniji, delno pa izven Slovenije, ima Slovenija pravico do obdavčitve le tistega dela dohodka iz zaposlitve, ki je dosežen z delom v Sloveniji. V tem primeru lahko nerezident uveljavlja oprostitvev plačila akontacije dohodnine le za tisti del dohodka iz zaposlitve, ki je dosežen na ozemlju drugih držav (tj. izven ozemlja Slovenije).

Pri presoji upravičenosti do ugodnosti iz 15. člena mednarodnih je treba v obravnavanih primerih (tj. pri dohodkih iz zaposlitve, ki jih nerezidenti Slovenije, zaposleni pri slovenskem delodajalcu, dosegajo z opravljanjem prevozov v mednarodnem cestnem prometu), natančno preveriti tudi vsebino tretjega odstavka 15. člena mednarodne pogodbe, sklenjene z državo rezidentstva prejemnika dohodka, ki pogosto vsebuje naslednje besedilo:

*»(3) **Ne glede na prejšnje določbe tega člena se lahko prejemek, ki izhaja iz zaposlitve na ladji, letalu ali cestnem vozilu, s katerim se opravljajo prevozi v mednarodnem prometu, obdavči v državi pogodbenici, v kateri je sedež dejanske uprave podjetja.**«*

V takšnem primeru ima pravico do obdavčitve dohodkov, ki jih posameznik dosega kot poklicni voznik v mednarodnem cestnem prometu, država sedeža podjetja, za katero se prevozi opravljajo (tj. Slovenija). Takšno (oziroma podobno) določbo npr. vsebujejo mednarodne pogodbe sklenjene z Bosno in Hercegovino, Bolgarijo, Češko republiko, Hrvaško, Kosovom, Luksemburgom, Madžarsko, Makedonijo, Romunijo, Srbijo in Črno goro, Turčijo, Ukrajino in Uzbekistanom.

Glede na navedeno se pri rezidentih omenjenih držav, ki so zaposleni pri slovenskem podjetju kot poklicni vozniki v mednarodnem cestnem prometu, upošteva tretji odstavek 15. člena konkretne mednarodne pogodbe, v skladu s katerim ima pravico do obdavčitve Slovenija, kot država sedeža podjetja, pri čemer ni pomembno, kje se zaposlitev dejansko izvaja. V teh primerih nerezidenti niso upravičeni do oprostitvev plačila davka od dohodkov iz zaposlitve v Sloveniji, na podlagi prvega odstavka 15. člena mednarodne pogodbe.

Če pa mednarodna pogodba, sklenjena z državo rezidentstva prejemnika dohodka, v tretjem

odstavku 15. člena ne zajema prejemkov, ki jih posameznik dosega kot poklicni voznik v mednarodnem **cestnem prometu**, se upošteva prvi odstavek 15. člena mednarodne pogodbe.

### **Vprašanje 10: V katerih primerih se dohodek prokurista obdavčuje v skladu z določbami 15. člena mednarodne pogodbe kot dohodek iz zaposlitve?**

Dohodek prokurista se obdavčuje v skladu z določbami 15. člena mednarodne pogodbe kot dohodek iz zaposlitve, razen v primerih, ko dejansko opravlja vodenje poslov poslovnega subjekta. Zgolj v teh primerih se takšen dohodek obdavčuje v skladu z določbo 16. člena mednarodne pogodbe, ki obravnava plačila direktorjem.

Pri presoji o tem, kako obravnavati dohodek prokurista po določbah mednarodnih pogodb, je potrebno upoštevati tudi njegovo funkcijo oziroma pristojnosti, ki jih ima v skladu z načeli gospodarskega prava države pogodbenice. V skladu z določbami Zakona o gospodarskih družbah - ZGD-1 je prokurist poslovni pooblaščenec, njegova pooblastila so neomejena, razen glede odsvajanja in obremenjevanja nepremičnin, za kar mora dobiti posebna pooblastila. Prokurist torej ni organ odločanja niti organ vodenja v družbi, ampak ima funkcijo zastopanja proti tretjim osebam. Glede na navedeno prokurist nima poslovodstvenega položaja v poslovnem subjektu, zato se njegov dohodek obdavčuje v skladu z določbami 15. člena mednarodne pogodbe kot dohodek iz zaposlitve.

### **Vprašanje 11: Kako se davčno obravnavajo dohodki iz zaposlitve slovenskih rezidentov, ki so doseženi in/ali izplačani v državi, s katero Slovenija nima sklenjene mednarodne pogodbe?**

Če slovenski rezidenti dosegajo dohodke iz zaposlitve v državi, s katero Slovenija nima sklenjene mednarodne pogodbe, so takšni dohodki praviloma obdavčeni tudi v tej drugi državi (tj. državi, kjer se zaposlitev izvaja). Prav tako so v primerih, ko slovenski rezidenti dosegajo dohodke iz zaposlitve na ozemlju Slovenije (ali v tujini) za delodajalca, ki je rezident države, s katero Slovenija nima sklenjene mednarodne pogodbe, takšni dohodki praviloma obdavčeni v državi rezidentstva delodajalca (tj. državi delodajalca, ki takšne dohodke iz zaposlitve izplačuje).

V teh primerih lahko rezidenti Slovenije v izogib dvojni obdavčitvi uveljavljajo odpravo dvojnega obdavčevanja dohodkov z virom izven Slovenije po določbah slovenske davčne zakonodaje.

Rezidenti Slovenije so obdavčeni po načelu svetovnega dohodka, kar pomeni, da so obdavčeni od vseh dohodkov, ki imajo vir v in izven Slovenije. Zato so dolžni dohodke iz zaposlitve, ki jih izplača oseba, ki ni plačnik davka v Sloveniji (v konkretnem primeru tuj delodajalec), napovedati slovenskemu davčnemu organu, in sicer v obrazcu Napovedi za odmero akontacije dohodnine od dohodka iz delovnega razmerja in pokojnine za rezidente, oziroma v obrazcu Napovedi za odmero akontacije dohodnine od dohodka iz drugega pogodbenega razmerja za rezidente. V omenjenih obrazcih napovedi zavezanec, ki je rezident, lahko uveljavlja odpravo dvojne obdavčitve (tj. odbitek tujega davka). Na podlagi vloženih napovedi, davčni organ odmeri akontacijo dohodnine od dohodkov iz zaposlitve z odločbo.

V teh primerih je zagotovljena odprava dvojnega obdavčenja dohodkov rezidentov, ki imajo vir izven Slovenije z določbami devetega poglavja Zakona o dohodnini, ZDoh-2, in sicer se dohodnina v Sloveniji zmanjša za znesek davka, ki je bil v tujini dokončen in dejansko plačan in je enak davku, ki ga je treba plačati po ZDoh-2 od tujih dohodkov.

Slovenski davčni organ za davčnega zavezanca - rezidenta Slovenije, sestavi t.i. informativni izračun dohodnine za preteklo leto, ki se pod določenimi pogoji šteje za odločbo o odmeri dohodnine. Informativni izračun dohodnine poleg podatkov, s katerimi razpolaga finančna uprava, vsebuje tudi podatke o dohodkih slovenskih rezidentov, prejetih iz tujine, s katerimi davčni organ razpolaga na podlagi vloženih medletnih napovedi za odmero akontacije dohodnine.

Zavezancem rezidentom se v izdanih informativnih izračunih dohodnine odbitek davka, plačanega v tujini, ki je bil (med letom) upoštevan v odločbah o odmeri akontacije dohodnine, ne prizna, ampak ga morajo ponovno uveljavljati v ugovoru zoper informativni izračun dohodnine.

Če davčnemu zavezancu rezidentu informativni izračun dohodnine ni bil vročen do 15. junija tekočega leta za preteklo leto (npr. davčni zavezanec je v določenem letu prejemal le obdavčljive dohodke iz tujine, za katere ni vlagal medletnih napovedi za odmero akontacije dohodnine), mora zavezanec do 31. julija vložiti napoved za odmero dohodnine, v kateri lahko od dohodkov z virom izven Slovenije, uveljavlja odbitek davka, plačanega v tujini.

## **Vprašanje 12: Kako se davčno obravnavajo dohodki iz zaposlitve nerezidentov, ki so doseženi in/ali izplačani v Sloveniji, vendar Slovenija z državo rezidentstva delavcev nima sklenjene mednarodne pogodbe?**

Nerezidenti so v skladu s 5. členom Zakona o dohodnini, ZDoh-2 zavezani za plačilo dohodnine od vseh dohodkov, ki imajo vir v Sloveniji. Temeljno pravilo za obdavčitev dohodka iz zaposlitve v Sloveniji izhaja iz določbe 9. člena ZDoh-2. Po tej določbi se za dohodke iz zaposlitve, ki se dejansko opravljajo v Sloveniji šteje, da imajo vir (so doseženi) v Sloveniji ne glede na to, kje oziroma od kje so ti dohodki dejansko plačani.

Prav tako ima dohodek iz zaposlitve, 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, ali poslovna enota nerezidenta po ZDoh-2 ali po zakonu, ki ureja davek od dohodka pravnih oseb, 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 ali poslovne enote nerezidenta iz virov dohodka znotraj Slovenije ali bi bil odbitna postavka, če bi rezident oziroma poslovna enota nerezidenta bil zavezanec oziroma ne bi bil oproščen dohodnine ali davka od dohodkov pravnih oseb. To pomeni, da so v skladu z navedeno zakonsko podlago dohodki iz zaposlitve, ki jih nerezidenti dosegajo na ozemlju Slovenije (ali tudi v tujini) obdavčeni v Sloveniji.

Če torej fizične osebe – nerezidenti prejemajo dohodke iz zaposlitve, ki imajo vir v Sloveniji, so ti dohodki v skladu z ZDoh-2 obdavčeni v Sloveniji.

Slovenski delodajalec, ki izplačuje dohodke iz zaposlitve, se v tem primeru v skladu z določbo 58. člena Zakona o davčnem postopku, ZDavP-2 šteje za plačnika davka, zato je dolžan od tega dohodka izračunati in plačati akontacijo dohodnine kot davčni odtegljaj v obračunu davčnega odtegljaja (obrazec REK).

Če pa delavcem, nerezidentom, ki opravljajo zaposlitev v Sloveniji, dohodke iz zaposlitve izplača oseba, ki se ne šteje za plačnika davka (tj. tuj delodajalec), so delavci navedene dohodke dolžni sami napovedati v obrazcu Napovedi za odmero akontacije dohodnine od dohodka iz delovnega razmerja in dohodka iz drugega pogodbenega razmerja za nerezidente. Na podlagi vloženih napovedi, davčni organ odmeri akontacijo dohodnine od dohodkov iz zaposlitve z odločbo.

V primerih, ko mednarodna pogodba z državo rezidentstva delavcev ni sklenjena, lahko slednji v izogib dvojni obdavčitvi uveljavljajo odpravo dvojnega obdavčevanja dohodkov z virom v Sloveniji po določbah njihove nacionalne davčne zakonodaje, pri pristojnem davčnem organu v tujini.

## **25.10 PLAČILA DIREKTORJEM**

**Vprašanje 1: Ali ima Republika Slovenija pravico do obdavčitve plačil direktorjem in drugih podobnih plačil, ki jih dobi rezident države pogodbenice mednarodne pogodbe o izogibanju dvojnega obdavčevanja (npr. Italije), kot član uprave družbe, ki je rezident druge države pogodbenice (npr. Slovenije)?**

Da. Taki prejemki se lahko obdavčijo v drugi državi pogodbenici (primeroma v Sloveniji), in sicer ne glede na to, kje se naloge oziroma storitve članov upravnega odbora opravljajo, kot to določa 16. člen Vzorčne konvencije OECD. Šteje se namreč, da se vedno opravljajo v državi rezidenstva družbe. Ta pravica države je njena prednostna pravica do obdavčitve, kar pomeni, da tovrstna plačila lahko obdavči v skladu z njeno notranjo davčno zakonodajo, hkrati pa mora država rezidenstva prejemnika dohodka zagotoviti odpravo dvojne obdavčitve istega dohodka.

**Vprašanje 2: Kdo se šteje za »člana uprave družbe oziroma upravni odbor«?**

Če posamezni izrazi v Vzorčni konvenciji OECD, kateri sledi Republika Slovenija pri sklepanju mednarodnih pogodb o izogibanju dvojnega obdavčevanja, niso opredeljeni, je njihova opredelitev odvisna od opredelitve v zakonodaji države rezidenstva družbe, kjer se poslovodne storitve opravljajo. Upošteva se relevantno slovensko zakonodajo (tj. Zakon o gospodarskih družbah – ZGD-1) 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 zadrukah: predsednik zadruge, upravni in nadzorni odbor, preglednik(i), direktorji.

**Vprašanje 3: Kaj vključuje izraz »prejemki direktorjev in druga podobna plačila« po določbah mednarodnih pogodb o izogibanju dvojnega obdavčevanja in kako je določena pravica do razmejnitve obdavčevanja teh dohodkov po mednarodnih pogodbah?**

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.

#### **Vprašanje 4: Ali se v zvezi s plačili prokuristom uporabi 15. ali 16. člen mednarodne pogodbe o izogibanju dvojnega obdavčevanja?**

Dohodek prokurista se obdavčuje v skladu z določbami 15. Člena Vzorčne konvencije OECD kot dohodek iz zaposlitve, razen v primerih, ko dejansko opravlja vodenje poslov poslovnega subjekta. Zgolj v teh primerih se takšen dohodek obdavčuje v skladu z določbo 16. Člena Vzorčne konvencije OECD kot plačila direktorjem.

Pri presoji o tem, kako obravnavati dohodek prokurista po določbah mednarodnih pogodb o izogibanju dvojnega obdavčevanja, je potrebno upoštevati tudi njegovo funkcijo oziroma pristojnosti, ki jih ima v skladu z načeli gospodarskega prava države pogodbenice. V skladu z določbami Zakona o gospodarskih družbah – ZGD-1 je prokurist poslovni pooblaščenec, njegova pooblastila so neomejena, razen glede odsvajanja in obremenjevanja nepremičnin, za kar mora dobiti posebna pooblastila. Prokurist torej ni organ odločanja niti organ vodenja v družbi, ampak ima funkcijo zastopanja proti tretjim osebam. Glede na navedeno prokurist nima poslovodstvenega položaja v poslovnem subjektu, zato se njegov dohodek obdavčuje v skladu z določbami 15. člena Vzorčne konvencije OECD kot **dohodek iz zaposlitve**.

Kadar prokurist vodi posle poslovnega subjekta, se šteje za osebo, ki formalno sicer ne zaseda poslovodstvenega položaja, vendar dejansko opravlja takšno funkcijo. V teh primerih se takšen dohodek obdavčuje v skladu z določbo 16. člena Vzorčne konvencije OECD kot **plačilo direktorjem** (npr. če v času, ko družba nima formalno imenovanega poslovodje ali ko formalno imenovani poslovodja ne opravlja funkcij, ki jih poslovodja opravlja po zakonu, te funkcije opravlja druga fizična oseba).

#### **Vprašanje 5: Kako se obdavčujejo plačila direktorjem tujcem v skladu s slovensko davčno zakonodajo?**

Dohodek iz zaposlitve in iz opravljanja storitev imata v skladu z 9. členom Zakona o dohodnini - ZDoh-2 vir v Sloveniji, če se zaposlitev izvaja ali storitev opravi v Sloveniji. Dohodki, prejeti na podlagi poslovnega razmerja za vodenje ali vodenje in nadzor poslovnega subjekta, ki je pravna oseba, pa se štejejo za dohodek iz zaposlitve na podlagi delovnega razmerja. Če davčnemu zavezancu nerezidentu dohodke iz zaposlitve izplača oseba, ki ni plačnik davka (npr. tuje podjetje), akontacijo dohodnine od dohodka iz zaposlitve ugotovi davčni organ na podlagi napovedi davčnega zavezanca (obrazec Napovedi za odmero akontacije dohodnine od dohodka iz delovnega razmerja in dohodka iz drugega pogodbenega razmerja za nerezidente), v nasprotnem primeru pa se izračun akontacije dohodnine opravi na podlagi davčnega obračuna z davčnim odtegljajem. Akontacija dohodnine se zavezancu nerezidentu šteje kot dokončen davek in ni poračuna na letni ravni.

## **Vprašanje 6: Ali se opravljanje poslovnih storitev za slovensko družbo s strani tujca, ki ima v državi rezidenstva status samozaposlene osebe, šteje za dohodek iz opravljanja dejavnosti ali za dohodek iz zaposlitve?**

Opravljanje dela oziroma storitev direktorjev v Sloveniji se skladno s 35. členom Zakona o dohodnini – ZDoh-2 šteje za zaposlitev, zato se tudi dohodek, ki ga samozaposlena oseba iz tujine prejme za vodenje slovenske družbe, šteje za dohodek iz zaposlitve in ne za dohodek iz dejavnosti, ne glede na pravno podlago za izplačilo dohodka. Dohodek iz zaposlitve se v Vzornici konvenciji OECD obravnava v 15. členu, vendar so določila tega člena odvisna tudi od 16., 18., 19. in 20. člena. Če gre v konkretnem primeru za plačilo direktorjem, se uporabi praviloma 16. člen mednarodne pogodbe, ki obravnava plačila direktorjem. Država rezidentstva prejemnika dohodka pa je v skladu z določbo o odpravi dvojne obdavčitve dolžna zagotoviti odpravo dvojne obdavčitve dohodka.

## **25.11 POKOJNINE**

### **Vprašanje 1: Kako je urejena pravica do obdavčitve pokojnin po mednarodnih pogodbah o izogibanju dvojnega obdavčevanja?**

Pokojnine in drugi podobni prejemki (npr. pokojninske rente) so običajno obravnavane v 18. členu mednarodnih pogodb in so praviloma obdavčene samo v državi rezidentstva prejemnika pokojnine. V Vzornici konvenciji OECD je namreč zapisano pravilo, da se pokojnine obdavčijo le v državi rezidentstva prejemnika pokojnine.

Vendar pa obstajajo v nekaterih mednarodnih pogodbah, ki jih je Slovenija sklenila z drugimi državami pogodbenicami izjeme od zgoraj navedenega pravila, v skladu s katerim se določene vrste pokojnin obdavčijo:

- samo v državi vira (tj. državi, ki pokojnine izplačuje): takšno določbo npr. vsebujejo mednarodne pogodbe z Belorusijo, Bolgarijo, Madžarsko, Moldavijo, Romunijo, ZDA. V vseh teh mednarodnih pogodbah je sicer zapisano osnovno pravilo, da se pokojnine obdavčijo samo v državi rezidentstva, vendar pa obstajajo izjeme za določene vrste pokojnin, ki pa se obdavčijo samo v državi vira. Če ima za določeno vrsto pokojnin država vira izključno pravico do obdavčitve, se takšne vrste pokojnin v državi rezidentstva ne obdavčijo,
- tako v državi vira kot v državi rezidentstva: takšno določbo npr. vsebujejo mednarodne pogodbe z Dansko, Finsko, Korejo, Luksemburgom, Malto, Nizozemsko, Švedsko. Tudi v teh mednarodnih pogodbah je sicer zapisano osnovno pravilo, da se pokojnine obdavčijo samo v državi rezidentstva, vendar pa obstajajo izjeme za določene vrste pokojnin, ki pa se lahko obdavčijo tako v državi vira, kot v državi rezidentstva. Po mednarodni pogodbi s Kanado in Norveško se lahko vse vrste pokojnin obdavčijo tako na viru (tj. državi, ki pokojnine izplačuje), kot v državi rezidentstva. Če ima za določeno vrsto pokojnine država vira prednostno pravico do obdavčitve, se v državi rezidentstva upošteva z mednarodno pogodbo predpisana metoda odprave dvojne obdavčitve.

Tako je torej treba v vsakem posameznem primeru natančno preveriti vsebino konkretne mednarodne pogodbe. Opozoriti je treba tudi na razlikovanje med pokojninami, ki so obravnavane v 18. členu mednarodnih pogodb in pokojninami iz drugega odstavka 19. člena mednarodnih pogodb, ki obravnava državno službo. Po drugem odstavku 19. člena mednarodnih pogodb se pokojnine in drugi podobni prejemki, ki se plačujejo iz skladov, ki jih ustanovi država pogodbenica ali njena politična enota ali lokalna oblast, posamezniku za storitve, opravljene za to državo ali

enoto ali oblast, obdavčijo samo v tej državi (tj. državi vira). Taka pokojnina pa se obdavči samo v drugi državi pogodbenici, če je posameznik rezident in državljan te države.

## **Vprašanje 2: Kaj vse spada pod izraz »pokojnine«?**

Z izrazom »pokojnine in drugi podobni prejemki« so zajeti prejemki, ki se plačajo po upokojitvi osebe in katerih prednost, čeprav ne vedno tudi izključen namen je, zagotoviti prejemnikovo preživljanje. Z izrazom »pokojnine« so običajno zajeta le periodična izplačila, z izrazom »drugi podobni prejemki« pa tako periodična kot tudi neperiodična izplačila. V slednja je zajet tudi dodatek za rekreacijo.

## **Vprašanje 3: Kako so obdavčeni posamezniki, ki so pravico do pokojnine pridobili v tujini in so po upokojitvi postali rezidenti Slovenije?**

Če se posameznik odloči, da se bo za stalno preselil v Slovenijo, si mora najprej urediti rezidentski status za davčne namene. Za formalno ureditev rezidentskega statusa v Sloveniji (vpis spremembe statusa v davčni register) posameznik pri pristojnem davčnem organu vloži vlogo za ugotovitev rezidentskega statusa z ustreznimi dokazili. Z namenom, da davčni organ v postopku ugotavljanja rezidentskega statusa presodi vsa dejstva in okoliščine, ki so odločilne za posameznikov rezidentski status, je davčnim zavezancem na voljo vprašalnik "Ugotovitev rezidentskega statusa - prihod v Republiko Slovenijo". Izpolnitev vprašalnika pa ni pogoj za začetek postopka in ne predstavlja obveznega sestavnega dela vloge za ugotavljanje davčnega statusa. Če zavezanec ne želi izpolniti vprašalnika, lahko na drug način dokazuje dejstva in okoliščine, ki vplivajo na njegov rezidentski status. Davčni organ na podlagi vlog za ugotavljanje rezidentskega statusa oziroma po uradni dolžnosti presoja izpolnjevanje pogojev za rezidentski status fizičnih oseb ter o rezidentskem statusu odloči z odločbo.

Rezidenti Slovenije so obdavčeni po načelu svetovnega dohodka, kar pomeni, da so obdavčeni od vseh dohodkov, ki imajo vir v in izven Slovenije. Zato so dolžni pokojnino, ki jo prejemajo iz tujine, napovedati slovenskemu davčnemu organu, in sicer v obrazcu Napovedi za odmero akontacije dohodnine od dohodkov iz delovnega razmerja in pokojnine za rezidente.

Praviloma se pokojnine v skladu z mednarodnimi pogodbami obdavčijo samo v državi rezidentstva prejemnika dohodka. V tem primeru se pokojnina posameznika, ki se za stalno preseli v Slovenijo in postane njen rezident, obdavči le v državi rezidentstva (torej v Sloveniji). Posledično se morebitni v tujini plačan davek od takšne pokojnine ne more upoštevati kot odbitek, zato lahko zavezanci zahtevajo refundacijo tujega davka pri pristojnem organu v tujini.

Če ima po mednarodni pogodbi država vira (tj. država, ki izplačuje pokojnino) izključno pravico do obdavčitve, se takšne vrste pokojnin v Sloveniji ne obdavčijo. To ugodnost iz mednarodne pogodbe (tj. oprostitev plačila davka v Sloveniji), zavezanec, rezident uveljavlja v obrazcu Napovedi za odmero akontacije dohodnine od dohodkov iz delovnega razmerja in pokojnine za rezidente.

Če se v skladu z mednarodno pogodbo določene vrste pokojnin obdavčijo tako v državi vira (tj. državi, ki pokojnino izplačuje) kot v državi rezidentstva, je Slovenija dolžna zagotoviti odpravo dvojne obdavčitve s predpisano metodo (najpogosteje se uporablja metoda navadnega odbitka in metoda oprostitve s progresijo). Odpravo dvojne obdavčitve (tj. odbitek davka, plačanega v

tujini oziroma oprostitev)<sup>21</sup>, zavezanec, rezident uveljavlja v obrazcu Napovedi za odmero akontacije dohodnine od dohodkov iz delovnega razmerja in pokojnine za rezidente.

Če rezident Slovenije prejema pokojnino iz države, s katero Slovenija nima sklenjene mednarodne pogodbe in je takšna pokojnina obdavčena v drugi državi, se v Sloveniji zagotovi odprava dvojne obdavčitve v skladu s slovensko nacionalno zakonodajo. V tem primeru se pri odmeri davka v Sloveniji uporabi t. i. metoda navadnega odbitka, kar pomeni, da se davek v Sloveniji zmanjša za znesek davka, plačanega v državi vira, ki je enak davku, ki bi ga Slovenija sama odmerila od dohodka, doseženega v drugi državi. Odpravo dvojne obdavčitve (tj. odbitek davka, plačanega v tujini), zavezanec, rezident uveljavlja v obrazcu Napovedi za odmero akontacije dohodnine od dohodkov iz delovnega razmerja in pokojnine za rezidente.

#### **Vprašanje 4: Kako je urejena pravica do obdavčitve pokojnin, ki jih Zavod za pokojninsko in invalidsko zavarovanje Republike Slovenije (ZPIZ) izplačuje rezidentom držav, s katerimi ima Slovenija sklenjene mednarodne pogodbe o izogibanju dvojnega obdavčevanja?**

Če ima v skladu z mednarodnimi pogodbami država rezidentstva prejemnika pokojnine izključno pravico do obdavčitve, se pokojnina, ki jo Zavod za pokojninsko in invalidsko zavarovanje Republike Slovenije (ZPIZ) izplačuje rezidentom drugih držav pogodbenic, v Sloveniji ne obdavči.

Prejemnik pokojnine, ki je nerezident in želi izkoristiti ugodnosti po mednarodni pogodbi, mora plačniku davka (izplačevalcu pokojnine) predložiti izpolnjen Zahtevek za oprostitev davka od pokojnin na podlagi določb mednarodne pogodbe o izogibanju dvojnega obdavčevanja dohodka (KIDO 6) še preden je dohodek izplačan. Plačnik davka predloži izpolnjen zahtevek pristojnemu davčnemu organu, od izplačanega dohodka pa ne izračuna in ne odtegne davka, šele ko od davčnega organa prejme potrjeni zahtevek. Če je bil davek od pokojnine kljub oprostitvi, navedeni v mednarodni pogodbi že obračunan, prejemnik dohodka vloži pri davčnem organu Zahtevek za vračilo davka od drugih dohodkov na podlagi določb mednarodne pogodbe o izogibanju dvojnega obdavčevanja dohodka (KIDO 12), na podlagi katerega se mu davek vrne. Sestavni del obrazca zahtevka KIDO 6 oziroma KIDO 12 je tudi potrdilo, da je prejemnik dohodka rezident druge države pogodbenice. Navedeno potrdilo izda pristojni organ države rezidentstva prejemnika dohodka.

Kot izhaja iz odgovora na prvo vprašanje, obstajajo v določenih mednarodnih pogodbah izjeme, ki določajo, da se posamezne vrste pokojnin (pogosto tudi pokojnine iz obveznega zavarovanja), obdavčijo samo v državi vira (tj. državi, ki pokojnine izplačuje) oziroma tako v državi vira, kot v državi rezidentstva. V teh primerih se pokojnine, ki jih Zavod za pokojninsko in invalidsko zavarovanje Republike Slovenije (ZPIZ) izplača rezidentom drugih držav pogodbenic, obdavčijo v Sloveniji.

#### **Vprašanje 5: Kako je urejena pravica do obdavčitve pokojnin, ki imajo vir v Sloveniji in so izplačane rezidentom držav, s katerimi Slovenija nima sklenjenih mednarodnih pogodb o izogibanju dvojnega obdavčevanja?**

Pokojnine, ki imajo vir v Sloveniji in se izplačajo upravičencem, rezidentom držav, s katerimi Slovenija nima sklenjenih mednarodnih pogodb, se obdavčijo v Sloveniji. V teh primerih se akontacija dohodnine, ki je od pokojnine plačana v Sloveniji, zavezancu, nerezidentu, šteje kot dokončen davek. Tem prejemnikom pokojnine predlagamo, da se obrnejo na pristojni davčni

---

<sup>21</sup> Več o odpravi dvojne obdavčitve najdete v rubriki Metode za odpravo dvojnega obdavčevanja.



organ v državi svojega rezidentstva ter se pozanimajo o možnosti odbitka davka, ki so ga plačali v Sloveniji, v skladu s tamkajšnjo nacionalno zakonodajo.

## **25.12 DRŽAVNA SLUŽBA**

### **Vprašanje 1: Kako je urejena pravica do obdavčitve prejemkov iz naslova opravljanja državne službe po določenih mednarodnih pogodb o izogibanju dvojnega obdavčevanja?**

V 19. členu Vzorčne konvencije OECD je urejeno obdavčevanje plač, mezd, drugih podobnih prejemkov in pokojnin, ki se plačujejo v zvezi z opravljanjem državne službe. Člen se nanaša na državne uslužbenke ter na osebe, ki prejemajo pokojnine za delo, ki so ga opravljali kot državni uslužbenci. Določeno je tudi pravilo v zvezi z obdavčevanjem plače in drugih podobnih prejemkov ter pokojnin za storitve, opravljene v zvezi s posli države pogodbenice ali njene politične enote ali lokalne oblasti.

Praviloma so plače, mezde in drugi podobni prejemki, ki jih država pogodbenica, njena politična enota ali lokalna oblast plačuje posamezniku za storitve, ki jih opravlja za to državo, politično enoto ali lokalno oblast, obdavčljivi izključno v državi, ki take plače, mezde in druge podobne prejemke plačuje. Nasprotno pa so taka plačila obdavčljiva samo v državi gostiteljici, če se storitve opravljajo v tej drugi državi, posameznik, ki te storitve opravlja, pa je rezident te druge države; tj. gostiteljice, in izpolnjuje katerega od naslednjih pogojev: je tudi državljan te države ali ni postala njen rezident samo zaradi opravljanja storitev.

Država gostiteljica lahko obdavči pokojnino upokojenega državnega uslužbenca, če je ta njen rezident in državljan.

### **Vprašanje 2: Kaj vsebuje pojem »plače, mezde, drugi podobni prejemki«?**

Pojem vsebuje tudi druge prejemke, prejete v naravi, ki so posamezniku plačani za storitve, ki jih je opravil za državo, njeno politično enoto ali lokalno oblast, na primer uporabo stanovanja ali avtomobila, plačilo zdravstvenega ali življenjskega zavarovanja, klubske članarine ipd.

## **25.13 ŠTUDENTI IN PRIPRAVNIKI**

### **Vprašanje 1: Kako je po mednarodnih pogodbah obdavčen dohodek, ki ga za svoje delo prejmejo študenti ali pripravniki?**

Plačila, ki jih študenti ali pripravniki, rezidenti ene države pogodbenice, prejemajo za svoje vzdrževanje, izobraževanje ali usposabljanje v drugi državi pogodbenici, so izvzeta od obdavčitve v državi, kjer je študent ali pripravnik fizično navzoč zaradi izobraževanja ali usposabljanja, pod pogojem, da so plačana iz virov zunaj te države. Določba pa ne preprečuje, da se taka plačila obdavčijo v tisti državi, iz katere izvirajo.

V primeru obdavčitve dohodka v državi vira, je država rezidentstva prejemnika dohodka dolžna zagotoviti odpravo dvojne obdavčitve istovrstnega dohodka po določbah mednarodne pogodbe.

Ni pomembno, če je bila taka oseba študent ali pripravnik v državi rezidentstva, pomembno je, da ima tak status v državi, v kateri se izobražuje ali usposablja.

Oprostitev obdavčitve v državi izobraževanja oziroma usposabljanja se nanaša samo na zneske, ki jih posameznik prejema za svoje vzdrževanje, izobraževanje ali usposabljanje. Vsi drugi prejemki so obdavčeni v skladu z drugimi ustreznimi členi mednarodne pogodbe.

## **Vprašanje 2: Koga vse uvrščamo med študente oziroma pripravnike?**

Določba o študentih in pripravnikih v mednarodnih pogodbah se smiselno uporablja za katere koli posameznike, ki so v drugi državi zaradi izobrazbe ali strokovnega usposabljanja.

## **Vprašanje 3: Kako študent nerezident, ki v Sloveniji opravlja prakso oziroma usposabljanje in hkrati dela preko napotnice študentskega servisa, uveljavlja oprostitev plačila davčnega odtegljaja?**

Akontacija dohodnine zavezancu nerezidentu velja za dokončen davek, izračuna in plača pa se od davčne osnove (posamezni dohodek, zmanjšan za obvezne prispevke za socialno varnost, ki jih je po posebnih predpisih dolžan plačati delojemalec in za normirane stroške v višini 10 % dohodka), po stopnji 25 %. Poleg normiranih stroškov je mogoče uveljavljati tudi dejanske stroške prevoza in nočitve v zvezi z opravljanjem dela ali storitev z Zahtevkom za zmanjšanje davčne osnove od dohodka iz zaposlitve (iz drugega pogodbenega razmerja) zaradi uveljavljanja dejanskih stroškov. Če nerezidentu dohodek izplačuje slovenska pravna oseba ali zasebnik (plačnik davka), ta za prejemnika dohodka odtegne akontacijo dohodnine.

Davčni zavezanec nerezident lahko uveljavlja tudi ugodnosti; tj. oprostitev plačila akontacije dohodnine od navedenih dohodkov, na podlagi določb mednarodne pogodbe o izogibanju dvojnega obdavčevanja dohodka, če je ta pogodba sklenjena med Republiko Slovenijo in drugo državo, katere rezident je v smislu določb navedene konvencije. V ta namen mora zahtevku za uveljavljanje oprostitve priložiti potrdilo o rezidentstvu, ki ga izda pristojni organ druge države pogodbenice.

Prejemnik dohodka, ki je nerezident, in želi izkoristiti ugodnosti po mednarodni pogodbi o izogibanju dvojnega obdavčevanja, mora tako plačniku davka (izplačevalcu dohodka) predložiti izpolnjen Zahtevek za oprostitev davka od dohodka, ki ga študenti dosegajo v Republiki Sloveniji, na podlagi določb mednarodne pogodbe o izogibanju dvojnega obdavčevanja dohodka (KIDO 4) še preden je dohodek izplačan. Plačnik davka predloži izpolnjeni zahtevek pristojnemu davčnemu organu, od izplačanega dohodka pa ne izračuna in ne odtegne davka, ko od davčnega organa prejme potrjeni zahtevek. Če je bil davek od dohodka kljub oprostitvi, navedeni v mednarodni pogodbi o izogibanju dvojnega obdavčevanja obračunan, prejemnik dohodka vloži pri davčnem organu Zahtevek za vračilo davka od drugih dohodkov na podlagi določb mednarodne pogodbe o izogibanju dvojnega obdavčevanja dohodka (KIDO 12), na podlagi katerega se mu davek vrne. Za vsako izplačilo dohodka je treba predložiti nov zahtevek.

## **Vprašanje 4: Ali je v mednarodnih pogodbah zagotovljena enaka obravnava študentov rezidentov in nerezidentov glede drugih virov dohodkov?**

V veljavnih mednarodnih pogodbah o izogibanju dvojnega obdavčenja dohodka in premoženja, ki jih je Slovenija sklenila z drugimi državami, so dohodki študentov urejeni v samostojnem členu posamezne mednarodne pogodbe. Navedeni člen pogosto vsebuje določbo, po kateri ima študent, učenec ali pripravnik glede dotacij, štipendij in prejemkov iz zaposlitve med svojim izobraževanjem ali usposabljanjem **pravico do enakih oprostitov, olajšav ali znižanj davkov**,

**kot jih imajo rezidenti države pogodbenice**, v kateri je na obisku. Tako določbo vsebujejo npr. mednarodne pogodbe z Albanijo, Azerbajdžanom, Belorusijo, Bosno in Hercegovino, Ciprom, Dansko, Estonijo, Grčijo, Hrvaško, Katarjem, Kitajsko, Latvijo, Litvo, Madžarsko, Makedonijo, Norveško, Poljsko, Srbijo in Črno goro, Švico, Tajsko, Turčijo idr.

Pri nekaterih drugih državah, s katerimi ima Slovenija sklenjene veljavne mednarodne pogodbe o izogibanju dvojnega obdavčevanja, pa je potrebna individualna presoja o ugodnostih, ki so predpisane za dohodke študentov.

## 25.14 DRUGI DOHODKI

### **Vprašanje 1: Kako je v mednarodnih pogodbah urejena pravica do obdavčitve Drugih dohodkov?**

V smislu 21. člena Vzorčne konvencije OECD<sup>22</sup> je Drugi dohodek dohodek, ki ni obravnavan v določbah prejšnjih členov konvencije, in dohodek, katerega viri niso izrecno navedeni v prejšnjih členih (6. do 20.a člen). Člen se nanaša tako na dohodek, ki nastane v državi pogodbenici, kot tudi na dohodek, ki nastane v tretjih državah.

Konvencija daje izključno pravico do obdavčitve drugih dohodkov državi rezidentstva prejemnika dohodka. Po komentarju Vzorčne konvencije OECD se navedena določba uporablja ne glede na to, ali država rezidenstva tudi dejansko obdavčuje posamezni drugi dohodek ali ne.

Drugi dohodki so torej praviloma obdavčeni samo v državi rezidentstva prejemnika takšnega dohodka. Določene mednarodne pogodbe (npr. z Bolgarijo, Kanado, Moldavijo in Singapurjem) pa določajo, da se lahko tovrstni dohodki, ki nastanejo v drugi državi pogodbenici, obdavčijo v tej drugi državi (tj. državi vira). V tem primeru se v državi rezidentstva prejemnika dohodka upošteva z mednarodno pogodbo predpisana metoda odprave dvojne obdavčitve.

### **Vprašanje 2: Katere dohodke v smislu mednarodnih pogodb zajema pojem Drugi dohodki?**

Pojem Drugi dohodki vključuje primeroma dohodek od nagradnih iger, določene odškodnine, določene vrste dohodkov iz izvedenih finančnih instrumentov, zamudne obresti, najemnine za nepremičnine, ki so v isti državi kot najemodajalec, odškodnine za izgubljen dohodek, preživnine, socialnovarstvene prejemke idr.

### **Vprašanje 3: Na kakšen način lahko nerezident uveljavlja ugodnost na podlagi mednarodne pogodbe?**

Nerezident, ki prejema druge dohodke v Sloveniji in želi izkoristiti ugodnosti po mednarodni pogodbi (tj. oprostitev plačila akontacije dohodnine v Sloveniji), plačniku davka (izplačevalcu dohodka) predloži izpolnjen [Zahtevek za oprostitev davka od drugih dohodkov na podlagi določb mednarodne pogodbe o izogibanju dvojnega obdavčevanja dohodka](#) še preden je dohodek izplačan. Plačnik davka predloži izpolnjen zahtevek pristojnemu davčnemu organu, od

---

<sup>22</sup> Davčno obravnavo drugih dohodkov ureja 21. člen Vzorčne konvencije OECD. V nekaterih mednarodnih pogodbah so drugi dohodki obravnavani v 20., 22. ali 23. členu.

izplačanega dohodka pa ne izračuna in ne odtegne davka, šele ko od davčnega organa prejme potrjeni zahtevek. Če je bil davek od dohodka kljub oprostitvi, navedeni v mednarodni pogodbi o izogibanju dvojnega obdavčevanja že obračunan, prejemnik dohodka vloži pri davčnem organu Zahtevek za vračilo davka od drugih dohodkov na podlagi določb mednarodne pogodbe o izogibanju dvojnega obdavčevanja dohodka (KIDO 12), na podlagi katerega se mu davek vrne. Sestavni del obrazca zahtevka KIDO 8 oziroma KIDO 12 je tudi potrdilo, da je prejemnik dohodka rezident druge države pogodbenice. Navedeno potrdilo izda pristojni organ države rezidentstva prejemnika dohodka.

#### **Vprašanje 4: Kako so v skladu z mednarodnimi pogodbami obdavčeni drugi dohodki, ki jih slovenski rezidenti dosegaajo v tujini?**

Drugi dohodki, ki jih slovenski rezidenti dosegaajo v tujini so praviloma obdavčeni samo v državi rezidentstva prejemnika takšnega dohodka, torej v Sloveniji. V teh primerih se v tujini plačan davek od takšnih dohodkov ne more upoštevati kot odbitek, zato lahko zavezanci zahtevajo refundacijo morebitnega, v tujini plačanega davka, pri pristojnem organu v tujini.

Izjema od tega pravila je določena v mednarodnih pogodbah z Bolgarijo, Kanado, Moldavijo in Singapurjem, ki določajo, da se lahko tovrstni dohodki rezidenta Slovenije, ki nastanejo v omenjenih državah, obdavčijo v tej drugi državi. Ker se v tem primeru v skladu z mednarodno pogodbo drugi dohodki obdavčijo tako v državi vira kot v državi rezidentstva, je Slovenija kot država rezidentstva dolžna zagotoviti odpravo dvojne obdavčitve z ustrežno metodo, ki je določena v mednarodni pogodbi.<sup>23</sup>

Rezidenti Slovenije so obdavčeni po načelu svetovnega dohodka, kar pomeni, da so obdavčeni od vseh dohodkov, ki imajo vir v in izven Slovenije. Zato so dolžni druge dohodke, ki jih izplača oseba, ki ni plačnik davka v Sloveniji (tuj izplačevalec), napovedati slovenskemu davčnemu organu, in sicer že med letom v obrazcu Napovedi za odmero akontacije dohodnine od drugih dohodkov, v katerem lahko uveljavljajo odpravo dvojne obdavčitve (tj. odbitek tujega davka). Na podlagi vloženih napovedi, davčni organ z odločbo odmeri akontacijo dohodnine od drugih dohodkov.

Slovenski davčni organ za davčnega zavezanca - rezidenta Slovenije, sestavi t. i. informativni izračun dohodnine za preteklo leto, ki se pod določenimi pogoji šteje za odločbo o odmeri dohodnine. Informativni izračun dohodnine poleg podatkov, s katerimi razpolaga finančna uprava, vsebuje tudi podatke o dohodkih slovenskih rezidentov, prejetih iz tujine, s katerimi davčni organ razpolaga na podlagi vloženih medletnih napovedi za odmero akontacije dohodnine.

Zavezancem rezidentom se v izdanih informativnih izračunih dohodnine odbitek davka, plačanega v tujini, ki je bil (med letom) upoštevan v odločbah o odmeri akontacije dohodnine, ne prizna, ampak ga morajo ponovno uveljavljati v ugovoru zoper informativni izračun dohodnine.

Če davčnemu zavezancu rezidentu informativni izračun dohodnine ni bil vročen do 15. junija tekočega leta za preteklo leto (npr. davčni zavezanec je v določenem letu prejemal le obdavčljive dohodke iz tujine, za katere ni vlagal medletnih napovedi za odmero akontacije dohodnine), mora zavezanec do 31. julija vložiti napoved za odmero dohodnine, v kateri lahko od dohodkov z virom izven Slovenije, uveljavlja odbitek davka, plačanega v tujini.

---

<sup>23</sup> Več o odpravi dvojne obdavčitve najdete v rubriki Metode za odpravo dvojnega obdavčevanja.

## 25.15 OBDAVČEVANJE PREMOŽENJA

### **Vprašanje 1: Kako je v mednarodnih pogodbah urejena pravica do obdavčitve premoženja?**

V Vzorčni konvenciji OECD je obdavčevanje premoženja razdeljeno na štiri sklope. Prvi sklop govori o obdavčevanju premoženja, ki ga predstavljajo nepremičnine, drugi sklop predstavljajo premičnine, ki so del poslovnega premoženja stalne poslovne enote, tretji sklop govori o ladjah in letalih, s katerimi se opravljajo prevozi v mednarodnem prometu, ter čolnih, vključenih v prevoz po notranjih plovni poteh, in premičninah, ki se nanašajo na opravljanje prevozov s takimi ladjami, letali in čolni, četrti sklop pa predstavljajo vsi drugi elementi premoženja rezidenta (npr. vodna plovila). V sledečih vprašanjih je predstavljena obdavčitev za vsak posamezen sklop.

### **Vprašanje 2: Kaj se šteje za nepremičnine?**

Izraz »nepremičnine« ima pomen, ki ga ima po zakonodaji države pogodbenice, v kateri je ta nepremičnina. Izraz vedno vključuje premoženje, ki je sestavni del nepremičnin, živino in opremo, ki se uporablja v kmetijstvu in gozdarstvu, pravice, za katere se uporabljajo določbe splošnega prava v zvezi z zemljiško lastnino, užitek na nepremičninah in pravice do spremenljivih ali stalnih plačil kot odškodnino za izkoriščanje ali pravico do izkoriščanja nahajališč rude, virov ter drugega naravnega bogastva; ladje, čolni in letala se ne štejejo za nepremičnine.

### **Vprašanje 3: Kako je urejena pravica do obdavčitve?**

Premoženje, ki ga predstavljajo nepremičnine (dohodek iz nepremičnin), ki so v lasti rezidenta in se nahajajo izven države rezidentstva njihovega lastnika, se lahko obdavčijo v tej drugi državi (tam, kjer se nahajajo). To pomeni, da ima država, v kateri se nepremičnine nahajajo prednostno pravico do obdavčitve, država rezidentstva pa je dolžna dvojno obdavčitev odpraviti.

### **Vprašanje 4: Kako je urejena obdavčitev premičnin, ki so del poslovnega premoženja stalne poslovne enote?**

Premičnine, ki so del poslovnega premoženja stalne poslovne enote, ki jo ima podjetje države pogodbenice v drugi državi pogodbenici, se lahko obdavčijo v tej drugi državi pogodbenici. Ta druga država (država, kjer ima podjetje stalno poslovno enoto) ima torej prednostno pravico do obdavčitve, država rezidentstva podjetja pa je dolžna dvojno obdavčitev odpraviti.

### **Vprašanje 5: Kako je obdavčeno premoženje, ki ga predstavljajo ladje in letala, s katerimi se opravljajo prevozi v mednarodnem prometu ter čolni, vključeni v prevoz po notranjih plovni poteh?**

Navedeno premoženje se obdavči samo v državi, v kateri je sedež dejanske uprave podjetja, kar pomeni, da ima ta država izključno pravico obdavčevanja. Kadar je sedež dejanske uprave podjetja na krovu ladje ali čolna, se šteje da je sedež dejanske uprave podjetja v državi, v kateri ima ladja matično pristanišče, ali če nima takega matičnega pristanišča, v državi, katere rezident je ladijski prevoznik.

Določba se nanaša na primere, ko podjetje samo opravlja prevoze s svojimi ladjami, letali ali čolni, ali jih polno opremljene, skupaj s posadko, oddaja v najem, ne velja pa za primere, ko podjetje svoje ladje, letala ali čolne oddaja v najem prazne in ne gre za priložnostno oddajanje. V tem primeru se premoženje šteje za premoženje, ki se obdavči v skladu s pravilom za obdavčitev premoženja, ki so del poslovnega premoženja stalne poslovne enote ali v skladu s pravilom za obdavčitev vseh drugih elementov premoženja.

### **Vprašanje 6: Kako so obdavčena vodna plovila slovenskih davčnih zavezancev, ki so registrirana v tujini?**

V zakonu, ki v Sloveniji ureja obdavčitev vodnih plovil, je predpisana obveznost plačila davka za plovila, daljša od petih metrov, katerih lastniki so rezidenti Slovenije, vendar so ta plovila registrirana v tujini.

V Vzorčni konvenciji je določeno, da se vodna plovila obdavčijo samo v državi rezidentstva prejemnika dohodka (torej v Sloveniji).

### **Vprašanje 7: Kako slovenski lastniki vodnih plovil, ki imajo svoja plovila registrirana v tujini, uveljavljajo povračilo davka oziroma oprostitev davka, plačanega v tujini ?**

V primeru, da so rezidenti Slovenije že plačali davek v državi, v kateri imajo vodna plovila registrirana (npr. na Hrvaškem) in ima s tako državo Slovenija sklenjeno veljavno mednarodno pogodbo o izogibanju dvojnega obdavčevanja, lahko zahtevajo povračilo tujega davka oziroma vložijo zahtevo za oprostitev plačila davka na podlagi določb posamezne mednarodne pogodbe, ki jo vložijo v državi, v kateri je bil davek plačan. V ta namen si pri pristojnem davčnem uradu v Sloveniji pridobijo potrdilo o slovenskem rezidentstvu, ki se izdaja v slovenskem in angleškem jeziku.

### **Vprašanje 8: Kako se uveljavlja oprostitev ali povračilo davka za slovenske lastnike vodnih plovil, ki imajo svoja plovila registrirana na Hrvaškem ?**

Na spodaj navedenem spletnem naslovu se nahajata dva neobvezna obrazca, ki ju lahko zavezanci (odvisno od primera) izpolnjena pošljejo pristojnemu davčnemu organu Republike Hrvaške v pristojno reševanje, in sicer obrazca: Zahtevak za oprostitev/vračilo davka od premoženja na podlagi določb mednarodne pogodbe o izogibanju dvojnega obdavčevanja:

Oba obrazca sta bila poslana v vednost tudi Davčni upravi Republike Hrvaške.

## **25.16 METODE ZA ODPRAVO DVOJNEGA OBDAVČEVANJA**

### **Vprašanje 1: Kako odpravljamo dvojno obdavčitev po določbah mednarodnih pogodb?**

Mednarodna dvojna obdavčitev se lahko odpravlja enostransko v določbah domače nacionalne zakonodaje ali z določbami mednarodne pogodbe.

Najpogostejši metodi za odpravo dvojne obdavčitve, uporabljeni v mednarodnih pogodbah, sta: Metoda izvetja s progresijo: dohodek ali premoženje slovenskega rezidenta, ki se po mednarodni pogodbi lahko obdavči v državi vira, se v Sloveniji ne obdavči, vendar pa ima

Slovenija pravico tak dohodek ali premoženje upoštevati pri določanju davka od drugega dohodka ali premoženja davčnega zavezanca.

Metoda navadnega odbitka: davek v Sloveniji se zmanjša le za znesek davka, plačanega v državi vira, ki je enak davku, ki bi ga Slovenija sama odmerila od dohodka, doseženega v drugi državi.

Metodo izvzetja s progresijo, kot splošno uporabljeno metodo v mednarodni pogodbi, vsebuje samo mednarodna pogodba s Švedsko. Vse ostale veljavne mednarodne pogodbe, ki se uporabljajo od 1. 1. 2014, pa vsebujejo metodo navadnega odbitka. Dogovorjena splošna metoda izogibanja dvojnega obdavčevanja v posamezni mednarodni pogodbi se primarno uporablja za vse vrste dohodkov, navedenih v mednarodni pogodbi. V izrecno navedenih primerih oziroma za izrecno navedene dohodke, pa se uporablja tudi druga metoda, ki v mednarodni pogodbi ni prevladujoča. Če ima npr. po mednarodni pogodbi pravico dohodek obdavčiti samo država vira, se za te dohodke v državi rezidentstva prejemnika dohodka uporabi oprostitev s progresijo (npr. za določene vrste pokojnin, prejemke za socialno varnost v ZDA, na Nizozemskem itd.) oziroma se uporabi metodo navadnega odbitka za izrecno navedene dohodke (npr. za dividende, obresti in avtorske ter druge premoženjske pravice) pri Švedski, kjer se sicer, kot navedeno, v izogib dvojni obdavčitvi istovrstnega dohodka, v splošnem uporablja metoda izvzetja s progresijo.