



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**

## **Mednarodne pogodbe o izogibanju dvojnega obdavčevanja dohodka in premoženja – razdelitev pravice do obdavčitve med državama pogodbenicama**

**Podrobnejši opis**

**1. izdaja, SEPTEMBER 2014**

## Kazalo

1.0 UVOD .....	3
2.0 REZIDENTSTVO.....	3
3.0 STALNA POSLOVNA ENOTA .....	3
4.0 DOHODEK IZ NEPREMIČNEGA PREMOŽENJA.....	3
5.0 POSLOVNI DOBIČEK.....	4
6.0 POMORSKI, CELINSKI, VODNI IN ZRAČNI PROMET .....	4
7.0 POVEZANA PODJETJA .....	4
8.0 DIVIDENDE .....	4
9.0 OBRESTI.....	4
10.0 DOHODKI IZ PREMOŽENJSKIH PRAVIC .....	5
11.0 KAPITALSKI DOBIČKI .....	5
12.0 SAMOSTOJNE OSEBNE STORITVE .....	5
13.0 NESAMOSTOJNE OSEBNE STORITVE .....	6
14.0 PLAČILA DIREKTORJEM.....	6
15.0 UMETNIKI IN ŠPORTNIKI .....	6
16.0 POKOJNINE.....	7
17.0 DRŽAVNA SLUŽBA .....	7
18.0 PROFESORJI IN RAZISKOVALCI .....	7
19.0 ŠTUDENTI IN PRIPRAVNIKI .....	7
20.0 DRUGI DOHODKI .....	7
21.0 OBDAVČEVANJE PREMOŽENJA .....	8
22.0 METODE ZA ODPRAVO DVOJNEGA OBDAVČEVANJA.....	8

## 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.

V nadaljevanju so opisana pravila obdavčevanja po posameznih členih/področjih, ki so predmet urejanja mednarodnih pogodb o izogibanju dvojnega obdavčevanja.

## 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.

## 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.

## 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 (situs) 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 pripíše 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.

## **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 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.

## **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 NESAMOSTOJNE OSEBNE STORITVE**

Slovenski rezidenti v tujini najpogosteje dosegajo 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 dosežajo 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.