



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
www.fu.gov.si

MEDNARODNO OBDAVČENJE

Samostojne osebne storitve

Pogosta vprašanja in odgovori

1. izdaja, SEPTEMBER 2014

Kazalo

Vprašanje 1: Kako se obdavčujejo samostojne osebne storitve po mednarodnih pogodbah? (1. 9. 2014)	3
Vprašanje 2: Kakšen je pomen izraza »samostojne dejavnosti« in »stalna baza« v mednarodnih pogodbah? (1. 9. 2014).....	4
Vprašanje 3: Kako so obdavčeni nerezidenti, ki dosegajo dohodke z opravljanjem dejavnosti v Sloveniji? (1. 9. 2014).....	4
Vprašanje 4: Kako nerezident uveljavlja ugodnosti iz mednarodnih pogodb? (1. 9. 2014)	5
Vprašanje 5: Kakšna je razlika med stalno bazo in stalno poslovno enoto po mednarodnih pogodbah? (1. 9. 2014)	5
Vprašanje 6: Kakšna je obdavčitev dohodkov nerezidentov oziroma kako je z obdavčevanjem občasnih dohodkov nerezidentov, ki v okviru sejmov v Sloveniji prodajajo svoje proizvode? (1. 9. 2014).....	6

Vprašanje 1: Kako se obdavčujejo samostojne osebne storitve po mednarodnih pogodbah? (1. 9. 2014)

Odgovor

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« uporablja 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? (1. 9. 2014)

Odgovor

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? (1. 9. 2014)

Odgovor

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 državi, 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 z 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? (1. 9. 2014)

Odgovor

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? (1. 9. 2014)

Odgovor

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? (1. 9. 2014)

Odgovor

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.