**MEDNARODNO OBDAVČENJE**

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

**Podrobnejši opis**

**2. izdaja, SEPTEMBER 2023**

**Kazalo**

[1.0 UVOD 4](#_Toc146877708)

[2.0 REZIDENTSTVO 4](#_Toc146877709)

[3.0 STALNA POSLOVNA ENOTA 5](#_Toc146877710)

[4.0 DOHODEK IZ NEPREMIČNEGA PREMOŽENJA 6](#_Toc146877711)

[4.1. Opredelitev nepremičnin za namene izvajanja mednarodnih pogodb 6](#_Toc146877712)

[4.2 Obdavčitev dohodka iz nepremičnin, če ga doseže podjetje v okviru dejavnosti izkoriščanja nepremičnin 6](#_Toc146877713)

[4.3 Obdavčitev lastnikov nepremičnin v Sloveniji, ki so npr. italijanski davčni rezidenti 7](#_Toc146877714)

[5.0 POSLOVNI DOBIČEK 7](#_Toc146877715)

[5.1 Davčna obravnava dohodkov iz opravljanja dejavnosti in poslovnega dobička po določbah mednarodnih pogodb 8](#_Toc146877716)

[5.2 Obdavčitev poslovnih subjektov iz EU, ki opravljajo storitve v Sloveniji, po mednarodnih pogodbah 8](#_Toc146877717)

[5.3 Obdavčitev poslovnih subjektov iz EU, ki opravljajo storitve v Sloveniji, po nacionalni zakonodaji 9](#_Toc146877718)

[5.4 Obdavčitev poslovnih subjektov, ki so registrirani v Sloveniji in opravljajo storitve v državah EU 9](#_Toc146877719)

[6.0 POMORSKI, CELINSKI, VODNI IN ZRAČNI PROMET 10](#_Toc146877720)

[6.1 Davčna obravnava dobičkov iz mednarodnih prevozov po mednarodnih pogodbah 10](#_Toc146877721)

[6.2 Vrste dobičkov, ki se štejejo kot dobički iz mednarodnega prevoza 10](#_Toc146877722)

[7.0 POVEZANA PODJETJA 11](#_Toc146877723)

[7.1 Povezana podjetja za namene izvajanja mednarodnih pogodb 11](#_Toc146877724)

[7.2 Razlogi za obravnavo povezanih podjetij v mednarodnih pogodbah 11](#_Toc146877725)

[7.3 Obdavčitev povezanih podjetij v Vzorčni konvenciji OECD 12](#_Toc146877726)

[7.4 Odprava mednarodne dvojne obdavčitve med povezanimi osebami 12](#_Toc146877727)

[7.5 Tipični primeri, ki so značilni za prilagoditev dobička povezanih podjetij v različnih državah 13](#_Toc146877728)

[8.0 DIVIDENDE 14](#_Toc146877729)

[9.0 OBRESTI 15](#_Toc146877730)

[10.0 DOHODKI IZ PREMOŽENJSKIH PRAVIC 15](#_Toc146877731)

[11.0 KAPITALSKI DOBIČKI 15](#_Toc146877732)

[12.0 SAMOSTOJNE OSEBNE STORITVE 16](#_Toc146877733)

[13.0 DOHODEK IZ ZAPOSLITVE 16](#_Toc146877734)

[14.0 PLAČILA DIREKTORJEM 17](#_Toc146877735)

[14.1 Opredelitev »člana uprave družbe oziroma upravnega odbora« 18](#_Toc146877736)

[14.2 Davčna obravnava »prejemkov direktorjev in drugih podobnih plačil« po določbah mednarodnih pogodb 18](#_Toc146877737)

[14.3 Davčna obravnava plačil prokuristom po določbah mednarodnih pogodb 18](#_Toc146877738)

[14.4 Davčna obravnava plačil direktorjem (nerezidentom) v skladu s slovensko davčno zakonodajo 19](#_Toc146877739)

[14.5 Davčna obravnava opravljanja poslovodnih storitev za slovensko družbo s strani nerezidenta, ki ima v svoji državi rezidentstva status samozaposlene osebe 19](#_Toc146877740)

[14.6 Davčna obravnava dohodka rezidenta Belgije, ki po pogodbi o poslovodenju s slovensko pravno osebo opravlja delo v Sloveniji in izven Slovenije 20](#_Toc146877741)

[15.0 UMETNIKI IN ŠPORTNIKI 22](#_Toc146877742)

[16.0 POKOJNINE 23](#_Toc146877743)

[17.0 DRŽAVNA SLUŽBA 23](#_Toc146877744)

[18.0 PROFESORJI IN RAZISKOVALCI 25](#_Toc146877745)

[19.0 ŠTUDENTI IN PRIPRAVNIKI 25](#_Toc146877746)

[20.0 DRUGI DOHODKI 26](#_Toc146877747)

[20.1 Uveljavljanje ugodnosti na podlagi mednarodnih pogodb s strani nerezidenta 26](#_Toc146877748)

[20.2 Davčna obravnava drugih dohodkov, ki jih slovenski rezidenti dosegajo v tujini po določbah mednarodnih pogodb 27](#_Toc146877749)

[21.0 OBDAVČEVANJE PREMOŽENJA 27](#_Toc146877750)

[21.1 Obdavčitev premoženja, ki ga predstavljajo nepremičnine 28](#_Toc146877751)

[21.2 Obdavčitev premičnin, ki so del poslovnega premoženja stalne poslovne enote 28](#_Toc146877752)

[21.3 Obdavčitev premoženja, ki ga predstavljajo ladje in letala, s katerimi se opravljajo prevozi v mednarodnem prometu ter čolni, vključeni v prevoz po notranjih plovnih poteh 28](#_Toc146877753)

[21.4 Obdavčitev vodnih plovil slovenskih rezidentov, ki so registrirana v tujini 29](#_Toc146877754)

[22.0 METODE ZA ODPRAVO DVOJNEGA OBDAVČEVANJA 29](#_Toc146877755)

[23.0 OMEJITEV UGODNOSTI 30](#_Toc146877756)

[24.0 TERITORIALNA UPORABA MEDNARODNIH POGODB 34](#_Toc146877757)

1.0 UVOD

Mednarodne pogodbe (oziroma sporazumi) 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 dohodki. Ti meddržavni sporazumi razdeljujejo pravice do obdavčevanja dohodkov in premoženja med državama pogodbenicama, ob siceršnjem upoštevanju njunih lastnih davčnih zakonodaj. Mednarodna pogodba lahko dodeli izključno pravico do obdavčitve posameznega dohodka zgolj eni od držav pogodbenic, omeji pravico do obdavčitve določene vrste dohodka oziroma premoženja ter za primere, ko ima posamezna država prednostno pravico do obdavčitve določenega dohodka, določi način odprave dvojne odbavčitve (praviloma v obliki priznanja 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](https://view.officeapps.live.com/op/view.aspx?src=https%3A%2F%2Fwww.fu.gov.si%2Ffileadmin%2FInternet%2FDavki_in_druge_dajatve%2FPodrocja%2FMednarodno_obdavcenje%2FZakonodaja%2FSeznam_veljavnih_MP.docx&wdOrigin=BROWSELINK) oziroma konvencije o izogibanju dvojnega obdavčevanja dohodka (v nadaljevanju: mednarodne pogodbe oziroma KIDO) so prilagojene oz. preoblikovane z [Večstransko konvencijo o izvajanju z mednarodnimi davčnimi sporazumi povezanih ukrepov za preprečevanje zmanjševanja davčne osnove in preusmerjanja dobička](http://www.pisrs.si/Pis.web/pregledPredpisa?id=ZAKO7806) (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](https://www.gov.si/drzavni-organi/ministrstva/ministrstvo-za-finance/o-ministrstvu/direktorat-za-sistem-davcnih-carinskih-in-drugih-javnih-prihodkov/seznam-veljavnih-konvencij-o-izogibanju-dvojnega-obdavcevanja-dohodka-in-premozenja/), 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 ugodnosti 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). Tako je rezident Slovenije v skladu s slovensko davčno zakonodajo (tj. [Zakonom o dohodnini, ZDoh-2](http://www.pisrs.si/Pis.web/pregledPredpisa?id=ZAKO4697)) zavezan za plačilo dohodnine od vseh dohodkov, ki imajo svoj vir v Sloveniji in od vseh dohodkov, ki imajo svoj vir izven Slovenije (tj. od svetovnega dohodka). Nerezident je zavezan za plačilo dohodnine od vseh dohodkov, ki imajo svoj vir v Sloveniji.

Za namene mednarodne pogodbe 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.

Več informacij je dostopnih v podrobnejšem opisu [Rezidentstvo po ZDoh-2, ZDDPO-2 in po mednarodnih pogodbah](https://view.officeapps.live.com/op/view.aspx?src=https%3A%2F%2Fwww.fu.gov.si%2Ffileadmin%2FInternet%2FDavki_in_druge_dajatve%2FPodrocja%2FMednarodno_obdavcenje%2FOpis%2FRezidentstvo_po_ZDoh-2_ZDDPO-2_in_po_mednarodnih_pogodbah.doc&wdOrigin=BROWSELINK).

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, Kazahstanom in Kitajsko.

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, Kazahstanom in Španijo.

Več informacij je dostopnih v podrobnejšem opisu [Stalna poslovna enota nerezidenta](https://view.officeapps.live.com/op/view.aspx?src=https%3A%2F%2Fwww.fu.gov.si%2Ffileadmin%2FInternet%2FDavki_in_druge_dajatve%2FPodrocja%2FMednarodno_obdavcenje%2FOpis%2FStalna_poslovna_enota_nerezidenta.docx&wdOrigin=BROWSELINK).

4.0 DOHODEK IZ NEPREMIČNEGA PREMOŽENJA

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.

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, kjer se nahaja nepremičnina lahko torej v skladu z njeno nacionalno zakonodajo dohodek iz nepremičnin obdavči brez omejitve, država rezidentstva prejemnika dohodka pa lahko prav tako obdavči ta dohodek, vendar je dolžna pri tem zagotoviti odpravo dvojne obdavčitve po metodi, ki je določena v mednarodni pogodbi.

Pravila o obdavčitvi dohodkov iz kapitalskih dobičkov ob odsvojitvi nepremičnine so določena v posebni določbi Vzorčne konvencije OECD in so podrobneje razložena v poglavju 11, ki obravnava kapitalske dobičke.

4.1. Opredelitev nepremičnin za namene izvajanja mednarodnih pogodb

Izraz »nepremičnine« ima pomen, ki ga ima po zakonodaji države pogodbenice, v kateri se nepremičnina nahaja.

Dohodek iz nepremičnin je torej 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.

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 dana 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.

4.2 Obdavčitev dohodka 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.

4.3 Obdavčitev lastnikov 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 navadnega odbitka. To pomeni, da se pri poračunu dohodnine v državi rezidentstva (Italiji), upošteva že plačani davek na viru (v Sloveniji).

5.0 POSLOVNI DOBIČEK

Člen v mednarodni pogodbi določa pravila, ki jih mora spoštovati država pogodbenica, kadar obdavčuje dobiček podjetja druge države pogodbenice. Obstoj stalne poslovne enote je v mednarodnih pogodbah 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.

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.

5.1 Davčna obravnava dohodkov iz opravljanja dejavnosti in poslovnega dobička po določbah mednarodnih pogodb

V starejših mednarodnih pogodbah, ki sledijo vzorčni konvenciji OECD o odpravi dvojnega obdavčevanja dohodka in premoženja (do OECD Model Tax Convention 1997), so dohodki iz opravljanja samostojnih osebnih storitev (dejavnosti), najpogosteje obravnavani 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).

Mednarodne 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). 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 mednarodne pogodbe, ki jo je Slovenija sklenila z drugo državo, večina mednarodnih pogodb, 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 poslovni enoti. 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.

5.2 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, v kolikor so sklenjene med dvema državama pogodbenicama. Seznam in vsebina veljavnih mednarodnih pogodb o izogibanju dvojnega obdavčevanja dohodka in premoženja, ki jih je Slovenija sklenila z drugimi državami pogodbenicami, je dostopen na [spletnih straneh FURS.](https://view.officeapps.live.com/op/view.aspx?src=https%3A%2F%2Fwww.fu.gov.si%2Ffileadmin%2FInternet%2FDavki_in_druge_dajatve%2FPodrocja%2FMednarodno_obdavcenje%2FZakonodaja%2FSeznam_veljavnih_MP.docx&wdOrigin=BROWSELINK)

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 davčnem letu.

5.3 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 nerezidentzavezan 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) je dostopno v podrobnejšem opisu [Stalna poslovna enota nerezidenta](https://view.officeapps.live.com/op/view.aspx?src=https%3A%2F%2Fwww.fu.gov.si%2Ffileadmin%2FInternet%2FDavki_in_druge_dajatve%2FPodrocja%2FMednarodno_obdavcenje%2FOpis%2FStalna_poslovna_enota_nerezidenta.docx&wdOrigin=BROWSELINK).

5.4 Obdavčitev poslovnih subjektov, ki so registrirani v Sloveniji in opravljajo storitve v državah EU

Rezident je po [Zakonu o davku od dohodkov pravnih oseb, ZDDPO-2](http://pisrs.si/Pis.web/pregledPredpisa?id=ZAKO4687) 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 lahko 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. Več informacij o tem je dostopnih podrobnješem opisu [Uveljavljanje odbitka oziroma vračila tujega davka slovenskih rezidentov pravnih in fizičnih oseb, ki opravljajo dejavnost](https://view.officeapps.live.com/op/view.aspx?src=https%3A%2F%2Fwww.fu.gov.si%2Ffileadmin%2FInternet%2FDavki_in_druge_dajatve%2FPodrocja%2FMednarodno_obdavcenje%2FOpis%2FUveljavljanje_odbitka_oziroma_vracila_tujega_davka_pravnih_oseb_in_fizicnih_oseb_ki_opravljajo_dejavnost.docx&wdOrigin=BROWSELINK).

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, tj. dohodka iz opravljanja ladijskih ali letalskih prevozov v mednarodnem prometu ter ladijskih prevozov oziroma prevozov s čolni po notranjih plovnih poteh.

6.1 Davčna obravnava dobičkov iz mednarodnih prevozov po mednarodnih pogodbah

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.

6.2 Vrste dobičkov, ki 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 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.

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.

7.1 Povezana podjetja za namene izvajanja mednarodnih pogodb

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.

7.2 Razlogi za obravnavo povezanih podjetij v mednarodnih pogodbah

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. sestrska podjetja), kot je opredeljena v prejšnji točki, 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 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[[1]](#footnote-1) 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.

7.3 Obdavčitev povezanih podjetij 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 prejšnji točki, 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.

7.4 Odprava mednarodne dvojne obdavčitve 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](https://view.officeapps.live.com/op/view.aspx?src=https%3A%2F%2Fwww.fu.gov.si%2Ffileadmin%2FInternet%2FDavki_in_druge_dajatve%2FPodrocja%2FMednarodno_obdavcenje%2FZakonodaja%2FSeznam_veljavnih_MP.docx&wdOrigin=BROWSELINK), ki jo je Slovenija sklenila z drugo državo pogodbenico, ki ureja postopek skupnega dogovora (sicer 25. člen[[2]](#footnote-2) Vzorčne konvencije OECD) ali
* prvega odstavka 6. člena [Konvencije o izogibanju dvojnega obdavčevanja v zvezi s preračunom dobička povezanih podjetij (t.i. Arbitražna konvencija)](https://www.uradni-list.si/glasilo-uradni-list-rs/vsebina/82805)[[3]](#footnote-3).

Zahtevek za začetek postopka skupnega dogovora s področja transfernih cen z navedbo ustrezne pravne podlage in relevantno dokumentacijo, rezident Slovenije posreduje Finančni upravi Republike Slovenije, Generalnem finančnem uradu, Šmartinska cesta 55, 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](http://www.pisrs.si/Pis.web/pregledPredpisa?id=ZAKO4703) so procesna pravila v zvezi s postopkom skupnega dogovora urejena v določbah od 256. do vključno 258.b 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.).

7.5 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 priznali 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.

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 oprostitev 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, Belgijo, Indijo, Norveško, Kanado, Dansko, Albanijo, Kazahstanom, Portugalsko in Španijo. Zavezanci, ki izplačujejo dividende v naštete države, morajo biti na obveznost minimalne dobe kapitalske udeležbe pozorni že za izplačila po 1. januarju 2019.

Več o obdavčitvi dividend na podlagi mednarodnih pogodb o izogibanju dvojnega obdavčevanja je navedeno v podrobnejšem opisu [Dividende, obresti in premoženjske pravice](https://view.officeapps.live.com/op/view.aspx?src=https%3A%2F%2Fwww.fu.gov.si%2Ffileadmin%2FInternet%2FDavki_in_druge_dajatve%2FPodrocja%2FMednarodno_obdavcenje%2FOpis%2FDividende_obresti_in_premozenjske_pravice.docx&wdOrigin=BROWSELINK).

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 obrestije 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.

Več o obdavčitvi obresti na podlagi mednarodnih pogodb o izogibanju dvojnega obdavčevanja je navedeno v podrobnejšem opisu [Dividende, obresti in premoženjske pravice](https://view.officeapps.live.com/op/view.aspx?src=https%3A%2F%2Fwww.fu.gov.si%2Ffileadmin%2FInternet%2FDavki_in_druge_dajatve%2FPodrocja%2FMednarodno_obdavcenje%2FOpis%2FDividende_obresti_in_premozenjske_pravice.docx&wdOrigin=BROWSELINK).

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.

Več o obdavčitvi dohodkov iz premoženjskih pravic na podlagi mednarodnih pogodb o izogibanju dvojnega obdavčevanja je navedeno v podrobnejšem opisu [Dividende, obresti in premoženjske pravice](https://view.officeapps.live.com/op/view.aspx?src=https%3A%2F%2Fwww.fu.gov.si%2Ffileadmin%2FInternet%2FDavki_in_druge_dajatve%2FPodrocja%2FMednarodno_obdavcenje%2FOpis%2FDividende_obresti_in_premozenjske_pravice.docx&wdOrigin=BROWSELINK).

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 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.

Določbe MLI vplivajo na kapitalske dobičke iz odtujitve delnic ali deležev v subjektih, katerih vrednost izhaja predvsem iz nepremičnega premoženja. S pododstavkom a prvega ostavka 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 vsebujejo preoblikovane KIDO s Francijo, Izraelom, Srbijo, Poljsko, Slovaško, Irsko, Nizozemsko, Indijo, Kanado, Dansko, Rusijo, Albanijo, Kazahstanom, Malto, Portugalsko, BIH, Hrvaško, Španijo in Bolgarijo.

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.

Več informacij je dostopnih v podrobnejšem opisu [Samostojne osebne storitve](https://view.officeapps.live.com/op/view.aspx?src=https%3A%2F%2Fwww.fu.gov.si%2Ffileadmin%2FInternet%2FDavki_in_druge_dajatve%2FPodrocja%2FMednarodno_obdavcenje%2FOpis%2FSamostojne_osebne_storitve.docx&wdOrigin=BROWSELINK).

13.0 DOHODEK IZ ZAPOSLITVE

Davčno obravnavo dohodkov iz zaposlitve ureja 15. člen Vzorčne konvencije OECD[[4]](#footnote-4). 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.

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, ki 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:

1. 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[[5]](#footnote-5), in
2. prejemek plača delodajalec, ki ni rezident druge države, ali se plača v njegovem imenu in
3. 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.

Poleg prvega in drugega odstavka, vsebuje 15. člen še tretji odstavek, ki 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.

Več informacij je dostopnih v podrobnejših opisih [Zaposlitev v tujini pri tujem delodajalcu](https://view.officeapps.live.com/op/view.aspx?src=https%3A%2F%2Fwww.fu.gov.si%2Ffileadmin%2FInternet%2FDavki_in_druge_dajatve%2FPodrocja%2FMednarodno_obdavcenje%2FOpis%2FZaposlitev_v_tujini_pri_tujem_delodajalcu.docx&wdOrigin=BROWSELINK) in [Obdavčevanje dohodkov iz zaposlitve po mednarodnih pogodbah](https://view.officeapps.live.com/op/view.aspx?src=https%3A%2F%2Fwww.fu.gov.si%2Ffileadmin%2FInternet%2FDavki_in_druge_dajatve%2FPodrocja%2FMednarodno_obdavcenje%2FOpis%2FObdavcevanje_dohodkov_iz_zaposlitve_po_mednarodnih_pogodbah.docx&wdOrigin=BROWSELINK).

14.0 PLAČILA DIREKTORJEM

Davčno obravnavo plačil direktorjem ureja 16. člen Vzorčne konvencije OECD. 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 v praksi težko ugotoviti, kje se opravljajo storitve, velja po tem določilu, da so opravljene 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.

Tako ima Slovenija pravico do obdavčitve plačil direktorjem in drugih podobnih plačil, ki jih dobi rezident druge države pogodbenice (npr. Italije), kot član uprave družbe, ki je rezident Slovenije. Taki prejemki se lahko obdavčijo 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 (v tem primeru Slovenije) 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 (v tem primeru Italija) zagotoviti odpravo dvojne obdavčitve istega dohodka.

14.1 Opredelitev »člana uprave družbe oziroma upravnega odbora«

Če posamezni izrazi v Vzorčni konvenciji OECD, kateri sledi Republika Slovenija pri sklepanju mednarodnih pogodb, niso opredeljeni, je njihova opredelitev odvisna od opredelitve v zakonodaji države rezidenstva družbe, za katero se poslovodne storitve opravljajo. Upoštevaje 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 zadrugah: predsednik zadruge, upravni in nadzorni odbor, preglednik(i), direktorji.

14.2 Davčna obravnava »prejemkov direktorjev in drugih podobnih plačil« po določbah mednarodnih pogodb

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 mednarodnih pogodb, 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.

14.3 Davčna obravnava plačil prokuristom po določbah mednarodnih pogodb

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, je treba 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).

14.4 Davčna obravnava plačil direktorjem (nerezidentom) v skladu s slovensko davčno zakonodajo

V skladu z drugim odstavkom 5. člena ZDoh-2 so nerezidenti zavezani za plačilo dohodnine od vseh dohodkov, ki imajo vir v Sloveniji. 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. Dohodek iz zaposlitve in iz opravljanja storitev, 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, ima 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 ali poslovna enota nerezidenta bil zavezanec oziroma ne bi bil oproščen dohodnine ali davka od dohodkov pravnih oseb.

Dohodki, prejeti na podlagi poslovnega razmerja za vodenje ali vodenje in nadzor poslovnega subjekta, ki je pravna oseba, 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](https://edavki.durs.si/EdavkiPortal/OpenPortal/CommonPages/Opdynp/PageC.aspx?category=dohodki_iz_zaposlitve_napovedi_preb)). Če pa nerezidentu dohodek izplačuje slovenska pravna oseba ali zasebnik, ta za prejemnika dohodka odtegne akontacijo dohodnine v obračunu davčnega odtegljaja na obrazcu REK že pred samim izplačilom dohodka. Akontacija dohodnine se zavezancu nerezidentu šteje kot dokončen davek in ni poračuna na letni ravni.

14.5 Davčna obravnava opravljanja poslovodnih storitev za slovensko družbo s strani nerezidenta, ki ima v svoji državi rezidentstva status samozaposlene osebe

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 Vzorčni 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 16. člen mednarodne pogodbe, ki obravnava plačila direktorjem.

14.6 Davčna obravnava dohodka rezidenta Belgije, ki po pogodbi o poslovodenju s slovensko pravno osebo opravlja delo v Sloveniji in izven Slovenije

V tem primeru imajo plače ter druga izplačila zavezancu, ki svoje delo delno opravlja v Sloveniji delno pa izven Slovenije, upoštevajoč določbe 9. člena in 1. točke prvega odstavka 10. člena ZDoh-2, vir v Sloveniji, ker so izplačane s strani slovenske družbe. Dohodki, prejeti za vodenje ali vodenje in nadzor poslovnega subjekta, ki je pravna oseba, se v skladu s 1. točko drugega odstavka 37. člena ZDoh-2 štejejo za dohodek iz zaposlitve na podlagi delovnega razmerja. Več informacij glede davčne obravnave dohodkov iz zaposlitve po določbah ZDoh-2 je dostopnih na spletni strani FURS v podrobnejšem opisu [Dohodek iz delovnega razmerja](https://view.officeapps.live.com/op/view.aspx?src=https%3A%2F%2Fwww.fu.gov.si%2Ffileadmin%2FInternet%2FDavki_in_druge_dajatve%2FPodrocja%2FDohodnina%2FDohodek_iz_zaposlitve%2FOpis%2FDohodek_iz_delovnega_razmerja.doc&wdOrigin=BROWSELINK).

Poleg določb slovenske davčne zakonodaje, je v tem primeru treba upoštevati tudi določbe [Konvencije med Republiko Slovenijo in Kraljevino Belgijo o izogibanju dvojnega obdavčevanja in preprečevanju davčnih utaj v zvezi z davki na dohodek in premoženje](https://www.uradni-list.si/glasilo-uradni-list-rs/vsebina?urlmpid=199910) (v nadaljevanju: konvencija).

Dohodek iz zaposlitve je v konvenciji obravnavan v 15. členu, ki v prvem odstavku določa, da se določbe tega člena uporabljajo ob upoštevanju določb 16., 18., 19. in 20. člena konvencije, zato je treba v tem primeru, ko gre za plačila direktorju, pri določanju pravice do obdavčitve dohodka po konvenciji upoštevati 16. člen konvencije, ki obravnava direktorje družb.

V skladu s prvim odstavkom 16. člena konvencije se lahko plačila direktorjem in druga podobna plačila, ki jih prejema rezident države pogodbenice (v tem primeru rezident Belgije) kot član upravnega odbora družbe ali podobnega organa družbe, ki je rezident druge države pogodbenice (v tem primeru Slovenije), obdavčijo v tej drugi državi (tj. Sloveniji).

Po prvem odstavku 16. člena konvencije se torej prejemki direktorjev in druga podobna plačila, ki jih dobi rezident države pogodbenice kot član upravnega odbora družbe, ki je rezidentka druge države pogodbenice, lahko obdavčijo v tej drugi državi, in sicer ne glede na to kje se naloge oziroma storitve članov upravnega odbora opravljajo. V skladu s 1. točko komentarja k 16. členu Vzorčne konvencije OECD se določbo tega člena razume tako, kot da so storitve opravljene v državi rezidentstva družbe, za katero se poslovodne storitve opravljajo.

Vendar pa 16. člen konvencije z Belgijo (za razliko od ostalih [konvencij, ki jih je Slovenija sklenila z drugimi državami pogodbenicami](https://view.officeapps.live.com/op/view.aspx?src=https%3A%2F%2Fwww.fu.gov.si%2Ffileadmin%2FInternet%2FDavki_in_druge_dajatve%2FPodrocja%2FMednarodno_obdavcenje%2FZakonodaja%2FSeznam_veljavnih_MP.docx&wdOrigin=BROWSELINK)), vsebuje še drugi odstavek, ki določa, da se lahko:

- plačilo, ki ga prejme oseba, navedena v prvem odstavku (tj. rezident države pogodbenice kot član upravnega odbora družbe ali podobnega organa družbe) od družbe v zvezi z vsakodnevnim izpolnjevanjem dolžnosti vodstvene in tehnične narave[[6]](#footnote-6), in

- plačilo, ki ga prejme rezident države pogodbenice za osebne dejavnosti kot partner družbe, razen družbe z delniškim kapitalom, ki je rezident druge države pogodbenice, **obdavči v skladu z določbami 15. člena**, kot da bi bilo tako plačilo, plačilo, ki ga prejme uslužbenec iz zaposlitve in kot, če bi bilo sklicevanje na “delodajalca” sklicevanje na družbo.

Če posamezni izrazi v konvenciji niso opredeljeni (npr. izraz “upravni odbor”), je njihova opredelitev prepuščena državi rezidentstva družbe, za katero se poslovodne storitve opravljajo. Slednja na podlagi drugega odstavka 3. člena konvencije pri uporabi določbe 16. člena konvencije določi pomen teh pojmov, kot so opredeljeni v njeni nacionalni zakonodaji. Upoštevaje relevantno slovensko zakonodajo (tj. Zakon o gospodarskih družbah, ZGD-1 idr.) so direktorji, tj. organi vodenja (poslovodstva) ali organi nadzora, v Sloveniji tako primeroma:

* pri delniški družbi uprava ali upravni odbor;
* pri družbi z omejeno odgovornostjo en ali več poslovodij;
* pri komanditni družbi komplementarji in ob prenosu upravičenja za vodenje tretje osebe;
* pri družbi z neomejeno odgovornostjo družbeniki in ob prenosu upravičenja za vodenje tretje osebe.

Glede drugega odstavka 16. člena konvencije je treba opozoriti, da se prvi del odstavka te določbe (*»plačilo, ki ga prejme oseba, navedena v prvem odstavku od družbe v zvezi z vsakodnevnim izpolnjevanjem dolžnosti vodstvene in tehnične narave«):*

* nanaša le na prejemek, ki ga doseže rezident države pogodbenice, kot član poslovodnega organa oziroma organa vodenja družbe, v zvezi z:
* vsakodnevnim opravljanjem funkcij poslovodne narave (tj. rednega dela v okviru tekočega, dnevnega poslovanja družbe), ali
* vsakodnevnim opravljanjem funkcij tehnične narave v družbi (tj. dela, ki ga sicer opravljajo zaposleni v družbi, vključno z delom, ki ga ti opravljajo za stranke družbe);
* ne nanaša na prejemek, ki ga doseže rezident države pogodbenice, kot član organa nadzora (nadzornega sveta) družbe;
* ne nanaša na prejemek, ki ga rezident države pogodbenice sicer doseže kot član organa vodenja, a ne v zvezi z vsakodnevnim opravljanjem funkcij poslovodne narave (tj. ne v zvezi z rednim delom v okviru tekočega, dnevnega poslovanja družbe, temveč v zvezi s sprejemanjem odločitev organa vodenja;
* prejemek, ki je prejet v zvezi z vsakodnevnim opravljanjem funkcij poslovodne ali tehnične narave, se obračunava za obdobje obračuna, običajno mesečno, na podlagi sklenjene pogodbe o zaposlitvi ali pogodbe o poslovodenju;
* tako naravo prejemkov (tj. da so prejeti v zvezi z vsakodnevnim opravljanjem funkcij poslovodne ali tehnične narave) je treba dokazati (npr. s plačilnimi listi, računi, evidenco delovnih ur, opisom opravljenega dela). Prav tako je treba dokazati, kje so se te funkcije fizično opravljale. Če so se fizično opravljanje v Sloveniji in izven Slovenije, je treba dokazati obseg njihovega opravljanja v posamezni državi;
* v primeru družb z omejeno odgovornostjo, upoštevaje, da imajo lahko enega ali več poslovodij (direktorjev), ki na lastno odgovornost vodijo posle družbe in jo zastopajo (515. člen ZGD-1), se njihovi prejemki, ki so prejeti v zvezi z njihovim vsakodnevnim opravljanjem funkcij poslovodne narave, vštevajo med prejemke iz drugega odstavka 16. člena konvencije;
* v primeru delniških družb z upravnim odborom, ki izmed svojih članov imenuje enega ali več izvršnih direktorjev, se prejemki teh izvršnih direktorjev, ki so prejeti v zvezi z njihovim vsakodnevnim opravljanjem funkcij poslovodne narave (tj. vodenjem tekočih poslov), vštevajo med prejemke iz drugega odstavka 16. člena konvencije. Prejemki drugih članov upravnega odbora se obravnavajo po prvem odstavku 16. člena konvencije (razen v primeru, da bi bili doseženi z opravljanjem funkcij tehnične narave za družbo, kot je pojasnjeno pod prvo alinejo, tj. npr. ko član upravnega odbora kot zaposleni v družbi opravlja še določene druge naloge). Prav tako se po prvem odstavku 16. člena konvencije obravnavajo tisti prejemki izvršnih direktorjev, ki jih ti prejmejo kot člani upravnega odbora (kadar so izvršni direktorji hkrati tudi člani upravnega odbora) in ne v zvezi z njihovim vsakodnevnim opravljanjem funkcij poslovodne narave.

Hkrati je glede drugega odstavka 16. člena konvencije treba opozoriti, da se drugi del odstavka te določbe *(»plačilo, ki ga prejme rezident države pogodbenice za osebne dejavnosti kot partner družbe, razen družbe z delniškim kapitalom, ki je rezident druge države pogodbenice«)* ne nanaša na družbenike kapitalskih družb, temveč zgolj na 'aktivne' družbenike osebnih družb., tj.:

* v primeru družbe z neomejeno odgovornostjo, ustanovljene v Sloveniji, na družbenike te družbe, ki z osebnim delom vodijo posle družbe (in torej upravičenja za vodenje družbe niso prenesli na tretje osebe), oziroma na tiste družbenike te družbe, na katere je z družbeno pogodbo preneseno vodenje poslov (in upravičenja za vodenje družbe niso prenesli na tretje osebe);
* v primeru komanditne družbe, ustanovljene v Sloveniji, na komplementarje te družbe (ki z osebnim delom vodijo posle in upravičenja za vodenje niso prenesli na tretje osebe).

Če so torej izpolnjeni pogoji iz drugega odstavka 16. člena konvencije, se plačila direktorjem obdavčijo skladno s prvim odstavkom 15. člena konvencije, ki določa, da se plače, mezde in drugi podobni prejemki, ki jih prejema rezident države pogodbenice iz zaposlitve (v tem primeru rezident Belgije), obdavčijo samo v tej državi (Belgiji), razen če se zaposlitev izvaja v drugi državi pogodbenici (tj. Sloveniji). Če se zaposlitev izvaja v drugi državi (v tem primeru Sloveniji), se lahko takšna plačila, ki od tam izvirajo, obdavčijo v tej drugi državi (tj. Sloveniji). To pomeni, če rezident Belgije, ki je član upravnega odbora ali podobnega organa slovenske družbe, vsakodnevnih funkcij poslovodne ali tehnične narave v slovenski družbi ni ali ni v celoti fizično opravljal v Sloveniji (npr. če je delo, ki ga sicer opravljajo zaposleni za stranke družbe, opravljal v prostorih ene od strank družbe na naslovu izven Slovenije), se prejemek v zvezi s temi funkcijami, ki jih ni opravljal v Sloveniji, po konvenciji obdavči v Belgiji.

V tem primeru lahko rezident Belgije uveljavlja ugodnost iz konvencije (tj. oprostitev plačila davka od dohodkov iz zaposlitve, ki se nanašajo na opravljanje dela izven Slovenije) že pred izplačilom dohodka. V ta namen mora nerezident izpolniti [Zahtevek za oprostitev davka od dohodkov iz zaposlitve (razen pokojnin) na podlagi določb mednarodne pogodbe o izogibanju dvojnega obdavčevanja dohodka (zahtevek KIDO 5)](https://edavki.durs.si/EdavkiPortal/OpenPortal/CommonPages/Opdynp/PageD.aspx?category=zmanjsanje_oprostitev_fo), ki mu obvezno priloži potrdilo o rezidentstvu druge države pogodbenice, ter ga pred izplačilom dohodka posredovati slovenskemu delodajalcu, ki je plačnik davka. Plačnik davka predloži izpolnjen zahtevek na Finančno upravo RS elektronsko preko storitev elektronskega poslovanja FURS eDavki, osebno ali po pošti. Plačnik davka namreč ob izplačilu dohodka ne odtegne in plača akontacije dohodnine, če s strani Finančne uprave RS pravočasno (tj. pred izplačilom dohodka) prejme potrjen zahtevek (tj. odobreno ugodnost pred izplačilom dohodka). V primeru, da je bil davek, kljub možnosti oprostitve po mednarodni pogodbi (KIDO 5 ni bil vložen pred izplačilom dohodka), odtegnjen in plačan, lahko nerezident sam zahteva vračilo na podlagi [zahtevka za vračilo davka od drugih dohodkov na podlagi določb mednarodne pogodbe o izogibanju dvojnega obdavčevanja dohodka (KIDO 12)](https://edavki.durs.si/EdavkiPortal/OpenPortal/CommonPages/Opdynp/PageD.aspx?category=vracilo_fo).

15.0 UMETNIKI IN ŠPORTNIKI

Posebna določba v mednarodnih pogodbah (običajno 17. člen) ureja obdavčevanje umetnikov (nastopajočih izvajalcev) in športnikov, ki so rezidenti ene države pogodbenice in opravljajo svojo osebno dejavnost (ne glede na to, ali je ta dejavnost samostojna ali nesamostojna) v drugi državi pogodbenici.

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. Zato se v državi rezidentstva umetnika in športnika upošteva ustrezna metoda za odpravo dvojnega obdavčenja, ki določena v konkrteni mednarodni pogodbi.

Dohodki umetnikov in športnikov, ki so doseženi v drugi državi pogodbenici, se v skladu z določili posamezne mednarodne pogodbe obdavčijo samo v državi rezidentstva umetnika in športnika:

* 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 rezidentsva prejemnika dohodka.

Več informacij je dostopnih v podrobnejšem opisu [Obdavčevanje umetnikov in športnikov](https://view.officeapps.live.com/op/view.aspx?src=https%3A%2F%2Fwww.fu.gov.si%2Ffileadmin%2FInternet%2FDavki_in_druge_dajatve%2FPodrocja%2FMednarodno_obdavcenje%2FOpis%2FObdavcevanje_umetnikov_in_sportnikov.docx&wdOrigin=BROWSELINK).

16.0 POKOJNINE

Pokojnine so običajno obravnavane v 18. členu mednarodne pogodbe in 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.

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 z določili ZDoh-2. 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 lahko uveljavlja v obrazcu [Napovedi za odmero akontacije dohodnine od pokojnine za rezidente](https://edavki.durs.si/EdavkiPortal/OpenPortal/CommonPages/Opdynp/PageD.aspx?category=napoved_odmera_dohodnine_pokojnina_rezident_preb).

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

Več infomacij je dostopnih v podrobnješem opisu [Mednarodna obdavčitev pokojnin](https://view.officeapps.live.com/op/view.aspx?src=https%3A%2F%2Fwww.fu.gov.si%2Ffileadmin%2FInternet%2FDavki_in_druge_dajatve%2FPodrocja%2FMednarodno_obdavcenje%2FOpis%2FMednarodna_obdavcitev_pokojnin.docx&wdOrigin=BROWSELINK).

17.0 DRŽAVNA SLUŽBA

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. Področje uporabe člena je torej omejeno na državne uslužbence ter na osebe, ki prejemajo pokojnine za delo, ki so ga opravljali kot državni uslužbenci.

Pojem »plače, mezde, drugi podobni prejemki«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.

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 izklučno 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 postale njen rezident samo zaradi opravljanja storitev.

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

Iz vsebine prvega odstavka 15. člena Vzorčne konvencije OECD[[7]](#footnote-7), ki obravnava dohodke iz zaposlitve, izhaja, da se glede obdavčitve dohodka v obliki plačil direktorjem (16. člen konvencije), pokojnin (18. člen konvencije), ter prejemkov in pokojnin v okviru državne službe (19. člen konvencije), uporabljajo podrobnejša pravila, vsebovana v teh členih. Navedeno pomeni, da je državi pogodbenici, 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 z 19. členom (državna služba).

V zvezi z dohodki, prejetimi pri opravljanju državne službe, je v pododstavku a prvega odstavka 19. člena Vzorčne konvencije določeno, da se plače, mezde in drugi podobni prejemki razen pokojnin, ki jih plačuje država pogodbenica ali njena politična ali upravna enota ali lokalna oblast posamezniku za storitve, ki jih opravi za to državo ali enoto ali oblast, obdavčijo samo v tej državi.

S prvim odstavkom 19. člena so zajete storitve, ki jih posameznik opravi za državo, njeno politično ali upravno enoto oziroma organ lokalne samouprave, pri opravljanju njihovih nalog. Pri razlagi prvega odstavka 19. člena Vzorčne konvencije je treba upoštevati, da se po tem odstavku kadar:

* posameznik (fizična oseba) prejme nadomestilo (razen pokojnine),
* to nadomestilo prejme za storitve, ki jih opravi za državo pogodbenico, njeno politično

enoto ali lokalno oblast, in

* to nadomestilo plača (neposredno) ta država pogodbenica, njena politična enota ali

lokalna oblast,

to nadomestilo obdavči samo v tej državi.

Upoštevaje navedeno, so (v primeru, ko je v posamezni mednarodni pogodbi, ki jo je sklenila Slovenija, vključen enak prvi odstavek v členu, ki ureja državno službo) rezidenti Slovenije v primerih, ko v drugi državi opravljajo navedene storitve za drugo državo, njeno politično enoto ali njen organ lokalne uprave, oproščeni plačila dohodnine v Sloveniji, ker je z mednarodno pogodbo določeno, da ima v teh primerih druga država izključno pravico do obdavčitve izplačanih dohodkov, vendar pa lahko država rezidentstva prejemnika dohodka (v tem primeru Slovenija), če je tako določeno v posamezni mednarodni pogodbi, pri obračunavanju davka od preostalega dohodka posameznika upošteva tak oproščen dohodek.

Nadalje tretji odstavek 19. člena Vzorčne konvencije določa, da se določbe 15., 16., 17. in 18. člena konvencije (gre za dohodke iz zaposlitve, plačila direktorjem, dohodke nastopajočih izvajalcev in športnikov ter pokojnine) uporabljajo za prejemke ali pokojnine za storitve, opravljene v zvezi s posli države pogodbenice ali njene politične ali upravne enote ali lokalne oblasti. Upoštevaje, da so določbe 19. člena konvencije odraz pravil mednarodne vljudnosti in medsebojnega spoštovanja med suverenimi državami, je treba omenjeno splošno izjemo razlagati na način, da med *»storitve, opravljene v zvezi s posli«* sodijo zlasti tiste storitve, ki predstavljajo poslovanje, ki ne sodi v okvir opravljanja državnih funkcij (tj. primeroma nalog, ki se lahko opravljajo tako v javnem kot v zasebnem sektorju). Primeroma se tako za nadomestila in pokojnine, ki so izplačani v zvezi z nalogami, ki se običajno lahko opravljajo v zasebnem sektorju (npr. šolstvo, zdravstvo, javna oskrba (z energijo, vodo, plinom) ipd.), ne uporabi prvi odstavek 19. člena Vzorčne konvencije, saj sodijo pod splošno izjemo iz tretjega odstavka 19. člena Vzorčne konvencije, razen če ni z določbami konkretne mednarodne pogodbe določeno drugače, zato se zanje uporabijo drugi relevantni členi Vzorčne konvencije, tj. 15.[[8]](#footnote-8), 16., 17. in 18. člen Vzorčne konvencije.

Prvi odstavek 19. člena Vzorčne konvencije vključuje t. i. teritorialne osebe javnega prava (državo, njene politične enote in organe lokalne samouprave/lokalne oblasti), ne vključuje pa morebitnih drugih oseb/subjektov javnega prava (npr. javni zavodi ipd.), zato se določba prvega odstavka 19. člena Vzorčne konvencije za slednje ne uporablja, ampak se praviloma obravnavajo po drugih relevantnih določbah Vzorčne konvencije (tj. v tretjem odstavku 19. člena Vzorčne konvencije navedenimi relevantnimi določbami Vzorčne konvencije).

Vendar pa so lahko v posameznih mednarodnih pogodbah, ki jih je Republika Slovenija sklenila z drugimi državami pogodbenicami, določene specifike v členu, ki obravnava državno službo. Države pogodbenice lahko v konkretni mednarodni pogodbi določijo, da prvi odstavek člena, ki ureja državno službo, velja tudi za druge subjekte javnega prava (npr. javni zavodi oz. posamezne institucije, za katere bi sicer praviloma veljala določba tretjega odstavka 19. člena Vzorčne konvencije). Posledično je treba v vsakem konkretnem primeru preveriti vsebino posamezne mednarodne pogodbe in presoditi način obdavčitve konkretnega dohodka.

18.0 PROFESORJI IN RAZISKOVALCI

V primeru, da posamezna mednarodna pogodba vključuje tudi posebni člen, ki ureja dohodke profesorjev in raziskovalcev, se glede obdavčitve prejemkov profesorjev in raziskovalcev uporabljajo podrobnejša pravila, vsebovana v tem členu. Določba o profesorjih in raziskovalcih ni del Vzorčne konvencije OECD, vendar jo države lahko vključujejo v posamezne mednarodne pogodbe.

Obdavčitev dohodkov profesorjev in raziskovalcev je torej 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.

Več infomacij je dostopnih v podrobnješem opisu [Obdavčevanje dohodkov profesorjev in raziskovalcev po mednarodnih pogodbah](https://view.officeapps.live.com/op/view.aspx?src=https%3A%2F%2Fwww.fu.gov.si%2Ffileadmin%2FInternet%2FDavki_in_druge_dajatve%2FPodrocja%2FMednarodno_obdavcenje%2FOpis%2FObdavcevanje_profesorjev_in_raziskovalcev.doc&wdOrigin=BROWSELINK).

19.0 ŠTUDENTI IN PRIPRAVNIKI

Plačila, ki jih prejemajo študenti ali pripravniki so običajno obravnavana v 20. členu mednarodnih pogodb[[9]](#footnote-9), ki določa da se 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, ne obdavčijo v tej državi, če taka plačila nastanejo iz virov zunaj te države.

To pomeni, da so plačila, ki jih študenti ali pripravniki, rezidenti ene države pogodbenice, prejemajo za svoje vzdrževanje, izobraževanje ali usposabljanje v drugi državi pogodbenici, 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.

Določba o študentih in pripravnikih v mednarodnih pogodbah se smiselno uporablja za katere koli posameznike, ki so v drugi državi zaradi izobraževanja ali strokovnega usposabljanja. Pri tem ni pomembno, da je bila taka oseba študent ali pripravnik v državi rezidentstva, pomembno je, da ima tak status v državi, v kateri se izobražuje ali usposablja.

Navedeni člen pa 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 oprostitev, olajšav ali znižanj davkov, kot jih imajo rezidenti države pogodbenice, v kateri je na obisku.

Več infomacij je dostopnih v podrobnješem opisu [Obdavčitev dohodkov študentov (dijakov) po ZDoh-2 in mednarodnih pogodbah](https://view.officeapps.live.com/op/view.aspx?src=https%3A%2F%2Fwww.fu.gov.si%2Ffileadmin%2FInternet%2FDavki_in_druge_dajatve%2FPodrocja%2FDohodnina%2FDohodek_iz_zaposlitve%2FOpis%2FObdavcitev_dohodkov_studentov__in_dijakov__po_ZDoh-2_in_mednarodnih_pogodbah.doc&wdOrigin=BROWSELINK).

20.0 DRUGI DOHODKI

V smislu 21. člena Vzorčne konvencije OECD[[10]](#footnote-10) je drugi dohodek dohodek, ki ni obravnavan v določbah prejšnjih členov mednarodne pogodbe, in tudi dohodek iz virov, ki 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.

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.

Mednarodna pogodba 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, Marokom, 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.

20.1 Uveljavljanje ugodnosti na podlagi mednarodnih pogodb s strani nerezidenta

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](https://edavki.durs.si/EdavkiPortal/OpenPortal/CommonPages/Opdynp/PageD.aspx?category=zmanjsanje_oprostitev_fo) 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](https://edavki.durs.si/EdavkiPortal/OpenPortal/CommonPages/Opdynp/PageD.aspx?category=vracilo_fo)), 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.

20.2 Davčna obravnava drugih dohodkov, ki jih slovenski rezidenti dosegajo v tujini po določbah mednarodnih pogodb

Drugi dohodki, ki jih slovenski rezidenti dosegajo 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, Marokom, 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 ustrezno metodo, ki je določena v mednarodni pogodbi.[[11]](#footnote-11)

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](https://edavki.durs.si/EdavkiPortal/OpenPortal/CommonPages/Opdynp/PageC.aspx?category=drugi_dohodki_preb), 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.

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.

Obdavčitev premoženja je v mednarodnih pogodbah praviloma urejena v samostojnem členu, ki obravnava premoženje. Takšno določbo vsebujejo vse veljavne [mednarodne pogodbe, ki jih je sklenila Slovenija](https://view.officeapps.live.com/op/view.aspx?src=https%3A%2F%2Fwww.fu.gov.si%2Ffileadmin%2FInternet%2FDavki_in_druge_dajatve%2FPodrocja%2FMednarodno_obdavcenje%2FZakonodaja%2FSeznam_veljavnih_MP.docx&wdOrigin=BROWSELINK), ki urejajo poleg izogibanja dvojnega obdavčevanja dohodka tudi izogibanje dvojnega obdavčevanja premoženja. Navedene določbe pa ni v mednarodnih pogodbah, ki urejajo samo izogibanje dvojnega obdavčevanja dohodka, ne pa tudi izogibanja dvojnega obdavčevanja premoženja (navedeno je razvidno iz samega naziva posamezne mednarodne pogodbe).

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 plovnih 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 točkah je predstavljena obdavčitev za vsak posamezen sklop.

21.1 Obdavčitev premoženja, ki ga predstavljajo 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.

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.

21.2 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.

21.3 Obdavčitev premoženja, ki ga predstavljajo ladje in letala, s katerimi se opravljajo prevozi v mednarodnem prometu ter čolni, vključeni v prevoz po notranjih plovnih 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 premičnin, ki so del poslovnega premoženja stalne poslovne enote ali v skladu s pravilom za obdavčitev vseh drugih elementov premoženja.

21.4 Obdavčitev vodnih plovil slovenskih rezidentov, ki so registrirana v tujini

V Vzorčni konvenciji OECD je določeno, da se vsi drugi elementi premoženja, kamor sodijo tudi vodna plovila obdavčijo samo v državi rezidentstva prejemnika dohodka (torej v Sloveniji).

[Zakon o davku na vodna plovila - ZDVP](http://www.pisrs.si/Pis.web/pregledPredpisa?id=ZAKO4706) predpisuje obveznost plačila davka tudi za plovila daljša od petih metrov, katerih lastniki so rezidenti Republike Slovenije in izpolnjujejo tehnične  pogoje za vpis v evidence plovil, vendar v njih niso vpisana, ker so registrirana v tujini.

V primeru, da so rezidenti Slovenije že plačali davek v državi, v kateri imajo vodna plovila registrirana (npr. na Hrvaškem) in ima Slovenija s tako državo sklenjeno veljavno mednarodno pogodbo, ki ureja poleg izogibanja dvojnega obdavčevanja dohodka tudi izogibanje dvojnega obdavčevanja premoženja (med takšnimi je tudi mednarodna pogodba s Hrvaško), 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 finančnem uradu v Sloveniji pridobijo potrdilo o slovenskem rezidentstvu, ki se izdaja v slovenskem in angleškem jeziku.

Na spodaj navedenem spletnem naslovu Finančne uprave RS 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: [Zahtevek za oprostitev/vračilo davka od premoženja na podlagi določb mednarodne pogodbe o izogibanju dvojnega obdavčevanja](https://edavki.durs.si/EdavkiPortal/OpenPortal/CommonPages/Opdynp/PageD.aspx?category=uveljavljanje_v_tujini_fo), ki sta bila poslana v vednost tudi hrvaškemu davčnemu organu.

22.0 METODE ZA ODPRAVO DVOJNEGA OBDAVČEVANJA

Mednarodna dvojna obdavčitev se lahko odpravlja enostransko v določbah domače nacionalne zakonodaje države rezidentstva prejemnika dohodka ali z določbami mednarodne pogodbe. Odprava dvojne obdavčitve je urejena v 23. členu Vzorčne konvencije OECD. Najpogostejši metodi za odpravo dvojne obdavčitve, uporabljeni v mednarodnih pogodbah sta:

* 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 veljavne mednarodne pogodbe, ki jih je Slovenija sklenila z drugimi državami pogodbenicami.
* 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 sŠvedsko, ki se uporablja do konca leta 2021.

Dogovorjena splošna metoda izogibanja dvojnega obdavčevanja v posamezni mednarodni pogodbi (t. i. metoda navadnega odbitka), se primarno uporablja za vse vrste dohodkov, navedenih v mednarodni pogodbi, za katere ima država vira prednostno pravico do obdavčitve.

V izrecno navedenih primerih oziroma za izrecno navedene dohodke, pa se uporablja tudi druga metoda, ki v mednarodni pogodbi ni prevladujoča (t. i. metoda izvetja s progresijo). Če ima npr. po mednarodni pogodbi pravico dohodek obdavčiti samo država vira, se za te dohodke v državi rezidentstva prejemnika dohodka uporabi metoda oprostitve s progresijo (npr. za določene vrste pokojnin, dohodke iz naslova državne službe).

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. 2023, 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 | / |
| 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 | / |
| MAROKO | MP, št. 18/16 | / |
| 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 | MP, št. 13/21 | Omejitev ugodnosti  27. člen, Protokol |
| ŠVICA | MP, št. 15/97 | / |
| ŠVICA - PROTOKOL | MP, št. 5/13 | / |
| TAJSKA | MP, št. 12/04 | / |
| TURČIJA | MP, št. 8/02 | / |
| 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 (arręté 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.

Švedska 27. člen: Omejitev ugodnosti

1. Ne glede na druge določbe te konvencije se ugodnost po tej konvenciji 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 konvencije.

2. Ne glede na druge določbe te konvencije se, kadar:

a) družba, ki je rezident države pogodbenice, svoj dohodek dosega predvsem v drugih državah

(i) iz dejavnosti, kot so bančništvo, ladijski prevozi, financiranje ali zavarovanje, ali

(ii) kot glavni sedež, koordinacijski center ali podobni subjekt, ki zagotavlja administrativne storitve ali drugo podporo skupini družb, ki poslujejo predvsem v drugih državah, in

b) bi bil tak dohodek po zakonodaji te države bistveno manj obdavčen kot dohodek iz podobnih dejavnosti, ki se izvajajo v tej državi, ali dohodek glavnega sedeža, koordinacijskega centra ali podobnega subjekta, ki zagotavlja administrativne storitve ali drugo podporo skupini družb, ki poslujejo v tej državi, odvisno od primera,

katere koli določbe te konvencije, ki omogočajo oprostitev ali znižanje davka ne uporabljajo za dohodek take družbe in za dividende, ki jih plača taka družba.

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 oddavčevanja dohodka in premoženja, ki se uporabljajo od 1. 1. 2023, 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. |
| 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. |
| MAROKO | MP, št. 18/16 | 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 Melilo v severni Afriki. |
| SRBIJA / ČRNA GORA | MP, št. 30/03 | Uporablja se za Srbijo in za Črno goro.  Ne uporablja se za Kosovo. |
| ŠVEDSKA | MP, št. 13/21 | 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. |

1. Več informacij o tem je dostopnih v podrobnješem opisu [Transferne cene](https://view.officeapps.live.com/op/view.aspx?src=https%3A%2F%2Fwww.fu.gov.si%2Ffileadmin%2FInternet%2FDavki_in_druge_dajatve%2FPodrocja%2FMednarodno_obdavcenje%2FOpis%2FTransferne_cene.docx&wdOrigin=BROWSELINK). [↑](#footnote-ref-1)
2. 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«. [↑](#footnote-ref-2)
3. 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. [↑](#footnote-ref-3)
4. V nekaterih mednarodnih pogodbah so dohodki iz zaposlitve urejeni v 14. členu. [↑](#footnote-ref-4)
5. Nekatere mednarodne pogodbe določajo obdobje 183 dni znotraj koledarskega ali davčnega leta. [↑](#footnote-ref-5)
6. Med funkcije poslovodne in tehnične narave se ne vštevajo funkcije nadzorstvene narave. [↑](#footnote-ref-6)
7. Model Tax Convention on Income and on Capital, OECD. [↑](#footnote-ref-7)
8. Praviloma se uporabi 15. člena Vzorčne konvencije, ki v prvem odstavku določa, da se lahko dohodek iz zaposlitve posameznega rezidenta obdavči v tisti državi pogodbenici, kjer se zaposlitev dejansko izvaja, v državi rezidentstva prejemnika dohodka pa se v izogib dvojni obdavčitvi, upošteva ustrezna metoda odprave dvojne obdavčitve, ki je določena v 23. členu Vzorčne konvencije. [↑](#footnote-ref-8)
9. V nekaterih mednarodnih pogodbah so dohodki študentov obravnavai v 19. ali 21. členu. [↑](#footnote-ref-9)
10. Davčno obravnavo drugih dohodkov ureja 21. člen Vzorčne konvencije OECD. V nekaterih mednarodnih pogodbah so drugi dohodki obravnavani v 20., 22. ali 23. členu. [↑](#footnote-ref-10)
11. Več o odpravi dvojne obdavčitve najdete v rubriki Metode za odpravo dvojnega obdavčevanja. [↑](#footnote-ref-11)