**MEDNARODNO OBDAVČENJE**

**Samostojne osebne storitve**

**Podrobnejši opis**

**1. izdaja, JULIJ 2023**

**Kazalo**

[1. SAMOSTOJNE OSEBNE STORITVE 3](#_Toc141096396)

[1.1. Obdavčitev dohodkov nerezidentov doseženih z opravljanjem dejavnosti v Sloveniji na podlagi določb nacionalne zakonodaje 3](#_Toc141096397)

[1.2. Obdavčitev samostojnih osebnih storitev po mednarodnih pogodbah 3](#_Toc141096398)

[1.3. Vprašanja in odgovori 5](#_Toc141096399)

1. SAMOSTOJNE OSEBNE STORITVE
   1. Obdavčitev dohodkov nerezidentov doseženih z opravljanjem dejavnosti v Sloveniji na podlagi določb nacionalne zakonodaje

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

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

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

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

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

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

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

* 1. Obdavčitev samostojnih osebnih storitev po mednarodnih pogodbah

Vzorčna konvencija OECD v različnih členih obravnava dohodek iz opravljanja osebnih storitev. Tako 14. člen vsebuje osnovno pravilo za obdavčitev dohodka od opravljanja samostojnih osebnih storitev (t.i. poklicnih storitev), 15. člen pa osnovno pravilo za obdavčitev dohodka od opravljanja odvisnih osebnih storitev (zaposlitve). V 16. do 20a. členu so opredeljene nekatere izjeme za plačila direktorjem (16. člen), dohodek umetnikov in športnikov (17. člen), pokojnine (18. člen), dohodek in pokojnine od opravljanja državne službe (19. člen), dohodki profesorjev in raziskovalcev (20a. člen) ter študentov (20. člen).

Pri davčni obravnavi dohodka iz opravljanja osebnih storitev (prvi odstavek 14. člena Vzorčne konvencije OECD pred 2000) 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.

14. člen je bil v Vzorčni konvenciji OECD z njeno spremembo leta 2000 črtan. V starejših pogodbah, ki sledijo vzorčni konvenciji OECD o odpravi dvojnega obdavčevanja dohodka in premoženja (do OECD Model Tax Convention 1997), se pripadnost dohodkov iz opravljanja samostojnih osebnih storitev (dejavnosti), najpogosteje obravnava v 14. členu (angleško: Independent personal services – samostojne osebne storitve ali samostojne osebne dejavnosti). V mednarodnih pogodbah, ki vsebujejo 14. člen, so vsebovani različni pogoji za obdavčitev v državi opravljanja dejavnosti – najpogosteje: obstoj stalne baze, bivanje daljše od 183 dni.

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

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

Določbe 14. člena ne vsebujejo veljavne mednarodne pogodbe, sklenjene z: Armenijo, Avstrijo, Belorusijo, Bosno in Hercegovino, Ciprom, Finsko, Francijo, Gruzijo, Hrvaško, Islandijo, Izraelom, Japonsko, Kazakstanom, Kuvajtom, Madžarsko, Moldovo, Nizozemsko, Norveško, Otokom Man, Švedsko, Veliko Britanijo in Severno Irsko in Združenimi Arabskimi Emirati.

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

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

* 1. Vprašanja in odgovori

Vprašanje 1: Kakšen je pomen izraza »samostojne dejavnosti« in »stalna baza« v mednarodnih pogodbah?

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

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

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

Vprašanje 2: Kakšna je razlika med stalno bazo in stalno poslovno enoto po mednarodnih pogodbah?

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

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

**Vprašanje 3: Ali opravljanje samostojnih osebnih storitev nerezidenta v Sloveniji vedno pomeni obstoj poslovne enote (stalne baze) v Sloveniji?**

Ne.Če gre za enkraten (kratkotrajen) obisk nerezidenta v Sloveniji, le-to ne predstavlja stalne poslovne enote oz. stalne baze. Vsaka dejavnost nerezidenta v Sloveniji se z vidika obstoja stalne poslovne enote oz. stalne baze preverja ob upoštevanju vseh dejstev in okoliščin vsake posamezne dejavnosti.

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

- dejavnost se opravlja manj kot 6 mesecev: verjetno ni stalne poslovne enote,

- dejavnost se opravlja od 6 do 12 mesecev: z veliko verjetnostjo lahko trdimo, da stalna poslovna enota obstaja, v primeru, da ne gre za dejavnosti iz 7. člena ZDDPO-2 oz. četrtega odstavka 5. člena konvencije,

- dejavnost se opravlja več kot 12 mesecev: obstoj stalne poslovne enote v primeru, da ne gre za dejavnosti iz 7. člena ZDDPO-2 oz. četrtega odstavka 5. člena konvencije.

Lokacija dejavnosti mora biti vezana na določeno lokacijo v državi, iz tega sledi, da se mora na tej lokaciji opravljati z določeno stopnjo stalnosti. Dejavnost torej ne sme imeti le začasnega značaja. Če se dejavnost ne opravlja samo z namenom začasnosti, lahko pomeni stalno poslovno enoto, četudi traja le kratek čas. Dejavnost nerezidenta v Sloveniji po kriteriju časovne stalnosti oziroma (ne)občasnosti ter obstoj stalne poslovne enote v konkretnih primerih ugotavlja davčni organ v postopkih davčno inšpekcijskih nadzorov. Ugotavlja se dejansko stanje in upošteva vsa dejstva, ki so pomembna za odločitev o tem ali aktivnosti v Sloveniji predstavljajo poslovno enoto nerezidenta v smislu določb 6. člena ZDDPO-2 in po določbah sklenjene mednarodne pogodbe.

Vprašanje 4: Kakšna je obdavčitev dohodkov nerezidentov oziroma kako je z obdavčevanjem občasnih dohodkov nerezidentov, ki v okviru sejmov v Sloveniji prodajajo svoje proizvode?

V primeru, ko gre za enkraten (kratkotrajen) obisk nerezidenta npr. prodaja izdelkov na sejmu v Sloveniji, le-to ne predstavlja stalne poslovne enote oz. stalne baze razen, če gre za ponavljajoče dejavnosti. Vsaka dejavnost nerezidenta v Sloveniji pa se z vidika obstoja stalne poslovne enote oz. stalne baze preverja ob upoštevanju vseh dejstev in okoliščin vsake posamezne dejavnosti.

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

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

Vprašanje 5: Kako nerezident uveljavlja ugodnosti iz mednarodnih pogodb?

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

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