



REPUBLIKA SLOVENIJA
MINISTRSTVO ZA FINANCE
FINANČNA UPRAVA REPUBLIKE SLOVENIJE

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

T: 01 478 38 00
F: 01 478 39 00
E: gfu.fu@gov.si
www.fu.gov.si

Opredelitev dohodkov, doseženih v tujini oziroma z virom v tujini, za potrebe obdavčenja v Sloveniji

Podrobnejši opis

4. izdaja, JANUAR 2021

KAZALO

1.0 Uvod	3
2.0 Vidik dohodnine.....	3
3.0 Prispevki za socialno varnost.....	7
4.0 Vidik davka na dodano vrednost	8

1.0 Uvod

Finančna uprava Republike Slovenije je prejela več vprašanj zavezancev, povezanih z obdavčitvijo slovenskih rezidentov, ki v tujini dosegajo dohodke iz različnih naslovov. Zaradi navedena v nadaljevanju v tej zadevi podajamo celovit podrobnejši opis.

2.0 Vidik dohodnine

Opredelitev vrste dohodka fizične osebe, ki je predmet obdavčitve v Sloveniji, se izvaja po slovenski davčni in drugi zakonodaji. Že z letom 2005 smo v Sloveniji prešli iz opredeljevanja dohodka po formi (tj. na osnovi pravne podlage oziroma poimenovanja dohodka) na opredeljevanje dohodka po vsebini. Tako na primer za opredelitev dohodka iz dejavnosti ni več ključna registracija za opravljanje dejavnosti. Upoštevaje navedeno je treba tudi dohodke, dosežene v tujini oziroma z virom v tujini, za potrebe obdavčenja v Sloveniji opredeliti v skladu s slovensko zakonodajo. To pomeni, da se je treba vprašati, kako bi bil dohodek dosežen iz določenega naslova (na primer iz naslova oddajanja nepremičnin v najem) v tujini, davčno obravnavan, če bi bil dosežen iz tega istega naslova v Sloveniji. Zavezanec – rezident Slovenije je namreč v skladu s prvim odstavkom 5. člena [Zakona o dohodnini – ZDoh-2](#) zavezan za plačilo dohodnine od vseh dohodkov, ki imajo vir v Sloveniji in od vseh dohodkov, ki imajo vir izven Slovenije. Obdavčen je torej v skladu s t. i. načelom obdavčitve svetovnega dohodka.

V nadaljevanju za lažje razumevanje navajamo primera:

Primer 1:

Zavezanec – rezident Slovenije, ki dosega dohodke iz naslova opravljanja dejavnosti, ki imajo vir izven Slovenije, je zavezan za plačilo dohodnine od teh dohodkov v skladu z ZDoh-2, ki urejajo obdavčitev dohodka iz dejavnosti po III. 3 poglavju, vključno z določbami, ki urejajo davčno osnovo. Tak zavezanec je na primer lahko slovenski rezident, ki v tujini dosega dohodke iz naslova oddajanja nepremičnin v turistični najem, iz naslova opravljanja dela kot negovalka itd.. Ob tem pripominjamo, da je zavezanec dolžan upoštevati tudi določbe [Zakona o davčnem postopku – ZDavP-2](#), ki urejajo akontacijo dohodnine in dohodnine od dohodka iz dejavnosti.

V okviru tega je treba ločiti zavezance – rezidente Slovenije, ki dosegajo dohodke iz naslova opravljanja dejavnosti, ki imajo vir v tujini, v Sloveniji pa iz tega naslova dohodkov ne dosegajo, od zavezancev – rezidentov Slovenije, ki dosegajo dohodke iz omenjenega naslova tudi v Sloveniji.

- a) Zavezanci – rezidenti Slovenije, ki dosegajo dohodke iz naslova opravljanja dejavnosti, ki imajo vir v tujini, v Sloveniji pa iz tega naslova dohodkov ne dosegajo

V primeru, da zavezanec – rezident Slovenije, ki dosega dohodke iz naslova opravljanja dejavnosti, ki imajo vir v tujini, v Sloveniji pa iz tega naslova dohodkov ne dosega, mora za namene obdavčitve v Sloveniji Finančni upravi RS (v nadaljevanju: FURS), na podlagi četrtega odstavka 52. člena [Zakona o finančni upravi – ZFU](#), predložiti prijavo za vpis dejavnosti v davčni register, in sicer v osmih dneh od začetka opravljanja dejavnosti. Prijava za vpis dejavnosti fizične osebe v davčni register se izpolni na predpisanem obrazcu ([obrazec DR-03](#)).

V primeru, da zavezanec želi dejavnost v davčni register vpisati "za nazaj," finančnemu uradu predloži prijavo za vpis te dejavnosti v davčni register kar na obrazcu DR-03, na katerega ročno zabeleži, da gre za vpis dejavnosti v davčni register "za nazaj," k tej prijavi pa priloži tudi listine (lahko tudi samo na vpogled), iz katerih so razvidni podatki potrebni za vpis. Vpisani dejavnosti

"za nazaj" praviloma sledi tudi predložitev obračuna akontacije dohodnine in dohodnine od dohodka iz dejavnosti za obdobja, v katerih dohodki, ki so bili doseženi z opravljanjem dejavnosti v tujini, še niso bili napovedani oziroma na drugi podlagi še niso bili vključeni v odmero dohodnine za posamezno koledarsko leto in je že potekel rok za predložitev teh obračunov (možnost predložitve davčnega obračuna na podlagi samoprijave).

Ker je tak zavezanec po vpisu dejavnosti v davčni register v Sloveniji obravnavan kot fizična oseba, ki opravlja dejavnost, ima povsem enake obveznosti, kot vse ostale fizične osebe, ki opravljajo dejavnost v Sloveniji. To pomeni, da je dolžan davčno osnovo od dohodka iz dejavnosti ugotavljati v skladu z določbami 48. člena ZDoh-2 in davčni obračun akontacije dohodnine in dohodnine od dohodka iz dejavnosti sestaviti ter davčnemu organu predložiti v skladu z določbami ZDavP-2, tj. praviloma do 31. marca tekočega leta za preteklo leto.

Ker zavezanec začne opravljati dejavnost na novo, mora v skladu z drugim odstavkom 298. člena ZDavP-2 izračunati tudi predhodno akontacijo/akontacijo v znesku glede na višino predvidene davčne osnove davčnega leta, za katero se plačuje predhodna akontacija/akontacija. Obrazložen izračun predvidene davčne osnove, višino predhodne akontacije/akontacije in obrovov predhodne akontacije/akontacije finančnemu uradu predloži ob predložitvi prijave za vpis v davčni register oziroma najkasneje v osmih dneh od vpisa v davčni register.

V primeru, ko zavezanec vpiše dejavnost v davčni register "za nazaj" in za to obdobje finančnemu uradu predloži tudi davčni obračun akontacije dohodnine in dohodnine od dohodka iz dejavnosti, je ta obračun podlaga za določitev in plačevanje predhodne akontacije/akontacije dohodnine od dohodka iz dejavnosti, ki se plačuje med davčnim letom.

Splošno pravilo glede davčne osnove od dohodka iz dejavnosti je, da je davčna osnova dobiček, ki se ugotovi kot razlika med prihodki in odhodki, doseženimi v zvezi z opravljanjem dejavnosti v davčnem letu, ki je enako koledarskemu letu.¹ Do odstopanja od tega pravila pride v primeru, ko se davčna osnova ugotavlja na poenostavljen način (tj. z upoštevanjem dejanskih prihodkov in normiranih odhodkov). V tem primeru se zavezancu po zakonu priznajo odhodki v višini 80% prihodkov, vendar ne več kot 40.000 eurov, ali 80.000 eurov, če je bila v davčnem letu, za katero se ugotavlja davčna osnova, pri zavezancu v skladu z zakonom, ki ureja pokojninsko in invalidsko zavarovanje, obvezno zavarovana vsaj ena oseba za polni delovni čas neprekinjeno najmanj pet mesecev. Zavezanec praviloma lahko ugotavlja davčno osnovo z upoštevanjem dejanskih prihodkov in normiranih odhodkov, če za to izpolnjuje materialne pogoje, ki so določeni v 48. členu ZDoh-2 in postopkovne pogoje, ki so določeni v 308. členu ZDavP-2.

Osnovni postopkovni pogoj je pravočasna oprava [priglasitve ugotavljanja davčne osnove z upoštevanjem normiranih odhodkov](#) pri finančnem uradu. V drugem odstavku 308. člena ZDavP-2 je namreč določeno, da mora zavezanec, ki na novo začne z opravljanjem dejavnosti, priglasitev za prvo davčno leto opravljanja dejavnosti opraviti ob predložitvi prijave za vpis v davčni register v osmih dneh od vpisa v primarni register oziroma od vpisa v uradno evidenco organa. Za primarni register oziroma uradno evidenco se načeloma šteje register, z vpisom v katerega zavezanec pridobi status fizične osebe, ki opravlja dejavnost, in posledično tudi postane zavezanec za davek od dohodka iz dejavnosti v Sloveniji in s tem zavezanec za vpis v davčni register (to je primeroma Poslovni register Slovenije za samostojne podjetnike posameznike, razvid samozaposlenih v kulturi za samozaposlene v kulturi ter drugi primerljivi registri in evidence za druge dejavnosti v Sloveniji ter primerljivi registri oziroma evidence v tujini). V obravnavanem primeru to pomeni, da mora zavezanec priglasitev opraviti ob

¹ Za ugotavljanje prihodkov in odhodkov, se uporabljajo prepisi o obdavčitvi pravnih oseb, če ni z ZDoh-2 drugače določeno. Pri ugotavljanju davčne osnove se upošteva prihodke in odhodke ob njihovem nastanku.

predložitvi prijave za vpis dejavnosti v davčni register oziroma najkasneje v osmih dneh od dneva, ko je v tujini začel opravljati dejavnost.² V primerih, ko tak primarni register oziroma uradna evidenca ne obstaja (na primer v primeru fizičnih oseb nerezidentov, ki začnejo opravljati dejavnost v ali preko poslovne enote v Sloveniji; samozaložnikov; kmetov itd.) ali je oseba postala zavezanec za vpis v davčni register v Sloveniji po vpisu v tak primarni register ali uradno evidenco (primeri zavezancev, ki s pridobitvijo statusa rezidenta v Sloveniji postanejo zavezanci za davek na svetovnem dohodku, torej tudi za dejavnosti registrirane v tujini, ki se ne opravljajo v Sloveniji), pa se za primarni register šteje davčni register. Sestavni del priglasitve je njegova izjava, da za davčno leto, v katerem je začel na novo opravljati dejavnost, uveljavlja ugotavljanje davčne osnove z upoštevanjem normiranih odhodkov ter izjava o izpolnjevanju pogojev, določenih v ZDoh-2. Če zavezanec opravi priglasitev po roku, jo finančni urad s sklepom zavrže, pritožba zoper sklep pa ne zadrži izvršitve.

Navedeno v primeru, ko zavezanec dejavnost v davčni register vpiše "za nazaj," zaradi poteka prekluzivnega roka za opravo priglasitve normiranosti, pomeni, da za to(ta) davčno(a) obdobje(a) ne more ugotavljati davčne osnove z upoštevanjem normiranih odhodkov. Za to(ta) davčno(a) obdobje(a) lahko ugotavlja davčno osnovo le z upoštevanjem dejanskih prihodkov in dejanskih odhodkov.³

Iz vsega navedenega izhaja, da mora zavezanec sam, ob upoštevanju določb ZDoh-2, ki urejajo obdavčitev dohodka iz dejavnosti, ugotoviti višino prihodkov in odhodkov, ki jih je dosegel v zvezi z opravljanjem dejavnosti v tujini v posameznem davčnem letu, na tej podlagi pa ugotoviti davčno osnovo od dohodka iz dejavnosti, tj. dobiček (razliko med prihodki in odhodki) in sestaviti ter davčnemu organu predložiti davčni obračun akontacije dohodnine in dohodnine od dohodka iz dejavnosti do 31. marca tekočega leta za preteklo koledarsko leto.

V primeru, da zavezanec ugotavlja davčno osnovo z upoštevanjem dejanskih prihodkov in dejanskih odhodkov, se mu dobiček in obračunana akontacija dohodnine iz naslova opravljanja dejavnosti, izračunana v davčnem obračunu akontacije dohodnine in dohodnine od dohodka iz dejavnosti, kot vir 2100 upoštevatata tudi pri letni odmeri dohodnine.

Če zavezanec dohodek oziroma dobiček iz naslova opravljanja dejavnosti v tujini napove le v ugovoru zoper informativni izračun dohodnine oziroma le v napovedi za odmero dohodnine, ga davčni organ pozove k predložitvi davčnega obračuna akontacije dohodnine iz naslova opravljanja dejavnosti ter k vpisu v davčni register.

V primeru, da je zavezanec ob vpisu v davčni register priglasil ugotavljanje davčne osnove od dohodka iz dejavnosti z upoštevanjem dejanskih prihodkov in normiranih odhodkov, se mu na

² Začetek opravljanja dejavnosti v tujini zavezanec davčnemu organu lahko dokazuje npr. z izpiskom iz tujega registra; če v tujini nima registrirane dejavnosti, z lastno izjavo ipd. Ta nova pravila veljajo že od 1. 1. 2017 dalje. Da od tega datuma veljajo nova pravila v zvezi s priglasitvijo normiranosti, smo zavezance obvestili že z [novico, ki smo jo dne 9. 11. 2016 objavili na spletni strani FURS](#).

³ Primer: Zavezanec – rezident Slovenije, ki v tujini dosega dohodke, ki se po slovenski davčni in drugi zakonodaji opredelijo kot dohodki doseženi iz naslova opravljanja dejavnosti, je dne 10. 1. 2017 davčnemu organu predložil prijavo za vpis dejavnosti v davčni register na obrazcu DR-03. Navedel oziroma pojasnil je, da dejavnost v tujini opravlja že nekaj časa. Davčno osnovo je želel ugotavljati z upoštevanjem dejanskih prihodkov in normiranih odhodkov, zato je pri davčnem organu, ob predložitvi prijave za vpis dejavnosti v davčni register oziroma v roku osmih dni od predložitve te prijave, opravil priglasitev normiranosti. Davčni organ je od njega zahteval dokazila o začetku opravljanja dejavnosti v tujini. Na podlagi predloženih dokazil je davčni organ ugotovil, da je zavezanec dejavnost v tujini začel opravljati dne 20. 1. 2015. Zavezanca je v davčni register vpisal s podlago za registracijski organ 0003 – dejavnost fizične osebe v tujini za obdobje od 10. 1. 2017 dalje ter s podlago za registracijski organ 0005 – nepriglašena dejavnost fizične osebe v tujini za obdobje od 20. 1. 2015 do 10. 1. 2017. Glede na to, da se osemdnevni rok za opravo priglasitve normiranosti šteje od datuma, ko je zavezanec v tujini začel opravljati dejavnost, tj. v konkretnem primeru od dne 20. 1. 2015, je davčni organ priglasitev zavezanca za normiranost zavrgel kot prepozno. Zavezanec bi namreč moral omenjeno priglasitev praviloma opraviti najkasneje do 28. 1. 2015. Na podlagi navedenega je moral davčni obračun za leto 2015 in za leto 2016 sestaviti kot zavezanec, ki ugotavlja davčno osnovo z upoštevanjem dejanskih prihodkov in dejanskih odhodkov. V davčnem obračunu za leto 2016, ki ga je bil davčnemu organu dolžan predložiti najkasneje do 31. 3. 2017, pa je lahko priglasil normiranost za leto 2017, če je za to izpolnjeval zakonske pogoje.

podlagi davčnega obračuna dohodnina od dohodka iz dejavnosti obračuna po 20% davčni stopnji, kot dokončni davek, ki se ne všteta v letno davčno osnovo za odmero dohodnine.

V zvezi z davkom, plačanim v tujini pojasnjujemo, da se ta lahko upošteva pri obdavčitvi posameznika rezidenta, v Sloveniji. Za dohodke, ki se v skladu z ZDoh-2 ne štejejo za dohodke z virom v Sloveniji, se namreč odpravlja dvojna obdavčitev v skladu z IX. poglavjem ZDoh-2, z upoštevanjem mednarodnih pogodb o izogibanju dvojnega obdavčevanja dohodka in premoženja ter na način, določen v ZDavP-2. Tako je v tem primeru Slovenija kot država rezidentstva (za namene ZDoh-2 kot tudi za namene navedene mednarodne pogodbe) dolžna zagotoviti odpravo dvojnega obdavčevanja dohodka v skladu z določbo mednarodne pogodbe o odpravi dvojnega obdavčevanja. Praviloma se uporabi t. i. metoda navadnega odbitka (davek v Sloveniji se zmanjša za znesek davka, plačanega v državi vira, pri čemer odbitek tujega davka ne sme biti višji, kot bi bil znesek davka, ki bi ga Slovenija sama odmerila od dohodka, doseženega v tujini). Navedeni odbitek v tujini plačanega davka lahko zavezanec uveljavlja v davčnem obračunu akontacije dohodnine in dohodnine od dohodka iz dejavnosti.

- b) Zavezanci – rezidenti Slovenije, ki dosegajo dohodke iz naslova opravljanja dejavnosti, ki imajo vir v tujini in v Sloveniji

V primeru, da zavezanec – rezident Slovenije v Sloveniji že dosega dohodke iz naslova opravljanja dejavnosti in je zaradi tega že vpisan v kateremkoli primarnem registru ali vpisniku (tudi v davčnem registru), se šteje, da ima zaradi doseganja dohodkov iz naslova opravljanja dejavnosti z virom v tujini tam tudi poslovno enoto. To pomeni, da mora tak zavezanec tudi za del dejavnosti, ki jo opravlja v tujini, ugotavljati prihodke in odhodke v skladu s slovensko davčno zakonodajo ter te prihodke in odhodke vključiti v davčni obračun akontacije dohodnine in dohodnine od dohodka iz dejavnosti, ki ga sestavlja že za dejavnost(i), katero(e) opravlja v Sloveniji. Tudi v tem primeru ima zavezanec možnost v davčnem obračunu uveljavljati odbitek v tujini plačanega davka iz naslova opravljanja dejavnosti.

Pripominjamo, da mora zavezanec tudi za del dejavnosti, ki jo opravlja v tujini, v Sloveniji ugotavljati davčno osnovo na isti način (tj. z upoštevanjem dejanskih prihodkov in dejanskih odhodkov oziroma dejanskih prihodkov in normiranih odhodkov), kot jo že ugotavlja za dejavnost(i), ki jo(jih) opravlja v Sloveniji.

Primer 2:

V nadaljevanju je kot primer pojasnjena davčna obravnava dohodka, doseženega v tujini z oddajanjem premoženja v najem, npr. stanovanja, katerega lastnik je rezident Slovenije. Pri tem ne gre za oddajanje premoženja za namene nastanitve gostov, ki se v skladu z slovensko zakonodajo šteje za opravljanje dejavnosti. Dejavnost nastanitve gostov, ki jo fizične osebe opravljajo kot sobodajalci, je v Sloveniji po [Zakonu o gostinstvu - ZGos](#) opredeljena kot gostinska dejavnost, zato se dohodek sobodajalcev obravnava kot dohodek iz dejavnosti in ne kot dohodek iz oddajanja premoženja v najem po III.5.1 poglavju ZDoh-2.

Uvodoma je treba poudariti, da je skladno s 5. členom ZDoh-2 zavezanec rezident Republike Slovenije zavezan za plačilo dohodnine od dohodka iz oddajanja premoženja v najem, ki ima vir v Republiki Sloveniji, kot tudi od tistega, ki ima vir izven Slovenije.

Upošteva se navedeno je zavezanec - rezident Slovenije dolžan napovedati vse dohodke iz oddajanja premoženja v najem, ki imajo vir v Republiki Sloveniji, kot tudi dohodke iz oddajanja premoženja v najem, ki imajo vir izven Slovenije, in sicer v [Napovedi za odmero dohodnine od dohodka iz oddajanja premoženja v najem](#).

Povedano drugače, davčni zavezanec, rezident Slovenije, je dolžan napovedati v Sloveniji tudi npr. dohodke, dosežene z oddajanjem stanovanja v tujini, v Napovedi za odmero dohodnine od dohodka iz oddajanja premoženja v najem, v kolikor ne gre za turistično oddajanje. V slednjem primeru je treba upoštevati usmeritve pod točko I.

Davčna obravnava dohodka iz oddajanja premoženja v najem po III.5.1 poglavju ZDoh-2 pa je pojasnjena v podrobnejšem opisu z naslovom [Dohodnina – Dohodek iz oddajanja premoženja v najem, ki je objavljeno na spletni strani FURS](#).

3.0 Prispevki za socialno varnost

Z vidika obveznosti vključitve v obvezno zavarovanje iz naslova opravljanja dejavnosti so za ugotavljanja lastnosti zavarovanca v Republiki Sloveniji (RS) pristojni nosilci obveznega socialnega zavarovanja v RS (Zavod za zdravstveno zavarovanje Slovenije - ZZZS, Zavod za pokojninsko in invalidsko zavarovanje Slovenije - ZPIZ).

Obveznost zavarovanja v RS se presoja po slovenskih predpisih o obveznem socialnem zavarovanju, upošteva splošna pravila o koordinaciji sistemov socialne varnosti, ki veljajo v EU, kadar gre za okoliščine v zvezi s socialnim zavarovanjem fizične osebe, ki posegajo na območje več držav članic EU. Slednje je urejeno z Uredbo (ES) št. 883/2004 Evropskega parlamenta in Sveta z dne 29. aprila 2004 o koordinaciji sistemov socialne varnosti (UL L št. 166, z dne 30. 4. 2004) ter Uredbo (ES) št. 987/2009 Evropskega parlamenta in Sveta z dne 16. septembra 2009 o določitvi podrobnih pravil za izvajanje Uredbe (ES) št. 883/2004 o koordinaciji sistemov socialne varnosti (UL L št. 284, z dne 30. 10. 2009).

V skladu s členom 11(1) Uredbe 883/2004 za osebe, za katere se uporablja ta uredba, velja zakonodaja ene same države članice EU. To pomeni, da se oseba v določenem obdobju lahko vključi v obvezna socialna zavarovanja le v eni državi članici EU, ne glede na to, da ima pravno razmerje, ki je podlaga za zavarovanje, lahko elemente, ki se navezujejo na dve ali več držav, ali pa oseba delo opravlja v dveh ali več državah. Uredba 883/2004 določa pravila, po katerih se določi zakonodaja, ki velja za obvezna socialna zavarovanja. Temeljno načelo je določeno v členu 11(3)(a) Uredbe 883/2004, po katerem za osebo, ki opravlja dejavnost zaposlene ali samozaposlene osebe v državi članici EU, velja zakonodaja te države članice.

Če je za slovenskega državljana določena zakonodaja RS ter je vključen v sistem socialnega zavarovanja v RS, je kot zavezanec dolžan v obračunu prispevkov za socialno varnost obračunati in plačati prispevke za socialno varnost iz naslova opravljanja dejavnosti (OPSVZ). Zavezanec za prispevke za socialno varnost mora davčnemu organu predložiti obračuna prispevkov za socialno varnost najpozneje do 15. dne v mesecu, plačati pa najpozneje do 20. v mesecu za pretekli mesec.

V primeru, da je slovenski državljan obvezno zavarovan v drugi državi članici EU, v RS praviloma ne nastane obveznost zavarovanja po 15. členu Zakona o pokojninskem in invalidskem zavarovanju - [ZPIZ-2](#) in tudi ne obveznost plačila prispevkov. V teh primerih tuji nosilec zavarovanja izda obrazec A1 Potrdilo o predpisih o socialni varnosti, ki se uporablja za imetnika, s katerim se izkaže uporaba zakonodaje druge države članice EU.

4.0 Vidik davka na dodano vrednost

[Zakon o davku na dodano vrednost - ZDDV-1](#) v členih 19 do 31 določa kraj obdavčljivih transakcij. Če kraj obdavčitve ni Slovenija, se znesek transakcije ne všteva v obdavčljivi promet iz sedmega odstavka 94. člena ZDDV-1. Če te transakcije opravlja davčni zavezanec, ki je v Sloveniji identificiran za namene DDV, se znesek teh transakcij ne vpisuje v obračun DDV-O.