



REPUBLIKA SLOVENIJA
MINISTRSTVO ZA FINANCE

FINANČNA UPRAVA REPUBLIKE SLOVENIJE

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

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

MEDNARODNO OBDAVČENJE

Dohodki iz zaposlitve

Pogosta vprašanja in odgovori

3. izdaja, MAJ 2018

Kazalo

Vprašanje 1: Kako je urejena pravica do obdavčitve dohodkov iz zaposlitve po mednarodnih pogodbah o izogibanju dvojnega obdavčevanja? (1. 9. 2014)	3
Vprašanje 2: Kako so v skladu z mednarodnimi pogodbami obdavčeni dohodki iz zaposlitve, ki jih slovenski rezidenti dosegajo v tujini pri tujem delodajalcu? (1. 9. 2014)	4
Vprašanje 3: Kako je v skladu z mednarodnimi pogodbami urejena pravica do obdavčitve dohodkov iz zaposlitve, ki jih slovenski rezidenti dosegajo v Sloveniji za tujega delodajalca? (1. 9. 2014)	5
Vprašanje 4: Kako so v skladu z mednarodnimi pogodbami obdavčeni dohodki iz zaposlitve, ki jih slovenski rezidenti dosegajo v drugi državi za slovenskega delodajalca (napotitev na delo v tujino)? (1. 9. 2014)	6
Vprašanje 5: Kako so v skladu z mednarodnimi pogodbami obdavčeni dohodki iz zaposlitve, ki jih nerezidenti dosegajo v Sloveniji za tujega delodajalca? (dopolnjeno 1. 12. 2014, 3. 5. 2018)	7
Vprašanje 6: Kako so v skladu z mednarodnimi pogodbami obdavčeni dohodki iz zaposlitve, ki jih nerezidenti dosegajo v drugi državi za slovenskega delodajalca? (1. 9. 2014)	9
Vprašanje 7: Kako so v skladu z mednarodnimi pogodbami obdavčeni dohodki iz zaposlitve, ki jih nerezidenti dosegajo z opravljanjem dela delno v Sloveniji, delno v drugih državah? (1. 12. 2014, 3. 5. 2018)	10
Vprašanje 8: Kako se v skladu z mednarodnimi pogodbami davčno obravnavajo dohodki iz zaposlitve, ki jih slovenski rezidenti dosegajo na ladji ali letalu, s katerim se opravljajo prevozi v mednarodnem prometu, ali ladji, vključeni v prevoz po notranjih plovnih poteh? (1. 9. 2014)	13
Vprašanje 9: Kako se v skladu z mednarodnimi pogodbami davčno obravnavajo dohodki iz zaposlitve, ki jih nerezidenti dosegajo pri slovenskem delodajalcu kot poklicni vozniki v mednarodnem cestnem prometu? (1. 9. 2014, 3. 5. 2018).....	14
Vprašanje 10: V katerih primerih se dohodek prokurista obdavčuje v skladu z določbami 15. člena mednarodne pogodbe kot dohodek iz zaposlitve? (1. 9. 2014)	15
Vprašanje 11: Kako se davčno obravnavajo dohodki iz zaposlitve slovenskih rezidentov, ki so doseženi in/ali izplačani v državi, s katero Slovenija nima sklenjene mednarodne pogodbe? (1. 9. 2014)	15
Vprašanje 12: Kako se davčno obravnavajo dohodki iz zaposlitve nerezidentov, ki so doseženi in/ali izplačani v Sloveniji, vendar Slovenija z državo rezidentstva delavcev nima sklenjene mednarodne pogodbe? (1. 12. 2014)	16

Vprašanje 1: Kako je urejena pravica do obdavčitve dohodkov iz zaposlitve po mednarodnih pogodbah o izogibanju dvojnega obdavčevanja? (1. 9. 2014)

Odgovor

Davčno obravnavo dohodkov iz zaposlitve ureja 15. člen Vzorčne konvencije OECD. V starejših [mednarodnih pogodbah](#) je bil 15. člen naslovljen kot »Nesamostojne osebne storitve« oziroma »Odvisne osebne storitve«, vendar je kasneje zaradi večje jasnosti dobil naslov »Dohodek iz zaposlitve«.¹

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.

Pri določanju pravice do obdavčitve dohodka iz zaposlitve je pomembno, v kateri državi je prejemnik dohodka rezident in kje se zaposlitev dejansko izvaja. Šteje se, da se zaposlitev izvaja tam, kjer je zaposleni v času zaposlitve, za katero prejeme dohodek iz zaposlitve, fizično navzoč. Pri tem ni pomembno kdaj in v kateri državi pogodbenici se izplačujejo prejemki za opravljeno delo ali kje je sklenjena pogodba o zaposlitvi, temveč je ključnega pomena, da je zaposlena oseba rezident ene države pogodbenice, delo pa opravlja v drugi državi pogodbenici.

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.

Drugi odstavek 15. člena mednarodnih pogodb 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 V nekaterih mednarodnih pogodbah so dohodki iz zaposlitve urejeni v 14. členu.

- a) 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 letu², in
- b) prejemek plača delodajalec, ki ni rezident druge države, ali se plača v njegovem imenu in
- c) 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.

Namen pododstavkov b) in c) je, da dohodki iz naslova kratkotrajnih zaposlitev v državi dela niso obdavčeni, če se ti dohodki v tej državi ne štejejo za odbitno postavko, ker delodajalec ni zavezanec za davek v tej državi, niti ni rezident te države, prav tako v tej državi nima stalne poslovne enote.

Poleg prvega in drugega odstavka, vsebuje 15. člen še tretji odstavek, ki določa, da se ne glede na prejšnje določbe tega člena prejemek, ki izhaja iz zaposlitve na ladji ali letalu, s katerim se opravljajo prevozi v mednarodnem prometu, ali čolnu, vključenem v prevoz po notranjih plovnih poteh, lahko obdavči v državi pogodbenici, v kateri je sedež dejanske uprave podjetja.

Tretji odstavek 15. člena 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.

Vprašanje 2: Kako so v skladu z mednarodnimi pogodbami obdavčeni dohodki iz zaposlitve, ki jih slovenski rezidenti dosegaajo v tujini pri tujem delodajalcu? (1. 9. 2014)

Odgovor

V teh primerih se upošteva temeljno pravilo v zvezi z obdavčevanjem dohodka iz zaposlitve, ki je določeno v prvem odstavku 15. člena mednarodnih pogodb. V skladu s tem pravilom se dohodek iz zaposlitve obdavči samo v državi rezidentstva zaposlenega, razen če se zaposlitev izvaja v drugi državi pogodbenici. Če se zaposlitev izvaja v drugi državi pogodbenici, se lahko dohodek obdavči v državi, kjer se zaposlitev dejansko izvaja.

Če torej slovenski rezident opravi delo za tuje podjetje na ozemlju druge države pogodbenice, ima slednja v skladu s prvim odstavkom 15. člena mednarodne pogodbe prednostno pravico do obdavčitve tega dohodka. Ker se v tem primeru v skladu z mednarodno pogodbo dohodki iz zaposlitve obdavčijo tako v državi vira (tj. državi, kjer se zaposlitev izvaja) kot v državi rezidentstva, je Slovenija kot država rezidentstva dolžna zagotoviti odpravo dvojne obdavčitve z ustrežno metodo, ki je določena v mednarodni pogodbi (najpogosteje se uporabljata metoda navadnega odbitka in metoda oprostitve s progresijo)³.

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 dohodke iz zaposlitve, ki jih

² Nekaterne mednarodne pogodbe določajo obdobje 183 dni znotraj koledarskega ali davčnega leta.

³ Več o odpravi dvojne obdavčitve najdete v rubriki [Metode za odpravo dvojnega obdavčevanja](#).

izplača oseba, ki ni plačnik davka v Sloveniji (v konkretnem primeru tuj delodajalec), napovedati slovenskemu davčnemu organu, in sicer že med letom v obrazcu [Napovedi za odmero akontacije dohodnine od dohodka iz delovnega razmerja in pokojnine za rezidente](#), oziroma v obrazcu [Napovedi za odmero akontacije dohodnine od dohodka iz drugega pogodbenega razmerja za rezidente](#). V omenjenih obrazcih napovedi zavezanec, rezident uveljavlja odpravo dvojne obdavčitve (tj. odbitek tujega davka oziroma oprostitev). Na podlagi vloženih napovedi, davčni organ z odločbo odmeri akontacijo dohodnine od dohodkov iz zaposlitve oziroma v odločbi upošteva oprostitev.

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 oziroma oprostitev, ki sta bila (med letom) upoštevana v odločbah o odmeri akontacije dohodnine, ne priznata, ampak jih 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 ali oprostitev.

Podrobnejše informacije o obdavčitvi dohodkov iz zaposlitve v tujini pri tujem delodajalcu najdete v podrobnejših opisih [Zaposlitev v tujini pri tujem delodajalcu](#).

Vprašanje 3: Kako je v skladu z mednarodnimi pogodbami urejena pravica do obdavčitve dohodkov iz zaposlitve, ki jih slovenski rezidenti dosegaajo v Sloveniji za tujega delodajalca? (1. 9. 2014)

Odgovor

V prvem odstavku 15. člena mednarodnih pogodb je določeno, da se dohodek iz zaposlitve obdavči **samo v državi rezidentstva zaposlenega**, razen če se zaposlitev izvaja v drugi državi pogodbenici. V primeru, da rezident Slovenije opravi delo za tuje podjetje na ozemlju Slovenije, ima na podlagi določbe prvega odstavka 15. člena mednarodne pogodbe, ki je sklenjena z državo rezidentstva tujega delodajalca, Slovenija izključno pravico do obdavčitve. Ker je delo izvedeno v Sloveniji (in ne na ozemlju druge države pogodbenice), se tudi dohodek obdavči samo v Sloveniji.

Druga država pogodbenica nima pravice do obdavčitve navedenega dohodka. Posledično se morebitni v tujini plačan davek od takšnega dohodka ne more upoštevati kot odbitek, zato lahko zavezanci zahtevajo refundacijo tujega davka pri pristojnem davčnem organu v tujini.

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 dohodke iz zaposlitve, ki jih izplača oseba, ki ni plačnik davka v Sloveniji (v konkretnem primeru tuj delodajalec), napovedati slovenskemu davčnemu organu, in sicer v obrazcu [Napovedi za odmero akontacije dohodnine od dohodka iz delovnega razmerja in pokojnine za rezidente](#), oziroma v obrazcu [Napovedi za odmero akontacije dohodnine od dohodka iz drugega pogodbenega razmerja za rezidente](#). Na

podlagi vloženih napovedi, davčni organ odmeri akontacijo dohodnine od dohodkov iz zaposlitve z odločbo.

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.

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.

Vprašanje 4: Kako so v skladu z mednarodnimi pogodbami obdavčeni dohodki iz zaposlitve, ki jih slovenski rezidenti dosegajo v drugi državi za slovenskega delodajalca (napotitev na delo v tujino)? (1. 9. 2014)

Odgovor

Prvi odstavek 15. člena mednarodnih pogodb določa osnovno pravilo v zvezi z obdavčitvijo dohodka iz zaposlitve, drugi odstavek pa izjeme od osnovnega pravila. V skladu s prvim odstavkom se dohodek iz zaposlitve obdavči v državi rezidentstva zaposlenega, razen če se zaposlitev izvaja v drugi državi pogodbenici. Če se zaposlitev izvaja v drugi državi pogodbenici, se lahko dohodek obdavči v državi, kjer se zaposlitev dejansko izvaja. V drugem odstavku je določeno, da se ne glede na določbe prvega odstavka prejemek, ki ga dobi rezident države pogodbenice iz zaposlitve, izvajane v drugi državi pogodbenici, obdavči samo v prvi omenjeni državi, če:

- a) je prejemnik navzoč v drugi državi v obdobju ali obdobjih, ki ne presegajo skupaj 183 dni v kateremkoli obdobju dvanajstih mesecev, ki se začne ali konča v zadevnem davčnem letu, in
- b) prejemek plača delodajalec, ki ni rezident druge države, ali se ta plača v njegovem imenu in
- c) prejemka ne krije stalna poslovna enota, ki jo ima delodajalec v drugi državi.

Če so kumulativno izpolnjeni vsi navedeni pogoji iz drugega odstavka 15. člena mednarodne pogodbe, se plača davek na dohodke iz zaposlitve v državi prebivanja oziroma tam, kjer je oseba rezident (tj. v Sloveniji). Če eden od pogojev ni izpolnjen, se ti dohodki obdavčijo v državi, kjer se zaposlitev izvaja, v skladu z nacionalno zakonodajo te države pogodbenice. V tem primeru je Slovenija kot država rezidentstva dolžna zagotoviti odpravo dvojnega obdavčevanja dohodka ter upoštevati v mednarodni pogodbi določeno ustrezno [metodo za odpravo dvojne obdavčitve](#).

Slovenski delodajalec, ki izplačuje dohodke iz zaposlitve, se v tem primeru skladno z določbo 58. člena [Zakona o davčnem postopku, ZDavP-2](#) šteje za plačnika davka, zato je dolžan od tega dohodka izračunati in plačati akontacijo dohodnine kot davčni odtegljaj v obračunu davčnega odtegljaja (obrazec REK).

Če so v konkretnem primeru pogoji iz drugega odstavka 15. člena mednarodne pogodbe kumulativno izpolnjeni, se dohodki iz zaposlitve obdavčijo samo v državi rezidentstva zaposlenega (tj. v Sloveniji). V tem primeru se v obračunu davčnega odtegljaja morebitni v tujini plačan davek od takšnega dohodka ne more upoštevati kot odbitek, zato lahko zavezanci zahtevajo refundacijo tujega davka pri pristojnem davčnem organu v tujini.

Če pa pogoji iz drugega odstavka 15. člena mednarodne pogodbe niso kumulativno izpolnjeni (npr. prejemnik je navzoč v drugi državi dlje kot 183 dni v zadevnem obdobju ali pa prejemek krije stalna poslovna enota, ki jo ima slovenski delodajalec v drugi državi), se glede določanja pravice do obdavčitve dohodkov iz zaposlitve upošteva osnovno pravilo iz prvega odstavka 15. člena mednarodne pogodbe, ki določa, da se lahko dohodek obdavči v državi, kjer se zaposlitev dejansko izvaja. Posledično je Slovenija kot država rezidentstva dolžna zagotoviti [odpravo dvojne obdavčitve](#) z ustrežno metodo, ki je določena v mednarodni pogodbi. V tem primeru se upošteva 293. člen [ZDavP-2](#), ki določa, da v primeru, ko akontacijo dohodnine od dohodka iz delovnega razmerja **rezidenta** izračunava plačnik davka, ta v obračunu davčnega odtegljaja od dohodkov iz delovnega razmerja upošteva odbitek davka, plačanega v tujini, ali oprostitev že pri izračunu davčnega odtegljaja, pod pogojem, da plačnik davka razpolaga z ustreznimi dokazili glede davčne obveznosti zavezanca rezidenta izven Slovenije, zlasti o znesku davka, plačanega v tujini in o osnovi za plačilo davka. Kot ustrezna dokazila štejejo listine, izdane s strani davčnega organa tuje države, ali drugi dokumenti, ki nedvoumno dokazujejo obstoj davčne obveznosti ali plačilo davka izven Slovenije. Pri tem pa velja opozoriti, da [ZDavP-2](#) v drugem odstavku 293. člena določa, da se ne glede na prvi odstavek tega člena, zavezancu odbitek davka, plačanega v tujini, ali oprostitev prizna pri izračunu in poročanju dohodnine na letni ravni samo, če davčni zavezanec uveljavlja odbitek davka, plačanega v tujini, in oprostitev tudi v ugovoru zoper informativni izračun dohodnine oziroma napovedi za odmero dohodnine v skladu z 273. in 274. členom [ZDavP-2](#).

Vprašanje 5: Kako so v skladu z mednarodnimi pogodbami obdavčeni dohodki iz zaposlitve, ki jih nerezidenti dosegajo v Sloveniji za tujega delodajalca? (dopolnjeno 1. 12. 2014, 3. 5. 2018)

Odgovor

V tem primeru se poleg uporabe prvega odstavka 15. člena mednarodne pogodbe, presoja pravica do obdavčitve v Sloveniji še po drugem odstavku tega člena. V drugem odstavku 15. člena je namreč določena izjema od pravila v prvem odstavku, in sicer velja le ta za kratkotrajno zaposlitev v državi dela (Sloveniji), ki traja manj kot 183 dni, vendar ob upoštevanju dveh pogojev, ki sta prav tako določena v tem členu. Drugi odstavek 15. člena namreč določa, da se ne glede na prvi odstavek, dohodek, ki ga dobi rezident države pogodbenice iz zaposlitve, ki se izvaja v drugi državi pogodbenici (Sloveniji), obdavči samo v državi rezidenstva prejemnika dohodka, če so izpolnjeni naslednji pogoji:

- a) prejemnik dohodka iz zaposlitve je navzoč v državi dela (Sloveniji) v obdobju ali obdobjih, ki ne presegajo skupno 183 dni v kateremkoli obdobju 12 mesecev, ki se začne ali konča v zadevnem davčnem letu, in
- b) dohodek plača delodajalec, ki ni rezident druge države (Slovenije), ali se plača v njegovem imenu, in
- c) dohodek ne bremeni stalne poslovne enote, ki jo ima delodajalec v drugi državi (Sloveniji).

Za primere kratkotrajnih zaposlitev na območju države dela – Sloveniji, in sicer v primeru, ko se ta dohodek ne šteje za odbitno postavko v državi dela (Sloveniji), ker delodajalec ni zavezanec za davek v državi dela (Sloveniji), ker ni niti njen rezident niti nima poslovne enote v državi dela (Sloveniji), davčni organ v Sloveniji ne obdavči dohodkov iz zaposlitve. Če eden od pogojev iz drugega odstavka 15. člena mednarodne pogodbe ni izpolnjen, se ti dohodki obdavčijo v državi, kjer se zaposlitev izvaja, v skladu z nacionalno zakonodajo države pogodbenice (tj. v Sloveniji).

Drugega odstavka 15. člena mednarodnih pogodb namreč ni možno uporabiti za primere, če pogoji iz drugega odstavka 15. člena niso kumulativno izpolnjeni. V takšnih primerih se uporabi prvi odstavek 15. člena mednarodne pogodbe, v skladu s katerim se (tudi v primerih kratkotrajnih

zaposlitev), dohodki iz zaposlitve obdavčijo v državi, kjer se zaposlitev izvaja (v tem primeru Sloveniji).

Nerezidenti so v Sloveniji zavezani za plačilo dohodnine od vseh dohodkov, ki imajo svoj vir v Sloveniji. Zato so dolžni dohodke iz zaposlitve, ki jih dosegajo v Sloveniji in jih izplača oseba, ki ni plačnik davka v Sloveniji (v konkretnem primeru tuj delodajalec), napovedati slovenskemu davčnemu organu, in sicer v obrazcu [Napovedi za odmero akontacije dohodnine od dohodka iz delovnega razmerja in dohodka iz drugega pogodbenega razmerja za nerezidente](#). Na podlagi vloženih napovedi, davčni organ odmeri akontacijo dohodnine od dohodkov iz zaposlitve z odločbo.

Kadar prejemnik dohodka v skladu z mednarodno pogodbo ni zavezan za plačilo davka od tega dohodka (zaradi izpolnjevanja vseh pogojev iz drugega odstavka 15. člena mednarodne pogodbe), mora v zgoraj navedenem obrazcu napovedi uveljavljati ugodnost, določeno v mednarodni pogodbi (~~tj. oprostitvev plačila akontacije dohodnine od dohodka iz zaposlitve~~), ~~pod zaporedno številko 6~~, kot to določa 264. člen [Zakona o davčnem postopku, ZDavP-2](#). **Oprostitvev plačila dohodnine v skladu z mednarodno pogodbo se v zgoraj navedenem obrazcu napovedi uveljavlja v deveti vrstici v tabeli 4 (dohodek iz delovnega razmerja) oziroma v osmi vrstici v tabeli 5 (dohodek iz drugega pogodbenega razmerja), izpolniti pa je treba tudi izjavo pod tabelo 5 obrazca napovedi.**

Davčni organ v postopku odmere akontacije dohodnine na podlagi napovedi, v kateri prejemnik dohodka uveljavlja ugodnost iz mednarodne pogodbe, presoja izpolnjevanje pogojev iz drugega odstavka 15. člena mednarodne pogodbe. V ta namen od zavezanca zahteva predložitev pogodbe o zaposlitvi (in drugo dokumentacijo), iz katere izhaja čas trajanja dela na ozemlju Slovenije ter kdo je izplačevalec dohodka. Če so pogoji iz drugega odstavka 15. člena mednarodne pogodbe kumulativno izpolnjeni, davčni organ v odločbi upošteva oprostitvev, v nasprotnem primeru pa odmeri akontacijo dohodnine.

Izpolnjevanje pogoja iz pododstavka a) drugega odstavka 15. člena mednarodne pogodbe:

V zvezi z izpolnjevanjem prvega pogoja pojasnjujemo, da mora biti prejemnik dohodka v Sloveniji navzoč manj kot 183 dni v zadevnem obdobju, pri čemer se v skladu s petim odstavkom komentarja 15. člena Vzorčne konvencije OECD⁴ v dneve prisotnosti všttevajo naslednji dnevi: dan delne prisotnosti, dan prihoda, dan odhoda in vsi ostali dnevi, preživeti v državi, kjer se zaposlitev izvaja, kot so sobote, nedelje, državni prazniki, dnevi dopusta, kratke prekinitve dela (izobraževanje, stavke, prisilni dopust, ...), bolniški dopust (razen, če bi posameznik zaradi bolezni zapustil državo, vendar mu bolezen to onemogoča) in prekinitve dela zaradi smrti ali bolezni v družini. V to obdobje pa se ne všttevajo dnevi, ki so bili v celoti preživeti zunaj države opravljanja dela, bodisi na počitnicah, službenem potovanju ali zaradi kakršnihkoli drugi razlogov. Prav tako se v to obdobje ne všttevajo dnevi, ko je bil posameznik rezident države, v kateri opravlja delo.

Če je v pogodbi o zaposlitvi določen čas trajanja dela na območju Slovenije, krajši od 183 dni, je zavezanec upravičen do oprostitve plačila davka. Če je v pogodbi o zaposlitvi določen čas trajanja dela na območju Slovenije daljši od 183 dni, se akontacija dohodnine odmeri od dohodka, ki ga je dosegel s prvim dnevom opravljanja dela v Sloveniji. Kadar pa je v pogodbi o zaposlitvi določen čas trajanja dela na območju Slovenije krajši od 183 dni, iz pogodbe pa je razvidno, da obstaja možnost podaljšanja, se akontacija dohodnine odmeri od dohodka, ki ga je nerezident dosegel s prvim dnevom opravljanja dela v Sloveniji.

⁴ Model Tax Convention on Income and on Capital, Condensed version 15 July 2014 21 November 2017, OECD.

V primeru, da davčni organ odmeri akontacijo dohodnine od začetka opravljanja dela v Sloveniji, in se kasneje izkaže, da je zaposlitev v Sloveniji trajala manj kot 183 dni zaradi različnih razlogov, ima zavezanec možnost v skladu z 262. členom [ZDavP-2](#) uveljavljati vračilo davka. Ti razlogi so lahko npr.: prekinitev dela in odhod iz Slovenije zaradi daljše bolezni, predčasna premestitev iz Slovenije, odpoved delovnega razmerja in odhod iz Slovenije, in podobno.

Izpolnjevanje pogoja iz pododstavka b) drugega odstavka 15. člena mednarodne pogodbe:

Pri opredelitvi dejanskega delodajalca za namene pododstavka b) drugega odstavka 15. člena mednarodne pogodbe, Slovenija upošteva naslednje dejavnike iz osmega odstavka komentarja 15. člena Vzorčne konvencije OECD:

- kdo je pooblaščen za dajanje navodil posamezniku glede načina, kako je delo treba opraviti;
- kdo nadzira in ima odgovornost za prostor, kjer se delo izvaja;
- dohodek posameznika je s strani formalnega delodajalca zaračunan neposredno podjetju, kateremu se storitve zagotavljajo;
- kdo daje posamezniku na razpolago za delo potrebno orodje in material,
- kdo določa število in izobrazbo posameznikov, ki opravljajo delo,
- kdo ima pravico, da izbere posameznika, ki bo opravljal delo in odpove pogodbeno razmerje, ki ga je v ta namen sklenil s tem posameznikom,
- kdo ima pravico, da naloži disciplinske sankcije v zvezi z delom posameznika,
- kdo posamezniku določa proste dneve in program dela.

Če je večina teh kriterijev izpolnjena, se razmerje med delavcem (nerezidentom) in uporabnikom (v konkretnem primeru slovenskim podjetjem) šteje kot delovno razmerje, uporabnik pa kot delodajalec za namene izvajanja pododstavka b) drugega odstavka 15. člena mednarodne pogodbe. Ker zaradi tega niso kumulativno izpolnjeni pogoji po drugem odstavku 15. člena mednarodne pogodbe, ima po prvem odstavku istega člena država vira (v tem primeru Slovenija) pravico do obdavčite teh dohodkov.

Kot je znano drugi odstavek 15. člena mednarodnih pogodb omogoča zlorabe, katerih namen je, da se v primeru kratkotrajnih zaposlitev izven države rezidentstva delavca, ne plačuje davek od dohodkov iz zaposlitve v državi, kjer se zaposlitev izvaja.

Država zaposlitve sme torej pri izvajanju mednarodnih pogodb z namenom preprečitve zlorab njenih določb (v tem primeru drugega odstavka 15. člena mednarodnih pogodb) prezreti formalno sklenjeno delovno razmerje in šteti za delodajalca tisto pravno osebo, pri kateri delavec opravlja delo (uporabnika, najemnika delovne sile, naročnika storitve).

Izpolnjevanje pogoja iz pododstavka c) drugega odstavka 15. člena mednarodne pogodbe:

Prisotnost poslovne enote se presoja po določbah 6. in 7. člena [Zakona o davku od dohodkov pravnih oseb, ZDDPO-2](#) in po 5. členu mednarodne pogodbe, ki obravnava [stalno poslovno enoto](#).

Če se ugotovi, da ima tuj delodajalec poslovno enoto v Sloveniji, niso kumulativno izpolnjeni pogoji po drugem odstavku 15. člena mednarodne pogodbe.

Vprašanje 6: Kako so v skladu z mednarodnimi pogodbami obdavčeni dohodki iz zaposlitve, ki jih nerezidenti dosegajo v drugi državi za slovenskega delodajalca? (1. 9. 2014)

Odgovor

V skladu s prvim odstavkom 15. člena mednarodne pogodbe, ki je sklenjena z državo rezidenstva prejemnika dohodka, se dohodek iz zaposlitve obdavči v državi rezidentstva zaposlenega, razen če se zaposlitev izvaja v drugi državi pogodbenici. To pomeni, da je pravica do obdavčitve dohodka iz zaposlitve:

- izključna pravica države rezidentstva prejemnika dohodka, kadar se zaposlitev ne izvaja v drugi državi pogodbenici (tj. Sloveniji), ali
- pravica pripada obema državam pogodbenicama, tj. državi vira (tj. država, kjer se zaposlitev izvaja) in državi rezidentstva, kar pomeni, da mora država rezidentstva prejemnika dohodka upoštevati ustrezno metodo za odpravo dvojne obdavčitve.

Ker v konkretnem primeru rezident druge države pogodbenice, opravi delo za slovensko podjetje na ozemlju druge države (in ne v Sloveniji), ima država rezidentstva prejemnika dohodka izključno pravico do obdavčitve tega dohodka.

Slovenski delodajalec, ki izplačuje dohodke iz zaposlitve, se v tem primeru v skladu z določbo 58. člena [Zakona o davčnem postopku, ZDavP-2](#) šteje za plačnika davka, zato je dolžan od tega dohodka izračunati in plačati akontacijo dohodnine kot davčni odtegljaj v obračunu davčnega odtegljaja (obrazec REK).

Prejemnik dohodka, ki je nerezident in želi izkoristiti ugodnosti po mednarodni pogodbi (tj. oprostitvev plačila akontacije dohodnine v Sloveniji), plačniku davka (izplačevalcu dohodka) predloži izpolnjen [Zahtevek za oprostitev davka od dohodkov iz zaposlitve \(razen pokojnin\) na podlagi določb mednarodne pogodbe o izogibanju dvojnega obdavčevanja dohodka \(KIDO 5\)](#) 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 \(KIDO 12\)](#), na podlagi katerega se mu davek vrne. Sestavni del obrazca zahtevka KIDO 5 oziroma KIDO 12 je tudi potrdilo, da je prejemnik dohodka rezident druge države pogodbenice. Navedeno potrdilo izda pristojni organ države rezidentstva prejemnika dohodka.

Vprašanje 7: Kako so v skladu z mednarodnimi pogodbami obdavčeni dohodki iz zaposlitve, ki jih nerezidenti dosegajo z opravljanjem dela delno v Sloveniji, delno v drugih državah? (1. 12. 2014, 3. 5. 2018)

Odgovor:

V primerih, ko zavezanec – nerezident v določenem obdobju (meseču) opravlja zaposlitev delno v Sloveniji, delno pa v drugi državi, se v Sloveniji obdavči sorazmerni del dohodka iz zaposlitve, ki se nanaša na število delovnih dni posameznega meseca, ko je nerezident opravljal zaposlitev v Sloveniji. V pogodbi o zaposlitvi je med drugim dogovorjena višina dohodka iz zaposlitve, kot tudi delovni dnevi, v katerih posameznik opravlja delo oziroma zaposlitev za svojega delodajalca. Pri tem se število delovnih dni določi tako, da se od števila koledarskih dni v posameznem mesecu odštejejo vsi tisti dnevi, ki so v skladu s pogodbo o zaposlitvi določeni kot dela prosti dnevi (sobote, nedelje, prazniki,...).

Za določitev sorazmernega dela dohodkov iz zaposlitve, kot so nadomestilo plače za bolniško odsotnost, nadomestilo plače za koriščenje dopusta, regres za letni dopust, božičnica in odpravnina, se v primerih, ko zavezanec – nerezident opravlja zaposlitev delno v Sloveniji, delno

pa v drugi državi oziroma drugih državah, ugotavlja delež (%) fizične prisotnosti zavezanca v Sloveniji v delovnih dneh posameznega davčnega leta, in sicer:

- od dneva začetka opravljanja zaposlitve v Sloveniji v posameznem davčnem letu do dneva v tem letu, ko je zavezanec odsoten iz dela zaradi bolniške ali koriščenja dopusta, v zvezi s čemer zavezancu pripada nadomestilo plače, oziroma

- od dneva začetka opravljanja zaposlitve v Sloveniji v posameznem davčnem letu do dneva v tem letu, ko se zavezancu izplačajo ostali dohodki iz zaposlitve, kot je regres za letni dopust in božičnica.

V skladu s tem deležem (%) se obdavčijo zgoraj navedeni dohodki iz zaposlitve, ki so obdavčljivi na podlagi določil [Zakona o dohodnini, ZDoh-2](#).

Glede na to, da se v praksi odpravnina praviloma nanaša na opravljanje dela zavezanca pri določenem delodajalcu v obdobju več let, pojasnjujemo, da se odpravnina, ki je obdavčljiva na podlagi določil [ZDoh-2](#) in se nanaša na opravljanje dela nerezidenta v Sloveniji v obdobju več let, v Sloveniji obdavči v sorazmernem deležu (%) fizične prisotnosti zavezanca v delovnih dneh vseh let opravljanja dela v Sloveniji.

Nerezidenti Slovenije so zavezani za plačilo dohodnine od vseh dohodkov, ki imajo vir v Sloveniji. V skladu z določbo 9. člena [ZDoh-2](#) ima dohodek iz zaposlitve vir v Sloveniji, če se zaposlitev izvaja v Sloveniji.

Če je z državo rezidentstva delojemalca sklenjena mednarodna pogodba, je treba v primeru dohodka iz zaposlitve, presoati pravico do obdavčitve v Sloveniji po prvem ali po drugem odstavku 15. člena mednarodne pogodbe, ki se nanaša na te dohodke.

Osnovno pravilo, ki izhaja iz prvega odstavka 15. člena mednarodne pogodbe določa, da ima pravico do obdavčitve dohodkov iz zaposlitve država, katere rezident je prejemnik dohodka, razen, če se zaposlitev izvaja v drugi državi pogodbenici. V tem primeru ima pravico do obdavčitve dohodkov iz te zaposlitve država, v kateri se zaposlitev izvaja.

Drugi odstavek 15. člena pa določa, da se ne glede na prvi odstavek, dohodek, ki ga dobi rezident države pogodbenice iz zaposlitve, ki se izvaja v drugi državi pogodbenici, obdavči samo v državi rezidenstva prejemnika dohodka, če so izpolnjeni naslednji pogoji:

a) prejemnik dohodka iz zaposlitve je navzoč v državi dela (Sloveniji) v obdobju ali obdobjih, ki ne presegajo skupno 183 dni v kateremkoli obdobju 12 mesecev, ki se začne ali konča v zadevnem davčnem letu, in

b) dohodek plača delodajalec, ki ni rezident druge države (Slovenije), ali se plača v njegovem imenu, in

c) dohodek ne bremeni stalne poslovne enote, ki jo ima delodajalec v drugi državi (Sloveniji).

Če navedeni trije pogoji niso komulativno izpolnjeni, se presoja pravica do obdavčitve dohodkov iz zaposlitve v skladu s prvim odstavkom 15. člena mednarodne pogodbe.

V zvezi z izpolnjevanjem pogoja iz pododstavka a) drugega odstavka 15. člena mednarodne pogodbe pojasnjujemo, da mora biti prejemnik dohodka v Sloveniji navzoč manj kot 183 dni v zadevnem obdobju, pri čemer se v skladu s petim odstavkom komentarja 15. člena Vzorčne konvencije OECD v dneve prisotnosti všttevajo naslednji dnevi: dan delne prisotnosti, dan prihoda, dan odhoda in vsi ostali dnevi, preživeti v državi, kjer se zaposlitev izvaja, kot so sobote, nedelje, državni prazniki, dnevi dopusta, kratke prekinitve dela (izobraževanje, stavke, prisilni dopust,...), bolniški dopust (razen, če bi posameznik zaradi bolezni zapustil državo, vendar mu bolezen to onemogoča) in prekinitve dela zaradi smrti ali bolezni v družini. V to obdobje pa se ne všttevajo dnevi, ki so bili v celoti preživeti zunaj države opravljanja dela, bodisi na počitnicah,

službenem potovanju ali zaradi kakršnihkoli drugi razlogov. Prav tako se v to obdobje ne vštetoje dnevi, ko je bil posameznik rezident države, v kateri opravlja delo.

Komentar k 15. členu Vzorčne konvencije OECD torej zgolj za namene izračuna časovnega obdobja 183 dni iz pododstavka a) drugega odstavka 15. člena mednarodne pogodbe določa vse dneve delavčeve prisotnosti v državi opravljanja dela. Za razliko od navedenega pa so za namene izvajanja prvega odstavka 15. člena mednarodne pogodbe pomembni le dnevi, ko se zaposlitev »fizično« izvaja v eni ali drugi državi (tj. delovni dnevi). Torej se v primerih, ko zavezanec – nerezident v določenem obdobju (meseču) opravlja zaposlitev v Sloveniji le določeno število delovnih dni, v Sloveniji obdavči sorazmerni del dohodka iz zaposlitve, ki se nanaša na število delovnih dni posameznega meseca, ko je nerezident opravljal zaposlitev v Sloveniji.

Če dohodke iz zaposlitve izplača oseba, ki se šteje za plačnika davka po določbi 58. člena [Zakona o davčnem postopku, ZDavP-2](#), je ta dolžan opraviti izračun akontacije dohodnine z davčnim odtegljajem (obrazec REK). V tem primeru pogoj iz pododstavka b) drugega odstavka 15. člena mednarodne pogodbe ni izpolnjen, zato se presoja pravica do obdavčitve dohodkov iz zaposlitve v skladu s prvim odstavkom 15. člena mednarodne pogodbe. Na podlagi te določbe lahko rezident druge države pogodbenice, ki opravi delo za slovensko podjetje na ozemlju druge države, v Sloveniji uveljavlja oprostitev davka od dohodka iz zaposlitve na podlagi določbe prvega odstavka 15. člena mednarodne pogodbe⁵. Če pa je bil davek od dohodkov iz zaposlitve v Sloveniji že obračunan in plačan, lahko nerezident, ki opravi delo za slovensko podjetje na ozemlju druge države, uveljavlja vračilo davka⁶. V teh primerih je zavezanec oziroma njegov delodajalec dolžan zagotoviti podatek o znesku dohodka iz zaposlitve, ki se nanaša oziroma pripiše delovnim dnevom posameznega meseca, ko je nerezident izvajal zaposlitev v drugi državi⁷. Če prejemnik dohodka pred izplačilom dohodka s tovrstnim podatkom ne razpolaga, davčni organ ne more odobriti ugodnosti iz mednarodne pogodbe po 260. členu [ZDavP-2](#), ki določa oprostitev plačila davčnega odtegljaja⁸. V teh primerih lahko prejemnik dohodka uveljavlja ugodnost iz mednarodne pogodbe v skladu z 262. členom [ZDavP-2](#), ki določa vračilo davčnega odtegljaja, in sicer v petih letih od dneva, ko je bil davek plačan.

V primerih zaposlitev nerezidentov v Sloveniji, katerim dohodke iz zaposlitve izplača oseba, ki se ne šteje za plačnika davka po določbi 58. člena [ZDavP-2](#) (npr. tuj delodajalec), so nerezidenti dolžni sami vložiti ~~Napovedi za odmero akontacije dohodnine od dohodka iz zaposlitve~~ [Napovedi za odmero akontacije dohodnine od dohodka iz delovnega razmerja in dohodka iz drugega pogodbenega razmerja za nerezidente](#). Če nerezident izvaja zaposlitev delno v Sloveniji, delno pa v drugi državi ter pogoji iz drugega odstavka 15. člena mednarodne pogodbe niso kumulativno izpolnjeni, ima Slovenija v skladu s prvim odstavkom 15. člena mednarodne pogodbe pravico do obdavčitve le sorazmernega dela dohodka iz zaposlitve, ki se nanaša na zaposlitev opravljeno v Sloveniji. V teh primerih je torej zavezanec, nerezident v vloženi ~~napovedi za odmero akontacije dohodnine od dohodka iz zaposlitve~~ [Napovedi za odmero akontacije dohodnine od dohodka iz delovnega razmerja in dohodka iz drugega pogodbenega razmerja za nerezidente](#), dolžan zagotoviti podatek o višini dohodka, ki se pripiše delovnim dnevom posameznega meseca, ko je nerezident izvajal zaposlitev oziroma opravljal delo v Sloveniji.

⁵ Z obrazcem zahtevka za oprostitev davka od dohodkov iz zaposlitve ([obrazec KIDO 5](#)).

⁶ Z obrazcem zahtevka za vračilo davka od drugih dohodkov ([obrazec KIDO 12](#)).

⁷ Prejemnik dohodka (nerezident) je upravičen do ugodnosti iz prvega odstavka 15. člena mednarodne pogodbe, ki je sklenjena med Slovenijo in njegovo državo rezidentstva za vse dohodke iz zaposlitve, ki jih je dosegel izven Slovenije (tj. na ozemlju njegove države rezidentstva ali katerekoli druge države).

⁸ Če se višina dohodka, ki v posameznih obdobjih odpade na zaposlitev, opravljeno v drugi državi, precej razlikuje, se kljub določbi šestega odstavka 260. člena [ZDavP-2](#), ki davčnemu organu omogoča odobritev oprostitve plačila davka za daljše časovno obdobje, ugodnost (oprostitev) odobri za vsako izplačilo posebej in ne za daljše časovno obdobje.

Vprašanje 8: Kako se v skladu z mednarodnimi pogodbami davčno obravnavajo dohodki iz zaposlitve, ki jih slovenski rezidenti dosegajo na ladji ali letalu, s katerim se opravljajo prevozi v mednarodnem prometu, ali ladji, vključeni v prevoz po notranjih plovnih poteh? (1. 9. 2014)

Odgovor

Tretji odstavek 15. člena mednarodnih pogodb vsebuje posebno pravilo glede obdavčitve dohodkov iz zaposlitve, 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 praviloma lahko obdavčijo v državi, kjer je sedež dejanske uprave podjetja, kar pomeni, da ima država sedeža dejanske uprave podjetja prednostno pravico do obdavčitve dohodkov iz zaposlitve, država rezidentstva prejemnika dohodka (tj. Slovenija) pa je dolžna zagotoviti [odpravo dvojne obdavčitve](#) na način, ki je določen v konkretni mednarodni pogodbi.

Določene mednarodne pogodbe, ki jih je Slovenija sklenila z drugimi državami pogodbenicami, v tretjem oziroma četrtem odstavku 15. člena (dohodki iz zaposlitve na ladji in/ali letalu, primeroma dohodki iz zaposlitve pilotov, stevardes) vsebujejo določbo, v skladu s katero se honorar iz zaposlitve na ladji in/ali letalu, s katerim opravlja prevoze v mednarodnem prometu podjetje države pogodbenice, obdavči **samo v državi pogodbenici**, v kateri se nahaja sedež dejanske uprave podjetja. Če torej slovenski rezident dosega dohodke iz zaposlitve na ladji in/ali letalu pri podjetju, ki opravlja prevoze v mednarodnem prometu in ima to podjetje dejansko upravo v eni izmed teh držav pogodbenic, se takšni dohodki **ne obdavčijo v Sloveniji**.

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 dohodke iz zaposlitve, ki jih izplača oseba, ki ni plačnik davka v Sloveniji (v konkretnem primeru tuj delodajalec), napovedati slovenskemu davčnemu organu, in sicer v obrazcu [Napovedi za odmero akontacije dohodnine od dohodka iz delovnega razmerja in pokojnine za rezidente](#), oziroma v obrazcu [Napovedi za odmero akontacije dohodnine od dohodka iz drugega pogodbenega razmerja za rezidente](#). V omenjenih obrazcih napovedi zavezanec, rezident uveljavlja odpravo dvojne obdavčitve⁹ oziroma oprostitvev plačila daka v Sloveniji. Na podlagi vloženih napovedi, davčni organ z odločbo odmeri akontacijo dohodnine od dohodkov iz zaposlitve oziroma v odločbi upošteva oprostitvev, če se v skladu z mednarodno pogodbo ti dohodki obdavčijo samo v državi pogodbenici, v kateri se nahaja sedež dejanske uprave podjetja.

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 oziroma oprostitvev, ki sta bila (med letom) upoštevana v odločbah o odmeri akontacije dohodnine, ne priznata, ampak jih 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

⁹ Več o odpravi dvojne obdavčitve najdete v rubriki [Metode za odpravo dvojnega obdavčevanja](#).

zavezanec do 31. julija vložiti napoved za odmero dohodnine, v kateri lahko od dohodkov z virom izven Slovenije, uveljavlja odbitek davka, plačanega v tujini ali oprostitev.

Vprašanje 9: Kako se v skladu z mednarodnimi pogodbami davčno obravnavajo dohodki iz zaposlitve, ki jih nerezidenti dosegajo pri slovenskem delodajalcu kot poklicni vozniki v mednarodnem cestnem prometu? (1. 9. 2014, 3. 5. 2018)

Odgovor

Delavci iz tujine – nerezidenti Slovenije, ki so zaposleni pri slovenskem delodajalcu kot poklicni vozniki v mednarodnem cestnem prometu, pogosto uveljavljajo ugodnosti (oprostitev plačila akontacije dohodnine) na podlagi prvega odstavka 15. člena mednarodne pogodbe.

Ker se v teh primerih delo (prevozi) opravlja v celoti oziroma pretežno izven Slovenije, se pri določanju pravice do obdavčitve praviloma upošteva prvi odstavek 15. člena posamezne mednarodne pogodbe, v skladu s katerim se dohodek iz zaposlitve obdavči v tisti državi pogodbenici, kjer se zaposlitev dejansko izvaja.

Prejemnik dohodka, ki je nerezident in želi izkoristiti ugodnosti po mednarodni pogodbi (tj. oprostitev plačila akontacije dohodnine), plačniku davka (izplačevalcu dohodka) predloži izpolnjen [Zahtevek za oprostitev davka od dohodkov iz zaposlitve \(razen pokojnin\) na podlagi določb mednarodne pogodbe o izogibanju dvojnega obdavčevanja dohodka \(KIDO 5\)](#) 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 \(KIDO 12\)](#), na podlagi katerega se mu davek vrne. Sestavni del obrazca zahtevka KIDO 5 oziroma KIDO 12 je tudi potrdilo, da je prejemnik dohodka rezident druge države pogodbenice. Navedeno potrdilo izda pristojni organ države rezidentstva prejemnika dohodka.

Če se delo po pogodbi o zaposlitvi med slovenskim podjetjem in nerezidentom Slovenije izvaja delno v Sloveniji, delno pa izven Slovenije, ima Slovenija pravico do obdavčitve le tistega dela dohodka iz zaposlitve, ki je dosežen z delom v Sloveniji. V tem primeru lahko nerezident uveljavlja oprostitev plačila akontacije dohodnine le za tisti del dohodka iz zaposlitve, ki je dosežen na ozemlju drugih držav (tj. izven ozemlja Slovenije).

Pri presoji upravičenosti do ugodnosti iz 15. člena mednarodnih je treba v obravnavanih primerih (tj. pri dohodkih iz zaposlitve, ki jih nerezidenti Slovenije, zaposleni pri slovenskem delodajalcu, dosegajo z opravljanjem prevozov v mednarodnem cestnem prometu), natančno preveriti tudi vsebino tretjega odstavka 15. člena mednarodne pogodbe, sklenjene z državo rezidentstva prejemnika dohodka, ki pogosto vsebuje naslednje besedilo:

»(3) Ne glede na prejšnje določbe tega člena se lahko prejemek, ki izhaja iz zaposlitve na ladji, letalu ali cestnem vozilu, s katerim se opravljajo prevozi v mednarodnem prometu, obdavči v državi pogodbenici, v kateri je sedež dejanske uprave podjetja.«

V takšnem primeru ima pravico do obdavčitve dohodkov, ki jih posameznik dosega kot poklicni voznik v mednarodnem cestnem prometu, država sedeža podjetja, za katero se prevozi opravljajo (tj. Slovenija). Takšno (oziroma podobno) določbo npr. vsebujejo mednarodne pogodbe sklenjene

z Bosno in Hercegovino, Bolgarijo, Češko republiko, Hrvaško, **Kosovom**, Luksemburgom, Madžarsko, Makedonijo, Romunijo, Srbijo in Črno goro, Turčijo, Ukrajino in **Uzbekistanom**.

Glede na navedeno se pri rezidentih omenjenih držav, ki so zaposleni pri slovenskem podjetju kot poklicni vozniki v mednarodnem cestnem prometu, upošteva tretji odstavek 15. člena konkretne mednarodne pogodbe, v skladu s katerim ima pravico do obdavčitve Slovenija, kot država sedeža podjetja, pri čemer ni pomembno, kje se zaposlitev dejansko izvaja. V teh primerih nerezidenti niso upravičeni do oprostitve plačila davka od dohodkov iz zaposlitve v Sloveniji, na podlagi prvega odstavka 15. člena mednarodne pogodbe.

Če pa mednarodna pogodba, sklenjena z državo rezidentstva prejemnika dohodka, v tretjem odstavku 15. člena ne zajema prejemkov, ki jih posameznik dosega kot poklicni voznik v mednarodnem **cestnem prometu**, se upošteva prvi odstavek 15. člena mednarodne pogodbe.

Vprašanje 10: V katerih primerih se dohodek prokurista obdavčuje v skladu z določbami 15. člena mednarodne pogodbe kot dohodek iz zaposlitve? (1. 9. 2014)

Odgovor

Dohodek prokurista se obdavčuje v skladu z določbami 15. člena mednarodne pogodbe 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 mednarodne pogodbe, ki obravnava [plačila direktorjem](#).

Pri presoji o tem, kako obravnavati dohodek prokurista po določbah mednarodnih pogodb, je potrebno 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 mednarodne pogodbe kot dohodek iz zaposlitve.

Vprašanje 11: Kako se davčno obravnavajo dohodki iz zaposlitve slovenskih rezidentov, ki so doseženi in/ali izplačani v državi, s katero Slovenija nima sklenjene mednarodne pogodbe? (1. 9. 2014)

Odgovor

Če slovenski rezidenti dosežajo dohodke iz zaposlitve v državi, s katero Slovenija nima sklenjene mednarodne pogodbe, so takšni dohodki praviloma obdavčeni tudi v tej drugi državi (tj. državi, kjer se zaposlitev izvaja). Prav tako so v primerih, ko slovenski rezidenti dosežajo dohodke iz zaposlitve na ozemlju Slovenije (ali v tujini) za delodajalca, ki je rezident države, s katero Slovenija nima sklenjene mednarodne pogodbe, takšni dohodki praviloma obdavčeni v državi rezidentstva delodajalca (tj. državi delodajalca, ki takšne dohodke iz zaposlitve izplačuje).

V teh primerih lahko rezidenti Slovenije v izogib dvojni obdavčitvi uveljavljajo odpravo dvojnega obdavčevanja dohodkov z virom izven Slovenije po določbah slovenske davčne zakonodaje.

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 dohodke iz zaposlitve, ki jih izplača oseba, ki ni plačnik davka v Sloveniji (v konkretnem primeru tuj delodajalec), napovedati slovenskemu davčnemu organu, in sicer v obrazcu [Napovedi za odmero akontacije dohodnine od dohodka iz delovnega razmerja in pokojnine za rezidente](#), oziroma v obrazcu [Napovedi za odmero akontacije dohodnine od dohodka iz drugega pogodbenega razmerja za rezidente](#). V omenjenih obrazcih napovedi zavezanec, ki je rezident, lahko uveljavlja odpravo dvojne obdavčitve (tj. odbitek tujega davka). Na podlagi vloženih napovedi, davčni organ odmeri akontacijo dohodnine od dohodkov iz zaposlitve z odločbo.

V teh primerih je zagotovljena odprava dvojnega obdavčenja dohodkov rezidentov, ki imajo vir izven Slovenije z določbami devetega poglavja [Zakona o dohodnini, ZDoh-2](#), in sicer se dohodnina v Sloveniji zmanjša za znesek davka, ki je bil v tujini dokončen in dejansko plačan in je enak davku, ki ga je treba plačati po [ZDoh-2](#) od tujih 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.

Vprašanje 12: Kako se davčno obravnavajo dohodki iz zaposlitve nerezidentov, ki so doseženi in/ali izplačani v Sloveniji, vendar Slovenija z državo rezidentstva delavcev nima sklenjene mednarodne pogodbe? (1. 12. 2014)

Odgovor

Nerezidenti so v skladu s 5. členom [Zakona o dohodnini, ZDoh-2](#) zavezani za plačilo dohodnine od vseh dohodkov, ki imajo vir v Sloveniji. Temeljno pravilo za obdavčitev dohodka iz zaposlitve v Sloveniji izhaja iz določbe 9. člena [ZDoh-2](#). Po tej določbi se za dohodke iz zaposlitve, ki se dejansko opravljajo v Sloveniji šteje, da imajo vir (so doseženi) v Sloveniji ne glede na to, kje oziroma od kje so ti dohodki dejansko plačani.

Prav tako ima dohodek iz zaposlitve, 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, 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 oziroma poslovna enota nerezidenta bil zavezanec oziroma ne bi bil oproščen dohodnine ali davka od dohodkov pravnih oseb. To pomeni, da so v skladu z navedeno zakonsko podlago

dohodki iz zaposlitve, ki jih nerezidenti dosegajo na ozemlju Slovenije (ali tudi v tujini) obdavčeni v Sloveniji.

Če torej fizične osebe – nerezidenti prejemajo dohodke iz zaposlitve, ki imajo vir v Sloveniji, so ti dohodki v skladu z [ZDoh-2](#) obdavčeni v Sloveniji.

Slovenski delodajalec, ki izplačuje dohodke iz zaposlitve, se v tem primeru v skladu z določbo 58. člena [Zakona o davčnem postopku, ZDavP-2](#) šteje za plačnika davka, zato je dolžan od tega dohodka izračunati in plačati akontacijo dohodnine kot davčni odtegljaj v obračunu davčnega odtegljaja (obrazec REK).

Če pa delavcem, nerezidentom, ki opravljajo zaposlitev v Sloveniji, dohodke iz zaposlitve izplača oseba, ki se ne šteje za plačnika davka (tj. tuj delodajalec), so delavci navedene dohodke dolžni sami napovedati v obrazcu [Napovedi za odmero akontacije dohodnine od dohodka iz delovnega razmerja in dohodka iz drugega pogodbenega razmerja za nerezidente](#). Na podlagi vloženih napovedi, davčni organ odmeri akontacijo dohodnine od dohodkov iz zaposlitve z odločbo.

V primerih, ko mednarodna pogodba z državo rezidentstva delavcev ni sklenjena, lahko slednji v izogib dvojni obdavčitvi uveljavljajo odpravo dvojnega obdavčevanja dohodkov z virom v Sloveniji po določbah njihove nacionalne davčne zakonodaje, pri pristojnem davčnem organu v tujini.