

UNIVERZA V LJUBLJANI
EKONOMSKA FAKULTETA

DIPLOMSKO DELO

**METODE ZA ODPRAVO DVOJNEGA OBDAVČEVANJA V
SPORAZUMIH O IZOGIBANJU DVOJNEMU
OBDAVČEVANJU**

Ljubljana, junij 2003

NINA KLOBUČARIČ

IZJAVA

Študentka NINA KLOBUČARIČ izjavljam, da sem avtorica tega diplomskega dela, ki sem ga napisala pod mentorstvom prof. dr. MARKA HOČEVARJA, in dovolim objavo diplomskega dela na fakultetnih spletnih straneh.

V Ljubljani, dne 10. junij 2003

Podpis:

Kazalo

1. UVOD	1
2. PROBLEMATIKA DVOJNEGA OBDAVČEVANJA NA MEDNARODNI RAVNI	2
2.1. OBLIKE DVOJNEGA OBDAVČEVANJA	3
2.2. SPORAZUMI O IZOGIBANJU DVOJNEMU OBDAVČEVANJU DOHODKOV IN PREMOŽENJA	4
2.2.1. NAMENI SPORAZUMOV	4
2.2.2. UPORABA SPORAZUMOV	6
2.2.3. POSTOPEK SKLEPANJA SPORAZUMOV	6
3. PREDSTAVITEV OECD VZORČNEGA SPORAZUMA	8
3.1. PRVI VZORČNI SPORAZUMI	8
3.2. ZASNOVA OECD VZORČNEGA SPORAZUMA	10
3.2.1. SESTAVNI DELI OECD VZORČNEGA SPORAZUMA	10
3.3. KOMENTAR OECD K VZORČNEMU SPORAZUMU	13
3.4. OSNOVNA PRAVILA OBDAVČENJA	13
4. METODE ZA ODPRAVO DVOJNEGA OBDAVČEVANJA	15
4.1. METODE ZA ODPRAVO DVOJNEGA OBDAVČEVANJA V SLOVENSKI ZAKONODAJI	16
4.1.1. DAVEK OD DOBIČKA PRAVNIH OSEB	16
4.1.1.1. Obstoječe stanje	17
4.1.1.2. Predlog novega zakona	23
4.1.2. DOHODNINA	25
4.1.2.1. Obstoječe stanje	25
4.1.2.2. Predlog novega zakona	28
4.2. METODE ZA ODPRAVO DVOJNEGA OBDAVČEVANJA V SPORAZUMIH	32
4.2.1. NAČELO OPROSTITVE	32
4.2.2. NAČELO DOBROPISA	33
4.2.3. ŠTEVILČNI ZGLED	35
4.2.3. OECD VZORČNI SPORAZUM	38
4.2.4. SPORAZUMI, KI JIH UPORABLJA SLOVENIJA	40
5. SKLEP	44
VIRI	46
SLOVARČEK SLOVENSКИH PREVODOV TUJIH IZRAZOV	
PRILOGE	

1. Uvod

Scire leges non est verba eorum tenere, sed vim ac potestatem.

*(Poznati zakone ne pomeni poznati njihovo besedilo,
temveč njihov smisel in moč.)*

Davki so temelj suverenosti vsake države, kajti brez finančnih sredstev nobena vlada ne bi mogla voditi svoje politike. So inštrument za uravnavanje gospodarstva, in sicer vplivajo na potrošnjo, na podjetniško strukturo ter spodbujajo varčevanje. Zato je davčna politika pomembna prav za vsako državo (Tax policy in the European Union, 2000, str. 3).

Živimo v obdobju globalizacije. Ljudje in kapital postajamo vse bolj gibljivi in meje med posameznimi državami postajajo čedalje bolj zabrisane. Fiskalna suverenost držav ima ob vse večji mobilnosti kapitala in ljudi za posledico večkratno obdavčitev dohodkov in premoženja na mednarodni ravni. Potreba po globalizaciji in integraciji povzroča tudi večjo mobilnost nacionalnih davčnih osnov in pred nacionalnimi davčnimi politikami odpira nova vprašanja z mednarodnimi vplivi (Mitrović, 2002, str. 1).

Zaradi zmanjševanja negativnih vplivov fiskalne suverenosti posameznih držav se vse bolj uveljavljajo dvostranski sporazumi o izogibanju dvojnemu obdavčevanju, v katerih se države dogovorijo za pravila, po katerih si bodo razdelile izplen od posameznih davkov ter tako odpravile pravno dvojno obdavčevanje.

Pomembnost sporazumov o izogibanju dvojnemu obdavčevanju potrjujejo tudi vsakodnevna vprašanja, ki jih fizične in pravne osebe postavljajo davčnim strokovnjakom s tega področja.

Namen tega diplomskega dela je podrobneje proučiti metode za odpravo dvojnega obdavčevanja. V delu tako obravnavamo posamezne metode v sporazumih o izogibanju dvojnemu obdavčevanju kot tudi v slovenski davčni zakonodaji.

V prvem delu obravnavamo problematiko dvojnega obdavčevanja na mednarodni ravni. Predstavljene so oblike dvojnega obdavčevanja ter nameni in uporaba sporazumov o izogibanju dvojnemu obdavčevanju. V nadaljevanju sledi kratka predstavitev OECD vzorčnega sporazuma. V tem delu je opisana zgodovina vzorčnega sporazuma ter njegova zasnova. Osrednji del je namenjen predstavitvi metod za odpravo dvojnega obdavčevanja. V četrtem poglavju so tako predstavljene metode za odpravo dvojnega obdavčevanja v slovenski zakonodaji in v sporazumih o izogibanju dvojnemu obdavčevanju. Za razširitev poznavanja tega področja je v prilogi podan tudi komentar OECD vzorčnega sporazuma o metodah za odpravo dvojnega obdavčevanja. V zadnjem, petem delu, ki predstavlja sklepni del, pa so povzeta pomembnejša spoznanja pri obravnavanju te davčne tematike.

2. Problematika dvojnega obdavčevanja na mednarodni ravni

Davki so cena za civilizacijo. V pragozdu jih ni. (Robert Wagner)

Davčni zakoni posameznih držav uvajajo davčno obveznost tudi za dosežene dohodke in premoženje. Sestavljeni so po *teritorialnem načelu*, kar pomeni, da dohodki, doseženi na njenem teritoriju, in premoženje, ki leži na njenem teritoriju, podležejo davčnim obveznostim, tako za davčne rezidente kot tudi nerezidente. Poleg teritorialnega načela obdavčevanja so rezidenti obdavčeni tudi po t. im. *principu svetovnega dohodka in premoženja*. Davčni sistem posamezne države tako preko uveljavljanja svetovnega principa obdavčevanja poseže tudi na teritorije drugih držav. Ko torej govorimo o mednarodnem obdavčevanju, imamo dejansko v mislih davčne sisteme posameznih držav, ki pa niso teritorialno omejeni (Mitrović, 2002, str. 1).

Tako fizične kot pravne osebe, ki opravljajo poslovne aktivnosti, so vse manj vezane le na teritorij države, kjer so opredeljene kot davčni rezidenti. S tem se vključujejo v mednarodno davčno okolje, kjer vse večja mobilnost nacionalnih davčnih osnov odpira nova vprašanja z mednarodnimi vplivi. Davčni izzivi, kot so potencialni konflikti med različnimi davčnimi sistemi, med davčnimi administracijami različnih držav ter nenazadnje med davčnimi administracijami in davčnimi zavezanci, zahtevajo razvoj mednarodnih davčnih orodij, med katere uvrščamo tudi sporazume o izogibanju dvojnemu obdavčevanju (Mitrović, 2002a, str. 1).

Stroka ločuje dve vrsti dvojnega obdavčevanja: pravno in ekonomsko. *Pravno dvojno obdavčevanje* na mednarodni ravni lahko na splošno opredelimo kot obdavčitev istega predmeta obdavčitve (dohodka in/ali premoženja) enega davčnega zavezanca z istovrstnimi (primerljivimi) davki v dveh ali večih državah v istem obdobju. O *ekonomskem dvojnem obdavčevanju* pa govorimo takrat, ko je isti dohodek ali premoženje obdavčen pri dveh različnih osebah (Vzorčni sporazum o davkih na dohodek in na premoženje za izogibanje dvojnemu obdavčevanju, 2000, str. 218).

Škodljivi učinki dvojnega obdavčevanja na menjavo blaga in storitev ter pretok kapitala, tehnologije in oseb so splošno znani, zato je potrebno odstraniti ovire, ki jih takšno obdavčevanje predstavlja za razvoj gospodarskih odnosov med državami (Vzorčni sporazum o davkih na dohodek in na premoženje za izogibanje dvojnemu obdavčevanju, 2000, str. 11).

2.1. Oblike dvojnega obdavčevanja

Mednarodno pravno dvojno obdavčevanje lahko nastopa v treh primerih (Vzorčni sporazum o davkih na dohodek in na premoženje za izogibanje dvojnemu obdavčevanju, 2000, str. 218):

- a) če je oseba rezident dveh držav in jo vsaka država zaveže davku na njen svetovni dohodek ali premoženje (*sočasna popolna davčna obveznost*);
To se zgodi v primeru, če davčna zakonodaja dveh držav osebo opredeli za svojega rezidenta (dvojno rezidentvo) ter nato obe državi obdavčita to osebo za vse dohodke in premoženje po svetovnem dohodku oziroma premoženju.
- b) če je oseba rezident ene države in prejema dohodek iz druge države ali je lastnik premoženja v tej drugi državi, obe državi pa predpišeta davek na ta dohodek ali to premoženje;
Ta oblika dvojnega obdavčevanja, nastopi torej pri osebah, ki so rezidenti ene države ter dosegajo dohodke ali imajo premoženje na teritoriju druge države, obe državi pa v skladu s svojo domačo davčno zakonodajo obdavčita isti dohodek oziroma premoženje.
- c) če vsaka od držav isto osebo, ki ni rezident nobene od njiju, zaveže davku na dohodek, ki ga pridobiva v eni od držav ali za premoženje, ki ga ima v njej (*sočasna omejena davčna obveznost*).
Ta tretja oblika dvojnega obdavčevanja nastopi v primerih, ko dve državi, v skladu s svojo domačo davčno zakonodajo, opredelita pravico do obdavčevanja istega dohodka ter premoženja po izvoru. V davčni zakonodaji se pravica obdavčitve na izvoru dodeli po večih kriterijih, v praksi pa se najbolj uporabljata mesto izplačila in mesto opravljanja del, storitev ali poslov. Če je mesto izplačila v eni državi, mesto opravljanja del ali storitev pa v drugi državi, obe državi posežeta po obdavčevanju istega dohodka (Mitrović, 2002, str. 2).

Dvojni obdavčitvi se je možno izogniti na več načinov (Prislan, 2002, str. 5):

1. enostranski ukrepi države

Takšni ukrepi rešujejo dvojno obdavčevanje v b) primeru, ki je najpogostejša oblika dvojnega obdavčevanja na mednarodnem nivoju in je hkrati najlažje rešljiva, saj je ponavadi odpravljena že z domačo davčno zakonodajo. Take rešitve, ki služijo predvsem zaščiti rezidentov – davkoplačevalcev, zasledimo tudi v naši zakonodaji, kjer na primer drugi odstavek 14. člena Zakona o dohodnini določa, da če je bil od dohodkov, ki se všttevajo v osnovo za dohodnino, plačan davek v tujini, se odmerjena dohodnina zmanjša za ta davek.

V 29. členu Zakona o davku od dobička pravnih oseb pa je določeno, da se davčna osnova zmanjša za dobiček, ki ga je davčni zavezanec prenesel iz tujine, če je bil od tega dobička plačan ustrezen davek v tujini.

2. dvostranski sporazumi o izogibanju dvojnemu obdavčevanju

Obliki dvojnega obdavčevanja opisani v primeru a) in c) nista rešljivi z domačo davčno zakonodajo posameznih držav, temveč le z meddržavnimi sporazumi o izogibanju dvojnemu obdavčevanju. Sporazumi večine držav so sestavljeni po enotnem vzorcu in se tudi enotno razlagajo. Obstajajo trije vzorčni sporazumi:

- sporazum Združenih narodov;
- vzorčni sporazum Organizacije za gospodarski razvoj in sodelovanje¹ - OECD;
- vzorčni sporazum Združenih držav.

3. večstranski sporazumi

Večstranski davčni sporazumi so še višja stopnja poenotenja, tako da so možnosti dvojnega obdavčevanja še manjše, vendar bi bilo sklepanje takšnih sporazumov težko izvedljivo in bi se pri tem srečali z mnogimi težavami. Večstranski sporazumi so (Vogel, 1991, str. 11):

- Nordijski sporazum o dohodku in premoženju med Dansko, Finsko, Islandijo, Norveško in Švedsko;
- Sporazum o medsebojni administrativni pomoči v davčnih zadevah Sveta Evrope;
- Sporazum o fiskalnem sodelovanju OCAM² (Common African, Madagascan and Mauretania Organisation)

2.2. Sporazumi o izogibanju dvojnemu obdavčevanju dohodkov in premoženja

Problem dvojnega obdavčevanja dohodkov in premoženja fizičnih in pravnih oseb se najpogosteje odpravlja s sporazumi o izogibanju dvojnemu obdavčevanju. V nadaljevanju bomo opredelili namene sporazumov, njihovo uporabo ter sam postopek sklepanja sporazumov.

2.2.1. Nameni sporazumov

Namene sklepanja sporazumov o izogibanju dvojnemu obdavčevanju dohodkov in premoženja lahko opredelimo kot posredne ali kot neposredne.

¹ OECD - Organisation for Economic Co-operation and Development

² OCAM - Common African, Madagascan and Mauretania Organisation

Osnovni oziroma neposredni nameni sporazumov o izogibanju dvojnega obdavčevanja so (Mitrović, 1997, str. 11):

- a) odprava mednarodnega dvojnega obdavčevanja,
- b) preprečevanje davčnih utaj in drugih izogibanj plačevanju davkov,
- c) razdelitev pravic obdavčevanja med državama pogodbenicama,
- d) preprečevanje davčne diskriminacije.

Posredno pa se s sklepanjem tovrstnih sporazumov pospešuje tudi pretok kapitala, povečuje se interes za naložbe izven meja domačih ekonomij (vzpodbujanje investicij) ter pomoč nerazvitim gospodarstvom, nudi se pomoč davčnim zavezancem ter odpravljajo se nesoglasja med davčnima administracijama (Mitrović, 2002, str. 3).

Z meddržavnimi sporazumi o izogibanju dvojnemu obdavčevanju se torej odpravlja problem dvojnega obdavčevanja dohodkov in premoženja pravnih in fizičnih oseb, rezidentov držav, ki skleneta takšen sporazum.

Preprečevanje davčnih utaj³ in drugih izogibanj plačevanju davkov⁴ je tudi eden od osnovnih namenov za sklepanje sporazumov. V pogojih vse večje globalizacije gospodarstev je to eden od temeljnih principov mednarodnega obdavčevanja. Da gre pri tem za pomembno davčno in meddržavno vprašanje je pri nekaterih sporazumih vidno že v naslovu sporazuma, kjer je dodano besedilo »in preprečevanju davčnih utaj«. Glavne določbe sporazuma s tega področja so določbe o izmenjavanju informacij med pristojnimi organi ter določbe o povezanih podjetjih (Mitrović, 1997, str. 11). Pri preprečevanju davčnih utaj in izogibanju davkov gre pravzaprav za preprečevanje kriminalnih dejanj.

Davčna osnova postaja vse bolj »teritorialno gibljiva« kategorija, zato lahko prihaja do izogibanja plačevanja davkov ali celo do dvojnega neobdavčenja. Izogibanje davkom je zakonito ali nezakonito ravnanje davčnih zavezancev, v obeh primerih pa nezaželeno z vidika davčnih uprav. Sporazumi naj bi z odpravo dvojnega obdavčevanja na mednarodni ravni spodbujali menjavo blaga in storitev ter pretok oseb in kapitala, ne smejo pa olajšati izogibanja davkov ali davčnih utaj, zato se morajo davčne službe dogovarjati in usklajeno delovati, če hočejo biti učinkovite (Prislan, 2002, str. 7).

Razdeljevanje pravic obdavčevanja med državama pogodbenicama je dejansko razdeljevanje proračunskih virov med proračunoma pogodbenic. Temelji obdavčevanja dohodka in premoženja so določeni z zakoni posameznih držav, ki v načelu obdavčujejo svoje rezidente po svetovnem dohodku in premoženju, hkrati pa obdavčujejo tudi nerezidente za dohodke dosežene na njihovem ozemlju ter za premoženje, ki se nahaja na tem ozemlju (Mitrović, 1997, str. 12).

³ Davčna utaja predstavlja nezakonito izogibanje plačilu davkov.

⁴ Davčno izogibanje pomeni zakonito izogibanje, s katerim davčni zavezanec prepreči zmanjšanje realnega dohodka. V praksi ločnica med izogibanjem in utajo ni tako preprosta (Stanovnik, 1998, str. 39).

Odprava dvojnega obdavčevanja s sklenitvijo meddržavnega sporazuma je odvisna od uporabljene metode, na splošno pa gre za podelitev pravice obdavčenja le v državi vira ali le v državi rezidenta ali pa v obeh državah, toda z zgornjo mejo v državi vira in z obveznostjo države rezidenta (prejemnikovega sedeža) odpraviti dvojno obdavčevanje (na primer z davčnim dobropisom) (Prislan, 2002, str. 6). Posledice delitve pravic obdavčevanja prevzmeta proračuna držav pogodbenic.

Preprečevanje davčne diskriminacije oziroma neenakosti je tudi zelo pomembno področje sporazuma, saj preprečuje državi pogodbenici, da na primer uveljavi višje obdavčevanje le nerezidentom, višje obdavčevanje poslovnih enot tujih podjetij, drugačno določanje davčne osnove nerezidentom ter druge diskriminacijske davčne določbe. Preprečevanje davčne neenakosti pa s sklenitvijo sporazuma odpravlja tudi že uveljavljene določbe domače zakonodaje, katere posledica je davčno zapostavljanje rezidentov druge države (Prislan, 2002, str. 7).

Namen sporazumov o izogibanju dvojnemu obdavčevanju je torej zaščita pred bremenom pravne dvojne obdavčitve, zagotavljanje varnosti pri davčnem obravnavanju gospodarskih dejavnosti, ki segajo prek meja, ter preprečevanje davčne diskriminacije podjetniške dejavnosti gospodarstva držav pogodbenic (Ošlaj, 2000, str. 42).

2.2.2. Uporaba sporazumov

Sporazumi o izogibanju dvojnemu obdavčevanju se vedno nanašajo le na neposredne davke⁵, to je na davke od dohodka in premoženja ter nikoli za posredne davke⁶ (davek na dodano vrednost, trošarine, socialne prispevke in carine).

Pri uporabi sporazumov je potrebno tudi paziti, da le-ti ne povzročajo dodatne davčne obremenitve, ki bi presejala davčno obremenitev, kot jo določajo davčni predpisi v državi, ter da imajo vedno prednost pred davčno zakonodajo v državi. Izjemoma lahko nekatere države v primerih izrabljanja sporazumov v svoji zakonodaji določijo, da ta velja nad določbami sporazuma (angl. treaty override), vendar je takšno ravnanje v teoriji sporno (Prislan, 2002, str. 6).

2.2.3. Postopek sklepanja sporazumov

Sporazumi o izogibanju dvojnemu obdavčevanju so mednarodne pogodbe, ki se sklepajo po posebnem vnaprej določenem postopku. Ta postopek določa Dunajska konvencija o mednarodnem pogodbenem pravu z dne 23. maja 1969 (Vogel, 1991, str. 13).

Postopek pogajanja in sklenitev mednarodne pogodbe se začne s pobudo. Pobuda je dokument, ki se pripravi v izvršilni veji oblasti in predstavlja predlog za sklenitev določene mednarodne

⁵ Neposredni (direktni) davki so davki, za katere se pričakuje, da bo davčni zavezanec neposredno nosil breme davka. To so dohodnina, davek od dobička pravnih oseb, davek na dediščino.

⁶ Posredni davki so davki, pri katerih bremena davka ne nosi davčni zavezanec, temveč nekdo drug (praviloma končni potrošnik) (Stanovnik, 1998, str. 40).

pogodbe in tudi okvirje pooblastil pogajalcev, ki bodo ustvarjali besedilo mednarodne pogodbe s predstavniki druge države. Zaradi narave diplomatskih odnosov največkrat pride do »ponudbe« o sklenitvi mednarodne pogodbe še preden se da pobuda, s katero naj bi se začel postopek za pogajanja in sklenitev mednarodne pogodbe. Formalnopravno gledano, pa bi se, vsaj kar se tiče Slovenije, pogajanja za sklenitev določene mednarodne pogodbe lahko začela šele s potrditvijo pobude pri pristojnih organih Državnega zbora, predvsem njegovega Odbora za mednarodne odnose (Prebil, 1999, str. 7).

Postopek pogajanj za sklenitev sporazumov praviloma poteka v naslednjih stopnjah (Prislan, 2002, str. 9):

dogovor o začetku pogajanj

Postopek za sklenitev sporazuma lahko sproži Ministrstvo za finance ali Ministrstvo za zunanje zadeve.

izmenjava osnutka pogodbe

Na ta način se udeleženci pogajanj seznanijo z interesi in željami nasprotne strani. To jim omogoči pripravo ustrezne taktike nadaljnjih pogajanj in vnaprejšnjo predvidevanje možnih kompromisnih rešitev.

prvi krog pogajanj

V tem delu se udeleženci dogovarjajo od člena do člena ter ugotavljajo razlike med predlogoma obeh držav, ki se usklajujejo, če ne gre za bistvena razhajanja.

drugi krog pogajanj

Če je šlo v prvem krogu za bistvena razhajanja, se v tem delu te velike razlike usklajujejo.

pogajanja

Pogajanja največkrat potekajo v nevtralnem jeziku, da se zagotovi enaka pogajalska moč obeh držav. Kasneje se sporazum prevede v uradni jezik vsake od pogodbenic.

parafikacija oziroma podpis sporazuma

Po uskladitvi celotnega besedila sporazuma vodji pogajalskih skupin besedilo parafirata oziroma podpišeta.

ratifikacija sporazuma

Ratifikacija sporazuma je po definiciji enostransko dejanje ene države pogodbenice, s katerim drugi državi pogodbenici sporoča, da sprejema vsebino že podpisanega sporazuma za obvezno. Sam postopek za ratifikacijo v Sloveniji sproži Ministrstvo za zunanje zadeve. V Uradnem listu Republike Slovenije se objavi celotni akt o ratifikaciji sporazuma. Besedilo sporazuma se vedno objavi v slovenskem jeziku ter v jeziku druge pogodbenice. Če pa so pogajanja potekala v drugem jeziku, se poleg slovenskega jezika objavi še besedilo v omenjenem jeziku.

uveljavitev sporazuma – izmenjava not o uporabi sporazuma

Po izpolnitvi notranjepravnih pogojev za uveljavitev sporazuma Ministrstvo za zunanje zadeve poskrbi, da se opravijo dejanja, ki so potrebna za uveljavitev sporazuma po mednarodnem pravu. Gre za dejanja priprave in izmenjave ratifikacijskih listin ter obvestil o izpolnjenih pogojih za začetek veljavnosti sporazuma. Prav tako mora poskrbeti za registracijo mednarodne pogodbe, za obvestitev pobudnika sklenitve o njeni uveljavitvi ter za objavo informacije o začetku veljavnosti mednarodne pogodbe v Uradnem listu Republike Slovenije.

Ko je sporazum objavljen v Uradnem listu Republike Slovenije, še ni nujno, da se že uporablja. Začetek uporabe sporazuma je navadno po prejemu zadnje od diplomatskih not, s katerima se pogodbenici medsebojno obvestita o izpolnitvi vseh pravnih formalnosti v svoji državi.

3. Predstavitev OECD vzorčnega sporazuma

*Že stari filozofi so ugotavljali,
da ni nič bolj gotovega na tem svetu, kot so davki in smrt.*

3.1. Prvi vzorčni sporazumi

Države so se že zgodaj začele zavedati problema dvojnega obdavčevanja. Že leta 1921 so v Zvezi narodov začeli s pripravo vzorca dvostranskega sporazuma, ki so ga predstavili leta 1928. S tem prvim vzorčnim sporazumom naj bi si pri pogajanjih pomagale države, ki so se želele izogniti dvojnemu obdavčevanju svojih rezidentov. Zajemal je najpomembnejša področja, na katerih prihaja do dvojnega obdavčevanja in tudi napotke o tem, kako se mu izogniti (Dvojno obdavčenje – osnove vzorca davčnih sporazumov, 1995, str. 25).

Ta vzorčni sporazum so nato dvakrat dopolnjevali in popravljali, in sicer leta 1943 v Mehiki ter 1946 v Londonu. Čeprav je bil sporazum precej pomanjkljiv in nedorečen, pa je bilo na njegovi osnovi do leta 1955 podpisanih že 70 dvostranskih sporazumov med državami, ki so sedaj članice OECD (Dvojno obdavčenje – osnove vzorca davčnih sporazumov, 1995, str. 25).

Do napredka pri odpravljanju dvojnega obdavčevanja z dvostranskimi sporazumi ali enostranskimi ukrepi je prišlo, ko je Svet Organizacije za evropsko gospodarsko sodelovanje⁷ -

⁷ Organisation for European Economic Cooperation – OEEC, predhodnica OECD

25. februarja 1955 sprejel svoje prvo Priporočilo glede dvojnega obdavčevanja. Rastoča gospodarska soodvisnost in sodelovanje držav OEEC v povojnem obdobju je vse jasneje izražala pomembnost ukrepov za preprečevanje mednarodnega dvojnega obdavčevanja, hkrati pa se je povečala tudi potreba po vzorčnem sporazumu, ki bi vpeljal enotna načela, definicije, pravila in metode ter da bi prišlo do dogovora o enotni razlagi (Vzorčni sporazum o davkih na dohodek in na premoženje za izogibanje dvojnemu obdavčevanju, 2000, str. 12).

Na teh podlagah je Davčni odbor začel pripravljati osnutek sporazuma, ki bi učinkovito rešil težave dvojnega obdavčevanja, ki so obstajale med državami članicami OECD. Leta 1963 je tako OECD podal Osnutek sporazuma o dvojnem obdavčevanju dohodka in premoženja⁸. Davčni odbor je ob predložitvi svojega osnutka predvidel, da bo kasneje zaradi nadaljnjih preučevanj prišlo do prenove osnutka sporazuma. V tej prenovi naj bi se upoštevale izkušnje, ki bi jih države članice pridobile pri pogajanjih in praktični uporabi dvostranskih sporazumov, spremembe v davčnih sistemih držav članic, vse večji obseg mednarodnih davčnih razmerij ter razvoj novih sektorjev poslovnih dejavnosti in nastanek novih kompleksnih podjetniških organizacij na mednarodni ravni (Vzorčni sporazum o davkih na dohodek in na premoženje za izogibanje dvojnemu obdavčevanju, 2000, str. 12). Vzorčni sporazum je tako doživel dve koreniti spremembi, in sicer prvo leta 1977 ter drugo 1992.

Leta 1977 je torej prišlo do objave novega Vzorčnega sporazuma s komentarji⁹. Zaradi pospešene globalizacije in liberalizacije gospodarstev OECD v osemdesetih letih, novih tehnologij in prefinjenih načinov izogibanja davkom in davčnih utaj je Odbor za davčne zadeve¹⁰ nadaljeval s preučevanjem različnih vprašanj povezanih z Vzorčnim sporazumom.

Leto 1992 je pripeljalo do izdaje nevezanega vzorčnega sporazuma v obliki mape, tj. sporazuma, ki se neprestano posodablja. Pri posodabljanju sporazuma so takrat sodelovale tudi države nečlanice in druge mednarodne organizacije, kar ponazarja rastoči vpliv vzorčnega sporazuma tudi zunaj držav OECD.

Do naslednjih posodobitev je prišlo leta 1997 in jeseni leta 2000, ko so se države članice sporazumele, da se iz vzorčnega sporazuma črta 14. člen, ki ureja obdavčitev dohodkov iz opravljanja samostojnih osebnih storitev (na primer odvetnikov, zdravnikov in podobno) iz stalne baze v drugi državi. Določbe tega člena so bile podobna določbam 7. člena, ki ureja obdavčitev dobičkov podjetja, če posluje prek stalne poslovne enote v drugi državi. Tako se sedaj pri opravljanju samostojnih osebnih storitev uporabljajo enaka merila in pravila kot pri poslovanju prek stalne poslovne enote (Novosti v slovenskih sporazumih, 2002, str. 19).

Nova posodobitev sporazuma in komentarjev k njegovim členom je bila v lanskem letu. V posodobljeno različico vzorčnega sporazuma je bil vključen spremenjen komentar k 5. členu, ki ureja definicijo stalne poslovne enote tudi v skladu s poslovanjem prek poslovnega spleta (E-

⁸ Draft Double Taxation Convention on Income and Capital, OECD, Pariz, 1963

⁹ Model Double Taxation Convention on Income and Capital, OECD, Pariz, 1977

¹⁰ Od leta 1971 je Odbor za davčne zadeve naslednik Davčnega odbora.

Commerce). Poleg tega pa je nova posodobljena različica dobila nov člen, in sicer 27. člen¹¹, ki ureja pomoč držav pogodbenic pri pobiranju davkov (Draft contents of the 2002 update to the Model Tax Convention, 2002).

3.2. Zasnova OECD vzorčnega sporazuma

Vzorčni sporazum ima 31 členov, ki so razvrščeni v sedem tematskih delov. Sporazum najprej določi področje svoje uporabe (1. del) in definira nekatere splošne definicije (2. dele). Glavni del sestavljajo tretji, četrti in peti del, ki urejajo, v kolikšnem obsegu lahko vsaka od obeh držav pogodbenic obdavčuje dohodek in premoženje ter kako naj se odpravi pravno dvojno obdavčevanje na mednarodni ravni. Sledijo posebne določbe (6. del) in končne določbe (7. del) (Vzorčni sporazum o davkih na dohodek in na premoženje za izogibanje dvojnemu obdavčevanju, 2000, str. 15).

Podrobneje so glavne sestavine OECD vzorčnega sporazuma predstavljene v nadaljevanju.

3.2.1. Sestavni deli OECD vzorčnega sporazuma

Kot že omenjeno, je OECD vzorčni sporazum sestavljen iz sedmih tematskih sklopov, ki vsebujejo naslednje določbe:

1. del - Področje veljavnosti sporazuma
 1. člen – Osebe, za katere se uporablja sporazum
 2. člen – Davki, za katere se uporablja sporazum

Ta del določa, da se sporazum uporablja za vse osebe, ki so rezidenti ene ali obeh držav pogodbenic. Obravnava davke na dohodek in na premoženje, ki jih uvede država pogodbenica, njene politične enote ali lokalne oblasti.

2. del - Definicije
 3. člen – Splošne definicije
 4. člen – Rezident
 5. člen – Stalna poslovna enota

V tem delu sporazuma so opredeljene osnovne definicije pojmov, ki se pojavljajo v sporazumih.

V okviru splošnih definicij so opredeljeni pojmi oseba, družba, podjetje države pogodbenice, mednarodni promet, pristojni organ, državljan. Poleg tega je določeno, da imajo pojmi, ki niso opredeljeni v sporazumu, pomene, kot jih imajo v zakonodaji države, ki sporazum uporablja, pri čemer prevladujejo opredelitve pojmov iz davčne zakonodaje.

¹¹ Article 27 – Assistance in the collection of taxes

Poznavanje pojma rezident je pomembno pri določanju oseb, za katere se sporazum uporablja ter pri reševanju primerov dvojnega obdavčevanja zaradi dvojnega rezidentstva oziroma primerov, ko je dohodek ali premoženje obdavčen tako v državi vira kot tudi v državi prejemnikovega sedeža.

Pojem stalne poslovne enote je namenjen ugotavljanju, kdaj je država pogodbenica upravičena obdavčevati dobiček podjetja druge države pogodbenice. V skladu s 7. členom lahko država pogodbenica obdavčuje dobiček podjetja druge države pogodbenice samo takrat, če podjetje opravlja svojo dejavnost v drugi državi pogodbenici prek tam ustanovljene stalne poslovne enote (Vzorčni sporazum o davkih na dohodek in na premoženje za izogibanje dvojnemu obdavčevanju, 2000, str. 82).

3. del – Obdavčevanje dohodka

- 6. člen – Dohodek od nepremičnin
- 7. člen – Poslovni dobiček
- 8. člen – Pomorski in zračni promet
- 9. člen – Povezana podjetja
- 10. člen – Dividende
- 11. člen – Obresti
- 12. člen – Licenčnine in avtorski honorarji
- 13. člen – Kapitalski dobički
- 14. člen – Samostojne osebne dejavnosti (črtan)
- 15. člen – Osebni prejemki iz nesamostojnega dela
- 16. člen – Plačila direktorjem
- 17. člen – Umetniki in športniki
- 18. člen – Pokojnine
- 19. člen – Državna služba
- 20. člen – Študenti
- 21. člen – Drugi dohodki

Ta del sporazuma je najpomembnejši tako za davčne zavezance držav pogodbenic kot tudi za državna proračuna. Navedeni členi opredeljujejo pravice obdavčevanja različnih oblik dohodka. Nekatere oblike dohodka so obdavčene v državi vira, nekatere v državi rezidentstva, nekatere pa v obeh državah. OECD vzorčni sporazum v tem delu pomeni le začetno osnovo za pogajanja, končne rešitve pa so rezultat konkretnih pogajanj in razmer med davčnima sistemoma v času pogajanj.

Vsak izmed naštetih dohodkov ima svoje specifičnosti in svojo »filozofijo« obdavčenja po sporazumu in bi za predstavitev vseh porabili ogromno prostora. Pri tem je potrebno opozoriti, da ima za izvajanje tega dela sporazuma pomembno vlogo »domača« zakonodaja držav pogodbenic, kar pomeni, da morajo našteje vrste dohodkov biti obdavčljive po zakonih držav pogodbenic. Sporazum ne uvaja novega obdavčevanja, temveč le obstoječe omeji ali pa ga dodeli le eni od držav pogodbenic (Mitrović, 1997a, str. 41).

4. del – Obdavčevanje premoženja

22. člen – Premoženje

Obdavčenje premoženja vsebuje le naveden člen sporazuma, ki določa pravico obdavčevanja različnih elementov premoženja, in sicer med državo, katere rezident je lastnik premoženja in med državo, kjer se premoženje nahaja (Mitrović, 1997, str. 17).

5. del – Metode za odpravo dvojnega obdavčevanja

23. člen – Odprava dvojnega obdavčevanja

23.A – Metoda oprostitve

23.B – Metoda dobropisa

Tudi ta del sporazuma, ki opredeljuje metode za odpravo dvojnega obdavčevanja, temelji na zakonodaji držav pogodbenic. V načelu se uporabljata dve metodi, in sicer metoda oprostitve in metoda dobropisa. Metoda dobropisa priznava v tujini plačani davek kot akontacijo domačega davka, po metodi oprostitve pa se dohodek ali premoženje, ki je že obdavčen v tujini, ponovno ne obdavči v domači državi. Obe metodi poznata še vrsto podmetod, katerih cilj je še natančnejša odprava dvojnega obdavčevanja (Šušteršič, 2000, str. 58).

Za davčne rezidente, ki imajo dohodke iz druge države pogodbenice ali imajo v njej obdavčljivo premoženje, je zelo pomembno, da so seznanjeni z dogovorjenimi in uveljavljenimi metodami za odpravo dvojnega obdavčevanja, saj lahko le tako že v naprej ocenjujejo svoje davčne obveznosti.

Podrobneje bomo metode za odpravo dvojnega obdavčevanja obravnavali v naslednjem poglavju.

6. del – Posebne določbe

24. člen – Enako obravnavanje

25. člen – Postopek skupnega dogovora

26. člen – Izmenjava informacij

27. člen – Pomoč pri pobiranju davkov

28. člen – Diplomatski predstavniki in konzularni uslužbenci

29. člen – Teritorialna rešitev

Posebne določbe vsebujejo napotke o tem, kako se izogniti davčni diskriminaciji in kako reševati morebitne nesporazume, ki bi nastali zaradi različnega razumevanja določil sporazuma. Govori tudi o urejanju medsebojnega obveščanja davčnih oblasti ter o obravnavi diplomatskih in konzularnih predstavnikov (Dvojno obdavčenje – osnove vzorca davčnih sporazumov, 1995, str. 25).

Z 28. januarjem 2003 je dodan nov člen, in sicer 27. člen, ki govori o pomoči držav pogodbenic pri pobiranju davkov.

7. del – Končne določbe

30. člen – Začetek veljavnosti

31. člen – Prenehanje veljavnosti

Določila o začetku veljavnosti, ratifikaciji in prenehanju veljavnosti so za dvostranske sporazume oblikovana in ustrezajo pravilom, ki jih običajno vsebujejo mednarodne pogodbe.

Sporazum začne veljati na dan po izmenjavi ratifikacijskih listin, posebej pa se določa tudi začetek veljavnosti njegovih posameznih določb in sicer različno glede na različne davke. Sporazumi prenehajo veljati z odpuščanjem ene izmed držav pogodbenic, ki pa lahko obvestilo o prenehanju veljavnosti izroči šele po izteku leta, ki je določeno z dvostranskim dogovorom (Vzorčni sporazum o davkih na dohodek in na premoženje za izogibanje dvojnemu obdavčevanju, 2000, str. 285).

3.3. Komentar OECD k vzorčnemu sporazumu

Za vsak člen v OECD vzorčnem sporazumu obstaja podroben komentar, katerega namen je ponazoriti in pojasniti njegova določila.

Komentarji, katere so oblikovali in se o njih sporazumeli strokovnjaki, ki so jih v Odbor za davčne zadeve imenovala vlade držav članic, so izredno pomembni pri razvoju mednarodnega davčnega prava. Čeprav niso dodatek k sporazumom, ki jih podpisujejo države pogodbenice, ter niso pravno obvezujoč mednarodni inštrument, so komentarji lahko v veliko pomoč pri uporabi in tolmačenju sporazumov, še posebej pa pri reševanju kakršnih koli sporov (Vzorčni sporazum o davkih na dohodek in na premoženje za izogibanje dvojnemu obdavčevanju, 2000, str. 19).

3.4. Osnovna pravila obdavčenja

Obdavčevanje dohodka in premoženja glede na izvor oziroma kraj je v vzorčnem sporazumu razdeljeno v tri kategorije (Vzorčni sporazum o davkih na dohodek in na premoženje za izogibanje dvojnemu obdavčevanju, 2000, str. 16):

- dohodek in premoženje, ki se lahko brez omejitev obdavči v državi izvora oziroma kraja;
- dohodek, ki se lahko obdavči v državi izvora z določenimi omejitvami;
- dohodek in premoženje, ki se ne sme obdavčiti v državi izvora oziroma kraja.

Sporazum predpisuje splošna pravila obdavčenja dohodka in premoženja, vendar se lahko državi pogodbenici v medsebojnem sporazumu dogovorita tudi drugače.

Vrste dohodka in premoženje, ki se lahko brez omejitev obdavčijo v državi izvora oziroma kraja so naslednje (Vzorčni sporazum o davkih na dohodek in na premoženje za izogibanje dvojnemu obdavčevanju, 2000, str. 16):

- **dohodek iz nepremičnega premoženja**, ki se nahaja v tej državi, vključno z dohodkom iz kmetijstva ali gozdarstva, dobički iz odtujitve tega premoženja in to premoženje samo;
- **dobiček stalne poslovne enote**, ki se nahaja v tej državi, dobički iz odtujitve te stalne poslovne enote in premoženje, ki predstavlja premično premoženje ter je del poslovnega premoženja te poslovne enote; izjeme so predvidene le na področju transporta;
- **dohodek iz dejavnosti umetnikov in športnikov**, izvajane v tej državi, ne glede na to, ali ta dohodek pripade samemu umetniku oziroma športniku, ali drugi osebi;
- **plačila direktorjem**, ki jih plačuje družba, rezident te države;
- **prejemki v zvezi z zaposlitvijo v zasebnem sektorju**, ki se opravlja v tej državi, razen če zaposleni biva v tej državi manj kot 183 dni v dvanajstmesečnem obdobju, ki se začne ali konča v zadevnem davčnem letu in so izpolnjeni določeni pogoji, ter **prejemki v zvezi z zaposlitvijo, ki se opravlja na krovu ladje ali letala**, ki obratuje v mednarodnem prometu, če se sedež dejanske uprave podjetja nahaja v tej državi;
- **prejemki in pokojnine, izplačane v zvezi z državno službo**, vendar le pod določenimi pogoji.

Dohodki, ki jih lahko z določenimi omejitvami obdavči država izvora so (Vzorčni sporazum o davkih na dohodek in na premoženje za izogibanje dvojnemu obdavčevanju, 2000, str. 17):

- **dividende in**
- **obresti.**

Pri obdavčevanju dividend mora država, pod pogojem, da delež, na osnovi katerega se dividende izplačuje, ne sodi v stalno poslovno enoto ali stalno bazo v državi izvora, omejiti davek na 5 odstotkov bruto zneska dividend, če je upravičeni lastnik družba, ki ima neposredno v lasti vsaj 25 odstotkov kapitala družbe, ki izplačuje dividende, in na 15 odstotkov v ostalih primerih.

Pod enakim pogojem kot pri dividendah mora država izvora omejiti tudi svoj davek na obresti, in sicer na 10 odstotkov bruto zneska dividend obresti, razen pri kakršnih koli obrestih, ki presegajo normalni znesek.

Dohodki in premoženje, ki do sedaj niso bili navedeni, se v državi izvora oziroma kraja ne sme obdavčiti. Praviloma so obdavčeni le v državi, kjer je davčni zavezanec rezident. To velja za:

- **plačila za premoženjske pravice;**
- **dobičke iz prodaje deležev ali vrednostnih papirjev;**
- **pokojnine zasebnega sektorja;**

- plačila, ki jih prejme študent za namene svojega izobraževanja ali usposabljanja;
- premoženje, ki ga predstavljajo deleži ali vrednosti papirji.

V primeru, če rezident države pogodbenice prejme dohodek iz virov v drugi državi pogodbenici ali ima v lasti premoženje, ki se nahaja v drugi državi pogodbenici, ki se v skladu s sporazumom lahko obdavči le v državi rezidenstva, do problema dvojnega obdavčevanja ne pride, saj se mora država izvora ali kraja vzdržati in ne sme obdavčiti tega dohodka ali premoženja.

Če pa se v nasprotnem primeru dohodek ali premoženje lahko v skladu s sporazumom obdavči tako v državi izvora ali kraja kot v državi rezidentstva, je le-ta dolžna odpraviti dvojno obdavčevanje. To lahko doseže z metodami za odpravo dvojnega obdavčevanja, ki jih podrobneje obravnavamo v nadaljevanju.

4. Metode za odpravo dvojnega obdavčevanja

*Cesarju, kar je cesarjevega.
Ampak niti tolarja več.*

Za odpravo oziroma zmanjševanje dvojnega obdavčevanja se uporabljata dve osnovni metodi:

- metoda oprostive (izvzema, izvzetja)¹² in
- metoda dobropisa (kredita, odbitka).

Obe metodi imata še vrsto podmetod, ki še natančneje opredeljujejo odpravljanje dvojnega obdavčevanja.

Metode za odpravo dvojnega obdavčevanja temeljijo na zakonodaji držav pogodbenic, zato bomo v nadaljevanju najprej opisala metode v slovenski davčni zakonodaji.

¹² V oklepajih so navedeni še drugi izrazi, ki se uporabljajo za eno ali drugo metodo ter jih najdemo v različnih literaturah in pri različnih avtorjih. V nadaljevanju se bom omejila le na uporabo izrazov oprostitev in dobropis. Pri prebiranju sporazumov se različni izrazi uporabljajo celo znotraj enega in istega člena (na primer v sporazumu z Belgijo v 23. členu), vendar tu ne gre za različne metode, temveč le za nedoslednost prevajalcev.

4.1. Metode za odpravo dvojnega obdavčevanja v slovenski zakonodaji

Pri reševanju svoje mednarodne davčne zagate se je torej potrebno zavedati, da so naši davčni zakoni temelj, iz katerega moramo izhajati. Tako so določila, ki določajo odpravo ali vsaj omilitev dvojnega obdavčevanja, vgrajena tudi v slovenski davčni zakonodaji, in sicer v (Kako razrešiti svojo mednarodno davčno zagato, 2000, str. 10):

- **Zakonu o davku od dobička pravnih oseb** (Uradni list RS, št. 72/93, s spremembami in dopolnitvami, v nadaljevanju ZDDPO): 29. člen in
- **Zakonu o dohodnini** (Uradni list RS, št. 71/93, s spremembami in dopolnitvami, v nadaljevanju ZDoh): 14., 21., 76. in 82. člen.

V omenjenima zakonoma zasledimo tudi določila, ki neposredno napotujejo na sporazume o izogibanju dvojnemu obdavčevanju. V ZDDPO je to določilo zapisano v 5. in 33. členu, v ZDoh pa v 16. členu.

Zaradi preglednosti, kje v slovenski zakonodaji je določena metoda za odpravo dvojnega obdavčevanja, so navedeni členi prikazani tudi v Tabeli 1.

Tabela 1: Pregled metod odprave dvojnega obdavčevanja v slovenski zakonodaji

ZAKON	ČLEN	VRSTA DOHODKA	METODA ODPRAVE DVOJNEGA OBDAVČEVANJA V SLOVENIJI KOT DRŽAVI SEDEŽA PREJEMNIKA DOHODKA
Zakon o davku od dobička pravnih oseb	29.	poslovni dobički	oprostitev
Zakon o dohodnini	14.	dohodki, ki se všttevajo v osnovo za dohodnino	dobropis
	21.	nesamostojno opravljanje dejavnosti	dobropis
	76.	dohodki iz premoženja	dobropis
	82.	dohodki iz premoženjskih pravic	dobropis

Vir: Šušteršič, 2000b, str. 164.

4.1.1. Davek od dobička pravnih oseb

Slovenija je obdavčitev pravnih oseb uvedla v prvem delu davčne reforme z ZDDPO, ki je bil sprejet v letu 1990 in bil uveljavljen s 1. januarjem 1991. Zaradi sprememb na področju

gospodarskega sistema po letu 1990 je bil konec leta 1993 sprejet nov ZDDPO, ki se uporablja od 1. januarja 1994 in velja še danes. ZDDPO ureja tri temeljna področja obdavčenja dobička pravnih oseb, in sicer opredeljuje, davčnega zavezanca, davčno osnovo in davčno stopnjo (Zakon o dohodnini - Interno delovno gradivo, 2002, str. 5)

4.1.1.1. Obstoječe stanje

V skladu z 2. členom ZDDPO je davčni zavezanec pravna oseba, ki dosega dobiček z opravljanjem dejavnosti in ima sedež na območju Republike Slovenije (rezident Slovenije). Za rezidente ZDDPO določa obdavčevanje po načelu svetovnega dohodka (obdavčen je ves dobiček, ki je dosežen z opravljanjem dejavnosti doma in v tujini). Takšne davčne zavezance imenujemo tudi neomejeni davčni zavezanci (Svilar, Šircelj, 1998, str. 13).

V 3. členu ZDDPO določa, da je davčni zavezanec tudi pravna oseba, ki nima sedeža na območju Republike Slovenije (nerezident Republike Slovenije), za dobiček, ki ga doseže s trajnim opravljanjem dejavnosti na območju Republike Slovenije. Davčni zavezanec je tudi predstavništvo tuje osebe za agencijske posle v zračnem prometu in drugem prometu, ki dosega prihodke s prodajo lastnih prevoznih listin na območju Republike Slovenije. Pri obdavčenju nerezidentov ZDDPO torej določa teritorialno načelo (Svilar, Šircelj, 1998, str. 17).

Področje mednarodne dvojne obdavčitve je pomembno tako za slovenske družbe, ki poslujejo v tujini, kot za tuje družbe, ki poslujejo v Sloveniji. Pri trajnem opravljanje poslovnih dejavnosti oziroma ustanavljanju poslovnih enot v tujini se družbe praviloma srečajo z določenimi težavami, saj morajo upoštevati dva pravna sistema, in sicer pravni sistem države, v katerem družba trajno posluje prek stalne poslovne enote, in pravni sistem države, katere rezident je družba oziroma lastnica stalne poslovne enote. Vprašanja v zvezi z obdavčevanjem družb, ki poslujejo v različnih državah se zelo pogosta, saj so davčni sistemi posameznih držav predvsem glede obdavčevanja dobička, dividend, kapitalskih dobičkov, obresti, licenčnin in podobnih prihodkov precej različni (Svilar, Šircelj, 1998, str. 24).

Če niti država vira¹³ niti država prejemnikovega sedeža ne storita ničesar, so zgoraj omenjeni dohodki lahko obdavčeni v obeh državah. V takem primeru je davčno breme, ki ga mora nositi družba, ki posluje v različnih državah, v primerjavi s poslovanjem le v eni državi, mnogo večje. To pa lahko vpliva na manjšo mednarodno dejavnost družb ter posledično na manjše vlaganje kapitala ali pa sili vlagatelje, da nerealno prikazujejo rezultate poslovanja v eni ali v obeh državah. Nerealno prikazovanje rezultatov poslovanja pa ne škoduje le vlagateljem, temveč tudi obema državama, in sicer v njunem splošnem gospodarskem razvoju ter glede priliva dohodkov v njuna proračuna (Svilar, Šircelj, 1998, str. 24).

Država lahko prepreči dvojno obdavčevanje družb s sprejetjem enostranskih ukrepov ali pa z dvostranskimi sporazumi, ki jih sklene z drugimi državami.

¹³ Država vira je vedno država, katere rezident je izplačnik dohodka, država prejemnikovega sedeža pa država, katere rezident je prejemnik dohodka.

ZDDPO preprečuje možnost pravne mednarodne dvojne obdavčitve v 29. členu, ki določa:

»Davčna osnova se zmanjša za dobiček, ki ga je davčni zavezanec prenesel iz tujine, če je bil od tega dobička plačan ustrezen davek v tujini.

Zmanjšanje davčne osnove po prejšnjem odstavku ne more presežati višine davčne osnove.

Davčni zavezanec mora ustrezen dokument o plačanem davku v tujini predložiti skupaj z davčnim izkazom.«

Navedena določba tako določa, da lahko davčni zavezanec zmanjša davčno osnovo, če na območje Republike Slovenije prenese dobiček, ki ga je dosegel zunaj njenega območja in za katerega je že bil plačan davek v državi, v kateri je bil dobiček dosežen. V tej zakonski določbi je torej urejena možnost, da davčni zavezanec v Republiki Sloveniji ne bi bil znova obdavčen za dobiček, za katerega je že plačal ustrezen davek v tujini. Koliko davka je bilo plačanega in kako je bil davek ugotovljen, je odvisno od predpisov države, v kateri je bil dobiček dosežen (Svilar, Šircelj, 1998, str. 98).

Omejitev, ki je določena v drugem odstavku navedenega člena, omogoča, da davčni zavezanec ne bo mogel zmanjšati davčne osnove za celoten znesek prenesenega dobička. ZDDPO namreč določa, da davčni zavezanec zaradi navedenega zmanjšanja davčne osnove ne sme ustvariti tekoče davčne izgube. Če je torej znesek prenesenega dobička iz tujine višji od davčne osnove davčnega zavezanca, bo za presežek plačal davek dvakrat.

Davčni zavezanec lahko uveljavlja zmanjšanje davčne osnove za preneseni dobiček le pod pogojem, da davčnemu organu, pri katerem je vpisan v davčni register, predloži ustrezen dokument, s katerim dokaže, da je bil davek v tujini dejansko plačan. Ker v samem ZDDPO ni določeno, kakšen naj bi bil ustrezen dokument, s katerim davčni zavezanec dokaže v tujini plačan davek (ali zadostuje dokument, ki ga izda pooblaščen davčni svetovalec, ali gre za dokument, ki ga izda tuji davčni organ), bo o tem vprašanju v konkretnem primeru odločal pristojni davčni organ (Svilar, Šircelj, 1998, str. 99).

Poleg navedenega člena, ki določa oprostitev kot predvideno metodo za odpravo dvojnega obdavčevanja v Sloveniji kot državi sedeža prejemnika dohodka, ZDDPO v nekaterih določilih davčnega zavezanca neposredno napotuje na sporazume o izogibanju dvojnemu obdavčevanju. Tako določbo zasledimo v 5. in 33. členu ZDDPO.

5. člen ZDDPO določa, kaj vse se lahko šteje za stalno poslovno enoto oziroma stalno poslovno mesto, v katerem ali prek katerega nerezident Republike Slovenije v celoti ali delno posluje na njenem območju:

»Za stalno poslovno enoto se šteje zlasti: sedež uprave, podružnica, poslovalnica, tovarna, delavnica, rudnik, kamnolom ali drug kraj, kjer se

izkoriščajo naravna bogastva, gradbišče ali kraj, kjer se opravljajo gradbena oziroma montažna dela, ki trajajo dlje kot 12 mesecev.

Za stalno poslovno enoto se ne šteje: uporaba objektov ali opreme le za skladiščenje, razstavljanje ali dobava proizvodov, ki pripadajo davčnemu zavezancu nerezidentu, le zato, da jih druga oseba predela; vzdrževanje stalnega poslovnega mesta le zaradi nakupovanja proizvodov ali storitev ali za zbiranje informacij za davčnega zavezanca nerezidenta; vzdrževanje stalnega poslovnega mesta le zaradi reklamnih namenov, dajanja informacij ter znanstvenega raziskovanja.

Če sporazum o izogibanju dvojnemu obdavčevanju drugače ureja stalno poslovno enoto, se za davčne zavezanca, ki so rezidenti držav, s katerimi je sklenjen sporazum o izogibanju dvojnemu obdavčevanju, neposredno uporabljajo določbe tega sporazuma.«

Tretji odstavek navedenega člena pomeni, da se v primeru, če je v sklenjenem sporazumu o izogibanju dvojnemu obdavčevanju s posamezno državo pojem stalne poslovne enote drugače opredeljen, za njene rezidente neposredno uporabljajo določbe takega sporazuma (Svilar, Šircelj, 1998, str. 22).

V vseh sporazumih, ki veljajo v Sloveniji, temelji opredelitev stalne poslovne enote na določbi 5. člena OECD vzorčnega sporazuma (določbe 5. člena so podane v prilogi). Podobno, kot to določa ZDDPO, je stalna poslovna enota opredeljena kot poslovno mesto, prek katerega davčni zavezanec ene države pogodbenice v celoti ali deloma posluje v drugi državi pogodbenici.

Glavni namen pojma stalne poslovne enote je v določitvi pravice države pogodbenice sporazuma, da obdavči dobiček podjetja druge države pogodbenice. V skladu s 7. členom OECD vzorčnega sporazuma (določbe 7. člena so podane v prilogi), ki ureja obdavčitev poslovnih dobičkov, lahko država pogodbenica obdavčuje dobiček podjetja druge države pogodbenice le, če podjetje v tej drugi državi opravlja dejavnost prek tam ustanovljene stalne poslovne enote.

Navedena določila torej pomenijo, da v primeru, če tuja družba ustanovi s svojim kapitalom v Sloveniji na primer delniško družbo, postane ta družba davčni zavezanec v Sloveniji. V skladu z določili Zakona o gospodarskih družbah se namreč takšna družba ne šteje za tujo družbo, temveč za slovensko, zato se lahko v Sloveniji v skladu z 2. členom ZDDPO opredeli kot neomejeni davčni zavezanec. Če pa ima tuja družba na območju Slovenije le stalno poslovno enoto, na primer podružnico, se v skladu z določili sporazuma o izogibanju dvojnemu obdavčevanju lahko opredeli le kot davčni zavezanec v Sloveniji za dobiček, ki ga doseže z opravljanjem dejavnosti prek podružnice. V primeru, da tuja družba posluje v Sloveniji, vendar pa tega poslovanja ni mogoče opredeliti kot stalno poslovno enoto, se tega poslovanja, ki je bil opravljen v Sloveniji, ne obdavči. Kako bo država, katere rezident je tuja družba, pri določanju višine davčne osnove te družbe upoštevala že plačan davek v Sloveniji, je odvisno od njene zakonodaje oziroma od metode za odpravo dvojnega obdavčevanja, za katero sta se državi pogodbenici dogovorili v sporazumu (Svilar, Šircelj, 1998, str. 28).

Kadar podjetje opravlja dejavnost prek stalne poslovne enote v drugi državi, lahko ta država obdavči dobiček podjetja, vendar v skladu z drugim odstavkom 7. člena OECD vzorčnega sporazuma samo v tolikšni meri, kolikor se ta dobiček lahko pripiše tej stalni poslovni enoti. Dobitek, ki se pripiše stalni poslovni enoti, je tisti, ki bi ga stalna poslovna enota dosegla, če bi, namesto da posluje s svojo matično družbo, opravljala enako ali podobno dejavnost kot popolnoma ločena in samostojna družba pod enakimi ali podobnimi pogoji kot prevladujejo na trgu (Prezelj, 2000, str. 17).

2. odstavek 7. člena OECD vzorčnega sporazuma:

»Če podjetje države pogodbenice posluje v drugi državi pogodbenici prek stalne poslovne enote v njej, se v skladu z določbami 3. odstavka v vsaki državi pogodbenici tej stalni poslovni enoti pripiše dobiček, za katerega bi se lahko pričakovalo, da bi ga ustvarila, če bi bila samostojno in ločeno podjetje, ki se ukvarja z enakimi ali podobnimi dejavnostmi pod istimi ali podobnimi pogoji in bi delovala popolnoma neodvisno od podjetja, katerega stalna poslovna enota je.«

Možnost neposredne uporabe sporazuma o izogibanju dvojnemu obdavčevanju za nerezidente Slovenije ZDDPO ureja tudi v 33. členu:

»Če je v sporazumu o izogibanju dvojnemu obdavčevanju vprašanje obdavčevanja dividend urejeno drugače kot v tem zakonu, se za davčne zavezanca, ki niso rezidenti Republike Slovenije, uporabljajo neposredno določbe takšnega sporazuma.«

ZDDPO v navedeni določbi predvideva možnost uporabe sporazuma za nerezidente, ko le-ta vprašanje obdavčevanja dividend ureja drugače kot ZDDPO.

V skladu z 32. členom ZDDPO mora davčni zavezanec ob vsakem izplačilu dividend in drugih deležev v dobičku obračunati in plačati posebno akontacijo za davek od dobička in dohodnine glede na izplačano dividendo, in sicer po stopnji 15 odstotkov za prenos v tujino in po stopnji 25 odstotkov za prejemnike – rezidente Slovenije, razen za fizične osebe – družbenike osebnih družb. Davčni zavezanec mora prejemniku dividend izdati še potrdilo o plačani posebni akontaciji (Svilar, Šircelj, 1998, str. 103).

Za prejemnike dividende – rezidente Slovenije, ki so pravne osebe, izplačevalec ne obračuna in plača tega davka, če je sam že obračunal in plačal 25-odstotni davek od dobička pravnih oseb, razen v primeru davčne izgube, ko mora obračunati in od izplačila odtegniti 25 odstotkov davka, ki je prejemniku akontacija njegovega davka od dobička pravnih oseb. V tem primeru se davčna osnova davčnega zavezanca – prejemnika dividend ne poveča za prejete dividende (Svilar, Šircelj, 1998, str. 104).

Prav tako se 25-odstotni davek odtegne pri izplačilu dividende fizični osebi – rezidentu Slovenije, ne glede na to, ali je davčni zavezanec – izplačevalec dividende – v svojem davčnem izkazu

ugotovil pozitivno ali negativno davčno osnovo. Posebna akontacija dohodnine mora biti obračunana in plačana v vsakem primeru (Svilar, Šircelj, 1998, str. 109).

V primeru, ko davčni zavezanec izplačuje dividende pravni osebi v tujino, je dolžan obračunati in plačati posebno akontacijo davka od dobička po stopnji 15 odstotkov od vrednosti izplačanih dividend. Hkrati je izplačevalec dividend dolžan izdati prejemniku potrdilo o plačanem davku. Pravna oseba v tujini bo tako prejela le 85 odstotkov vrednosti izplačanih dividend. Prav tako mora davčni zavezanec, če izplačuje dividende tujim fizičnim osebam, ob izplačilu obračunati in plačati posebno akontacijo dohodnine po stopnji 15 odstotkov od vrednosti izplačanih dividend, hkrati pa je ravno tako dolžan izdati potrdilo o plačanem davku (Svilar, Šircelj, 1998, str. 113).

Če je obdavčevanje dividend v sporazumih o dvojnemu obdavčevanju urejeno drugače kot v ZDDPO, se za davčne zavezance, ki niso rezidenti Slovenije, uporabljajo neposredno določbe sporazuma.

Večina sporazumov o izogibanju dvojnemu obdavčevanju, ki veljajo v Sloveniji, ureja način obdavčevanja dividend enako kot 10. člen OECD vzorčnega sporazuma. Določbe 10. člena so podane v prilogi.

Prvi odstavek navedenega člena ne predpisuje načela, da se dividende obdavčujejo izključno v eni državi, bodisi v državi stalnega prebivališča prejemnika ali v državi, katere rezident je izplačevalec dividend. Določa samo, da so dividende lahko obdavčene v državi, katere rezident je prejemnik dividend (Vzorčni sporazum o davkih na dohodek in na premoženje za izogibanje dvojnemu obdavčevanju, 2000, str. 131).

Nadalje 10. člen OECD vzorčnega sporazuma določa, da ima pravico do obdavčitve dividend tudi država, kjer je družba, ki izplačuje dividende, rezident. Vendar je ta pravica omejena, in sicer je določeno, da stopnja davka, ki ga lahko država obračuna, ne sme preseči 15 odstotkov bruto zneska dividend. Po drugi strani je izrecno določena tudi nižja, 5 odstotna stopnja za dividende, ki jih hčerinska družba izplačuje matični družbi. Če ima družba ene države v lasti najmanj 25 odstotkov kapitala družbe druge države, je upravičeno, da se izplačila dobička hčerinske družbe matični družbi v tujino manj obdavčijo. S tem se spodbujajo tuja vlaganja in izogiba se večkratni davčni obremenitvi (Vzorčni sporazum o davkih na dohodek in na premoženje za izogibanje dvojnemu obdavčevanju, 2000, str. 132).

2. odstavek 10. člena OECD vzorčnega sporazuma:

»Vendar se takšne dividende lahko obdavčijo tudi v državi pogodbenici, katere rezident je družba, ki izplačuje dividende, v skladu z zakoni te države če pa je upravičeni lastnik dividend rezident druge države pogodbenice, tako zaračunani davek ne sme presegati:

- a) 5 odstotkov bruto zneska dividend, če je upravičeni lastnik družba (ki ni osebna družba), ki ima neposredno v lasti vsaj 25 odstotkov premoženja družbe, ki plačuje dividende;
- b) 15 odstotkov bruto zneska dividend v vseh drugih primerih.

Pristojni organi držav pogodbenic določijo način uporabe teh omejitev z medsebojnim dogovorom. Ta odstavek ne vpliva na obdavčenje družbe glede dobička, iz katerega se izplačajo dividende.«

Če torej matično podjetje s sedežem v Sloveniji izplača dividende matičnemu podjetju, ki ima sedež v državi, s katero ima Slovenija sklenjen sporazum o izogibanju dvojnemu obdavčevanju, »praviloma« pri izplačilu dividend ne obračuna davka po 15 odstotni stopnji, kot je določeno v 32. členu ZDDPO, temveč obračuna in plača davek po stopnji 5 odstotkov. Določba 10. člena OECD vzorčnega sporazuma ne ureja postopka obračunavanja davka, zato naj bi vsaka država uporabljala postopek obračunavanja davka, kot je določen z njeno zakonodajo. Nekatere države v svojih zakonodajah določajo, da lahko davčni zavezanec pri izplačilu dividend takoj obračuna in plača nižjo stopnjo davka, nekatere pa določajo, da mora najprej obračunati in plačati davek po stopnji, ki jo določa nacionalna zakonodaja, nato pa lahko zahteva refundacijo preveč plačanega davka. Ker ZDDPO določa, da se za davčne zavezance, nerezidente Slovenije, določbe sporazuma o izogibanju dvojnemu obdavčevanju uporabljajo neposredno, bi bilo smiselno, da se lahko v primeru izplačila dividend matičnemu podjetju, ki ni rezident Slovenije, takoj obračuna in plača nižja stopnja davka (Svilar, Šircelj, 1998, str. 119). Vendar pa praksa dokazuje nasprotno, kar je razvidno tudi iz naslednjih primerov.

Če je v sporazumu med Slovenijo in drugo državo določilo enako zgoraj omenjenemu, bo morala naša država na zahtevo tujemu rezidentu vrniti razliko davka od dividende v višini med 5 in 15 odstotki, če ima tuj rezident najmanj 25 odstotkov deleža v kapitalu. V vseh ostalih primerih se domač zakon sklada z določilom sporazuma, zato tujec od naše države ne more terjati nobenih davčnih razbremenitev več. Ker so dividende obdavčene pri viru, bo morala država rezidenstva poskrbeti za odpravo dvojnega obdavčevanja in sicer bo zavezancu z metodo oprostitve ali z metodo dobropisa priznala 5 oz. 15 odstotno obdavčitev v Sloveniji (Dividende, obresti, plačila za premoženjske pravice, 2001, str. 20).

Kot konkretni primer naj navedemo, kako lahko oseba uveljavlja davčne ugodnosti po sporazumu med Slovenijo in Italijo (Dohodki in promet nerezidenta v Sloveniji, 2000, str. 11):

Slovenska gospodarska družba izplača udeležbo v dobičku tujemu družbeniku, italijanskemu podjetju. Po slovenskem ZDDPO mora ob plačilu dividende obračunati in plačati 15 % davka. V sporazumu je navedeno, da davek na dividende, ki so izplačane družbi - rezidentu Italije, ne sme presegati 10 odstotkov. Italijanska prejemnica bo od naše države lahko zahtevala vračilo zneska davka nad 10 odstotki.

2. odstavek 10. člena OECD vzorčnega sporazuma:

»Take dividende pa se lahko obdavčijo tudi v državi pogodbenici, katere rezident je družba, ki dividende plačuje, in v skladu z zakonodajo te države, če pa je prejemnik upravičeni lastnik dividend, tako obračunani davek ne presega:

- a) 5 odstotkov bruto zneska dividend, če je upravičeni lastnik družba (ki ni osebna družba), ki ima neposredno v lasti najmanj 25 odstotkov kapitala družbe, ki plačuje dividende;
 - b) 15 odstotkov bruto zneska dividend v vseh drugih primerih.
- Pristojna organa držav pogodbenic se sporazumno dogovorita o načinu uporabe te omejitve.
- Ta odstavek ne vpliva na obdavčenje družbe v zvezi z dobičkom, iz katerega se plačajo dividende.«

Na podlagi navedenega vidimo, da v praksi neposredna uporaba sporazumov o izogibanju dvojnemu obdavčevanju ni zagotovljena. Nerezident Slovenije mora zato morebitno davčno ugodnost, ki mu jo zagotavlja sporazum, posebej uveljavljati in dokazovati.

4.1.1.2. Predlog novega zakona

Opisani ZDDPO bo v bližnji prihodnosti nadomestil nov zakon o davku od dohodkov pravnih oseb.

V predlogu novega zakona naj bi bila posebna pozornost namenjena jasnosti in določnosti predvsem tam, kjer so dosedanje izkušnje pokazale na največ težav. Tako so v predlogu zakona o davku na dohodek pravnih oseb:

- natančno so opredeljeni davčni zavezanci (rezidenti in nerezidenti), obseg davčne obveznosti, poslovna enota, viri dohodkov in osebe, ki davka ne bodo plačevale;
- podrobneje je določeno ugotavljanje davčne osnove;
- na novo je opredeljeno skupinsko obdavčevanje;
- predlagana je uvedba kreditne metode za odpravo dvojnega obdavčevanja virov iz tujine;
- uvedeni davčni odtegljaji od določenih dohodkov (odbitek davka na viru).

Že sprememba naslova zakona, ki je sedaj mednarodno terminološko usklajen, kaže na novo vsebino zakona. Zakon ureja sistem in uvaja obveznost plačevanja davka od dohodkov pravnih oseb na območju Republike Slovenije. V primeru, če sporazum o izogibanju dvojnemu obdavčenju dohodka drugače ureja vsebino tega zakona, se uporabljajo določila sporazuma (Prikaz predlagane reforme neposrednih davkov, 2002).

Opredelitev davčnih zavezancev je v primerjavi z ureditvijo v veljavnem ZDDPO širša in podrobnejša. Zavezanec za davek bo tako pravna oseba domačega prava in tujega prava ter v primeru oseb tujega prava tudi oseba, ki je brez pravne osebnosti (na primer partnerstva – partnerships) (Zakon o davku od dohodkov pravnih oseb – Interno delovno gradivo, 2002, str. 5).

Tudi po predlagani ureditvi se obseg davčne obveznosti rezidenta Slovenije razlikuje od obsega davčne obveznosti nerezidenta Slovenije. Rezident Slovenije je zavezan za plačilo davka od

dohodkov, ki jih dosega na domačem in tujem trgu – načelo svetovnega dohodka (t.im. neomejeni davčni zavezanec). Davčna obveznost nerezidenta Slovenije pa je omejena. Nerezident Slovenije je zavezan za davek od dohodkov iz virov v Sloveniji, in sicer od dobička, ki ga dosega s poslovanjem v poslovni enoti ali preko poslovne enote, ki se nahaja v Sloveniji, ter od drugih dohodkov, ki imajo vir v Sloveniji.

Novost predstavlja tudi definicija rezidenta, saj se rezidentstvo davčnega zavezanca ne presoja več zgolj z upoštevanjem formalnega kriterija (po registriranem sedež davčnega zavezanca), temveč se davčni zavezanec šteje kot rezident Slovenije tudi, če ima registrirani sedež v tujini, sedež dejanske uprave pa Sloveniji (če se torej vodi oziroma upravlja iz Slovenije). S tem se predvsem preprečuje davčno izogibanje pravnim osebam, ki so registrirane v državah z nizko stopnjo obdavčitve (offshore centri oziroma regije, ekonomske cone), a jih dejansko (v celoti ali delno) vodi uprava, ki ima sedež v Sloveniji (Prikaz predlagane reforme neposrednih davkov, 2002).

Kot poslovna enota nerezidenta je opredeljeno mesto poslovanja, preko katerega nerezident v celoti ali delno posluje v Sloveniji.

Bistvena novost predloga zakona je določitev dohodkov, ki imajo vir v Sloveniji, kar je pomembno tako zaradi pravice Slovenije, da obdavči nerezidenta za dohodke, ki imajo vir v Sloveniji, kot tudi zaradi uvedbe instrumentarija za odpravo mednarodnega pravnega dvojnega obdavčevanja dohodkov rezidenta. Odprava mednarodnega dvojnega obdavčevanja se bo izvajala z metodo odbitka davka, ki ga je rezident plačal od dohodka iz virov izven Slovenije na dohodek iz virov izven Slovenije (Zakon o davku od dohodkov pravnih oseb - Interno delovno gradivo, 2002, str. 7).

To pomembno novost bo predlog zakona določal v XI. poglavju z naslovom Odprava dvojnega obdavčevanja dohodkov rezidenta iz virov izven Slovenije. V skladu z določbami tega poglavja bo rezident Slovenije lahko uveljavljal pravico odbitka tujega davka tako, da bo lahko od davka po tem zakonu odštel znesek tujega davka (ustreznega davka, ki ga je plačal od dohodkov iz virov izven Slovenije) na tuji dohodek, ki je vključen v njegovo davčno osnovo. Predlog zakona vsebuje pravila za določanje priznavanja odbitka tujega davka. Predlagana metoda odbitka tujega davka je v teoriji in praksi znana kot metoda dobroписа. Namen določb tega poglavja bo torej odprava dvojnega obdavčevanja dohodkov rezidenta, ki imajo vir izven Slovenije (Zakon o davku od dohodkov pravnih oseb - Interno delovno gradivo, 2002, str. 17). Podrobneje je to poglavje predstavljeno v prilogi.

63. člen novega zakona – Odbitek tujega davka

»Rezident Slovenije, lahko od davka po tem zakonu odšteje znesek, ki je enak ustreznemu davku, ki ga je plačal od dohodkov iz virov izven Slovenije (tuji davek) na dohodek iz virov izven Slovenije (tuji dohodek), ki je vključen v njegovo davčno osnovo.«

V XII. poglavju – Davčni odtegljaj bo uvedeno obračunavanje in plačevanje davka od posameznih vrst dohodkov na viru, t.j. ob izplačilu dohodka. Režim plačevanja odtegljaja na viru je v veljavnem sistemu obdavčitve dobička pravnih oseb uveden le v primeru izplačila dividend in drugih deležev iz dobička. Na podlagi predlagane ureditve v tem poglavju bo rezident, ki izplačuje dohodke davčnim zavezancem rezidentom in davčnim zavezancem nerezidentom, dolžan obračunati in odtegniti davek po stopnji 25 odstotkov od dohodkov, ki imajo vir v Sloveniji, in sicer od dividend in podobnih dohodkov, obresti, plačil za uporabo ali pravico do uporabe premoženjskih pravi, plačil za zakup ter plačil za storitve nastopajočih izvajalcev ali športnikov, če ta plačila pripadajo organizatorju. Predlog bo vseboval tudi določbe, kdaj se davka ne odtegne, obračuna in plača. Z določbami tega poglavja bo urejeno tudi odštevanje davka, odtegnjenega od dohodka na viru, od davka, ki ga po vštetju prejetega dohodka v davčno osnovo plača rezident in nerezident v zvezi s poslovno dejavnostjo, ki jo opravlja v poslovni enoti v Sloveniji ali preko poslovne enote v Sloveniji (Zakon o davku od dohodkov pravnih oseb - Interno delovno gradivo, 2002, str. 18). Podrobneje je to poglavje predstavljeno v prilogi.

4.1.2. Dohodnina

Dohodnina je progresivni davek od dohodkov fizičnih oseb, doseženih v posameznem koledarskem letu. Uvedena je bila z reformo davčnega sistema, ki je bila sprejeta konec leta 1990. ZDoh je vstopil v veljavo s 1. januarjem 1991. Na podlagi prvih podatkov o odmeri dohodnine za leto 1991, je bila v letu 1993 pripravljena in sprejeta večja vsebinska sprememba ZDoh, in sicer v obliki novega zakona, ki je stopil v veljavo 1. januarja 1994. Zakon je bil noveliran leta 1995 ter 1996. Veljavni zakon v splošnem temelji na enakem konceptu in strukturi kot leta 1990 sprejeti ZDoh (Zakon o dohodnini – Interno delovno gradivo, 2002, str. 1).

V teoriji je dohodnina ali davek na dohodek opredeljena kot osebni davek, pri katerem je načelo enakosti davkov oziroma njihovega sorazmerja z gospodarsko močjo davčnega zavezanca najbolj izrazito, saj že načeloma, dodatno pa prek posameznih oprostitev in olajšav, upošteva socialne, gospodarske in druge okoliščine, ki vplivajo na davčno sposobnost posameznega davčnega zavezanca. Hkrati pa je dohodnina ena najpomembnejših davčnih oblik davčnih sistemov tržno razvitih držav, saj poleg DDV, trošarin in prispevkov za socialno varnost zagotavlja največ sredstev, ki so potrebni za financiranje javne porabe (Svilar, Šircelj, 1998a, str.9).

4.1.2.1. Obstoječe stanje

Dohodnina je davek od dohodkov fizičnih oseb. Temelji na načelu rezidenstva, kar pomeni, da se pri opredelitvi zavezanca za dohodnino upošteva stalno prebivališče oziroma začasno bivališče fizične osebe v Sloveniji, ki traja dlje kot šest mesecev. Dohodnina se plačuje od dohodkov, pridobljenih v Sloveniji, rezidenti (osebe s stalnim prebivališčem v Sloveniji) pa so zavezani plačevati dohodnino tudi od nekaterih dohodkov, ki so pridobljeni izven Slovenije (pokojnine iz tujine, dohodki iz premoženja in iz premoženjskih pravic doseženi v tujini). Nerezidenti (fizične osebe, ki nimajo stalnega prebivališča v Sloveniji) so zavezani za plačilo davkov od posameznih vrst dohodkov, ki so pridobljeni v Sloveniji, če pa bivajo na območju Slovenije več kot šest

mesecev pa z oddajo napovedi za odmero dohodnine napovejo vse dohodke, dosežene v Sloveniji, od katerih se odmeri dohodnina (Zakon o dohodnini – Interno delovno gradivo, 2002, str. 2).

V osnovo za obračun dohodnine se všttevajo osebni prejemki (plače in drugi prejemki iz delovnega razmerja, prejemki na podlagi opravljanja storitev in poslov, pokojnine in drugi prejemki), dohodki iz kmetijstva, dohodki iz dejavnosti, dohodki iz kapitala (dobiček od prodaje vrednostnih papirjev in drugih deležev v kapitalu ter od prodaje nepremičnin), dohodki iz premoženja (udeležba pri dobičku, obresti na posojila, dohodki od najemnin) ter dohodki iz premoženjskih pravic (avtorskih pravic, izumov, znakov razlikovanja in tehničnih izboljšav) (Zakon o dohodnini – Interno delovno gradivo, 2002, str. 2).

Med letom se od posameznih vrst dohodkov, ki so vir dohodnine, plačuje akontacija dohodnine v obliki davkov od posameznih vrst dohodkov. Stopnje davkov so različne glede na vrsto dohodka. Med letom plačane akontacije se po preteku leta poračunajo na letni ravni z dohodnino, odmerjeno z odločbo (Zakon o dohodnini – Interno delovno gradivo, 2002, str. 3).

Določila, ki določajo odpravo ali vsaj omilitev dvojnega obdavčevanja se v ZDoh nahajajo v 14., 21., 76., in 82. členu. 14. člen ZDoh določa:

»Odmerjena dohodnina se zmanjša za višino odmerjenih oziroma obračunanih davkov od posameznih vrst dohodkov. Če je bil od dohodkov, ki se všttevajo v osnovo za dohodnino, plačan davek v tujini, se odmerjena dohodnina zmanjša za ta davek.«

Navedeno pomeni, da se kot akontacija dohodnine šteje tudi davek, ki ga je zavezanec plačal v tujini. Odmerjena dohodnina se torej lahko zmanjša za znesek že plačanega davka. Da je bil v tujini plačan davek ne le odmerjen oziroma obračunan, temveč tudi dejansko plačan, bo moral zavezanec dokazati s potrdilom pristojnega organa tuje države. Zavezancu se bo torej odmerjena dohodnina zmanjšala le v primeru, če bo z omenjenim potrdilom lahko dokazal, da je davek v tujini dejansko tudi plačal.

Nadaljnja določba, ki določa odpravo dvojnega obdavčevanja v ZDoh, je določena tudi v 21. členu.

»Zavezancu, ki dosega plačo iz tujine na podlagi delovnega razmerja, sklenjenega v državi, se obračunani davek zmanjša za sorazmerni del v tujini plačanega davka, ki odpade na plačo, ki v Republiki Sloveniji predstavlja osnovo za davek od osebnih prejemkih. Zavezancu, ki prejema pokojnino iz tujine, se obračunani davek zmanjša za davek, ki je bil od te pokojnine plačan v tujini.«

Na podlagi navedenega člena se zavezancu za davek od osebnih prejemkov, ki dosega plačo z delom v tujini na podlagi sklenjenega delovnega razmerja v državi, obračunani davek zmanjša za sorazmerni del v tujini plačanega davka, ki pride na plačo, ki je v Sloveniji osnova za davek od

osebnih prejemkov. Če torej zavezanec za davek od osebnih prejemkov plača ustrezni davek na plačo v tujini in je sorazmerni del v tujini plačanega davka, ki odpade na plačo, ki v Sloveniji predstavlja osnovo za davek od osebnih prejemkov, večji od davka, ki bi bil obračunan od plače v Sloveniji, do odmernih razlik za plačilo davka od osebnih prejemkov v Sloveniji ne pride (Svilar, Šircelj, 1998a, str. 70).

Pri tem moram opozoriti, da se navedena določba ter določba druge alineje prvega odstavka 16. člena ZDoh, ki se nanašata na obdavčevanje plač, doseženih z delom v tujini pod zgoraj omenjenimi pogoji, uporabljata le v primeru, če Slovenija in država, v kateri se delo opravlja, nimata sklenjenega sporazuma o izogibanju dvojnemu obdavčevanju. ZDoh v drugi alineji prvega odstavka 16. člena namreč izrecno določa, da se plača, ki jo zavezanec za davek od osebnih prejemkov dosega z delom v tujini na podlagi delovnega razmerja, sklenjenega v Sloveniji, ne všteva v osnovo za davek od osebnih prejemkov, če je tako določeno s sporazumom o izogibanju dvojnemu obdavčevanju. V tem primeru je namreč prejemnik plače zavezanec za davek od osebnih prejemkov v tisti državi, ki je določena s sporazumom (Svilar, Šircelj, 1998a, str. 53).

16. člen

»Osnova za davek od osebnih prejemkov je:

- ...
- plača, dosežena z delom v tujini na podlagi delovnega razmerja, sklenjenega v državi, v višini plače za enaka dela v državi, zmanjšana za plačane obvezne prispevke za socialno varnost, če ni s sporazumom o izogibanju dvojnemu obdavčevanju drugače določeno;
- ...«

Vzorčni sporazum OECD v 15. členu navaja splošno načelo obdavčevanja dohodkov iz zaposlitve, in sicer je takšen dohodek obdavčljiv v tisti državi, v kateri se delo dejansko opravlja (Vzorčni sporazum o davkih na dohodek in premoženje za izogibanje dvojnemu obdavčevanju, 2000, str. 184). Ne glede na navedeno pa se lahko v skladu s sporazumom ti prejemki obdavčijo samo v Sloveniji, če so kumulativno izpolnjeni trije pogoji (Prislan, 2002, str. 23):

- prejemnik dohodkov je prebival v drugi državi nepretrgoma ali s prekinitvami manj kot 183 dni v zadevnem koledarskem letu;
- prejemke izplača delodajalec, ki ni rezident države, v kateri se delo opravlja, ali se prejemek izplača v njegovem imenu;
- prejemek ne bremeni stalne poslovne enote ali stalne baze, ki jo ima delodajalec v državi, kjer se delo opravlja.

Če navedeni pogoji niso izpolnjeni, se plače in drugi podobni prejemki obdavčijo samo v državi, v kateri se delo opravlja. V tem primeru tudi velja, da zavezanec za davek od osebnih prejemkov, ki je v skladu z določili ZDoh hkrati tudi zavezanec za dohodnino, teh dohodkov ni dolžan napovedati v napovedi za odmero dohodnine (Svilar, Šircelj, 1998a, str. 53).

21. člen ZDoh poleg plač omenja tudi pokojnine, ki so prejete iz tujine, in sicer v drugem odstavku določa, da se zavezancu, ki prejema pokojnino iz tujine, obračunani davek od pokojnine

v Sloveniji, zmanjša za davek, ki je bil od te pokojnine že plačan v tujini. Tudi v tem primeru velja, da če zavezanec za davek od osebnih prejemkov plača ustrezní davek na pokojnino že v tujini in je znesek v tujini plačanega davka večji od davka, ki je obračunan od pokojnine v Sloveniji, do odmernih razlik za plačilo davka od osebnih prejemkov v Sloveniji sploh ne pride (Svilar, Šircelj, 1998a, str. 71).

Nadalje 76. člen ZDoh določa, da se zavezancu, rezidentu Slovenije, ki doseže dohodek iz premoženja¹⁴ v tujini, prizna znesek davka, ki ga je od tega dohodka plačal v tujini, in sicer se mu ta znesek odšteje od zneska davka, ki bi mu bil obračunan v Sloveniji. Plačan davek v tujini se zavezancu šteje kot akontacija dohodnine (Svilar, Šircelj, 1998a, str. 152).

76. člen: Zavezancu, ki prejema dohodke iz premoženja v tujini, se obračunani znesek davka zmanjša za davek, plačan od tega dohodka v tujini.

V skladu z 82. členom ZDoh se zavezancu, rezidentu Slovenije, ki doseže dohodek iz premoženjskih pravic¹⁵ v tujini, zaradi preprečitve oziroma omilitve dvojnega obdavčevanja prizna znesek davka, ki ga je od tega dohodka plačal v tujini, in sicer se mu ta znesek odšteje od davka, ki bi mu bil obračunan v Sloveniji, če bi dohodek dosegel na njenem ozemlju. Plačan davek v tujini se torej zavezancu šteje kot akontacija dohodnine (Svilar, Šircelj, 1998a, str. 158).

82. člen: Zavezancu, ki doseže dohodek iz premoženjskih pravic v tujini, se obračunani znesek davka zmanjša za davek, plačan od tega dohodka v tujini.

4.1.2.2. Predlog novega zakona

Z novim zakonom o dohodnini, ki bo predvidoma sprejet prihodnje leto, bo uveljavljeno načelo obdavčitve rezidentov po svetovnem dohodku in nerezidentov po viru dohodka v Sloveniji. S tem bo doseženo povečanje obsega davčne obveznosti za rezidente, ki bodo poslej obdavčeni od dohodka, ki bo dosežen v Sloveniji in v tujini (princip obdavčitve svetovnega dohodka) in povečane obveznosti za nerezidente, saj bodo jasneje kot doslej določena pravila, kdaj se šteje, da je dohodek obdavčen v Sloveniji (princip obdavčitve po viru dohodka). Na ta način bo v polni meri uveljavljeno načelo obdavčitve po rezidentstvu in po viru dohodka, kot je uveljavljeno v vseh razvitih državah. Navedeni princip pa vodi v dvojno obdavčitev dohodkov fizičnih oseb, zato bo v bistveno večji meri potrebna uporaba dvostranskih sporazumov o izogibanju dvojnemu

¹⁴ Dohodki iz premoženja:

- Dohodki, doseženi z udeležbo pri dobičku (dividende);
- Obresti na posojila, dana fizičnim in pravnim osebam;
- Dohodki, doseženi z oddajanjem zemljišč, stanovanjskih ali poslovnih prostorov, garaž in prostorov za počitek oziroma rekreacijo, opreme, prevoznih sredstev in drugega premoženja v najem.

¹⁵ Dohodki iz premoženjskih pravic:

- Dohodki iz avtorskih pravic;
- Dohodki iz izumov, znakov razlikovanja in tehničnih izboljšav, ne glede na to, ali so zavarovani po Zakonu o industrijski lastnini (UL RS, št. 13/92, s spremembami in dopolnitvami).

obdavčevanju dohodka. Iz navedenega razloga bo v nov zakon vgrajen tudi poseben mehanizem izogibanju dvojnemu obdavčevanju za primere, ko z določeno državo Slovenija nima sklenjenega sporazuma o izogibanju dvojnemu obdavčevanju (Zakon o dohodnini – Interno delovno gradivo, 2002, str. 7).

Z novim zakonom o dohodnini bo na novo določen tudi zavezanec za dohodnino in obseg njegove davčne obveznosti, in sicer v skladu s pravili o obdavčevanju, ki jim sledijo države OECD. Navedeno bo urejeno v poglavju II. - Zavezanec za dohodnino in obseg davčne obveznosti. To je ena bistvenih novosti zakona glede na veljavno ureditev, saj je opredelitev zavezanca za dohodnino in obsega davčne obveznosti bistveno širša in podrobnejša kot je določeno po veljavnem zakonu (Zakon o dohodnini – Interno delovno gradivo, 2002, str. 8).

Zavezanec za dohodnino bo posameznik, fizična oseba. Kot podlaga za določanje obsega davčne obveznosti bo določena ena od najbolj običajno uporabljenih oblik osebne navezanosti fizične osebe na državo, to je rezidentstvo, kot je to določeno že v veljavnem zakonu. Vendar bo rezidentstvo določeno mnogo širše, saj se določa na podlagi večih različnih kriterijev. Po veljavnem zakonu pa je ključni kriterij za določanje rezidentstva samo prijavljeno stalno prebivališče v Sloveniji. Zavezanec bo torej fizična oseba, tako rezident kot tudi nerezident. Obseg davčne obveznosti bo določen glede na to, ali ima posameznik status rezidenta ali nerezidenta. Pri tem se bo upošteval kriterij rezidentstva in kriterij vira dohodka (Zakon o dohodnini – Interno delovno gradivo, 2002, str. 8).

Mednarodno gledano večina držav, med njimi vse države OECD, uporablja dva kriterija pri obdavčevanju dohodka: (1) rezidentstvo in (2) vir dohodka. Po kriteriju rezidentstva so fizične osebe obdavčene po svetovnem dohodku v državi, kjer so rezidenti, kar pomeni da so v državi rezidentstva obdavčeni od vsega dohodka, ne glede na to, kje je bil pridobljen (v smislu zemljepisnega izvora dohodka). Do sedaj so bili slovenski rezidenti obdavčeni pretežno od dohodka, ki je bil dosežen v Sloveniji. Novo pravilo tako razširja obseg davčne obveznosti za rezidente, in sicer bo po novem v davčno obveznost vključen tudi ves dohodek, dosežen izven meja Slovenije (Zakon o dohodnini – Interno delovno gradivo, 2002, str. 9).

Na podlagi kriterija vira dohodka so fizične osebe obdavčene tudi v državi, kjer je bil dohodek dosežen oziroma kjer ima svoj vir. Tudi v skladu z veljavnim zakonom so nerezidenti obdavčeni od dohodka, ki je dosežen v Sloveniji, vendar niso dovolj jasno določena pravila, kdaj se šteje, da je dohodek dosežen v Sloveniji. Z jasnejšo določitvijo pravil, ki bodo določala, kdaj ima posamezni dohodek svoj vir v Sloveniji bo doseženo, da bodo nerezidenti v večji meri plačevali dohodnino od dohodkov, ki jih bodo dosegali v Sloveniji (Zakon o dohodnini – Interno delovno gradivo, 2002, str. 9).

V skladu s predlogom zakona bo rezidentstvo fizične osebe ugotovljeno na podlagi kriterijev, ki jih v splošnem lahko razvrstimo v naslednje tri skupine, in sicer (Zakon o dohodnini – Interno delovno gradivo, 2002, str. 9):

- a) uradno prijavljeno stalno prebivališče v Sloveniji;

- b) bivanje izven Slovenije zaradi zaposlitve v diplomatski, konzularni ali mednarodni misiji, ali kot občinski ali državni uslužbenec v državi, ki na podlagi reciprocitete takega uslužbenca ne šteje za svojega rezidenta;
- c) oseba izpolnjuje določene dejanske kriterije, ki kažejo, da so njeni osrednji socialni in ekonomski interesi v Republiki Sloveniji (ima svoje običajno bivališče ali središče interesov v Sloveniji oziroma je prisotna v Sloveniji več kot 183 dni).

Oseba se bo štela za rezidenta Slovenije, če bo izpolnjen katerikoli od navedenih kriterijev. Bistveno novost glede na veljavni sistem bo pomenila uvedba tretjega kriterija, po katerem bodo v obdavčitev po svetovnem dohodku zajete tudi osebe, ki ne bodo imele prijavljenega stalnega prebivališča v Sloveniji v skladu s predpisi o stalnem prebivališču, za davčne namene pa bodo zaradi daljše prisotnosti na ozemlju Slovenije oziroma zaradi določitve središča interesov oziroma običajnega bivališča v Sloveniji, prepoznani kot rezidenti Slovenije. Na ta način lahko država polno obdavči z dohodnino tudi osebe, ki bivajo na njenem ozemlju daljši čas in zato koristijo ugodnosti, ki jim jih zagotavlja naša država. Glede na to, da je vedno večje število oseb, ki menjava svoje prebivališče oziroma stalno ali občasno migrira, je navedena rešitev običajna tudi v razvitih državah (Zakon o dohodnini – Interno delovno gradivo, 2002, str. 9).

Posameznik, ki po nobenem od navedenih kriterijev ne bo prepoznan kot rezident, se bo štel za nerezidenta in bo obdavčen le od dohodkov, ki bodo imeli svoj vir v Sloveniji.

Za razliko od veljavnega zakona bodo pravila, ki določajo vir dohodka v Sloveniji, določena za vse vrste dohodkov na enem mestu in bodo tudi podrobneje določena. To so pravila, s katerimi bo določeno, kdaj se šteje, da je posamezen dohodek dosežen v Sloveniji in ga ima Slovenija pravico obdavčiti. Navedena pravila so pomembna predvsem pri določanju dohodkov nerezidentov, ki jih bo imela Slovenija pravico obdavčiti in tudi pri določanju dohodkov rezidentov, ko bo potrebno ugotoviti, ali ima dohodek vir v tujini in bo rezidentu potrebno priznati odbitek davka, plačanega v tujini. Na naveden način država ščiti svojo davčno osnovo, kadar je dohodek dosežen v Sloveniji oziroma je mogoče ugotoviti vir dohodka v Sloveniji. V splošnem bo določeno, da bodo imeli dohodki iz zaposlitve in iz opravljanja storitev vir v Sloveniji, če se bo zaposlitev izvajala ali storitev opravila v Sloveniji. Naslednji kriterij za določanje vira dohodka v Sloveniji bo pogoj, da so različni dohodki izplačani v Sloveniji. V primeru dohodkov iz opravljanja dejavnosti bo veljal kot pogoj za obdavčitev dohodka v Sloveniji, opravljanje dejavnosti v Sloveniji ter tudi opravljanje dejavnosti preko poslovne enote nerezidenta v Sloveniji. Za dohodke iz nepremičnega premoženja bo v splošnem veljalo, da bodo obdavčeni glede na pogoj, da nepremičnina leži na območju Slovenije. Za dohodke od vrednostnih papirjev in drugih lastniških deležev pa bo veljalo pravilo, po katerem bodo imeli ti dohodki vir v Sloveniji, če bo šlo za deleže gospodarskih družb in drugih oblik organiziranja, ki so ustanovljene v skladu s predpisi v Sloveniji (Zakon o dohodnini – Interno delovno gradivo, 2002, str. 10).

Uporaba pravila obdavčitve rezidentov po svetovnem dohodku in nerezidentov po pravilu vira dohodka, kar prakticira večina držav, med njimi vse države OECD, vodi v dvojno obdavčevanje dohodka na mednarodni ravni. Davkoplačevalec je lahko obdavčen kot nerezident v državi izvora dohodka, medtem ko je hkrati ta dohodek obdavčljiv tudi v državi, kjer je rezident. Kot že omenjeno so v predlogu zakona predvidene tudi določbe, ki določajo metodo izogibanja dvojnemu mednarodnemu obdavčevanju, in sicer z obliko odbitka v tujini plačanega davka. Mehanizmi izogiba dvojnemu obdavčevanju dohodkov fizičnih oseb so določeni tudi z dvostranskimi mednarodnimi sporazumi o izogibanju dvojnemu obdavčevanju, ki jih je sklenila Slovenija (Zakon o dohodnini – Interno delovno gradivo, 2002, str. 10).

Z novim sistemom dohodnine se bo še bolj povečala vloga in pomen dvostranskih sporazumov o izogibanju dvojnemu obdavčevanju, ki jih je Slovenija sklenila z drugimi državami.

Metoda odprave dvojnega obdavčevanja, ki bo veljala za vse vrste dohodkov bo določena v poglavju o odpravi dvojnega obdavčevanja dohodkov rezidenta iz virov izven Slovenije (poglavje VII.). Navedena metoda se bo uporabljala le v primeru, ko bo rezident dosegel dohodek v državi, s katero Slovenija nima sklenjenega sporazuma o izogibanju dvojnemu obdavčevanju. Ko pa bo rezident dohodek dosegel v državi, s katero ima Slovenija sklenjen sporazum, se bo uporabila metoda odprave dvojne obdavčitve po konkretnem sporazumu (Zakon o dohodnini – Interno delovno gradivo, 2002, str. 28).

123. člen

(odbitek dohodnine)

- (1) Rezident lahko od dohodnine, odmerjene po tem zakonu, odšteje znesek ustreznega dela dohodnine (v nadaljnjem besedilu: odbitek), ki jo je plačal od dohodkov iz virov izven Slovenije (v nadaljnjem besedilu: tuji dohodki), vključenih v njegovo osnovo za dohodnino.
- (2) Za tuje dohodke iz prejšnjega odstavka se štejejo dohodki, ki se v skladu z določbami iz poglavja II.2. ne morejo šteti za dohodek, ki ima svoj vir v Sloveniji.

Odprava dvojnega obdavčevanja dohodkov rezidenta iz virov izven Slovenije bo po zakonu torej možna na način, ki ga omogoča metoda navadnega dobropisa (odbitka) z omejitvijo po državah. Po tej metodi se bo v Sloveniji odmerjena dohodnina rezidenta, zmanjšala za ustrezen znesek dela v tujini plačane dohodnine (odbitek) od dohodkov, doseženih izven Slovenije, vključenih v njegovo davčno osnovo. Odbitek ne bo smel preseči nižjega od zneska dokončne in dejansko plačane dohodnine od tujih dohodkov ali zneska dohodnine, ki bi jo bilo potrebno plačati po tem zakonu od tujih dohodkov, če zmanjšanje ne bi bilo možno. Znesek dovoljenega odbitka se bo računal ločeno po posameznih državah, v katerih imajo tuji dohodki svoj vir. Navedena metoda zagotavlja večjo enakost rezidentov v primeru doseganja dohodkov iz domačih in tujih virov, saj se s to metodo odpravi razlika med nizko stopnjo davka v državi vira in stopnjo dohodnine v Sloveniji.

Navedena metoda, ki se bo uporabljala za vse vrste dohodkov, je skladna z metodo, ki je določena v novejših sporazumih o izogibanju dvojnemu obdavčevanju, ki jih je sklenila Slovenija. V nekaterih sporazumih, ki jih je Slovenija nasledila od SFRJ, pa je določena drugačna metoda izogiba dvojnemu obdavčevanju, in sicer metoda oprostitve oziroma izvzetja, kar pomeni, da se določeni dohodek, ki je dosežen v drugi državi pogodbenici in je v skladu s sporazumom obdavčljiv v tej drugi državi, ne obdavči v Sloveniji (Zakon o dohodnini – Interno delovno gradivo, 2002, str. 29).

4.2. Metode za odpravo dvojnega obdavčevanja v sporazumih

V dvostranskih sporazumih, ki jih med seboj sklepajo države pogodbenice, sta za odpravo dvojnega obdavčevanja v državi, v kateri je davčni zavezanec rezident, predvideni dve glavni načeli:

- načelo oprostitve in
- načelo dobropisa.

Zaradi poenostavitve bomo v nadaljevanju govorila le o davku na dohodek, načeli pa se na enak način uporabljata tudi za obdavčevanje premoženja.

4.2.1. Načelo oprostitve

V skladu z načelom oprostitve država prejemnikovega sedeža ne obdavči tistega dohodka, ki se po sporazumu lahko obdavči v državi vira.

Načelo oprostitve se lahko uporablja na dva osnovna načina (Vzorčni sporazum o davkih na dohodek in na premoženje za izogibanje dvojnemu obdavčevanju, 2000, str. 221):

- a) Dohodek, ki se lahko obdavči v državi vira, se v državi prejemnikovega sedeža za njene davčne namene sploh ne upošteva. Država prejemnikovega sedeža tako oproščene dohodka nima pravice upoštevati pri določanju davka, ki se odmeri od preostalega dohodka. Ta metoda se imenuje "**popolna oprostitve**".
- b) Dohodek, ki se lahko obdavči v državi vira, v državi prejemnikovega sedeža ni obdavčen, vendar si država prejemnikovega sedeža pridrži pravico, da ta dohodek upošteva pri določanju stopnje davka, ki se odmeri od preostalega dohodka, doseženega v državi prejemnikovega sedeža. Ta metoda se imenuje "**oprostitve s progresijo**".

Z metodo oprostitve se torej država prejemnikovega sedeža zaveže, da bo iz obdavčitve izvzela dohodek, ki ga po sporazumu sme obdavčiti država vira, in sicer ne glede na to, ali država vira ta dohodek dejansko obdavči ali ne.

Slovenija v nobenem svojem sporazumu nima predvidene metode popolne oprostitve. Tudi sicer se ta metoda uporablja zelo redko, saj dohodki iz tujine ne glede na velikost nič ne vplivajo na obdavčitev dohodkov v državi prejemnikovega sedeža.

Metoda oprostitve s progresijo, po kateri sme država prejemnikovega sedeža pri določitvi davčne stopnje uporabiti tudi sicer oproščene dohodke, ima pomen samo pri tistih davkih, za katere je stopnja določena progresivno. Pri davkih z enotno stopnjo, na primer v Sloveniji pri davku od dobička pravnih oseb, kjer je davčna stopnja 25 odstotkov, pridržek progresije nima pomena.

Z metodo oprostitve država prejemnikovega sedeža zagotavlja svojim davčnim zavezancem, da v primerih, ko investirajo v tujini, obdržijo davčno raven tiste države ter da so davčno izenačeni z rezidenti države, kjer investirajo. V primeru uporabe metode s progresijo pa je opisana izenačenost s tujimi investitorji zagotovljena le deloma (Šušteršič, 2000b, str. 169).

4.2.2. Načelo dobropisa

V skladu z načelom dobropisa obračunava država prejemnikovega sedeža davek na osnovi celotnega dohodka davčnega zavezanca, vključno z dohodkom iz druge države – države vira, ki se po tem sporazumu lahko obdavči v tej drugi državi. Država prejemnikovega sedeža potem dovoli od svojega davka odšteti davek, ki je bil plačan v tej drugi državi.

Tudi načelo dobropisa se lahko uporablja na dva osnovna načina (Vzorčni sporazum o davkih na dohodek in na premoženje za izogibanje dvojnemu obdavčevanju, 2000, str. 221):

- a) Država prejemnikovega sedeža dovoli odšteti celotnega zneska davka, ki je bil plačan v drugi državi. Ta metoda se imenuje **"popolni dobropis"**.
- b) Država prejemnikovega sedeža dovoli od svojega davka odšteti le tisti znesek davka, plačanega v drugi državi, ki ustreza njenemu davku na ta dohodek. Ta metoda se imenuje **"navadni dobropis"**.

Pri metodi dobropisa imata pravico do obdavčevanja obe državi, tako država prejemnikovega sedeža kot tudi država vira dohodka, pri čemer pa morata obe upoštevati nekatere omejitve pri velikosti obdavčitve.

Država sedeža ugotavlja davčno osnovo po svojih davčnih predpisih. Znesek davka, ki se tako ugotovi, ni odvisen od (ne)uporabe sporazuma. Od ugotovljenega zneska davka pa se na podlagi določb iz sporazuma kasneje odšteje v tujini plačani davek.

Sporazum določa metode dobropisa v primerih, ko je pravica do obdavčitve dana eni sami državi (državi prejemnikovega sedeža), že v tistih členih, ki urejajo posamezne vrste dohodka. Če ima pravico obdavčevati le država prejemnikovega sedeža, je jasno, da v državi vira davek, ki naj bi se priznal kot dobropis, sploh ni bil plačan.

Kot smo že dejali, zavezuje metoda dobropisa državo prejemnikovega sedeža k priznanju davka, plačanega v drugi državi. Pri tem gre lahko le za znesek davka, ki je bil v državi vira plačan zanesljivo in utemeljeno. Državi prejemnikovega sedeža tako na primer ni treba priznati davka, ki je bil plačan v državi vira pomotoma, v večjem znesku, kot bi bilo treba po sporazumu ali zaradi zamude roka za refundacijo.

Kadar davčni zavezanec v drugi državi (državi vira) prejema dohodke iz različnih naslovov ali dohodke iz različnih držav, se največji znesek dobropisa lahko ugotavlja posebej za (Šušteršič, 2000c, str. 128):

- vsako vrsto dohodka;
- za vsako državo;
- za vse dohodke iz tujine.

Kateri od naštetih načinov se uporabi, je običajno odločitev posamezne države. V sporazumih, ki jih je sklenila Slovenija, lahko najdemo določbo v zvezi s tem na primer v sporazumu z Veliko Britanijo v 22. členu¹⁶.

Predvsem v sporazumih z državami v razvoju pa se z namenom vzpodbujanja investicij v teh državah, uporablja tudi navidezni (fiktivni) dobropis. Ločimo dve obliki (Šušteršič, 2000c, str. 131):

a) Dobropis za neplačani davek

Država prejemnikovega sedeža prizna dobropis v znesku, ki bi bil plačan (pa dejansko ni bil) v državi vira, če tam ne bi veljala neka posebna oprostitvev davka. S tem državi zagotovita, da se davčna olajšava, dana v državi vira, ne izniči zaradi višje stopnje obdavčitve v državi prejemnikovega sedeža.

b) Dobropis za manj plačani davek

Država prejemnikovega sedeža prizna dobropis v večjem znesku, kot je bil dejansko plačan v državi vira oziroma je smel biti plačan glede na sporazum.

V bistvu je glavna razlika med metodami v tem, da se pri metodah oprostitve upošteva dohodek, pri metodah dobropisa pa davek.

¹⁶ V skladu z določbami zakona Združenega kraljestva, ki določajo olajšavo v obliki kredita pri davku Združenega kraljestva, ki se plačuje na ozemlju izven Združenega kraljestva (ki pa ne vplivajo na njegovo splošno načelo), se jugoslovanski davek, ki se plačuje neposredno ali po odbitku po zakonih Jugoslavije in v skladu s tem sporazumom od dobička, dohodka in obdavčljivih prihodkov iz virov v Jugoslaviji (izvzemši pri dividendah davek, ki se plačuje od dobičkov), iz katerih se dividende izplačujejo, odobri kot kredit pri vsakem davku Združenega kraljestva, obračunanem za iste dobičke, dohodek in obdavčljive prihodke, za katere je bil obračunan jugoslovanski davek.

V praksi se najpogosteje uporabljata metoda oprostitve s pridržkom progresije in metoda navadnega dobropisa ter imata tako tudi največji praktični pomen.

O metodi za odpravo dvojnega obdavčevanja se državi pogodbenici prosto dogovorita v medsebojnem sporazumu. Na angloameriškem področju načeloma prevladuje metoda dobropisa, v celinski Evropi pa metoda oprostitve. V večini sporazumov pa se uporablja kombinacija obeh.

V nekaterih primerih je dodatno govorjena tudi menjave metode (namesto metode oprostitve v državi prejemnikovega sedeža se uporabi metoda oprostitve), s katero se državi pogodbenici izogneta nevarnosti, da bi zaradi dogovorjene metode prišlo do dvojne neobdavčitve oziroma izrabe sporazuma (Šušteršič, 2000b, str. 167).

Sporazum pa ne pove ničesar o načinu obdavčevanja v državi vira. Tej je prepuščeno, da sama odloči, ali bo priznala nižjo stopnjo davka že ob izplačilu, ali pa bo obračunavala dohodek in premoženje s predpisano stopnjo, ki je določena v njenih predpisih in bo pozneje refundirala preveč plačani davek, glede na posamezen sporazum. Drugi opisani način – refundacijo uporablja tudi Slovenija.

4.2.3. Številčni zgled

Učinke različnih metod je najlaže ponazoriti s številčnim zgledom (Vzorčni sporazum o davkih na dohodek in na premoženje za izogibanje dvojnemu obdavčevanju, 2000, str. 222). Predpostavimo, da znaša celotni dohodek 100.000 denarnih enot, od tega je 80.000 denarnih enot pridobljenih v državi, katere rezident je prejemnik dohodka – državi prejemnikovega sedeža (država A) in 20.000 denarnih enot v drugi državi – državi vira (država B). Predpostavimo tudi, da je davčna stopnja v državi A na dohodek v višini 100.000 denarnih enot 35 odstotkov, v primeru dohodka 80.000 denarnih enot pa 30 odstotkov. V državi B je davčna stopnja bodisi 20 odstotkov (1. primer), kar znese 4.000 denarnih enot davka, ali 40 odstotkov (2. primer), kar znese 8.000 denarnih enot davka.

Če davčni zavezanec ustvari celotni dohodek 100.000 denarnih enot v državi A, bo njegov davek 35.000 denarnih enot. Pri enako visokem dohodku, doseženem na zgoraj navedeni način in v primeru, da notranje pravo države prejemnikovega sedeža ne predvideva nobene olajšave, med državama pa ni nobenega sporazuma, bo v prvem primeru celotni davek znašal 39.000 denarnih enot (35.000 + 4.000), v drugem primeru pa 43.000 denarnih enot (35.000 + 8.000).

1. Metodi oprostitve

Pri uporabi metod oprostitve omeji država A svoje obdavčevanje le na tisti del skupnega dohodka, ki ga ima pravico obdavčiti v skladu z različnimi členi sporazuma, torej na 80.000 denarnih enot.

a) Popolna oprostitvev

Država A obdavči 80.000 denarnih enot po stopnji, ki se uporablja za 80.000 denarnih enot, torej s 30 odstotki.

	1. primer	2. primer
Davek v državi A, 30% od 80.000 d.e.	24.000	24.000
+ davek v državi B	<u>4.000</u>	<u>8.000</u>
Davki skupaj	28.000	32.000
Razbremenitev, ki jo prizna država A	11.000	11.000

Pri uporabi metode popolne oprostitve davčni zavezanec plača 11.000 denarnih enot davka manj, kot bi ga plačal, če sporazuma med državama ne bi bilo.

b) Oprostitvev s progresijo

Država prejemnikovega sedeža obdavči 80.000 denarnih enot po stopnji, ki se uporablja za celotni dohodek (100.000 denarnih enot), ne glede na to, kje je ustvarjen, torej s 35 odstotki.

	1. primer	2. primer
Davek v državi A, 35% od 80.000 d.e.	28.000	28.000
+ davek v državi B	<u>4.000</u>	<u>8.000</u>
Davki skupaj	32.000	36.000
Razbremenitev, ki jo prizna država A	7.000	7.000

Pri uporabi metode oprostitve s progresijo davčni zavezanec plača 7.000 denarnih enot davka manj, kot bi ga plačal, če sporazuma med državama ne bi bilo.

V obeh primerih višina davka v državi vira ne vpliva na znesek davka, ki se mu država prejemnikovega sedeža odpove. Če je davek na dohodek iz države vira v tej državi nižji od razbremenitve, ki naj bi jo priznala država prejemnikovega sedeža, je davčni zavezanec v ugodnejšem položaju, kot če bi celotni dohodek ustvaril samo v državi prejemnikovega sedeža; v nasprotnem primeru je zavezanec na slabšem.

Zgled tudi kaže, da je razbremenitev, ki jo prizna država prejemnikovega sedeža, ko uporabi metodo popolne oprostitve, lahko višja od davka, pobranega v državi vira, četudi so davčne stopnje v državi vira višje kot v državi prejemnikovega sedeža. To je posledica dejstva, da se z metodo popolne oprostitve država prejemnikovega sedeža ne odpove zgolj davku na dohodek iz države vira (35 odstotkov od 20.000 d.e. = 7.000 d.e.), temveč se zniža tudi davek na preostali dohodek (80.000 d.e.) za znesek, ki ustreza razliki med stopnjama, ki veljata za obe ravni dohodka v državi prejemnikovega sedeža (35 - 30 = 5 odstotkov; od 80.000 d.e. = 4.000 d.e.).

2. Metodi dobropisa

Pri uporabi metod dobropisa država A obdrži pravico do obdavčitve celotnega dohodka davčnega zavezanca, vendar od tako odmerjenega davka dopusti odbitek že plačanega davka.

a) Popolni dobropis

Država A obračuna davek na celotni dohodek 100.000 denarnih enot po 35-odstotni stopnji in dovoli odbitek davka, ki pripada državi B na dohodek iz te države.

	1. primer	2. primer
Davek v državi A, 35% od 100.000 d.e.	35.000	35.000
- davek v državi B	<u>- 4.000</u>	<u>- 8.000</u>
Davčni dolg	31.000	27.000
Davki skupaj	35.000	35.000
Dobropis, ki ga prizna država A	4.000	8.000

b) Navadni dobropis

Država A obračuna davek na celotni dohodek 100.000 denarnih enot po 35-odstotni stopnji in dovoli odbitek davka, plačljivega v državi B na dohodek iz te države, vendar v nobenem primeru ne dovoli, da bi presegel znesek davka države A, ki se ga da pripisati dohodku iz države B (najvišji odbitek). Najvišji odbitek je torej lahko 35 odstotkov od 20.000 d.e. = 7.000 d.e.

	1. primer	2. primer
Davek v državi A, 35% od 100.000 d.e.	35.000	35.000
- davek v državi B	<u>- 4.000</u>	
- najvišji odbitek		<u>- 7.000</u>
Davčni dolg	31.000	28.000
Davki skupaj	35.000	36.000
Dobropis, ki ga prizna država A	4.000	7.000

Značilnost metod dobropisa v primerjavi z metodama oprostitve je, da država prejemnikovega sedeža nikoli ni dolžna dovoliti odbitka, večjega od zneska davka, plačljivega v državi vira.

Če je davek v državi vira nižji od davka, ki bi bil ustrezen za ta dohodek v državi prejemnikovega sedeža (najvišji odbitek), bo moral davčni zavezanec vedno plačati enak znesek davka, kot bi ga plačal, če bi bil obdavčen samo v državi prejemnikovega sedeža, tj. kot če bi bil ves njegov dohodek pridobljen v državi prejemnikovega sedeža.

Enako velja tudi takrat, ko je davek, plačljiv v državi vira, višji, in država prejemnikovega sedeža uporablja popolni dobropis, vsaj dokler je celotni znesek davka, plačljivega v državi prejemnikovega sedeža, enako visok ali višji od zneska davka, plačljivega v državi vira.

Če pa je davek, plačljiv v državi vira, višji, in če je dobropis omejen (navadni dobropis), se davčnemu zavezancu davek, plačan v državi vira, ne odšteje v celoti. V tem primeru bo izid za davčnega zavezanca manj ugoden, kot če bi ves njegov dohodek izviral iz države prejemnikovega sedeža, in v takšnih okoliščinah bo imela metoda navadnega dobropisa enak učinek kot oprostitev s progresijo.

Zaradi preglednosti so skupni zneski davkov v zgornjih primerih in zneski davka, ki se mu je odrekla država prejemnikovega sedeža, podani v Tabeli 2 in 3.

Tabela 2: Skupni znesek davkov v zgoraj prikazanih primerih

A. Ves dohodek je ustvarjen v državi A	Celotni davek = 35.000	
B. Dohodek je ustvarjen v dveh državah, namreč 80.000 d.e.v državi A in 20.000 d.e. v državi B	Celotni davek, če je davek v državi B	
	4.000 (1. primer)	8.000 (2. primer)
Ni sporazuma	39.000	43.000
Popolna oprostitev	28.000	32.000
Oprostitev s progresijo	32.000	36.000
Popolni dobropis	35.000	35.000
Navadni dobropis	35.000	36.000

Vir: Vzorčni sporazum o davkih na dohodek in premoženje za izogibanje dvojnemu obdavčevanju, 2000, str. 225.

Tabela 3: Znesek davka, ki se mu je odrekla rezidentova država

	Če je davek v državi B	
	4.000 (1. primer)	8.000 (2. primer)
Ni sporazuma	0	0
Popolna oprostitev	11.000	11.000
Oprostitev s progresijo	7.000	7.000
Popolni dobropis	4.000	8.000
Navadni dobropis	4.000	7.000

Vir: Vzorčni sporazum o davkih na dohodek in premoženje za izogibanje dvojnemu obdavčevanju, 2000, str. 225.

4.2.3. OECD vzorčni sporazum

V OECD vzorčnem sporazumu govori o izogibanju dvojnemu obdavčevanju in metodah, ki se pri tem uporabljajo, 23. člen. Ta člen odpravlja dvojno obdavčitev glede na državo prejemnikovega sedeža, tako da jo zavezuje k oprostitvi davka od dohodkov, ki so že bili obdavčeni v državi vira ali k priznanju dobropisa za davke, ki so že bili plačani v državi vira.

METODE ZA ODPRAVO DVOJNEGA OBDAVČEVANJA

23. A člen

METODA OPROSTITVE

1. Kadar rezident države pogodbenice pridobiva dohodek ali ima v lasti premoženje, ki se lahko po določilih tega sporazuma obdavči v drugi državi pogodbenici, prvoomenjena država v skladu z določili drugega in tretjega odstavka tak dohodek ali premoženje oprosti davka.
2. Kadar rezident države pogodbenice pridobiva vrste dohodka, ki se v skladu z določbami 10. in 11. člena lahko obdavčijo v drugi državi pogodbenici, bo prvoomenjena država dopustila kot odbitek od davka na ta dohodek tega rezidenta znesek, ki je enak davku od dohodka, plačanem v tej drugi državi. Takšen odbitek pa ne sme presegati tistega dela davka, ki je bil izračunan pred odobritvijo odbitka in ki se ga da pripisati tej vrsti dohodka, pridobljeni iz te druge države.
3. Kadar je v skladu s katerim koli določilom tega sporazuma dohodek, ki ga pridobi, ali premoženje, ki ga ima v lasti rezident države pogodbenice, oproščen davka v tej državi, lahko ta država ne glede na to pri izračunu zneska davka na preostali dohodek ali premoženje tega rezidenta upošteva ta oproščeni dohodek ali premoženje.

23. B člen

METODA DOBROPISA

1. Kadar rezident države pogodbenice pridobiva dohodek ali ima v lasti premoženje, ki se lahko po določilih tega sporazuma obdavči v drugi državi pogodbenici, prvoomenjena država odobri:
 - a) kot odbitek od davka na dohodek tega rezidenta - znesek, ki je enak davku od dohodka, plačanem v tej drugi državi;
 - b) kot odbitek od davka na premoženje tega rezidenta - znesek, ki je enak davku na premoženje, plačanem v tej drugi državi.Takšen odbitek pa v nobenem primeru ne presega tistega dela davka na dohodek ali na premoženje, ki je bil izračunan pred odbitkom in ki odpade, odvisno od primera, na dohodek ali na premoženje, ki se lahko obdavči v tej drugi državi.
2. Kadar je v skladu s katerim koli določilom tega sporazuma dohodek, ki ga pridobi, ali premoženje, ki ga ima v lasti rezident države pogodbenice, oproščen davka v tej državi, lahko ta država ne glede na to pri izračunu zneska davka na preostali dohodek ali premoženje tega rezidenta upošteva ta oproščeni dohodek ali premoženje.

23. A člen OECD vzorčnega sporazuma predpisuje metodo oprostitev. Prvi odstavek določa, da država prejemnikovega sedeža oprosti davka dohodek in premoženje, ki se po sporazumu lahko obdavči v državi vira. Navedeno pomeni, da mora država prejemnikovega sedeža zagotoviti oprostitev, in sicer ne glede na to, ali druga država ta dohodek ali premoženje dejansko obdavči ali ne.

Znesek dohodka, ki ga država prejemnikovega sedeža oprosti davka, je enak znesku, od katerega bi se plačal domači davek od dohodka, če sporazuma, ki uvaja oprostitev, ne bi bilo. To pomeni,

da je znesek, ki je v državi prejemnikovega sedeža oproščen davka, lahko različen od zneska, ki je obdavčen v državi vira (Šušteršič, 2000b, str. 165).

V skladu s tretjim odstavkom 23. A člena država prejemnikovega sedeža obdrži pravico, da znesek oproščenega dohodka ali davka upošteva pri določanju stopnje davka, ki se predpiše na preostali dohodek ali premoženje (oprostitev s progresijo).

23. B člen vzorčnega sporazuma je zasnovan na metodi navadnega dobropisa. Pri tej metodi država prejemnikovega sedeža odšteje le znesek davka, plačanega v državi vira, ki je enak davku, ki bi ga sama odmerila od dohodka, doseženega v drugi državi (Šušteršič, 2000c, str. 130).

Podrobneje so določila 23. člena OECD vzorčnega sporazuma predstavljena v Komentarju k 23. členu podanem v prilogi.

4.2.4. Sporazumi, ki jih uporablja Slovenija

Slovenija v primerjavi z razvitimi državami nima široke mreže sporazumov o izogibanju dvojnemu obdavčevanju. Trenutno ima sklenjenih in uveljavljenih 35 sporazumov (glej Tabela 4). Večino jih je sklenila že Jugoslavija, Slovenija pa jih je po osamosvojitvi le prevzela. Nekaj jih je sklenila tudi sama.

Slovenija si je kot prednostno nalogo zadala, da sklene sporazume z vsemi državami članicami Evropske unije in z vsemi kandidatkami članicami ter da nadomesti vse sporazume, ki jih je podedovala od Jugoslavije, s slovenskimi. Poleg tega naj bi se prednostno sklepali sporazumi z državami, s katerimi Slovenija največ sodeluje na gospodarskem področju.

Kmalu naj bi se podpisali še sporazumi z Estonijo, Nemčijo, Tajsko in Indijo. Trenutno pa potekajo pogajanja še s Finsko, Francijo, Hrvaško, Norveško, Ukrajino, Veliko Britanijo in Madžarsko. Pogajanja naj bi se začela tudi z Nizozemsko, ZRJ oziroma Srbijo in Črno goro, Južno Korejo in Bolgarijo, na seznam pa naj bi se uvrstili tudi Egipt, Argentina in Čile (Novosti v slovenskih sporazumih, 2002, str. 21).

Slovenija uporablja sporazume, ki temeljijo na različnih verzijah vzorčnega sporazuma. Tisti, ki jih je sklenila še Jugoslavija, temeljijo na različici iz leta 1977, kmalu po osamosvojitvi pa so slovenski pogajalci za osnovo vzeli prenovljeno različico iz leta 1992. Novejši sporazumi temeljijo na vzorčnem sporazumu iz leta 1997, medtem ko za izhodišče pri novih pogajanjih služi prevod različice iz leta 2000.

Tabela 4: Pregled sporazumi o izogibanju dvojnemu obdavčevanju, ki jih uporablja Slovenija

Zap. št.		Datum objave	Objava sporazuma v UL	Objava sporazuma v mednarodnem delu UL
1.	Francija	6.6.1975	SFRJ 28/75	-
2.	Švedska	30.7.1981	-	SFRJ 7/81
3.	Belgija	9.10.1981	-	SFRJ 11/81
3.a	Belgija*	27.3.1999	RS 20/99	RS 5/99
4.	Danska	18.12.1981	-	SFRJ 15/81
4.a	Danska*	15.3.2002	RS 23/2002	RS 6/2002
5.	Velika Britanija in Severna Irska	23.7.1982	-	SFRJ 7/82
6.	Nizozemska	19.11.1982	-	SFRJ 12/82
7.	Češkoslovaška (Slovaška)	19.11.1982	-	SFRJ 12/82
8.	Italija	18.2.1983	-	SFRJ 2/83
8.a	Italija*	5.4.2002	RS 30/2002	RS 8/2002
9.	Norveška	26.7.1985	-	SFRJ 9/85
10.	Ciper	22.1.1986	-	SFRJ 2/86
11.	Šrilanka	14.3.1986	-	SFRJ 4/86
12.	Madžarska	3.7.1987	-	SFRJ 7/87
13.	Finska	3.8.1987	-	SFRJ 8/87
14.	Romunija	3.8.1987	-	SFRJ 8/87
14.a	Romunija*	14.11.2002	RS 96/2002	RS 25/2002
15.	Nemčija	25.11.1988	-	SFRJ 12/88
16.	Egipt	25.11.1988	-	SFRJ 12/88
17.	Filipini	6.7.1990	-	SFRJ 7/90
18.	Malezija	21.12.1990	-	SFRJ 15/90
19.	Kitajska	19.10.1995	RS 59/95	RS 13/95
20.	Ruska federacija	9.8.1996	RS 44/96	RS 11/96
21.	Švica	18.8.1997	RS 50/97	RS 15/97
22.	Poljska	1.11.1985	-	SFRJ 14/85
22.a	Poljska*	5.12.1997	RS 75/97	RS 23/97
23.	Češka	6.2.1998	RS 9/98	RS 2/98
24.	Avstrija	13.3.1998	RS 20/98	RS 4/98
25.	Makedonija	2.4.1999	RS 22/99	RS 6/99
26.	Kanada	16.3.2001	RS 19/2001	RS 6/2001
27.	ZDA	11.5.2001	RS 35/2001	RS 10/2001
28.	Litva	7.12.2001	RS 99/2001	RS 27/2001
29.	Luksemburg	15.3.2002	RS 23/2002	RS 6/2002
30.	Grčija	15.3.2002	RS 23/2002	RS 6/2002
31.	Španija	15.3.2002	RS 23/2002	RS 6/2002
32.	Turčija	5.4.2002	RS 30/2002	RS 8/2002
33.	Irska	14.11.2002	RS 96/2002	RS 25/2002
34.	Latvija	14.11.2002	RS 96/2002	RS 25/2002
35.	Malta	16.4.2003	RS 38/2003	RS 9/2003

Vir: Uradni listi RS.

* sporazumi, ki jih je sprejela Slovenija ter so nadomestili stare

Pregled dogovorjenih metod za odpravo dvojnega obdavčevanja v sporazumih, ki jih je sklenila Slovenija je podrobno podan v tabeli v prilogi.

V nadaljevanju je navedenih nekaj konkretnih primerov odpravljanja dvojnega obdavčevanja iz sporazumov, ki jih je sklenila Slovenija:

- Sporazum med Slovenijo in Avstrijo

24. člen

ODPRAVA DVOJNEGA OBDAVČEVANJA

Dvojno obdavčevanje bo odpravljeno kot sledi:

1. V Sloveniji:

a) kadar rezident Slovenije ustvari dohodek ali ima v lasti premoženje, ki se sme po tej konvenciji obdavčiti v Avstriji, Slovenija odobri:

(i) kot odbitek od davka na dohodek tega rezidenta – znesek, ki je enak davku od dohodka, ki je plačan v Avstriji;

(ii) kot odbitek od davka na premoženje tega rezidenta – znesek, ki je enak davku od premoženja, ki je plačan v Avstriji;

Takšen odbitek v nobenem primeru ne sme presegati tistega davka na dohodek ali premoženje, ki je bil izračunan pred odbitkom in ki se, odvisno od primera, nanaša na dohodek ali premoženje, ki je obdavčljivo v Avstriji.

b) Če je v skladu s katerim koli določilom te konvencije, dohodek, ki ga ustvari, ali premoženje, ki ga ima v lasti rezident Slovenije, oproščen davka v Sloveniji, lahko Slovenija pri obračunavanju davka od preostalega dohodka ali premoženja zadevnega rezidenta vseeno upošteva od davka oproščeni dohodek ali premoženje.

2. V Avstriji:

a) kadar rezident Avstrije dobiva dohodek ali ima v lasti premoženje, ki se v skladu z določbami te konvencije lahko obdavči v Sloveniji, bo Avstrija v skladu z določili spodnjih odstavkov b) in c) izvzela takšen dohodek ali premoženje iz obdavčenja;

b) kadar avstrijski rezident pridobiva dohodke, ki so v skladu z določili 10.,11. in 12. člena lahko obdavčeni v Sloveniji, bo Avstrija upoštevala kot odbitek od davka na dohodek temu rezidentu vsoto, ki bo enaka davku, plačanemu v Sloveniji. Višina upoštevanega zneska pa ne sme presegati zneska avstrijskega davka, ki je bil izračunan pred odbitkom in se nanaša na takšne vrste dohodkov iz Slovenije.

c) kadar je v skladu s katerimi koli določili te konvencije pridobljeni dohodek ali premoženje v lasti rezidenta Avstrije oproščen plačila davka v Avstriji, lahko Avstrija vseeno, pri izračunu o višini davka na preostalem delu dohodka in premoženja tega rezidenta, upošteva oproščeni del dohodka in premoženja.

d) dohodek, ki ga pridobi avstrijski rezident in ga Avstrija v skladu s to konvencijo uvršča med dohodke, obdavčene v Sloveniji, se vseeno lahko obdavči v Avstriji, če je po opravljenem postopku skupnega dogovora, Slovenija oprosti ta dohodek od obdavčenja v okviru te konvencije.

V skladu z navedenim členom se za odpravo dvojnega obdavčevanja v Sloveniji uporablja metoda navadnega dobropisa. V primeru, če pa ima pravico do obdavčenja po sporazumu le Avstrija, se v Sloveniji uporablja oprostitvev s progresijo.

- Sporazum med Slovenijo in Švico

23. člen

Odprava dvojnega obdavčevanja

1. V Sloveniji bo dvojno obdavčevanje odpravljeno kot sledi:

Kadar rezident Slovenije ustvari dohodek ali ima v lasti premoženje, ki se sme po tej konvenciji obdavčiti v Švici, Slovenija odobri:

(i) kot odbitek od davka na dohodek tega rezidenta – znesek, ki je enak davku od dohodka, ki je plačan v Švici;

(ii) kot odbitek od davka na premoženje tega rezidenta – znesek, ki je enak davku od premoženja, ki je plačan v Švici;

Takšen odbitek v nobenem primeru ne sme presegati tistega davka na dohodek ali na premoženje, ki je bil izračunan pred odbitkom, in ki se nanaša na dohodek ali na premoženje, ki je obdavčljiv v Švici, če gre za tak primer.

2. V Švici bo dvojno obdavčevanje odpravljeno kot sledi:

a) kadar rezident Švice dobiva dohodek ali ima v lasti premoženje, ki se v skladu z določbami te konvencije lahko obdavči v Sloveniji, bo Švica, v skladu z določili pododstavka b), izvzela takšen dohodek ali premoženje iz obdavčenja, pri čemer lahko za preostali dohodek ali premoženje uporabi davčno stopnjo, ki bi se jo uporabilo, če izvzeti dohodek ali premoženje ne bi bilo izvzeto.

b) kadar rezident Švice pridobiva dividende, obresti ali licenčnine in avtorske honorarje, kateri so, v skladu z določili 10., 11. in 12. člena lahko obdavčeni v Sloveniji, bo Švica omogočila, v skladu z zahtevo, olajšavo takšnemu rezidentu. Olajšava lahko zajema:

(i) odbitek od davka na dohodek temu rezidentu, v višini plačanega davka v Sloveniji, v skladu z določili 10., 11. in 12. člena; višina upoštevanega odbitka pa ne sme presegati zneska švicarskega davka na ta dohodek, izračunanega preden je bil določen odbitek, ki je enak dohodku, ki se lahko obdavči v Sloveniji; ali

(ii) zmanjšanje švicarskega davka za določeno vsoto; ali

(iii) delna oprostitvev takšnih dividend, obresti ali licenčin in avtorskih honorarjev od plačila švicarskega davka, ki v vsakem primeru znaša vsaj odbitek od davka odmerjenega v Sloveniji od bruto zneska dividend, obresti ali licenčin in avtorskih honorarjev.

Švica bo določila uporabo oprostitve in postopek v skladu s švicarskimi predpisi, ki se nanašajo na izvajanje mednarodnih sporazumov Švicarske konfederacije o izogibu dvojnega obdavčevanja.

c) Podjetje, ki je švicarski rezident in pridobiva dividende od podjetja, ki je slovenski rezident, je upravičeno, glede švicarskega davka, ki se nanaša na takšne dividende, do enakih oprostitvev, kot so omogočene podjetju, če bi bilo to podjetje, ki plačuje dividende, švicarski rezident.

V sporazumu s Švico pa se za dohodke, ki so jih rezidenti Slovenije pridobili v Švici, pri obdavčenju v Sloveniji upošteva zgolj metoda navadnega dobropisa.

5. Sklep

*Davke je treba plačevati pravilno.
Pravilno pomeni ne preveč in ne premalo,
ne prepozno in ne prekmalu.*

Pravno dvojno obdavčenje na mednarodni ravni je obdavčevanje enega davčnega zavezanca za isti dohodek ali premoženje v istem obdobju z istovrstnimi davki v dveh ali več državah. Zaradi škodljivih učinkov na menjavo blaga in storitev ter pretok kapitala, tehnologije in oseb države sklepajo dvostranske sporazume o izogibanju dvojnemu obdavčevanju. Večina sporazumov je sestavljena po OECD vzorčnem sporazumu, kar velja tudi za vse slovenske sporazume.

Glavni namen vzorčnega sporazuma je pojasniti, standardizirati in potrditi davčni položaj zavezancev, ki se ukvarjajo s trgovinsko, proizvodno, finančno ali kakršno koli drugo dejavnostjo v drugih državah tako, da bi vse države uporabljale enake rešitve za enake primere dvojnega obdavčevanja. OECD je pripravil tudi obširen, podroben in praktičen komentar k vzorčnemu sporazumu, v katerem se razlaga, kako razumeti posamezno določilo vzorčnega sporazuma.

Sporazumi o davkih na dohodek in premoženje se uporabljajo pri obdavčevanju z neposrednimi davki, to je pri nas z dohodnino in njenimi podvrstami, davkom od dobička pravnih oseb in davkom od premoženja.

Če se dohodek ali premoženje obdavči v državi izvora ali kraja, je država prejemnikovega sedeža dolžna odpraviti dvojno obdavčevanje. To lahko doseže z eno od naslednjih metod:

- metoda oprostitve
dohodek ali premoženje, ki je obdavčljivo v državi izvora ali kraja, je v državi prejemnikovega sedeža oproščeno, vendar se ga lahko upošteva pri določanju davčne stopnje, ki se bo uporabila na preostali dohodek ali premoženje davčnega zavezanca;
- metoda dobropisa
dohodek ali premoženje, ki je obdavčljivo v državi izvora ali kraja, je v državi prejemnikovega sedeža zavezano davku, vendar se davek, pobran v državi izvora ali kraj, šteje v dobro pri davku, ki ga na ta dohodek ali premoženje predpiše država prejemnikovega sedeža.

S spremembo slovenske zakonodaje o obdavčitvi dohodkov pravnih in fizičnih oseb se bo povečala vloga in pomen sporazumov o izogibanju dvojnemu obdavčevanju, zato je pomembno, da Slovenija širi mrežo dvostranskih sporazumov.

Literatura

1. Dividende, obresti, plačila za premoženjske pravice. Denar, Ljubljana, 11 (2001), 6, str. 20-23.
2. Dohodki in promet nerezidenta v Sloveniji. Denar, Ljubljana, 10 (2000), 16, str. 9-14.
3. Dvojno obdavčevanje – osnove vzorca davčnih sporazumov. Denar, Ljubljana, 5 (1995), 19-20, str. 25-27.
4. Kako razrešiti svojo mednarodno davčno zagato. Denar, Ljubljana, 10 (2000), 14, str. 10-15.
5. Kako si dve državi razdelita – vzorčni sporazum OECD s komentarjem. Denar, Ljubljana, 10 (2000), 13, str. 10-12.
6. Mitrović Siniša: Mednarodno obdavčenje v Republiki Sloveniji. Ljubljana : Center Marketing International, 1997. 564 str.
7. Mitrović Siniša: Konvencije o izogibanju dvojnemu obdavčevanju. Gospodarski vestnik, Ljubljana, 46 (1997a), 33, str. 41-43.
8. Mitrović Siniša: Mednarodno davčno pravo in sporazumi o izogibanju dvojne obdavčitve. Ljubljana : Slovenski inštitut za revizijo, 2002. 10 str.
9. Mitrović Siniša: Konvencije o izogibanju dvojnega obdavčevanja dohodkov in premoženja. Ljubljana : Slovenski inštitut za revizijo, 2002a. 8 str.
10. Novosti v slovenskih sporazumih. Denar, Ljubljana, 12 (2002), 8, str. 19-21.
11. Ošljaj Biserka: Vzorčni sporazum OECD – s komentarjem. Pravna praksa, Ljubljana, 2000, 33, str. 42.
12. Prebil Katarina: Dvostranske mednarodne pogodbe Republike Slovenije na področju gospodarstva. Magistrsko delo. Ljubljana : 1999. 176. str.
13. Prezelj Tamara: Obdavčitev podružnice in izogibanje dvojnemu obdavčevanju. Denar, Ljubljana, 10 (2000), 9, str. 19-20.
14. Prislan Barbara: Sporazumi o izogibanju dvojnemu obdavčevanju. Ljubljana : Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije, 2002. 57 str.
15. Stanovnik Tine: Javne finance. Ljubljana : Ekonomska fakulteta, 1998. 203 str.
16. Svilar Branka, Šircelj Andrej: Zakon o davku od dobička pravnih oseb (ZDDPO) s komentarjem. Ljubljana : Gospodarski vestnik, 1998. 179 str.
17. Svilar Branka, Šircelj Andrej: Zakon o dohodnini (ZDoh) s komentarjem. Ljubljana : Gospodarski vestnik, 1998a. 246 str.
18. Šušteršič Prislan Barbara: Mednarodni sporazumi o izogibanju dvojnemu obdavčevanju in obdavčevanje premoženjskih pravic. Iks, Ljubljana, 27 (2000a), 9, str. 49-63.
19. Šušteršič Prislan Barbara: Metode za odpravo dvojnega obdavčevanja. Iks, Ljubljana, 27 (2000b), 11, str. 163-170.

20. Šušteršič Prisljan Barbara: Metode za odpravo dvojnega obdavčevanja. Iks, Ljubljana, 27 (2000c), 12, str. 126-136.
21. Tax policy in the European Union. Luxemburg : Office for Official Publications of the European Communities, 2000. 38 str.
22. Vogel Klaus: Klaus Vogel on Double Taxation Conventions. Deventer : Kluwer Law and Taxation Publishers, 1991. 1436 str.
23. Vzorčni sporazum o davkih na dohodek in na premoženje za izogibanje dvojnemu obdavčevanju. Ljubljana : MFB Consulting, 2000. 318 str.

Viri

1. Draft contents of the 2002 update to the Model Tax Convention. [URL:<http://www.oecd.org>], 2.10.2002.
2. Prikaz predlagane reforme neposrednih davkov. [URL:<http://www.zlsd.si/koalicija/priloga3.html>], 15.8.2002.
3. Zakon o davku od dohodkov pravnih oseb – Interno delovno gradivo. Ljubljana : Ministrstvo za finance, 2002. 65 str.
4. Zakon o dohodnini – Interno delovno gradivo. Ljubljana : Ministrstvo za finance, 2002. 139 str.
5. Zakon o davku od dobička pravnih oseb (Uradni list Republike Slovenije, št. 72/93, s spremembami in dopolnitvami).
6. Zakon o dohodnini (Uradni list Republike Slovenije, št. 71/93, s spremembami in dopolnitvami).
7. Zakon o ratifikaciji Konvencije med Republiko Slovenijo in Republiko Avstrijo o izogibanju dvojnega obdavčevanja v zvezi z davki na dohodek in premoženje (Uradni list Republike Slovenije – Mednarodne pogodbe, št. 4/98).
8. Zakon o ratifikaciji Konvencije med Republiko Slovenijo in Zveznim svetom Švicarske konfederacije o izogibanju dvojnega obdavčevanja v zvezi z davki na dohodek in premoženje (Uradni list Republike Slovenije – Mednarodne pogodbe, št. 15/97).

Slovarček slovenskih prevodov tujih izrazov

juridical double taxation – pravno dvojno obdavčevanje
economic double taxation – ekonomsko dvojno obdavčenje
worldwide income – svetovni dohodek
territoriality principle – teritorialno načelo
capital – premoženje
permanent establishment – stalna poslovna enota
concurrent full liability to tax – sočasna popolna davčna obveznost
concurrent limited tax liability – sočasna omejena davčna obveznost
resident of the contracting state – rezident države pogodbenice
domicile – stalno bivališče
state of residence – država prejemnikovega sedeža
state of source – država vira
elimination of double taxation – odprava dvojnega obdavčevanja
the principle of exception – načelo oprostitve
withholding tax – davek po odbitku
the principle of credit – načelo dobropisa
full exemption – popolna oprostitvev
exemption with progression – oprostitvev s progresijo
full credit – popolni dobropis
ordinary credit – navadni dobropis
tax sparing credit – dobropis za neplačan davek
matching credit – dobropis za manj plačan davek
switch over clause – menjava metode
per item limitation – za vsako vrsto dohodka
per country limitation – za vsako državo
overall limitation – za vse dohodke iz tujine
tax exempt threshold – davka oproščeni prag
thin capitalisation – tanka kapitalizacija

Vzorčni sporazum OECD

5. člen

STALNA POSLOVNA ENOTA

1. Za namene tega sporazuma izraz "stalna poslovna enota" pomeni stalno mesto poslovanja, prek katerega v celoti ali delno potekajo posli določenega podjetja.
2. Izraz "stalna poslovna enota" še posebej vključuje:
 - a) sedež uprave;
 - b) podružnico;
 - c) poslovalnico;
 - d) tovarno;
 - e) delavnico, in
 - f) rudnik, naftno ali plinsko nahajališče, kamnolom ali kateri koli drug kraj, kjer se pridobivajo naravna bogastva.
3. Gradbišče, gradbeni ali montažni projekt pomeni stalno poslovno enoto samo, če traja dlje kot dvanajst mesecev.
4. Ne glede na prejšnje določbe tega člena se šteje, da izraz "stalna poslovna enota" ne vključuje:
 - a) uporabe prostorov izključno za skladiščenje, razstavljanje ali dostavo dobrin ali blaga, ki pripada podjetju;
 - b) vzdrževanja zalog dobrin ali blaga, ki pripada podjetju, izključno zaradi skladiščenja, razstavljanja ali dostave;
 - c) vzdrževanja zalog dobrin ali blaga, ki pripada podjetju, izključno za namene predelave v drugem podjetju;
 - d) vzdrževanja stalnega mesta poslovanja izključno za nakup dobrin ali blaga ali za zbiranje podatkov za podjetje;
 - e) vzdrževanja stalnega mesta poslovanja izključno z namenom opravljanja katere koli druge dejavnosti pripravljalnega ali pomožnega značaja za podjetje;
 - f) vzdrževanja stalnega mesta poslovanja izključno zaradi kakršne koli kombinacije dejavnosti, navedenih v pododstavkih a) do e), če je celotna dejavnost stalnega mesta poslovanja, ki izvira iz te kombinacije, pripravljalnega ali pomožnega značaja.
5. Ne glede na določbe 1. in 2. odstavka, kjer oseba - ki ni zastopnik z neodvisnim statusom, za katerega se uporablja 6. odstavek - deluje v imenu

podjetja in ima oziroma običajno uporablja v državi pogodbenici pooblastilo za sklepanje pogodb v imenu podjetja, se za to podjetje šteje, da ima stalno poslovno enoto v tej državi za vse dejavnosti, ki jih ta oseba opravlja za podjetje, razen če so dejavnosti te osebe omejene na tiste, omenjene v 4. odstavku, zaradi katerih se to stalno mesto poslovanja po določbah tega odstavka ne bi štelo za stalno poslovno enoto, če bi se te dejavnosti opravljale prek stalnega mesta poslovanja.

6. Ne šteje se, da ima podjetje stalno poslovno enoto v državi pogodbenici samo zato, ker opravlja posle v tej državi prek posrednika, splošnega komisionarja ali katerega koli drugega zastopnika z neodvisnim statusom, pod pogojem, da te osebe delujejo v okviru svojega rednega poslovanja.
7. Dejstvo, da družba, ki je rezident države pogodbenice, nadzoruje družbo, ki je rezident druge države pogodbenice oziroma ki opravlja posle v tej drugi državi (prek stalne poslovne enote ali drugače), ali je pod nadzorom take družbe, samo po sebi še ne pomeni, da je katera koli od obeh družb stalna poslovna enota druge.

Vzorčni sporazum OECD

7. člen

POSLOVNI DOBIČKI

1. Dobiček podjetja države pogodbenice se obdavči samo v tej državi, razen če podjetje posluje v drugi državi pogodbenici prek stalne poslovne enote v njej. Če podjetje posluje kot prej omenjeno, se lahko dobiček podjetja obdavči v drugi državi, vendar samo v tolikšni meri, kolikor se lahko pripisuje tej stalni poslovni enoti.
2. Če podjetje države pogodbenice posluje v drugi državi pogodbenici prek stalne poslovne enote v njej, se v skladu z določbami 3. odstavka v vsaki državi pogodbenici tej stalni poslovni enoti pripiše dobiček, za katerega bi se lahko pričakovalo, da bi ga ustvarila, če bi bila samostojno in ločeno podjetje, ki se ukvarja z enakimi ali podobnimi dejavnostmi pod istimi ali podobnimi pogoji in bi delovala popolnoma neodvisno od podjetja, katerega stalna poslovna enota je.
3. Pri določanju dobička stalne poslovne enote se mora dovoliti odbitek stroškov, ki nastanejo za namene stalne poslovne enote, vključno z za ta namen nastalimi poslovnimi in splošnimi upravnimi stroški, ki so nastali bodisi v državi, kjer se nahaja stalna poslovna enota, bodisi drugje.
4. Če je bilo v državi pogodbenici običajno določati dobiček, ki se pripisuje stalni poslovni enoti, na podlagi razdelitve celotnega dobička podjetja na različne dele, nič v 2. odstavku ne more preprečiti tej državi pogodbenici, da bi določala dobiček za obdavčenje s takšno razdelitvijo, ki je običajna. Metoda razdelitve pa mora vendarle biti takšna, da so rezultati v skladu z načeli, ki jih vsebuje ta člen.
5. Stalni poslovni enoti se ne pripisuje dobička zato, ker zgolj kupuje dobrine ali blago za podjetje.
6. Za namene prejšnjih odstavkov se dobiček, ki se pripisuje stalni poslovni enoti, določi po isti metodi leto za letom, razen če ni upravičenega in zadostnega razloga za nasprotno.
7. Če dobiček vključuje dele dohodka, ki so posebej obravnavani v drugih členih tega sporazuma, potem na določbe tistih členov določbe tega člena ne vplivajo.

Vzorčni sporazum OECD

10. člen

DIVIDENDE

1. Dividende, ki jih družba, rezident države pogodbenice, izplača rezidentu države pogodbenice, se lahko obdavčijo v tej drugi državi.
2. Vendar se takšne dividende lahko obdavčijo tudi v državi pogodbenici, katere rezident je družba, ki izplačuje dividende, v skladu z zakoni te države, če pa je upravičeni lastnik dividend rezident druge države pogodbenice, tako zaračunani davek ne sme presegati:
 - a) 5 odstotkov bruto zneska dividend, če je upravičeni lastnik družba (ki ni osebna družba), ki ima neposredno v lasti vsaj 25 odstotkov premoženja družbe, ki plačuje dividende;
 - b) 15 odstotkov bruto zneska dividend v vseh drugih primerih.

Pristojni organi držav pogodbenic določijo način uporabe teh omejitev z medsebojnim dogovorom. Ta odstavek ne vpliva na obdavčenje družbe glede dobička, iz katerega se izplačajo dividende.
3. Izraz "dividende", kot se uporablja v tem členu, pomeni dohodek iz delnic, "jouissance" delnic ali "jouissance" pravic, rudniških delnic, delnic ustanoviteljev ali drugih pravic do udeležbe v dobičku, ki niso terjatve, kot tudi dohodek iz drugih skupnih pravic, ki se davčno enako obravnavajo kot dohodek od delnic po zakonih tiste države, katere rezident je družba, ki izvaja delitev.
4. Določbe 1. in 2. odstavka se ne uporabljajo, če upravičeni lastnik dividend, ki je rezident države pogodbenice, opravlja posle v drugi državi pogodbenici, katere rezident je družba, ki izplačuje dividende, prek stalne poslovne enote v njej, ali opravlja v tej drugi državi pogodbenici samostojne osebne storitve prek stalne baze v njej in je lastniški delež, v zvezi s katerim se izplačujejo dividende, dejansko povezan s takšno stalno poslovno enoto ali stalno bazo. V takem primeru se uporabljajo določbe 7. ali 14. člena, odvisno od primera.
5. Kadar družba, ki je rezident države pogodbenice, dobiva svoje dobičke ali dohodke iz druge države pogodbenice, ta druga država ne sme naložiti nobenih davkov na dividende, ki jih izplača družba, razen če so te dividende izplačane rezidentu te druge države, oziroma če je lastniški delež, v zvezi s katerim se izplačujejo dividende, dejansko povezan s stalno poslovno enoto ali stalno bazo v tej drugi državi, niti ne obračunati davkov na nerazdeljene

dobičke družbe, celo če se izplačane dividende ali nerazdeljeni dobički sestojijo v celoti ali delno iz dobičkov ali dohodka, ki nastane v tej drugi državi.

Zakon o davku od dohodka pravnih oseb – Interno delovno gradivo

XI. ODPRAVA DVOJNEGA OBDAVČEVANJA DOHODKOV REZIDENTA IZ VIROV IZVEN SLOVENIJE

63. člen (odbitek tujega davka)

Rezident Slovenije, lahko od davka po tem zakonu odšteje znesek, ki je enak ustreznemu davku, ki ga je plačal od dohodkov iz virov izven Slovenije (tuji davek) na dohodek iz virov izven Slovenije (tuji dohodek), ki je vključen v njegovo davčno osnovo.

64. člen (omejitev odbitka tujega davka)

1. Odbitek iz 63. člena tega zakona ne sme preseči nižjega od:
 - a) zneska tujega davka na tuji dohodek, ki je bil končen in dejansko plačan; ali
 - b) zneska davka, ki bi ga bilo treba plačati po tem zakonu za tuje dohodke, če odbitek ne bi bil možen.
2. Če ima Slovenija sklenjeno konvencijo o izogibanju dvojnega obdavčevanja dohodka z drugo državo, se za končen tuji davek na dohodke iz te države šteje znesek tujega davka po stopnji določeni v konvenciji.
3. Zneska iz 1. in 2. točke prvega odstavka se računata po posameznih državah, v katerih imajo tuji dohodki svoj vir in sicer za vsako državo posebej.

65. člen (dokazila v zvezi z odbitkom)

1. Zavezanec, ki uveljavlja odbitek po 63. členu, zagotavlja dokazila, ki vsebujejo podatke in informacije glede davčne obveznosti izven Slovenije, o znesku davka od tujih dohodkov, osnovi za plačilo davka, znesku davka, ki je bil plačan.

2. Način predložitve dokazil in njihova ustreznost sta določena z zakonom, ki ureja davčni postopek.

66. člen **(sprememba odbitka)**

Če se zaradi sprememb, zlasti vračil tujega davka, spremeni odbitek, mora zavezanec v obdobju, ko je do spremembe prišlo, povečati davčno osnovo in sicer za znesek enak razliki med priznanim odbitkom in odbitkom, ki bi bil možen, če bi se sprememba upoštevala.

67. člen **(prenašanje presežka odbitka)**

Če je znesek iz prve točke prvega odstavka 64. člena višji od zneska iz druge točke prvega odstavka istega člena (presežek odbitka), se razlika ne more prenašati med državami ali uveljavljati kot odbitek v naslednjih ali preteklih davčnih obdobjih.

68. člen **(nižji odbitek)**

1. Če je znesek davka po tem zakonu nižji od vsakega posameznega zneska iz prve in druge točke prvega odstavka 64. člena, je najvišji možen odbitek odbitek v višini zneska davka.
2. Odbitek, ki presega znesek davka, se ne prenaša.

XII. ODTEGLJAJ DAVKA

69. člen **(obveznost odtegljaja)**

1. Rezident obračuna, odtegne in plača davek po stopnji 25% od dohodkov, ki imajo vir v Sloveniji, izplačanih davčnim zavezancem rezidentom in davčnim zavezancem nerezidentom, in sicer od:
 1. dividend in podobnih dohodkov, opredeljenih v 70. členu;
 2. obresti;
 3. plačil za uporabo ali pravico do uporabe premoženjskih pravic;
 4. plačil za zakup;
 5. plačil za storitve nastopajočih izvajalcev ali športnikov, če ta plačila pripadajo organizatorju.

2. Za potrebe prvega odstavka tega člena se Republika Slovenija, lokalne skupnosti in Banka Slovenije štejejo kot zavezanci rezidenti, ki obračunajo, odtegnejo in plačajo davek.
3. Davek se ne obračuna, odtegne in plača od plačila dohodkov:
 1. Republiki Sloveniji ali lokalni skupnosti v Sloveniji;
 2. Banki Slovenije;
 3. zavezancu rezidentu, ki izplačevalcu sporoči svojo davčno številko;
 4. zavezancu nerezidentu, ki je zavezan za davek od dohodkov, ki jih dosega s poslovanjem v poslovni enoti ali preko poslovne enote v Sloveniji, in izplačevalcu sporoči svojo davčno številko, če gre za dohodke, plačane tej poslovni enoti.
4. Davek se ne odtegne od plačil dividend in podobnih dohodkov, razdeljenih subjektom, ki imajo eno od oblik, za katere se uporablja enoten sistem obdavčenja, ki velja za matične družbe in odvisne družbe iz različnih držav članic EU, in jih določi minister, pristojen za finance, če:
 1. ima prejemnik najmanj 25% vrednosti ali števila delnic ali deležev v delniškem kapitalu, osnovnem kapitalu ali glasovalnih pravicah osebe, ki deli dobiček;
 2. traja najnižja udeležba iz prve točke najmanj 24 mesecev; in je
 3. prejemnik:
 - a) oseba, ki ima eno od oblik, za katere se uporablja enoten sistem obdavčenja, ki velja za matične družbe in odvisne družbe iz različnih držav članic EU, in jih določi minister, pristojen za finance;
 - b) za davčne namene rezident v državi članici EU v skladu s pravom te države in se ne šteje kot rezident zunaj EU po določbah konvencije o izogibanju dvojnemu obdavčevanju dohodka, sklenjene z državo nečlanico; in
 - c) je zavezanec za enega od davkov, v zvezi s katerimi se uporablja enoten sistem obdavčenja, ki velja za matične družbe in odvisne družbe iz različnih držav članic EU, in jih določi minister, pristojen za finance, kjer se za zavezanca ne šteje družba, ki je davka oproščena ali ima možnost izbire.
5. Če zavezanec rezident razdeli dividendo osebi, ki ni obdržala najnižje udeležbe 24 mesecev, sicer pa izpolnjuje pogoje iz četrtega odstavka, lahko zavezanec rezident izplača dividendo brez odtegljaja davka, če zagotovi ustrezno bančno garancijo pristojnemu davčnemu organu za vsoto, ki je enaka:

$(\text{stopnja odtegnjenega davka} / 1 - \text{stopnja odtegnjenega davka}) \times \text{razdeljeni znesek}$

6. Pristojni davčni organ lahko vnovči garancijo, če prejemnik dividende ni razpolagal 24 mesecev z najnižjo udeležbo. Oprostitev obveznosti za davčni odtegljaj postane dokončna in garancija poteče s potekom 24 mesecev razpolaganja z najnižjo udeležbo.
7. Za zavezance nerezidente se uporabljajo prvi, drugi in tretji odstavek v zvezi s plačili, razen dividend in podobnih dohodkov, ki jih opravi preko poslovne enote, ki jo ima v Sloveniji.
8. Za ustrezno bančno garancijo se šteje bančna garancija banke s sedežem v Republiki Sloveniji ali v državi članici Evropske skupnosti, s katero se banka nepreklicno zavezuje, da bo na prvi poziv pristojnega davčnega organa ter brez ugovorov, na poseben račun davčnega organa izplačala vsoto iz petega odstavka, z rokom veljavnosti iz šestega odstavka.

70. člen

(dividende in dohodki, podobni dividendam)

1. Za namene tega zakona vključujejo dividende in dohodki, podobni dividendam, naslednje:
 1. dobiček ali presežek, ki se razdeli družbenikom ali članom izplačevalca, v zvezi z udeležbo v izplačevalcu ali druga razdelitev družbenikom ali članom izplačevalca, v zvezi z udeležbo v izplačevalcu;
 2. dobiček, ki se razdeli v zvezi z vrednostnimi papirji, ki zagotavljajo udeležbo v dobičku izplačevalca;
 3. obresti, plačane v zvezi z zamenljivimi obveznicami;
 4. dobiček ali rezerve izplačevalca, ki se delijo v zvezi z udeležbo v izplačevalcu ob izteku, stečaju ali likvidaciji izplačevalca ali ob izključitvi ali izstopu delničarja, družbenika ali člana iz izplačevalca;
 5. povečanje osnovnega kapitala izplačevalca, ki se je povečal iz rezerv ali dobička; 6. zmanjšanje osnovnega kapitala izplačevalca, če ima izplačevalec dobiček ali presežek, ki ni bil razdeljen;
 6. dobiček, prenešen na podlagi podjetniške pogodbe v skladu z zakonom, ki ureja gospodarske družbe.

71. člen

(vštevanje odtegljaja davka)

1. Rezident, ki prejme dohodek, od katerega se odtegne davek v skladu z določbami tega poglavja, všteje dohodek v svojo davčno osnovo pred zmanjšanjem za odtegljaj davka.

2. Nerezident, ki prejme dohodek, od katerega se odtegne davek po določbah tega poglavja v zvezi s poslovno dejavnostjo, ki jo opravlja v poslovni enoti v Sloveniji ali preko poslovne enote v Sloveniji, všteje dohodek v svojo davčno osnovo pred zmanjšanjem za odtegljaj davka.
3. Davek, ki ga plača zavezanec iz prvega in drugega odstavka tega člena od prejetega dohodka, od katerega se odtegne davek po določbah tega poglavja, se zmanjša za znesek odtegnjenega davka.

XI. Odprava dvojnega obdavčenja dohodkov rezidenta iz virov izven Slovenije (členi: 63-68) - Obrazložitev

V 63. členu je določen pojem odbitka tujega davka: rezident Slovenije lahko od davka po tem zakonu odšteje znesek, ki je enak ustreznemu davku, ki ga je plačal od dohodkov iz virov izven Slovenije (tuji davek) na dohodek iz virov izven Slovenije (tuji dohodek), ki je vključen v njegovo davčno osnovo.

V 64. členu je določena omejitev odbitka tujega davka. Odbitek tujega davka ne sme preseči nižjega zneska od zneska tujega davka na tuji dohodek, ki je bil končen in dejansko plačan ali zneska davka, ki bi ga bilo treba plačati po tem zakonu za tuje dohodke, če odbitek ne bi bil možen. Če ima Slovenija sklenjeno konvencijo o izogibanju dvojnega obdavčevanja dohodka z drugo državo, se za končen tuji davek na dohodke iz te države šteje znesek tujega davka po stopnji, določeni v konvenciji. Omejitev davka se računa po posameznih državah, v katerih imajo tuji dohodki svoj vir, za vsako državo posebej.

V 65. členu je določeno dokazovanje odbitka tujega davka. Zavezanec, ki uveljavlja odbitek, zagotavlja dokazila, ki vsebujejo podatke in informacije glede davčne obveznosti izven Slovenije, o znesku davka od tujih dohodkov, osnovi za plačilo davka, znesku davka, ki je bil končen in dejansko plačan. Način predložitve dokazil in njihova ustreznost se določita z zakonom, ki ureja davčni postopek.

V 66. členu so določene posledice sprememb odbitka. Če se zaradi sprememb, zlasti vračil tujega davka, spremeni odbitek, mora zavezanec v obdobju, ko je do spremembe prišlo, povečati davčno osnovo za znesek, ki je enak razliki med priznanim odbitkom in odbitkom, ki bi bil možen, če bi se sprememba upoštevala.

V 67. členu je določeno, da se morebitni presežek odbitka ne more prenašati med državami ali uveljavljati kot odbitek v naslednjih ali preteklih davčnih obdobjih. Presežek odbitka nastane, če

je znesek tujega davka na tuji dohodek, ki je bil končen in dejansko plačan, višji od zneska davka, ki bi ga bilo potrebno plačati po tem zakonu za tuje dohodke, če odbitek ne bi bil možen.

Če je znesek davka po tem predlaganem zakonu nižji od vsakega posameznega zneska, ki se določi po določbah tega poglavja, je najvišji možen odbitek odbitek v višini zneska davka.

V 68. členu je določen najvišji možni odbitek davka: če je znesek davka po tem zakonu nižji od vsakega posameznega zneska iz prve in druge točke prvega odstavka 64. člena, je najvišji možen odbitek odbitek v višini zneska davka. Odbitek, ki presega znesek davka, se ne prenaša

XII. Odtegljaj davka (členi: 69 - 71) -

Obrazložitev

V 69. je določena obveznost odtegljaja davka od določenih dohodkov: obdavčitev dohodkov na viru po stopnji 25% je predlagana za dohodke, ki imajo vir v Sloveniji, izplačane davčnim zavezancem rezidentom in davčnim zavezancem nerezidentom, in sicer za dividende in podobne dohodke, ki so določeni v 70. členu, obresti, plačila za uporabo ali pravico do uporabe premoženjskih pravic, plačila za zakup ter plačila za storitve nastopajočih izvajalcev ali športnikov, če ta plačila pripadajo organizatorju.

Davek se ne obračuna, odtegne in plača od plačila dohodkov Republiki Sloveniji ali lokalni skupnosti v Sloveniji, Banki Slovenije, zavezancu rezidentu, ki izplačevalcu sporoči svojo davčno številko, zavezancu nerezidentu, ki je zavezan za davek od dohodkov, ki jih dosega s poslovanjem v poslovni enoti ali preko poslovne enote v Republiki Sloveniji, in izplačevalcu sporoči svojo davčno številko, če gre za dohodke, plačane tej poslovni enoti.

Davek se tudi ne odtegne od plačil dividend in podobnih dohodkov, razdeljenih subjektom, ki imajo eno od oblik, za katere se uporablja enoten sistem obdavčenja, ki velja za matične družbe in odvisne družbe iz različnih držav članic EU, in jih določi minister, pristojen za finance, če ima prejemnik najmanj 25% vrednosti ali števila delnic ali deležev v delniškem kapitalu, osnovnem kapitalu ali glasovalnih pravicah osebe, ki deli dobiček, traja najnižja udeležba iz prve točke najmanj 24 mesecev in je prejemnik oseba, ki ima eno od oblik, za katere se uporablja enoten sistem obdavčenja, ki velja za matične družbe in odvisne družbe iz različnih držav članic EU, in jih določi minister, pristojen za finance, je za davčne namene rezident v državi članici EU v skladu s pravom te države in se ne šteje kot rezident zunaj EU po določbah konvencije o izogibanju dvojnemu obdavčevanju dohodka, sklenjene z državo nečlanico ter je zavezanec za enega od davkov, v zvezi s katerimi se uporablja enoten sistem obdavčenja, ki velja za matične družbe in odvisne družbe iz različnih držav članic EU, in jih določi minister, pristojen za finance, kjer se za zavezanca ne šteje družba, ki je davka oproščena ali ima možnost izbire.

Dividenda se lahko brez obveznosti davčnega odtegljaja izplača tudi osebi, ki še ni izpolnila pogoja glede časa trajanja udeležbe (24 mesecev), izpolnjuje pa ostale predpisane pogoje, da se davek od dohodka ne odtegne, če davčni zavezanec, rezident, ki deli dividendo, izroči davčnemu organu ustrezno bančno garancijo. Davčni organ lahko vnovči garancijo, če prejemnik dividende ni obdržal 24 mesecev najnižje udeležbe. Oprostitev obveznosti za davčni odtegljaj postane dokončna in garancija poteče s potekom 24 mesecev razpolaganja z najnižjo udeležbo.

V 70. členu so določene dividende in podobni dohodki:

1. dobiček ali presežek, ki se razdeli družbenikom ali članom izplačevalca, v zvezi z udeležbo v izplačevalcu ali druga razdelitev družbenikom ali članom izplačevalca, v zvezi z udeležbo v plačniku,
2. dobiček, ki se razdeli v zvezi z vrednostnimi papirji, ki zagotavljajo udeležbo v dobičku izplačevalca,
3. obresti, plačane v zvezi z zamenljivimi obveznicami,
4. dobiček ali rezerve izplačevalca, ki se delijo v zvezi z udeležbo v izplačevalcu ob izteku, stečaju ali likvidaciji izplačevalca ali ob izključitvi ali izstopu delničarja, družbenika ali člana iz izplačevalca,
5. povečanje osnovnega kapitala izplačevalca, ki se je povečal iz rezerv ali dobička,
6. zmanjšanje osnovnega kapitala izplačevalca, če ima izplačevalec dobiček ali presežek, ki ni bil razdeljen,
7. dobiček, prenešen na podlagi podjetniške pogodbe v skladu z zakonom, ki ureja gospodarske družbe.

V 71. členu je določeno, da se dohodek, od katerega se odtegne davek v skladu z določbami tega poglavja, všteje v davčno osnovo pri davčnem zavezancu, ki prejme dohodek, pred zmanjšanjem za odtegljaj davka, ter določa, da se davek, ki ga plača davčni zavezanec iz prvega in drugega odstavka tega člena od prejetega dohodka, od katerega se odtegne davek, zmanjša za znesek odtegnjenega davka.

Zakon o dohodnini –

Interno delovno gradivo

VII. ODPRAVA DVOJNEGA OBDAVČENJA DOHODKOV REZIDENTA IZ VIROV IZVEN SLOVENIJE

123. člen (odbitek dohodnine)

1. Rezident lahko od dohodnine, odmerjene po tem zakonu, odšteje znesek ustreznega dela dohodnine (odbitek), ki jo je plačal od dohodkov iz virov izven Slovenije (tujih dohodki), vključenih v njegovo osnovo za dohodnino.
2. Za tuje dohodke iz prejšnjega odstavka se štejejo dohodki, ki se v skladu z določbami iz poglavja II.2. ne morejo šteti za dohodek, ki ima svoj vir v Sloveniji.

124. člen (omejitev odbitka dohodnine)

1. Odbitek dohodnine od tujih dohodkov po prvem odstavku 123. člena ne sme preseči nižjega od:
 - a) zneska dohodnine od tujih dohodkov, ki je bil dokončen in dejansko plačan; ali
 - b) zneska dohodnine, ki bi ga bilo treba plačati po tem zakonu od tujih dohodkov, če odbitek ne bi bil možen.
2. Zneska iz točke a) in b) prejšnjega odstavka se računata po posameznih državah, v katerih imajo tuji dohodki svoj vir, in sicer za vsako državo posebej.
3. Če ima Slovenija sklenjeno konvencijo o izogibanju dvojnega obdavčevanja dohodka z drugo državo, se za dokončen tuji davek na dohodke iz te države šteje znesek tujega davka po stopnji določeni v konvenciji.

4. Če je znesek iz prve točke prvega odstavka višji od zneska iz druge točke prvega odstavka, se razlika ne more prenašati med državami ali uveljavljati kot odbitek v naslednjih ali preteklih davčnih obdobjih.

125. člen (dokazila)

1. Zavezanec, ki uveljavlja odbitek dohodnine po 122. členu tega zakona, je dolžan pristojnemu davčnemu organu predložiti ustrezna dokazila glede davčne obveznosti izven Slovenije, zlasti znesek dohodnine, plačane od tujih dohodkov, osnovo za plačilo dohodnine ter dokazilo, da je bil znesek dohodnine dokončen in dejansko plačan.
2. Način predložitve dokazil in njihova ustreznost sta določena z zakonom o davčnem postopku.

126. člen (sprememba odbitka)

Če se zaradi sprememb, zlasti vračil tujega davka, spremeni odbitek, mora zavezanec v obdobju, ko je do spremembe prišlo, povečati davčno osnovo in sicer za znesek enak razliki med priznanim odbitkom in odbitkom, ki bi bil možen, če bi se sprememba upoštevala.

127. člen (nižji odbitek)

Če je znesek dohodnine, pred zmanjšanjem za odbitke po tem poglavju zakona, nižji od odbitkov po tem poglavju zakona, znesek odbitkov ne more preseči zneska dohodnine. Odbitki, ki presegajo znesek dohodnine, se ne morejo uveljavljati kot odbitki v naslednjih ali preteklih davčnih letih.

Odprava dvojnega obdavčevanja dohodkov rezidenta iz virov izven Slovenije (členi 123 - 127) - Obrazložitev

V členih 123 - 127 je določena metoda odprave dvojnega obdavčevanja dohodkov rezidenta Slovenije, ki jih dosega iz virov izven Slovenije, tj. metoda navadnega odbitka z omejitvijo po državah. Po tej metodi se rezidentu v Sloveniji odmerjena dohodnina zmanjša za ustrezni znesek

dohodnine (tj. odbitek), plačane v drugi državi od dohodka z virom v tej državi, ki je vključen v davčno osnovo v Sloveniji (123. člen).

V prvem odstavku 124. člena je določeno, da se odbitek dohodnine priznava v znesku, ki je enak manjšemu od:

- zneska dohodnine od dohodkov z virom v drugi državi, ki je bil dokončen in dejansko plačan,
- zneska dohodnine, ki bi ga bilo treba plačati po tem zakonu od tujih dohodkov, če odbitek ne bi bil možen.

V tretjem odstavku 124. člena je določeno, da se v primerih, ko rezident dosega dohodke v državi, s katero ima Slovenija sklenjeno konvencijo o izogibanju dvojnega obdavčevanja dohodka, za dokončen tuji davek na dohodke iz te države šteje znesek tujega davka po stopnji, določeni v konvenciji. V konvencijah je pri določenih vrstah dohodkov (tj. dividende, obresti in licenčnine ter avtorski honorarji) namreč določena najvišja stopnja davka od teh dohodkov v državi vira.

V četrtem odstavku 124. člena je določeno, da se presežek dejansko plačane dohodnine v tujini, ki presega priznani odbitek po merilu dohodnine, ki bi jo bilo potrebno plačati po zakonu od dohodnini od tujih dohodkov, ne more prenašati in uveljavljati kot odbitek dohodnine od dohodka iz virov v drugih državah in ne prenašati in uveljavljati kot odbitek dohodnine v naslednjih ali preteklih davčnih obdobjih.

V 125. členu je določeno, da je zavezanec, ki uveljavlja odbitek dohodnine, davčnemu organu dolžan predložiti ustrezna dokazila o davčni obveznosti v tujini. Način predložitve dokazil in njihova ustreznost bosta natančneje opredeljena v zakonu o davčnem postopku.

V 126. členu je določeno, da mora zavezanec v primeru, ko se zaradi sprememb davčne obveznosti v tujini, zlasti v primeru vračila tujega davka, spremeni odbitek dohodnine, ki se prizna v Sloveniji, v obdobju, ko je do spremembe davčne obveznosti v tujini prišlo, povečati davčno osnovo za dohodnino v Sloveniji, in sicer za znesek, ki ustreza razliki med priznanim odbitkom v Sloveniji in odbitkom, ki bi bil možen, če bi se sprememba upoštevala.

V 127. členu je določeno, da se znesek obračunane dohodnine v Sloveniji s priznavanjem odbitka za ustrezni znesek tuje dohodnine lahko zmanjša največ do zneska obračunane dohodnine v Sloveniji.

Priloga 6

Vzorčni sporazum o davkih na dohodek in na premoženje za izogibanje dvojnemu obdavčevanju

1. Komentar k 23. A in 23. B členu o metodah za odpravo dvojnega obdavčevanja

Komentar k določilom 23. A člena (metoda oprostitev)

Prvi odstavek

A. Obveznost države stalnega prebivališča, da zagotovi oprostitev

Ta člen predpisuje, da država prejemnikovega sedeža oprosti davka dohodek in premoženje, ki se po sporazumu "lahko obdavči" v drugi državi.

Država prejemnikovega sedeža mora torej zagotoviti oprostitev ne glede na to, ali druga država tudi dejansko izvaja pravico do obdavčitve. Ta metoda velja za najbolj praktično, saj državi prejemnikovega sedeža ni treba raziskovati dejanskih davčnih razmer v drugi državi.

Včasih lahko državi, ki se pogajata, ugotovita, da je v posebnih primerih smiselno predvideti izjemo, ko bi morala država prejemnikovega sedeža brezpogojno zagotoviti oprostitev. To se zgodi, da bi se izognilo neobdavčitvi, ko v skladu z notranjim pravom države vira ni predpisan davek na določeno vrsto dohodka ali premoženja ali ko se davek dejansko ne pobira zaradi posebnih okoliščin, kot je na primer pokrivanje izgube, pomota ali pretek zastaralnega roka. Da bi se izognili neobdavčenju določene vrste dohodka, se lahko državi pogodbenici dogovorita o dopolnitvi ustreznega člena. Da se doseže določena stopnja vzajemnosti, bi bilo moč narediti izjemo od splošnega pravila tudi, ko se ena država odloči za metodo oprostitev, druga pa za metodo dobropisa. Konec koncev se lahko druga izjema od splošnega pravila naredi tudi, ko bi država želela za določeno vrsto dohodka namesto metode oprostitev uporabljati metodo dobropisa.

Metoda oprostitve ne velja za tiste vrste dohodka, ki se v skladu s sporazumom lahko obdavčijo v državi prejemnikovega sedeža, vendar so prav tako zavezani omejenemu davku v drugi državi pogodbenici. Za te vrste dohodka predpisuje drugi odstavek 23. A člena metodo dobro pisa.

B. Alternativno besedilo člena

Metoda oprostitve, kot je zasnovana v tem členu, učinkuje tako, da se v državi prejemnikovega sedeža obdavčljivi dohodek ali premoženje zmanjša za znesek, ki je v tej državi oproščen. Če se v določeni državi znesek dohodka, kot je določen za namene davka na dohodek, uporablja tudi kot merilo za druge namene, npr. za socialne prejemke, lahko uporaba metode oprostitve v predlagani obliki učinkuje tako, da se ti prejemki dodelijo osebam, ki jih ne bi smele prejemati. Da bi se izognili tem posledicam, se lahko člen spremeni tako, da se sporni dohodek vključi v obdavčljivi dohodek v državi stalnega prebivališča. Država prejemnikovega sedeža pa se mora v takšnih primerih odpovedati delu celotnega davka, ki odpade na ta dohodek. Ta postopek bi privedel do enakega izida kot ta člen v predlagani obliki. Državi lahko po prostem preudarku vneseta takšne spremembe v člen. Če država želi oblikovati člen tako, kot je bilo nakazano, se lahko prvi odstavek glasi tako:

"Kadar rezident države pogodbenice pridobiva dohodek ali ima v lasti premoženje, ki se v skladu z določili tega sporazuma obdavči samo ali se lahko obdavči v drugi državi pogodbenici, prvoomenjena država pod pogoji, določenimi v drugem odstavku, odobri kot odbitek od davka na dohodek ali od davka na premoženje tisti del davka na dohodek ali davka na premoženje, ki odpade na dohodek, pridobljen v tej drugi državi, ali v njej posedovano premoženje."

Če je člen zasnovan tako, potem tretji odstavek ne bo potreben in se lahko izpusti.

C. Različni problemi

23. A člen vsebuje načelo, da mora država prejemnikovega sedeža zagotoviti oprostitve, vendar pa ne nudi podrobnih pravil, kako naj se oprostitve izvaja. To je skladno s splošno zasnovo vzorčnega sporazuma. Tudi členi od 6. do 22. določajo pravila, s katerimi se dodeli pravica do obdavčitve za različne vrste dohodka ali premoženja, ne da bi se praviloma ukvarjali z določanjem obdavčljivega dohodka ali premoženja, odbitkov, davčne stopnje itd. Izkušnje kažejo, da se lahko pojavijo številni problemi. To zlasti velja za 23. A člen. Nekateri izmed njih se bo obravnavalo v naslednjih odstavkih. Če sporazum ne vsebuje posebnega določila, se uporabljajo ustrezni domači pravni predpisi vsake od držav pogodbenic. Nekateri sporazumi izrecno napotujejo na notranje pravo, a to seveda ne bo pomagalo, če se metoda oprostitve v notranjem pravu ne uporablja. V takšnih primerih naj bi države, ki se soočijo s tem problemom, oblikovale pravila za uporabo 23. A člena, če je potrebno, po posvetovanju s pristojnim organom druge države pogodbenice.

1. Znesek oprostitve

Znesek dohodka, ki naj ga država stalnega prebivališča oprosti davka, je znesek, ki bi bil, če sporazuma ne bi bilo, zavezan domačemu davku na dohodek v skladu z notranjimi predpisi, ki urejajo ta davek. Zatorej je lahko različen od zneska dohodka, ki je v državi vira obdavčen po določilih njenega notranjega prava.

Ponavadi je osnova za izračun davka na dohodek celotni neto dohodek, torej bruto dohodek, zmanjšan za dopustne odbitke. Torej je bruto dohodek, pridobljen v državi vira, zmanjšan za kakršne koli dopustne (natančno določene ali sorazmerne) odbitke, povezane s tem dohodkom, tisti, ki naj bo oproščen.

Problemi se pojavijo zaradi dejstva, da večina držav v svojem davčnem pravu dopušča dodatne odbitke od celotnega dohodka ali določene vrste dohodka, da se določi dohodek, ki je zavezan davku. Problem naj ponazorimo s številčnim zgledom:

a) Domači dohodek (bruto minus dopustni izdatki)	100
b) Dohodek iz druge države (bruto minus dopustni izdatki)	<u>100</u>
c) Celotni dohodek	200
Odbitki za druge izdatke, ki so dopustni po pravu države prejemnikovega sedeža in niso povezani z nobenim od dohodkov pod a) ali b), npr. zavarovalne premije, prispevki za dobrodelne ustanove	<u>- 20</u>
d) "Neto" dohodek	180
e) Osebne in družinske olajšave	<u>- 30</u>
f) Dohodek, zavezan davku	150

Vprašanje je, kolikšen znesek naj bo davka oproščen, npr.

- 100 (vrstica b), obdavčljivi znesek, ki preostane, je 50;
- 90 (polovica zneska v vrstici e, skladno z razmerjem med zneski v vrstici b in c); preostane 60 (znesek v vrstici f se v celoti odšteje od domačega dohodka);
- 75 (polovica zneska v vrstici g, skladno z razmerjem med zneski v vrstici b in c); preostane 75;
- ali kakšen drug znesek.

Primerjava prava in praks držav članic OECD kaže, da so med državami velike razlike v zneskih oprostitvev. Rešitev, za katero se odloči država, je odvisna od politike, ki si jo je ta država začrtala, in njenega davčnega sistema. Država npr. lahko sledi cilju, da so njeni rezidenti vedno v celoti deležni ugodnosti osebnih in družinskih olajšav in drugih odbitkov. V drugih državah se ti neobdavčeni zneski razdelijo proporcionalno. V številnih državah so osebne ali družinske olajšave sestavni del progresivne lestvice, priznavajo se kot odbitek od davka ali jih celo ne poznajo, ker se družinsko stanje upošteva z uporabo različnih davčnih lestvic.

Glede na veliko različnost fiskalnih politik in postopkov pri določanju davka v različnih državah, zlasti odbitkov, olajšav in podobnih ugodnosti, je bolje, da se v vzorčnem sporazumu ne predvidi nobene izrecne in enotne rešitve, temveč se vsaki državi prepusti prosto uporabo njenih pravnih predpisov in postopkov. Države pogodbenice, ki bi želele posebne probleme urediti v svojih sporazumih, lahko to seveda storijo v medsebojnih pogajanjih. Končno se opozarja še na dejstvo, da je problem pomemben tudi za države, ki uporabljajo metodo dobropisa.

2. Obravnavanje izgube

Številne države pri uporabi 23. A člena obravnavajo izgubo, nastalo v drugi državi, na enak način kot dohodek, ustvarjen v tej državi: kot država prejemnikovega sedeža ne dopušča odbitka za izgubo, nastalo pri nepremičnem premoženju ali pri stalni poslovni enoti, ki se nahaja v drugi državi. Če je v drugi državi dopustno prenašanje takšne izgube v naslednja leta, davčni zavezanec ne bo nič na slabšem, saj se mu samo prepereči, da bi uveljavljal dvojni odbitek za isto izgubo, namreč v državi vira in v državi prejemnikovega sedeža. Spet druga država lahko, kot država prejemnikovega sedeža, dopusti, da se od dohodka, na katerega odmerja davek, odšteje izguba, nastala v državi vira. V takšnem primeru naj bi država prejemnikovega sedeža smela omejiti oprostitve v skladu s prvim odstavkom 23. A člena za dobiček ali dohodek, ki bo zatem dosežen v drugi državi vira, tako da od tega poznejšega dobička ali dohodka odšteje znesek prejšnjih izgub, ki jih davčni zavezanec v državi vira lahko prenaša v naslednja leta. Ker je rešitev odvisna predvsem od notranjega prava držav pogodbenic in ker se prava držav članic OECD bistveno razlikujejo med seboj, v samem členu ni moč predlagati nobene rešitve, temveč je prepuščeno državam pogodbenicam, da po potrebi razjasnijo zgornje vprašanje in druge probleme v zvezi z izgubami dvostransko, bodisi v členu samem ali s postopkom skupnega dogovarjanja.

3. Obdavčevanje preostalega dohodka

Razen pri uporabi progresivnih davčnih stopenj, ki je sedaj obravnavana v tretjem odstavku tega člena, lahko nekateri problemi nastanejo tudi zaradi določenih določb davčnih predpisov. Tako npr. nekateri davčni zakoni predpisujejo, da se obdavčevanje začne šele, ko se doseže ali preseže neki minimalni znesek obdavčljivega dohodka (davka oproščeni prag). Celotni dohodek pred uporabo sporazuma lahko očitno preseže takšen davka oproščeni prag, vendar na podlagi oprostitve, ki je posledica uporabe sporazuma in ki privede do tega, da se davka oproščeni dohodek odšteje od celotnega obdavčljivega dohodka, se lahko preostali obdavčljivi dohodek zmanjša na znesek, ki je nižji od tega praga. Zaradi zgoraj navedenih razlogov ni moč predlagati enotne rešitve. Vsekakor velja pripomniti, da do problema ne bo prišlo, če se izbere alternativno različico besedila prvega odstavka 23. A člena.

Nekatere države so uvedle posebne sisteme za obdavčevanje dohodka družb. V državah, ki uporabljajo dvojno stopnjo davka od dobička pravnih oseb, se lahko pojavi vprašanje, ali se mora dohodek, ki naj bi bil oproščen, odšteti od neizplačanega dobička (za katerega velja splošna davčna stopnja) ali od izplačanega dobička (za katerega velja znižana stopnja) ali pa se mora

dohodek, ki naj bi bil oproščen, delno pripisati izplačanemu in delno neizplačanemu dobičku. Če se v skladu s pravom države, ki uporablja dvojno stopnjo davka od dobička pravnih oseb, pri matični družbi predpiše dodatni davek na dividende, ki jih prejema od domače hčerinske družbe, vendar jih ne izplača naprej (z utemeljitvijo, da tak dodatni davek pomeni nadomestilo ugodnosti nižje davčne stopnje, ki je bila hčerinski družbi priznana za izplačane dobičke), se zastavi vprašanje, ali se dodatni davek lahko zaračuna tudi, če hčerinska družba izplačuje svoje dividende iz dohodka, ki je v skladu s tem sporazumom davka oproščen. Končno lahko podoben problem nastane tudi v zvezi z davki (*précompte, Advance Corporation Tax*), ki se predpišejo na izplačan dobiček družbe z namenom, da se pokrije davčni dobropis, ki pripada družbenikom. Vprašanje je, ali se ti posebni davki v zvezi z izplačilom dobičkov lahko predpišejo, če se izplačila vršijo iz davka oproščenih dobičkov. Državam pogodbenicama je prepuščeno, da ta vprašanja uredita v medsebojnih pogajanjih.

Drugi odstavek

V 10. in 11. členu je pravica do obdavčevanja dividend in obresti razdeljena med državo prejemnikovega sedeža in državo vira. V teh primerih se državi prejemnikovega sedeža prepusti, da jih ne obdavči, če tako hoče, in tudi za te vrste dohodka uporabi metodo oprostitve. Če pa država prejemnikovega sedeža raje uveljavlja svojo pravico do obdavčitve teh vrst dohodka, potem za odpravo dvojnega obdavčevanja ne more uporabiti metode oprostitve, ker bi se s tem povsem odpovedala svoji pravici do obdavčitve teh dohodkov. Za državo prejemnikovega sedeža naj bi bila nasploh zadovoljivejša rešitev uporaba metode dobropisa. Poleg tega si lahko države, ki običajno uporabljajo metodo oprostitve, želijo izvzeti določene vrste dohodka in za te vrste uporabiti metodo dobropisa. Zaradi tega je ta odstavek oblikovan v skladu z metodo navadnega dobropisa. Komentar k 23. B členu v nadaljevanju se *mutatis mutandis* nanaša na drugi odstavek 23. A člena.

V primerih, navedenih v prejšnjem odstavku, so predpisani določeni najvišji odstotki davka, ki si ga pridrži država vira. V takšnih primerih bo davčna stopnja v državi stalnega prebivališča pogosto višja od stopnje v državi vira. Omejitve odbitka, ki je predpisana v drugem stavku drugega odstavka in je v skladu z metodo navadnega dobropisa, je torej pomembna samo v omejenem številu primerov. Če pa se hočeta državi pogodbenici v teh primerih odpovedati omejitvi in uporabiti metodo popolnega dobropisa, to storita tako, da izpustita drugi stavek drugega odstavka.

Dividende iz bistvenih deležev družbe

Skupni učinek prvega in drugega odstavka 10. člena in 23. člena (23. A ali 23. B člen) je, da sme država prejemnikovega sedeža družbenika obdavčiti dividende, ustvarjene v drugi državi, da pa mora pri svojem davku na te dividende v dobro šteti davek, ki ga je pobrala država, v kateri so dividende ustvarjene po stopnji, določeni v drugem odstavku 10. člena. Ta postopek se prav tako uporablja, ko je prejemnik dividend matična družba, ki prejema dividende od hčerinske družbe; v tem primeru je davek, ki ga zadrži država hčerinske družbe - in se šteje v dobro v državi matične

družbe - omejen na 5 odstotkov bruto zneska dividend z uporabo pododstavka a) drugega odstavka 10. člena.

Ta določila sicer preprečijo pravno dvojno obdavčenje dividend, ne preprečijo pa večkratne obdavčitve dobičkov, izplačanih matični družbi, z davkom od dobička pravnih oseb: najprej pri hčerinski družbi in ponovno pri matični družbi. Ta večkratna obdavčitev povzroča zelo pomembno prepreko razvoju mednarodnih investicij. Mnogo držav je to priznalo in v svoje notranje pravo prevzelo določila, oblikovana tako, da bi se tej prepreki izognile. Poleg tega se v sporazume o dvojnem obdavčenju pogosto vstavljajo določila, ki imajo isti namen.

Odbor za davčne zadeve je preudarjal, ali bi bilo smotrno spremeniti 23. člen vzorčnega sporazuma, da bi se rešilo to vprašanje. Čeprav so številne države zagovarjale sprejem takšnega določila v vzorčni sporazum, je zaradi različnosti mnenj držav in raznovrstnih možnih rešitev prišlo do številnih zapletov. Nekaterim državam je bilo zaradi strahu pred izmikanjem davku ljubše, da ohranijo svobodo odločanja in da vprašanje rešujejo le v svoji notranji zakonodaji.

Na koncu se je zdelo smotrno, da se državam prepusti, da prosto izberejo lastne rešitve problema. Države, ki ta problem raje rešujejo v svojih sporazumih, največkrat ravnajo v skladu z enim od naslednjih načel:

a) Oprostitev s progresijo

Država, v kateri je matična družba rezident, oprosti dividende, ki jih ta družba prejema od hčerinske družbe v drugi državi, vendar pa lahko kljub temu te dividende upošteva pri izračunu davka, ki ga je matična družba dolžna plačati na ostali dohodek (takšnemu določilo bodo pogosto dale prednost države, ki uporabljajo metodo oprostitve, navedeno v 23. A členu).

b) Dobropis za predhodne davke

Pri dividendah, prejetih od hčerinske družbe, odobri država, katere rezident je matična družba, dobropis, kot je določeno v drugem odstavku 23. A člena oziroma v prvem odstavku 23. B člena, ne samo za davek na same dividende, ampak tudi za davek, ki ga je hčerinska družba plačala na izplačani dobiček (takšnemu določilo bodo pogosto dale prednost države, ki praviloma uporabljajo metodo dobropisa, navedeno v 23. B členu).

c) Izenačitev z deležem v domači hčerinski družbi

Dividende, ki jih matična družba prejema od tuje hčerinske družbe, se v državi matične družbe za davčne namene obravnavajo enako kot dividende, prejete od hčerinske družbe, ki je rezident te države.

Če država matične družbe pobira davke na premoženje, naj bi se podobna rešitev uporabila tudi za te davke.

Poleg tega lahko države prosto določijo omejitve in postopke uporabe teh določil (definicija in najkrajši čas trajanja lastništva deležev; delež dividend, za katerega se šteje, da je potrošen za administrativne ali finančne stroške), ali vzpostavijo za odobritev razbremenitve posebno ureditev, pogojeno s tem, da hčerinska družba v državi, v kateri je rezident, opravlja pravo gospodarsko dejavnost ali da glavino svojega dohodka pridobiva v tej državi oziroma da je zavezana znatni obdavčitvi dobička v tej državi.

Tretji odstavek

Osnutek sporazuma 1963 je uporabo progresivne lestvice davčnih stopenj izrecno rezerviral za državo prejemnikovega sedeža (zadnji stavek prvega odstavka 23. A člena) in večina med državami članicami OECD sklenjenih sporazumov, ki vsebujejo metodo oprostitve, je sledila temu načelu. Po tretjem odstavku 23. A člena država prejemnikovega sedeža obdrži pravico, da znesek oproščenega dohodka ali premoženja upošteva pri določanju davka, ki naj se predpiše na preostali dohodek ali premoženje. To pravilo se uporablja celo, če oproščeni dohodek (ali posamezne vrste premoženja) in obdavčljivi dohodek (ali posamezne vrste premoženja) dosežejo tiste osebe (npr. mož in žena), katerih dohodki (ali posamezne vrste premoženja) so po domačem pravu skupno obdavčeni. To načelo progresije velja za dohodek ali premoženje, ki je oproščeno na osnovi prvega odstavka 23. A člena, in tudi za dohodek ali premoženje, ki se po katerem koli drugem določilu sporazuma "obdavči samo" v drugi državi pogodbenici. Zaradi tega je bilo v Vzorčnem sporazumu 1977 načelo progresije iz prvega odstavka 23. A člena prenešeno v novi tretji odstavek tega člena in vnešeno sklicevanje na oprostitve "v skladu s katerim koli določilom tega sporazuma".

Tretji odstavek 23. A člena se nanaša samo na državo stalnega prebivališča. Besedilo člena pa ne prejudicira, da država vira glede progresije uporabi določila svojega notranjega prava.

2. Komentar k določilom 23. B člena (metoda dobropisa)

Prvi odstavek

A. Metodi

23. B člen, ki je zasnovan na metodi dobropisa, se ravna po metodi navadnega dobropisa: država prejemnikovega sedeža upošteva v obliki odbitka od svojega davka na dohodek ali premoženje svojega rezidenta znesek, ki je enak davku, plačanem v državi vira na dohodek, ki je pridobljen, ali na premoženje, ki ga ima v lasti v tej drugi državi, vendar je odbitek omejen na ustrezni delež davka države prejemnikovega sedeža.

Metoda navadnega dobropisa naj bi veljala tudi za državo, ki sicer uporablja metodo oprostitev, vendar mora po drugem odstavku 23. A člena priznati dobropis za davek, ki se pobira v drugi državi po omejenih stopnjah na dividende in obresti. Možnost nekaterih sprememb, omenjenih v zgornjih odstavkih (popolni dobropis), je seveda lahko pomembna tudi pri dividendah in obrestih, izplačanih rezidentu države, ki uporablja metodo navadnega dobropisa.

Pripomniti je treba, da se 23. B člen uporablja v državi prejemnikovega sedeža samo za vrsto dohodka ali premoženja, ki se po sporazumu "lahko obdavči" v državi vira. Vrste dohodka ali premoženja, ki se v skladu z 8. členom, tretjim odstavkom 13. člena, pododstavkoma a) prvega in drugega odstavka 19. člena ter tretjim odstavkom 22. člena "obdavčijo samo" v drugi državi, so že vnaprej v državi prejemnikovega sedeža oproščene davka. Za tak oproščen dohodek in premoženje se upošteva komentar k 23. A členu. Glede progresije se napotuje na drugi odstavek tega člena.

23. B člen določa bistvena pravila metode dobropisa, vendar ne nudi podrobnih pravil o izračunu in izvajanju dobropisa. To je skladno s splošno zasnovo vzorčnega sporazuma. Izkušnje kažejo, da se lahko pojavijo številni problemi. Nekatere izmed njih se bo obravnavalo v naslednjih odstavkih. V notranjem pravu številnih držav podrobna pravila o dobropisu za tuje davke že obstajajo. Številni sporazumi zato izrecno napotujejo na notranje pravo držav pogodbenic in poleg tega predpisujejo, da ta notranja pravila ne smejo prizadeti načela, zapisanega v 23. B členu. Če se v notranjem pravu države pogodbenice metoda dobropisa ne uporablja, naj bi ta država oblikovala pravila za uporabo 23. B člena, če je potrebno, po posvetovanju s pristojnim organom druge države pogodbenice.

Znesek tujega davka, za katerega je treba priznati dobropis, je davek, ki je bil v skladu s sporazumom dejansko plačan v drugi državi pogodbenici. Problemi lahko nastanejo npr. takrat, če se ta davek ne obračuna na dohodek za leto, v katerem je pobran, ampak na dohodek prejšnjega leta ali na povprečni dohodek dveh ali več preteklih let. Drugi problemi lahko nastanejo v zvezi z različnimi metodami določanja dohodka ali v zvezi s spremembami deviznih tečajev (razvrednotenje ali zvišanje vrednosti). Vendar pa je takšne probleme zelo težko reševati z izrecnim določilom v sporazumu.

Odbitek, ki naj ga država prejemnikovega sedeža odobri v skladu z določili drugega stavka prvega odstavka 23. B člena, ne sme presežati tistega dela davka na dohodek, ki odpade na dohodek, pridobljen v državi vira (tako imenovani "najvišji odbitek"). Ta najvišji odbitek se lahko izračuna bodisi tako, da se celotni davek, ki odpade na celotni dohodek, razdeli v razmerju med dohodki, za katere naj se odobri dobropis, in celotnim dohodkom, bodisi z uporabo davčne stopnje, ki velja za celotni dohodek, na dohodek, za katerega naj se odobri dobropis. Dejansko bo, če je davek v državi vira enak ali višji kot ustrezni davek države prejemnikovega sedeža, metoda dobropisa imela enak učinek kot oprostitev s progresijo. Prav tako lahko pri metodi dobropisa pride do podobnih problemov glede zneska dohodka, davčne stopnje itd., kot so navedeni v komentarju k 23. A členu. Zaradi enakih razlogov, navedenih v zgornjih odstavkih, je tudi za metodo dobropisa ustrežnejše, da se v vzorčnem sporazumu ne predvidi nobene izrecne in enotne

rešitve, temveč se vsaki državi prepusti prosto uporabo njenih pravnih predpisov in postopkov. To velja tudi za nekatere druge probleme, ki bodo obravnavani v nadaljevanju.

Najvišji odbitek se praviloma izračuna kot davek na neto dohodek, torej na dohodek iz države vira, zmanjšan za dopustne (natančno določene ali sorazmerne) odbitke, povezane s tem dohodkom. Zato je lahko velikokrat najvišji odbitek nižji od davka, dejansko plačanega v državi vira. To naj bi še zlasti držalo, ko je npr. rezident države prejemnikovega sedeža, ki prejema obresti iz države I, pri tretji osebi najel denar za financiranje posojila, ki prinaša obresti. Ker se obresti za ta najet denar lahko poračunajo z obrestmi, ki jih prejema iz države vira, je lahko znesek neto dohodka, zavezanega davku v državi prejemnikovega sedeža, zelo nizek oziroma lahko sploh ni nobenega neto dohodka. Ta problem bi lahko rešili tako, da bi država prejemnikovega sedeža uporabljala metodo popolnega dobropisa. Druga rešitev bi bila, da se ta dohodek v državi vira oprosti davka, kot je predlagano v komentarju za obresti iz blagovnih kreditov in bančnih posojil.

Če rezident države prejemnikovega sedeža pridobiva v državi vira dohodke različnih vrst in ta država po svojem davčnem pravu predpiše davek samo na eno teh vrst dohodka, je najvišji odbitek, ki naj ga država prejemnikovega sedeža odobri, običajno tisti del njenega davka, ki odpade le na vrsto dohodka, obdavčenega v državi vira. Vendar so možne tudi druge rešitve, zlasti glede naslednjega, bolj splošnega problema: dejstvo, da se odbitek mora odobriti, npr. za različne vrste dohodka, ki se v državi vira obdavčijo po različnih stopnjah, ali za dohodke iz različnih držav, s sporazumi ali brez njih, sproži vprašanje, ali se mora najvišji odbitek oziroma dobropis izračunavati posebej za vsako vrsto dohodka oziroma za vsako državo ali pa za vse dohodke iz tujine, ki izpolnjujejo pogoje po notranjem pravu in na podlagi sporazumov. V okviru sistema "celotnega dobropisa" se združijo vsi dohodki iz tujine, vsota tujih davkov pa se potem šteje v dobro pri domačem davku, ki odpade na celotni znesek tujih dohodkov.

Nadaljnji problemi lahko nastanejo pri izgubi. Rezident države prejemnikovega sedeža, ki pridobiva dohodek v državi vira, ima lahko izgubo v državi prejemnikovega sedeža, v državi vira ali v tretji državi. Za namene davčnega dobropisa se na splošno izguba, nastala v določeni državi, poračuna z drugim dohodkom iz iste države. Ali se izguba, ki nastane zunaj države prejemnikovega sedeža (npr. v stalni poslovni enoti), lahko odšteje od drugega dohodka, pa naj bo dosežen v državi prejemnikovega sedeža ali drugje, je odvisno od notranjega prava države prejemnikovega sedeža. Tukaj lahko nastanejo podobni problemi, kot so navedeni v komentarju k 23. A členu. Če je ves dohodek ustvarjen v tujini in v državi prejemnikovega sedeža nastane samo izguba, ki ne presega dohodka v tujini, potem bo ves davek, zaračunan v državi prejemnikovega sedeža, odpadel na dohodek iz države vira, in bo zatorej najvišji odbitek, ki naj ga odobri država prejemnikovega sedeža, davek, zaračunan v državi prejemnikovega sedeža. Možne so druge rešitve.

Omenjeni problemi so v veliki meri odvisni od notranjega prava in prakse, zato je rešitev treba prepustiti posamezni državi. V tej zvezi bi omenili, da nekatere države pri uporabi metode dobropisa ravnajo zelo velikodušno. Nekatere države tudi preučujejo ali pa so že dopustile

možnost, da se neizrabljeni davčni dobropisi prenašajo naprej. Državi pogodbenici seveda lahko v medsebojnih pogajanjih spremenita ta člen tako, da bo zajel katerega koli od prej omenjenih problemov.

Pri tako imenovani "pretanki kapitalizaciji", vzorčni sporazum pod določenimi pogoji dopušča državi družbe posojilojemalke, da v skladu z notranjim pravom obravnava plačila obresti kot izplačilo dobička; bistveni pogoj je, da tisti, ki je dal posojilo, dejansko deli tveganja družbe posojilojemalke. To ima dve posledici:

- obdavčitev pri viru za te "obresti" po stopnji, veljavni za dividende (drugi odstavek 10. člena);
- vključitev teh "obresti" v obdavčljiv dobiček družbe, ki je dala posojilo.

Če so izpolnjeni ustrezni pogoji, bo država stalnega prebivališča posojilodajalca dolžna zagotoviti razbremenitev za kakršno koli pravno ali ekonomsko dvojno obdavčevanje obresti, kot če bi bilo plačilo dejansko dividenda. Potemtakem bo morala odobriti dobropis za davek, ki je bil od teh obresti dejansko pridržan v državi stalnega prebivališča posojilojemalca po stopnji, ki se uporablja za dividende, in poleg tega, če je posojilodajalec matična družba družbe posojilojemalke, za te "obresti" priznati dodatno razbremenitev v skladu s svojo ureditvijo za matično in hčerinske družbe. Ta dolžnost lahko izvira:

1. iz konkretnega besedila 23. člena sporazuma, če ta predvideva razbremenitev za dohodek, ki je v 10. členu definiran kot dividenda, ali za posamezne vrste dohodka, ki so obravnavane v 10. členu;
2. iz besedila sporazuma, tj. iz povezave 9., 10., 11. in 23. člena in, če je potrebno, prek postopka skupnega dogovarjanja:
 - če so bile obresti v državi, v kateri je družba posojilojemalka rezident, obravnavane kot dividende po pravilih, ki so v skladu s prvim odstavkom 9. člena ali 6. odstavkom 11. člena, in če se je država stalnega prebivališča posojilodajalca strinjala, da je bila tako obravnavanje upravičeno in je pripravljena izvesti ustrezno izravnavo;
 - ko država stalnega prebivališča posojilodajalca uporablja podobna pravila o pretanki kapitalizaciji in bi obravnavala plačilo kot dividendo v obratnem primeru, tj. če bi družba, ustanovljena na njenem ozemlju, opravila plačilo rezidentu druge države pogodbenice;
 - v vseh drugih primerih, v katerih država stalnega prebivališča posojilodajalca priznava, da je država, v kateri ima posojilojemalec stalno prebivališče, upravičeno obravnavala obresti kot dividende.

B. Pripombe glede davka na premoženje

Glede na zasnovo besedila prvega odstavka se mora dobropis za davek na dohodek priznati samo pri davku na dohodek in za davek na premoženje samo pri davku na premoženje. Zatorej bo dobropis pri davku na premoženje dan samo, če davek na premoženje obstaja v obeh državah pogodbenicah.

Državi pogodbenici se lahko v medsebojnih pogajanjih sporazumeta, da je davek, ki se imenuje davek na premoženje, v bistvu zelo soroden davku na dohodek in bi zatorej želeli omogočiti, da se šteje v dobro pri davku od dohodka in obratno. V določenih primerih ne bo prišlo do dvojne obdavčitve premoženja, ker ena od držav ne predpisuje davka na premoženje ali ker je v obeh državah davek na premoženje predpisan le na domače premoženje. V takšnih primerih je seveda jasno, da se lahko napotek o davku na premoženje izpusti. Poleg tega lahko državi ugotovita, da bi bilo zaželeno omogočiti, ne glede na vrsto davkov, zajetih v sporazumu, dobropis za skupni znesek davka v državi vira ali kraja premoženja pri skupnem znesku davka v državi stalnega prebivališča. Če pa sporazum zajema tako prave davke na premoženje in davke na premoženje, ki so po svojem bistvu davki na dohodek, si lahko državi želita omogočiti dobropis pri davku na dohodek le za slednje davke na premoženje. V takšnih primerih lahko državi prosto spremenita predlagani člen tako, da bosta dosegli želeni učinek.

C. Odnos med obdavčevanjem v državi vira in metodo navadnega dobropisa v določenih primerih

Država, zlasti država v razvoju, lahko v določenih primerih zaradi posebnih razlogov prizna davčnim zavezancem ugodnosti, npr. davčne spodbude za pospeševanje industrijske proizvodnje. Na podoben način lahko država oprosti davka določene vrste dohodka, npr. pokojnine vojnih invalidov.

Če takšna država sklene sporazum z državo, ki uporablja metodo oprostitve, ne pride do nikakršnega omejevanja razbremenitev, danih davčnim zavezancem, saj mora ta druga država odobriti oprostitve ne glede na znesek davka, morebiti predpisanega v državi vira. Če pa druga država uporablja metodo dobropisa, je lahko davčna ugodnost izničena v tolikšni meri, v kolikršni bo ta druga država dopustila odbitek le za davek, plačan v državi vira. Zaradi teh davčnih ugodnosti si ta druga država zagotovi dohodek svojega državnega proračuna, ki s sporazumom ni bil predviden.

Če obe državi soglašata, da se koristi davčnim zavezancem priznanih davčnih ugodnosti ne bi smelo izničiti, bo nujno treba spremeniti drugi odstavek 23. A člena oziroma 23. B člen.

Da bi se to doseglo, se lahko uporabijo različna besedila, kot na primer:

- a) država prejemnikovega sedeža bo dopustila kot odbitek znesek davka, ki bi ga lahko država vira pobrala v skladu s svojim splošnim pravom, ali pa

znesek, kot je omejen s sporazumom (npr. omejitev stopenj, predpisana za dividende in obresti v 10. in 11. členu), tudi če se je država vira kot dežela v razvoju na podlagi posebnih določil za pospeševanje svojega gospodarskega razvoja v celoti ali delno odpovedala temu davku;

- b) kot nadomestilo za davke, ki se jim država v razvoju odpove, ko zniža svoj davek pri viru nasploh, država prejemnikovega sedeža soglaša, da dopusti od svojega davka odbitje (delno fiktivnega) zneska, določenega po višji stopnji;
- c) država prejemnikovega sedeža oprosti davka tisti dohodek, za katerega so bile uveljavljene davčne spodbude v državi v razvoju.

Državi pogodbenici lahko v dvostranskih pogajanjih po lastnem preudarku oblikujeta tudi drugačno besedilo.

Če država pogodbenica soglaša, da bo še posebej pospeševala naložbe v drugi državi pogodbenici, ki je država v razvoju, bodo zgornje določbe največkrat spremljala tudi zagotovila za investitorje, kar pomeni, da bo sporazum omejil stopnjo davka, ki jo država vira lahko predpiše na dividende, obresti in dohodke iz premoženjskih pravic.

Poleg tega se lahko predpiše časovne omejitve za veljavnost ugodnosti, navedenih v besedilih zgornjih pododstavkov a) in morebiti c) obsežnejši dobropis (ali oprostitev) se lahko dovoli le za vzpodbude, ki veljajo v državah v razvoju le začasno, ali za naložbe, izvajane, ali pogodbe, sklenjene v prihodnosti (na primer od dneva uveljavitve sporazuma) ali za določeno časovno obdobje.

Za rešitev tega problema so torej na voljo številne možnosti. V resnici je dejanski učinek sprejetih določil lahko različen zaradi drugih dejavnikov, kot npr. zaradi zneska, ki naj se vključi v obdavčljivi dohodek v državi prejemnikovega sedeža (besedili a) in b) zgoraj); to je lahko dosežen čisti dohodek (po odštetju davka, dejansko plačanega v državi vira) ali čisti dohodek, obruten z zneskom, enakim davku, dejansko plačanem v državi vira oziroma z davkom, ki bi bil lahko pobran v skladu s sporazumom (davčne stopnje, predpisane v 10. in 11. členu) ali z davkom, za katerega država prejemnikovega sedeža soglaša, da ga bo dopustila kot odbitek.

Drugi odstavek

Ta odstavek je bil dodan, da bi omogočil državi prejemnikovega sedeža ohraniti pravico, da pri določanju davka, ki naj se predpiše na ostali dohodek ali premoženje, upošteva znesek dohodka ali premoženja, ki je v tej državi oproščen. Tako ohranjena pravica obsega tudi dohodek ali premoženje, ki se "obdavči samo" v drugi državi. Država stalnega prebivališča si s tem zagotovi, da velja načelo progresije ne le za dohodek ali premoženje, ki se "lahko obdavči" v drugi državi,

ampak tudi za dohodek ali premoženje, ki se "obdavči samo" v tej drugi državi. Komentar k tretjemu odstavku 23. A člena v zvezi z državo vira velja tudi za drugi odstavek 23. B člena.

Priloga 7

Metode za odpravo dvojnega obdavčevanja v sporazumih, ki jih je sklenila Slovenija

Tabela 1: Pregled dogovorjenih metod za odpravo dvojnega obdavčevanja po sporazumih, ki jih je sklenila Slovenija

Zap št.	Država	Člen	V Sloveniji		V drugi državi pogodbenici	
			<i>oprostitev</i>	<i>dobropis</i>	<i>oprostitev</i>	<i>dobropis</i>
1.	Francija	23.	oprostitev s progresijo	-	oprostitev s progresijo	10. člen - dividende 16. člen - prihodki direktorjev 17. člen - prihodki umetnikov in športnikov
2.	Švedska	22.	oprostitev s progresijo	navadni dobropis 10. člen - dividende	oprostitev s progresijo, če ima po sporazumu pravico obdavčiti samo država vira (Slovenija)	- navadni dobropis - navidezni dobropis za prihodke poslovne enote (omejitev 10 let)
3.	Belgija (stari sporazum)	23.	oprostitev s progresijo	navadni dobropis 10. člen - dividende 11. člen - obresti 12. člen - avtorska plačila	oprostitev s progresijo	navadni dobropis (v skladu z belgijsko zakonodajo) 10. člen - dividende 11. člen - obresti 12. člen - avtorska plačila
3.a	Belgija (novi sporazum)	23.	- oprostitev za dividende v skladu s slovensko zakonodajo - oprostitev s progresijo, če ima po sporazumu pravico obdavčiti samo država vira (Belgija)	navadni dobropis	- oprostitev s progresijo - posebna določba za izgubo poslovne enote	navadni dobropis (u skladu z belgijsko zakonodajo) 10. člen - dividende 11. člen - obresti 12. člen - avtorska plačila

4.	Danska	22.	oprostitev s progresijo	navadni dobropis 10. člen - dividende 12. člen - avtorska plačila	oprostitev s progresijo, če ima po sporazumu pravico obdavčiti samo država vira (Slovenija)	- navadni dobropis - navidezni dobropis za prihodke poslovne enote (omejitev 10 let)
4.a	Danska	25.	oprostitev s progresijo, če ima po sporazumu pravico obdavčiti samo država vira (Danska)	navadni dobropis	dobropis tudi če ima pravico obdavčitve le država vira (Slovenija)	navadni dobropis
5.	Velika Britanija in Severna Irsko	22.	oprostitev s progresijo	navadni dobropis 10. člen - dividende 11. člen - obresti 12. člen - avtorska plačila	-	- dobropis, vezan na posamezno vrsto dohodka - navidezni dobropis (omejitev 10 let)
6.	Nizozemska	23.	oprostitev s progresijo	- navadni dobropis 10. člen - dividende 12. člen - avtorska plačila - popolni dobropis za davek na dohodek od odtujitve delnic	oprostitev s progresijo	navadni dobropis 10. člen - dividende 12. člen - avtorska plačila 15. člen - nesamostojno delo 17. člen - umetniki in športniki
7.	Slovaška	23.	oprostitev s progresijo	navadni dobropis 10. člen - dividende 12. člen - avtorska plačila	oprostitev s progresijo	navadni dobropis 10. člen - dividende 12. člen - avtorska plačila 17. člen - dohodki umetnikov in športnikov
8.	Italija	23.	oprostitev s progresijo	navadni dobropis 10. člen - dividende 11. člen - obresti 12. člen - avtorska plačila	-	- navadni dobropis - navidezni dobropis (največ 25%) za udeležbe pri skupnih vlaganjih
8.a	Italija	24.	oprostitev s progresijo, če ima po sporazumu pravico obdavčiti samo država vira (Italija)	navadni dobropis	-	navadni dobropis, razen če po italijanski zakonodaji na zahtevo prejemnika dohodka velja dokončni davek po odbitku
9.	Norveška	23.	oprostitev s progresijo	navadni dobropis 10. člen - dividende 12. člen - avtorska plačila 16. člen - plačila direktorjem	oprostitev s progresijo	- navadni dobropis 7. člen - poslovni dobički 10. člen - dividende 12. člen - avtorska plačila 16. člen - plačila direktorjem - navidezni dobropis za udeležbe pri skupnih vlaganjih (omejitev 10 let)

10.	Ciper	22.	oprostitev s progresijo	navadni dobropis 10. člen - dividende 11. člen - obresti 12. člen - avtorska plačila	oprostitev s progresijo, če ima po sporazumu pravico obdavčiti samo država vira (Slovenija)	- navadni dobropis - navidezni dobropis
11.	Šrilanka	23.	oprostitev s progresijo	navadni dobropis 8. člen - pomorski in zračni promet 10. člen - dividende 11. člen - obresti 12. člen - avtorska plačila	-	- navadni dobropis - navidezni dobropis
12.	Madžarska	23.	oprostitev s progresijo	- navadni dobropis 10. člen - dividende 12. člen - avtorska plačila - navidezni dobropis	oprostitev s progresijo	- navadni dobropis 7. člen – dobiček iz udeležb v slovenskih podjetjih 10. člen - dividende 12. člen - avtorska plačila - navidezni dobropis
13.	Finska	22.	-	navadni dobropis - upoštevanje izgube	-	navadni dobropis - upoštevanje izgube
14.	Romunija	24.	oprostitev s progresijo	navadni dobropis 10. člen - dividende 11. člen - obresti 12. člen - avtorska plačila	oprostitev s progresijo	navadni dobropis 11. člen - obresti 12. člen - avtorska plačila
14.a	Romunija	24.	oprostitev s progresijo, če ima po sporazumu pravico obdavčiti samo država vira (Romunija)	navadni dobropis	-	navadni dobropis
15.	Nemčija	24.	oprostitev s progresijo	navadni dobropis 11. člen - dividende 12. člen - obresti 13. člen - avtorska plačila	oprostitev s progresijo	- dobropis po nemških predpisih 13. člen - avtorska plačila 17. člen - prejemi direktorjev 18. člen - prejemi umetnikov in športnikov - dobropis za dobiček in premoženje stalne poslovne enote

16.	Egipt	21.	oprostitev s progresijo	- navadni dobropis 10. člen - dividende 11. člen - obresti 12. člen - avtorska plačila - navidezni dobropis	oprostitev s progresijo	- navadni dobropis 10. člen - dividende 11. člen - obresti 12. člen - avtorska plačila - navidezni dobropis
17.	Kitajska	23.	-	navadni dobropis	-	navadni dobropis -popolni dobropis za dividende, če je delničar manj kot 10 % lastnik
18.	Filipini	22.	oprostitev s progresijo, če ima po sporazumu pravico obdavčiti samo država vira (Filipini)	- navadni dobropis - navidezni dobropis	oprostitev s progresijo, če ima po sporazumu pravico obdavčiti samo država vira (Slovenija)	- navadni dobropis - navidezni dobropis
19.	Malezija	22.	oprostitev s progresijo, če ima po sporazumu pravico obdavčiti samo država vira (Malezija)	- navadni dobropis - navidezni dobropis	oprostitev s progresijo, če ima po sporazumu pravico obdavčiti samo država vira (Slovenija)	- navadni dobropis - navidezni dobropis
20.	Ruska federacija	24.	oprostitev s progresijo, če ima po sporazumu pravico obdavčiti samo država vira (Rusija)	navadni dobropis	oprostitev s progresijo, če ima po sporazumu pravico obdavčiti samo država vira (Slovenija)	navadni dobropis
21.	Švica	23.	-	navadni dobropis	oprostitev s progresijo	10. člen - dividende 11. člen - obresti 12. člen - avtorska plačila v skladu s švicarsko zakonodajo dobropis ali progresija
22.	Poljska	24.	-	navadni dobropis	- oprostitev s progresijo - oprostitev s progresijo, če ima po sporazumu pravico obdavčiti samo država vira (Slovenija)	navadni dobropis 10. člen - dividende 11. člen - obresti 12. člen - avtorska plačila
23.	Češka	23.	oprostitev s progresijo, če ima po sporazumu pravico obdavčiti samo država vira (Češka)	navadni dobropis	oprostitev s progresijo, če ima po sporazumu pravico obdavčiti samo država vira (Slovenija)	navadni dobropis

24.	Avstrija	24.	oprostitev s progresijo, če ima po sporazumu pravico obdavčiti samo država vira (Avstrija)	navadni dobropis	- oprostitev s progresijo - v primeru dvojne neobdavčitve po postopku skupnega dogovora obdavčitev v Avstriji, kljub metodi oprostitve	navadni dobropis 10. člen - dividende 11. člen - obresti 12. člen - avtorska plačila
25.	Makedonija	24.	oprostitev s progresijo, če ima po sporazumu pravico obdavčiti samo država vira (Makedonija)	navadni dobropis	oprostitev s progresijo, če ima po sporazumu pravico obdavčiti samo država vira (Slovenija)	navadni dobropis
26.	Kanada	23.	oprostitev s progresijo, če ima po sporazumu pravico obdavčiti samo država vira (Kanada)	navadni dobropis	oprostitev s progresijo, če ima po sporazumu pravico obdavčiti samo država vira (Slovenija)	- navadni dobropis - popolni dobropis za dohodek podružnice v Sloveniji
27.	ZDA	23.	oprostitev s progresijo, če ima po sporazumu pravico obdavčiti samo država vira (ZDA)	navadni dobropis	oprostitev s progresijo, če ima po sporazumu pravico obdavčiti samo država vira (Slovenija)	- navadni dobropis - posebnost za državljane ZDA, ki so rezidenti Slovenije
28.	Litva	24.	oprostitev s progresijo, če ima po sporazumu pravico obdavčiti samo država vira (Litva)	navadni dobropis	-	navadni dobropis
29.	Luksemburg	24.	oprostitev s progresijo, če ima po sporazumu pravico obdavčiti samo država vira (Luksemburg)	navadni dobropis	oprostitev s progresijo, razen če v državi vira (Slovenija) velja oprostitev po sporazumu	10. člen dividende 11. člen obresti 12. člen licenčnine 17. člen umetniki športniki
30.	Grčija	23.	oprostitev s progresijo, če ima po sporazumu pravico obdavčiti samo država vira (Grčija)	navadni dobropis	oprostitev s progresijo, če ima po sporazumu pravico obdavčiti samo država vira (Slovenija)	- navadni dobropis - fiktivni dobropis - ob izplačilu dividend se kot dobropis priznava tudi davek plačan od dobička
31.	Španija	24.	oprostitev s progresijo, če ima po sporazumu pravico obdavčiti samo država vira (Španija)	navadni dobropis	oprostitev s progresijo, če ima po sporazumu pravico obdavčiti samo država vira (Slovenija)	navadni dobropis
32.	Turčija	23.	oprostitev s progresijo, če ima po sporazumu pravico obdavčiti samo država vira (Turčija)	navadni dobropis	oprostitev s progresijo, če ima po sporazumu pravico obdavčiti samo država vira (Slovenija)	navadni dobropis

33.	Irška	23.	oprostitev s progresijo, če ima po sporazumu pravico obdavčiti samo država vira (Irška)	- navadni dobropis - izrecno urejen primer dvojne neobdavčitve	oprostitev s progresijo, če ima po sporazumu pravico obdavčiti samo država vira (Slovenija)	- navadni dobropis - izrecno urejen primer dvojne neobdavčitve - ob izplačilu dividend (najmanj 10% lastništvo) se kot dobropis priznava tudi davek plačan od ustreznega dela dobička dobička
34.	Latvija	24.	oprostitev s progresijo, če ima po sporazumu pravico obdavčiti samo država vira (Latvija)	navadni dobropis	oprostitev s progresijo, če ima po sporazumu pravico obdavčiti samo država vira (Slovenija)	- navadni dobropis - ob izplačilu dividend (najmanj 10% lastništvo) se kot dobropis priznava tudi davek plačan od ustreznega dela dobička dobička
35.	Malta	23.	oprostitev s progresijo, če ima po sporazumu pravico obdavčiti samo država vira (Malta)	navadni dobropis	oprostitev s progresijo, če ima po sporazumu pravico obdavčiti samo država vira (Slovenija)	navadni dobropis

Vir: Šušteršič, 2002, str. 28.