

**UNIVERZA V LJUBLJANI  
EKONOMSKA FAKULTETA**

**DIPLOMSKO DELO**

**SPORAZUM O IZOGIBANJU  
DVOJNEMU OBDAVČEVANJU**

**Ljubljana, marec 2004**

**KATJA VIDMAR**

## **IZJAVA**

Študent/ka Katja Vidmar izjavljam, da sem avtor/ica tega diplomskega dela, ki sem ga napisala pod mentorstvom dr. Mitje Čoka in dovolim objavo diplomskega dela na fakultetnih spletnih straneh.

V Ljubljani, dne 22. 03. 2004

Podpis: \_\_\_\_\_

## KAZALO

<b>Uvod</b> .....	<b>1</b>
<b>1. Predstavitev organizacije OECD</b> .....	<b>3</b>
<b>2. Vzroki dvojnega obdavčevanja in načina izogitve dvojni obdavčitvi</b> .....	<b>4</b>
<b>3. Zgodovinski razvoj sporazuma o izogibanju dvojnemu obdavčevanju</b> ....	<b>7</b>
<b>4. Namen in cilji sporazumov</b> .....	<b>9</b>
<b>5. Oblike davčnih sporazumov</b> .....	<b>12</b>
<b>6. Predstavitev Vzorčnega sporazuma o izogibanju dvojnemu obdavčevanju OECD</b> .....	<b>13</b>
6.1 Elementi sporazuma.....	14
6.2 Primerjava Modela OECD in slovenskih sporazumov z Belgijo in Makedonijo .....	16
6.3 Metode za odpravo dvojnega obdavčevanja.....	20
6.3.1 <i>Metoda oprostitve</i> .....	22
6.3.2 <i>Metoda dobropisa</i> .....	23
6.3.3 <i>Primer praktične uporabe metod izogibanja dvojnemu obdavčevanju</i> .....	26
<b>7. Konvencija med Republiko Slovenijo in ZDA o izogibanju dvojnega obdavčevanja in preprečevanju davčnih utaj v zvezi z davki od dohodka in premoženja</b> .....	<b>33</b>
<b>8. Komentar k členom Vzorčnega sporazuma o davkih OECD</b> .....	<b>35</b>
<b>9. Stališča držav nečlanic o Vzorčnem davčnem sporazumu OECD</b> .....	<b>36</b>
<b>10. Slovenija in Vzorčni davčni sporazum OECD</b> .....	<b>37</b>
10.1 Stališča Slovenije o posameznih členih Vzorčnega davčnega sporazuma OECD .....	38
10.2 Odstranitev 14. člena Vzorčnega sporazuma o izogibanju dvojnemu obdavčevanju .....	44
10.3 Osebna družba in Vzorčni sporazum o izogibanju dvojnemu obdavčevanju .....	46
<b>Sklep</b> .....	<b>51</b>
<b>Literatura</b> .....	<b>53</b>
<b>Viri</b> .....	<b>54</b>

## Uvod

Družbe želijo v sklopu svojega poslovanja doseči zastavljene cilje in pri tem delovati po obstoječih zakonih in pravilih posamezne države. Spoštovati veljavne zakone individualne države je nekoliko bolj zapleten postopek, če mora mednarodno delujoče podjetje spoštovati zakone vseh držav, v katerih deluje istočasno.

Vsaka država želi, da v njej locirane poslovne enote delujejo po njeni lastni zakonodaji in s tem spoštujejo njena pravila. V ta namen se sklepajo sporazumi oziroma oblikujejo kompromisi na različnih področjih poslovanja, in sicer predvsem s ciljem nemotenega in tekočega poslovanja.

Pri ureditvi davčnega okolja poslovanja je odločilno vlogo odigrala Organizacija za gospodarsko sodelovanje in razvoj - OECD. Le-ta je oblikovala tako imenovani Vzorčni sporazum o davkih na dohodek in na premoženje, ki predstavlja pripomoček za reševanje oziroma pripomoček za preprečevanje nastanka problemov, ki izvirajo iz pravnega dvojnega obdavčevanja na mednarodni ravni. Slednje se najbolj splošno opredeli kot obdavčenje enega davčnega zavezanca za isto zadevo v istem časovnem obdobju z istovrstnimi davki na državnem območju dveh ali celo več držav. S tem sporazumom se je torej pojasnil, standardiziral in potrdil položaj specifičnega davčnega zavezanca, ki opravlja trgovinsko, proizvodno, finančno ali kakršno koli drugo dejavnost na ozemlju drugih držav, z namenom oziroma ciljem popolnoma identičnega reševanja potencialnih davčnih problemov na mednarodni ravni (Vzorčni sporazum o davkih na dohodek in na premoženje, 2000, str. 11).

Diplomska naloga je sicer razdeljena na 10 poglavij, v grobem pa bi se lahko obravnavane teme razporedile znotraj 3 elementov: opredelitev splošnih značilnosti o obravnavanih področjih, obravnava Vzorčnega sporazuma o davkih na dohodek in na premoženje OECD in predstavitev mnenj in aktivnosti Slovenije.

Prvih pet poglavij je torej bolj ali manj informativne narave. V prvem poglavju sem predstavila organizacijo OECD, ki je zaslužna za obstoj sporazuma, ki ga danes uporabljajo mednarodno sodelujoče države. V tretjem poglavju je prikazana razvojna pot oziroma so navedene pojavne oblike sporazuma od prvega sporazuma leta 1928 pa vse do danes. V drugem, četrtem in petem poglavju pa so povzeti vzroki, nameni oziroma cilji oblikovanja in nadaljnjega sklepanja sporazumov o izogibanju dvojnemu obdavčevanju ter njihove pojavne oblike.

Šesto, osmo in deveto poglavje pa predstavljajo tri sestavne dele Vzorčnega sporazuma o davkih na dohodek in na premoženje OECD. V sklopu šestega poglavja sem na kratko predstavila poglavja Modela OECD oziroma vsebine določb členov znotraj posameznega

poglavja. Nekoliko več pozornosti sem namenila tudi opisu in predstavitvi obeh skupin metod za odpravo dvojnega obdavčevanja, saj so ključnega pomena za dejansko izvajanje določb sporazumov o izogibanju dvojnemu obdavčevanju. Za lažje razumevanje pa sem s praktičnimi primeri tudi prikazala obe metodi za odpravo dvojnega obdavčevanja. Osmo in deveto poglavje pa zajemata predstavitev sestave ter pomena še dveh dodatnih razdelkov v Vzorčnem davčnem sporazumu OECD, in sicer »Komentar k členom Vzorčnega sporazuma o davkih« in »Stališča držav nečlanic o Vzorčnem davčnem sporazumu OECD«.

Del 6. poglavja je namenjen predstavitvi dveh konkretnih slovenskih sporazumov oziroma vsebuje primerjavo med tremi sporazumi, in sicer Vzorčnim sporazumom OECD in Sporazumom o izogibanju dvojnemu obdavčevanju med Slovenijo in Belgijo ter med Slovenijo in Makedonijo. Cilj je ugotoviti, kaj je glede na Model OECD dodano, spremenjeno ali prilagojeno. V 7. poglavju pa sem predstavila Konvencijo o izogibanju dvojnemu obdavčevanju med Slovenijo in ZDA, za katero menim, da med slovenskimi sporazumi predstavlja največja odstopanja od Modela OECD.

Slovenija je od osamosvojitve naprej zelo aktivna na področju sklepanja davčnih sporazumov in delovanja v okviru organizacije OECD. V ta namen sem v 10. poglavju predstavila stališča Slovenije do Vzorčnega sporazuma OECD.

## 1. Predstavitev organizacije OECD

Organizacija za gospodarsko sodelovanje in razvoj - OECD je le ena izmed številnih svetovnih organizacij, katerih pomen in vloga oziroma funkcija v svetovnem gospodarstvu intenzivno narašča. Omenjena organizacija je naslednica Organizacije za evropsko gospodarsko sodelovanje – OEEC. Konec leta 1960 so jo ustanovile prvotne članice OEEC (18 držav) ter ZDA in Kanada. Deluje od septembra 1961 s sedežem v Parizu. Danes ima 30 članic, med katere pa Slovenija še ne sodi.

Prvotne članice oziroma ustanoviteljice OECD so: Avstrija, Belgija, Kanada, Danska, Francija, Nemčija, Grčija, Islandija, Irska, Italija, Luksemburg, Nizozemska, Norveška, Portugalska, Španija, Švedska, Švica, Turčija, Velika Britanija in ZDA.

Države, ki so se organizaciji pridružile kasneje, so: v letu 1964 se je pridružila Japonska, v letu 1969 Finska, v letu 1971 Avstralija, v letu 1973 Nova Zelandija, v letu 1994 Mehika, leto kasneje Češka republika, v letu 1996 so se pridružile še Madžarska, Poljska in Koreja ter v letu 2000 Slovaška republika (Revenue Statistics, 2002, str. 2).

Slovenija se je takoj po osamosvojitvi vključila v splošne programe OECD, ki so temeljili na sodelovanju med državami članicami in državami v tranziciji. V letu 1994 je Slovenija že zaprosila za vstop v program PIT - »Partners in transition«, ki je vseboval priprave držav kandidat na polnopravno članstvo. Žal pa je bila Slovenija zavrnjena, prav tako tudi v letu 1996, ko je zopet zaprosila za članstvo v OECD. V obeh primerih je bil razlog za nesprejetje Slovenije med članice OECD enak, in sicer, da je organizacija OECD v fazi reorganizacije in da članice ne vedo, kdaj se bo organizacija kot celota razširila in koliko držav bo na novo sprejetih. Največja bojazen sedanjih članic je izguba pomena organizacije zaradi njene preobsežnosti. Prav zaradi tega se je v obdobju od leta 1995 do danes, število članic povečalo le za 4 evropske države. Glavni razlog za pridružitvev pa je bilo članstvo v programu PIT. Kljub zavrnitvam Slovenija vztraja in se zaveda, da si bo članstvo pridobila le z aktivnim in poglobljenim sodelovanjem z OECD. V ta namen je Vlada Republike Slovenije oblikovala posebno delovno skupino, ki se od leta 2001 naprej že lahko pohvali s statusom opazovalke v številnih odborih, statusom udeleženke in statusom polnopravne udeleženke (Ministrstvo za zunanje zadeve, 2003).

Temeljne naloge Organizacije za gospodarsko sodelovanje in razvoj lahko povzamemo v okviru treh ciljev (Revenue Statistics, 2002, str. 2):

1. doseči najvišjo možno gospodarsko rast in zaposlenost, zagotoviti rastoč življenjski standard v državah članicah, ohranjati finančno oziroma cenovno stabilnost in tako prispevati k razvoju svetovnega gospodarstva;

2. v okviru procesa gospodarskega razvoja prispevati k upravičeni ekonomski širitvi v državah članicah in nečlanicah;
3. prispevati k širitvi svetovne trgovine na multilateralni in nediskriminatorni osnovi in v okviru mednarodnih zakonov oziroma dolžnosti.

## **2. Vzroki dvojnega obdavčevanja in načina izoginitve dvojni obdavčitvi**

Mednarodno pravno dvojno obdavčevanje, ko več držav hkrati obdavči isti dohodek oziroma isto premoženje v rokah iste osebe, lahko nastopi v treh primerih, pri čemer sta le prva dva navedena primera tipična primera mednarodnega pravnega dvojnega obdavčevanja (Vzorčni sporazum o davkih na dohodek in na premoženje, 2000, str. 218)<sup>1</sup>:

- v 1. primeru govorimo o sočasni popolni dvojni davčni obveznosti, in sicer takrat, ko je ena in ista oseba opredeljena kot davčni zavezanec za svoj celotni dohodek ali za svoje premoženje v dveh državah hkrati;
- 2. primer se nanaša na situacijo, ko do izraza prideta načelo rezidentstva prejemnika dohodka oziroma imetnika premoženja in načelo vira dohodka oziroma premoženja - v tem primeru je ena in ista oseba kot davčni zavezanec obdavčena najprej s strani domače države za pridobljen dohodek oziroma za lastništvo premoženja po načelu rezidentstva, hkrati pa je ta oseba obdavčena še s strani države, iz katere dohodek izvira oziroma, v kateri se premoženje nahaja, in sicer po načelu izvora;
- v zadnjem, 3. primeru, govorimo o sočasni omejeni dvojni davčni obveznosti, ki pa sicer ni tipičen primer, ki bi ga države reševale z Vzorčnim sporazumom o izogibanju dvojnemu obdavčevanju, se pa seveda tudi rešuje z meddržavnim dogovorom in podpisom za ta problem oblikovanega sporazuma.

Glavni element, ki problem sočasne omejene dvojne davčne obveznosti ne uvršča med ostala dva problema, ki pa se rešujeta z obravnavanim sporazumom, je rezidentstvo davčnega zavezanca. Pri omejeni dvojni davčni obveznosti nastopajo tri države, pri čemer prvi dve državi isto osebo obvezeta plačila davka na dohodek, ki izvira oziroma premoženje, ki se nahaja v eni od teh dveh držav, medtem ko tretja država dejansko predstavlja državo rezidentstva tega prejemnika dohodka oziroma imetnika premoženja. Ker davčni zavezanec ni rezident prvih dveh omenjenih držav, med katerima bi ob njegovem rezidentstvu v vsaj eni od teh dveh držav prišlo do problema dvojne obdavčitve, se ta problem ne rešuje na podlagi Vzorčnega sporazuma o davkih na dohodek in na premoženje oblikovanega s strani OECD. Le-ta namreč temelji na načelu rezidentstva davčnega zavezanca v vsaj eni od držav podpisnic bilateralnega sporazuma o izogibanju dvojnemu obdavčevanju - 1. člen Vzorčnega sporazuma o davkih na dohodek in na premoženje (Vzorčni sporazum o davkih na dohodek in na premoženje, 2000, str. 28).

---

<sup>1</sup> Literatura je slovenski prevod izdan leta 2000, ki sloni na Vzorčnem sporazumu o davkih na dohodek in na premoženje OECD izdan leta 1998.

Praktičen primer sočasne omejene dvojne davčne obveznosti, ki pa je naveden tudi v razdelku Komentar k členom Vzorčnega sporazuma o davkih (Vzorčni sporazum o davkih na dohodek in na premoženje, 2000, str. 218), se navezuje na:

- državo A, katere rezident je prejemnik dohodka oziroma imetnik premoženja, torej davčni zavezanec;
- državo B, v kateri ima rezident države A svojo stalno poslovno enoto, ki se ji ustvarjeni dohodek oziroma premoženje lahko pripiše;
- državo C dejanskega izvora dohodka oziroma situiranja premoženja, pri čemer se lastništvo dohodka ali premoženja lahko pripiše stalni poslovni enoti v državi B.

Kot sem že navedla, bi se po določbah Vzorčnega sporazuma o davkih na dohodek in na premoženje mednarodni problem dvojnega obdavčevanja lahko identificiral le med državama B in C ob pogoju, da bi bil davčni zavezanec rezident vsaj ene od obeh držav. Ker pa slednji pogoj ni izpolnjen (davčni zavezanec je rezident države A), se ta problem ne rešuje z bilateralnim sporazumom o izogibanju dvojnemu obdavčevanju, temveč se oblikujejo drugi ustrezni oziroma za to situacijo primerni sporazumi.

Poleg pravne dvojne obdavčitve obstaja tudi ekonomska dvojna obdavčitev. Pri ekonomskem dvojnem obdavčevanju pride do dvakratnega ali celo večkratnega obdavčevanja istega vira dohodka oziroma premoženja (Rupnik, 1997, str. 21). To pomeni, da je isti davek plačan dvakrat ali večkrat na različnih mestih oziroma pri različnih davčnih zavezancih. Glavni element razlikovanja med pravno in ekonomsko dvojno obdavčitvijo je število davčnih zavezancev, saj:

- pri pravni dvojni obdavčitvi pride do problema, ko je ista oseba v dveh državah obdavčena za isti dohodek oziroma premoženje;
- pri ekonomski dvojni obdavčitvi pride do problema, ko sta dve različni osebi v isti ali v različnih državah obdavčeni za isti dohodek oziroma premoženje; kar pomeni, da za ta problem ni nujno, da ima mednarodne razsežnosti.

Najbolj splošen primer ekonomske dvojne obdavčitve, ki ga med drugim navaja tudi Rupnik, se bi lahko nanašal na obdavčevanje poslovnega dobička znotraj ene države. Le-ta bi se kot celota najprej obdavčil na nivoju družbe, ki bi ga dosegla s procesom poslovanja. Tisti del dobička, ki bi se razdelil v obliki dividend med upravičene lastnike družbe, pa bi bil še enkrat obdavčen v obliki dohodnine pri posamezniku. Vendar pa so danes obstoječi davčni zakoni individualne države zasnovani tako, da poleg vira za pridobivanje državnih prihodkov, predstavljajo tudi zaščito domačih davčnih zavezancev. Slovenski davčni zakoni ne dopuščajo, da bi bil pridobljeni dohodek v obliki dividend obdavčen dvakrat. Priznavajo 40 % znižanje davčne osnove pri fizičnih osebah (Davki in prispevki, 2003, str. 530, 65. člen) in dopuščajo odbitek od izračunanega davka v višini že plačane posebne akontacije izplačevalca dividend (Davki in prispevki, 2003, str. 486, 32. člen). V primeru, da govorimo o problemu



mednarodnega ekonomskega dvojnega obdavčevanja, pa se le-ta rešuje z bilateralnimi pogajanjmi in sporazumi.

Obstajata dva načina, s katerima se lahko procesu pravne dvojne obdavčitve davčni zavezanec izogne (Prislan Šušteršič, 2000, str. 49):

- enostranski ukrepi, ki jih izvajajo individualne države in služijo predvsem zaščiti rezidentov kot davkoplačevalcev. Kot prva možnost se lahko tem rezidentom v tujini že plačani davki na dohodek pridobljen ali premoženje situirano v tej tuji državi, upoštevajo kot že plačana akontacija na doma obdavčeni isti dohodek. O tem govori tudi drugi odstavek 14. člena slovenske zakonodaje po Zakonu o dohodnini (Davki in prispevki, 2003, str. 519). Druga možnost pa je zmanjšanje domače davčne osnove za znesek dohodka ali premoženja iz tujine (Rupnik, 1997, str. 16);
- dvostranski sporazumi o izogibanju dvojnemu obdavčevanju, ki so zelo številni in mednarodno razširjeni, pri čemer je odločilno vlogo odigrala Organizacija za gospodarski razvoj in sodelovanje - OECD, ki je oblikovala Vzorčni sporazum o davkih na dohodek in na premoženje, ki predstavlja usklajeno osnovo za sklepanje bilateralnih sporazumov.

V določbah posameznih členov Vzorčnega sporazuma o davkih na dohodek in na premoženje OECD je izrecno navedeno, kateri državi podpisnici bilateralnega sporazuma o izogibanju dvojnemu obdavčevanju pripada pravica do obdavčitve posamezne oblike dohodka oziroma premoženja. Te pravice do obdavčitve pa lahko razdelimo v dve skupini.

1. **Izključna pravica do obdavčitve** - kar pomeni, da se dohodek oziroma premoženje obdavči le v državi, kateri je na podlagi sporazuma dodeljena izključna pravica do obdavčitve. Ponavadi je do te pravice upravičena država rezidentstva prejemnika dohodka oziroma imetnika premoženja. Izjema je le 8 členov sporazuma, v katerih je izključna pravica do obdavčitve dodeljena državi izvora dohodka oziroma premoženja. Ti členi so naslednji (Vzorčni sporazum o davkih na dohodek in na premoženje, 2000, str. 28):

- »Dohodek iz nepremičnega premoženja« - 6. člen,
- »Poslovni dobički« - 7. člen,
- »Kapitalski dobički« - 13. člen,
- »Nesamostojne osebne storitve« - 15. člen,
- »Plačila direktorjem« - 16. člen,
- »Umetniki in športniki« - 17. člen,
- »Državna služba« - 19. člen,
- »Premoženje« - 22. člen.

2. **Omejena pravica do obdavčitve** - kar pomeni, da ni nobeni od držav podpisnic bilateralnega sporazuma o izogibanju dvojnemu obdavčevanju dodeljena izključna pravica do obdavčitve dohodka oziroma premoženja. Posledica pa je, da je posamezna oblika dohodka oziroma premoženja lahko najprej obdavčena v državi izvora in potem še enkrat

v državi rezidentstva prejemnika dohodka oziroma imetnika premoženja. Pride torej do dvakratne obdavčitve istega dohodka ali premoženja in s tem do pojava problema mednarodne dvojne obdavčitve. Država rezidentstva mora izvesti postopek razbremenitve na osnovi 1. in 2. odstavka 23.A člena ali 1. odstavka 23.B člena (Vzorčni sporazum o davkih na dohodek in na premoženje, 2000, str. 48). Tako člen 23.A kot tudi 23.B vsebujeta le določila, ki govorijo o ravnanju države rezidentstva prejemnika dohodka oziroma imetnika premoženja v situaciji dvojne obdavčitve. Omejena pravica do obdavčitve pa se v Vzorčnem sporazumu o davkih na dohodek in na premoženje OECD omenja le v dveh členih:

- »Dividende« - 10. člen,
- »Obresti« - 11. člen.

Ker pa določbe Modela OECD niso pravno zavezujoče, lahko zainteresirane podpisnice sporazumov o izogibanju dvojnemu obdavčevanju načelo omejene pravice pri obdavčevanju posamezne oblike dohodka ali premoženja vključijo tudi med posamezne ostale določbe členov sporazuma. V praksi se omejena pravica uporablja pri obdavčevanju licenčnin in avtorskih honorarjev kot oblik dohodka iz premoženjskih pravic.

### **3. Zgodovinski razvoj sporazuma o izogibanju dvojnemu obdavčevanju**

Kljub temu, da je bila prva bilateralna konvencija o davkih na dohodek in na premoženje sklenjena že v drugi polovici 19. stoletja, se šele 20. leta 20. stoletja štejejo za neko intenzivnejše obdobje sklepanja sporazumov o davkih. V tem obdobju se je v okviru Zveze narodov pripravil osnutek prvega vzorčnega dvostranskega sporazuma o davkih na dohodek in na premoženje. Na osnovi omenjenega osnutka iz leta 1928 se je podpisalo več kot 70 dvostranskih splošnih sporazumov, in sicer med evropskimi državami oziroma kasnejšimi državami članicami OEEC kot predhodnice OECD. Na načelih tega sporazuma se je leta 1943 oblikoval Mehiški vzorčni sporazum in tri leta kasneje še Londonski vzorčni sporazum. Slednji je zaradi prevlade industrijsko razvitih držav pri nastajanju kot kriterij za obdavčevanje uporabljal državo rezidentstva. Na drugi strani pa je Mehiški model dodeljeval pravico do obdavčevanja državi vira dohodka ali premoženja. Ker sta modela nastala več kot desetletje kasneje kot model Zveze narodov, sta veljala za boljšo osnovo za nadaljnje sklepanje sporazumov, kar pa se je kmalu izkazalo za zgrešeno misel. Poleg tega, da se Mehiški in Londonski vzorčni sporazum razlikujeta pri osnovnem kriteriju - pravici do obdavčevanja, se razhajata tudi v številnih drugih elementih. Številne vrzeli, ki so se pokazale s praktično uporabo modelov, pa so se v večji meri odpravile 25. februarja leta 1955, ko je Svet, kot pooblaščen organ OEEC, sprejel prvo lastno Priporočilo, ki se je navezovalo na področje dvojnega obdavčevanja.

To pa še zdaleč ni pomenilo urejenosti davčnega okolja pri mednarodnem poslovanju, kaj šele rešitve problema dvojnega obdavčevanja. Takoj naslednje leto - leta 1956 je Davčni odbor OEEC začel pripravljati nov osnutek davčnega sporazuma, ki je bil skoncentriran izključno na odpravi težav dvojnega obdavčevanja med članicami omenjene organizacije. Potreba po učinkoviti davčni konvenciji je izhajala predvsem iz rastoče gospodarske soodvisnosti oziroma povezanosti med državami članicami. V obdobju od leta 1958 do 1961 je Davčni odbor izdal štiri vmesna poročila. Leta 1961 je začela delovati številčnejša naslednica organizacije OEEC, Organizacija za gospodarsko sodelovanje in razvoj - OECD, ki je tako postala svetovna trgovinska organizacija.

Tako je končno poročilo - Osnutek sporazuma o dvojnem obdavčevanju dohodka in premoženja (Draft Double Taxation Convention on Income and Capital) v letu 1963 že pripravil Davčni odbor OECD. Omenjeni osnutek, ki je vseboval tudi komentarje k posameznim členom, naj bi države članice uporabljale kot osnovo za sklepanje novih ali preoblikovanje starih že sklenjenih mednarodnih konvencij o davku.

Razlogi, kot so (Vzorčni sporazum o davkih na dohodek in na premoženje, 2000, str. 12 - 13): pridobljene izkušnje iz praktične uporabe sporazumov, spremembe v davčnih sistemih držav članic, razvojne novosti v poslovni dejavnosti, obsežnejše mednarodno sodelovanje, pojav kompleksnejših podjetniško - mednarodnih organizacij in nove metode oziroma načini izogibanja davkom in davčnih utaj, so bili leta 1977 povod za predstavitev novega Vzorčnega sporazuma s komentarji (Model Double Taxation Convention on Income and on Capital). Tudi slednji sporazum ni zagotovil nadaljnjega umirjenega davčnega delovanja.

Glede na pestro razvojno preteklost Vzorčnega sporazuma o davku na dohodek in premoženje je Odbor za davčne zadeve, kot naslednik Davčnega odbora od leta 1971 dalje, prišel na misel prilagodljivega vzorčnega sporazuma. Bistvo takšnega tipa sporazuma je v neprestanem, nenehnem prilagajanju, popravljanju in dopolnjevanju posameznega člena oziroma dela ali pa kar celotnega sporazuma. Poleg fleksibilne vsebine sporazuma je bila poglobljena novost tudi upoštevanje mnenj in izkušenj oziroma možnost sodelovanja držav nečlanic OECD in ostalih zainteresiranih mednarodnih organizacij. Tako imenovana nevezana različica vzorčnega sporazuma je bila izdana leta 1992, njena fleksibilnost pa se je pokazala leta 1997, ko so bila prvotni davčni konvenciji dodana individualna stališča o konvenciji od posameznih držav nečlanic OECD.

Naslednje dejanje, v katerem se je pokazal gibki značaj Vzorčnega davčnega sporazuma OECD, je nastopilo v letu 2000. Ta posodobitev pa je vključevala dogovor držav članic OECD, da se iz sporazuma črta 14. člen - »Samostojne osebne storitve«. Le-ta vključuje določbe o obdavčevanju dohodka, ki izvira iz opravljanja samostojnih osebnih storitev, kamor sodijo dejavnosti odvetnikov, zdravnikov, inženirjev, arhitektov, računovodij ter znanstvene, literarne, umetniške ter izobraževalno - pedagoške dejavnosti, preko stalne baze v drugi, tuji

državi (Vzorčni sporazum o davkih na dohodek in na premoženje, 2000, str. 43). Glavni razlog za to je bil v pojavljanju vprašanja, po katerem členu obdavčiti določene dejavnosti, ali po 7. členu ali po 14. členu. 7. člen - »Poslovni dobički« namreč vključuje določbe o obdavčevanju dobička podjetja, če le-ta posluje preko stalne poslovne enote v drugi državi (Vzorčni sporazum o davkih na dohodek in na premoženje, 2000, str. 34). Z leti praktične uporabe sporazuma in s temeljito analizo Odbora za davčne zadeve OECD se je namreč izkazalo, da sta 7. in 14. člen oziroma njihove določbe smiselno vsebinsko enake in da ločevanje ni potrebno. Posledično se danes za obdavčevanje dohodka pridobljenega iz opravljanja samostojnih osebnih storitev in dobička stalne poslovne enote uporabljajo enaka merila in pravila (Model Tax Convention on Income and on Capital, 2000, str. 29) oziroma določbe obdavčevanja pod skupnim 7. členom Vzorčnega sporazuma o izogibanju dvojnemu obdavčevanju OECD. Osnovo, na kateri je raziskava Odbora za davčne zadeve OECD temeljila in zaključke te raziskave, bom predstavila v nadaljevanju diplomskega dela.

Razvoj številnih novih dejavnosti in oblik poslovanja bo v prihodnosti vsekakor narekoval spreminjanje členov Modela OECD. Ena takih potreb po posodobitvi sporazuma se je pokazala že v letu 2002, ko so se države članice OECD dogovarjale o oblikovanju člena in komentarja k členu iz naslova obdavčevanja dohodka doseženega s poslovanjem preko svetovnega spleta (Novosti v slovenskih sporazumih, 2002, str. 19).

#### **4. Namen in cilji sporazumov**

Vzorčni sporazum o davkih na dohodek in na premoženje OECD je le eden izmed številnih orodij, s katerimi poskušajo države doseči dolgoročno gospodarsko rast. Razvoj države je v veliki meri odvisen tudi od pripravljenosti tujih vlagateljev oziroma investorjev za vlaganja v to specifično tujo državo, v njen lokalni del ali celo le v posamezno nacionalno organizacijo.

Investicijsko privlačnost Slovenije za tuje neposredne naložbe predstavlja kombinacija dveh komparativnih prednosti, in sicer bližina najpomembnejših evropskih trgov oziroma odlična lega Slovenije in visoko kvalificirana delovna sila (Koražija, 2002, str. 8). Vendar pa slednja prednost hkrati predstavlja tudi oviro za razvoj delovno intenzivnih panog, saj je ta delovna sila zelo draga. Odločitev potencialnih investorjev za investicijo na tuje ozemlje pa je poleg prednosti, ki jih to ozemlje, lokacija nudi, pogojena s številnimi drugimi dejavniki, med katerimi ima zelo veliko težo davčna urejenost takšnega mednarodnega poslovanja. Davčni zakoni pri globalnem poslovanju pa niso bistvenega pomena le pri posameznih - individualnih investitorjih, temveč tudi pri vedno številčnejših multinacionalkah. Za fizične in pravne osebe, ki poslujejo preko meja države svojega rezidentstva, je ključnega pomena, da se pri svojem poslovanju lahko popolnoma osredotočijo na doseganje zastavljenih poslovnih ciljev. Negotovost glede davčnih obveznosti se nanaša predvsem na strah prekomernega

obdavčevanja poslovanja in večkratnega obdavčevanja istega dohodka ali premoženja in ima za posledico zmanjšanje mednarodno gospodarskega sodelovanja.

Prav zaradi želje in potrebe po čim obsežnejšem meddržavnem gospodarskem sodelovanju države na področju davčne ureditve medsebojno tekmujejo oziroma konkurirajo za investitorje. Davčni sistem posamezne države lahko pomeni vzpodbudo za tujega naložbenika ali pa ravno nasprotno - oviro. Da ne bi prihajalo s strani državne zakonodaje do zaviranja tujih naložb, se države medsebojno dogovarjajo in poskušajo najti skupni »jezik« o enaki ali vsaj podobni ureditvi davčne zakonodaje. Korak v to smer se je izvedel v Evropski uniji - EU, kjer je prišlo do procesa harmonizacije davčnega poslovanja, katerega glavni cilj je bil zagotoviti prost pretok blaga, storitev, kapitala in delovne sile na območje držav članic EU.

Na področju posrednih davkov je prišlo do temeljite harmonizacije, saj se je uvedel tako davek na dodano vrednost - DDV kot tudi uskladitev strukture in stopenj posebnih davkov na porabo oziroma trošarin v vseh državah članicah EU. V proces harmonizacije posrednih davkov so se vključile tudi posamezne pridružitvene članice, med katerimi je tudi Slovenija uvedla DDV in se vključila v proces usklajevanja stopenj trošarin. Pri doseganju zahtevane višine trošarine za cigarete je Slovenija pridobila pravico do postopne uveljavitve zahteve glede višine te trošarine, kar pomeni postopno zviševanje pobrane trošarine za cigarete. Cilj, ki pa ga mora doseči, pa je trošarina v višini 64 evrov za 1000 kosov cigaret na dan 1.01. 2008 (Kaj nas čaka ob vstopu v EU, 2003, str. 6). Vmesna zahteva pa je bila, da se s 1.01. 2004 višina trošarine za cigarete poviša iz 55 % na 57 % drobnoprodajne cene najbolj prodajanih cigaret v Sloveniji - 51. člen Zakona o trošarinah (Davki in prispevki, 2003, str. 400).

Na drugi strani pa je bil proces harmonizacije na področju neposrednih davkov najprej mišljen kot nepotreben, v letu 1969 pa so se pojavili že prvi predlogi, ki so nakazovali potrebo po uskladitvi obdavčevanja dohodka in kapitalskih dobičkov, kot dveh pomembnih, temeljnih osnov za obračun neposrednega davka (Moussis, 1999, str. 236). Težnje k uskladitvi neposrednega obdavčevanja pa so predvsem izhajale iz želje po zagotovitvi enakosti obravnavanja vseh mednarodno sodelujočih oseb - tako fizičnih kot pravnih, iz želje po zagotovitvi prostega pretoka kapitala in racionalne porazdelitve proizvodnih faktorjev in iz želje po odpravi dvojnega obdavčevanja oziroma zagotovitvi vsaj enkratnega obdavčenja dohodka oziroma premoženja kot predmeta mednarodnega poslovanja. Prve reakcije in odzivi na predlog harmonizacije neposrednega obdavčevanja v obliki direktiv pa so se pojavile šele leta 1990. Predvsem sta izstopali dve direktivi, in sicer direktiva o obdavčitvi kapitalskih dobičkov iz naslova združitve dveh podjetij delujočih v različnih državah članicah EU in direktiva o obdavčitvi dividend iz odnosa med matičnim in hčerinskim podjetjem, ki poslujeta v različnih državah članicah EU (Moussis, 1999, str. 236). Prva direktiva je usmerjena v zagotovitev olajšave za takojšnjo obdavčitev kapitalskih dobičkov. Prizadeva si, da bi bila obdavčitev odložena, vse dokler premoženje oziroma aktiva oblikovana s pripojitvijo dveh

podjetij ne bi bila v celoti prodana (Črnič, 1998, str. 13). Torej teži k obdavčitvi realnega zneska kapitalskega dobička in ne umetno izračunanega na podlagi primerjave med tržno vrednostjo in tradicionalno podcenjeno vrednostjo (Moussis, 1999, str. 236). Druga omenjena direktiva pa je usmerjena k preprečitvi dvojnega obdavčevanja dividend hčerinskega podjetja, ko so le-te nakazane obvladujočem podjetju. Kot rešitev je prikazana uporaba metode oprostitve ali dobropisa (Črnič, 1998, str. 13). Dvojna obdavčitev dividend je onemogočena z odpravo davka na dividende, ki so izplačane nerezidentom oziroma s prepovedjo zaračunavanja in pobiranja davka na te dividende od države prejemnice dividend oziroma države s sedežem obvladujočega podjetja (Moussis, 1999, str. 236).

Poleg težnje po harmonizaciji obdavčevanja dohodka pravnih oseb vedno bolj v ospredje prodira zahteva po uskladitvi obdavčevanja prihrankov. Slednja težnja je vedno bolj pomembna zaradi neracionalne porazdelitve kapitala, saj se le-ta locira tam, kjer so obresti neobdavčena oblika dohodka.

Torej, če na eni strani države članice EU zahtevajo pospešen proces harmonizacije posameznih področij neposrednega obdavčevanja, na drugi strani še vedno obstajajo davčne osnove neposredne obdavčitve, kjer so težnje po uskladitvi precej manjše. Takšno področje neposrednega obdavčevanja predstavlja osebni dohodek (Moussis, 1999, str. 240), kar pomeni, da ni težnje po uskladitvi dohodnine (davka na osebni dohodek).

Kljub dolgoletnim prizadevanjem EU za zagotovitev usklajenosti neposrednega obdavčevanja, se danes sam proces obravnava kot dokaj skromen, predvsem zaradi dveh razlogov. Prvič je bila harmonizacija omejena zgolj na davek od dobička pravnih oseb in na davek od dohodka iz kapitala, ki se prenaša med državami članicami oziroma njihovimi rezidenti. Drugič pa je bil proces harmonizacije geografsko omejen le na države članice EU. Danes imajo zato precej večjo težo in pomen številni drugi procesi, pogodbe in sporazumi, ki so v večji meri prispevali in še vedno prispevajo k širši mednarodni aktivnosti na svetovni ravni. V skupino sporazumov, ki prispevajo k bolj razgibani mednarodni aktivnosti, pa se vsekakor tudi uvrščajo bilateralni sporazumi o izogibanju dvojnemu obdavčevanju, katerih osnovo predstavlja obravnavani Vzorčni sporazum o davkih na dohodek in na premoženje, ki ga je sestavila Organizacija za gospodarsko sodelovanje in razvoj - OECD. Izmed številnih prednosti na prvi pogled izstopata predvsem dve, in sicer visoka fleksibilnost konvencije in njena široka geografska uporaba. Poleg tega, da se sporazum o izogibanju dvojnemu obdavčevanju uporablja med državami članicami OECD - kar je bil tudi prvotni namen sporazuma, pa se je uporaba močno razširila tudi na ostale države sveta. Med drugim se konvencija uporablja kot osnova za dvostranske sporazume med državami članicami OECD in državami nečlanicami ter državami nečlanicami med seboj, in kot podlaga za multilateralni sporazum med razvitimi državami in državami v razvoju, ki ga je oblikovala Organizacija združenih narodov.

Na področju sklepanja bilateralnih sporazumov o izogibanju dvojnemu obdavčevanju sodi Slovenija med aktivne države. Kot bom predstavila v nadaljevanju - v 10. poglavju, so slovenske aktivnosti takoj po osamosvojitvi slonele na prevzemanju veljavnih bilateralnih sporazumov med tedanjo SFRJ in drugo - individualno državo podpisnico. Kasneje pa je Slovenija, poleg sklepanja bilateralnih sporazumov o izogibanju dvojnemu obdavčevanju z novimi državami, vodila politiko nadomeščanja starih, prevzetih sporazumov od SFRJ s sporazumi podpisanimi med specifično državo in samostojno državo Slovenijo.

Vzorčni sporazum o davkih na dohodek in na premoženje je splošno sprejeti naziv, za katerim pa se skriva precej širši pomen. Čeprav se vse vrti okrog odprave dvojnega obdavčevanja, pa je namen sporazuma tudi preprečevanje izogibanja plačilu davkov in zagotavljanje nediskriminacije pri obračunavanju in plačilu davka. Posamezne države pri poimenovanju konvencije uporabljajo le splošni naziv: »Vzorčni sporazum o davkih na dohodek in na premoženje«. Sicer pa večina drugih držav doda v poimenovanje sporazuma še cilj izogibanja dvojnemu obdavčevanju, kot je na primer navedeno v slovenskem sporazumu s Helensko republiko, z Luksemburgom, Makedonijo in Rusijo. Poleg cilja izogibanja dvojnemu obdavčevanju pa je ponekod dodan še cilj preprečevanja davčnih utaj, kar je navedeno v konvenciji med Slovenijo in Avstrijo, Belgijo, Dansko, Italijo, Kanado in ZDA (različni Poročevalci).

Vzorčni davčni sporazum OECD, kot osnova za vse nadaljnje sporazume, je izdan od OECD v angleškem in francoskem jeziku. Večina držav, ki za odpravljanje mednarodno nastalih davčnih problemov uporablja te sporazume, jih prevede v svoj domači jezik. To je tudi ustaljen postopek v Sloveniji. Bilateralni sporazumi, ki se sklenejo med dvema specifičnima državama, so zapisani v domačih jezikih obeh držav podpisnic sporazuma in v angleškem jeziku. To je zapisano tudi v individualnem bilateralnem sporazumu, in sicer po navedbi vseh členov sporazuma. Izrecno je tudi navedeno, da so vsa tri besedila enako verodostojna in da v primeru nesoglasja oziroma razlik v besedilu prevlada veljavnost sporazuma v angleškem jeziku.

## **5. Oblike davčnih sporazumov**

Glavni cilj oblikovanja sporazumov je olajšati sam postopek sklepanja poslovnih transakcij. Sporazumi ali konvencije so po svoji vsebini zelo specifični, saj se nanašajo na točno določeno področje in veljajo v izrecno določenih okoliščinah oziroma pogojih. Z njihovim sprejetjem in uporabo se zato poenostavi poslovanje le na tistem specifičnem področju, na katerega se posamezni sporazum nanaša.

Na finančnem oziroma natančneje na davčnem področju namenu enostavnejšega mednarodnega sodelovanja služi Sporazum o izogibanju dvojnemu obdavčevanju. Omenjeni

sporazum predstavlja osnovo za številne druge mednarodne davčne sporazume z enakim ciljem - izogibanju dvojnemu obdavčevanju in preprečevanju izogibanja plačila davkov in zagotavljanju davčne nediskriminacije. Te sporazume lahko najbolj enostavno, glede na število držav podpisnic, klasificiramo v dve skupini sporazumov, in sicer na bilateralne in na multilateralne davčne sporazume. Bilateralni sporazumi so bolj pogosto uporabljeni in so sklenjeni le med dvema specifičnima državama. Na drugi strani pa so multilateralne konvencije, ki pa so sklenjene med večjim številom držav podpisnic naenkrat. Med pomembnejše primere multilateralnih davčnih sporazumov bi tako lahko uvrstili:

- Vzorčni sporazum o dvojnem obdavčevanju med razvitimi državami in državami v razvoju (United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries) Organizacije združenih narodov iz leta 1980 (Vzorčni sporazum o davkih na dohodek in na premoženje, 2000, str. 14);
- leta 1983 oblikovan sporazum med le nekaterimi državami članicami OECD (Danska, Finska, Islandija, Norveška, Švedska in Fererski otoki), imenovan Nordijski sporazum o dohodku in premoženju (Vzorčni sporazum o davkih na dohodek in na premoženje, 2000, str. 21);
- leta 1995 pa je v veljavo stopil tudi Sporazum o medsebojni administrativni pomoči v davčnih zadevah, ki ga je oblikoval Svet Evrope na osnovi modela Vzorčnega sporazuma OECD (Burja, 2000, str. 5).

## **6. Predstavitev Vzorčnega sporazuma o izogibanju dvojnemu obdavčevanju OECD**

Ker so sklenjeni bilateralni sporazumi med državama v večini zasnovani na osnovi Vzorčnega sporazuma OECD, so ti sporazumi po svoji sestavi in obliki med seboj identični. Obstajajo pa vsebinske razlike med sporazumi, ki so posledica predvsem izvora konvencije oziroma so odvisne od tega, med katerima državama je bila ta konvencija sklenjena. Ta izvor je pomemben, ker sodelujoči državi v skupni sporazum vključita elemente svoje zakonodaje. Na primer, obe državi v 3. odstavek 2. člena sporazuma o izogibanju dvojnemu obdavčevanju navedeta svoje, po zakonodaji obstoječe davke, za katere se oblikovan sporazum uporablja (Model Tax Convention on Income and on Capital, 2000, str. 24).

Prav od zakonodaje mednarodno sodelujočih držav, ki ureja davčno področje, pa je tudi odvisno ali je sporazum o izogibanju dvojnemu obdavčevanju sploh potrebno in smiselno oblikovati. Pred samim začetkom je torej potrebno preučiti in ugotoviti vrsto in obseg gospodarskega sodelovanja med dvema državama ter možnosti oziroma verjetnost nadaljnjega sodelovanja na obstoječih in na novih področjih gospodarstva ter morebitno usklajenost ali različnost obstoječih davčnih sistemov sodelujočih držav (Prebil, 1999, str. 110).



## 6.1 Elementi sporazuma

Vzorčni sporazum v zvezi z davki na dohodek in na premoženje je sestavljen iz 30. členov, ki so smiselno vsebinsko organizirani v sedmih poglavjih (Model Tax Convention on Income and on Capital, 2000, str. 23 - 44):

- *1. poglavje*  
»Področje uporabe sporazuma« obravnava osebe in davke, za katere velja dotični sporazum in zajema dva člena;
- *2. poglavje*  
»Definicije« zajema tri člene, katerih določbe pojasnijo pomen »splošnih definicij« (kjer je zajet pomen »oseba«, »mednarodni promet«, »državljan« in podobno), »rezidenta« in »stalne poslovne enote«;
- *3. poglavje*  
»Obdavčevanje dohodka«, vsebuje šestnajst členov, ki zajemajo določbe, ki natančno določajo, kateri državi pripada pravica do obdavčitve dohodka iz naslova »nepremičnega premoženja, poslovnih dobičkov, pomorskega, celinsko vodnega in zračnega prometa, povezanih podjetij, dividend, obresti, premoženjskih pravic, kapitalskih dobičkov, zaposlitve, plačil direktorjem, umetnikov in športnikov, pokojnin, državne službe, študentov in drugih dohodkov«;
- *4. poglavje*  
»Obdavčevanje premoženja«, ki vsebuje en sam člen z določbami o pravicah obdavčitve dohodka iz premoženja;
- *5. poglavje*  
»Metode odprave dvojnega obdavčevanja«, ki obsega dva člena, katerih namen je zagotovitev oprostitve dohodka ali izvzetja davka, in s tem preprečitev dvojne obdavčitve istega dohodka ali premoženja;
- *6. poglavje*  
»Posebne določbe« vsebuje pet členov, ki s svojo vsebino zagotavljajo enako obravnavanje oseb in podjetij, postopek skupnega dogovarjanja med pristojnimi organi, izmenjavo informacij, pravice članov diplomatskih misij in konzularnih predstavništev ter možnosti teritorialne širitve;
- *7. poglavje*  
»Končne določbe« z dvema členoma in določbami o začetku in prenehanju veljavnosti konvencije o izogibanju dvojnemu obdavčevanju oziroma njenih določb.

V sklopu 3. poglavja je po Vzorčnem sporazumu o davkih na dohodek in na premoženje OECD zajetih šestnajst različnih členov, pri čemer ima le petnajst členov ustrezno pripadajoče določbe. Kot sem že omenila, se je zaradi nejasnosti razvrščanja aktivnosti, v letu 2000 črtal 14. člen - »Samostojne osebne storitve«. Kljub temu je naziv tega člena, brez določb, še vedno zapisan v sporazumu, kar ima za posledico nespremenjeno število členov Vzorčnega sporazuma OECD.

Iz naziva poglavja se spozna, da sta prvi dve poglavji predvsem informativne narave, saj splošno predstavita elemente, ki so potrebni za pravilno razumevanja sporazuma, in elemente, zaradi katerih je do nastanka sporazuma sploh prišlo. Vendar pa niso vse definicije združene oziroma zajete v drugem poglavju, temveč se vsaka posamezna oblika dohodka definira znotraj tistega člena, ki to vrsto dohodka tudi dejansko obravnava. Na primer: 3. odstavek 10. člena definira izraz dividende, medtem ko 3. odstavek 11. člena razloži, kaj vse v sporazumu zajema izraz obresti.

Tretje, četrto in peto poglavje so glavni del sporazuma. Prvi dve poglavji določata, v kolikšnem obsegu lahko vsaka od obeh držav podpisnic sporazuma obdavči posamezno obliko dohodka (3. poglavje) ali premoženja (4. poglavje). 5. poglavje pa predstavlja metodi za odpravo dvojnega obdavčevanja na mednarodni ravni.

Zadnji dve poglavji pa se nanašata na posebne in končne določbe. Znotraj slednjih sta zajeti odločitvi glede začetka in prenehanja veljavnosti sporazuma, posebne določbe pa se nanašajo na vprašanja ozemeljske širitve uporabe sporazuma, odprave diskriminacije, pravične obravnave, davčnega sodelovanja in izmenjave informacij.

Kljub temu, da Sporazum o izogibanju dvojnemu obdavčevanju, ki ga je oblikovala OECD, predstavlja nek temelj oziroma osnovo, na kateri se oblikujejo ostali sporazumi med zainteresiranimi državami, to še ne pomeni, da se morajo pri oblikovanju sporazuma države slepo držati tega vzorca OECD. Ena izmed poglavitnih lastnosti Modela OECD je njegova fleksibilnost, ki se kaže tudi v možnosti prostega dodajanja odstavkov k posameznim členom z namenom lažjega razumevanja. Seveda pa morajo dodani odstavki služiti le namenu dodatnega pojasnila oziroma bolj poglobljene razlage in ne smejo spremeniti pomena, ki ga ima Model OECD. Morebitna odstopanja od Vzorčnega sporazuma OECD so dovoljena le ob skupnem dogovoru oziroma kompromisu obeh držav podpisnic istega bilateralnega sporazuma. Fleksibilnost Modela OECD je torej razlog za neidentičnost med konkretnimi bilateralnimi sporazumi oziroma razlog za razlike v vsebini določb med sporazumi. V nadaljevanju bom opisala razlike, ki so opazne ob primerjavi 3 sporazumov, in sicer Vzorčnega sporazuma o davkih na dohodek in na premoženje OECD, Konvencije med Republiko Slovenijo in Republiko Makedonijo o izogibanju dvojnega obdavčenja v zvezi z davki na dohodek in premoženje ter Konvencije med Republiko Slovenijo in Kraljevino

Belgijo o izogibanju dvojnega obdavčenja in preprečevanju davčnih utaj v zvezi z davki na dohodek in premoženje.

## 6.2 Primerjava Modela OECD in slovenskih sporazumov z Belgijo in Makedonijo

Sporazumu, ki ga Slovenija sklene z državo, s katero se želi izogniti problemu mednarodnega dvojnega obdavčevanja, se vedno v 1. odstavku 3. člena - med »Splošne definicije« doda opredelitev izrazov »Slovenija«, ime druge države pogodbenice, na primer »Belgija« ali »Makedonija«<sup>2</sup> in izraza »država pogodbenica« (Predlog zakona o ratifikaciji Konvencije med RS in Republiko Makedonijo..., 1998, str. 120; Predlog zakona o ratifikaciji Konvencije med RS in Kraljevino Belgijo..., 1998, str. 130 - 131). Pojasnjevalne narave pa je tudi 3. odstavek 11. člena v Sporazumu o izogibanju dvojnemu obdavčevanju in preprečevanju davčnih utaj v zvezi z davki na dohodek in premoženje med Slovenijo in Belgijo (Predlog zakona o ratifikaciji Konvencije med RS in Kraljevino Belgijo..., 1998, str. 133), ki je glede na Sporazum OECD dodan in še konkretnije opredeli ravnanje v primeru mednarodnega dvojnega obdavčevanja obresti kot oblike dohodka iz terjatev kakršne koli vrste. Kot ena izmed oblik dodatka k Vzorčnemu davčnemu sporazumu OECD je tudi 2. odstavek 12. člena v sporazumu med Slovenijo in Belgijo in v sporazumu med Slovenijo in Makedonijo. Omenjeni člen se nanaša na obdavčevanje dohodka iz naslova premoženjskih pravic, in sicer predvsem na licenčnine in avtorske honorarje. V 12. členu sporazuma OECD je zapisano, da se licenčnine in avtorski honorarji obdavčijo v državi, katere rezident je lastnik premoženjske pravice. To pomeni, da se po priporočilu Odbora za davčne zadeve OECD dodeljuje izključna pravica do obdavčevanja licenčnin in avtorskih honorarjev. Ker ta priporočila niso pravno zavezujoča, je ravnanje v praksi nekoliko drugačno, saj se pri večini individualnih bilateralnih sporazumov o izogibanju dvojnemu obdavčevanju uporablja omejena pravica do obdavčevanja licenčnin in avtorskih honorarjev. V slovenskem sporazumu je zapisano enako kot v Modelu OECD, dodano je le, da se lahko licenčnine in avtorski honorarji obdavčijo tudi v državi, kjer so nastali - upošteva se torej kriterij vira nastanka dohodka, pri čemer je ta obdavčitev glede na vir procentualno dogovorjena v naprej. V sporazumu z Makedonijo je določeno, da tako obračunan davek ne sme presegati 10 odstotkov bruto zneska licenčnin in avtorskih honorarjev, v sporazumu z Belgijo pa je ta odstotek za polovico nižji in tako predstavlja le 5 odstotkov bruto zneska dohodka te vrste.

Poleg tega, da so posamezni odstavki dodani k členom, pa so pri posameznih členih v osnovnem sporazumu - Modelu OECD prosta mesta. Glavni vzrok tega je v široki geografski razpršenosti uporabe sporazuma. Tako obstaja možnost, da države, ki želijo oblikovati

---

<sup>2</sup> Vse nadaljnje primerjave Modela OECD in specifičnega bilateralnega sporazuma sem oblikovala na osnovi dveh konkretnih sporazumov, in sicer sporazuma med Slovenijo in Belgijo ter Slovenijo in Makedonijo (Poročevalec Državnega zbora RS, št. 61/98, str. 119 - 138). Poudarila bi še rada, da sem primerjala osnovni sporazum OECD in slovenski sporazum z Belgijo na podlagi sporazuma med Slovenijo in Belgijo, ki ga je Državni zbor RS ratificiral že 10. marca 1999, a se še ne uporablja.

sporazum, s katerim se bodo izognile potencialnemu problemu mednarodnega dvojnega obdavčevanja, same navedejo manjkajoče elemente glede na urejenost lastne zakonodaje. Tipičen primer manjkajočih elementov v Modelu OECD je 3. odstavek 2. člena konvencije. Ta odstavek zahteva od obeh sodelujočih držav, da navedeta davke iz lastne davčne zakonodaje, za katere se bo oblikovani sporazum uporabljal. Slovenija, kot podpisnica sporazuma, v to polje navede tri oblike davkov (Predlog zakona o ratifikaciji Konvencije med RS in Republiko Makedonijo..., 1998, str. 120):

1. davek od dobička pravnih oseb,
2. davek od dohodka posameznikov,
3. davek od premoženja.

Pod tako imenovani »slovenski davek« pa nato še druga država podpisnica sporazuma navede svoje davke, za katere se bo konvencija uporabljala. Makedonija je v sporazumu prav tako zapisala le tri oblike davkov, medtem ko je Belgija navedla kar šest oblik davkov.

V sklopu 1. odstavka 3. člena sporazuma pod poglavjem »Definicije« je potrebno navesti pristojni organ, ki je pooblaščen za izvajanje konvencije in za reševanje vseh potencialno nastalih konfliktov. V primeru Slovenije je pod poljem pristojni organ zapisano Ministrstvo za finance Republike Slovenije ali njegov pooblaščen predstavnik. Zadnji dve prazni mesti pa se nahajata v zadnjih dveh členih zadnjega 7. poglavja »Končne določbe«. V vsakem sporazumu je potrebno v okviru 29. člena navesti, kdaj začne konvencija veljati, pri čemer se ta podatek razlikuje od sporazuma do sporazuma. Na primer pri sporazumu med Slovenijo in Belgijo konvencija začne veljati 15. dan po dnevu izmenjave listin o ratifikaciji sporazuma, medtem ko v sporazumu med Slovenijo in Makedonijo začne konvencija veljati na dan, ko je prejeto zadnje izmed obvestil ene izmed držav o zaključku postopkov, ki so po zakonodaji držav podpisnic potrebni za začetek veljavnosti konvencije. Poleg trenutka začetka veljavnosti konvencije o izogibanju dvojnemu obdavčevanju, je v tem členu naveden datum, ko se začnejo določbe konvencije dejansko tudi uporabljati. Ta datum pa je univerzalen, saj se nanaša na dan oziroma na obdobje po 1. januarju koledarskega leta, ki sledi letu, v katerem je začela veljati obravnavana konvencija.

To pomeni, da se v okviru enega sporazuma pojavljata dva datuma začetka veljavnosti - datum začetka veljavnosti konvencije in datum začetka uporabe določb konvencije. Ločenost omenjenih datumov veljavnosti izhaja predvsem iz potrebe po čim večji preglednosti in davčni disciplini, saj je davčno leto enako koledarskemu letu. Zato je logično, da se določila konvencije o izogibanju dvojnemu obdavčevanju začno uporabljati na 1. dan v novem davčnem letu. Za davčno področje, ki je zajeto v sklopu računovodskega evidentiranja, je potrebno oziroma nujno, da sledi osnovnim računovodskim načelom. Z davčnega vidika se predvsem poudarja pomen načela strogega upoštevanja nastanka poslovnega dogodka, načela povezovanja, načela previdnosti in načela dosledne stanovitnosti (Igličar, Hočvar, 1997, str. 41 - 44).

Dodatno ima sporazum med Slovenijo in Belgijo še odstavek o prenehanju veljavnosti sporazuma sklenjenega med Socialistično Federativno Republiko Jugoslavijo - SFRJ in Belgijo.

Tako kot se časovno opredeli začetek veljavnosti konvencije, se v 30. členu opredeli tudi prenehanje veljavnosti. Minimalni rok veljavnosti je 5 let. Sicer pa imata oba sporazuma naveden isti datum, do katerega mora ena izmed držav podpisnic pisno po diplomatski poti obvestiti drugo državo podpisnico o prenehanju veljavnosti konvencije o izogibanju dvojnemu obdavčevanju. Temeljni oziroma odločilni datum pri odpovedi sporazuma je 30. junij koledarskega leta po preteku 5 let od dneva začetka veljavnosti posamezne konvencije.

Pri oblikovanju bilateralnega vzorčnega davčnega sporazuma lahko sodelujoči državi, poleg dodatnih pojasnil k členom, prilagodita tudi besedilo specifičnega člena. Seveda mora ta člen vseeno izražati enak pomen, kot ga ima v Modelu OECD in ga je imel pred spremembo besedila. Pod pojmom prilagoditi besedilo je mišljeno le, da se besedilo člena priredi naravi poslov, ki se vršijo med tema dvema državama. Na primer člen 8 - »Pomorski, celinski vodni in zračni promet« je Slovenija pri sklepanju bilateralnega sporazuma s posamezno državo oblikovala tako, da se v njem zajamejo le tisti elementi oziroma oblike prevoza, ki se uporabljajo za dejanske posle, ki se vršijo med obema državama podpisnicama.

Tako se v sporazumu med Slovenijo in Makedonijo govori o mednarodnem prevozu, kar pomeni, da 8. člen vsebuje pojasnila o obdavčevanju dohodka iz vseh treh oblik prevoza: prevoz z ladjo, letalom in cestnim vozilom. V primeru sporazuma med Slovenijo in Belgijo pa se govori o 8. členu kot členu mednarodnega prevoza, pri čemer le-ta obsega le dve obliki prevoza - pomorski in zračni promet. Pri oblikovanju tega člena pa ni pomembna le narava izvajajočih se poslov, temveč ima ključno vlogo geografska lega obeh držav oziroma njun relief. Različne definicije mednarodnega prometa pa pri spoštovanju določb 8. člena ne predstavljajo problema, saj vsak individualni bilateralni sporazum v okviru prvega odstavka 3. člena - »Splošne definicije« vključuje natančno definicijo pojma »mednarodni promet«.

Glavni namen oblikovanja Vzorčnega davčnega sporazuma OECD, in s tem vseh ostalih konkretnih sporazumov med dvema državama, ni samo v izogibanju dvojnemu obdavčevanju, temveč tudi v preprečevanju izogibanja plačilu davka nasploh. Eden izmed takšnih členov je 9. člen, ki govori o povezanih podjetjih. V prvem odstavku tega člena je zapisano, da se kot obdavčljiva osnova pri poslovanju povezanih podjetij poleg dejansko ustvarjenega dobička upošteva tudi dobiček, ki bi nastal, če podjetja iz različnih držav ne bi delovala kot povezana podjetja, ampak popolnoma neodvisno kot samostojna podjetja. V nadaljevanju pa je še navedeno, da se mora pri obdavčevanju dobička, ki zaradi povezanosti podjetij dejansko ni nastal, davek oziroma davčna stopnja ustrezno prilagoditi v drugi državi, ne pa v državi, kateri bi poslovni dobiček pripadal, če povezanosti ne bi bilo. Na ta način želijo države podpisnice istega bilateralnega sporazuma preprečiti, da bi bila pod pretvezo povezanih

podjetij oškodovana državna blagajna oziroma proračun posamezne države. Razumljivo je, da če se prikaže manjši dobiček zaradi posebnih odnosov med podjetji, to pomeni manjšo davčno osnovo, in s tem manjši pritek prihodkov v obliki pobranih davkov v državno blagajno.

Svoboda pri oblikovanju sporazuma o davkih oziroma njegova fleksibilnost pa se kaže tudi v številu členov, ki jih posamezni sporazum vsebuje. Originalni Vzorčni davčni sporazum OECD je sestavljen iz 30 členov. Le-ti predstavljajo neko osnovo, ki naj bi zajela vsa možna področja, ki so v povezavi s problemom mednarodnega dvojnega obdavčevanja, problemom izogibanja plačilu davka in davčne diskriminacije. Kot sem že navedla, si dve sodelujoči državi pri oblikovanju bilateralnega davčnega sporazuma člene tega sporazuma prilagodijo naravi njunih poslov. V primeru dogovora med Slovenijo in Belgijo se je oblikoval sporazum z 29 členi, v primeru dogovora z Makedonijo pa sporazum s 30 členi. Vendar pa oba sporazuma ne vsebujeta 28. člena Vzorčnega davčnega sporazuma OECD, ki se nanaša na področje teritorialne širitve. To pomeni, da se je že v prvotni - prvi fazi nastajanja sporazuma, zajelo celotno ozemlje tako Slovenije kot tudi druge države podpisnice (Belgije, Makedonije). Rečemo lahko tudi, da v obdobju veljavnosti sporazuma nobena od držav ni pridobila novega ali dodatnega ozemlja oziroma ozemlja, za čigar mednarodne odnose bi bila odgovorna. Sicer pa je ozemlje obeh držav podpisnic sporazuma, na katerem omenjeni sporazum dejansko velja, natančno opredeljen v 1. odstavku 3. člena, ki zajema področje splošnih definicij.

Razlika v številu členov med obema sporazumoma sklenjenima med Slovenijo in Belgijo oziroma Makedonijo izhaja iz posamičnega obravnavanja obdavčevanja dveh kategorij ali vrst dohodkov. V sporazumu z Makedonijo se ločeno predstavi obdavčitev dohodka od profesorjev in raziskovalcev in dohodka od študentov, medtem ko je v sporazumu z Belgijo postopek obdavčitve dohodka od profesorjev in študentov združeno predstavljen pod enim členom. Vzorčni davčni sporazum OECD pa vsebuje le člen o obdavčitvi dohodka študentov, kar pomeni, da se dohodek profesorjev oziroma profesorjev in raziskovalcev obdavči na način, ki ga določijo države podpisnice. V slovenskem sporazumu z Belgijo in z Makedonijo razlik v načinu obdavčitve dohodka profesorjev ni. Profesor, ki v drugi državi opravlja svoje delo v javnem interesu in v obdobju dveh let, je oproščen plačila davkov na pridobljeni dohodek. Prav tako so plačila davkov oproščeni študenti, če dohodek pridobivajo kot vir za financiranje svojega vzdrževanja, izobraževanja ali usposabljanja iz države prvotnega rezidentstva. Drugi odstavek člena o obdavčevanju študentov pa je glede na Model OECD dodan in pojasnjuje, kako se obdavči dohodek, ki ga študent prejme ali z delom, dotacijo ali štipendijo v državi, v kateri se izobražuje. Po sporazumu z Makedonijo so slovenski študentje v Makedoniji ali makedonski študentje v Sloveniji upravičeni do enakega davčnega obravnavanja kot domači študentje. V Sloveniji je po 19. členu Zakona o dohodnini pod točkama 9 in 10 določeno, da slovenski učenci, dijaki in študenti ne plačujejo davka od dohodka pridobljenega z opravljanjem obveznega praktičnega dela v vzgojno izobraževalnem procesu, niti ne plačujejo davka od štipendij (Davki in prispevki, 2003, str. 522). Prav tako učencem in študentom ni potrebno plačevati davka od prejemkov iz naslova plačil za začasno

ali občasno delo preko študentskih ali mladinskih organizacij, če njihov celoletni zaslužek ne preseže 51 % povprečne letne plače zaposlenih v Republiki Sloveniji (Čok et al., 2001, str. 23). Zakon o dohodnini za učence in študente namreč določa 11 % splošno osebno olajšavo v 7. členu in 40 % posebno osebno olajšavo v 8. členu (Davki in prispevki, 2003, str. 517). Po sporazumu z Belgijo pa je študent oproščen plačila davka na dohodek iz zaposlitve v državi šolanja, če le ta dohodek ne presega točno določenega zneska zapisanega v sporazumu.

### **6.3 Metode za odpravo dvojnega obdavčevanja**

V Vzorčnem davčnem sporazumu OECD sta v okviru 5. poglavja 23. člena zajeta dva glavna načela, pri čemer vsak od njiju vsebuje po dve različni metodi za odpravo dvojnega obdavčevanja:

1. **načelo oprostitve:** - metoda popolne oprostitve,  
- metoda oprostitve s progresijo;
2. **načelo dobropisa:** - metoda popolnega dobropisa,  
- metoda navadnega dobropisa.

Skupna značilnost obeh skupin metod je ta, da obe temeljita na principu oprostitve plačila davka na dohodek ali na premoženje v državi rezidentstva prejemnika dohodka oziroma imetnika premoženja, ob predpostavki, da je bil davek na ta dohodek oziroma na to premoženje že plačan v drugi državi podpisnici sporazuma o izogibanju dvojnemu obdavčevanju. Glavna razlika pa izhaja iz različno uporabljene osnove, na kateri se izvrši davčna razbremenitev oziroma se izvede posamezna metoda. V primeru metode oprostitve ali izvzetja se kot osnova upošteva znesek dohodka pridobljenega v tuji državi, pri metodi dobropisa ali odbitka pa znesek davka plačanega v državi izvora dohodka (Model Tax Convention on Income and on Capital, 2000, str. 211). Torej je razlika v načinu, kako posamezna metoda izvede oprostitvev oziroma določi višino zneska odbitka od davka oziroma določi višino razbremenitve.

Katero od zgoraj omenjenih načel in posledično tudi metod bo posamezna država podpisnica sporazuma izbrala, pa je odvisno tako od preferenc posamezne države podpisnice (Vzorčni sporazum o davkih na dohodek in na premoženje, 2000, str. 225) kot tudi od davčne zakonodaje držav pogodbenic (Metode izogibanja dvojnemu obdavčevanju, 1996, str. 10), glede na katero se lahko metode tudi ustrezno spremenijo in dopolnijo (Praktična uporaba metod izogibanja dvojnemu obdavčevanju, 1996, str. 11). Do pravice po spremembah in dopolnitvah pa so države podpisnice upravičene tudi na podlagi 32. poglavja komentarja k 23.A in 23.B členu v razdelku Komentar k členom Vzorčnega sporazuma o davkih. Določeno je, da se lahko pri določitvi višine davčne razbremenitve upoštevajo domača zakonodaja, pridobljene izkušnje ter medsebojni dogovori, saj so v členih sporazuma zapisana le splošna navodila. Poleg tega se sporazumi o izogibanju dvojnemu obdavčevanju v večini sklepajo le

med dvema državama. Vsi ti elementi pa so omogočili množico različnih bilateralnih sporazumov. Tako je Odbor za davčne zadeve OECD v okviru 5. poglavja 23.A in 23.B člena Vzorčnega sporazuma o izogibanju dvojnemu obdavčevanju podal na razpolago le dve od štirih možnih metod, in sicer metodo oprostitve s progresijo in metodo navadnega odbitka (Model Tax Convention on Income and on Capital, 2000, str. 216).

V sklopu drugega odstavka 23.A člena, ki zajema določbe za izvajanje metode oprostitve, pa so oblikovalci Modela OECD celo predlagali uporabo kombinacije metod oprostitve s progresijo in navadnega odbitka. V Vzorčnem sporazumu o izogibanju dvojnemu obdavčevanju je uporaba kombinacijske metode predlagana le pri dveh vrstah oziroma oblikah dohodka - to je pri dividendah in pri obrestih (Vzorčni sporazum o davkih na dohodek in na premoženje, 2000, str. 48). Ker pa določbe v členih vzročnega sporazuma niso pravilo oziroma ne predstavljajo obveznosti, lahko države podpisnice sporazuma prosto sprejemajo odločitve o uporabi kombinirane metode in tudi o oblikah dohodkov, za katere naj bi bila omenjena metoda uporabljena. Odbor za davčne zadeve OECD je uporabo kombinirane metode pri obrestih in dividendah priporočal zaradi narave priporočil v 10. členu sporazuma, ki obravnava dividende in v 11. členu, ki obravnava obresti. Pri obeh oblikah dohodka ima lahko država rezidentstva lastnika dividend oziroma obresti izključno pravico do obdavčitve dohodka (1. odstavek 10. in 11. člena) oziroma država rezidentstva lastnika sploh nima pravice do obdavčitve teh dveh oblik dohodka, če se lahko vsaka od oblik dohodka pripiše stalni poslovni enoti situirani v drugi državi (4. odstavek 10. in 11. člena Vzorčnega sporazuma o izogibanju dvojnemu obdavčevanju). Najbolj pogosta oblika oziroma način izogitve dvojni obdavčitvi dividend in obresti pa je zapisan v 2. odstavku 10. in 11. člena, kjer je pravica za obdavčitev dodeljena državi rezidentstva lastnika, vendar le-ta vsebuje določene omejitve. Prav zaradi teh omejitev pa je Odbor za davčne zadeve, poleg osnovne metode oprostitve, priporočal še dodatno uporabo metode navadnega odbitka. Omejitve v državi rezidentstva lastnika predstavlja pravico do obdavčitve v državi izvora dohodka, vendar samo v predpisanem obsegu, in sicer v višini 5 % bruto zneska dividend pri vsaj 25 % deležu v premoženju družbe in 15 % bruto zneska dividend pri nižjem deležu ter 10 % bruto zneska obresti (Vzorčni sporazum o davkih na dohodek in na premoženje, 2000, str. 38 - 39). Pod 2. odstavkom 10. in 11. člena pa je tudi zapisano: »Pristojni organi držav pogodbenic določijo način uporabe te omejitve z medsebojnim dogovorom.« In ravno ta medsebojni dogovor v Komentarju k členom Vzorčnega sporazuma o davkih pomeni možnost uporabe kombinirane metode.

Države, ki obdavčujejo dohodek svojih rezidentov na podlagi izključne pravice do obdavčitve, se lahko z uporabo kombinirane metode izognejo problemom dvojnega obdavčevanja. Dividende in obresti, ki se lahko v predpisanem obsegu obdavčijo v državi vira, bi bile tako v državi rezidentstva lastnika še enkrat obdavčene iz naslova izključne pravice do obdavčitve. Da pa do dvojne obdavčitve dividend oziroma obresti ne bi prišlo, država rezidentstva lastnika od doma izračunanega davka na dividende ali obresti enostavno



odbije v tujini že plačan davek na te iste dividende in obresti. Vsekakor pa rezidentova država ne bo dovolila, da bi višina odbitka preseгла višino davka na te dividende oziroma obresti iz naslova izključne pravice te države do obdavčitve. Prav zaradi tega je Odbor za davčne zadeve kot veljavno obliko metode opredelil metodo navadnega odbitka, katere značilnosti oziroma lastnosti bom opredelila v nadaljevanju.

Glavni cilj sklenjenih davčnih sporazumov je v preprečitvi, da bi bila ena in ista oseba davčni zavezanec za davek na isti dohodek ali za davek na isto premoženje v dveh različnih državah. Do dvakratnega obdavčevanja bi lahko prišlo v primeru, ko oseba, rezident prve države pogodbenice, pridobiva dohodek iz druge države ali ima v lasti premoženje locirano v drugi državi pogodbenici. V prvi državi bi se dohodek oziroma premoženje lahko obdavčilo po kriteriju rezidentstva prejemnika oziroma lastnika, v drugi državi pa po kriteriju vira dohodka ali premoženja. Sklepa se, da se torej v sporazumu zapisana določila nanašajo le na rezidentovo državo, v zgornjem primeru na prvo državo, medtem ko ta ista določila ne določajo, kako naj postopa druga država pogodbenica (Metode izogibanja dvojnemu obdavčevanju, 1996, str. 9). Eden izmed primerov, pri katerem lahko pride do dvojne obdavčitve, je tudi primer obdavčitve rezultata poslovanja stalne poslovne enote, ki se nahaja v drugi državi kot matično podjetje. Obe državi bi torej lahko obdavčile dobiček stalne poslovne enote, in sicer glede na kriterij vira dobička oziroma glede na kriterij rezidentstva matičnega podjetja - lastnika stalne poslovne enote. Sporazum določa, da se dobiček, ki bi ga stalna poslovna enota ustvarila, če bi delovala kot samostojno in neodvisno podjetje, obdavči v državi, kjer se stalna poslovna enota nahaja, pri čemer se mora ta plačani davek v državi rezidentstva matičnega podjetja upoštevati kot odbitek od davka iz poslovnega dobička oziroma kot oprostitev plačila davka v višini že plačanega davka v državi stalne poslovne enote (7. člen - »Poslovni dobiček«).

### *6.3.1 Metoda oprostitve*

Metoda oprostitve oziroma izvzetja se uporablja takrat, kadar država rezidentstva prejemnika dohodka ali lastnika premoženja ne obdavčuje tega dohodka, ki dejansko izvira v drugi državi in je po sporazumu določeno, da se ta dohodek oziroma premoženje lahko obdavči v tej drugi državi - to je v državi vira dohodka (Metode izogibanja dvojnemu obdavčevanju, 1996, str. 10).

Metoda izvzetja se lahko izvaja na dva osnovna načina.

#### **1. Popolno izvzetje**

Že samo ime pove, da je v prejemnikovi državi oprostitev plačila davka na dohodek pridobljen v tuji državi popolna, kar pomeni, da se v tuji državi pridobljen in obdavčen dohodek v rezidentovi državi ne vključi v davčno osnovo preostalega pridobljenega dohodka tega rezidenta.

## 2. **Izvezetje s progresijo**

Tudi v tem primeru država rezidentstva ne obdavči dohodka pridobljenega v tujini, vendar pa pri določanju davčne stopnje za obdavčitev dohodka pridobljenega izključno v državi zavezančevega rezidentstva, upošteva celoten dohodek tega davčnega zavezanca ne glede na vir tega dohodka. Davčna stopnja se tako določi na višji davčni osnovi, kot se kasneje, pri izračunu davka, dejansko tudi upošteva. Slednja je nižja za znesek dohodka iz tujine - iz države izvora.

### 6.3.2 *Metoda dobropisa*

Pri metodi dobropisa oziroma odbitka se dohodek kljub temu, da je pridobljen in obdavčen v tuji državi, upošteva pri določanju davčne osnove in davčne stopnje v državi rezidentstva prejemnika. To pomeni, da ta država obračuna davek na celoten rezidentov dohodek ne glede na njegov vir. Seveda tudi ta metoda temelji na upoštevanju dejstva že plačanega davka, in zato dovoli odštetje že plačanega davka v tuji državi od zneska davka izračunanega doma v državi rezidentstva prejemnika (Metode izogibanja dvojnemu obdavčevanju, 1996, str. 10).

Tudi metoda odbitka se lahko izvaja na dva osnovna načina.

#### 1. **Popolni odbitek**

O popolnem odbitku se govori takrat, ko država rezidentstva prejemnika od doma izračunanega davka odbije celotni znesek davka že plačanega v tujini na tam pridobljeni dohodek.

#### 2. **Navadni odbitek**

Posebnost te oblike metode je v dejstvu, da višino zneska navadnega odbitka dejansko določi država rezidentstva prejemnika. In sicer je višina tega odbitka enaka višini davka, ki bi ga na dohodek pridobljen v tujini postavila država rezidentstva prejemnika, če bi bil ta isti dohodek pridobljen oziroma obdavčen doma po davčnih zakonih domače zakonodaje. Pri tej metodi se torej ne upošteva oziroma ne ozira na dejansko višino davka plačanega v tuji državi na tam pridobljeni dohodek.

V sklop metode odbitka pa se uvršča tudi posebna oblika dobropisa imenovana fiktivni dobropis, ki pa ni tipični način izvajanja te metode, temveč se uporablja le v sporazumih med razvitimi državami in državami v razvoju. Glavni namen fiktivnega dobropisa je v vzpodbujanju investicij v države v razvoju.

Metoda fiktivnega dobropisa se lahko izvaja na dva osnovna načina (Jelovčan, 2001, str. 30):

- dobropis za neplačani davek (»Tax Sparing Credit«),
- dobropis za manj plačani davek (»Matching Credit«).

Oba načina fiktivnega dobropisa temeljita na priznavanju višjega odbitka od davčne obveznosti v državi rezidentstva investitorja, kot je dejansko znašal znesek davka plačanega v državi vira oziroma v državi prejete investicije.

Pri metodi dobropisa za neplačani davek je davčni odbitek enak vsoti v državi vira dejansko plačanega davka in davka, ki v tej državi ni bil plačan zaradi posebnih olajšav kot spodbud za ekonomski razvoj. Na ta način se želi preprečiti, da bi višje davčne stopnje v državi rezidentstva investitorja izničile davčno olajšavo v državi v razvoju (Jelovčan, 2001, str. 30). Le-ta je lahko dana na podlagi dobička, dividend ali obresti in mora biti časovno omejena (Burja, 2000, str. 34).

Praktičen primer metode dobropisa za neplačani davek je lahko naslednja situacija: investitor iz naslova investicije v državi v razvoju dobi dobiček v višini 600 enot, ki je po nacionalni davčni zakonodaji obdavčen s 30 % davčno stopnjo, na drugi strani pa država v razvoju za dobiček določa 20 % davčno stopnjo in po sporazumu vzpodbujanja ekonomskega razvoja je priznana oprostitev obdavčitve dobička v višini 50 % celotnega zneska. Sledi:

- dohodek iz tujine oziroma dobiček je 600 enot,
- davek v državi rezidentstva investitorja je 180 enot ( $600 \times 0,3$ ),
- davek po zakonodaji države vira je 120 enot ( $600 \times 0,2$ ),
- oprostitev plačila davka po zakonu o vzpodbujanju gospodarskega razvoja je 60 enot ( $600 \times 0,5 \times 0,2$ ),
- dejansko plačani davek v državi vira je 60 enot ( $(600 - 300) \times 0,2$ ),
- neto davek v državi rezidentstva investitorja je 60 enot ( $180 - 120$ ).

Zaradi posebne določbe oblikovane v sporazumu o pospeševanju gospodarskega razvoja v državi v razvoju država rezidentstva investitorja prizna davčni odbitek v višini 120 enot in ne le 60 enot, ki je dejansko plačan davek v državi vira.

V spodnji tabeli sem predstavila metode za odpravo dvojnega obdavčevanja, ki jih je Slovenija izbrala v posameznem sporazumu z individualno državo.

Tabela 1: Dogovorjena metoda odpravljanja dvojnega obdavčevanja v sporazumih, ki jih je sklenila Slovenija

Zap. št.	Država	Leto veljave	Člen sporazuma	Metoda
1.	Francija	1976	23.	metoda ni točno določena, saj se upošteva kriterij vira
2.	Švedska	1982	22.	metoda ni točno določena, saj se upošteva kriterij vira
3.	Belgija	1982	23.	metoda odbitka
3a.	Belgija <sup>3</sup>		23.	v Sloveniji metoda odbitka, v Belgiji pa metoda izvzema s pridržkom progresije
4.	Danska	1983	22.	metoda ni točno določena, saj se upošteva kriterij vira
5.	VB in Severna Irska	1983	22.	metoda odbitka
6.	Nizozemska	1983	23.	metoda ni točno določena, saj se upošteva kriterij vira
7.	Slovaška	1984	23.	metoda ni točno določena, saj se upošteva kriterij vira
8.	Italija	1986	23.	metoda odbitka
9.	Norveška	1986	23.	metoda ni točno določena, saj se upošteva kriterij vira
10.	Ciper	1987	22.	metoda odbitka
11.	Šrilanka	1987	23.	metoda odbitka
12.	Madžarska	1988	23.	metoda ni točno določena, saj se upošteva kriterij vira
13.	Finska	1988	22.	metoda ni točno določena, saj se upošteva kriterij vira
14.	Romunija	1988	24.	metoda odbitka
15.	Nemčija	1989	24.	metoda ni točno določena, saj se upošteva kriterij vira
16.	Egipt	1989	21.	metoda odbitka
17.	Kitajska	1996	23.	metoda odbitka

<sup>3</sup> Upoštevan je slovenski sporazum z Belgijo, ki se še ne uporablja, čeprav je bil že ratificiran s strani Državnega zbora RS 10. marca 1999.

18.	Filipini	1989	22.	metoda odbitka
19.	Malezija	1990	22.	metoda odbitka
20.	Ruska federacija	1998	24.	metoda odbitka
21.	Švica	1998	23.	v Sloveniji metoda odbitka, v Švici metoda odbitka ali izvzema
22.	Poljska		24.	metoda odbitka
23.	Češka	1998	23.	metoda odbitka
24.	Avstrija	1999	24.	metoda odbitka
25.	Makedonija	2000	24.	metoda odbitka

Vir: Prislani Šušteršič, 2000, str. 63; Prislani Šušteršič, 2000a, str. 170; Prislani Šušteršič, 2000b, str. 78.

### 6.3.3 Primer praktične uporabe metod izogibanja dvojnemu obdavčevanju

V tem delu želim prikazati razlike v višini davčnih obveznosti, ki so posledica obdavčitve posameznika v različnih situacijah oziroma posledica različnih metod uporabljenih za preprečevanje dvojnega obdavčevanja. Delovanje in učinki obeh skupin metod pa so zelo nazorno prikazani tudi v razdelku Komentar k členom Vzorčnega sporazuma o davkih OECD, v sklopu komentarja k 23.A in 23.B členu o metodah za odpravo dvojnega obdavčevanja (Vzorčni sporazum o davkih na dohodek in na premoženje, 2000, str. 222).

Za prikaz je potreben podatek o celotnem dohodku v višini 200 enot, od česar je dohodek v državi rezidentstva prejemnika 160 enot in dohodek iz države izvora 40 enot.

Država rezidentstva prejemnika ima progresivno metodo obdavčevanja dohodkov, zato je:

- na dohodek 200 enot 40 % davka;
- na dohodek 160 enot 35 % davka.

Davek v drugi državi - v državi izvora znaša:

- 1. primer: na dohodek 40 enot je 25 % davka, kar znese 10 enot davka;
- 2. primer: na dohodek 40 enot je 45 % davka, kar znese 18 enot davka.

Najprej bom prikazala primer, ko sporazum o izogibanju dvojnemu obdavčevanju med državo rezidentstva prejemnika in državo izvora dohodka ne obstaja.

- I. V primeru, da se celotni dohodek ustvari v državi rezidentstva prejemnika, znaša davčna obveznost rezidenta 80 enot ( $200 \times 0,4$ ).

- II. V primeru, da se del dohodka - dohodek v višini 160 enot ustvari v rezidentovi državi, drugi del - 40 enot pa v tujini, v državi izvora, pri čemer med državama ni sklenjenega sporazuma o izogibanju dvojnemu obdavčevanju, bo znašal celotni davek:
- v 1. primeru:  $80 + 10 = 90$  enot davka;
  - v 2. primeru:  $80 + 18 = 98$  enot davka.

Iz primerjave obeh primerov, ko sporazuma o izogibanju dvojnemu obdavčevanju ni, lahko vidimo, da je davčna obveznost višja, ko se pridobiva dohodek iz več držav, kot če se pridobiva samo v eni sami državi. V II. primeru se obveznost davčnega zavezanca opredeli kot seštevek v državi njegovega rezidentstva določenega davka na celotni dohodek ne glede na njegov vir in davka že plačanega v tujini na dohodek izključno pridobljen v tej tuji državi. Sledi, da se dohodek iz tujine obdavči dvakrat - v državi vira dohodka in v državi rezidentstva zavezanca oziroma prejemnika.

Sledi primer, ko med mednarodno sodelujočima državama sporazum o izogibanju dvojnemu obdavčevanju obstaja in je davek na dohodek davkoplačevalca odvisen od uporabe posamezne metode.

1. **Metodi oprostitve** (Exemption methods) - po obeh metodah se v državi rezidentstva prejemnika sme obdavčiti le tisti znesek dohodka, ki iz te iste države tudi izvira, torej le 160 enot dohodka po stopnji, ki je odvisna od uporabljene metode:

- a) *metoda popolnega izvzetja ali popolna oprostitvev* (Full exemption)

Država rezidentstva prejemnika za 160 enot dohodka določa 35 % davčno stopnjo.

Tabela 2: Številčni primer metode popolnega izvzetja

	1. primer	2. primer
(1) davek v rezidentovi državi = $160 \times 0,35 =$	56	56
(2) + davek v državi izvora =	10	18
(3) = davki skupaj s sporazumom =	66	74
(4) davki skupaj brez sporazuma =	90	98
(5) izvzetje, ki ga prizna rezidentova država = $((4) - (3)) =$	24	24

Vir: Lasten izračun.

Iz izračuna vidimo, da davkoplačevalec v državi svojega rezidentstva plača 24 enot manj davka zaradi tega, ker med državo rezidentstva in državo izvora obstaja sporazum o izogibanju dvojnemu obdavčevanju.

b) *metoda izvzetja s progresijo ali oprostitve s progresijo* (Exemption with progression)

Pri tej obliki metode pa se davčna stopnja za obdavčitev dohodka, ki izvira iz države rezidentstva prejemnika, določi glede na celoten dohodek, ki ga pridobi ta rezident, ne glede na sam vir tega dohodka. To pomeni, da se davčna stopnja določi na podlagi 200 enot dohodka in s to stopnjo se potem dejansko obdavči le 160 enot dohodka.

Tabela 3: Številčni primer metode izvzetja s progresijo

	1. primer	2. primer
(1) davek v rezidentovi državi = $160 \times 0,40 =$	64	64
(2) + davek v državi izvora =	10	18
(3) = davki skupaj s sporazumom =	74	82
(4) davki skupaj brez sporazuma =	90	98
(5) izvzetje, ki ga prizna rezidentova država = $((4) - (3)) =$	16	16

Vir: Lasten izračun.

V tem primeru davčni zavezanec plača za 16 enot davka manj, kot bi ga plačal, če sporazuma med državama ne bi bilo.

Iz zgornjega primera je razvidno, da znotraj metode oprostitve, glede na uporabljeno obliko te metode, prihaja do razlik v višini zneska razbremenitve, ki ga država rezidentstva priznava. Ta razlika znaša 8 enot davka ( $24 - 16$ ) in je izključno posledica različnega načina obračuna davka na dohodek pridobljenega v rezidentovi domači državi oziroma je posledica uporabe različnih davčnih stopenj za obdavčitev domačega - rezidentovega dohodka.

Pri obeh oblikah metode oprostitve dohodka višina že plačanega in pobranega davka v državi izvora tega dohodka nima neposrednega vpliva na višino odobrenega izvzetja s strani rezidentove države oziroma na višino davka, ki se mu rezidentova država odpove (Vzorčni sporazum o davkih na dohodek in na premoženje, 2000, str. 223). Posreden vpliv višine v državi izvora izračunanega davka na višino razbremenitve pa se kaže prek višje davčne obveznosti davčnega zavezanca - prejemnika dohodka. Le-ta predstavlja vsoto davkov na dohodek ne glede na vir posameznega dohodka. Znesek davčne razbremenitve je torej razlika med davčno obveznostjo, ko sporazuma o izogibanju dvojnemu obdavčevanju med državo rezidentstva in državo izvora ni, in davčno obveznostjo, ko sporazum obstaja.

Pri davčnemu zavezancu je tudi zelo zanimivo proučevati odnos med višino zneska davka plačanega v tujini in višino zneska izvzetja v rezidentovi državi ter odnos med višino davčnih stopenj v posamezni državi in višino zneska razbremenitve v rezidentovi državi (Model Tax Convention on Income and on Capital, 2000, str. 212).

Z vidika proučevanja odnosa med zneskom davka v državi izvora in zneskom razbremenitve v državi rezidentstva prejemnika lahko davčni zavezanec glede na kriterij vira oziroma izvora dohodka zavzame boljše ali slabšo pozicijo oziroma položaj. Ko je davek plačan v tujini nižji od zneska izvzetja, se davčnemu zavezancu, ki del dohodka dobi doma, del pa v tujini, godi bolje kot zavezancu, ki je ves dohodek pridobil doma. Takšen odnos med zneskoma je prikazan v 1. in 2. primeru metode popolne oprostitve, saj je razbremenitev v višini 24 enot in davek na dohodek v državi izvora 10 oziroma 18 enot in v 1. primeru metode oprostitve s progresijo, ko je v tujini plačan davek za 6 enot nižji kot razbremenitev. V nasprotnem primeru, v 2. primeru metode oprostitve s progresijo, ko je davek v državi izvora višji od izvzetja, se zavezancu godi slabše, saj mu domača država na plačanih 18 enot davka v tujini, doma oprosti plačilo davka le v višini 16 enot. Ker ima dohodek pridobljen iz domačih in tujih virov, ima 2 enoti izgube iz naslova plačila davkov.

Državi se s sklenitvijo bilateralnega sporazuma o izogibanju dvojnemu obdavčevanju zavestno odrečeta delu oziroma določenemu znesku davkov, ki bi jih sicer pobrali pri procesu mednarodnega sodelovanja brez sporazuma. Vendar pa je ta del izgubljenih davkov, v primerjavi z vsemi ugodnostmi in spodbudami, ki jih oblikovani sporazum prinaša, minimalen.

Pri proučevanju odnosa med davčnimi stopnjami in višino razbremenitve se je potrebno skoncentrirati le na gibanje omenjenih spremenljivk pri metodi popolne oprostitve. Iz obeh primerov pri metodi popolne oprostitve lahko vidimo, da je razbremenitev v rezidentovi državi višja od davčne obveznosti v državi izvora dohodka, vendar pa je le v 2. primeru te metode davčna stopnja za obdavčitev dohodka v tujini (45 %) višja od davčne stopnje, s katero se obdavči dohodek z virom v rezidentovi državi (35 %). Glavni razlog, da se država rezidentstva odpove višjemu znesku davka, kot se ga v državi izvora pobere kljub višjim davčnim stopnjam v slednji državi, se skriva v ravnanju države rezidentstva, ki se z uporabo te metode zavestno odpove dvema različnima zneskoma iz naslova davčnih prihodkov. Najprej se država rezidentstva odpove davku na dohodek z izvorom v tuji državi v višini 16 enot ( $40 \% \times 40$ ). V drugem koraku pa se rezidentova država odpove davčnemu prihodku, ki je enak produktu med:

- razliko obeh davčnih stopenj veljavnih v državi rezidentstva glede na višino dohodka kot davčne osnove ( $0,4 - 0,35 = 0,05$ ) in
- zneskom obdavčljivega dohodka v rezidentovi državi (160 enot).

Torej se še dodatno odpove 8 enotam davka ( $0,05 \times 160$ ), ker obstaja med sodelujočima državama sporazum o izogibanju dvojnemu obdavčevanju, in se zato dohodek z izvorom v tujini v rezidentovi državi ne sme obdavčiti še enkrat in se posledično obdavčljiv dohodek v državi rezidentstva obdavči z nižjo davčno stopnjo, kot bi se sicer.

- $40 \times 0,4 = 16$  enot = razbremenitev zaradi obdavčitve manjše davčne osnove



- $160 \times (0,4 - 0,35) = 8$  enot = razbremenitev zaradi uporabljene nižje davčne stopnje
- $16 + 8 = 24$  enot = razbremenitev skupaj

Pri metodi oprostitve s progresijo znaša razbremenitev v državi rezidentstva le 16 enot, torej ravno za 8 enot manj kot pri metodi popolne oprostitve. Razlog za to je v uporabljeni davčni stopnji pri obdavčitvi dohodka z virom v rezidentovi državi. Le-ta je enaka 40 %, torej stopnji, po kateri se naj bi obdavčil celotni dohodek davčnega zavezanca, če se ne bi upošteval kriterij vira dohodka. Torej pri metodi oprostitve s progresijo ne pride do razbremenitve zaradi razlik v uporabljenih davčnih stopnjah.

2. **Metodi odbitka** (Credit methods) - po obeh metodah država rezidentstva kot davčno osnovo upošteva tudi v tujini ustvarjen dohodek, to pomeni celotni dohodek ne glede na njegov vir (200 enot), vendar se od tako izračunanega davka kasneje odšteje že v tujini plačani davek v obliki odbitka od davka, katerega višina je odvisna od uporabljene oblike metode dobropisa:

a) *metoda popolnega odbitka ali popolni dobropis* (Full credit)

Upošteva se celotni dohodek ne glede na vir nastanka, torej se obdavči 200 enot dohodka s 40 % davčno stopnjo in odšteje že plačani davek v tujini.

Tabela 4: Številčni primer metode popolnega odbitka

	1. primer	2. primer
(1) davek v rezidentovi državi = $200 \times 0,40 =$	80	80
(2) - davek v državi izvora =	10	18
(3) = davčni dolg v državi rezidentstva =	70	62
(4) davek skupaj =	80	80
(5) davčni odbitek, ki ga prizna rezidentova država = $((4) - (3)) =$	10	18

Vir: Lasten izračun.

Pri metodi popolnega dobropisa je država rezidentstva priznala davčni odbitek oziroma razbremenitev (10 oziroma 18 enot) v višini zneska, ki je identičen z višino že plačanega davka v tujini na dohodek z izvorom v tej tuji državi. Tako je davčna obveznost, ko dohodek izvira iz dveh držav (80 enot) enaka obveznosti, ko ima dohodek izključno vir v eni državi (80 enot). Ta enakost pa velja, le dokler je davek plačljiv v državi rezidentstva enak oziroma višji od davka plačljivega v tuji državi (Vzorčni sporazum o davkih na dohodek in na premoženje, 2000, str. 224).

b) *metoda navadnega odbitka ali navadni dobropis* (Ordinary credit)

V rezidentovi državi se za obdavčitev upošteva celotni dohodek - dohodek pridobljen tako doma kot v tujini ( $200 \times 0,4$ ). Od tako določenega davka se odšteje v drugi državi plačan davek, ki pa je kvečjemu enak znesku davka kot produktu med dohodkom z izvorom v tuji državi in 40 % davčno stopnjo države rezidentstva prejemnika dohodka. Torej davek plačan v tujini, ki se odbije od v rezidentovi državi določene davčne obveznosti, ne sme biti višji od 16 enot ( $40 \times 0,4$ ) in ta znesek predstavlja tako imenovani »najvišji odbitek«.

Tabela 5: Številčni primer metode navadnega odbitka

	1. primer	2. primer
(1) davek v rezidentovi državi = $200 \times 0,40 =$	80	80
(2) - davek v državi izvora/najvišji odbitek =	10	16
(3) = davčni dolg v državi rezidentstva =	70	64
(4) davek skupaj =	80	82
(5) davčni odbitek, ki ga prizna rezidentova država = $((4) - (3)) =$	10	16

Vir: Lasten izračun.

Iz izračuna lahko vidimo, da je položaj davčnega zavezanca odvisen od višine davka plačanega v tujini na dohodek pridobljen v tej državi in od višine zneska razbremenitve. V 1. primeru izračuna je prikazana indiferentnost prejemnika dohodka glede na vir dohodka. To pomeni, da je posameznik indiferenten glede pridobivanja celotnega dohodka izključno v državi svojega rezidentstva in glede pridobivanja dela dohodka v tujini ter drugega dela v državi rezidentstva. Njegova celotna davčna obveznost znaša 80 enot, le-to mora poravnati, pri čemer davčni zavezanec ne občuti, katera država je prejemnik tega davka kot davčnega prihodka proračuna. Položaj posameznika pa je popolnoma drugačen v 2. primeru izračuna, ko le-ta zavzame slabšo pozicijo, ko pridobiva dohodek v dveh državah, kot bi jo zavzel, če bi dohodek izviral le iz države njegovega rezidentstva. Tu posameznik - prejemnik dohodka pri plačilu davka občuti izgubo, saj namesto 80 enot njegova celotna davčna obveznost znaša 82 enot. Pomeni, da davčni zavezanec, ker v tuji državi pridobiva dohodek v višini 40 enot, plača 2 enoti davka več, kot bi ga sicer. Razlog je v ravnanju rezidentove države, ki ne priznava zmanjšanja davčne obveznosti v znesku višjem od zneska davka določenega z obdavčitvijo dohodka iz tujine po davčnih zakonih države rezidentstva. Prejemnik dohodka bi bil na boljšem, če bi ves dohodek pridobil doma.

Za razliko od metode izvzetja, metoda odbitka ne dopušča, da bi se davčna obveznost zmanjšala za več, kot je znesek v drugi državi plačanega davka oziroma za več, kot znaša »najvišji odbitek« določen po rezidentovi davčni zakonodaji.

V spodnjih dveh tabelah so predstavljeni le končni rezultati oziroma ugotovitve zgornjega izračuna izključno zaradi zagotovitve večje preglednosti.

Tabela 6: Celotna davčna obveznost pri obeh primerih v različnih situacijah oziroma uporabljenih metodah

A. Celoten dohodek ima izvor v državi rezidentstva - 200 enot	Celotni davek = 80 enot	
B. Dohodek ima izvor v dveh državah: 160 enot v rezidentovi in 40 enot v tuji državi	Celotni davek, če je znesek davka v tuji državi:	
	10 enot (1. primer)	18 enot (2. primer)
Sporazum med državama ne obstaja	90	98
Popolno izvzetje/oprostitev	66	74
Oprostitev/Izvzetje s progresijo	74	82
Popolni odbitek/dobropis	80	80
Navadni odbitek/dobropis	80	82

Vir: Lasten izračun; Model Tax Convention on Income and on Capital, 2000, str. 215; Praktična uporaba metod izogibanja dvojnemu obdavčevanju, 1996, str. 11; Vzorčni sporazum o davkih na dohodek in na premoženje, 2000, str. 225.

Tabela 7: Znesek davkov, ki se jim je rezidentova država odpovedala oziroma višina priznane razbremenitve

Ob v rezidentovi državi veljavni 40 % davčni stopnji na dohodek 200 enot in veljavni 35 % stopnji na dohodek 160 enot	Celotni davek, ob višini davka v tuji državi:	
	10 enot (1. primer)	18 enot (2. primer)
Sporazum med državama ne obstaja	0	0
Popolno izvzetje/oprostitev	24	24
Oprostitev/Izvzetje s progresijo	16	16
Popolni odbitek/dobropis	10	18
Navadni odbitek/dobropis	10	16

Vir: Lasten izračun; Model Tax Convention on Income and on Capital, 2000, str. 215; Praktična uporaba metod izogibanja dvojnemu obdavčevanju, 1996, str. 11; Vzorčni sporazum o davkih na dohodek in na premoženje, 2000, str. 225.

## **7. Konvencija med Republiko Slovenijo in ZDA o izogibanju dvojnega obdavčevanja in preprečevanju davčnih utaj v zvezi z davki od dohodka in premoženja**

Vzorčni sporazum o izogibanju dvojnemu obdavčevanju OECD predstavlja nek model, po katerem naj bi zainteresirane mednarodno sodelujoče države oblikovale bilateralne sporazume o izogibanju dvojnemu obdavčevanju. Vsebina Vzorčnega sporazuma oziroma njegove določbe niso pravno zavezujoče oziroma se državam ni potrebno do potankosti držati predpisanih načel. Svoboda pri sklepanju bilateralnih sporazumov se kaže v možnosti po oblikovanju določb sporazuma na podlagi sklenjenega dogovora med sodelujočima državama.

Takšna možnost sklepanja kompromisov pa je zapisana tudi v okviru 25. člena Modela OECD - »Postopek skupnega dogovarjanja« (Model Tax Convention on Income and on Capital, 2000, str. 41).

S primerjavo konkretnih bilateralnih sporazumov o izogibanju dvojnemu obdavčevanju je opaziti, da na eni strani noben bilateralni sporazum ni popolnoma identičen z Vzorčnim sporazumom o izogibanju dvojnemu obdavčevanju OECD in na drugi strani, da so si konkretni sporazumi med seboj eni dokaj podobni, medtem ko drugi zopet čisto različni. Pri tem pa s podobnostjo in različnostjo ne mislim na vsebino določb sporazumov, saj imajo vsi sporazumi skupni cilj, temveč mislim na obsežnost zajetih določb znotraj posameznih členov oziroma na natančnost definiranja posameznih postavk.

V primeru sklepanja sporazumov o izogibanju dvojnemu obdavčevanju med Slovenijo in drugimi državami je opaziti, da niti dva sporazuma nista enaka, čeprav na eni strani vedno nastopa Slovenija kot podpisnica. Razlog za to je seveda čisto logične narave, saj se na osnovi različnih nacionalnih davčnih zakonodaj med državama oblikujejo različni kompromisi s ciljem izoginitve dvojni obdavčitvi. Vendar pa je pri proučevanju slovenskih sporazumov opaziti največja odstopanja pri sporazumu med Slovenijo in ZDA.

Že na prvi pogled se opazi, da je sporazum precej obsežnejši, saj so znotraj posameznih členov dodani številni odstavki, ki pa imajo predvsem pojasnjevalni značaj oziroma zelo specifično navajajo, kdaj posamezna določba sporazuma velja. Tak primer je 1. člen - »Splošno področje uporabe«, ki po Modelu OECD vsebuje 1 odstavek, v konkretnem sporazumu med Slovenijo in ZDA pa je kar 5 odstavkov (Model Tax Convention on Income and on Capital, 2000, str. 24; Predlog zakona o ratifikaciji Konvencije med RS in ZDA..., 1999, str. 190). Poleg tega, da je navedeno, kdaj se sporazum uporablja, se v večini odstavkov potem navaja, kdaj se konvencija ne sme uporabiti oziroma, kje vse je omejena njena uporaba.

V sklopu 3. člena - »Splošne definicije« je izrecno navedeno, da izraz »oseba« med drugim vključuje tudi osebno družbo, katera pa je v nadaljevanju sporazuma omenjena še znotraj 3 različnih členov (4., 11. in 13. člen). 4. člen torej definira osebno družbo kot rezidenta, vendar se izraz uporablja samo v obsegu obdavčljivega dohodka te osebne družbe (Predlog zakona o ratifikaciji Konvencije med RS in ZDA..., 1999, str. 191), ki se v primeru obresti kot oblike dohodka obdavči po načelu vira oziroma z omejeno pravico, če je prejemnik tuj rezident. V tej situaciji obdavčitev pri viru ne sme presežati 15 % obdavčljivega zneska obresti (Predlog zakona o ratifikaciji Konvencije med RS in ZDA..., 1999, str. 194). Po načelu izvora dohodka pa se lahko obdavčijo tudi kapitalski dobički iz odtujitve nepremičnin osebne družbe, ki so locirane v drugi državi od države rezidentstva te osebne družbe (Predlog zakona o ratifikaciji Konvencije med RS in ZDA..., 1999, str. 195). Slovenija in ZDA so pri sklepanju Sporazuma o izogibanju dvojnega obdavčevanja in preprečevanju davčnih utaj v zvezi z davki od dohodka in premoženja med drugim izkoristile možnost po vključitvi določb, ki se specifično nanašajo tako na definiranje osebne družbe kot tudi na način obdavčevanja njenega dohodka. Na ta način so se izognile potencialnim problemom, ki izvirajo iz različnega definiranja osebnih družb po nacionalni zakonodaji posamezne države. Ta problem različnega definiranja in njegove posledice bom bolj temeljito predstavila v nadaljevanju, v razdelku 10.3.

V sporazumu z ZDA je pod 7. členom - »Poslovni dobički« zapisanih tudi več vrst stroškov, ki se lahko odštejejo pri določanju poslovnega dobička stalne poslovne enote. Dodani so stroški raziskav in razvoja, obresti in drugi (Predlog zakona o ratifikaciji Konvencije med RS in ZDA..., 1999, str. 192).

V obravnavanem sporazumu ima davčni zavezanec pod 5. odstavkom 6. člena - »Dohodek iz nepremičnin« možnost, da se postopek obdavčevanja njegovega dohodka iz nepremičnine v tujih državah izvaja na neto osnovi. Torej bi se ta dohodek obravnaval enako kot poslovni dobiček, ki se pripíše stalni poslovni enoti, in s tem bi imel davčni zavezanec možnost, da pridobljeni dohodek zmanjša za stroške, ki jih je možno pripisati tej nepremičnini (Predlog zakona o ratifikaciji Konvencije med RS in ZDA..., 1999, str. 192).

Kot sem že navedla, je slovenski sporazum z ZDA precej širše oblikovan od Modela OECD, kar je v bistvu razumljivo, saj slednji predstavlja samo osnovo, hkrati pa je tudi širše zasnovan od drugih konkretnih sporazumov o izogibanju dvojnemu obdavčevanju. Pri tem mislim predvsem na dejstvo, da so v slovenskem sporazumu z ZDA specifični subjekti zajeti s svojimi določbami. Na primer, zelo obsežen je 18. člen sporazuma, kjer so ločeno opisane določbe o obdavčevanju dohodka iz naslova pokojnin in socialne varnosti ter anuitete, preživnina za zakonca in preživnina za otroka (Predlog zakona o ratifikaciji Konvencije med RS in ZDA..., 1999, str. 196). Isti princip ločenosti določb je zapisan v 20. členu - »Študenti, pripravniki, profesorji in raziskovalci«, kjer je za vsakega subjekta posebej zapisan: način

obdavčitve, oblike dohodka, časovna omejenost bivanja in namen bivanja (Predlog zakona o ratifikaciji Konvencije med RS in ZDA..., 1999, str. 197).

Posebnost Sporazuma med Slovenijo in ZDA, ki bi jo še rada poudarila, je oblikovanje 23. člena, ki temelji le na oprostitvi dvojnega obdavčevanja dohodka, medtem ko premoženje v tem členu ni niti omenjeno in je zajeto le v 28. členu sporazuma. ZDA kot metodo za odpravo dvojnega obdavčevanja uporabljajo metodo dobropisa, Slovenija pa metodo oprostitve (Predlog zakona o ratifikaciji Konvencije med RS in ZDA..., 1999, str. 198).

V sporazum je tudi dodan člen, ki ga ni zaslediti v nobenem drugem slovenskem sporazumu, in sicer je to 22. člen - »Omejitev koristi«. Že iz samega poimenovanja člena lahko sklepamo o namenu njegovega oblikovanja. Čeprav je že s kombinacijo določb 3. in 4. člena sporazuma natančno določeno, kdo vse je rezident in s tem upravičenec do koristi sporazuma, so v sklopu 22. člena ti upravičenci še enkrat izrecno in zelo natančno navedeni (2. in 4. odstavek). Na primer, v primeru družbe je pogoj za koriščenje bonitet sporazuma »redno trgovanje delnic z glasovalno pravico na priznani borzi vrednostnih papirjev«, katere pomen je opredeljen v 5. odstavku tega člena. Predstavljene so tudi dohodkovne postavke, ki se lahko prav tako obdavčijo po določbah tega sporazuma (3. odstavek), čeprav davčni zavezanec ni tipični upravičenec do koristi sporazuma po 2. odstavku tega člena. Sem sodijo dejavnosti dejavnega in obsežnega trgovanja ali poslovanja in dejavnosti, ki olajšujejo trgovanje ali poslovanje v drugi državi (Predlog zakona o ratifikaciji Konvencije med RS in ZDA..., 1999, str. 197 - 198).

## **8. Komentar k členom Vzorčnega sporazuma o davkih OECD**

Prvi komentarji k členom sporazuma o izogibanju dvojnemu obdavčevanju so bili oblikovani že v letu 1963. Vključeni so bili v končno poročilo Davčnega odbora OECD imenovano Osnutek sporazuma o dvojnem obdavčevanju dohodka in premoženja. V naslednjih dveh fazah (leta 1977 in leta 1992) izpopolnjevanja sporazuma in odpravljanja iz prakse ugotovljenih napak in pomanjkljivosti, so bili primerno dograjeni in dopolnjeni tudi komentarji dodani k vsakemu posameznemu členu.

Glavni namen oziroma cilj dodanih komentarjev kot sestavine Sporazuma OECD je razrešiti in odpraviti kakršne koli dvome ali vprašanja, ki izhajajo iz procesa praktičnega izvajanja v členih sporazuma navedenih določb (Model Tax Convention on Income and on Capital, 2000, str. 14). V Modelu OECD je zapisanih 30 komentarjev, saj ima vsak člen v sporazumu tudi komentar vsebine tega specifičnega člena. V bilateralnih ali multilateralnih sporazumih, ki se sklepajo med zainteresiranimi državami, teh komentarjev ni navedenih. Le-ti so zapisani le v osnovnem Vzorčnem davčnem sporazumu OECD. Lahko bi se reklo, da so v specifične

bilateralne sporazume ti komentarji oziroma posamezni deli komentarjev vključeni na posreden način.

Komentar k individualnemu členu je sestavljen iz dveh ali treh delov, različno od člena do člena. V prvem delu komentarja se najprej splošno predstavi pomen, ki ga imajo določbe zapisane v členu. V nadaljevanju tega dela pa se razloži pomen posameznega odstavka člena sporazuma OECD. Na ta način se želi v čim večjem obsegu predstaviti in opisati, kako ravnati v različnih situacijah, do katerih lahko pride pri mednarodnem poslovanju držav. Komentarji so v bistvu natančna, obsežnejša in poglobljena razlaga členov, ki pa ne zajamejo le razlage pomena zapisane določbe člena, temveč razložijo širše področje, za katero se ta določba uporablja. Nakažejo se tudi morebitne povezave z ostalimi členi sporazuma. V drugem delu komentarja so zajete pripombe h komentarju in v tretjem delu pridržki k členu kot celoti. Tako pripombe kot tudi pridržki v sklopu poglavja komentarjev so izraženi le s strani držav članic OECD. Vsaka država članica OECD ima namreč pravico, da se z delom sporazuma ali s komentarjem k posameznemu členu ne strinja v celoti ali le delno. Pri tem nestrinjanju gre lahko za nestrinjanje z razlago, za uveljavljanje pravice po dodajanju svojega stališča ali razlage ali pravice do neupoštevanja dela člena ali njegovega komentarja, in s tem za pravico do oblikovanja lastnega odstavka v dotičnem členu.

V pripombah h komentarju in v pridržkih k členom so mnenja razporejena po državah. To pomeni, da so navedene le tiste države članice OECD, ki dejansko sklepajo mednarodne sporazume o izogibanju dvojnemu obdavčevanju in imajo posledično lahko tudi posamezne pripombe ali pa pridržke glede na člene Vzorčnega davčnega sporazuma OECD.

Razlika med pripombami h komentarju in pridržki k členu je v področju, na katerega se nanašajo. In sicer se pripombe nanašajo na razlago določb člena - torej na komentarje, ki se navezujejo na pomen odstavkov člena. Na drugi strani pa so pridržki k členu, ki prikazujejo nestrinjanje posamezne države s specifično odločbo zapisano v členu.

## **9. Stališča držav nečlanic o Vzorčnem davčnem sporazumu OECD**

Eden izmed dokazov fleksibilnosti sporazuma o izogibanju dvojnemu obdavčevanju se je pokazal leta 1997, ko je Odbor za davčne zadeve sprejel odločitev o vključitvi držav nečlanic OECD v oblikovanje razdelka Vzorčnega davčnega sporazuma OECD. Glavni razlog za povečanje števila držav oblikovalk sporazuma je bil v široki geografski razpršenosti uporabe sporazuma, saj se je Model OECD uporabljal tudi kot osnova za sporazume med državami nečlanicami OECD. Odbor za davčne zadeve je menil, da bo vključitev držav nečlanic prispevala k boljši kvaliteti osnovnega sporazuma (Model Tax Convention on Income and on Capital, 2000, str. 281). Posledično je tudi nastalo poglavje v Vzorčnem davčnem sporazumu OECD, ki predstavlja stališča držav nečlanic o vsebini sporazuma. To poglavje je razdeljeno

po členih osnovnega sporazuma OECD in v okviru posameznega člena so po državah zapisana nestrinjanja individualne države z določbo v členu ali razlago člena v komentarju.

Države, ki izrazijo svoja stališča o Vzorčnem davčnem sporazumu OECD, so (Model Tax Convention on Income and on Capital, 2000, str. 281): Argentina, Belorusija, Brazilija, Estonija, Filipini, Izrael, Južna Afrika, Kitajska, Latvija, Litva, Malezija, Romunija, Rusija, Slovaška, Tajska, Ukrajina in Vietnam.

## 10. Slovenija in Vzorčni davčni sporazum OECD

Ko govorimo o Sloveniji, bi lahko rekli, da ima sklenjeni dve vrsti sporazumov. In sicer ima Slovenija sklenjene veljavne sporazume, ki jih je nasledila od Socialistične Federativne Republike Jugoslavije - SFRJ in sporazume, ki jih je sklenila sama kot samostojna država. Tako so v Tabeli 8 navedene države, s katerimi je Slovenija sporazume o izogibanju dvojnemu obdavčevanju nasledila oziroma jih je sklenila takoj po osamosvojitvi. Težnja Slovenije kot samostojne države je bila zamenjati prevzete sporazume z novimi, ki bodo temeljili na odnosu med specifično individualno državo in neodvisno Republiko Slovenijo. O tem priča tudi Tabela 9, ki kaže aktivnosti Slovenije v zadnjih letih na področju sklepanja sporazumov o izogibanju dvojnemu obdavčevanju, tako z novimi kot z že sodelujočimi državami. Sicer pa se obe obliki sporazuma razlikujeta le po osnovi, na kateri sta oblikovani.

Sporazumi, ki izhajajo še iz časov obstoja SFRJ, so sklenjeni na podlagi Sporazuma o izogibanju dvojnemu obdavčevanju OECD iz leta 1977. Kasneje pa je bilo potrebno slediti novostim in spremembam vnesenim v osnovni Davčni sporazum OECD in zato je tudi Slovenija po osamosvojitvi začela sklepati svoje sporazume na podlagi verzije iz leta 1992. Novejši sporazumi pa že temeljijo na različici iz leta 1997, kar kaže, da Slovenija sledi spremembam in se nanje tudi ustrezno odziva (Novosti v slovenskih sporazumih, 2002, str. 19). O tem priča tudi dejstvo, da je že v letu 2002 potekal postopek za potrditev ustreznosti prevedene različice Vzorčnega davčnega sporazuma OECD iz leta 2000.

Tabela 8: Aktivnosti Slovenije na področju sklepanja sporazumov o izogibanju dvojnemu obdavčevanju v obdobju po osamosvojitvi

Države, katerih veljavne sporazume o izogibanju dvojnemu obdavčevanju je Slovenija nasledila od SFRJ	Belgija, Ciper, Danska, Egipt, Finska, Francija, Filipini, Italija, Malezija, Madžarska, Nemčija, Norveška, Nizozemska, Romunija, Slovaška, Švedska, Šrilanka in Velika Britanija in Severna Irska.
Države, s katerimi je Slovenija sklenila sporazume sama kot samostojna država	Avstrija, Češka, Kitajska, Makedonija, Poljska, Ruska federacija, Švica.

Vir: Prebil, 1999, str. 112; Prisljan Šušteršič, 2000a, str. 170.



Tabela 9: Aktivnosti Slovenije na področju sklepanja sporazumov o izogibanju dvojnemu obdavčevanju v obdobju od začetka leta 2000 do konca leta 2002

Države, s katerimi je Slovenija podpisala sporazum o izogibanju dvojnemu obdavčevanju v obdobju od leta 2000 do začetka leta 2002 in države, s katerimi so bili sporazumi tudi ratificirani	Danska, Grčija, Italija, Irska, Kanada, Litva (sporazum se je začel uporabljati leta 2003), Luksemburg, Španija (začel veljati leta 2002), Turčija, ZDA in Danska, Grčija, Italija, Luksemburg ter Turčija.
Države, s katerimi je Slovenija v letu 2002 podpisala sporazum o izogibanju dvojnemu obdavčevanju in države, s katerimi je v istem letu končala pogajanja	Romunija, Latvija, Indija in Estonija, Malta, Nemčija, Slovaška, Tajska.
Države, s katerimi se je Slovenija v letu 2002 še pogajala glede sklenitve sporazuma o izogibanju dvojnemu obdavčevanju in države, s katerimi se naj bi pogajanja šele začela	Finska, Francija, Hrvaška, Norveška, Ukrajina, Velika Britanija, Madžarska in Portugalska, Nizozemska, ZRJ oz. Srbija in Črna gora, Južna Koreja, Bolgarija, Egipt, Argentina in Čile.

Vir: Novosti v slovenskih sporazumih, 2002, str. 21.

### 10.1 Stališča Slovenije o posameznih členih Vzorčnega davčnega sporazuma OECD

Slovenija je v letu 2002 zaprosila za pravico do statusa države opazovalke v Odboru za davčne zadeve OECD (Ministrstvo za zunanje zadeve, 2003). To bi za Slovenijo pomenilo, da bi se njena mnenja o določbah v členih sporazuma in mnenja o razlagi členov v komentarjih upoštevala in bila vključena v razdelek Modela OECD. Na ta način bi bila Slovenija zabeležena kot država nečlanica OECD in bi se imela pravico udeleževati letnih srečanj, kjer je glavni predmet obravnavanja vsebina sporazuma o izogibanju dvojnemu obdavčevanju. Za ta namen je Slovenija že oblikovala svoja stališča glede na posamezne člene Vzorčnega sporazuma o davkih na dohodek in na premoženje OECD. Dve izmed stališč Slovenije sem že omenila v poglavju 6.2, in sicer dopolnilo k 12. členu sporazuma - »Licenčnine in avtorski honorarji« ter dodana določba o obdavčitvi dohodka profesorjev in raziskovalcev. V nadaljevanju bom poleg že omenjenih stališč Slovenije predstavila še ostalih 8 izhodišč za oblikovanje slovenskega sporazuma s specifično državo.

V Tabeli 10 so torej izražena mnenja Slovenije oziroma določbe, do katerih si Slovenija pridržuje pravico, da jih doda, spremeni, dopolni in podobno.

Tabela 10: Primerjava določb členov Vzorčnega sporazuma OECD s slovenskimi stališči do teh določb

Členi Vzorčnega sporazuma OECD	Stališča Slovenije oz. pridrževanje pravice
5. člen »Stalna poslovna enota« zajema definicijo pojma stalne poslovne enote ter pogoje, ki morajo biti izpolnjeni, da se mesto poslovanja dejansko tudi obravnava kot stalna poslovna enota.	Za stalno poslovno enoto šteje tudi opravljanje storitev v tuji državi, če se le-te v 12 mesečnem obdobju skupaj opravljajo več kot 183 dni.
7. člen »Poslovni dobički« obravnava postopke in pravila, ki se nanašajo na pravico podjetja do obdavčitve dobička stalne poslovne enote.	Med stroške, ki se uporabljajo pri izračunu dobička kot davčne osnove, upošteva le tiste, ki jih definira domača slovenska zakonodaja.
12. člen »Dohodki iz premoženjskih pravic« oziroma »Licenčnine in avtorski honorarji« poleg definicije pojma dohodki iz premoženjskih pravic, vsebuje tudi določbo o obdavčitvi dohodka v državi rezidentstva lastnika pravice ne glede na vir dohodka.	Razširi vsebino člena z določbo o omejeni pravici do obdavčitve v državi vira dohodka.
13. člen »Kapitalski dobički« se nanaša na vprašanje pravice do obdavčitve dohodka pridobljenega z odtujitvijo premoženja.	V proces obdavčevanja uvršča obdavčevanje dohodka iz naslova prodaje delnic družbe, ki ima večino premoženja v obliki nepremičnin lociranih na slovenskem ozemlju.
14. člen »Samostojne osebne storitve« je obravnaval obdavčevanje dohodka iz naslova samostojnih osebnih storitev.	Zaradi nejasnosti je bil leta 2000 ta člen črtan, in s tem se je obdavčevanje dohodka osebnih storitev vključilo med določbe 7. člena. Slovenija sledi spremembam Modela OECD in je posledično tudi sama črtala 14. člen.
16. člen »Plačila direktorjem« obravnava določila obdavčevanja dohodka iz naslova članstva v upravnem odboru družbe, ki ima sedež v drugi državi od države rezidentstva člana odbora, to je prejemnika dohodka.	Določila tega člena razširi tudi na obdavčevanje dohodka pridobljenega iz sodelovanja v nadzornem svetu.
17. člen »Umetniki in športniki« določa, da se dohodek iz dejavnosti umetnikov in športnikov obdavči v državi izvajanja teh dejavnosti - to pomeni v državi vira dohodka, in sicer ne glede na to ali dohodek pripada osebi, ki dejavnost opravlja ali drugi osebi.	Doda odstavek z določbo o obdavčitvi dohodka po načelu rezidentstva prejemnika tega dohodka, in sicer zaradi financiranja teh dejavnosti z javnimi sredstvi oziroma zaradi izvajanja teh dejavnosti v okviru kulturnega sporazuma obeh držav podpisnic.
18. člen »Pokojnine«, ki se smejo obdavčiti le v državi rezidentstva prejemnika pokojnine.	Dopolni člen z določbo o obdavčevanju dohodka iz skladov Vlade RS po načelu vira

	dohodka.
20. člen »Profesorji in raziskovalci« - v Modelu OECD ne obstaja, saj le-ta pod 20. členom vsebuje določbe o obdavčevanju dohodka študentov.	Sporazum o izogibanju dvojnemu obdavčevanju razširi z določbo o obdavčevanju oziroma neobdavčevanju dohodka profesorjev in raziskovalcev v obdobju prvih 2 let dela v javnem interesu v državi opravljanja dela oziroma državi vira.
21. člen »Drugi dohodki«, v tem členu je določeno, da se dohodki, ki niso obravnavani v nobenem prejšnjem členu, lahko obdavčijo le v državi rezidentstva prejemnika tega dohodka.	Med določila tega člena vključi pravico do obdavčitve nekaterih vrst dohodkov, ki se ne uvrščajo v noben drug člen, v državi vira - torej v Sloveniji.

Vir: Model Tax Convention on Income and on Capital, 2000, str. 26 - 37; Novosti v slovenskih sporazumih, 2002, str. 20 - 21; Vzorčni sporazum o davkih na dohodek in na premoženje, 2000, str. 43.

Slovenija glede na Model OECD razširi definicijo izraza »stalne poslovne enote« predvsem zaradi črtanja 14. člena iz Vzorčnega davčnega sporazuma OECD. To pomeni, da je bilo potrebno storitve, ki so se prej opravljale v tuji državi preko stalne baze, sedaj vključiti v pojem stalne poslovne enote. Eden izmed sporazumov, ki ima to določbo že vključeno, je Sporazum o izogibanju dvojnemu obdavčevanju med Slovenijo in Kanado (Sporazum med Slovenijo in Kanado, 2001, str. 10). Izrecno je tudi navedeno, da se morajo te storitve v 12 mesečnem obdobju skupaj opravljati več kot 9 mesecev, da se lahko priznajo kot storitve opravljene prek stalne poslovne enote, s čimer je državi vira dana pravica do obdavčitve.

V 7. členu in njemu pripadajočem komentarju ni natančno določeno, kateri stroški naj bi se odšteli pri izračunu dobička. V 3. odstavku člena je le navedeno, da se odštejejo vsi stroški, ki se jih lahko pripiše obravnavani stalni poslovni enoti vključno s poslovodnimi in splošnimi upravnimi stroški. Med stroške, ki jih upošteva Slovenija in so navedeni v slovenski zakonodaji, pa se uvrščajo stroški materiala, amortizacija, odhodki iz prodaje tako zalog izdelkov kot tudi trgovskega blaga, obresti za posojila pridobljena od nelastnikov in oseb, ki v razmerju s pravno osebo ne nastopajo kot povezane osebe, plače določene po kolektivni pogodbi, regres, jubilejne nagrade, solidarna pomoč, stroški prehrane, odpravnine ob upokojitvi, plače pripravnikom, študentom in učencem na praksi, povračila stroškov, ki so nastali v povezavi z delom (službeno potovanje, prevoz, terenski dodatek), dolgoročne rezervacije stroškov v višini 50 % tega zneska, 70 % zneska reprezentančnih stroškov in stroškov upravnega in nadzornega odbora, izplačila organizacijam, ki se pooblaščno ukvarjajo z dejavnostmi humanitarne, znanstvene, športno - kulturne, ekološke in podobne narave in izplačila političnim organizacijam (Davki in prispevki, 2003, str. 483 - 485). V Sporazumu o izogibanju dvojnemu obdavčevanju med Slovenijo in ZDA so med stroški, ki se lahko odštejejo v ustreznem obsegu, poleg poslovodnih in splošno upravnih navedeni še

stroški raziskav in razvoja ter obresti (Predlog zakona o ratifikaciji Konvencije med RS in ZDA..., 2001, str. 17).

Slovenija je le ena izmed številnih držav, ki je med določbe 12. člena dodala pravico do obdavčitve dohodka iz premoženjskih pravic po načelu vira. To pomeni, da se lahko licenčnine in avtorski honorarji, ki izvirajo na ozemlju Slovenije in pripadajo tujim rezidentom, obdavčijo po slovenski davčni zakonodaji, vendar v omejenem obsegu, in sicer v višini 5 oziroma 10 % bruto zneska tega dohodka. V razdelku Komentar k členom Vzorčnega sporazuma o davkih - Pridržki k členom so nekatere izmed držav izrecno navedle zahtevo za obdavčitev licenčin in avtorskih honorarjev po načelu vira, in sicer nekatere z omejeno pravico v višini 10 % stopnje davka po odbitku (na primer: Grčija, Češka republika, Kanada), medtem ko so druge le izrazile zahtevo za obdavčitev dohodka pri viru (na primer: Avstralija, Japonska, Koreja, Mehika, Nova Zelandija, Poljska, Portugalska, Španija, Turčija, Italija kot članice (Model Tax Convention on Income and on Capital, 2000, str. 161) in Argentina, Belorusija, Brazilija, Estonija, Filipini, Izrael, Južna Afrika, Kitajska, Latvija, Litva, Malezija, Romunija, Rusija, Slovaška, Tajska, Ukrajina in Vietnam kot države nečlanice OECD (Model Tax Convention on Income and on Capital, 2000, str. 297)). Slovenija je v svojih bilateralnih sporazumih pri določanju stopnje obdavčitve bruto zneska licenčin in avtorskih honorarjev uporabila 2 varianti (različni Poročevalci):

- 5 % stopnjo obdavčitve zneska v sporazumu z Belgijo, ZDA, Dansko, Luksemburgom in Italijo,
- 10 % stopnjo obdavčitve zneska v sporazumu s Kanado, Rusijo, Makedonijo in Helensko republiko.

V sklopu 1. odstavka 13. člena »Kapitalski dobički« je navedeno, da se dobički od prodaje nepremičnin obdavčijo v državi vira oziroma državi rezidentstva te nepremičnine (Model Tax Convention on Income and on Capital, 2000, str. 31). V okviru komentarja k temu členu pa je kot dodatno pojasnilo tudi navedeno, da je potrebno v individualnih bilateralnih sporazumih izrecno opozoriti na morebitno pravico enačenja pojma prodaje delnic družbe z večino premoženja v obliki nepremičnin dotične države in pojma prodaje nepremičnin te iste države (Vzorčni sporazum o davkih na dohodek in na premoženje, 2000, str. 177). In ravno to pravico enačenja obeh pojmov želi Slovenija uveljavljati pri sklepanju bilateralnih sporazumov. Le-to je Slovenija že storila v sporazumu z ZDA (Predlog zakona o ratifikaciji Konvencije med RS in ZDA..., 2001, str. 19 - 20) in Kanado (Sporazum med Slovenijo in Kanado, 2001, str. 13), ki sta le dve izmed držav članic OECD, ki si to pravico želijo zagotoviti preko pridržkov k členom v razdelku Komentar k členom Vzorčnega sporazuma o davkih. Ostale države članice OECD so še (Model Tax Convention on Income and on Capital, 2000, str. 171): Finska, Francija, Koreja, Španija, Irska, Mehika. Na drugi strani pa so še nekatere države nečlanice OECD, ki si prav tako pridružujejo to pravico, in sicer so te države (Model Tax Convention on Income and on Capital, 2000, str. 298 – 299): Estonija, Izrael, Latvija, Litva, Romunija, Tajska, Ukrajina in Vietnam. Glavni namen oziroma cilj

uveljavljanja te pravice je v zaščiti državnega premoženja in v bistvu predstavlja pridržek k 4. odstavku tega 13. člena. Le-ta priznava pravico do obdavčitve kapitalskih dobičkov iz naslova odtujitve delnic specifične družbe, katere premoženje je v večini sestavljeno iz nepremičnin, državi rezidentstva odsvojitelja oziroma prodajalca delnic. In ravno to načelo rezidentstva predstavlja za drugo državo podpisnico sporazuma - državo, v kateri so locirane te nepremičnine, grožnjo glede njenega premoženja. S tem, ko si ta druga država pridržuje omejeno pravico, si zagotovi obdavčitev po načelu vira nepremičnine.

Slovenija si pridrži pravico, da 16. člen razširi, kar pomeni, da poleg članov upravnih odborov po določbah tega člena obravnava tudi člane nadzornih svetov oziroma njihove dohodke v drugi državi od države njihovega rezidentstva. Takšna možna razširitev člena pa je nakazana tudi v 3. odstavku komentarja k 16. členu, kjer dodatna razlaga tega člena sloni na podobnosti opravljanja nalog upravnega odbora in podobnih organov družb (Model Tax Convention on Income and on Capital, 2000, str. 181). Slovenija je določilo o obdavčitvi dohodka člana podobnega organa družbe vključila v Sporazum o izogibanju dvojnemu obdavčevanju z Belgijo (Predlog zakona o ratifikaciji Konvencije med RS in Kraljevino Belgijo..., 1998, str. 134).

Pravica, ki jo želi Slovenija uveljavljati oziroma jo uveljavlja pri 17. členu v procesu sklepanja svojih bilateralnih sporazumov o izogibanju dvojnemu obdavčevanju, je navedena tudi v sklopu komentarja k temu členu v Modelu OECD, in sicer v obliki celotnega odstavka, ki ga lahko zainteresirane države tudi vključijo v svoje sporazume (Model Tax Convention on Income and on Capital, 2000, str. 186). Določba temelji na pravici umetnikove oziroma športnikove države rezidentstva, da obdavči dohodek iz njune dejavnosti, če je le-ta financirana iz javnih sredstev te iste države oziroma, če se ta dejavnost izvaja v okviru kulturnega ali športnega programa, ki ga odobrita obe državi podpisnici. Namen te določbe pa je v možnosti, da država, ki finančno omogoči neko kulturno ali športno aktivnost, dobi priložnost obdavčitve dohodka, ki je posledica oziroma rezultat te aktivnosti in na ta način dobi povrnjena vložena sredstva.

Tako kot želi Slovenija imeti pravico za obdavčitev dohodka umetnikov oziroma športnikov, katerih aktivnost je financirala, tako želi imeti tudi pravico, s katero bo lahko obdavčila dohodek izplačan iz skladov, ki jih je ustanovila sama oziroma jih je ustanovila Vlada Republike Slovenije. V osnovi 18. člen daje pravico do obdavčitve pokojnin in podobnih prejemkov le državi rezidentstva prejemnika. V razdelku Komentar k členom Vzorčnega sporazuma o davkih pa je v okviru dodatnih pojasnil predstavljen tudi odstavek, ki daje pravico obdavčitve te vrste dohodka državi izvora ob pogoju, da je ta izplačan dohodek opredeljen preko socialnovarstvene zakonodaje, kamor med drugim sodijo pokojnine javnega pokojninskega načrta, boleznine, podpora za brezposelnost in odškodnine za nesreče pri delu (Model Tax Convention on Income and on Capital, 2000, str. 188). To določbo želijo v svoje bilateralne sporazume o izogibanju dvojnemu obdavčevanju vključiti tudi Belgija, Danska in

ZDA kot države članice OECD in Ukrajina kot država nečlanica. Slovenija je to določbo že uporabila v Sporazumih o izogibanju dvojnemu obdavčevanju z Dansko, Kanado, Luksemburgom in ZDA.

Slovenija je določbo o obdavčevanju dohodka profesorjev in raziskovalcev razločno vključila v bilateralne sporazume o izogibanju dvojnemu obdavčevanju, ki jih je sklenila z zainteresiranimi državami. Na eni strani je to določbo predstavila povsem samostojno v svojem členu - 20. člen sporazuma, in sicer v sporazumu z Dansko, Italijo, Luksemburgom, Makedonijo in Rusijo. Na drugi strani pa je določbo o obdavčevanju dohodka profesorjev in raziskovalcev vključila, in s tem razširila člen, ki po osnovnem Vzorčnem sporazumu OECD vsebuje določbe o obdavčevanju dohodka študentov, pripravnikov, učencev in vajencev. To obliko razširitve sporazuma o izogibanju dvojnemu obdavčevanju pa je Slovenija izvedla z Belgijo, Helensko republiko in ZDA. Ne glede na to kje je določba o obdavčevanju dohodka profesorjev in raziskovalcev zapisana, je njeno bistvo oziroma namen enak, in sicer, da se v prvih dveh letih poučevanja oziroma raziskovanja v tuji državi tako pridobljeni dohodek v državi vira ne obdavči. Poleg časovnega pogoja oziroma omejitve dveh let je bistvenega pomena te določbe pogoj, da se morajo te aktivnosti izvajati v javnem interesu. V komentarju k 20. členu Vzorčnega sporazuma o davkih na dohodek in na premoženje - »Študenti«, ni nič zapisanega o možnosti vključitve te vrste določb v sporazum o izogibanju dvojnemu obdavčevanju (Model Tax Convention on Income and on Capital, 2000, str. 201), vendar to še ne pomeni, da se jih ne sme vključiti v individualni bilateralni sporazum, saj določbe Modela OECD niso pravno zavezujoče za nobeno državo. Obstajajo pa stališča nekaterih držav nečlanic OECD (Brazilija, Filipini, Kitajska, Malezija, Romunija, Tajska in Vietnam), ki si tako kot Slovenija pridržujejo pravico za vključitev določbe o obdavčevanju dohodka profesorjev in raziskovalcev v svoje sporazume (Model Tax Convention on Income and on Capital, 2000, str. 302).

Kar zadeva dopolnila Slovenije k 21. členu glede zagotavljanja pravice obdavčevanja tistih vrst dohodkov, ki ne sodijo v noben že oblikovan člen, je potrebno poudariti, da Slovenija še zdaleč ni edina država, ki si prizadeva za pravico obdavčitve po načelu vira. Glavna razlika med vsemi temi državami, ki so tako države članice OECD kot tudi države nečlanice OECD, je v natančnosti definicije te pravice oziroma določila. Nekaterne države članice OECD zelo jasno določijo, katere so oblike dohodkov, ki jih kljub temu, da so izplačane nerezidentom, želijo obdavčiti doma, to je po načelu vira. Takšne vrste dohodkov so, na primer (Model Tax Convention on Income and on Capital, 2000, str. 205): dohodki, ki izvirajo iz pokojninskega zavarovanja (Finska, Švedska), skrbniškega sklada (Velika Britanija), zapuščine (Irska, Velika Britanija). Ostale države članice, ki izražajo pridržke k temu členu (Avstrija, Kanada, Mehika, Nova Zelandija, Portugalska) in tudi države nečlanice (Argentina, Belorusija, Brazilija, Estonija, Južna Afrika, Latvija, Litva, Malezija, Romunija, Rusija, Tajska in Vietnam), pa nimajo izrecno navedeno vrsto dohodka, ampak le splošno kot »dohodek, ki

izvira iz virov v njihovi državi« (Model Tax Convention on Income and on Capital, 2000, str. 205, 302).

## **10.2 Odstranitev 14. člena Vzorčnega sporazuma o izogibanju dvojnemu obdavčevanju**

Odločitev Odbora za davčne zadeve OECD o izločitvi 14. člena »Samostojne osebne storitve« iz Vzorčnega sporazuma o izogibanju dvojnemu obdavčevanju OECD je bila pogojena s 4 letno raziskavo. Omenjena raziskava je izhajala iz težnje po proučitvi odnosa oziroma povezave med 14. in 7. členom oziroma vsebino njunih določb. Najpomembnejši cilj je bila odločitev o izločitvi 14. člena iz Modela OECD. Za doseg tega cilja pa je bilo po mnenju delovne skupine Odbora za davčne zadeve potrebno odgovoriti na 4 sklope vprašanj (Issues in International Taxation No. 7, 2000, str. 7 - 8):

1. jasnost razlikovanja aktivnosti, katerih dohodek se obdavči po določbah 14. člena - »Samostojne osebne storitve« od aktivnosti, katerih dohodek se obdavči po določbah 7. člena - »Poslovni dobički«;
2. razumljivost zajetja oseb za obdavčitev njihovega dohodka po določbah 7. ali 14. člena glede na njihov status (pravna ali fizična oseba);
3. razlike v postopku obdavčevanja po določbah 7. člena in določbah 14. člena;
4. potrebne spremembe v Modelu OECD v primeru izločitve 14. člena iz sporazuma.

Pri iskanju odgovorov na zgoraj navedena vprašanja se je z vsakim odgovorom vzporedno pojavilo novo vprašanje o določbah 14. člena oziroma o njihovi ustreznosti nadaljnje uporabe in veljave oziroma o izločitvi omenjenega člena. Vendar pa je delovna skupina kljub številnim vprašanjem oziroma oviram, ki so se pojavljale na poti doseganja zastavljenega cilja, na koncu le prišla do sklepa o izločitvi 14. člena iz Vzorčnega sporazuma o izogibanju dvojnemu obdavčevanju OECD.

V nadaljevanju bi želela predstaviti dejstva, ki so pripeljala Odbor za davčne zadeve OECD do odločitve o izločitvi 14. člena sporazuma in ki v bistvu predstavljajo odgovor na zgoraj zastavljena vprašanja.

Pri opredelitvi vrste aktivnosti ali storitev, ki se naj bi obdavčile po določbah posameznega člena, je s teoretičnega vidika prišlo do problema preširokega zajetja aktivnosti med določbe 14. člena. Države članice OECD sicer na podlagi praktičnih izkušenj niso izrazile večjih nesoglasij oziroma nejasnosti, saj so določbe 14. člena uporabljale le za »strokovne storitve«. Teoretično je obstajalo enotno mnenje o tem, kaj se uvršča med »strokovne storitve« (»professional services«), a različno mnenje glede obsega in vrste »drugih samostojnih dejavnosti« (»other activities of an independent character«). Zaradi, po mnenju delovne skupine Odbora za davčne zadeve OECD, preširoke definicije je bila poleg izločitve 14. člena tudi možnost omejitve obsega vključenih aktivnosti s pojmom »druge podobne aktivnosti«

(»other similar activities«) ali s pojmom »podobne storitve« (»similar services«) (Issues in International Taxation No. 7, 2000, str. 8 - 9).

Možna posledica preširokega zajetja aktivnosti med določbe 14. člena bi bila lahko možnost obdavčitve dohodka iste aktivnosti ali storitve tako po določbah 14. člena kot tudi po določbah 7. člena. Takšen primer bi bil pogodbeni delavec v gradbeništvu, ki deluje v tuji državi preko stalne baze ali preko stalne poslovne enote, arhitekt, nadzornik ali inšpektor. Posledično bi se lahko izvajalci dejavnosti, ki se lahko po definiciji klasificirajo ali med dejavnosti obdavčljive po določbah 14. člena ali pa po določbah 7. člena, sami odločili, kako bodo nastopili, pri čemer bi jim bil glavni motiv maksimiziranje svojih koristi. To prosto izbiro izvajalca dejavnosti pa je nekoliko omejilo vprašanje, ali določbe 14. člena veljajo le za fizične osebe ali tudi za pravne osebe. Če ima izvajalec gradbenih dejavnosti v tuji državi možnost izbire vrste določb in ve, da ne bo izvajal svojih storitev v tej tuji državi v obdobju daljšem od 12 mesecev, se bo definiral kot pravna oseba, saj mu po 3. odstavku 5. člena Modela OECD ne bo potrebno v tuji državi opravljati svoje dejavnosti prek stalne poslovne enote (Model Tax Convention on Income and on Capital, 2000, str. 27).

V odnosu do tega področja raziskave je Odbor za davčne zadeve izrazil dve stališči, in sicer, da se določbe 14. člena uporabljajo tako za obdavčevanje dohodka fizičnih kot tudi pravnih oseb in na drugi strani ravno nasprotno stališče, da se določbe uporabljajo le za obdavčitev dohodka fizičnih oseb. Pri slednjem stališču je bil oblikovan pogoj, da fizične osebe dohodek prislužijo z neposrednim opravljanjem storitev prek stalne baze (Issues in International Taxation No. 7, 2000, str. 15 - 17). V primeru, da bi v praksi prevladalo drugo stališče, bi se k Sporazumom o izogibanju dvojnemu obdavčevanju moralo dodati tako imenovano posebno pravilo razporeditve dohodka, ki naj bi temeljilo na principu, da se storitev stalne baze neposredno opravlja le s strani rezidentov države, kjer je locirana ta ista stalna baza. Na ta način bi se, zaradi pogoja neposrednosti, zagotovila obdavčitev pri viru, to je v državi stalne baze. Glede na rezultate raziskav Odbora za davčne zadeve je prevladalo mnenje, da ni nobene smiselne utemeljitve, ki bi zahtevala veljavnost različnih pravil obdavčevanja dohodka, ki ga pridobiva ali pravna ali fizična oseba (Issues in International Taxation No. 7, 2000, str. 11). Prav tako posledično niso potrebni različni členi, ki bi se nanašali na obdavčevanje dohodka fizične oziroma pravne osebe.

Veliko pozornosti pri sprejemanju odločitve o izločitvi 14. člena je bilo namenjeno definiranju razlik med pojmom »stalna poslovna enota« in pojmom »stalna baza«. Glavna razlika, ki po mnenju delovne skupine Odbora za davčne zadeve OECD najbolj izstopa, je dejansko pogoj, da o pisarni, podružnici, ordinaciji in gradbišču govorimo kot o stalni poslovni enoti oziroma stalni bazi, in sicer je ta pogoj stopnja stalnosti, ki je na podlagi raziskave višja pri stalni poslovni enoti kot pri stalni bazi. V povezavi s stalno poslovno enoto je izražena tudi težnja po dejanskem opravljanju stalnega posla na lokaciji te stalne poslovne enote. To pomeni, da je za pridobitev naziva »stalne poslovne enote« potrebno izpolniti več



pogojev kot pri ustanovitvi stalne baze, kjer je pomembno le, da je lokacija stalne baze na voljo za opravljanje storitev, torej da obstaja.

Odločitvi o izločitvi 14. člena iz Modela OECD je sledilo ustrezno prilagajanje in spreminjanje ostalih členov sporazuma in seveda njim pripadajočih komentarjev (Model Tax Convention on Income and on Capital, 2000, str. 24 - 44). Glavna sprememba, ki se je pojavljala v sklopu sprememb pri posameznih členih, je izločitev navedb, ki so se nanašale na izraz »opravljanje samostojne osebne storitve prek stalne baze, ki se nahaja v drugi državi podpisnici«. Vzporedno s to spremembo pa se je odstranil tudi izraz »14. člen«, ki se je pojavljal znotraj določb drugih členov (4. odstavek 10. člena, 4. odstavek 11. člena, 3. odstavek 12. člena, 1. odstavek 17. člena, 2. odstavek 17. člena, 2. odstavek 21. člena). Zaradi izločitve 14. člena je prišlo do preimenovanja 15. člena Modela OECD.

Kljub izločitvi 14. člena pa je osnovni Vzorčni sporazum o izogibanju dvojnemu obdavčevanju OECD še sestavljen iz 30 členov, saj je bila izbrisana le vsebina 14. člena, medtem ko sta naslov in zaporedna številka še vedno vključena v Model OECD, kar pomeni, da ni prišlo do preštevilčenja členov.

Če je v samem sporazumu prišlo le do nekaj manjših sprememb oziroma popravkov, pa je popolnoma drugačna slika, če pogledamo Komentar k Modelu OECD. V tem razdelku je prišlo do zelo pomembnih in temeljnih sprememb, saj se je moralo z razlago določb obstoječih členov pokriti proces obdavčevanja dohodka samostojnih osebnih storitev, ki je bil prej zajet pod 14. členom.

### **10.3 Osebna družba in Vzorčni sporazum o izogibanju dvojnemu obdavčevanju**

Vzorčni sporazum o izogibanju dvojnemu obdavčevanju OECD je osnova za bilateralne sporazume o izogibanju dvojnemu obdavčevanju med dvema zainteresiranima državama. Vendar pa je dejstvo, da vedno, ko se dva specifična subjekta oziroma državi soočita, nastopijo problemi, ki izvirajo iz čisto praktičnih dejanj posameznega subjekta. Zavedati se je potrebno, da obstaja bistvena razlika med zapisano teorijo in prakso oziroma dejanskim izvajanjem zapisanega. Kot sem že navedla, so odstopanja od Modela OECD dovoljena, in to možnost države tudi izkoriščajo, saj pri oblikovanju bilateralnega sporazuma o izogibanju dvojnemu obdavčevanju določene določbe členov priredijo glede na skupni dogovor. Pride pa tudi do razmer, ki povzročijo nejasnosti in posledično probleme, in v katerih reševanje mora poseči OECD oziroma Odbor za davčne zadeve OECD. Takšno posredovanje je v letu 2000 med drugim zahtevala tudi potreba po odločitvi o morebitni izpustitvi 14. člena Modela OECD, kar sem opisala v prejšnjem razdelku.

V letu 1999 pa je Odbor za davčne zadeve svojo dejavnost raziskovanja usmeril na problem različnega opredeljevanja osebne družbe s strani mednarodno sodelujočih držav. Celotno

poročilo, je kot rezultat te raziskave, slonelo na primerih iz prakse, ki so se poskušali rešiti z uporabo določb sporazuma o izogibanju dvojnemu obdavčevanju. Ta problem različnega obravnavanja osebne družbe je prerasel meje bilateralnih dogovorov, ker sta si tako država vira kot država rezidentstva prisvajali pravico do uporabe členov sporazuma o izogibanju dvojnemu obdavčevanju za obdavčevanje istega dohodka osebne družbe, pri čemer se je vsaka sklicevala na domačo nacionalno davčno zakonodajo (»conflict of qualification«) (Issues in International Taxation No. 6, 1999, str. 36). Vir problema je bil na eni strani v obravnavanju osebne družbe kot davčnega zavezanca specifične države, to je njenega rezidenta, in na drugi strani v nepriznavanju osebne družbe kot davčnega zavezanca in posledičnem neposrednem prenašanju davčne obveznosti na družbenike te osebne družbe. Po določbi 1. člena Modela OECD se določbe sporazuma o izogibanju dvojnemu obdavčevanju uporablja le za rezidente individualne države, katerih natančnejša opredelitev je zajeta z določbami 4. člena Modela OECD (Model Tax Convention on Income and on Capital, 2000, str. 24, 26). V zgoraj opisani situaciji si pravico do obdavčitve dohodka na osnovi 4. člena pridružuje država vira dohodka oziroma država sedeža osebne družbe in hkrati istočasno država rezidentstva družbenikov. Vsaka od zgoraj omenjenih držav ima po svoji nacionalni zakonodaji vso pravico do obdavčitve svojega rezidenta. V mednarodnem prostoru bi seveda to pomenilo dvojno obdavčitev istega dohodka in zato je bilo potrebno oblikovati neko vodilo, ki bo usmerjalo države pri reševanju tega konflikta. Vzorčni sporazum o izogibanju dvojnemu obdavčevanju OECD ne vsebuje določb, ki bi se sklicevale izključno na obdavčevanje dohodka osebne družbe, ker enega samega skupnega načina za obdavčitev tega dohodka zaradi prevelikih razlik v pogledih držav članic OECD ni bilo mogoče izoblikovati.

Ena izmed prvih potez Odbora za davčne zadeve OECD v smeri reševanja problema definiranja osebne družbe je bila preverjanje možnosti opredelitve osebne družbe kot »osebe«, katere pomen je določen v 1. odstavku 3. člena Modela OECD (Issues in International Taxation No. 6, 1999, str. 12). V odstavku dodanemu h komentarju k temu členu je bilo navedeno, da je ta uvrstitev možna, in sicer na osnovi osebne družbe kot »družbe« ali osebne družbe kot »telesa, ki združuje več oseb« (Model Tax Convention on Income and on Capital, 2000, str. 61). Možnost vključevanja osebne družbe v definicijo »osebe« je odločilnega pomena za vse nadaljnje ukrepe, saj se na izraz »oseba« navezuje tako 1. člen Vzorčnega sporazuma o izogibanju dvojnemu obdavčevanju OECD, ki navaja »Ta sporazum se uporablja za osebe, ki so . . .« in hkrati tudi 4. člen Modela OECD, ki navaja » . . . izraz »rezident države pogodbenice« pomeni katero koli osebo, ki je . . .« (Vzorčni sporazum o davkih na dohodek in na premoženje, 2000, str. 28, 30). Oba omenjena člena pa predstavljata pogoje, na katerih posamezna država definira svoje davčne zavezanca. Sledi torej, da ne glede na to, kako je pojem osebne družbe definiran kot oseba, se mora le-ta najprej identificirati kot davčni zavezanec po določbah domače nacionalne davčne zakonodaje individualne države, kjer je ta oseba locirana, in šele nato se ugotovijo morebitne bonitete te osebe po določbah Modela OECD. Pri tem so bile na eni strani države, ki so obravnavale osebno družbo kot davčnega zavezanca v obliki družbe kot celote, in na drugi strani države, ki so kot davčnega zavezanca

šteje posameznega družbenika osebne družbe v višini njegovega deleža dohodka. Torej imamo dve državi, ki si prisvajata pravico do obdavčitve istega dohodka po načelu rezidentstva, in sicer ena država na osnovi rezidentstva osebne družbe - tu gre v bistvu za obdavčitev po načelu vira, če se lahko dohodek pripiše tej osebni družbi, in druga država na osnovi rezidentstva družbenikov osebne družbe.

Zaradi različnega obravnavanja osebne družbe s strani mednarodno sodelujočih držav, in s tem različnega opredeljevanja davčnih zavezancev, so odločilno vlogo pri pripisovanju pravice do obdavčevanja specifični državi odigrale klasifikacije na področju:

- opredelitve rezidentstva,
- opredelitve osebne družbe kot davčnega zavezanca,
- ustanovitve stalne poslovne enote.

Problem različnega obravnavanja osebne družbe v primeru obstoja stalne poslovne enote v državi osebne družbe v bistvu naj sploh ne bi bil problem. Po določbah Vzorčena sporazuma o izogibanju dvojnemu obdavčevanju OECD je namreč določeno, da če se lahko dohodek neposredno pripiše aktivnostim stalne poslovne enote, ima država s sedežem te stalne poslovne enote pravico do obdavčitve celotnega dohodka po načelu vira (7. člen str. 34, 10. člen str. 37, 11. člen str. 39, 12. člen str. 41, 13. člen str. 42) (Vzorčni sporazum o davkih na dohodek in na premoženje, 2000, str. 34 - 42). Kljub različni opredelitvi osebne družbe in posledično različnim odnosom med družbenikom in osebno družbo ter kljub prisotnosti časovnih komponent so se države navsezadnje strinjale z obdavčitvijo po načelu izvora dohodka stalne poslovne enote.

Stvar pa le ni tako preprosta, če se upošteva načelo rezidentstva. V situaciji, ko so sodelujoče države po domači zakonodaji enako opredeljevale osebno družbo, je veljalo načelo rezidentstva, in sicer rezidentstvo osebne družbe kot davčnega zavezanca ali rezidentstvo družbenika kot končnega prejemnika dohodka. V slednjem primeru, ko osebna družba v državi sedeža ni definirana kot davčni zavezanec in je davčna obveznost prenesena na družbenika, ki je rezident druge države in dohodek pridobiva posredno prek osebne družbe, se postavlja vprašanje družbenikove upravičenosti do bonitet sporazuma. Države članice in Odbor za davčne zadeve OECD so se strinjali, da je davčni zavezanec posamezni družbenik v višini davka na svoj del pridobljenega dohodka, za katerega se predvideva, da ga je davčni zavezanec pridobil neposredno z opravljanjem svojih aktivnosti (Issues in International Taxation No. 6, 1999, str. 31). Glavni namen te predpostavke je ujemanje z vsebino določb Modela OECD, ki temeljijo na neposredni dejavnosti.

Situacija pa je daleč od enostavne v primeru, ko dve mednarodno sodelujoči državi različno opredeljujeta osebno družbo in s tem davčno obveznost za isti dohodek pripišeta vsaka svojemu subjektu. Posledice tega se lahko odražajo ali v mednarodni dvojni obdavčitvi ali v mednarodni neobdavčitvi dohodka. Zelo enostavna ponazoritev, v sklopu katere bi lahko

prišlo do neobdavčitve dohodka, je naslednja: imamo državo A in državo B in predpostavljamo, da je v državi A locirana osebna družba, ki ni rezident te države in posledično ni davčni zavezanec za pridobljeni dohodek v državi A. Država A torej prenaša davčno obveznost na družbenike te osebne družbe. Na drugi strani pa je država B, ki je država rezidentstva družbenikov osebne družbe locirane v državi A, in hkrati opredeljuje to osebno družbo kot davčnega zavezanca. Po določbah Modela OECD bi to pomenilo, da država B ne sme obdavčiti osebne družbe locirane v državi A, ker le-ta ni njen rezident (Vzorčni sporazum o davkih na dohodek in na premoženje, 2000, str. 28, 30), poleg tega pa tudi ne sme obdavčiti družbenikov - kljub izpolnjevanju kriterija rezidentstva, ker ji to prepoveduje nacionalna zakonodaja, ki priznava osebno družbo kot davčnega zavezanca. Na podlagi spoštovanja nacionalne zakonodaje in določb Vzorčnega sporazuma o izogibanju dvojnemu obdavčevanju OECD je vseeno prišlo do problema neobdavčitve dohodka, kar je zahtevalo posredovanje Odbora za davčne zadeve OECD. Kot rešitev problema se je oblikovala določba, s katero se državi A, v kateri je locirana osebna družba in je hkrati tudi dejanska država izvora obdavčljivega dohodka, dodeli izključna pravica do obdavčitve tega dohodka (Issues in International Taxation No. 6, 1999, str. 26). To pomeni, da v situaciji, ko na osnovi domače zakonodaje obeh držav in sklenjenega Sporazuma o izogibanju dvojnemu obdavčevanju med državami ni mogoče dodeliti pravice za obdavčevanje eni izmed omenjenih držav, se obdavčitev izvede s strani države, kjer dohodek dejansko izvira. Pri tem lahko kot država dejanskega izvora dohodka nastopa neka tretja država, katere način davčnega obravnavanja osebne družbe in s tem družbenikov ni pomemben (Issues in International Taxation No. 6, 1999, str. 28). Edini pogoj, ki mora biti pri tem izpolnjen, je možnost, da se dohodek v državi dejanskega vira lahko pripiše aktivnosti družbe s sedežem v tej državi. V primeru, da ta pogoj ni izpolnjen, se pravica do obdavčitve dohodka dodeli državi rezidentstva družbenikov osebne družbe (Issues in International Taxation No. 6, 1999, str. 20).

Če se zgoraj opisana situacija obrne oziroma se zamenja način obravnavanja osebne družbe s strani države A in B, nastopi tudi nasprotni problem - problem mednarodne dvojne obdavčitve dohodka. Takšna dvojna obdavčitev bi imela svoje vzroke v obravnavanju osebne družbe od države A kot svojega rezidenta in s tem kot davčnega zavezanca in v definiranju družbenika te osebne družbe od države B kot svojega rezidenta in tudi kot davčnega zavezanca. Obe državi torej po načelu rezidentstva in domače zakonodaje definirata vsaka svoj subjekt za poravnavo davčne obveznosti nastale pri obdavčitvi istega dohodka. Torej imamo dve državi, en dohodek in prisvajanje pravice do obdavčitve tega dohodka s strani dveh držav. Sam postopek pridobivanja dohodka je enak ne glede na to, kje je izvor tega dohodka: ali v državi rezidentstva osebne družbe ali v državi rezidentstva družbenikov ali celo v tretji državi. Dohodek se nakaže osebni družbi in nato takoj ali s časovnim zamikom razdeli med družbenike te osebne družbe, ki so lahko rezidenti različnih držav. Na osnovi tega dejstva je Odbor za davčne zadeve izrazil mnenje o dodelitvi pravice do obdavčitve dohodka državi rezidentstva osebne družbe (Issues in International Taxation No. 6, 1999, str. 45 - 50). Kot glavni argument za to odločitev je obravnavanje dveh različnih procesov, in sicer procesa

pridobivanja dohodka, ki ga izvaja osebna družba, in procesa distribucije dohodka k družbenikom osebne družbe (Issues in International Taxation No. 6, 1999, str. 49). Po določbah Vzorčnega sporazuma o izogibanju dvojnemu obdavčevanju pa se dohodek lahko obdavči samo s strani osebe, ki ga neposredno pridobiva. Seveda se s to rešitvijo niso strinjale številne države članice OECD, ki so kot davčnega zavezanca štele družbenika. V ta namen in pa zaradi drugih brezkompromisnih situacij se je v komentarju 1. člena Modela OECD zapisalo, da imajo mednarodno sodelujoče države pri sklepanju Sporazumov o izogibanju dvojnemu obdavčevanju možnost, da dodatno in samostojno oblikujejo določbe, s katerimi se bo uredilo področje obravnavanja osebnih družb (Model Tax Convention on Income and on Capital, 2000, str. 68).

## Sklep

Razvojna pot sporazuma o izogibanju dvojnemu obdavčevanju je bila dolga in sprememb je bilo, od začetkov leta 1928 pa vse do danes, veliko. Vendar pa se je skozi celotno obdobje oblikovanja davčnega sporazuma gradilo v isti smeri in proti istemu cilju. Obstajala je namreč potreba po oblikovanju enotnega, vzorčnega in fleksibilnega sporazuma o izogibanju dvojnemu obdavčevanju, ki ga naj bi uporabljal širši krog mednarodno aktivnih držav. Če danes pogledamo sestavo sporazuma, vidimo, da se le-ta neprestano spreminja in da so na vidiku že nove spremembe, ki predstavljajo prilagoditev razmeram na področju mednarodno - gospodarskega sodelovanja.

Vsaka država želi oblikovati svojo zakonodajo in pravila v smeri, da ne bodo predstavljala ovire pri legalnem poslovanju tako rezidentov kot nerezidentov te države. Eno takšnih področij je tudi davčno področje, ki ga želi imeti Slovenija urejenega v skladu z določbami EU in hkrati tako, da ne bo predstavljal ovir pri mednarodnem poslovanju slovenskih pravnih oseb ali mednarodnih aktivnostih slovenskih fizičnih oseb v tujini ter ovir za poslovanje tujcev v Sloveniji. Enako obravnavanje držav od potencialnih investitorjev je tudi razlog za izvedbo procesa harmonizacije neposrednega in posrednega obdavčevanja v okviru držav članic EU. Kot instrument za odpravo ovir, do katerih lahko pride na davčnem področju med mednarodno sodelujočima državama, služi pripomoček oziroma orodje oblikovan od OECD imenovan Vzorčni sporazum o davkih na dohodek in na premoženje OECD. Le-ta predstavlja osnovo, na kateri so oblikovani številni drugi individualni sporazumi med dvema specifičnima državama. Obstajajo bilateralni in multilateralni sporazumi o izogibanju dvojnemu obdavčevanju, vendar pa je slednjih bistveno manj. Glavni namen sklenitve teh sporazumov je preprečevanje, da bi prišlo do dvakratne obdavčitve istega dohodka ali premoženja, da bi se davčni zavezanci izognili obdavčevanju njihovega dohodka ali premoženja in da bi prišlo do davčne diskriminacije.

Sporazum o izogibanju dvojnemu obdavčevanju OECD kot celota je sestavljen iz treh delov. Prvi del predstavlja 30. členov s svojimi določbami, drugi del so komentarji k posameznim členom ter mnenja držav članic OECD in zadnji del sporazuma predstavljajo stališča držav nečlanic OECD. Poleg členov imajo zelo velik pomen tudi komentarji, ki predstavljajo razlago posameznih določb člena in vsebujejo rešitve na posamezna morebitna nestrinjanja med državama podpisnicama.

Državi, ki oblikujeta bilateralni sporazum, nista zavezani k strogemu spoštovanju določb zapisanih v členih. Sporazum se lahko prilagodi naravi poslov med državama, saj je glavni cilj, da se zaščitijo interesi obeh držav podpisnic. Državi podpisnici lahko dodajata ali izpuščata posamezne določbe, pri čemer je pogoj, da mora člen vsebinsko ostati enak členu v Modelu OECD oziroma komentarju k temu členu. Glavni razlog za neidentičnost med dvema

specifičnima sporazumoma oziroma med specifičnim sporazumom in Modelom OECD je v vključitvi zakonodaje posamezne države v sporazum.

Pred samo sklenitvijo sporazuma o izogibanju dvojnemu obdavčevanju je potrebno ugotoviti ali je sporazum sploh potreben, kar pomeni, da je potrebno navesti razloge, zaradi katerih naj bi se sporazum sklenil. Slovenija je na področju sklepanja sporazumov o davkih zelo aktivna, saj želi nadomestiti sporazume, ki jih je nasledila od bivše Jugoslavije in želi imeti sklenjene sporazume z vsemi državami članicami EU in kandidatkami za vstop v EU.

Zelo pomembna faza v procesu sklepanja sporazuma o izogibanju dvojnemu obdavčevanju je tudi določitev metode, ki jo bo vsaka od držav podpisnic uporabljala za preprečitev dvojne obdavčitve. Vsaka od držav lahko uporablja svojo obliko metode oprostitve ali metode dobropisa, saj države podpisnice uporabljajo metodo le v primeru razbremenitve obdavčitve svojega rezidenta.

Slovenija je tudi zaprosila za status države opazovalke v Odboru za davčne zadeve OECD in posledično že oblikovala svoja mnenja glede na člene in komentarje sporazuma OECD. V teh svojih stališčih je izrazila predvsem svojo pravico do dodajanja posameznih določil oziroma do dodatne razlage že oblikovanih določb členov.

Za pravne in fizične osebe, ki so mednarodno aktivne, je zelo pomembno, da imajo njihove države sklenjene sporazume o izogibanju dvojnemu obdavčevanju z državo, s katero poslujejo. Urejeno davčno področje pri obeh državah je pogoj, da investitorji sploh začno razmišljati o naložbah v posamezno državo. Za tuje investitorje je pomembno, da jih obravnavajo kot domače investitorje in da so ne glede na lokacijo naložbe obdavčeni pravično. Države, ki sklepajo sporazume, želijo predvsem pokazati svojo pripravljenost in odprtost za tuje investitorje.

## Literatura

1. Burja Mateja: Dvojno obdavčevanje in bilateralne pogodbe. Diplomaska naloga. Ljubljana: Ekonomska fakulteta, 2000. 52 str.
2. Čok Mitja et al.: Javne finance v Sloveniji. Ljubljana: Ekonomska fakulteta, 2001. 80 str., 7 tbl.
3. Črnič Alenka: Harmonizacija neposrednega obdavčevanja v Evropski uniji. Diplomaska naloga. Ljubljana: Ekonomska fakulteta, 1998. 30 str.
4. Igličar Aleksander, Hočevnar Marko: Računovodstvo za managerje. Ljubljana: Gospodarski vestnik, 1997. 423 str.
5. Issues in International Taxation No. 6: The Application of the OECD Model Tax Convention to Partnerships. Pariz: OECD, 1999. 50 str., 18 pril., 61 tbl.
6. Issues in International Taxation No. 7: Issues Related to Article 14 of the OECD Model Tax Convention. Pariz: OECD, 2000. 21 str., 23 pril.
7. Jelovčan Mateja: Obdavčitev podružnic tujih podjetij v Sloveniji. Diplomaska naloga. Ljubljana: Ekonomska fakulteta, 2001. 33 str., 2 tbl.
8. Kaj nas čaka ob vstopu v EU. Denar - Revija o davkih, Ljubljana, 13 (2003), 5, str. 5 - 8.
9. Koražija Nataša: A Flood of Investments - intervju z Matejem Kovačem. Slovenian Business Report - Investment, Ljubljana, Fall 2002, str. 8 - 9.
10. Metode izogibanja dvojnemu obdavčevanju. Denar - Revija o davkih, Ljubljana, 6 (1996), 1, str. 8 - 10.
11. Model Tax Convention on Income and on Capital. Pariz: OECD, 2000. 308 str.
12. Moussis Nicolas: Evropska unija - pravo, ekonomija, politika. Osma izdaja. Ljubljana: Littera picta d.o.o., 1999. 575 str.
13. Novosti v slovenskih sporazumih. Denar - Revija o davkih, Ljubljana, 12 (2002), 8, str. 19 - 21.
14. Praktična uporaba metod izogibanja dvojnemu obdavčevanju. Denar - Revija o davkih, Ljubljana, 6 (1996), 2, str. 9 - 11.
15. Prebil Katarina: Dvostranske mednarodne pogodbe Republike Slovenije na področju gospodarstva. Magistrsko delo. Ljubljana: Ekonomska fakulteta, 1999. 176 str., 21 pril., 8 tbl.
16. Prislán Šušteršič Barbara: Mednarodni sporazumi o izogibanju dvojnemu obdavčevanju in obdavčevanje premoženjskih pravic. Iks - revija za računovodstvo in finance, Ljubljana, 27 (2000), 9, str. 49 - 64.
17. Prislán Šušteršič Barbara: Metode za odpravo dvojnega obdavčevanja. Iks - revija za računovodstvo in finance, Ljubljana, 27 (2000a), 11, str. 163 - 170.
18. Prislán Šušteršič Barbara: Obresti v sporazumih o izogibanju dvojnemu obdavčevanju. Iks - revija za računovodstvo in finance, Ljubljana, 27 (2000b), 10, str. 61 - 79.
19. Rupnik Lado: Javnofinančni pojmovnih s slovensko - angleško - nemško - francoskim slovarčkom. Ljubljana: Slovenski inštitut za revizijo, 1997. 196 str.



20. Sporazum med Slovenijo in Kanado. Denar - Revija o davkih, Ljubljana, 11 (2001), 13, str. 9 - 15.
21. Vzorčni sporazum o davkih na dohodek in na premoženje. Ljubljana: MFB Consulting, 2000. 318 str.

## **Viri**

1. Davki in prispevki - zbirka predpisov. Ljubljana: Bonex založba, 2003. 721 str.
2. Ministrstvo za zunanje zadeve.  
[URL: [http://www.sigov.si/mzz/zunanja\\_poli/slovenija\\_oecd.html](http://www.sigov.si/mzz/zunanja_poli/slovenija_oecd.html)], 14. 11. 2003.
3. Predlog zakona o ratifikaciji Konvencije med Republiko Slovenijo in Kraljevino Belgijo o izogibanju dvojnega obdavčevanja in preprečevanju davčnih utaj v zvezi z davki na dohodek in premoženje. Poročevalec Državnega zbora Republike Slovenije, Ljubljana, 24 (1998), 61, str. 129 - 138.
4. Predlog zakona o ratifikaciji Konvencije med Republiko Slovenijo in Republiko Makedonijo o izogibanju dvojnega obdavčevanja v zvezi z davki na dohodek in premoženje. Poročevalec Državnega zbora Republike Slovenije, Ljubljana, 24 (1998), 61, str. 119 - 127.
5. Predlog zakona o ratifikaciji Konvencije med Republiko Slovenijo in Združenimi državami Amerike o izogibanju dvojnega obdavčevanja in preprečevanju davčnih utaj v zvezi z davki od dohodka in premoženje. Poročevalec Državnega zbora Republike Slovenije, Ljubljana, 25 (1999), 76, str. 189 - 201.
6. Predlog zakona o ratifikaciji Konvencije med Republiko Slovenijo in Združenimi državami Amerike o izogibanju dvojnega obdavčevanja in preprečevanju davčnih utaj v zvezi z davki od dohodka in premoženje. Poročevalec Državnega zbora Republike Slovenije, Ljubljana, 27 (2001), 15, str. 13 - 29.
7. Različni Poročevalci.
8. Revenue Statistics 1965 - 2001. Pariz: OECD, 2002. 326 str.