

IZVAJANJE KONVENCIJ O IZOGIBANJU DVOJNEGA OBDAVČEVANJA DOHODKA IN PREMOŽENJA – PRAVNE OSEBE

Pojasnilo DURS, št. 4200-34/2007, 28. 2. 2007

Zaradi pravilnega izvajanja mednarodnih pogodb o izogibanju dvojnega obdavčevanja dohodka in premoženja (v nadaljevanju: konvencije) ter pravilnega izračuna davka od dohodkov pravnih oseb za leto 2006 v skladu s Pravilnikom o davčnem obračunu davka od dohodkov pravnih oseb za leto 2006 (Uradni list RS, št. 10/07) smo pripravili pregled dogovorjenih metod za odpravo dvojnega obdavčevanja dohodka in premoženja skladno s konvencijami, ki so veljale na dan 1. 1. 2006 (ker gre za obračun davka od dohodkov pravnih oseb za leto 2006).

Glede na nove konvencije, katerih določbe so se začele uporabljati 1. 1. 2007 (Bosna in Hercegovina, Estonija, Moldova, Republika Koreja in Nemčija – nova, ki je nadomestila staro konvencijo med SFRJ in ZRN), bomo pregled dogovorjenih metod za odpravo dvojnega obdavčevanja dopolnili z veljavnimi za leto 2007.

1. Pregled dogovorjenih metod za odpravo dvojnega obdavčevanja po veljavnih konvencijah za leto 2006

Zap. št.	Država	Objava v Uradnem listu RS	Člen	Metoda izogibanja dvojnega obdavčevanja v Sloveniji	
				Oprostitev	Dobropis
1	Avstrija	RS – MP, št. 4/98	24	Oprostitev s progresijo, če ima po konvenciji pravico obdavčiti samo država vira (Avstrija)	Navadni dobropis
2	Belgija	RS – MP, št. 5/99	23	– Oprostitev za dividende v skladu s slovensko zakonodajo – Oprostitev s progresijo, če ima po konvenciji pravico obdavčiti samo država vira (Belgija)	Navadni dobropis
3	Bolgarija	RS – MP, št. 12/04	24	Oprostitev s progresijo, če ima po konvenciji pravico obdavčiti samo država vira (Bolgarija)	Navadni dobropis
4	Ciper	SFRJ – MP, št. 2/86	22	Oprostitev s progresijo	Navadni dobropis za: 10. člen – dividende, 11. člen – obresti, 12. člen – avtorska plačila

5	Češka	RS – MP, št. 2/98	23	Oprostitev s progresijo, če ima po konvenciji pravico obdavčiti samo država vira (Češka)	Navadni dobropis
6	Danska	RS – MP, št. 6/02	25	Oprostitev s progresijo, če ima po konvenciji pravico obdavčiti samo država vira (Danska)	Navadni dobropis
7	Finska	RS – MP, št. 12/04	21	Oprostitev s progresijo, če ima po konvenciji pravico obdavčiti samo država vira (Finska)	Navadni dobropis
8	Francija	SFRJ – MP, št. 28/75	23	Oprostitev s progresijo	–
9	Grčija	RS – MP, št. 6/02	23	Oprostitev s progresijo, če ima po konvenciji pravico obdavčiti samo država vira (Grčija)	Navadni dobropis
10	Hrvaška	RS – MP, št. 16/05	23	Oprostitev s progresijo, če ima po konvenciji pravico obdavčiti samo država vira (Hrvaška)	Navadni dobropis
11	Indija	RS – MP, št. 13/04	23	Oprostitev s progresijo, če ima po konvenciji pravico obdavčiti samo država vira (Indija)	Navadni dobropis
12	Irska	RS – MP, št. 25/02	23	Oprostitev s progresijo, če ima po konvenciji pravico obdavčiti samo država vira (Irska)	Navadni dobropis
13	Italija	SFRJ – MP, št. 2/83	23	Oprostitev s progresijo	Navadni dobropis za: 10. člen – dividende 11. člen – obresti 12. člen – avtorska plačila
14	Kanada	RS – MP, št. 6/01	23	Oprostitev s progresijo, če ima po konvenciji pravico obdavčiti samo država vira (Kanada)	Navadni dobropis

15	Kitajska	RS – MP, št. 13/95	23	–	Navadni dobropis
16	Latvija	RS – MP, št. 25/02	24	Oprostitev s progresijo, če ima po konvenciji pravico obdavčiti samo država vira (Latvija)	Navadni dobropis
17	Litva	RS – MP, št. 27/01	24	Oprostitev s progresijo, če ima po konvenciji pravico obdavčiti samo država vira (Litva)	Navadni dobropis
18	Luksemburg	RS – MP, št. 6/02	24	Oprostitev s progresijo, če ima po konvenciji pravico obdavčiti samo država vira (Luksemburg)	Navadni dobropis
19	Madžarska	RS – MP, št. 16/05	23	Oprostitev s progresijo, če ima po konvenciji pravico obdavčiti samo država vira (Madžarska)	Navadni dobropis
20	Makedonija	RS – MP, št. 6/99	24	Oprostitev s progresijo, če ima po konvenciji pravico obdavčiti samo država vira (Makedonija)	Navadni dobropis
21	Malta	RS – MP, št. 9/03	23	Oprostitev s progresijo, če ima po konvenciji pravico obdavčiti samo država vira (Malta)	Navadni dobropis
22	Nemčija	SFRJ – MP, št. 12/88	24	Oprostitev s progresijo	Navadni dobropis za: 11. člen – dividende, 13. člen – avtorska plačila
23	Nizozemska	RS – MP, št. 4/05	22	Oprostitev s progresijo, če ima po konvenciji pravico obdavčiti samo država vira (Nizozemska)	Navadni dobropis

24	Norveška	SFRJ – MP, št. 9/85	23	Oprostitev s progresijo	Navadni dobropis za: 10. člen – dividende, 12. člen – avtorska plačila, 16. člen – plačila direktorjem
25	Poljska	RS – MP, št. 23/97	24	Oprostitev s progresijo, če ima po konvenciji pravico obdavčiti samo država vira (Poljska)	Navadni dobropis
26	Portugalska	RS – MP, št. 19/03	24	Oprostitev s progresijo, če ima po konvenciji pravico obdavčiti samo država vira (Portugalska)	Navadni dobropis
27	Romunija	RS – MP, št. 25/02	24	Oprostitev s progresijo, če ima po konvenciji pravico obdavčiti samo država vira (Romunija)	Navadni dobropis
28	Ruska federacija	RS – MP, št. 11/96	24	Oprostitev s progresijo, če ima po konvenciji pravico obdavčiti samo država vira (Ruska federacija)	Navadni dobropis
29	Slovaška	RS – MP, št. 12/04	24	Oprostitev s progresijo, če ima po konvenciji pravico obdavčiti samo država vira (Slovaška)	Navadni dobropis
30	Španija	RS – MP, št. 6/02	24	Oprostitev s progresijo, če ima po konvenciji pravico obdavčiti samo država vira (Španija)	Navadni dobropis
31	Srbija in Črna Gora	RS – MP, št. 30/03	24	Oprostitev s progresijo, če ima po konvenciji pravico obdavčiti samo država vira (Srbija in Črna Gora)	Navadni dobropis
32	Švedska	SFRJ – MP, št. 7/81	22	Oprostitev s progresijo	Navadni dobropis za: 10. člen – dividende

33	Švica	RS – MP, št. 15/97	23	–	Navadni dobropis
34	Tajska	RS – MP, št. 12/04	23	Oprostitev s progresijo, če ima po konvenciji pravico obdavčiti samo država vira (Tajska)	Navadni dobropis
35	Turčija	RS – MP, št. 8/02	23	Oprostitev s progresijo, če ima po konvenciji pravico obdavčiti samo država vira (Turčija)	Navadni dobropis
36	Velika Britanija in Severna Irska	SFRJ – MP, št. 7/82	22	Oprostitev s progresijo	Navadni dobropis za: 10. člen – dividende, 11. člen – obresti, 12. člen – avtorska plačila
37	ZDA	RS – MP, št. 10/01	23	Oprostitev s progresijo, če ima po konvenciji pravico obdavčiti samo država vira (ZDA)	Navadni dobropis

2. Uveljavljanje v tujini plačanega davka od dohodka stalne poslovne enote za leto 2006

V konvencijah je stalna poslovna enota opredeljena v 5. členu. Izraz »stalna poslovna enota« vključuje običajne oblike poslovanja (npr. sedež uprave, podružnica, poslovalnica, tovarna ...), ne vključuje pa nekaterih oblik poslovanja (npr. uporabe prostorov za skladiščenje, vzdrževanje zalog dobrin ali blaga, ...), ki so natančno določene v nadaljevanju opredelitve izraza stalna poslovna enota. Stalna poslovna enota je del slovenske družbe, ki v tujini opravlja dejavnost, ni pa v tujini registrirana kot samostojna pravna oseba po notranjem pravu države pogodbenice.

Podjetje, registrirano v Sloveniji (državi rezidentstva), ki ima tako poslovno enoto v tujini, v svojih poslovnih knjigah evidentira vse prihodke in odhodke, ki jih v tujini (državi vira) ustvari njegova poslovna enota.

Konvencije z določbo o odpravi dvojnega obdavčevanja določajo odpravo dvojnega obdavčevanja v državi rezidentstva in metode za odpravo takega obdavčevanja. Namen te določbe je, da se slovenski davčni zavezanec izogne dvakratnemu plačilu davka od dobička oziroma dohodka. Če je že plačal davek od dohodka v tujini (v državi vira) zaradi poslovanja poslovne enote, določba konvencije (21. do 25. člen) omogoča, da v državi rezidentstva ne plača še enkrat (ponovno) davka na dobiček.

Davek od dohodkov se v tujini praviloma (razen v Romuniji in na Slovaškem – pavšalna odmera) odmeri od razlike med prihodki in odhodki stalne poslovne enote, in sicer po notranji zakonodaji države vira, ki neodvisno od konvencije določa davčno osnovo, stopnjo davka in davčno obveznost poslovne enote.

Metoda izvzetja (oprostitve)

Deluje na ravni dohodka in omogoča, da se v davčnem obračunu davka od dohodkov pravne osebe pri izračunu davčne osnove oziroma davčne obveznosti ne upoštevajo prihodki in odhodki stalne poslovne enote v tujini, ker so bili že obdavčeni v tujini.

Davčni zavezanec v obrazcu obračun DDPO pod zap. št. 1 (Prihodki, ugotovljeni po računovodskih predpisih) in zap. št. 5 (Odhodki, ugotovljeni po računovodskih predpisih) evidentira vse realizirane prihodke in odhodke, vključno s tistimi iz stalne poslovne enote v tujini. Z izvzetjem prihodkov (zap. št. 2.6) in odhodkov (zap. št. 6.9) stalne poslovne enote doseže, da se znesek v tujini realizirane davčne osnove ne upošteva pri izračunu davčne obveznosti v Sloveniji. Davčni zavezanec skupaj z obračunom DDPO predloži tudi dokazila, na podlagi katerih davčni organ ugotavlja upravičenost zavezanca do navedene ugodnosti (npr. dokazilo o obračunanem in plačanem davku, iz katerega so razvidni višina prihodkov oziroma odhodkov in dobiček poslovne enote ter davek, ki je obračunan in plačan po davčni zakonodaji države, v kateri stalna poslovna enota posluje).

V navedenih konvencijah je uporabljena metoda izvzetja (oprostitve) s progresijo, kar pomeni, da se dohodek ali premoženje davčnega zavezanca, ki se v skladu s konvencijo lahko obdavči v državi vira (državi pogodbenici), ne obdavči v državi njegovega rezidentstva, vendar ima ta država pravico tak dohodek ali premoženje upoštevati pri določanju davka od drugega dohodka ali premoženja davčnega zavezanca.

Metoda odbitka (dobropisa)

Deluje na ravni davka in omogoča, da se v davčnem obračunu davka od dohodkov pravne osebe pri izračunu davčne osnove oziroma davčne obveznosti sicer upoštevajo prihodki in odhodki stalne poslovne enote v tujini (zavezanec jih ne izvzame), vendar se obračunana obveznost za plačilo davka v Sloveniji lahko zmanjša za znesek odbitega tujega davka, ki ga je zavezanec plačal v tujini, in sicer na način in v obsegu, določenem z ZDDPO-1 in konvenciji. Znesek mogočega odbitega tujega davka, ki ga je zavezanec plačal od dohodkov iz virov zunaj Slovenije, se izračuna na obrazcu priloge 10 obračuna DDPO in se vpiše pod zap. št. 18. Davčni zavezanec skupaj z obračunom DDPO predloži tudi dokazilo o obračunanem in plačanem davku od dobička poslovne enote, ki je obračunan in plačan po davčni zakonodaji države, v kateri stalna poslovna enota posluje.

Po metodi polnega odbitka (dobropisa) država prejemnikovega sedeža odšteje celotni znesek davka, ki je bil plačan v drugi državi. V konvencijah, veljavnih v letu 2006, se ta metoda ne uporablja.

Po metodi navadnega odbitka (dobropisa) država prejemnikovega sedeža odšteje le znesek davka, plačanega v državi vira, ki je enak davku, ki bi ga sama odmerila od dohodka, doseženega v drugi državi.

3. Dividende, obresti, premoženjske pravice

Od dohodkov, ki jih v tujini doseže pravna oseba, rezident RS, od dividend, obresti in premoženjskih pravic (te so širše obravnavane v členu konvencije, ki določa obdavčevanje avtorskih honorarjev in licenčnin), lahko država vira zadrži v posameznem členu (glede na vrsto dohodka) določen odstotek davka, t. i. zadržani davek.

Če družba iz države pogodbenice, s katero je s konvencijo (npr. med SFRJ in Kraljevino Švedsko – glej preglednico) dogovorjeno, da se tak dohodek (npr. dividende iz 10. člena konvencije med SFRJ in Kraljevino Švedsko) obdavči na viru (v državi, katere rezident je družba, ki izplačuje dividende), v členu, ki obravnava odpravo dvojnega obdavčevanja (četrti odstavek 22. člena navedene konvencije), pa je določeno, da država rezidentstva dovoljuje zmanjšanje davka od dohodka, se tako plačani davek odšteva od davčne obveznosti.

Slovenska pravna oseba v tem primeru v obračunu DDPO kot prihodek evidentira prejete dividende in v tujini plačani davek pod zap. št. 1 (Prihodki) in pod zap. št. 1.1 (Dohodki, od katerih je bil odtegnjen davek na viru, vključno z davčnim odtegljajem). Znesek mogočega odbitka tujega davka izračuna na obrazcu priloge 10 in vpiše pod zap. št. 18 (Odbitek tujega davka) kot v tujini plačani (zadržani) davek, ki se odšteje od davčne obveznosti, izračunane za dohodke v Sloveniji.

Dokazila v zvezi z odbitkom tujega davka za leto 2006 zagotavlja zavezanec v skladu z določbo 57. člena Zakona o davku od dohodkov pravnih oseb – ZDDPO-1 (Uradni list RS, št. 33/06 – UPB2). Dokazila vsebujejo podatke o davčni obveznosti zunaj Slovenije, znesku davka od tujih dohodkov, osnovi za plačilo davka in znesku davka, ki je bil plačan.

Davčni zavezanec uveljavlja odbitek tujega davka za leto 2006 z dokazili, ki jih izda davčni organ tuje države, v kateri je bil tuji davek plačan, ali drugim dokumentom, ki nedvoumno dokazuje davčno obveznost zunaj Slovenije, kot to določa 366. člen Zakona o davčnem postopku – ZDavP-1 (Uradni list RS, št. 21/06 – UPB2, in 58/06 – popr.)