

INFORMACIJA O NOVOSTIH PROTOKOLA MED SLOVENIJO IN ŠVICO O SPREMEMBAH KONVENCIJE O IZOGIBANJU DVOJNEGA OBDAVČEVANJA V ZVEZI Z DAVKI NA DOHODEK IN PREMOŽENJE, SKLENJENE MED DRŽAVAMA

Pojasnilo DURS, št. 4217-12936/2013-1, 16. 12. 2013

Dne 14. oktobra 2013 je začel veljati Protokol med Vlado Republike Slovenije in Švicarskim zveznim svetom o spremembah Konvencije med Vlado Republike Slovenije in Zveznim svetom Švicarske konfederacije o izogibanju dvojnega obdavčevanja v zvezi z davki na dohodek in premoženje, podpisane v Ljubljani 12. junija 1996 (Uradni list RS-MP, št. 5/13; v nadaljevanju: Protokol), ki se bo v skladu s 13. členom začel uporabljati s 1. januarjem 2014.

Glede uporabe dodatno pojasnjujemo, da je v drugem odstavku omenjenega člena Protokola na splošno določeno, da se njegove določbe uporabljajo v zvezi z davki, odtegnjenimi pri viru, za zneske plačane ali pripisane, in v zvezi z drugimi davki za davke, obračunane za katerokoli davčno leto, od prvega januarja ali po njem v koledarskem letu po letu, v katerem začne veljati ta Protokol, tj. od 1. januarja 2014. Podrobneje pa določa tudi posebnosti v zvezi s petim odstavkom 25. člena Konvencije glede postopkov skupnega dogovora, ki jih pristojni organi že vodijo ob začetku veljavnosti tega Protokola (triletno obdobje glede predložitve primera v arbitražo bi se v takih primerih začelo šteti šele od začetka veljavnosti Protokola, tj. od 14. oktobra 2013 dalje) in v zvezi s 26. členom Konvencije glede določb o izmenjavi informacij. Izmenjava informacij, kot jo zagotavlja Protokol, bi veljala za zaprosila, dana z dnem začetka veljavnosti ali po njem, tj. 14. oktobra 2013, za informacije, ki se nanašajo na davčna leta z začetkom 1. januarja 2014.

Obstoječa Konvencija med Vlado Republike Slovenije in Zveznim svetom Švicarske konfederacije o izogibanju dvojnega obdavčevanja v zvezi z davki na dohodek in premoženje (Uradni list RS-MP, št. 15/97; v nadaljevanju: Konvencija), ki je začela veljati s 1. decembrom 1997, njene določbe glede davkov na dohodek in premoženje pa se v skladu z 28. členom uporabljajo od 1. januarja 1998, je bila z omenjenim Protokolom dopolnjena oz. spremenjena z namenom, da se njene določbe posodobijo na raven veljavnega Vzorčnega sporazuma OECD. Najpomembnejše spremembe, ki jih uvaja Protokol, so zlasti na področju izmenjave informacij med državama v davčne namene in obdavčitvi določenih dohodkov. Pomemben je tudi dodatni protokol, ki določa podrobnejša pravila razlage in izvajanja posameznih členov.

Spremembe Konvencije, ki jih uvaja Protokol, so podrobneje navedene v nadaljevanju.

REZIDENT

Protokol v 1. členu v celoti nadomešča 4. člen Konvencije, ki določa status rezidenta, vendar pa novi člen v Protokolu v osnovi ohranja vsebino starega člena in uvaja le določene spremembe pri opredelitvi pojma rezident. Po novem je rezident lahko izrecno tudi država in katera koli politična enota ali lokalna oblast¹. Dodan je poudarek, da so iz opredelitve izključene osebe, ki morajo v državi plačevati davke samo v zvezi z dohodki iz virov v tej državi ali od premoženja v njej. Namen te določbe je, da se v okviru predmeta in namena Konvencije poudari, da se za rezidenta po Konvenciji štejejo le osebe, ki celovito podležejo obdavčitvi v določeni državi (npr. po načelu obdavčitve po svetovnem dohodku).

Pomembnejšo dopolnitev člena predstavlja novi četrti odstavek, ki določa, da se osebna družba šteje za rezidenta države pogodbenice, v kateri ima sedež dejanske uprave. Glede na določbo prvega odstavka, po kateri je rezident države pogodbenice le oseba, ki je v skladu z zakoni te države dolžna plačevati davke, se osebne družbe v državah, v katerih so obravnavane transparentno (spregled pravne osebnosti in obdavčitev na ravni družbenikov), med drugim tudi v Švici², v skladu s prvim odstavkom ne bi štele za

rezidente po Konvenciji. Države pogodbenice, v katerih se osebne družbe različno obravnavajo, v bilateralne davčne sporazume pogosto vključijo posebne določbe glede osebnih družb. V četrtem odstavku novega 4. člena je tako določeno, da se določbe 6. do 22. člena Konvencije uporabljajo samo za dohodek ali premoženje osebne družbe, ki je obdavčeno v državi pogodbenici, za rezidenta katere se taka družba šteje. To pomeni, da se za dohodek osebne družbe – rezidentke Slovenije, ki je v skladu s slovensko zakonodajo obravnavan netransparentno in obdavčen na ravni družbe, uporabijo ugodnosti glede obdavčitve na viru v Švici, ki jih določajo členi od 6 do 22, medtem ko se za dohodek švicarske osebne družbe, ki je obravnavan transparentno, ugodnosti glede obdavčitve na viru v Sloveniji, ne uporabijo. Dohodek švicarske osebne družbe na viru v Sloveniji se obravnava tako, kot da ga je dosegel neposredno družbenik osebne družbe, ki lahko v primeru, da je rezident Švice, ločeno uveljavlja ugodnosti po Konvenciji. V primeru, da je rezident tretje države, pa lahko uveljavlja ugodnosti po konvenciji, če je sklenjena med Slovenijo in takšno tretjo državo.

V zvezi z novim 4. členom Konvencije je na podlagi dodatnega protokola, ki se v skladu z XII. členom Protokola doda h Konvenciji, določeno še, da izraz rezident države pogodbenice vključuje tudi:

a) organizacijo, ki je ustanovljena in deluje zgolj v verske, dobrodelne, znanstvene, kulturne, športne ali vzgojno-izobraževalne namene (ali v več kakor v enega od teh namenov), in ki je rezident te države v skladu z njenimi zakoni, ne glede na to, da je lahko njen dohodek ali dobiček v celoti ali deloma oproščen davka po domačem pravu te države³, in

b) pokojninski načrt⁴, ustanovljen v tej državi.

POSLOVNI DOBIČEK

S Protokolom se v Konvencijo v celoti vnaša v izdaji Vzorčnega sporazuma OECD iz leta 2010 posodobljen 7. člen o poslovnem dobičku. Prejšnji člen, ki je vseboval sedem odstavkov, se skrči na štiri. Gre za prvo tovrstno posodobitev člena o poslovnem dobičku v konvencijah o izogibanju dvojnega obdavčevanja, ki jih sklepa Slovenija. V skladu z novo formulacijo člena je potrebno opraviti hipotetično razmejitev stalne poslovne enote in jo obravnavati, kot da gre za samostojno gospodarsko družbo ter na podlagi tega opraviti analizo funkcij, uporabljenih sredstev in prevzetih tveganj ter ji s pomočjo aplikacije metod za določanje transfernih cen oz. neodvisnega tržnega načela pripisati dobiček na smiselno primerljiv način, kot izhaja iz določb 9. člena o povezanih podjetjih. Osnovno načelo starega člena je sicer upoštevano tudi v novem členu, po katerem se dobički podjetja države pogodbenice obdavčijo samo v omenjeni državi, razen če podjetje posluje v drugi državi preko stalne poslovne enote v njej. V tem primeru se lahko dobiček podjetja, ki se pripiše stalni poslovni enoti v skladu z določbami drugega odstavka, obdavči tudi v drugi državi. Vendar se v novem drugem odstavku člena posebej poudari priznanje t.i. notranjih transakcij v podjetju (v angl. »dealings«), s čimer se jasneje določi, da je dobiček, ki se v vsaki državi pripiše stalni poslovni enoti, dobiček, za katerega bi se lahko pričakovalo, da bi ga imela, še posebej pri poslovanju z drugimi deli podjetja (pri t.i. notranjih transakcijah), če bi bila ločeno in neodvisno podjetje, ki opravlja enake ali podobne dejavnosti pod enakimi ali podobnimi pogoji, ob upoštevanju opravljenih nalog, uporabljenih sredstev in tveganj, ki jih prevzame podjetje preko stalne poslovne enote in drugih delov podjetja.

Obravnava stalne poslovne enote kot samostojnega subjekta, ki je povezan z matično družbo, izhaja iz tretjega odstavka spremenjenega člena, saj na smiselno primerljiv način (kot v drugem odstavku 9. člena) določa prilagoditev dobička, pripisanega stalni poslovni enoti podjetja ene od držav pogodbenic, ki je bil hkrati obdavčen že v drugi državi (kot dobiček matične družbe). V tem primeru mora druga država ustrezno prilagoditi znesek

davka od tega dobička, kolikor je potrebno za odpravo dvojnega obdavčenja tega dobička, pri čemer se pristojna organa držav pogodbenic o tem po potrebi posvetujeta. V dodatnem protokolu je v zvezi s 7. členom še določeno, da se razume, da je mogoča prilagoditev takrat, kadar se šteje za upravičeno, kar pomeni, da je v skladu z upoštevanjem pravil o transfernih cenah oz. neodvisnim tržnim načelom.

POVEZANE OSEBE

Na področju povezanih oseb se s Protokolom uvaja nova določba drugega odstavka 9. člena Konvencije po zgledu Vzorčnega sporazuma OECD in nadomešča prejšnji drugi in tretji odstavek. V novem drugem odstavku je bolj neposredno določeno, da mora v primeru, ko država pogodbenica v dobiček podjetja te države (npr. Slovenije) vključuje in ustrezno obdavči dobičke, ki so bili že obdavčeni v drugi državi pogodbenici (Švici) v okviru podjetja te druge države (Švice) in so tako doseženi dobički tisti dobički, ki bi jih sicer imelo podjetje prvo omenjene države (Slovenije), če bi bili pogoji med obema podjetjema enaki pogojem med neodvisnimi podjetji, druga država (Švica) ustrezno prilagoditi znesek davka. Pri tem je izrecno dodano, da je treba pri določanju take prilagoditve upoštevati druge določbe Konvencije (pri tem so relevantne zlasti določbe iz 10., 11. in 12. člena o presežnih zneskih dohodkov iz omenjenih členov, ki se ugotovijo po pravilih o transfernih cenah), medtem ko se pristojna organa držav o prilagoditvi posvetujeta le po potrebi. Enako kot pri 7. členu (povezane osebe) je tudi v zvezi z drugim odstavkom 9. člena v dodatnem protokolu pojasnjeno, da se razume, da je prilagoditev po tej določbi mogoča le, če se šteje za upravičeno, kar ponovno pomeni, da mora biti v skladu z upoštevanjem pravil o transfernih cenah oz. v skladu z neodvisnim tržnim načelom.

V celoti je izbrisan tretji odstavek starega člena, ki je določal zastaralni rok glede prilagoditve dobička v prvo omenjeni državi (Sloveniji). Sprememba dobička po preteku časovnih omejitev določenih z domačo zakonodajo te države ni bila več mogoča, v vsakem primeru pa ni bila več mogoča v petih letih od konca leta, v katerem bi dobički, ki bi nastali podjetju prvo omenjene države (Slovenije), lahko bili predmet takšnih sprememb, pri čemer zastaralni rok ni veljal v primerih prevare ali naklepne napake.

DIVIDENDE

Protokol v 4. členu v celoti nadomešča tudi 10. člen Konvencije, vendar se bistveno spreminja le drugi odstavek. Nov drugi odstavek 10. člena tako ohranja 15 % splošno stopnjo obdavčitve dividend v državi vira, tj. v državi pogodbenici, katere rezident je družba, ki dividende plačuje (npr. Sloveniji), kadar je prejemnik (upravičeni lastnik) rezident druge države (Švice). Medtem ko je bila prej določena znižana 5 % stopnja obdavčitve dividend na viru, Protokol pod enakim pogojem določa oprostitve od obdavčitve dividend na viru. Oprostitev je določena takrat, ko je upravičeni lastnik dividend družba (razen osebne družbe), ki je rezident druge države pogodbenice (Švice) in ima v neposredni lasti najmanj 25 % kapitala družbe, ki plačuje dividende (v Sloveniji). Oprostitev pod podobnimi pogoji določa tudi 15. člen Sporazuma med Evropsko skupnostjo in Švicarsko konfederacijo o ukrepih, enakovrednih tistim iz Direktive Sveta 2003/48/ES o obdavčevanju dohodka od prihrankov v obliki plačil obresti (UL L 385 z dne 29. decembra 2004, str. 30; v nadaljevanju: Sporazum med ES in Švico) in se v Sloveniji oz. v državah članicah uporablja že od 1. julija 2005⁵, kar pomeni, da so zavezanci že sedaj lahko na viru uveljavljali oprostitve na tej podlagi. Dodatno pa je na novo določena tudi oprostitve obdavčitve dividend na viru, če je upravičeni lastnik dividend pokojninski načrt, opredeljen v omenjenem dodatnem protokolu h Konvenciji.

OBRESTI

Nadomeščen je tudi 11. člen Konvencije, čeprav so bistvena sprememba le določbe novega tretjega odstavka, s katerim so v točkah od a do f uvedene določene oprostitve obdavčitve obresti na viru. Drugi odstavek 11. člena Konvencije ostaja enak in določa 5

% stopnjo obdavčitve obresti na viru, tj. v državi pogodbenici (npr. Sloveniji), v kateri so nastale, če je prejemnik (upravičeni lastnik obresti) rezident druge države (Švice). Oprostitev je uvedena v primerih, kadar je izplačevalec ali pa prejemnik omenjenih obresti na viru vlada države pogodbenice ali njena politična enota ali lokalna oblast ali centralna banka. Obresti so oproščene obdavčitve na viru tudi, kadar se plačajo za posojilo, ki ga je dala, odobrila, zanj dala poroštvo ali ga zavarovala ustanova, ki je po notranjih predpisih pooblaščen za zavarovanje in financiranje mednarodnih gospodarskih poslov (trenutno je v Sloveniji to SID – Slovenska izvozna in razvojna banka). Obdavčitve na viru so oproščene tudi medbančne obresti (obresti, ki jih plačujejo banke banki druge države pogodbenice). Tovrstne določbe o oprostitvi od obdavčitve obresti v državi vira so dogovorjene v številnih davčnih sporazumih, ki jih je sklenila Slovenija in izhajajo iz narave obravnavanega dohodka.

Posebnost predstavljata določbi točk d in f. V prvi je oprostitev določena tudi od obresti na viru, ki se plačajo rezidentu druge države pogodbenice, ki je tudi njihov upravičeni lastnik, v zvezi z zadolženostjo zaradi prodaje kakršne koli opreme, blaga ali storitev na kredit. Pomen takšne oprostitve je v tem, da je država vira (v kateri je prejet kredit, od katerega se plačujejo obresti) upravičena že do obdavčitve dobička, ki je v državi vira ustvarjen na podlagi prejetega posojenega kapitala, zlasti kadar je ta namenjen širjenju gospodarske dejavnosti. V drugi, torej v točki f, pa je določena oprostitev od obdavčitve obresti na viru (enako pod pogojem upravičenega lastništva), ki jih plačajo družbe družbi druge države pogodbenice, če je taka družba povezana z družbo, ki plačuje obresti, z najmanj 25 % neposrednim deležem v kapitalu ali kadar sta obe družbi v lasti tretje družbe (kjer je kot dodatni pogoj določeno, da mora biti ta družba rezident katere koli države članice EU ali Švice), ki ima neposredno najmanj 25 % delež v kapitalu prve in v kapitalu druge družbe. Oprostitev pod podobnimi pogoji že od 1. julija 2005 določa 15. člen Sporazuma med ES in Švico⁶.

LICENČNINE IN AVTORSKI HONORARJI

V celoti je s Protokolom nadomeščen tudi 12. člen Konvencije, dodane pa so le določbe novega tretjega odstavka. Stopnja obdavčitve licenčnin in avtorskih honorarjev na viru, tj. v državi pogodbenici (npr. Sloveniji), v kateri so nastale, če je prejemnik (upravičeni lastnik dohodka) rezident druge države (Švice), ostaja enaka in znaša 5 %. Nov tretji odstavek pod enakimi pogoji kot omenjena določba 11. člena v primeru obresti, določa oprostitev od obdavčitve licenčnin in avtorskih honorarjev na viru, če je prejemnik družba, ki je upravičeni lastnik dohodka in je povezana z družbo, ki dohodek plačuje, z najmanj 25 % neposrednim deležem v kapitalu ali kadar sta obe družbi v lasti tretje družbe (kjer je kot dodatni pogoj določeno, da mora biti ta družba rezident katere koli države članice EU ali Švice), ki ima neposredno najmanj 25 % delež v kapitalu prve in v kapitalu druge družbe. Tudi za tovrstne dohodke oprostitev pod podobnimi pogoji že od 1. julija 2005 določa 15. člen Sporazuma med ES in Švico.

DODATNI PROTOKOL O DIVIDENDAH, OBRESTIH IN LICENČNINAH IN AVTORSKIH HONORARJIH

Dodatni protokol v 4. točki določa posebnosti v zvezi z davčno obravnavo omenjenih dohodkov iz 10., 11. in 12. člena Konvencije. Posebnosti so namenjene preprečevanju izogibanja obdavčitvi in določajo, da se omenjeni členi ne uporabljajo v primerih, ko so dohodki plačani po t. i. preusmerjevalnem dogovoru ali kot njegov del. V osnovi je preusmerjevalni dogovor transakcija ali niz transakcij, ki so strukturirane na način, da bi rezident tretje države pogodbenice pridobil določene ugodnosti po Konvenciji, ki je sklenjena med drugima dvema državama, do katerih sicer ne bi bil upravičen⁷.

KAPITALSKI DOBIČKI

S Protokolom se nadomešča tudi četrti odstavek 13. člena Konvencije. Spreminja pa davčno obravnavo kapitalskih dobičkov iz naslova odtujitve delnic oz. primerljivih

deležev, kadar več kot 50 % vrednosti delnic oz. deležev izhaja neposredno ali posredno iz nepremičnin. V takih primerih je določeno, da se kapitalski dobički lahko v skladu z njeno zakonodajo obdavčijo v državi, v kateri se nahajajo omenjene nepremičnine, iz katerih izhaja vrednost odtujenih delnic oz. deležev. Državi vira je s tem dana pravica, da obdavči celoten dobiček, ki se realizira iz naslova omenjenih delnic oz. deležev, ne glede na to, da njihova vrednost delno lahko izhaja tudi iz drugega premoženja kot so nepremičnine, ki se nahajajo v tej državi. To pa ne velja pod pogojem, da gre za dobiček iz odtujitve delnic, ki kotirajo na borzi, ustanovljeni v katerikoli od obeh držav, ali na borzi, o kateri se lahko dogovorita pristojna organa držav pogodbenic in pod pogojem, kadar družba v omenjenih nepremičninah opravlja svojo dejavnost. Z dopolnitvijo tega člena se je Konvencija spremenila po zgledu četrtega odstavka 13. člena Vzorčnega sporazuma OECD, pri čemer sta se državi dogovorili za razširitev, ki je povzeta po komentarju k temu sporazumu, v smislu izjem glede oprostitve na viru v primeru, ko delnice kotirajo na borzi in v primeru opravljanja dejavnosti v nepremičninah.

ODPRAVA DVOJNEGA OBDAVČENJA

Glede na spremembe Konvencije, ki jih uvaja Protokol v zvezi z obdavčitvijo kapitalskih dobičkov v 13. členu, sta se državi dogovorili, da se lahko v zvezi s Švico, ki je za odpravo dvojnega obdavčenja, v primeru omenjenega dohodka za svoje rezidente uporabljala metodo oprostitve s progresijo, 23. člen po predlogu komentarja k Vzorčnemu sporazumu OECD ustrezno dopolni. Tako je Švica po novi določbi dolžna zagotoviti oprostitve davka od kapitalskih dobičkov, opredeljenih v četrtem odstavku 13. člena Konvencije (dobiček od odtujitve delnic in deležev, katerih več kot 50 % vrednosti izhaja neposredno ali posredno iz nepremičnin), samo v primerih, če je izkazana dejanska obdavčitev takih dobičkov v Sloveniji. V primeru odprave dvojne obdavčitve dohodkov, ki jih v Švici dosegajo rezidenti Slovenije, ni sprememb in še naprej velja metoda navadnega odbitka.

POSTOPEK SKUPNEGA DOGOVORA

V skladu z Vzorčnim sporazumom OECD (verzija iz leta 2010) je bila Konvencija posodobljena in dopolnjena tudi v 25. členu, ki določa postopek skupnega dogovora. Na podlagi dodanega petega odstavka lahko oseba, ki je predložila primer pristojnemu organu države pogodbenice, ker so imele dejanja ene ali druge države za ta osebo za posledico obdavčenje, ki ni v skladu s Konvencijo in se pristojna organa držav v treh letih od predložitve nista mogla dogovoriti o ustrezni rešitvi, predloži zadevo v arbitražo. Postopek arbitraže v takih primerih omogoča neodvisno odločitev v nerazrešenih primerih in zagotavlja, da je skupni dogovor o obdavčitvi v skladu s Konvencijo mogoče doseči. Arbitražna odločitev je namreč zavezujoča za obe državi. Z omenjeno posodobitvijo Konvencije se tako zagotavlja večja pravna varnost rezidentov držav pogodbenic in pomeni trdnejšo zavezo držav za odpravljanje dvojne obdavčitve.

IZMENJAVA INFORMACIJ

Ključno spremembo v Konvenciji predstavlja po Vzorčnem sporazumu OECD dopolnjen 26. člen, ki ureja področje izmenjave informacij. V novem prvem odstavku je v primerjavi z obstoječim poudarjeno, da si državi izmenjavata informacije, ki so predvidoma pomembne za izvajanje določb tako Konvencije kot tudi za izvajanje ali uveljavljanje domače zakonodaje (v obstoječem le informacije, ki so pomembne za izvajanje Konvencije in le za davke, ki so predmet Konvencije) glede davkov vseh vrst in opisov, uvedenih v imenu držav, njunih političnih enot ali lokalnih oblasti, pod pogojem, da obdavčevanje na podlagi domače zakonodaje ni v nasprotju s Konvencijo. Pri tem pa izmenjava ni omejena s 1. in 2. členom Konvencije (to pomeni, da se lahko izmenjava tudi informacije o osebah, ki niso niti rezidenti ene niti druge države ter da izmenjava ni omejena zgolj na davke, za katere se uporablja konvencija).

Nov drugi odstavek podrobneje in bolj natančno ureja varovanje in razkritje pridobljenih

informacij in določa, da se informacije, izmenjane po prvem odstavku, obravnavajo kot tajnost enako kakor informacije, pridobljene po domači zakonodaji države, ki informacije prejme in se lahko razkrijejo samo osebam ali organom (vključno s sodišči in upravnimi organi), udeleženi pri odmeri ali pobiranju davkov, izterjavi ali pregonu ali pri odločanju o pritožbah glede navedenih davkov ali pri nadzoru nad omenjenim. Pri tem je še posebej poudarjeno, da lahko omenjene osebe ali organi te informacije uporabljajo zgolj v te namene, razkrijejo pa se lahko v javnih sodnih postopkih ali sodnih odločbah. Ne glede na navedeno pa se smejo v skladu z novim odstavkom informacije uporabiti tudi za druge namene, kadar jih je po zakonodaji obeh držav dovoljeno uporabiti v take druge namene in pod pogojem, da pristojni organ države pošiljateljice dovoli tako uporabo. Glede ravnanja z informacijami je bilo v prejšnjem 26. členu določeno le, da se bo vsaka izmenjana informacija obravnavala kot tajna in se ne bo razkrila nobeni drugi osebi, kot tisti, ki odmerja in pobira davke, ki so predmet konvencije.

V novem tretjem odstavku so natančneje določene omejitve glede informacij, ki jih je država pogodbenica dolžna izmenjevati. Državi pogodbenici se ne more nalagati obveznosti, da bi zaradi izmenjave izvajala upravne ukrepe, ki niso v skladu z zakonodajo ali upravno prakso in da predloži informacije, ki jih ni mogoče dobiti po zakonodaji ali običajni upravni poti. Določba starega člena je dopolnjena tudi v smislu, da se od države ne more zahtevati, da bi predložila informacije, ki bi razkrile kakršno koli trgovinsko, poslovno, industrijsko, komercialno ali poklicno skrivnost ali trgovinski postopek ali informacije, katerih razkritje bi bilo v nasprotju z javnim redom. Pri tem je treba opozoriti, da iz omenjene nove določbe tretjega odstavka v povezavi z novim petim odstavkom izhaja, da država pogodbenica ne more zavrniti predložitve informacij samo zato, ker jih hrani banka, druga finančna institucija, pooblaščenec ali oseba, ki deluje kot zastopnik ali fiduciar, ali zato ker so povezane z lastniškimi deleži v neki osebi⁸.

Z novim četrtnim odstavkom je v 26. člen Konvencije vključena tudi klavzula, da mora zaprošena država sprejeti ukrepe za pridobitev zahtevanih informacij tudi, če jih morda ne potrebuje za svoje davčne namene. V zvezi s tem sicer veljajo omenjene omejitve, vendar pa se ne smejo razlagati tako, da bi zaprošena država lahko zavrnila predložitve informacij samo zato, ker sama zanje ne bi imela interesa.

K 26. členu je v dodatnem protokolu h Konvenciji pojasnjeno, da se razume, da se za izmenjavo informacij zaprosi šele potem, ko država prosilka izčrpa vse običajne vire informacij, ki so na voljo po notranjem davčnem postopku. Določeno je tudi, katere informacije⁹ morajo davčni organi države prosilke ob zaprosilu priskrbeti davčnim organom zaprošene države. V zvezi s tem je poudarjeno, da je namen standarda »predvidena pomembnost« zagotoviti davčno izmenjavo v čim večjem obsegu, hkrati pa razjasniti, da se državi ne smeta ukvarjati z naključnimi poizvedbami (v angl. t.i. »fishing expeditions«) ali zaprositi za informacije, ki niso pomembne za davčne zadeve določenega davkoplačevalca, pri tem pa se omenjenih omejitev ne sme razlagati tako, da bi onemogočale učinkovito izmenjavo informacij. Določba 26. člena pa ne zahteva, da državi pogodbenici izmenjujeta informacije avtomatično ali spontano. Pri izmenjavi se uporabljajo administrativna postopkovna pravila glede pravic davkoplačevalcev, ki jih imajo v zaprošeni državi, pri čemer je cilj zagotoviti davkoplačevalcem pošten postopek in ne preprečiti ali neupravičeno zavlačevati postopka izmenjave.

POJASNILA K RAZLAGI KONVENCIJE V DODATNEM PROTOKOLU

Kot omenjeno, je bil na podlagi 12. člena Protokola v Konvencijo vključen dodatni protokol, ki razlaga pomen določenih členov v Konvenciji in natančneje opredeli nekatere pojme, ki so v njej uporabljeni. Pri členih, ki se spreminjajo s Protokolom in so obširneje obravnavani zgoraj, je bila vsebina dodatnega protokola pojasnjena že pri posameznih členih. V tem delu zato dodajamo le, da dodatni protokol vsebuje tudi pojasnila k 18., 19. in 24. členu (pokojnine, državna služba in nepristranskost – v novejših prevodih enako obravnavanje). V 5. točki dodatnega protokola je k 18. in 19. členu pojasnjeno, da se

razume, da izraza »pokojnina« in »pokojnine«, kot sta uporabljena v omenjenih členih, ne zajemata le rednih izplačil, temveč tudi enkratna izplačila.

Dodatni protokol v zvezi z 18. in 24. členom posebej ureja primere, ko posameznik iz ene države pogodbenice (npr. Švice) začne opravljati storitve v drugi državi pogodbenici (npr. napotitev v Slovenijo), vendar še vedno plačuje prispevke v pokojninski načrt države pogodbenice (Švice), v kateri je storitve opravljal tik pred odhodom v drugo državo (Slovenijo). V teh primerih se morajo omenjeni vplačani prispevki (tj. prispevki, ki se plačujejo v državo, v kateri je posameznik opravljal storitve pred odhodom – v Švici) za namene določitve posameznikovega davka ali dobička podjetja v drugi državi (v tisti, v kateri je začel opravljati storitve - Sloveniji) obravnavati enako ter pod enakimi pogoji in omejitvami, kakor prispevki, plačani v pokojninski načrt v drugi državi (Sloveniji), če posameznik ni bil rezident te druge države (Slovenije) in je prispeval v pokojninski načrt v prvi državi (Švici) tik pred prihodom v drugo državo (Slovenijo).

¹ Med državami je sicer že dlje časa obstajalo splošno soglasje, da se vlada države in njene enote štejejo za rezidenta države pogodbenice v smislu davčnih sporazumov, vendar Vzorčni sporazum OECD tega ni izrecno določal, dokler v letu 1995 v izogib kakršnimkoli dvomom ni bil spremenjen in je zgled tudi za dodano določbo v Protokolu.

² Vir: *European Tax Handbook 2013, IBFD.*

³ Omenjena določa je potrebna za jasno določitev statusa tovrstnih organizacij pri uveljavljanju pravic iz Konvencije, saj je po osnovni definiciji rezident države pogodbenice oseba, ki je v skladu z zakoni države dolžna plačevati davke.

⁴ Izraz pokojninski načrt je opredeljen v 1. točki omenjenega dodatnega protokola za vsako od držav pogodbenic (Slovenijo in Švico) z navedbo nacionalnih zakonodaj držav, na podlagi katerih so takšni načrti ustanovljeni.

⁵ S Sporazumom med ES in Švico si je Švica zagotovila smiselno uporabo Direktive Sveta 90/435/EGS z dne 23. julija 1990 o skupnem sistemu obdavčitve matičnih družb in odvisnih družb iz različnih držav članic (UL L 225 z dne 20. avgusta 1990, str. 6), prenovljeno z Direktivo Sveta 2011/96/EU (UL L 345 z dne 29. decembra 2011, str. 49).

⁶ Z omenjenim Sporazumom med ES in Švico si je slednja zagotovila tudi smiselno uporabo Direktive Sveta 2003/49/ES z dne 3. junija 2003 o skupnem sistemu obdavčevanja plačil obresti ter licenčnin med povezanimi družbami iz različnih držav članic (UL L št. 157 z dne 26. junija 2003, str. 49).

⁷ Natančneje je v dodatnem protokolu izraz opredeljen kot transakcija ali niz transakcij, strukturiranih tako, da rezident države pogodbenice (npr. Švice), ki je upravičen do ugodnosti konvencije, prejme del dohodka, ki nastane v drugi državi pogodbenici (Sloveniji), vendar ta rezident (Švice) neposredno ali posredno plača ves ali skoraj ves dohodek (kadar koli in v kateri koli obliki) drugi osebi (oz. ga preusmeri na to osebo), ki ni rezident nobene od omenjenih držav pogodbenic (npr. Nemčije), in če bi druga oseba (iz Nemčije) prejela ta del dohodka neposredno iz omenjene druge države (Slovenije), ne bi bila upravičena do ugodnosti po konvenciji med državo, v kateri je ta druga oseba rezident (Nemčijo), in državo, v kateri dohodek nastane (Slovenijo), ali drugače, do ugodnosti v zvezi s tem delom dohodka, ki so enakovredne ali ugodnejše od tistih, ki bi bile sicer na voljo rezidentu države pogodbenice po omenjeni konvenciji (Slovenija – Nemčija).

⁸ Odstop od Vzorčnega sporazuma OECD v tem delu predstavlja dodatek k določbi o tem, da so davčni organi zaprosene države, če je to potrebno za ravnanje v skladu z njenimi obveznostmi po omenjeni določbi, pooblaščen, da lahko razkrijejo informacije, ki jih ta

določba zajema, ne glede na omejitve iz omenjenega tretjega odstavka ali kakršne koli nasprotne določbe v njeni domači zakonodaji.

⁹ *Priskrbeti morajo:*

- i) informacije o identiteti osebe, ki se zasliši ali preiskuje;*
- ii) informacije o časovnem obdobju, za katero se zaprosijo podatki;*
- iii) izjavo o zaprošenih informacijah, vključno z njihovo naravo in obliko, v kateri želi država prosilka prejeti informacije od zaprosene države;*
- iv) informacijo o davčnem namenu, za katerega se zaprosijo informacije;*
- v) informacije o imenu in naslovu katere koli osebe, za katero menijo, da bi lahko imela zaprosene informacije, če sta znana.*