



Številka: 00104-400/2020/5
Datum: 8. 10. 2020

Odgovor na poslansko vprašanje Janija Ivanuše v zvezi z davčnimi ugodnostmi na podlagi mednarodnih pogodb o izogibanju dvojnega obdavčevanja

Poslanec Jani Ivanuša je na Vlado Republike Slovenije (v nadaljnjem besedilu: vlada) naslovil pisno poslansko vprašanje v zvezi z davčnimi ugodnostmi na podlagi mednarodnih pogodb o izogibanju dvojnega obdavčevanja (v nadaljnjem besedilu: KIDO). Poslanca zanima, kakšne ugodnosti, določene v KIDO, ima prejemnik dohodka oziroma plačnik davka, ali pripada ugodnost delavcu ali delodajalcu in zakaj zakonodaja omogoča vlaganje vnaprejšnjih zahtevkov za uveljavljanje zmanjšanja oziroma oprostitve davka na podlagi KIDO glede na to, da gredo svetovni davčni sistemi in OECD v smeri zaostrovanja takšnega načina uveljavljanja omenjenih ugodnosti.

Vlada Republike Slovenije v nadaljevanju podaja skupen odgovor na prejeta vprašanja:

Uvodoma vlada pojasnjuje, da so ugodnosti, ki jih primeroma lahko določa KIDO, plačilo davka po nižji stopnji, kot je določena z zakonom o obdavčevanju oziroma Zakonom o davčnem postopku (Uradni list RS, št. 13/11 – uradno prečiščeno besedilo, 32/12, 94/12, 101/13 – ZDavNepr, 111/13, 22/14 – odl. US, 25/14 – ZFU, 40/14 – ZIN-B, 90/14, 91/15, 63/16, 69/17, 13/18 – ZJF-H, 36/19 in 66/19; v nadaljnjem besedilu: ZDavP-2), oprostitve plačila ali vračila davka od dohodka, za katerega je sicer določena obveznost izpolnitve davčne obveznosti po zakonu o obdavčevanju oziroma ZDavP-2.

V 2. podpoglavju IV. poglavja četrtega dela ZDavP-2 so urejeni temeljni načini, na katere lahko nerezidenti Slovenije od svojih dohodkov, ki imajo vir v Republiki Sloveniji, uveljavljajo ugodnosti, ki so določene v KIDO.

V primeru, ko dohodek izplača plačnik davka, je način uveljavljanja ugodnosti določen v 260. členu (odobritev znižanja ali oprostitve plačila davčnega odtegljaja ob nastanku davčne obveznosti, tj. v tem primeru dejansko ob izplačilu dohodka) in v 262. ter 262.a členu ZDavP-2 (vračilo davčnega odtegljaja po izplačilu dohodka).

Ugodnost na tej podlagi lahko uveljavlja le prejemnik dohodka, medtem ko ima plačnik davka, na katerega se v določenih primerih zgolj prenese obveznost za izračun davka za davčnega zavezanca, prejemnika dohodka, vlogo posrednika, ki pri tem izračunu zaradi svoje funkcije pomaga prejemniku dohodka uveljaviti ugodnost po KIDO. Brez omenjenega postopka bi moral plačnik davka za prejemnika dohodka skladno z zakonom o obdavčenju oziroma ZDavP-2 izračunati, odtegniti in plačati davčni odtegljaj brez upoštevanja določb KIDO. V primeru dohodka iz zaposlitve je delodajalec v vlogi plačnika davka v odnosu do delojemalca. Delojemalec pa je prejemnik dohodka, ki je zato tudi upravičen do ugodnosti, določeni v KIDO.

Na možnost uveljavljanja ugodnosti, določenih v KIDO, ob izplačilu dohodka po predhodni preveritvi izpolnjevanja pogojev za njihovo odobritev (tj. na podlagi vložitve t.i. vnaprejšnjega zahtevka), napotuje komentar k 1. členu Vzorce davčne konvencije Organizacije za ekonomsko sodelovanje in razvoj, verzije iz leta 2017 (»Organisation for Economic Co-

operation and Development – OECD») (v nadaljnjem besedilu: VDK OECD 2017), v 109. odstavku. Omenjeni pristop je naveden kot boljša metoda, saj omogoča hitrejšo uveljavljanje ugodnosti v primerjavi s postopkom naknadnega vračila davka.

Iz navedenih razlogov je bil v 260. členu ZDavP-2 določen omenjeni postopek za uveljavljanje ugodnosti, določenih v KIDO, ob izplačilu dohodka. Način izvajanja drugih postopkov (npr. ugotavljanje davčnega rezidentstva za nazaj, kadar davčni zavezanec ne uredi svojega statusa neposredno ob odhodu v tujino/prihodu v Slovenijo) in njihove posledice ne morejo biti razlog, da se takšen način uveljavljanja ugodnosti na splošno onemogoči vsem nerezidentom Slovenije.

Skladno s priporočilom v omenjenem 109. odstavku komentarja k 1. členu VDK OECD se izključno sistem refundacije uporablja takrat, kadar so pogoji za odobritev ugodnosti kompleksnejši in jih je zato težje preveriti.

Z novim 262.a členom ZDavP-2 se je tako zaradi kompleksnosti presojanja pogojev uredil posebni način uveljavljanja ugodnosti po KIDO, kadar dohodek, ki ima vir v Sloveniji, doseže subjekt ali dogovor ali je dosežen prek subjekta ali dogovora, ki se obravnava kot v celoti ali delno davčno transparentno po davčni zakonodaji druge države pogodbenice KIDO, ki zavezuje Slovenijo. Pojem »davčna transparentnost« se na splošno nanaša na situacije, ko se po domači zakonodaji države pogodbenice dohodek subjekta ali dogovora (ali njegov del) ne obdavči na ravni subjekta ali dogovora, temveč na ravni oseb, ki imajo delež oziroma so udeležene v takem subjektu ali dogovoru. Taka ureditev običajno zajema obdavčitev osebnih družb (oziroma partnerstev, angl. »partnerships«), lahko pa tudi kakšnih drugih subjektov ali dogovorov. Pri teh subjektih se ugodnosti po KIDO ne priznajo, če se dohodek takega subjekta davčno ne obravnava kot dohodek rezidenta države pogodbenice. Kadar države pri teh subjektih ne morejo preveriti, ali je oseba do njih dejansko upravičena (tj. ali se dohodek takega subjekta davčno obravnava kot dohodek rezidenta države pogodbenice), niso dolžne priznati ugodnosti po KIDO.

V zvezi z omenjenimi subjekti iz petega odstavka komentarja k 1. členu VDK OECD 2017 zato izhaja, da se lahko države odločijo, da se v teh primerih ugodnosti po KIDO uveljavljajo v postopku refundacije, celo če se ugodnosti sicer na splošno lahko uveljavljajo ob izplačilu dohodka, saj je preverjanje izpolnjevanja pogojev težje (npr. kadar je takšen subjekt ali dogovor ustanovljen v državi, iz katere Slovenija ne bi mogla pridobiti davčnih informacij, primeroma, ker z njo ne bi imela sklenjene KIDO ali druge mednarodne pogodbe, ki omogoča izmenjavo davčnih informacij).

Dopolnitev komentarja VDK OECD v zvezi s tem je povezana z rezultati projekta OECD/G20 za preprečevanje zmanjševanja davčne osnove in preusmerjanja dobička (angl. »Base Erosion and Profit Shifting - BEPS«), in sicer z ukrepom št. 2 (nevtralizacija učinkov hibridnih neskladnih aranžmajev).

Komentar VDK OECD na splošno še vedno napotuje na in celo priporoča uporabo načina uveljavljanja ugodnosti, določenih v KIDO, ob izplačilu dohodka. V določenih izjemnih primerih, kot npr. pri dohodkih, ki jih doseže subjekt ali dogovor ali so dosežni prek subjekta ali dogovora, ki se obravnava kot v celoti ali delno davčno transparentno po davčni zakonodaji ene od držav pogodbenic KIDO, pa navaja razloge, zaradi katerih se države lahko argumentirano odločijo zgolj za uporabo sistema refundacije, česar pa vlada ne razume kot vsesplošno zaostrovanje pri možnosti uveljavljanja ugodnosti po KIDO ob izplačilu dohodka.

Vlada sklepno dodaja, da ZDavP-2 v 261. členu določa, da potrditev zahtevka v skladu z 260. členom ne vpliva na pravico davčnega organa do uvedbe postopka davčnega nadzora v skladu

z ZDavP-2, kar davčnemu organu omogoča tudi naknadni nadzor nad odobravanjem ugodnosti po KIDO na omenjeni način, tj. ob izplačilu dohodka.