

## UKREPI ZA ZMANJŠEVANJE EKONOMSKEGA DVOJNEGA OBDAVČENJA

*Dvojno obdavčenje zelo negativno vpliva na tok naložb iz ene države pogodbenice v drugo državo pogodbenico. Pri tem je treba upoštevati dve vrsti dvojnega obdavčenja. Pravno dvojno obdavčenje obravnavamo takrat, kadar je isti davčni zavezanec dolžan dvakrat plačati davek od istega dobička. O ekonomskem dvojnem obdavčenju pa govorimo takrat, kadar mora davčni zavezanec od dobička, izkazanega v davčnem obdobju, obračunati in plačati davek od dobička, nato pa od prejetega dobička, možni prejemnik dobička ponovno plačati davek.*

Države lahko uvedejo davčne zahteve samo proti tistim subjektom, ki so preko naveznih okoliščin, vezanih na teritorialno suverenost države. Navezne okoliščine so lahko osebne ali realne značaja. Osebne značaja so predvsem državljanstvo in rezidentstvo, realne pa vir dohodka. Izbor naveznih okoliščin nima samo vpliva na subjektivno stran davčnopравниh razmerja, temveč tudi na razmerje glede davčne obveznosti. Rezidentstvo, kot osebna navezna okoliščina ima za posledico neomejeno davčno zavezo, kar pomeni, da so davčni zavezanci obdavčeni za celotni pridobljen dohodek, ne glede na vir pridobitve dohodka. V tem primeru teritorialna jurisdikcija razširja svojo davčno suverenost na davčne objekte izven nacionalnega ozemlja. Država lahko v tem primeru na zelo enostaven način izvaja svojo davčno suverenost glede sistema obdavčevanja svojih rezidentov. Poleg neomejene davčne zaveze imamo tudi omejeno davčno zavezo. Bistvo omejene davčne zaveze je v tem, da so davčni zavezanci obdavčeni samo glede prihodka, ki izhaja iz izvora države rezidentstva.

Do kolizije davčne jurisdikcije prihaja zaradi tega, ker v mednarodnem javnem pravu niso mednarodno sprejeta načela, ki bi omejevala davčno suverenost določene države. Države imajo preko svoje davčne suverenosti možnost, da oblikujejo svoj davčni sistem in razmere davčne teritorialne suverenosti. Ne glede na ureditve v drugih državah, lahko vsaka država sama določi, katero navezno okoliščino bo upoštevala pri obdavčevanju davčnih zavezancev. Davčna funkcija posamezne države predstavlja eno od osnovnih državnih funkcij in prav zaradi tega ne moremo sprejemati nekaterih splošnih pravil mednarodnega javnega prava, s katerimi bi se omejevala. Države izvoznice so zainteresirane za širši kriterij rezidentstva, tako da bi svoje rezidente podvrgla nacionalnemu obdavčevanju svetovnega dohodka. Države uvoznice, pa nasprotno, želijo sprejemati teritorialni način obdavčevanja, da bi s tem podvrgle svoji davčni suverenosti vse davčne objekte, ki se nahajajo na ozemlju države uvoznice kapitala. Poleg prenosa kapitala je potrebno glede na kriterij obdavčevanja upoštevati tudi nekatere politične okoliščine.

Sistemi odprave ekonomskega dvojnega obdavčenja imajo za posledico zmanjševanje proračunskih prihodkov glede na sisteme zmanjševanja ekonomskega dvojnega obdavčenja. Zato je potreben pragmatičen kompromis davčnih oblasti, ki mora biti zasnovan na proračunskimi osnovami, da neka država sprejme sistem davčne integracije na osnovi odprave dvojnega obdavčenja. Vsaka davčna integracija ima za posledico relativno stabilnost davčnih stopenj, kar negativno vpliva na fiskus, če celotno sistematiko obravnavamo z vidika klasičnega sistema, kjer je dohodek dvojno obdavčen.

## **SISTEM DVOJNIH STOPENJ**

V sistemu dvojnih stopenj se dohodek pravne osebe razdeli na dva dela; nerazdeljeni dohodek se obdavči z višjo stopnjo davka na dohodek pravnih oseb, razdeljen dohodek pa se obdavči z nižjo stopnjo davka na dohodek pravnih oseb.

## **SISTEM DELNEGA ODBITKA DIVIDEND**

Sistem delnega odbitka dividend upošteva delno zniževanje davčne osnove pravne osebe na račun izplačanih dividend. Pri tem se upošteva vsebina posebnega korporacijsko pravnega pojma - primarne dividende. Dividenda se analitično deli na dve komponenti. Prva komponenta - primarna dividenda je podobna obresti na dividendo in predstavlja za delničarja odškodnino za posojeni in uporabljeni denar. Druga komponenta - višek dividende predstavlja dobiček pravne osebe, ki se razdeli glede na delež dividende v celotnem dobičku in pomeni nagrado delničarju za nevarnost pri vlaganju lastnega kapitala v delniško družbo. Glede tega je smiselno primarno dividendo odbiti od davčne osnove pravne osebe, medtem ko je druga komponenta lahko vsebovana v davčni osnovi pravne osebe.

Vendar pri tem načinu izračunavanja, naletimo na nekatere probleme. Vplačan osnovni kapital ima samo nek deklaratoren značaj, saj se delnice plačujejo in kupujejo po cenah, ki so odvisne od kotacije na trgu vrednostnih papirjev. Poleg tega pa knjigovodska vrednost delniškega kapitala ne odgovarja tržni vrednosti podjetja, zato se primarna dividenda lahko računa le na osnovi , ki je zelo arbitrarna. S tem so v prednosti tiste pravne osebe, ki imajo velik osnovni oziroma trajni kapital. Tudi glede obdavčevanja nerezidentov nastajajo zapleti, saj lahko nerezidenti izkoristijo možnost, da preko sistema delnega odbitka dividend ne plačajo domači davek na prejete primarne dividende.

Omejitve, ki jih ustvarja davčna integracija na nivoju pravne osebe je veliko držav navedla na oblikovanje davčne integracije na nivoju delničarjev. Bistvena značilnost

davčne integracije na nivoju delničarjev je predvsem v kompleksnosti sistema obdavčevanja. Tudi v primeru davčne integracije na nivoju delničarjev imamo dva sistema.

*Zgled: Sistem delnega odbitka*

*Stopnja pravne osebe*

A1.Obdavčljiv dohodek	2.500
A2.Davek na dohodek pravnih oseb (30%)	750
A3.Dohodek za razdelitev	1.750

*Stopnja delničarjev*

B1.Stopnja davka	30%	40%
B2.Dividenda (A3)	1.750	1.750
B3.Odbitek $r = 1/7$ od B2 ali $1/3$ do A2	250	250
B4.Bruto dividenda (B2+B3)	2.000	2.000
B5.Davek - delničarji (B1xB4)	600	800
B6.Davčni kredit (B3)	250	250
B7.Neto davek na dohodek delničarjev (B5-B6)	350	550
B8.Neto dividenda (B2-B7)	1.400	1.200

## SISTEM DELNE OLAJŠAVE ZA DELNIČARJE

Sistem delnega odbitka je zelo kompleksen, zato ga velika večina držav (predvsem tranzicijskih in držav v razvoju) ne uporablja, saj se veliko bolj poslužuje sistema delne olajšave za delničarje. Za sistem delne olajšave je značilno, da se dohodek pravne osebe obdavči z normalno stopnjo, vendar se pri obdavčevanju dividend, ki jih pridobijo fizične osebe delno zmanjša. To zmanjševanje se lahko doseže na način;

- da so dividende obdavčene z nižjo stopnjo;
- z upoštevanjem posebnega davčnega kredita delničarjem na račun davka na dohodek;
- dopustitvijo odbitka določenega odstotka od prejetih dividend pri ugotavljanju davčne osnove davka na dohodek.

Pri sistemu delnega odbitka dividend se ne poveča obdavčljiva vrednost dividend za vrednost davka na dohodek pravnih oseb, niti se upošteva davčnemu zavezancu refundacija v primeru, da je davčni kredit večji od bruto davčne osnove davka na dohodek.

## SISTEM POLNEGA ODBITKA DIVIDEND

Sistem popolnega odbitka dividend za odpravo ekonomskega dvojnega obdavčenja ne uporablja nobena od članic OECD. Popolni odbitek dividend bi pomenil, da se davek na dohodek pravnih oseb upošteva samo na akumulirani del dobička, medtem ko je razdeljeni del dobička podvržen davku na dohodek fizičnih oseb v primeru, da so dividende del dohodka delničarja. Ta način odprave ekonomskega dvojnega obdavčenja je bil neuporaben, saj bi država, ki bi upoštevala to metodo, morala uvesti visok davek po odbitku na dividende, katere se izplačajo nerezidentom, medtem ko bi rezidentna podružnica lahko svoji matični družbi v tujini dohodek popolnoma razdelila kot dividendo in s tem se izognila kakršnikoli obdavčitvi dohodka pravnih oseb.

Najbolj razširjen sistem davčne integracije je sprejet na nivoju delničarjev. Sistem popolnega odbitka je podoben sistemu delnega odbitka s tem, da se pri sistemu popolnega odbitka ne odbije le del, ampak celotna vrednost plačanega davka na dohodek pravnih oseb, kateri je alikvotno razdeljen na dohodek.

*Zgled: Sistem popolnega odbitka*

*Stopnja pravne osebe*

A1.Obdavčljiv dohodek	2.500
A2.Davek na dohodek pravnih oseb (30%)	750
A3.Dohodek za razdelitev	1.750

*Stopnja delničarjev*

	20%	30%	40%
B2.Dividenda (A3)	1.750	1.750	1.750
B3.Odbitek (A2)	750	750	750
B4.Bruto dividenda (B2+B3)	2.500	2.500	2.500
B5.Davek - delničarji (B1xB4)	500	750	1.000
B6.Davčni kredit (B3)	750	750	750
B7.Neto davek na dohodek delničarjev (B5-B6)	-250	0	250
B8.Neto dividenda (B2-B7)	2.000	1.750	1.500

Iz zgornjega primera je razvidno, da v primeru, ko je davčni zavezanec podvržen stopnji davka na dohodek fizičnih oseb, ki je enaka stopnji davka na dohodek pravnih oseb, nima nobenih davčnih obveznosti, saj je bil dohodek obdavčen preko davka na dohodek pravnih oseb in preko njega uveljavlja davčni zavezanec davčni kredit, ki je enak davku na dohodek fizičnih oseb. V primeru višje stopnje davka na dohodek

fizičnih oseb, pa bo potrebno doplačati določen znesek davka, medtem, ko je v primeru nižje stopnje davka na dohodek fizičnih oseb, davčni zavezanec upravičen do vračila davka. To vračilo davka se odraža v višini izplačane dividende.