

**UNIVERZA V LJUBLJANI
FAKULTETA ZA UPRAVO**

Diplomsko delo
visokošolskega programa

**VPLIV SPREMEMBE DOHODNINSKE
ZAKONODAJE NA DAVČNO INŠPEKCIJO
S POUČARKOM NA DOHODKIH IZ TUJINE**

Silvestra Kovačič

Ljubljana, december 2008

**UNIVERZA V LJUBLJANI
FAKULTETA ZA UPRAVO**

Diplomsko delo
visokošolskega programa

**VPLIV SPREMEMBE DOHODNINSKE ZAKONODAJE NA DAVČNO
INŠPEKCIJO S Poudarkom NA DOHODKIH IZ TUJINE**

Kandidatka: Silvestra Kovačič
Številka indeksa: 21032

Mentor: dr. Ivo Lavrač

Ljubljana, december 2008

POVZETEK

Slovenski rezidenti od leta 2005 dalje plačujejo dohodnino po svetovnem dohodku, kar pomeni, da obdavčitev temelji na obdavčevanju dohodkov in premoženja ne glede na to, kje je dohodek dosežen oziroma kje se premoženje nahaja. Nerezidenti v Sloveniji plačujejo dohodnino od dohodkov, ki so nastali v Sloveniji, ter od premoženja, ki se nahaja v Sloveniji. Zato se je v Sloveniji precej razširil krog dohodninskih zavezancev, predvsem na vse tiste slovenske rezidente, ki dosegajo različne vrste dohodkov v tujini. Po drugi strani pa razmere čedalje večje globalizacije svetovnega gospodarstva pospešujejo pretok kapitala, dela ali posla čez mejo naše države, kar pomeni, da vedno več nerezidentov dosega v Sloveniji različne vrste dohodkov.

To povzroča vse pogostejše dvojne obdavčitve fizičnih oseb, zato uporaba mednarodnih pogodb o izogibanju dvojnemu obdavčenju dohodka in premoženja vse bolj pridobiva na pomenu. S sklepanjem mednarodnih pogodb o izogibanju dvojnega obdavčevanja dohodka in premoženja se predvsem omogoča odprava mednarodnega dvojnega obdavčevanja istega dohodka in premoženja, preprečuje davčne utaje in davčna diskriminacija ter omogoča reševanje davčnih sporov.

Ključne besede: davčni zavezanec, rezident, nerezident, dvojna obdavčitev, mednarodne pogodbe o izogibanju dvojni obdavčitvi, dohodnina, davčna osnova, davčna stopnja, davčni inšpekcijski nadzor.

SUMMARY

From 2005 onwards residents of Slovenia are liable to personal income tax on their worldwide income (i.e. income derived in Slovenia as well as abroad) which means that taxation is now based on taxation of income and capital irrespective of the source of the income or the location of the capital. Non-residents are liable to pay personal income tax on income the source of which is in Slovenia as well as from capital which is situated in Slovenia. Because of the above-mentioned facts the base of persons liable to personal income tax in Slovenia has considerably broadened especially with all those Slovenian residents who earn different types of incomes abroad. On the other side, the growing globalisation of the world economy increases the movements of capital, work or business across the border of our country meaning that more and more non-residents earn different types of incomes in Slovenia.

As a result the double of individuals is more frequent that is why the application of double taxation conventions gains in importance. The main goals of concluding double taxation conversions are to avoid international double taxation of the same income and capital, to prevent tax evasion and tax discrimination and to enable the resolution of tax disputes.

Key words: taxpayer, resident, non resident, double taxation, international contracts on the avoidance of double taxation, income tax, assessment (of taxes), tax bracket or tax rate, tax inspection.

KAZALO:

POVZETEK	ii
SUMMARY	iii
1 UVOD	1
2 DOHODNINA	3
2.1 SISTEMI DOHODNINE	3
2.1.1 CELOVITI SISTEMI	3
2.2.2 CEDULARNI SISTEMI	4
2.3 TEMELJNI CILJI ZA SPREJEM NOVEGA ZAKONA O DOHODNINI	5
2.3.1 PRIMERJAVA RAZLIK V OBDAVČITVI	5
2.4 ZAVEZANEC ZA DOHODNINO	6
2.5 VIRI DOHODNINE	7
2.5.1 DOHODEK IZ ZAPOSLOTITVE	8
2.5.1.1 Davčna osnova in stopnja akontacije dohodnine od dohodka iz delovnega razmerja	8
2.5.1.2 Davčna osnova in stopnja akontacije dohodnine od pokojnine in invalidskega nadomestila	9
2.5.1.3 Davčna osnova in stopnja akontacije dohodnine od dohodka iz drugega pogodbenega razmerja	9
2.5.2 DOHODEK IZ DEJAVNOSTI	9
2.5.3 DOHODEK IZ OSNOVNE KMETIJSKE IN OSNOVNE GOZDARSKE DEJAVNOSTI	10
2.5.4 DOHODEK IZ ODDAJANJA PREMOŽENJA V NAJEM IN IZ PRENOSA PREMOŽENJSKE PRAVICE	10
2.5.4.1 Dohodek od oddajanja premoženja v najem	11
2.5.4.2 Dohodek iz prenosa premoženjske pravice	11
2.5.5 DOHODEK IZ KAPITALA	11
2.5.5.1 Obresti	11
2.5.5.2 Dividende	12
2.5.5.3 Dobiček iz kapitala	12
2.5.6 DRUGI DOHODKI	13
3 UČINKOVITO IN USPEŠNO SODELOVANJE ZNOTRAJ EU IN DRUGIH MEDNARODNIH ORGANIZACIJ	15
3.1 KREPITEV VZAJEMNE POMOČI IN IZMENJAVE INFORMACIJ, IDEJ IN IZKUŠENJ Z DRUGIMI DRŽAVAMI IN S POSLOVNIM SVETOM	20
3.2 URESNIČEVANJE LIZBONSKE STRATEGIJE	21
4 OBDAVČITEV REZIDENTOV PO SVETOVNEM DOHODKU	22
4.1 ODPRAVA DVOJNE OBDAVČITVE	22
4.1.1 Republika Slovenija nima sklenjene pogodbe	22
4.1.2 Republika Slovenija ima sklenjeno pogodbo	22
4.2 DOHODKI IZ TUJINE	24
4.2.1 Davčne obveznosti v Sloveniji	24
5 METODE ZA ODPRAVO DVOJNE OBDAVČITVE	26
5.1 METODA IZVZETJA (OPROSTITVE), KI DELUJE NA RAVNI DOHODKA	26
5.2 METODA NAVADNEGA ODBITKA (DOBROPISA)	26
5.3 MEDLETNE NAPOVEDI	27

5.4 PRIMERI OBDAVČITVE REZIDENTOV REPUBLIKE SLOVENIJE, KI DOSEGAJO DOHODEK V DRUGIH DRŽAVAH.....	28
a) Obdavčitev dohodka iz zaposlitve rezidenta Republike Slovenije, kadar se zaposlitev izvaja v Avstriji (metoda navadnega odbitka).....	28
b) Obdavčitev dohodka iz zaposlitve rezidenta Republike Slovenije, kadar se zaposlitev izvaja v Avstriji (metoda navadnega odbitka).....	29
c) Obdavčitev dohodkov iz zaposlitve rezidenta Republike Slovenije, kadar se zaposlitev izvaja v Avstriji (metoda navadnega odbitka).....	30
d) Obdavčitev dohodkov iz zaposlitve rezidenta Republike Slovenije, kadar se zaposlitev izvaja v Avstriji (metoda navadnega odbitka)	31
e) Obdavčitev dohodkov iz zaposlitve rezidenta Republike Slovenije, kadar se zaposlitev izvaja v Nemčiji (metoda oprostitve s progresijo).....	32
f) Primer obdavčitve dohodkov iz zaposlitve in dohodka iz drugega pogodbenega razmerja	34
Obdavčitev dohodkov iz zaposlitve rezidenta Republike Slovenije, kadar se zaposlitev izvaja v Italiji (metoda oprostitve s progresijo)	34
g) Izračun dohodnine od dohodkov rezidenta Republike Slovenije, kadar se zaposlitev izvaja v Sloveniji, rezident pa prejema avtorski honorar iz Avstrije ...	35
6 OBDAVČITEV NEREZIDENTOV V SLOVENIJI	40
6.1 UGODNOSTI NA PODLAGI MEDNARODNIH POGODB O IZOGIBANJU DVOJNEGA OBDAVČENJA	41
6.2 DAVČNE OBVEZNOSTI IN PRAVICE NEREZIDENTOV	42
7 DAVČNI INŠPEKCIJSKI NADZOR.....	44
7.1 POVZETKI IZ UGOTOVITEV DAVČNIH INŠPEKCIJSKIH NADZOROV POSLOVANJA V POVEZAVI Z IZOGIBANJU DVOJNEGA OBDAVČEVANJA....	45
7.1.1 Inšpiciranje pravne osebe, ki je sklenila pogodbo s fizično osebo - rezidentom Nemčije.....	45
7.1.2 Inšpiciranje fizične osebe – rezidenta Republike Slovenije z začasnim prebivališčem v Avstriji	47
7.1.3 Inšpiciranje fizične osebe rezidenta Republike Slovenije, ki ima začasno prebivališče v Italiji.....	49
7.1.4 Inšpiciranje fizične osebe, rezidenta Belgije, ki je dosegala dohodke na območju Republike Slovenije	50
7.2 SOČASNI MEDNARODNI NADZOR	53
7.3 CILJI IN ORGANIZACIJA SOČASNEGA MEDNARODNEGA NADZORA.....	53
7.4 IZVEDBA SOČASNEGA MEDNARODNEGA NADZORA.....	54
8 ZAKLJUČEK.....	55
LITERATURA	56
VIRI.....	56
SEZNAM UPORABLJENIH KRATIC	58
IZJAVA O AVTORSTVU IN NAVEDBA LEKTORJA.....	59

1 UVOD

Davki so temelj suverenosti vsake države in sredstvo za uravnavanje gospodarstva in socialne politike. Vplivajo na porabo, podjetniško strukturo, varujejo domačo industrijo in spodbujajo varčevanje. Za vsako državo je davčna politika zelo pomembna, saj se njeni ukrepi ne odražajo le v lastni državi, ampak tudi širše. V državah EU je posebej pomembno, da države članice EU čim tesneje sodelujejo med seboj in svoje davčne politike razvijajo v isto smer, saj te občutno vplivajo na njihov enotni trg.

Država želi z dohodnino obdavčiti dohodke vsake fizične osebe, ki pomenijo povečanje njenega premoženja, ne glede na to kako se imenujejo in kakšna je podlaga, na kateri so nastali. To zahteva načelo pravičnosti, ki ga mora vsebovati vsak davčni sistem. Nov Zakon o dohodnini prinaša precej novosti, ki povzročajo tudi veliko zadreg, saj zakon ni enostaven, za rešitev konkretnega davčnega vprašanja pa je treba preskakovati na več koncev zakonskega besedila, poleg tega ga je treba brati v povezavi z Zakonom o davčnem postopku, ki je prav tako sprejet na novo.

Spremembe naše davčne zakonodaje so bile že dolgo nujne, z letom 2005 smo jih dobili, pa raztrgali, predvsem zaradi neprijaznih, zapletenih in nerazumljivih besedil na novo spisanih davčnih zakonov. Vmes so se pojavile resne ideje o koreniti davčni reformi - enotni davčni stopnji - , ki pa je bila prevelik in preveč tvegan zalogaj, zato jo je bilo nemogoče izpeljati in izdelati do kakšnih osnutkov ali celo predlogov zakonov, kaj šele izpeljati. S 1. 1. 2007 smo dobili spremenjeno davčno zakonodajo, čeprav le-ta temelji na dotedanjih besedilih zakonov.

S 1. januarjem 2007 je začel veljati novi Zakon o dohodnini (v nadaljevanju ZDoh-2, objavljen v Uradnem listu RS, št. 117, z dne 16. 11. 2006), ki ne prinaša bistvenih sprememb in novosti v primerjavi z ZDoh-1 (v veljavi od 1. januarja 2005 do konca leta 2006).

Od 1. januarja 2007 je v uporabi tudi novi Zakon o davčnem postopku (v nadaljevanju ZDavP-2, objavljen v Uradnem listu RS, št. 117 z dne 16. 11. 2006). Pri administrativnem postopanju je v načelu ohranjen postopek, ki je bil določen s prejšnjim zakonom. To pomeni, da je zadržana letna odmera na podlagi davčne napovedi zavezanca, akontiranje se bo še naprej izvajalo z davčnim odtegljajem, obračunom davka in tudi na podlagi napovedi. Bistvene spremembe oziroma poenostavitve so uvedene predvsem v zvezi z vlaganjem davčne napovedi za odmero dohodnine.

V tej nalogi sem želela predstaviti spremembe novega dohodninskega zakona, kjer nameravajo predlagane rešitve še bolj poenostaviti davčni sistem in ga s tem narediti prijaznejšega davčnim zavezancem.

V povezavi s tem je treba poudariti, da je v zvezi s postopkom sprejeta tudi nova zakonodaja, ki se nanaša tudi na pridobivanje oziroma dajanje podatkov (tako s

strani davčnega zavezanca, kot s strani DURS, izmenjava podatkov med članicami EU, način obračunavanja posameznih vrst davkov glede na razpoložljive podatke davčnega organa).

Za vsako državo je davčna politika zelo pomembna, saj se njeni ukrepi ne odražajo le v lastni državi, ampak tudi širše. V državah EU je posebej pomembno, da države članice EU čim tesneje sodelujejo med seboj in svoje davčne politike razvijajo v isto smer, saj te občutno vplivajo na njihov enotni trg.

Slovenija v primerjavi z drugimi državami še nima široke mreže mednarodnih pogodb. Po osamosvojitvi je prevzela nekaj mednarodnih pogodb, ki jih je sklenila bivša SFRJ; druge je sklenila sama. Slovenija nadaljuje sklepanje mednarodnih pogodb tako, da je trenutno veljavnih naraslo že na 41.

2 DOHODNINA

Davek od dohodka fizičnih oseb ali dohodnina je eden od »velike trojice« davkov, poleg davka na dodano vrednost in prispevkov za socialno varnost. Dohodnina ali davek od dohodka fizičnih oseb v Sloveniji predstavljata zelo pomemben davek, saj bremeni večino aktivnega prebivalstva.

Že v letu 2005 so se na davčnem področju zgodile pozitivne spremembe. Z novelo zakona o dohodnini, ki je bila sprejeta konec leta 2005, se je na področju obdavčitve dohodkov fizičnih oseb uveljavila ureditev, po kateri se del dohodkov – obresti, dividende in kapitalski dobički – obdavčujejo po proporcionalni stopnji (20 oz. 15 % za obresti), preostali del pa po treh progresivnih stopnjah (od 16 do 41 %). Hkrati so bile sprejete nekatere ugodnosti oz. oprostitve dohodnine.

Glavni namen davčne reforme naj bi bil razbremenitev slovenskega gospodarstva in oblikovanje pogojev za njegovo večjo konkurenčnost; ustvarili bi se pogoji za prestrukturiranje gospodarstva v večjo tehnološko zahtevnost, intenzivnost izrabe človeškega kapitala in višjo dodano vrednost. Iz tega naj bi sledilo večje zaposlovanje, ki bi pomenilo večjo socialno varnost posameznikov. Povečala naj bi se konkurenčnost davčnega sistema, poenostavili predpisi in administrativne obveznosti.

2.1 SISTEMI DOHODNINE

Države EU poznajo različne sisteme dohodnine. V obdavčenje vključujejo svetovni dohodek iz vseh virov dohodka davčnega zavezanca. Tako ločimo različne pristope:

2.1.1 CELOVITI SISTEMI

Pri tem sistemu se vsi dohodki obravnavajo enako, se seštejejo, na dobljeno vsoto pa se aplicira določena davčna stopnja.

Zadnjih nekaj let imamo vsako leto spremenjeno dohodnino, kar predstavlja zelo spremenljivo in težko obvladljivo davčno okolje. Država naj bi zagotovila takšno davčno okolje, ki bo razumljivo, enostavno in čim bolj stabilno (nespremenljivo zaradi novih zakonov). Vsak zavezanec naj bi imel pravico do občutka zanesljivosti v zvezi s svojo davčno obremenitvijo v naslednjem oziroma čim daljšem obdobju.

2.2.2 CEDULARNI SISTEMI

Po tem sistemu so obdavčeni dohodki z dokončno – cedularno dohodnino in dohodki iz kapitala:

- dividende,
- obresti,
- dobička iz kapitala.

Ko obdavčen dohodek izplačuje plačnik davka (slovenska pravna oseba, zasebnik,...), je odgovoren za pravilno določitev dohodka, pravilen obračun cedularne dohodnine in za plačilo v proračun. Če pa ga izplača oseba, ki ni plačnik davka (tuja oseba ali slovenska fizična oseba), je prejemnik odgovoren za pravilno določitev dohodka, saj mora vložiti ustrezno napoved o prejetem dohodku pri pristojnem davčnem uradu. Davčno osnovo določi DURS, ki z odločbo izračuna dohodnino, ki jo oseba – prejemnik takega dohodka, sam plača.

STRUKTURA DAVŠČIN V EU IN SLOVENIJI				
	EVROPSKA UNIJA		SLOVENIJA	
	% BDP	% DAVŠČIN	% BDP	% DAVŠČIN
Posredni davki	13,6	32,6	16,3	37,9
Socialne dajatve	15,0	36,0	16,8	39,1
Neposredni davki	13,1	31,4	9,9	23,0
- gospodinjstva	9,7	23,2	6,5	15,1
- gospodarske družbe	2,4	5,8	1,2	2,8
- ostali	1,0	2,4	2,2	5,1

Stopnje dohodnine v nekaterih državah:

STOPNJE DOHODNINE			
	Začetna stopnja	Najvišja stopnja	Nad EUR
Avstrija	21,0	50,0	50.870
Belgija	26,8	56,4	43.870
Danska	38,0	59,0	
Finska	29,8	52,8	55.200
Francija	15,0	57,6	47.131
Nemčija	19,9	51,2	55.008
Italija	24,2	46,1	70.000
Luksemburg	8,2	38,9	34.500
Nizozemska	32,9	52,0	49.464
Portugalska	12,0	40,0	52.276
Japonska	15,0	50,0	133.000
ZDA	17,0 (NY)	41,8 (NY)	274.314
Slovenija	17,5	50,0	35.816

Evropska unija je območje z visokimi davki. V letu 2005 je delež pobranih davkov, vključno s prispevki za socialno varnost znašal 39,6 odstotka BDP, kar je za okrog 13 odstotnih točk več kot v ZDA in na Japonskem. Tudi v primerjavi z državami, ki so članice OECD, je delež EU visok. Med nečlanicami EU, ki so članice OECD, pobrani davki in prispevki samo v Novi Zelandiji presegajo 35 odstotkov BDP. Slovenija je skupaj z Madžarsko edina nova članica, ki presega povprečje EU, kar pa ne pomeni,

da imajo vse članice EU visoke davke. V osmih je delež pobranih davkov in prispevkov nižji od 35 odstotkov BDP. Med njimi ni Slovenije. Delež neposrednih davkov je v novih članicah nižji kot v starih članicah. Za dohodnino se ugotavlja, da ima najnižjo stopnjo 16 % Romunija, najvišjo 59 % pa Danska. Na splošno velja, da je ta stopnja v novih članicah nižja kot v starih. Slovenija, ki je prej imela 50 % skupaj z Avstrijo in Belgijo peto najvišjo stopnjo, je z znižanjem na 41 % padla na deveto mesto.

2.3 TEMELJNI CILJI ZA SPREJEM NOVEGA ZAKONA O DOHODNINI

Razlogi za sprejetje novega zakona o dohodnini so večplastni. Treba jih je iskati v sistemskih pomanjkljivostih prejšnje ureditve, nekonsistenčnosti posameznih določb, predvsem pa v samih spremembah gospodarskega in političnega sistema Republike Slovenije, glavni razlogi pa so predvsem naslednji:

- vodenje davčne politike v smeri razbremenitev najnižjih dohodkovnih razredov,
- previsoka davčna obremenitev aktivnih dohodkov (predvsem dohodkov iz dela) v primerjavi s pasivnimi dohodki (predvsem dohodki iz premoženja), katerih davčno obremenitev je treba povečati,
- sprememba v strukturi zavezancev oziroma v načinu pridobivanja dohodkov (porast števila zavezancev, ki pridobivajo dohodke iz različnih virov),
- neenakomerna porazdelitev davčnega bremena med davčnimi zavezanci, ki je posledično pripeljala do poskusov prehajanja davčnih zavezancev iz davčno bolj obremenjenih oblik dohodkov v davčno ugodnejše oblike, predvsem s pomočjo izkoriščanja pravne forme posameznih poslov,
- vstop Slovenije v Evropsko unijo zaradi prilagoditve zakonodaje temeljnemu načelu EU,
- prilagoditev sistema dohodnine mednarodnim standardom obdavčitve fizičnih oseb.

Ob vsem tem pa je treba vedeti, da vsako spreminjanje dohodnine draži in plaši množice davčnih zavezancev.

2.3.1 PRIMERJAVA RAZLIK V OBDAVČITVI

Med pomembne novosti spada spremenjena dohodninska lestvica, ki ima po novem le tri davčne razrede s stopnjami 16, 27 in 41 odstotkov za razliko od prej veljavne, ki je imela pet razredov.

Sistema dohodnine po starem in novem zakonu se razlikujeta predvsem v pravilih za določanje davčne osnove. Značilnost nove dohodninske lestvice (za leto 2007) je manjša progresija – namesto pet imamo le tri stopnje, najvišja je 41 % in ne več 50 % kot v letu 2006, drugače so razporejeni tudi dohodninski razredi.

Primerjava dohodninske lestvice za leto 2006 in 2008:

Za leto 2006 velja:			Za leto 2007 velja:		
če znaša neto letna davčna osnova nad		do	znaša dohodnina:		
če znaša neto letna davčna osnova nad		do	znaša dohodnina:		
	5.539		16 %		
5.539	10.822		886 + 33 % nad 5.539	6.800	13.600
10.822	21.899		2.630 + 37 % nad 10.822	13.600	
21.899	44.012		6.728 + 41 % nad 21.899		
44.012	-		15.794 + 50 % nad 44.012		

Ugotavljanje davčne osnove je v več primerih poenostavljeno, in sicer:

- odpravljeno je razmejevanje dohodkov, doseženih s posameznim poslom ter dohodkov iz dejavnosti za zaposlitve,
- razširjen je krog zavezancev, ki lahko ugotavljajo davčno osnovo od dohodka iz dejavnosti na podlagi dejanskih prihodkov in normiranih odhodkov,
- iz obdavčitve so izvzeti dohodki iz osnovne kmetijske in osnovne gozdarske dejavnosti, če v okviru gospodinjstva zavezanca nimajo več kot 200 evrov katastrskega dohodka,
- kmetijske subvencije, ki niso oproščene plačila dohodnine po ZDoh-2, so vključene v katastrski dohodek, ki se bo zaradi tega ustrezno povečal, in niso več samostojna davčna osnova.

Davčne osnove, ki se všttevajo v letno davčno osnovo za leto 2007, so po novem ZDoh-2 praviloma enake kot v letu 2006 po ZDoh-1; drugačne pa so olajšave, ki se odštevajo od te osnove, da se dobi neto letna davčna osnova, od katere se odmeri dohodnina. Letna dohodninska osnova bo ob enakih in enako visokih dohodkih leta 2006 in 2007 zaradi spremenjenih olajšav drugačna v letu 2007 kot v letu 2006. Največjo razliko bodo čutili zavezanci s tremi ali več otroki, saj je olajšava zanje precej višja kot za leto 2006.

Splošna olajšava, ki se prizna vsem zavezancem, se je povečala in znaša 2. 800 evrov, ukinjene pa so olajšave za različne namene, kot npr. reševanje stanovanjskega problema, nakup zdravil, učbenikov, ipd.

Po novem lahko zavezanci del svoje dohodnine (do 0, 5 %) namenijo za financiranje splošno koristnih namenov; političnih strank in reprezentativnih sindikatov.

2.4 ZAVEZANEC ZA DOHODNINO

Zakon postavlja okvire za obdavčitev z natančnimi definicijami zavezanca, rezidenta in nerezidenta in uveljavlja načelo obdavčenja svetovnega dohodka, po zgledu

obdavčevanja dohodkov v večini primerljivih držav. Uveljavljeno je načelo obdavčevanja rezidentov po svetovnem dohodku (to je za dohodek, dosežen v Sloveniji in v tujini) in nerezidentov po viru dohodka v Sloveniji. Če fizična oseba ne izpolnjuje vsaj enega izmed petih meril po ZDoh-2, ki opredeljujejo rezidenta, je nerezident. Zavezanec za dohodnino postane nerezident, če je v katerem koli času v davčnem letu bival v Sloveniji skupno več kot 183 dni. Posebnost po ZDoh-2 je tudi, da je zavezanec za dohodnino – fizična oseba, tujec, ki je v Sloveniji zaposlen v instituciji Evropske skupnosti in biva v Sloveniji več kot 183 dni v davčnem letu, je torej davčni nerezident. To pomeni, da je nerezident, kdor biva v Sloveniji več kot 183 dni (s čimer izpolnjuje enega od petih meril), ki opredeljujejo rezidenta) in je v katerem koli času v davčnem letu bival v Sloveniji skupno več kot 183 dni in zanj ustreza določilo, da »bi postal rezident samo zaradi zaposlitve kot uslužbenec v institucijah Evropske skupnosti, Evropski centralni banki, Evropskem monetarnem institutu ali Evropski investicijski banki v Sloveniji«.

Merila za določanje rezidentstva so v zakonodaji različnih držav različna in lahko se zgodi, da dve državi po domači zakonodaji štejeta isto osebo v istem obdobju za svojega rezidenta, kar pomeni, da je isti dohodek polno obdavčen v obeh državah ali da je isti dohodek v obeh državah po domačih zakonih neobdavčen. To za osebo pomeni večje davke in administrativne obveznosti. V takih primerih imajo pomembno vlogo sporazumi o izogibanju dvojnega obdavčenja, ki s sporazumi med državama zagotavljajo, da se dohodek zavezanca obdavči le v eni državi.

2.5 VIRI DOHODNINE

Načelo obdavčitve po ZDoh-2 je, da je z dohodnino obdavčeno vse, kar fizična oseba prejme, dobi, zasluži, razen če je v zakonu navedeno, da ni obdavčeno. Dejstvo je, da ZDoh-2 ni napisan enostavno, zato ga je treba podrobno pregledati, da se lahko ugotovi, ali je nek dohodek obdavčen ali neobdavčen. Če nekega dohodka ne najdemo med tako ali drugače neobdavčenim, je obdavčen.

V novem ZDoh-2 so pravila o obdavčitvi z dohodnino zapisana na različne načine, na različnih koncih in z različnimi izrazi:

- kaj se ne šteje za dohodke,
- kaj je oproščeno dohodnine,
- kaj se ne všteva v davčno osnovo,
- kaj se do koliko všteva v davčno osnovo,
- kaj se nad koliko všteva v davčno osnovo,
- kaj je neobdavčljivo,
- kaj se ne obdavčuje.

Obdavčitev dohodkov in posledično tudi neobdavčitev velja za dohodke, prejete v Sloveniji in tujini.

Dohodek je v denarju preračunani seštevek vseh koristi, ki jih davčni zavezanec pridobi v določenem časovnem obdobju iz vseh njegovih dejavnosti oziroma premoženja. To pomeni seštevek njegovih donosov. Z dohodkom je mišljena čista korist brez stroškov, ki so bili potrebni za doseg koristi (Pernek, 1999, str. 110). Dohodek v najširšem pomenu besede je vsako povečanje ekonomske blaginje posameznika. Prihodek je denarni znesek, ki posamezniku priteka periodično. Prihodki imajo lahko različno osnovo (delovno razmerje, kapital, premoženje, gospodarska dejavnost). Ločimo bruto dohodke, to so tisti prihodki, od katerih še niso odšteti stroški, ki so bili potrebni za doseg tega prihodka in neto prihodke. Neto prihodki so bruto prihodki, ki so jim odšteti stroški (Škof, Kobal, 2000, str. 280).

Dohodki po ZDoh-2 so:

- dohodek iz zaposlitve,
- dohodek iz dejavnosti,
- dohodek iz osnovne kmetijske in osnovne gozdarske dejavnosti,
- dohodek iz oddajanja premoženja v najem in iz prenosa premoženjske pravice,
- dohodek iz kapitala,
- drugi dohodki.

Temeljno pravilo ZDoh-2 je, da mora slovensko dohodnino plačati od obdavčenega dohodka rezident, ne glede ali je dohodek dosežen v Sloveniji ali tujini, nerezident pa le, če je obdavčen dohodek dosežen v Sloveniji.

2.5.1 DOHODEK IZ ZAPOSLOTITVE

Dohodek iz zaposlitve je najpomembnejša kategorija aktivnega dohodka, tako po številu davčnih zavezancev (prihodki države) kot tudi z vidika strukture dohodkov davčnih zavezancev. Za dohodek iz zaposlitve se šteje dohodek, prejet na podlagi pretekle ali sedanje zaposlitve. Za zaposlitev se šteje vsako odvisno pogodbeno razmerje, v katerega vstopa fizična oseba pri opravljanju fizičnega ali intelektualnega dela, vključno z opravljanjem storitev in ustvarjanjem ali izvedbo avtorskega dela, ne glede na čas trajanja. Dohodek iz zaposlitve vključuje vsako izplačilo in boniteto, ki sta povezana z zaposlitvijo. To je dohodek iz delovnega razmerja in dohodek iz drugega pogodbenega razmerja ali razmerja na drugi podlagi.

2.5.1.1 Davčna osnova in stopnja akontacije dohodnine od dohodka iz delovnega razmerja

Davčna osnova je bruto dohodek iz delovnega razmerja, zmanjšan za obvezne prispevke delojemalca. Izračun akontacije dohodnine je odvisen od tega ali je delodajalec glavni ali drugi delodajalec zaposlenega, in sicer:

- glavni delodajalec dohodnino izračuna po stopnjah iz davčne lestvice (16 do 41 odstotkov), pri tem pa upošteva tudi zavezancu pripadajoče davčne olajšave (splošna olajšava, olajšava za vzdrževane družinske člane, idr.),
- drugi delodajalec akontacijo dohodnine izračuna po stopnji 25 odstotkov in brez upoštevanja davčnih olajšav.

2.5.1.2 Davčna osnova in stopnja akontacije dohodnine od pokojnine in invalidskega nadomestila

Davčna osnova od pokojnine in invalidskega nadomestila je dohodek, ki je odmerjen v skladu z zakonom o pokojninskem in invalidskem zavarovanju in v skladu z drugimi predpisi, zmanjšan za obvezne prispevke, ki jih je dolžan plačevati prejemnik pokojnine oziroma nadomestila.

Izračun akontacije dohodnine se opravi po stopnjah iz davčne lestvice (16 do 41 odstotkov), pri tem pa se upošteva tudi zavezancu pripadajoče davčne olajšave (splošna olajšava, olajšava za vzdrževane družinske člane, olajšava za prejemnike pokojnine oziroma nadomestila, olajšava za starejše od 65 let, idr.).

Od invalidskih nadomestil in od polovice pokojnine, ki jih za mesečno obdobje izplačuje Zavod za pokojninsko in invalidsko zavarovanje, se izračun akontacije dohodnine opravi po stopnji 25 odstotkov, lahko pa prejemnik teh dohodkov uveljavlja znižano davčno stopnjo, vendar ne nižjo od 16 odstotkov. Pri izračunu akontacije dohodnine se upošteva posebna olajšava za prejemnike invalidskih nadomestil in pokojnin.

2.5.1.3 Davčna osnova in stopnja akontacije dohodnine od dohodka iz drugega pogodbenega razmerja

Davčna osnova od dohodka iz drugega pogodbenega razmerja je bruto dohodek, zmanjšan za 10-odstotne normirane stroške. Od tako ugotovljene davčne osnove se akontacija dohodnine izračuna in plača po stopnji 25 odstotkov. Akontacija dohodnine se ne izračuna in ne plača ob izplačilu dohodka dijaku ali študentu, ki izpolnjuje pogoje za študentsko olajšavo (pogoj statusa in starosti), za delo po študentski napotnici, če ne presega 400 evrov.

2.5.2 DOHODEK IZ DEJAVNOSTI

Dohodek iz dejavnosti je dohodek, dosežen z neodvisnim samostojnim opravljanjem dejavnosti, ne glede na namen in rezultat. Opravljanje dejavnosti je opravljanje vsake podjetniške, poklicne ali druge neodvisne samostojne dejavnosti (tudi izkoriščenje premoženja in premoženjskih pravic, če oseba deluje v okviru registrirane dejavnosti kot npr. samozaposleni v kulturi, samostojni novinar). Novost je pri opravljanju osnovne kmetijske in osnovne gozdarske dejavnosti, kjer se lahko davčna osnova

ugotavlja na podlagi dejanskih prihodkov in odhodkov ali normiranih stroškov, če zavezanec izpolnjuje zakonsko določene pogoje in to priglasí davčnemu organu. Glede priznavanja normiranih stroškov je spremenjena višina prihodkov, ki po novem znaša 42.000 evrov in so izpolnjeni tudi drugi pogoji. Poleg tega je na novo določeno pojmovanje dela podjetja in prenosa dela podjetja. Ni več olajšave za investicije, novost je 20 % znižanje davčne osnove za vlaganja v notranje raziskovalne dejavnosti in nakup potrebne opreme oziroma 30 ali 40 %, če gre za vlaganja na nerazvitih področjih po merilih zakona.

Davčna osnova je dobiček, ki je razlika med prihodki in odhodki.

2.5.3 DOHODEK IZ OSNOVNE KMETIJSKE IN OSNOVNE GOZDARSKE DEJAVNOSTI

Dohodki iz osnovne kmetijske in osnovne gozdarske dejavnosti so vsi dohodki v zvezi s to dejavnostjo v kmečkem gospodinjstvu. Kmečko gospodinjstvo je skupnost oseb, ki niso najeta delovna sila, bivajo v skupnem gospodinjstvu, njihov skupni katastrski dohodek pa je 200 evrov ali več, ali imajo v uporabi najmanj 40 čebeljih panjev. Osnovna kmetijska in gozdarska dejavnost je pridelava, ki je v celoti ali pretežno vezana na uporabo kmetijskih in gozdnih zemljišč, tudi intenzivna pridelava vrtnin in zelišč na prostem, proizvodnja vina iz lastnega pridelka grozdja in čebelarstvo. Osnovna kmetijska dejavnost pa ni pridelava sadik vinske trte in sadik hmelja, pridelava okrasnih rastlin ter intenzivna pridelava vrtnin in zelišč. Za dohodek iz osnovne kmetijske in osnovne gozdarske dejavnosti se štejejo potencialni tržni dohodki od pridelave na zemljiščih oziroma v panjih in drugi dohodki, ki so plačila iz naslova ukrepov kmetijske politike. Novost je predvsem nova opredelitev kmečkega gospodinjstva, katastrskega dohodka, opredelitev dejavnosti intenzivne pridelave na zemljiščih in v panjih ob prepisanem vpisu v zemljiško knjigo.

Akontacijo dohodnine odmeri davčni organ z odločbo do 31. oktobra za posamezno leto. Z odmerno odločbo se določi plačilo poročila za tekoče leto ter plačilo prvega in drugega obroka akontacije za naslednje leto, ki znašata po 30 odstotkov zneska, odmerjenega za tekoče leto.

2.5.4 DOHODEK IZ ODDAJANJA PREMOŽENJA V NAJEM IN IZ PRENOSA PREMOŽENJSKE PRAVICE

Dohodek, ki se dosega z oddajanjem v najem, je od:

- nepremičnega premoženja, npr. stanovanj, hiš, poslovnih prostorov, kmetijskih in gozdnih zemljišč in stavbnih zemljišč,
- premičnega premoženja, npr. opreme, bivalnikov in prevoznih sredstev.

2.5.4.1 Dohodek od oddajanja premoženja v najem

Dohodnina se plačuje od dohodka od oddajanja v najem nepremičnin, opreme, bivalnika in prevoznega sredstva. Oddajanje v najem je vsako oddajanje takega premoženja na podlagi pogodbe ali na drugi pravni podlagi, s katero najemodajalec prepusti najemniku določeno premoženje v uporabo ali mu prepusti pravico do uporabe premoženja, najemnik pa mu je zato dolžan plačati najemnino ali drugo nadomestilo, pa tudi drugačna uporaba premoženja, če lastnik prejme za to plačilo. Najemnina vključuje vse, kar najemodajalec dobi od najemnika, tudi kar plača za obveznosti in storitve za najeto premoženje (razen obratovalnih stroškov). Davčna osnova je najemnina, zmanjšana za 40 % normiranih stroškov. Najemodajalec lahko namesto normiranih stroškov uveljavlja dejanske stroške vzdrževanja, vendar le tiste, ki ohranjajo uporabno vrednost premoženja.

Akontacija dohodnine od najemnine se izračuna in plača po stopnji 25 odstotkov od davčne osnove. Če najemnino izplača plačnik davka, je dolžan izračunati, odtegniti in plačati akontacijo dohodnine v breme dohodka najemodajalca.

Če ni plačnika davka, npr. v primeru, da fizična oseba izplačuje najemnino fizični osebi, mora te dohodke napovedati najemodajalec sam najpozneje do 15. januarja za preteklo leto.

2.5.4.2 Dohodek iz prenosa premoženjske pravice

Dohodek iz prenosa premoženjske pravice vključuje dohodek, dosežen z odstopom uporabe oziroma izkoriščanjem pravice do uporabe in izkoriščanja materialne avtorske pravice, izumov, tehnične izboljšave, osebne imena, psevdonima ali pogodbe, in sicer vsak dohodek, prejet kot nadomestilo. Davčna osnova je dohodek, zmanjšan za 10 odstotkov normiranih stroškov, ki jih plačnik davka upošteva že pri izplačilu dohodka. Plačnik davka tako akontacijo dohodnine izračuna in plača od 90 odstotkov dohodka po stopnji 25 odstotkov oz. se v primeru, ko imetnik premoženjske pravice ni upravičen do normiranih stroškov, akontacija dohodnine izračuna od celotnega dohodka (100 odstotkov) po stopnji 25 odstotkov.

2.5.5 DOHODEK IZ KAPITALA

Dohodek iz kapitala vključuje obresti, dividende in dobiček iz kapitala.

2.5.5.1 Obresti

Obresti so načeloma vsako nadomestilo iz finančno dolžniškega razmerja, ki ne predstavlja vračila glavnice. Dohodnina se plačuje od obresti od posojil, dolžniško vrednostnih papirjev, denarnih depozitov pri bankah in hranilnicah, dohodka iz oddajanja v finančni najem, iz življenjskega zavarovanja, dodatnega pokojninskega

zavarovanja, če pokojninski načrt ni vpisan v poseben register, iz prostovoljnega pokojninskega zavarovanja ter od odhodka na podlagi delitve prihodkov vzajemnega sklada v obliki obresti.

Davčne osnova so dosežene, to je izplačane in prejete ali na razpolago dane obresti, s tem, da so predpisane naslednje posebnosti:

- obresti rezidenta od dolgoročnih depozitov in varčevanja na računu pri bankah in hranilnicah v Sloveniji in v drugih državah EU se lahko razmejijo, tako da se v davčno osnovo posameznega leta vštejejo le za tisto leto obračunane obresti;
- obresti rezidenta od dolgoročnih depozitov in varčevanja na računu pri bankah in hranilnicah v Sloveniji in v drugih državah EU so do 1000 evrov neobdavčene;
- dohodek iz finančnega najema je del plačila najemnika najemodajalcu, ki ni vračilo glavnice, če po pogodbi lastninska pravica po izteku pogodbenega obdobja ne preide na najemnika, se plačana glavnica pri najemodajalcu obdavči kot najemnina v letu, ko se izteče pogodba;
- dohodek iz življenjskega zavarovanja je razlika med prejetim izplačilom in vplačilom, posebnosti so pri obročnih izplačilih;
- ob odsvojitvi diskontiranega dolžniškega vrednostnega papirja pred dospelostjo ali pri odkupu diskontiranega dolžniškega vrednostnega papirja pred dospelostjo ali ob njej so davčna osnova obresti, obračunane za čas od dneva pridobitve do dneva odsvojitve ali odkupa.

Od obdavčenih obresti se leta 2007 plača 15, od leta 2008 pa 20 % dokončna dohodnina.

2.5.5.2 Dividende

Dividende so vsi dohodki, izplačani na podlagi oziroma zaradi lastniškega deleža fizične osebe v gospodarski družbi, zadrugi, itd., če se pri tem lastniški delež ne zmanjša. Dividende so tako npr. tudi prikrito izplačilo dobička, niso pa dajanje proizvodov, storitev ali drugačno zagotavljanje kakšnih ugodnosti imetniku lastniškega deleža. Kot dividenda se obdavči tudi dobiček, ki se razdeli v zvezi z dolžniškimi vrednostnimi papirji, ki zagotavljajo udeležbo v dobičku in dohodek na podlagi delitve čistega dobička vzajemnega sklada.

Davčna osnova je dosežena dividenda, pri prikitem izplačilu dobička se določi na podlagi primerljive tržne cene. Od dividend se plača 20 % dokončna dohodnina.

2.5.5.3 Dobiček iz kapitala

Obdavčen je načeloma dobiček, dosežen z odsvojitvijo nepremičnine, vrednostnih papirjev in deležev v gospodarskih družbah, zadrugah in drugih oblikah organiziranja ter investicijskih kuponov. Odsvojitvev je npr. prodaja kapitala, dajanje v dar,

zamenjava, vnovčitev investicijskega kupona, izplačilo sorazmernega dela likvidacijske mase ob likvidaciji vzajemnega sklada, izplačilo lastniškega deleža ob prenehanju gospodarske družbe, ob zmanjšanju lastniškega kapitala gospodarske družbe, ob izstopu ali izključitvi družbenika.

Zakon določa tudi neobdavčene odsvojitve kapitala kot npr. odsvojitve nepremičnine, pridobljene pred 1. 1. 2002, odsvojitve kapitala po 20 letih imetništva, prva odsvojitve delnic ali deleža v kapitalu iz lastninjenja podjetij in podedovanih takšnih delnic ali deleža v kapitalu, odsvojitve stanovanja ali stanovanjske hiše, v katerem je imel zavezanec prijavljeno stalno prebivališče vsaj zadnja tri leta pred odsvojitvijo in še nekatere druge oprostitve.

Davčna osnova od obdavčljivega dobička iz kapitala je razlika med vrednostjo kapitala ob odsvojitvi in vrednostjo kapitala ob pridobitvi. Določena so podrobna pravila o določanju vrednosti kapitala ob pridobitvi (nabavna vrednost plus nekateri stroški) in vrednost ob odsvojitvi (prodaja minus nekateri stroški) ter o določanju časa pridobitve in časa odsvojitve.

Dohodnina od dobička iz kapitala je 20 %, če se kapital odsvaja pred dopolnjenimi 5 leti imetništva kapitala, po 5 letih imetništva kapitala je 15 %, po 10 letih je 10 % in po 15 letih in do 20 let imetništva kapitala je 5 % (nato 0 %). Dohodnino vedno izračuna DURS na podlagi vložene napovedi.

2.5.6 DRUGI DOHODKI

Načeloma je drugi dohodek vse, kar po ZDoh-2 ni obdavčeno kot druga vrsta dohodka in kar v ZDoh-2 ni navedeno kot neobdavčeno, oproščeno, itd. Vendar pa vsak drugi dohodek ni obdavčen, nekateri so oproščeni.

Neobdavčeno (oproščeno) je:

- posamezno darilo do vrednosti največ 42 evrov oziroma, če skupna vrednost vseh daril, prejetih v davčnem letu od istega darovalca ne presega 48 evrov, če je vrednost višja, se obdavči celotno;
- dobiček v vrednosti največ 42 evrov v nagradnih igrah, če je vrednost višja, se obdavči celotni dobiček;
- kadrovska in druga štipendija, ki jo prejme učenec, dijak ali študent za polni učni ali študijski čas, za študij v Sloveniji do zneska minimalne plače in za študij v tujini do zneska 160 % minimalne plače;
- nagrade in priznanja za izjemne dosežke na humanitarnem, znanstveno-raziskovalnem, kulturnem, vzgojno-izobraževalnem, športnem ali socialnem področju, če jih izplača država, samoupravna lokalna skupnost ali ustanova;
- povračila stroškov za pokritje dokumentiranih stroškov prevoza, nočitve in dnevnice do višin iz uredbe vlade, če jih prejme oseba, ki jo napoti ali pozove državni ali drug organ, in če poleg tega ne prejme še drugega plačila; če je vrednost višja, se obdavči celotni dohodek;

- povračila stroškov za pokritje dokumentiranih stroškov prevoza, nočitve in dnevnic do višin iz uredbe vlade, če jih prejme oseba, ki prostovoljno sodeluje v nepridobitnih ljubiteljskih, humanitarnih in drugih dejavnostih, nepridobitnih dejavnostih določenih organizacij in društev, in če poleg tega ne prejme še drugega plačila; če je vrednost višja, se obdavči celotni dohodek;
- povračila stroškov prevoza, nočitve in dnevnic do višin iz uredbe vlade za sodelovanje na posvetu z mednarodno udeležbo, če poleg tega ne prejme še drugega plačila; če je vrednost višja, se obdavči celotni dohodek;
- povračila stroškov dnevnic in prevoza do višin iz uredbe vlade, ki jih prejme član volilnega odbora, če poleg tega ne prejme še drugega plačila; če je vrednost višja, se obdavči celotni dohodek;
- dnevna povračila stroškov po pravilih EU, če jih prejme fizična oseba, ki sodeluje v projektu medinstitucionalnega sodelovanja, če poleg tega ne prejme še drugega plačila; če je vrednost višja, se obdavči celotni dohodek.

Obdavčeni drugi dohodki so, na primer:

- nagrade (razen neobdavčenih);
- darila (razen majhnih, neobdavčenih);
- dobitki v nagradnih igrah (razen majhnih, neobdavčenih);
- priznavalnine po zakonu o republiških priznavalninah in zakonu o uresničevanju javnega interesa na področju kulture;
- kadrovske in druge štipendije (razen neobdavčenih do določene višine);
- družinske invalidnine in družinski dodatek po zakonu o vojnih invalidih;
- nadomestila, prejeta v zvezi z ustanovitvijo ali obremenitvijo pravice, in drugi dohodki, doseženi s prenosom oziroma odstopom pravice na premoženju, ki je prenosljiva in katere vrednost je mogoče izraziti v denarju;
- ara, ki je fizična oseba ne vrne stranki, ki ni izpolnila pogodbe;
- izplačila odkupne vrednosti po ZPIZ in zakonom o prvem pokojninskem skladu in preoblikovanju pooblaščenih investicijskih družb;
- proizvod, storitev ali druga ugodnost (če ni obdavčena kot dividenda), ki jo imetniku deleža ali njegovemu družinskemu članu zagotovi plačnik (gospodarska družba) ali povezana oseba, pri tem pa se ne zmanjša njegov lastniški delež.

Davčna osnova je celotni obdavčeni drugi dohodek oziroma pri kadrovski štipendiji del, ki presega neobdavčen del. Akontacija se izračuna in plača po stopnji 25 % od davčne osnove.

3 UČINKOVITO IN USPEŠNO SODELOVANJE ZNOTRAJ EU IN DRUGIH MEDNARODNIH ORGANIZACIJ

Evropska unija je edinstvena nadvladajoča politično-gospodarska struktura. Pravo EU je tako poseben mednarodni pravni sistem, ki deluje vzporedno s pravom držav članic EU. V pravnih sistemih držav članic ima neposreden učinek, na mnogo področjih, predvsem na področju ekonomske in socialne politike, pa ima prednost oziroma primat.

Primarnost pomeni, da pravila, sprejeta na ravni EU prevladajo nad pravili, vsebovanimi v pravnih redih držav članic. Pravo EU je avtonomno pravo, saj svoje veljavnosti ne črpa iz morebitne poznejše odobritve nacionalnih organov držav članic, temveč se opira na zakonodajne pristojnosti organov EU.

Pravni red EU ima naslednja glavna vira:

1. Primarna zakonodaja - ustanovne pogodbe, na katerih temeljijo Evropska skupnost, Evropska skupnost za atomsko energijo in Evropska unija; ter vse spremembe in dopolnitve ustanovitvenih pogodb in pogodbe o pristopu držav k EU.
2. Sekundarna zakonodaja – pravni akti Evropske skupnosti, Evropske skupnosti za atomsko energijo in Evropske unije, ki jih sprejmejo institucije EU (uredbe, direktive, odločbe, priporočila in mnenja) po posebnih v ustanovnih pogodbah predpisanih zakonodajnih postopkih.

Pomemben pravni vir so tudi mednarodni sporazumi in sodna praksa organov EU s pravosodnimi pooblastili, to je Sodišča Evropskih skupnosti in Sodišča prve stopnje. Oba pa zagotavljata spoštovanje prava Skupnosti in sta pristojna za interpretacijo primarne in sekundarne zakonodaje s svojo prakso, ki kot vir prava zavezuje tako institucije EU kot tudi države članice, zagotavljata enotno razumevanje in izvajanje prava EU.

Mednarodni sporazumi so vir prava EU, ki slednji omogoča razvijanje gospodarskih, družbenih in političnih odnosov s preostalim svetom.

EU urejanje davkov prepušča državam članicam, skupno so določena le načela, po katerih se morajo države članice ravnati. Tako na primer vlade držav članic nosijo izključno odgovornost za raven neposrednega obdavčenja, to je davka na osebne prejemke in dobičke podjetij. To nacionalno avtonomijo podpirajo pravila EU, ki zahtevajo soglasje vseh 27 držav članic glede katere koli odločitve o davčnih zadevah.

A če nacionalna davčna pravila spodbujajo enotni trg, prosto gibanje kapitala in pravice posameznika, se lahko Evropska komisija ali prizadete strani obrnejo na Evropsko sodišče, ki je izdalo številne precedenčne razsodbe v davčnih zadevah. Takšna politika EU na področju obdavčevanja zagotavlja, da so davčna pravila skladna s cilji odpiranja novih delovnih mest, konkurenčnosti EU, enotnega trga in prostega gibanja kapitala.

Neskladnosti med posameznimi davčnimi sistemi so izginile z uvedbo nekaterih skupnih pravil o posrednem obdavčevanju, davku na dodano vrednost (DDV) in trošarinah. EU ima na področju obdavčevanja podjetij dva cilja: preprečevanje škodljive davčne tekmovalnosti med državami članicami in podpiranje načela prostega gibanja kapitala. Poleg tega pravila EU ali kodeks ravnanja zagotavljajo, da je pristop k obdavčevanju podjetij enak na številnih področjih po vsej EU. Tako je, npr. davčna obravnava čezmejnega plačevanja obresti, licenčnin in dividend sestrskim in krovnim podjetjem enaka v vseh državah članicah in temelji na načelu, da se prihodek obdavči v državi prejemnika. Prav tako se pri obdavčitvi skupin podjetij ter čezmejni prodaji blaga in storitev znotraj podjetij (t.i. transfernih cen) uporablja povsem enak pristop v celotni EU. Trenutno razpravljajo o enotni davčni stopnji za podjetja, tj. da bi v vsej EU veljala enaka pravila za vsak tip transakcije, s čimer bi preprečili nelojalno konkurenco. Vendar bodo države članice še naprej lahko same odločale o stopnji, na podlagi katerih se obračuna davek.

Izvajanje pravnega reda na področju vzajemne pomoči in upravnega sodelovanja med državami članicami EU poteka preko mednarodne izmenjave informacij. Izmenjava informacij zajema tako področje posrednih in neposrednih davkov kakor zahtevkov, ki med drugim zadevajo tudi davek na dodano vrednost, davek na dohodek in kapital, idr.

Mednarodna izmenjava podatkov na področju neposrednih davkov je potekala na podlagi mednarodnih dvostranskih sporazumov o izogibanju dvojnega obdavčevanja dohodka iz premoženja, ki jih ima Republika Slovenija sklenjene z drugimi državami in na podlagi Direktive Sveta 77/799/EGS.

Mednarodno sodelovanje je izjemno pomemben element uspešnega davčnega poslovanja. Sodelovanje z davčnimi upravami v drugih državah, predvsem v obliki izmenjave informacij, je ključnega pomena pri naših nadzornih in preiskovalnih aktivnostih. Takšno sodelovanje je v pomoč tudi pri zagotavljanju učinkovitih storitev, ki jih nudi DURS davčnim zavezancem.

Do leta 2004 pri nas niso bile obdavčene plače iz tujine za delo v tujini, od njih se je davek plačeval le v državi izplačila. Leta 2005 se je uvedlo načelo obdavčitve svetovnega dohodka.

Pri mednarodnih dohodkih si države pomagajo s sporazumi o izogibanju dvojnemu obdavčenju dohodka. V njih dve državi določita pravila, kako se razdelijo davki med državo vira in državo rezidentstva:

- Ali se konkretni dohodek lahko obdavči samo v eni državi - bodisi v državi rezidentstva, bodisi v državi vira; praviloma se izključna pravica do obdavčitve podeli državi rezidentstva.
- Ali pa se lahko obdavči v obeh državah; pri tem je lahko v državi vira obdavčitev navzgor omejena; in če se sme obdavčiti tudi v državi vira, kako mora ta plačan davek upoštevati država rezidentstva pri izračunu domačega davka – priznati kot del plačanega domačega davka ali dohodek oprostiti plačanega domačega davka.

Republika Slovenija je od osamosvojitve sklenila na desetine davčnih sporazumov; v vseh je zapisano, da če se konkretni dohodek slovenskega rezidenta sme obdavčiti v drugi državi, se ta tuji davek upošteva kot del plačanega domačega davka. Z nekaterimi državami pa se uporabljajo še sporazumi, ki jih je Slovenija podedovala (prevzela v svoj pravni red) od nekdanje SFRJ. Vse te sporazume Slovenija postopoma nadomešča s svojimi, in v njih – razen izjemoma – naj ne bi bilo pravila oprostivne; slovenski rezident naj bi torej tudi na tuje dohodke plačeval enako visoke davke, kot na slovenske dohodke.

ZDavP-2 ureja v 1. členu tudi medsebojno pomoč pri pobiranju davkov in izmenjavi podatkov med državami članicami Evropske skupnosti, ki delujejo v okviru Evropske unije (v nadaljevanju EU) in izvajanje mednarodnega sodelovanja na področju pobiranja davkov. Z ZDavP-2 je v slovenski pravni red prevzeta vsebina naslednjih predpisov Evropske skupnosti:

- Direktiva Sveta 76/308/EGS o vzajemni pomoči pri poravnavi terjatev, ki izhajajo iz dejanj, ki so del sistema financiranja Evropskega kmetijskega usmerjevalnega in jamstvenega sklada, ter iz prelevmatov in carin (Ul. I 73) z dne 19. 3. 1979 s spremembami;
- Direktiva Komisije 2002/94/ES, z dne 9. decembra 2002 o določitvi podrobnih pravil za izvajanje nekaterih določb Direktive Sveta 76/308/EGS;
- Direktiva Sveta 77/799/EGS o medsebojni pomoči pristojnih organov držav članic na področju neposredne obdavčitve;
- Direktiva Sveta 2003/48/ES, z dne 3. junija 2003 o obdavčitvi dohodka od prihrankov v obliki plačil obresti (UL L 157);
- mednarodne pogodbe.

Mednarodne pogodbe o izogibanju dvojnega obdavčevanja dohodkov in premoženja, ki jih je sklenila Republika Slovenija, so sestavni del njenega pravnega reda. V Sloveniji je trenutno veljavnih 41 mednarodnih pogodb o izogibanju dvojnega obdavčevanja, določbe 26. člena teh pogodb pa se nanašajo na sodelovanje pristojnih organov držav pogodbenic pri izmenjavi podatkov. Pridobljeni podatki se morajo obravnavati kot davčna tajnost na isti način kot podatki, pridobljeni v skladu z domačo zakonodajo in se lahko razkrijejo samo osebam (tudi sodišču in upravnemu organu), ki se ukvarjajo z odmerjanjem, izterjavo ali odločanjem pred sodiščem glede davkov, na katere se nanaša mednarodna pogodba.

Izvajanje mednarodnih pogodb je v ZDavP-2 razdeljeno na dve poglavji:

1. Postopek skupnega dogovora v skladu z mednarodno pogodbo o izogibanju dvojnega obdavčevanja.

25. člen konvencije o izogibanju dvojnega obdavčevanja določa postopke, ki so na voljo davčnim zavezancem, kadar menijo, da konvencija ni bila pravilno uporabljena, ter zato želijo zadevo predložiti organom držav pogodbenic, ki so pristojni za izvajanje določb konvencije. Člen določa postopkovna pravila za tri različne tipe postopka skupnega dogovora:

- a) Prvi odstavek omogoča davčnim zavezancem, da se obrnejo na pristojni organ države rezidentstva, če menijo, da niso obdavčeni v skladu z določbami konvencije, tj. postopek skupnega dogovora, ki je nedvomno poseben postopek zunaj domačega prava. Lahko se sproži samo v primerih, ki so zajeti v prvem odstavku, tj. je takrat, ko je bil davek zaračunan ali naj bi bil zaračunan v nasprotju z določbami konvencije. Oseba lahko zadevo predloži pristojnemu organu ne glede na pravna sredstva, ki so ji na voljo v domači zakonodaji. Postopek lahko sproži davčni zavezanec, ne da bi mu bilo treba počakati, da do obdavčitve, ki po njegovem mnenju ni v skladu z določbami mednarodne pogodbe, sploh pride.
- b) Drugi odstavek omogoča, da si pristojni organ, če se mu zdi pritožba upravičena in če sam ne more priti do zadovoljive rešitve, prizadeva rešiti primer s skupnim dogovorom s pristojnim organom druge države pogodbenice z namenom izogniti se obdavčevanju, ki ni v skladu z mednarodno pogodbo. Vsak dosežen dogovor se izvaja ne glede na roke v domači zakonodaji držav pogodbenic.
- c) Tretji odstavek določa, da si pristojna organa držav pogodbenic prizadevata s skupnim dogovorom razrešiti kakšne koli težave ali dvome, ki nastanejo pri razlagi ali uporabi mednarodne pogodbe. Prav tako se lahko med seboj posvetujeta o odpravi dvojnega obdavčevanja v primerih, ki jih mednarodna pogodba ne predvideva. PRIMER: Zanimiv je primer dvojnega obdavčevanja stalnih poslovnih enot, ki jih ima rezident tretje države v državi A in B in je posledica določitve transfernih cen. Ker gre za nerezidenta tako v državi A kot B, se ne more uporabiti mednarodna pogodba, sklenjena med tema državama. Ne glede na to pa se lahko pristojna organa posvetujeta, da bi odpravila dvojno obdavčevanje.
- d) Četrty odstavek določa, kako se pristojni organi posvetujejo med seboj, da bi dosegli rešitev s skupnim dogovorom, bodisi o posamičnem primeru, ki se obravnava v skladu s postopkom, predpisanim v prvem in drugem odstavku, ali o splošnih težavah, zlasti ko se nanašajo na razlago ali uporabo sporazuma. Države pogodbenice so dolžne dati davčnim zavezancem, katerih primeri so v skladu z drugim odstavkom predloženi skupni komisiji, določena bistvena jamstva:

- Pravico, da svoj ugovor predstavijo pisno ali ustno, sami ali prek zastopnika;
- Pravico do pomoči svetovalca/odvetnika.

2. Uveljavljanje ugodnosti iz mednarodnih pogodb o izogibanju dvojnega obdavčevanja, ki določa način plačila davka dohodkov nerezidentov, ki imajo vir v Sloveniji, kadar nerezidenti uveljavljajo ugodnosti, določene v mednarodni pogodbi. Kadar davek izračuna plačnik davka v obračunu davčnega odtegljaja in je dohodek v skladu z mednarodno pogodbo obdavčen po nižji stopnji, kakor jo določajo slovenski predpisi ali pa je izplačani dohodek po mednarodni pogodbi oproščen davka v Sloveniji, plačnik davka te ugodnosti uveljavlja tako, da pristojnemu davčnemu organu predloži izpolnjen zahtevek.

Večina pogodb, ki jih je sklenila Slovenija se nanaša na širšo izmenjavo, to pomeni, da se podatki izmenjujejo tako za potrebe izvajanja določb pogodbe kot tudi domače zakonodaje, kot je razvidno iz tabele:

Država	Vsebina določbe prvega odstavka 26. člena, ki se nanaša na izmenjavo podatkov in posebnosti v trenutno veljavnih mednarodnih pogodbah
Avstrija	Izmenjava omejena le na davke, navedene v pogodbi. Člen vsebuje posebni odstavek, ki določa, da se izmenjava podatkov med državama posebej uredi z upravnim aktom med ministroma za finance. Z Avstrijo je bil ratificiran protokol MP št. 22/06, ki črta določbo, da se izmenjava podatkov med državama posebej uredi z upravnim aktom med ministroma za finance.
Belgija	Izmenjava podatkov je omejena samo na davke, navedene v pogodbi
Bolgarija	Izmenjava podatkov glede davkov vseh vrst in opisov
BIH	Izmenjava podatkov glede davkov vseh vrst in opisov
Češka	Izmenjava podatkov je omejena samo na davke, navedene v pogodbi
Danska	Izmenjava podatkov je omejena samo na davke, navedene v pogodbi
Estonija	Izmenjava podatkov je omejena samo na davke, navedene v pogodbi
Finska	Izmenjava podatkov glede davkov vseh vrst in opisov
Grčija	Izmenjava podatkov je omejena samo na davke, navedene v pogodbi
Hrvaška	Izmenjava podatkov glede davkov vseh vrst in opisov
Indija	Izmenjava podatkov je omejena samo na davke, navedene v pogodbi
Irska	Izmenjava podatkov je omejena samo na davke, navedene v pogodbi
Kanada	Izmenjava podatkov je omejena samo na davke, navedene v pogodbi. Posebej sicer določa, da se podatki izmenjujejo tudi za namene preprečevanja davčnih utaj, vendar ta določba ne razširja področja izmenjave podatkov
Kitajska	Izmenjava podatkov je omejena samo na davke, navedene v pogodbi
Latvija	Izmenjava podatkov je omejena samo na davke, navedene v pogodbi
Litva	Izmenjava podatkov je omejena samo na davke, navedene v pogodbi
Luksemburg	Izmenjava podatkov je omejena samo na davke, navedene v pogodbi
Madžarska	Izmenjava podatkov je omejena samo na davke, navedene v pogodbi
Makedonija	Izmenjava podatkov je omejena samo na davke, navedene v pogodbi
Malta	Izmenjava podatkov je omejena samo na davke, navedene v pogodbi
Moldavija	Izmenjava podatkov glede davkov vseh vrst in opisov
Nemčija	Izmenjava podatkov je omejena samo na davke, navedene v pogodbi
Nizozemska	Izmenjava podatkov glede davkov vseh vrst in opisov
Poljska	Izmenjava podatkov je omejena samo na davke, navedene v pogodbi
Portugalska	Izmenjava podatkov je omejena samo na davke, navedene v pogodbi
Republika Koreja	Izmenjava podatkov glede davkov vseh vrst in opisov
Romunija	Izmenjava podatkov je omejena samo na davke, navedene v pogodbi
Ruska federacija	Izmenjava podatkov je omejena samo na davke, navedene v pogodbi. Prvi odst. ne vsebuje določbe, da izmenjava podatkov ni omejena s 1. členom. Posebej določa, da se podatki izmenjujejo tudi za namene preprečevanja davčnih utaj, vendar ta določba ne razširja izmenjave podatkov
Slovaška	Izmenjava podatkov je omejena samo na davke, navedene v pogodbi
Srbija in Črna gora	Izmenjava podatkov je omejena samo na davke, navedene v pogodbi
Švica	Izmenjava podatkov je omejena samo na davke, navedene v pogodbi, podatki se izmenjujejo samo za potrebe izvajanje pogodbe, ne pa tudi domače zakonodaje držav. Prvi odstavek ne vsebuje določb, da izmenjava podatkov ni omejena s 1. členom pogodbe ter, da je podatke dovoljeno razkriti na sodnih obravnavah ali pri sodnih

	odločitvah. Posebej je tudi poudarjeno, da se ne izmenjujejo podatki, ki bi razkrili bančno tajnost
Tajska	Izmenjava podatkov je omejena samo na davke, navedene v pogodbi
Turčija	Izmenjava podatkov je omejena samo na davke, navedene v pogodbi
ZDA	Člen vsebuje poseben odstavek, ki določa, da je država, ki je zaprosena, da posreduje podatke, to dolžna storiti, ne glede na to, da sama nima davčnega interesa v zadevi glede katere posreduje podatke
Ciper Sklenila SFRJ – nasledstvo RS	Izmenjava podatkov je omejena samo na davke, navedene v pogodbi. Prvi odstavek ne vsebuje določbe, da izmenjava informacij ni omejena s 1. členom
Francija Sklenila SFRJ – nasledstvo RS	Izmenjava podatkov je omejena samo na davke, navedene v pogodbi. Prvi odstavek ne vsebuje določbe, da izmenjava podatkov ni omejena s 1. členom. Nova pogodba velja od 1.1.2008
Italija Sklenila SFRJ – nasledstvo RS	Izmenjava podatkov je omejena samo na davke, navedene v pogodbi. Prvi odstavek ne vsebuje določbe, da izmenjava podatkov ni omejena s 1. členom. Posebej določa, da se podatki izmenjujejo tudi za namene preprečevanja davčnih utaj, vendar ta določba ne razširja področja izmenjave podatkov. Ratificirana nova pogodba, ki še ne velja.
Norveška Sklenila SFRJ – nasledstvo RS	Izmenjava podatkov je omejena samo na davke, navedene v pogodbi. Prvi odstavek ne vsebuje določbe, da izmenjava podatkov ni omejena s 1. členom. Prvi odstavek ne vsebuje določbe, da je podatke dovoljeno razkriti na sodnih obravnava ali pri sodnih odločitvah.
Švedska Sklenila SFRJ – nasledstvo RS	Izmenjava podatkov je omejena samo na davke, navedene v pogodbi. Prvi odstavek ne vsebuje določbe, da izmenjava podatkov ni omejena s 1. členom. Prvi odstavek ne vsebuje določbe, da je podatke dovoljeno razkriti na sodnih obravnava ali pri sodnih odločitvah.
Velika Britanija in Irska	Izmenjava podatkov je omejena samo na davke, navedene v pogodbi. Prvi odstavek ne vsebuje določbe, da izmenjava podatkov ni omejena s 1. členom. Prvi odstavek ne vsebuje določbe, da je podatke dovoljeno razkriti na sodnih obravnava ali pri sodnih odločitvah (dovoljeno pa jih je sporočiti sodišču ali upravnemu organu)

Zaradi lažjega izvajanja opisanega, je bil sprejet Pravilnik o medsebojni upravni pomoči med državami članicami EU, ki je bil objavljen v Ur.l. RS, št. 128/04. Pravilnik podrobneje določa izvajanje določil ZDavP-2, predvsem pa obrazce, ki se uporabljajo in način postopanja pristojnega oziroma davčnega organa, kadar kot organ države prosilke zaproša pristojni organ druge države članice EU za medsebojno pomoč.

3.1 KREPITEV VZAJEMNE POMOČI IN IZMENJAVE INFORMACIJ, IDEJ IN IZKUŠENJ Z DRUGIMI DRŽAVAMI IN S POSLOVNIM SVETOM

V času intenziviranja mednarodnih poslov, vse hujše globalizacije in internacionalizacije je potrebno dobro poznavanje davčne politike posameznih držav tudi tako, da se davčni sistem in davčna politika Republike Slovenije primerja s tujimi sistemi. Tematika je zelo obširna, zajema pa med drugim tudi transfere cen (eden izmed največjih davčnih problemov sodobnega časa), skupinske obdavčitve v izbranih državah, socialne in davčne problematike napotenih delavcev, itd.

Pomembna je tudi sodna praksa mednarodnega davčnega prava. Mednarodno davčno pravo vsaj zaenkrat v Sloveniji še ni dovolj razvito, čeprav bi se glede na situacijo in razvojne usmeritve moralo dati večji poudarek tej tematiki. Slovenija je tako iz strateško geografskega vidika kot tudi z načrtovanimi, relativno nizkimi davčnimi stopnjami postala atraktivna tudi za tuje vlagatelje.

Splošno pravilo je, da morajo države članice, kljub temu da je neposredno obdavčenje v njihovi pristojnosti, to pristojnost vseeno izvrševati ob spoštovanju prava Skupnosti.

3.2 URESNIČEVANJE LIZBONSKE STRATEGIJE

Lizbonska strategija, ki jo je Evropski svet sprejel marca 2000, predstavlja dolgoročno strategijo, katere glavni cilj je, da postane Evropa do leta 2010 najbolj konkurenčno, dinamično ter na znanju temelječe gospodarstvo na svetu. Tega cilja ne bo lahko doseči. Zaradi tega je Evropska komisija pripravila nov predlog za pospešitev doseganja zastavljenih ciljev, ki temelji na gospodarski rasti in povečanju zaposlenosti. To pomeni, da mora EU postati privlačnejši kraj za investiranje in delo, kar je možno doseči z vlaganjem v znanje, razvoj in inovacije, kakor tudi z oblikovanjem takih politik, ki bodo evropskemu gospodarstvu omogočale ustvarjati nova in bolje plačana delovna mesta.

Davčna in carinska politika igrata pomembno vlogo pri doseganju zastavljenih ciljev. Zato je Evropska komisija v zadnjem četrtletju preteklega leta pripravila v zvezi s tem poseben dokument z naslovom »Uresničevanje Skupnostnega Lizbonskega programa – Poročilo Komisije svetu in Evropskemu parlamentu – Prispevek davčne in carinske politike k Lizbonski strategiji«.

Cilj vseh predlogov je zmanjševanje davčnih ovir za poslovanje na enotnem trgu. Te so zlasti opazne na področju direktnih davkov, kjer poznamo danes 25 različnih davčnih sistemov, pa tudi indirektni davki niso popolnoma harmonizirani.

4 OBDAVČITEV REZIDENTOV PO SVETOVNEM DOHODKU

Rezidenti Slovenije so zavezani za plačilo dohodnine po t.i. »načelu obdavčitve po svetovnem dohodku«, kar pomeni, da so obdavčeni z dohodnino za vse dohodke, ki so jih dosegli v in izven Slovenije.

Rezidenti so:

- osebe z uradno prijavljenim stalnim prebivališčem v Sloveniji,
- javni uslužbenci Republike Slovenije, zaposleni v tujini oziroma osebe, ki so bile rezidenti Slovenije in bivajo izven Slovenije zaradi zaposlitve v institucijah Evropske skupnosti, Evropski centralni banki, Evropskem monetarnem institutu ali Evropski investicijski banki,
- osebe z običajnim bivališčem ali središčem svojih osebnih in ekonomskih interesov v Sloveniji,
- osebe, ki so v kateremkoli času v davčnem letu prisotne v Sloveniji več kot 183 dni.

V primerih, ko ima oseba dve stalni prebivališči – v Sloveniji in tujini oziroma, ko rezidentskega statusa ni mogoče vnaprej jasno opredeliti, se status rezidentstva ugotavlja individualno in formalno uredi pri pristojnem davčnem uradu.

4.1 ODPRAVA DVOJNE OBDAVČITVE

4.1.1 Republika Slovenija nima sklenjene pogodbe

Kadar rezident prejme dohodek iz države, s katero Slovenija nima sklenjene mednarodne pogodbe o izogibanju dvojnega obdavčevanja dohodka in premoženja in je bil dohodek rezidenta obdavčen v tujini, je z namenom odprave dvojne obdavčitve v ZDoh-2 določeno, da se lahko od odmerjene dohodnine odšteje ustrezen znesek odbitka davka, ki je bil plačan od dohodka z virom izven Slovenije. Višina odbitka se prizna do dejanskega zneska plačila davka, vendar največ do višine, ki bi jo bilo potrebno plačati po ZDoh-2.

4.1.2 Republika Slovenija ima sklenjeno pogodbo

Če pa ima Slovenija z državo vira dohodka sklenjeno mednarodno pogodbo, je potrebno upoštevati njene določbe o: dodelitvi pravice do obdavčitve posameznega dohodka, mejni stopnji obdavčitve posameznega dohodka, če je podpisana in uporabi metod za odpravo dvojne obdavčitve dohodka.

Od vrste doseženega dohodka v tujini je odvisna pravica do obdavčitve dohodka, glede na določbe posamezne mednarodne pogodbe.

Slovenski rezidenti v tujini najpogosteje dosežejo dohodke iz zaposlitve (dohodki iz delovnega razmerja, dohodki iz drugega pogodbenega razmerja). Pri obdavčitvi dohodkov iz zaposlitve je glede določitve pravice do obdavčitve pomembno, kje se zaposlitev dejansko izvaja:

- če se zaposlitev izvaja v državi vira (tuja država), so takšni dohodki praviloma že obdavčeni v tujini – na viru, zato se v Sloveniji uporabi ustrezna metoda odprave dvojne obdavčitve, ki je določena s posamezno mednarodno pogodbo,
- če se zaposlitev izvaja v Sloveniji, ima Slovenija kot država rezidentstva izključno pravico do obdavčitve takšnega dohodka, zato se dohodek vključi v davčno osnovo v Sloveniji, brez upoštevanja v tujini plačanega davka (in brez upoštevanja metode za odpravo dvojne obdavčitve).

Pokojnine so praviloma obdavčene samo v državi rezidentstva prejemnika pokojnine (Slovenija). V teh primerih se v tujini plačan davek ne upošteva kot odbitek. Vračilo tujega davka lahko zavezanci zahtevajo pri pristojnem organu v tujini.

Dohodki iz dejavnosti v tujini, se, v skladu z določili posamezne mednarodne pogodbe, obdavčijo samo v Sloveniji:

- če slovenski rezident v drugi državi pogodbenici nima stalne baze za opravljanje svojih dejavnosti, ki mu bila vedno na voljo. V nekaterih mednarodnih pogodbah je dodan tudi pogoj, da je oseba prisotna v tujini manj kot 183 dni.

Prav tako se dohodki slovenskih umetnikov in športnikov, doseženi v tujini, v skladu z določili posamezne mednarodne pogodbe obdavčijo samo v Sloveniji:

- če je nastopajoči umetnik oziroma športnik pridobil dohodek v okviru programa kulturne ali športne izmenjave, ki sta ga potrdili obe državi pogodbenici,
- če se dohodek nastopajočega športnika v celoti ali pretežno financira z javnimi sredstvi države prejemnika dohodka (torej Slovenije).

Sicer ima pravico do obdavčitve tako država vira (tuja država) in država rezidentstva – Slovenija, zato je potrebno v Sloveniji uporabiti ustrezno metodo odprave dvojne obdavčitve.

Pravica do obdavčitve dohodka iz oddajanja premoženja v najem je dana tako državi vira (tuja država) kot državi rezidentstva – Sloveniji, zato se pri odmeri dohodnine v Sloveniji upošteva ustrezna metoda za odpravo dvojnega obdavčenja.

Drugi dohodki, ki jih slovenski rezidenti dosegajo v tujini, so obdavčeni samo v državi rezidentstva prejemnika takšnega dohodka – torej v Sloveniji. V teh primerih se pri v tujini plačanem davku od takšnih dohodkov ne upošteva odbitek, zato ga lahko zavezanci zahtevajo pri pristojnem organu v tujini.

Pri dohodkih iz naslova dividend, obresti ter licenčnin in avtorskih honorarjev je pravica do obdavčitve praviloma dana tako državi vira (tuja država) kot državi rezidentstva – Sloveniji, vendar je s posamezno pogodbo določena stopnja davka, po kateri se lahko ti dohodki obdavčijo v državi vira. Pri odmeri dohodnine od teh dohodkov v Sloveniji, se rezidentom prizna odbitek tujega davka po stopnji, določeni v mednarodni pogodbi, pod pogojem, da je znesek najmanj enak znesku davka, ki bi ga bilo treba plačati po določbah ZDoh-2.

Dobički iz odsvojitve nepremičnin, ki jih rezidenti Slovenije dosežejo z odtujitvijo nepremičnine, ki se nahaja v tujini, se lahko obdavčijo tako v državi vira (tuja država) kot državi rezidentstva – Sloveniji, zato se pri odmeri dohodnine v Sloveniji upošteva ustrezna metoda za odpravo dvojnega obdavčenja.

Dobički iz odsvojitve vrednostnih papirjev, deležev v gospodarskih družbah, zadrugah in drugih oblikah organiziranja ter dobički iz odtujitve investicijskih kuponov, ki jih slovenski rezidenti dosežajo v tujini, so obdavčeni samo v državi rezidentstva prejemnika takšnega dohodka – torej v Sloveniji. Vračilo tujega davka se lahko zahteva pri pristojnem organu v tujini.

4.2 DOHODKI IZ TUJINE

S slovensko dohodnino je obdavčeno vse (razen izrecno navedenih izjem), kar fizična oseba prejme oziroma zasluži. Za nerezidente velja, da so pri nas obdavčeni samo tisti njegovi dohodki, ki so doseženi v Sloveniji, za rezidenta Slovenije pa, da je obdavčen njegov t.i. svetovni dohodek. Obdavčeno je torej vse, pa naj je prejeto v Sloveniji ali kjer koli v tujini. Slovenski rezident ima od dohodka iz tujine ali v tujini kar nekaj davčnih obveznosti.

4.2.1 Davčne obveznosti v Sloveniji

Za pravilno obdavčitev dohodka v Sloveniji je rezident za dohodek iz tujine dolžan sam poskrbeti, če je obdavčen. Če obveznosti pravočasno uredi, plača le toliko davka, kot je nujno potrebno po zakonih obeh držav, in sicer z najmanjšimi možnimi administrativnimi obveznostmi. Če ne prijavi obdavčenega dohodka iz tujine v Sloveniji, so zagrožene kazni.

Rezident, ki je prejel dohodek iz tujine ali v tujini, ki po slovenskem ZDoh-2 ni neobdavčen, mora določiti pravo vrsto obdavčenega dohodka po ZDoh-2, saj lahko le tako v ZDavP-2 preveri, katero davčno napoved mora vložiti pri DURS in kdaj jo mora vložiti. Dohodek od tuje osebe je namreč dohodek od osebe, ki ni plačnik davka, ki ni odtegnila akontacije dohodnine oziroma dohodnine po našem ZDoh-2. V takih primerih DURS določi davčno osnovo po našem ZDoh-2 na osnovi napovedi in z odločbo odmeri našo akontacijo dohodnine oziroma za cedularno obdavčene dohodke dohodnino.

Če je tuji dohodek v Sloveniji obdavčen s progresivno dohodnino (dohodek se všteva v letno osnovo), je treba vložiti napoved za odmero akontacije dohodnine po pravilih ZDoh-2.

Danes v svetu obstajata dva splošno sprejeta modela konvencij o izogibanju dvojnega obdavčevanja dohodka in premoženja, to sta:

- Vzorčna konvencija Organizacije za gospodarsko sodelovanje in razvoj (OECD).
- Vzorčna konvencija Organizacije združenih narodov (OZN).

Tudi Slovenija uporablja pri pogajanjih osnutek konvencije, ki temelji na Vzorčni konvenciji OECD, medtem, ko številne veljavne konvencije, ki jih je sklenila SFRJ in jih je Slovenija nasledila, temeljijo na določbah Vzorčne konvencije OZN.

Izogibanje dvojnemu obdavčevanju in metode, ki se pri tem uporabljajo, so praviloma določene v samostojnem členu mednarodne pogodbe, v vzorčnem sporazumu OECD je to 23. člen. Določbe tega člena se torej nanašajo na primer, ko rezident ene države pogodbenice dosega dohodek ali ima premoženje v drugi državi pogodbenici in se tak dohodek ali premoženje po določbah konvencije lahko obdavči v tej drugi državi.

5 METODE ZA ODPRAVO DVOJNE OBDAVČITVE

Najpogostejši metodi za odpravo dvojne obdavčitve, uporabljeni v mednarodnih pogodbah sta:

- Metoda izvzetja s progresijo.
- Metoda navadnega odbitka.

5.1 METODA IZVZETJA (OPROSTITVE), KI DELUJE NA RAVNI DOHODKA

Pri metodi izvzetja se dohodek ali premoženje, ki se po določbah mednarodne pogodbe lahko obdavči v državi vira, ne obdavči v državi rezidentstva. Obstajata dve metodi izvzetja:

- Metoda polnega izvzetja.
- Metoda izvzetja s progresijo.

Metoda izvzetja s progresijo ima pomen samo pri davkih, za katere je davčna stopnja določena progresivno.

Metoda izvzetja s progresijo: dohodek ali premoženje slovenskega rezidenta, ki se po konvenciji lahko obdavči v državi vira, se v Sloveniji ne obdavči, vendar pa ima Slovenija pravico tak dohodek ali premoženje upoštevati pri določanju davka od drugega dohodka ali premoženja davčnega zavezanca. Takšno metodo vsebujejo mednarodne pogodbe s Ciprom, Francijo, Italijo, Norveško, Švedsko ter Veliko Britanijo in Severno Irsko.

5.2 METODA NAVADNEGA ODBITKA (DOBROPISA)

Pri metodi odbitka država rezidentstva izračuna davek od zavezančevega skupnega dohodka ali premoženja, vključno z dohodkom ali premoženjem iz vira v drugi državi, ki se po mednarodni pogodbi lahko obdavči v tej drugi državi.

Metodi odbitka sta dve, in sicer:

- Metoda polnega odbitka.
- Metoda navadnega odbitka.

Davek v Sloveniji se zmanjša le za znesek davka, plačanega v državi vira, ki je enak davku, ki bi ga Slovenija sama odmerila od dohodka, doseženega v drugi državi. Takšno metodo vsebujejo ostale veljavne mednarodne pogodbe: z Avstrijo, Belgijo, Bosno in Hercegovino, Bolgarijo, Češko, Dansko, Estonijo, Finsko, Grčijo, Hrvaško, Indijo, Irsko, Kanado, Kitajsko, Latvijo, Litvo, Luksemburgom, Madžarsko, Makedonijo, Malto, Moldavijo, »nova z Nemčijo«, Nizozemsko, Poljsko, Portugalsko, Republiko Korejo, Romunijo, Rusko federacijo, Slovaško, Španijo, Srbijo in Črno goro, Švico, Tajska, Turčijo in Združenimi državami Amerike.

5.3 MEDLETNE NAPOVEDI

Zaradi odmere akontacije dohodnine v Sloveniji, rezident pri pristojnem davčnem uradu sam napove dohodke, prejete iz tujine. Roki so določeni v ZDavP-2, in sicer:

- dohodki iz zaposlitve: do 10. dne v mesecu za pretekli mesec,
- dohodki iz dejavnosti, pri katerih se davčna osnova ugotavlja z upoštevanjem normiranih odhodkov: do 15. dne v mesecu za preteklo tromesečje,
- dohodki iz oddajanja premoženja v najem: v 15 dneh od prejema dohodka oziroma najpozneje do 15. januarja tekočega leta za preteklo leto, če zavezanec prejema dohodek iz tega naslova za več mesecev v letu,
- dohodki iz prenosa premoženjske pravice: v 15 dneh od prejema dohodka,
- drugi dohodki: v sedmih dneh od dneva prejema dohodka,
- dohodki iz naslova obresti in dividend: do 15. v mesecu za preteklo trimesečje, razen, če te dohodke izplača finančni posrednik iz Slovenije, ki se šteje za plačnika davka,
- dohodki iz naslova obresti na denarne depozite pri bankah in hranilnicah, ustanovljenih v skladu s predpisi v RS, in pri bankah drugih držav članic EU: do 28. februarja tekočega leta za preteklo leto. Napovedi ni dolžan vložiti zavezanec, katerega skupni znesek v davčnem letu doseženih obresti iz tega naslova, ne presega zneska 1000 evrov,
- dohodki od dobička iz kapitala: v 15 dneh od dneva odsvojitve kapitala (nepremičnine) oziroma do 28. februarja tekočega leta za preteklo leto, če napove dobiček iz odsvojitve vrednostnih papirjev in drugih deležev ter investicijskih kuponov.

Če so v dohodke iz delovnega razmerja v tujini vključena tudi povračila stroškov v zvezi z delom, se za dneve dejanske prisotnosti na delu v tujini priznajo stroški prehrane in prevoza na delo in iz dela kot zmanjšanje davčne osnove pri odmeri dohodnine.

V skladu z določili ZDoh-2 se v davčno osnovo od dohodka iz delovnega razmerja ne všttevajo povračila stroškov v zvezi z delom, kot so prehrana med delom, stroški prevoza na in z dela, itd.

Nastale stroške prevoza na in z dela v tujini je mogoče dokazovati, npr. s predložitvijo dnevne oz. mesečne vozovnice za prevoz na in z dela v primerjavi uporabe javnega prevoznega sredstva, oz. s predložitvijo pisne izjave zavezanca o uporabi lastnega prevoznega sredstva za prevoz na in z dela in navedbo točnega števila prevoženih kilometrov razdalje med običajnim prebivališčem in mestom opravljanja dela, v primeru uporabe lastnega prevoznega sredstva.

V zvezi z uveljavljanjem zmanjšanja davčne osnove za nastale stroške prehrane med delom, mora zavezanec davčnemu organu dokazati njegovo dnevno prisotnost na delovnem mestu v tujini (npr. s plačilno listo, izdano s strani tujega delodajalca, iz katere je razviden podatek o številu dni dejanske prisotnosti delavca na delovnem mestu v posameznem mesecu v koledarskem letu). Če ta podatek iz tuje plačilne

liste ni razviden, lahko zavezanec predloži potrdilo tujega delodajalca o številu dni prisotnosti delavca na delovnem mestu v določenem mesecu v koledarskem letu oz. drug dokument, ki nedvoumno dokazuje dejansko prisotnost zavezanca na delovnem mestu v tujini.

V zvezi z določitvijo priznanih stroškov prehrane in prevoza na in z dela se uporabljajo določila Uredbe o višini povračil stroškov v zvezi z delom in drugih dohodkov, ki se ne všttevajo v davčno osnovo.

5.4 PRIMERI OBDAVČITVE REZIDENTOV REPUBLIKE SLOVENIJE, KI DOSEGAJO DOHODEK V DRUGIH DRŽAVAH

a) Obdavčitev dohodka iz zaposlitve rezidenta Republike Slovenije, kadar se zaposlitev izvaja v Avstriji (metoda navadnega odbitka)

Delovno mesto zavezanca je oddaljeno 65 km od njegovega prebivališča, tako znaša dnevna pot od doma do delodajalca in nazaj 130 km. Zavezanec iz objektivnih razlogov (do delovnega mesta bi moral potovati z avtobusom, vlakom in tramvajem) in narave dela (na delovno mesto prihaja ob različnih urah) ne more uporabljati javnega prevoza.

Po Uredbi je priznan strošek prevoza 0, 13 evra za vsak polni kilometer ter strošek prehrane 5, 44 evra za dan.

Zavezanec je v letu delal 224 polnih delovnih dni in uveljavlja zmanjšanje davčne osnove zaradi potnih stroškov in prehrane na delu, v skupni višini 4.936 evrov.

Podatki za letno odmero dohodnine (v RS zavezanec ni prejemal obdavčljivih dohodkov)	v EUR
Plača v Avstriji	
Bruto dohodek	18.664
Stroški v zvezi z delom v Avstriji	4.936
Prispevki za socialno varnost	2.963
Akontacija dohodnine v tujini*	84
Akontacija dohodnine v Sloveniji**	0

*Zavezanec je davčnemu organu predložil povzetek dohodkov, ki jih je prejel v letu 2006 pri delodajalcu v Avstriji. Iz povzetka izhaja, da znaša v Avstriji plačan davek 84 evrov.

**Zavezanec med letom ni vlagal napovedi za odmero akontacije dohodnine od dohodka iz zaposlitve.

IZRAČUN DOHODNINE NA LETNI RAVNI:

		v EUR
1.	Bruto svetovni dohodek	18664
2.	Plača v Avstriji, zmanjšana za prispevke in stroške	10.765 (18.664 – 2.963 –

	v zvezi z delom v tujini	4.936)
3.	Davčna osnova 1 od svetovnega dohodka	10.765
4.	Splošna olajšava	2.800
5.	Neto letna davčna osnova (3-4)	7.965
7.	Mejna stopnja dohodnine	27
8.	Dohodnina na letni ravni od svetovnega dohodka	1.403
9.	V tujini plačan davek	84
10.	Priznani znesek odbitka dohodnine za v tujini plačani davek*	84
11.	Poračun dohodnine na letni ravni**	1.319

*dohodnina v Sloveniji, ki odpade na tuj dohodek je višja od v tujini plačanega davka za ta dohodek, zato se prizna celotni odbitek v tujini plačanega davka.

**1.403 evrov – 84 evrov priznani znesek odbitka dohodnine.

b) Obdavčitev dohodka iz zaposlitve rezidenta Republike Slovenije, kadar se zaposlitev izvaja v Avstriji (metoda navadnega odbitka)

Podatki za letno odmero dohodnine	v EUR
a) plača v tujini	
Bruto dohodek	26.280
Stroški v zvezi z delom v Avstriji	4.936
Prispevki za socialno varnost	4.117
Akontacija dohodnine v tujini*	6.813
Akontacija dohodnine v Sloveniji**	0
b) katastrski dohodek v Sloveniji	
Dohodek	25
Akontacija dohodnine v Sloveniji	0
c) dividende v Sloveniji	
Dohodek	99
Akontacija dohodnine v Sloveniji	25

*Zavezanec je med letom plačal 3.289 evrov dohodnine, na podlagi dohodninske odločbe, izdane s strani davčnega organa v Avstriji pa ima še doplačilo v višini 3.523 evrov. Iz dohodninske odločbe avstrijskega davčnega organa je tako razvidno, da znaša dohodninska obveznost v Avstriji 6.812, 86 evra.

**Zavezanec med letom ni vlagal napovedi za odmero akontacije dohodnine od dohodka iz zaposlitve.

IZRAČUN DOHODNINE NA LETNI RAVNI:

		v EUR
1.	Bruto svetovni dohodek (1=a+b+c)	26.404
2.	Plača v Avstriji, zmanjšana za prispevke in stroške v zvezi z delom v tujin	17.227 (26.280 – 4.117 – 4.936)
3.	Katastrski dohodek v Sloveniji	25
4.	Dividenda v Sloveniji	64 (99 – 35% od 64)
5.	Davčna osnova 1 od svetovnega dohodka	17.316

	(2+3+4)	
6.	Splošna olajšava	2.800
7.	Olajšava za vzdrževane družinske člane – 2 otroka	4.312
8.	Neto letna davčna osnova (5-6-7-8)	10.204
9.	Mejna stopnja dohodnine	27
10.	Dohodnina na letni ravni od svetovnega dohodka	2.007
11.	Določitev priznanega zneska odbitka dohodnine	
12.a	Davčna osnova 1 od tujih dohodkov (bruto dohodek – prispevki) (2)	17.227
12.b	Delež davčne osnove 1 od tujih virov v davčni osnovi 1 od svetovnega dohodka (12.a/5)	99 % (17.227 / 17.316)
12.c	V tujini plačan davek	6.813
12.d	Delež dohodnine v Sloveniji, ki odpade na tuji dohodek (12.b x 11)	1.997 (99,49% x 2.007)
12.e	Priznani znesek odbitka dohodnine za v tujini plačani davek*	1.997
13.	Poračun dohodnine na letni ravni**	15 EUR – vračilo

*dohodnina v Sloveniji, ki odpade na tuj dohodek je nižja od v tujini plačanega davka za ta dohodek, zato se prizna omejen odbitek v tujini plačanega davka.

**2.007 evrov – 25 evrov (akontacija dohodnine v Sloveniji) – 1.997 evrov (priznani znesek odbitka dohodnine).

c) Obdavčitev dohodkov iz zaposlitve rezidenta Republike Slovenije, kadar se zaposlitev izvaja v Avstriji (metoda navadnega odbitka)

Podatki za letno odmero dohodnine	v EUR
a) plača v tujini	
Bruto dohodek	32.004
Stroški v zvezi z delom v Avstriji	4.036
Prispevki za socialno varnost	5.034
Akontacija dohodnine v tujini*	3.595
Akontacija dohodnine v Sloveniji**	0
b) katastrski dohodek v Sloveniji	
Dohodek	4
Akontacija dohodnine v Sloveniji	0
c) obresti, za katere velja neobdavčen del do 300.000	
Dohodek	100
Akontacija dohodnine v Sloveniji	0

*Zavezanec je davčnemu organu predložil povzetek dohodkov, ki jih je prejel v letu pri delodajalcu v Avstriji. Iz povzetka izhaja, da znaša v Avstriji plačan davek 3.595 evrov.

**Zavezanec med letom ni vlagal napovedi za odmero akontacije dohodnine od dohodka iz zaposlitve.

IZRAČUN DOHODNINE NA LETNI RAVNI:

		v EUR
1.	Bruto svetovni dohodek (1=a+b+c)	32.108
2.	Plača v Avstriji, zmanjšana za prispevke in stroške v zvezi z delom v tujin	22.034 (32.004 – 5.034 – 4.936)
3.	Katastrski dohodek v Sloveniji	4
4.	Dividenda v Sloveniji	0
5.	Davčna osnova 1 od svetovnega dohodka (2+3+4)	22.038
6.	Splošna olajšava	2.800
7.	Olajšava za vzdrževane družinske člane – 2 otroka	0
8.	Neto letna davčna osnova (5-6-7)	19.238
9.	Mejna stopnja dohodnine	41
10.	Dohodnina na letni ravni od svetovnega dohodka	5.236 (izračun dohodnine po stopnjah)
11.	Določitev priznanega zneska odbitka dohodnine	
12.a	Davčna osnova 1 od tujih dohodkov (bruto dohodek – prispevki) (2)	22.034
12.b	Delež davčne osnove 1 od tujih virov v davčni osnovi 1 od svetovnega dohodka (2/5)	99,98% (22.034 / 22.038)
12.c	V tujini plačan davek	3.595
12.d	Delež dohodnine v Sloveniji, ki odpade na tuji dohodek (12.b x 11)	5.235 (99,98% x 5.236)
12.e	Priznani znesek odbitka dohodnine za v tujini plačani davek*	3.595
13.	Poračun dohodnine na letni ravni**	1.640 - doplačilo

*Dohodnina v Sloveniji, ki odpade na tuj dohodek je višja od v tujini plačanega davka za ta dohodek, zato se prizna celoten odbitek v tujini plačanega davka.

**5.235 evrov – 0 evrov (akontacija dohodnine v Sloveniji) – 3.595 EUR (priznani znesek odbitka dohodnine)

d) Obdavčitev dohodkov iz zaposlitve rezidenta Republike Slovenije, kadar se zaposlitev izvaja v Avstriji (metoda navadnega odbitka)

Podatki za letno odmero dohodnine (v Sloveniji zavezanec ni prejemal obdavčljivih dohodkov)	v EUR
Plača v Avstriji	
Bruto dohodek	31.408
Stroški v zvezi z delom v Avstriji	4.936
Prispevki za socialno varnost	4.855
Akontacija dohodnine v tujini*	2.088
Akontacije dohodnine v Sloveniji**	0

*Zavezanec je med letom plačal 2.088 evrov dohodnine, kar je razvidno tudi iz dohodninske odločbe, izdane s strani davčnega organa v Avstriji (zavezanec na letni ravni nima niti doplačila niti vračila dohodnine – odmera 0 evrov).

**Zavezanec med letom ni vlagal napovedi za odmero akontacije dohodnine od dohodka iz zaposlitve.

IZRAČUN DOHODNINE NA LETNI RAVNI:

		v EUR
1.	Bruto svetovni dohodek (1=a+b+c)	31.408
2.	Plača v Avstriji, zmanjšana za prispevke in stroške v zvezi z delom v tujin	21.617 (31.408 – 4.855 – 4.936)
3.	Davčna osnova 1 od svetovnega dohodka (2)	21.617
4.	Splošna olajšava	2.800
5.	Olajšava za vzdrževane družinske člane (partner in dva otroka)	6.378
6.	Neto letna davčna osnova (3-4-5)	12.439
7.	Mejna stopnja dohodnine	27
8.	Dohodnina na letni ravni od svetovnega dohodka	2.611 (izračun dohodnine po stopnjah dohodnine)
9.	V tujini plačan davek	2.088
10.	Priznani znesek odbitka dohodnine za v tujini plačan davek *	2.088
11.	Poračun dohodnine na letni ravni **	523 - doplačilo

*Dohodnina v Sloveniji, ki odpade na tuj dohodek je višja od v tujini plačanega davka za ta dohodek, zato se prizna celoten odbitek v tujini plačanega davka.

**2.611 evrov – 0 evrov (akontacija dohodnine v Sloveniji) – 2.088 evrov (priznani znesek odbitka dohodnine).

e) Obdavčitev dohodkov iz zaposlitve rezidenta Republike Slovenije, kadar se zaposlitev izvaja v Nemčiji (metoda oprostitve s progresijo)

Metoda oprostitve s progresijo se je uporabljala do konca leta 2006, od 1. 1. 2007 se na podlagi novega sporazuma, objavljenega v Uradnem listu RS – MP, št. 22/06, uporablja metoda navadnega odbitka (davek v Sloveniji se zmanjša le za znesek davka, plačanega v državi vira – v Nemčiji, ki je enak davku ki bi ga Slovenija sama odmerila od dohodka, doseženega v Nemčiji).

Podatki za letno odmero dohodnine		v EUR
a.	Plača, dosežena z delom v Sloveniji	
	Bruto dohodek v Sloveniji	8.394
	Prispevki za socialno varnost	1.855
	Akontacija dohodnine v Sloveniji	669
b.	Regres za letni dopust v Sloveniji	
	Bruto dohodek v Sloveniji	794

	Akontacija dohodnine v Sloveniji	127
c.	Katastrski dohodek v Sloveniji	
	Bruto dohodek v Sloveniji	15
	Akontacija dohodnine v Sloveniji	0
d.	Plača, dosežena z delom v Nemčiji	
d.1	Bruto dohodek v Nemčiji	58.088
d.2	Prispevki za socialno varnost v Nemčiji	10.925
d.3	Akontacija dohodnine v Nemčiji	9.430

IZRAČUN DOHODNINE NA LETNI RAVNI:

		v EUR
1.	Bruto svetovni dohodek (1=a+b+c); dohodek iz Nemčije ni vključen, ker je dogovorjena metoda s progresijo	9.203
2.	Plača v Sloveniji, zmanjšana za obvezne prispevke v Sloveniji + Regres za LD v Sloveniji + katastrski dohodek v Sloveniji	7.348
3.	Davčna osnova 1 od svetovnega dohodka	7.348
4.	Splošna olajšava	2.800
5.	Olajšava za vzdrževane družinske člane (partner in otrok)	4.132
6.	Neto letna davčna osnova (3-4-5)	416
IZRAČUN MEJNE STOPNJE DOHODNINE PO METODI OPROSTITVE S PROGRESIJO		
1.	Bruto dohodek v Nemčiji, zmanjšan za prispevke za socialno varnost v Nemčiji + neto letna davčna osnova (d1 – d2 + 6)	47.579
2.	Dohodnina v Sloveniji (izračunana po stopnjah dohodnine)	16.855
3.	Izračun povprečne stopnje (2 / 1)	35%
IZRAČUN DOHODNINE		146
416 x 35% (6x3)		
PORAČUN DOHODNINE NA LETNI RAVNI		146 – 796 =vračilo v višini 650

Po veljavnem sporazumu se za vse dohodke, ki izvirajo iz Nemčije in se lahko oziroma se obdavčijo samo tam, v Sloveniji uporablja metoda oprostitev s progresijo, izjema so naslednji dohodki, za katere se uporablja metoda dobropisa in za katere velja, da sme najvišji davčni odtegljaj v Nemčiji znašati, če gre za:

- dividende (11. člen): 15 % bruto dividend, ki jih družba rezident Nemčije izplača rezidentu Slovenije,-preverite tole vsebino!
- obresti (12. člen): se obdavčijo samo v državi rezidentstva (Sloveniji), če so izplačane dejanskemu uporabniku (upravičenemu lastniku); iz protokola k sporazumu: nobena izmed držav pogodbenic ob podpisu tega sporazuma

- nima davka po odbitku na obresti, ki se izplačujejo nerezidentom; če katera izmed držav uvede takšno možnost, se bosta pogajali o spremembi 12. člena, premoženjske pravice (13. člen): 10% bruto zneska, če je prejemnik dejanski uporabnik.

f) Primer obdavčitve dohodkov iz zaposlitve in dohodka iz drugega pogodbenega razmerja

Obdavčitev dohodkov iz zaposlitve rezidenta Republike Slovenije, kadar se zaposlitev izvaja v Italiji (metoda oprostitve s progresijo)

Podatki za letno odmero dohodnine		v EUR
a.	Plača, dosežena z delom v Sloveniji	
	Bruto dohodek v Sloveniji	7.107
	Prispevki za socialno varnost	1.571
	Akontacija dohodnine v Sloveniji	1.127
b.	Regres za letni dopust v Sloveniji	
	Bruto dohodek v Sloveniji	300
	Akontacija dohodnine v Sloveniji	74
c.	Druge obresti v Sloveniji	
	Bruto dohodek v Sloveniji	0
	Akontacija dohodnine v Sloveniji	0
d.	Plača, dosežena z delom v Italiji	
d.1	Bruto dohodek v Italiji	24.097
d.2	Prispevki za socialno varnost v Italiji	4.480
d.3	Akontacija dohodnine v Italiji	5.143

IZRAČUN DOHODNINE NA LETNI RAVNI:

		v EUR
1.	Bruto svetovni dohodek (1=a+b+c); dohodek iz Italije ni vključen, ker je dogovorjena metoda s progresijo	7.407
2.	Plača v Sloveniji, zmanjšana za obvezne prispevke v Sloveniji + Regres za LD v Sloveniji + druge obresti v Sloveniji	5.836
3.	Davčna osnova 1 od svetovnega dohodka	5.836
4.	Splošna olajšava	2.800
5.	Neto letna davčna osnova (3-4)	3.036

IZRAČUN MEJNE STOPNJE DOHODNINE PO METODI OPROSTITVE S PROGRESIJO		
1.	Bruto dohodek v Italiji, zmanjšan za prispevke za socialno varnost v Italiji + neto letna davčna osnova (d1 – d2 + 5)	22.653

2.	Dohodnina v Sloveniji (izračunana po stopnjah dohodnine)	6.636
3.	Izračun povprečne stopnje (2 / 1)	29%
IZRAČUN DOHODNINE 3.036 x 29% (5x3)		880
PORAČUN DOHODNINE NA LETNI RAVNI		880 – 1.201 = vračilo v višini 321

Po veljavnem sporazumu se za vse dohodke, ki izvirajo iz Italije in se lahko oziroma se obdavčijo samo tam, v Sloveniji uporablja metoda oprostitve s progresijo, izjema so naslednji dohodki, za katere se uporablja metoda dobropisa in za katere velja, da sme najvišji davčni odtegljaj v Italiji znašati, če gre za:

- dividende (10. člen): 10 % bruto dividend,
- obresti (11. člen): 10 %,
- premoženjske pravice (12. člen): 10 % bruto zneska.

g) Izračun dohodnine od dohodkov rezidenta Republike Slovenije, kadar se zaposlitev izvaja v Sloveniji, rezident pa prejema avtorski honorar iz Avstrije

Podatki za letno odmero dohodnine		v EUR
a.	Plača, dosežena z delom v Sloveniji	
	Bruto dohodek v Sloveniji	20.865
	Prispevki za socialno varnost	4.611
	Akontacija dohodnine v Sloveniji	3.929
b.	Honorar iz tujine (primeroma iz Avstrije)	
	Dohodek	4.173
	Plačan davek v tujini (po KIDO 25 %)*	0

*Zavezanec je pri avstrijskem izplačevalcu podal izjavo, da bo dohodke iz tega naslova prijavil v Republiki Sloveniji.

IZRAČUN DOHODNINE NA LETNI RAVNI:

		v EUR
1.	Bruto svetovni dohodek (1= a+b)	25.038
2.	Plača, zmanjšana za obvezne prispevke za socialno varnost	16.254 (20.865 – 4.611)
3.	Avtorski honorar iz tujine	3.756 (4.173 – 10% normiranih stroškov od 4.173)
5.	Davčna osnova 1 od svetovnega dohodka (2+3)	20.010
6.	Splošna olajšava	2.800
7.	Neto letna davčna osnova (5-6)	17.210
8.	Mejna stopnja dohodnine	41%
9.	Dohodnina na letni ravni od svetovnega dohodka	4.404 (izračun dohodnine po stopnjah na letni ravni)

10.	Poračun dohodnine na letni ravni	475 doplačilo (izračunana dohodnina 4.404 - akontacija dohodnine v Sloveniji: 3.929
-----	----------------------------------	---

Glede avtorskih honorarjev se pri spremenjeni dohodninski zakonodaji postavlja vprašanje smiselnosti opravljanja te dejavnosti kot samostojni podjetnik posameznik, saj je iz izračunov razvidno, da se vsi poleg redne plače prejeti dohodki obdavčijo pretežno z najvišjo davčno stopnjo. Z novo dohodninsko lestvico in odpravo dwoodstotne olajšave za različne namene so praviloma ti dohodki obdavčeni z najvišjo stopnjo, kar pomeni, da je dejanska stopnja davka za te dohodke precej višja (kot 25 %) – efektivno celo do 36 ali 27 %). Pri tem se postavlja smiselno vprašanje, če ni bolje to dejavnost opravljati kot samostojni podjetnik posameznik – kot dopolnilno dejavnost z uveljavljanjem normiranih stroškov. Namesto 10 % normiranih odhodkov, ki jih lahko uveljavljajo prejemniki avtorskih honorarjev, lahko zavezanci v okviru opravljanja dejavnosti kot samostojni podjetniki – normiranci, pridobijo pravico do uveljavljanja 25 % normiranih stroškov.

Slovenski davčni zavezanci – rezidenti lahko v tujini uveljavljajo ugodnosti iz konvencij o izogibanju dvojnega obdavčevanja, ki jih je z drugimi državami sklenila Republika Slovenija.

Praviloma se ugodnosti iz teh mednarodnih pogodb (oprostitvev ali zmanjšanje davka) v drugih državah pogodbenicah, kjer slovenski rezidenti dosegajo dohodek, uveljavljajo s predložitvijo posebnih obrazcev, ki so v veljavi v teh državah. Del teh obrazcev je namenjen potrdilu davčnega organa v Republiki Sloveniji, da je predlagatelj obrazca v času prejema dohodka rezident Republike Slovenije v smislu določb zadevne mednarodne pogodbe. Te (tuje) obrazce slovenski rezidenti najprej predložijo v potrditev pristojnemu davčnemu organu v Sloveniji, preden jih predložijo plačniku oziroma pristojnemu organu v tujini.

V primerih, kadar ni posebnih obrazcev, se ugodnosti iz mednarodnih pogodb v drugih državah pogodbenicah, kjer slovenski rezidenti dosegajo dohodek, praviloma uveljavljajo s predložitvijo posebnega potrdila o rezidentstvu, ki ga izda davčni organ v republiki Sloveniji.

Glede na opisane spremembe dohodninske zakonodaje, se problemi glede obdavčitve pojavljajo od leta 2006, saj so šele takrat nekateri Slovenci, ki dosegajo dohodek v tujini, prvič opazili, da se davki plačujejo v tisti državi, v kateri se uporabljajo stvari in storitve, ki jih iz davkov zagotavlja država, kar pomeni, da bi se naj davke plačevalo v tisti državi, od katere se pričakujejo stvari in storitve, ki jih lahko zagotovi samo država: to pa je država rezidentstva in ni pomembno, kje se dohodek zasluži (obdavčitev svetovnega dohodka). Nekateri (bogati) rezidenti se zato iz te ali one države, kjer je obdavčitev visoka, odselijo, najraje v državo, kjer je obdavčitev nizka – davčni ubežniki se radi preselijo v kakšno davčno oazo. A davčni zakoni so jasni: zares se moraš odseliti, kar pomeni, da zares več ne potrebuješ niti ne uporabljaš stvari in storitev, ki bi jih nudila država – saj se samo v takem primeru

ne plačuje davkov. Če odselitev ni dokončna ali celo navidezna, to določilo ne velja. Pri izpeljavi te želje, da bi plačevali nižje davke, ker so se »odselili« iz svoje države, je spodrsnilo že marsikateremu bogatašu.

Do leta 2004 pri nas niso bile obdavčene plače iz tujine za delo v tujini, od njih se je davek plačeval le v državi izplačila. Leta 2005 je bilo uvedeno načelo obdavčitve svetovnega dohodka. Po ocenah blizu 10.000 slovenskih rezidentov, ki se vozijo vsak dan v službo v Avstrijo in dobivajo plačo tam, so pri izdelavi dohodninske napovedi za leto 2005 ugotovili, da bi morali v Sloveniji prijaviti tudi avstrijske plače, od katerih bi bila izračunana slovenska dohodnina in kot že plačana bi bil upoštevan v Avstriji odtegnjen davek. Ker bi bila slovenska dohodnina višja bi bilo treba nekaj naši (dragi) državi še doplačati, so se uprli, da nočejo plačevati dohodnine v Sloveniji, ker da jo že plačujejo v Avstriji, zato naj bi bile njihove plače v Sloveniji dohodnine oproščene. Organizirano (civilna iniciativa) večina teh rezidentov napovedi ni vložila. Organizirali so nekaj medijskih shodov, in o njihovem položaju je celo razpravljala država.

Civilna iniciativa je zahtevala, da se s pisno izjavo zagotovi, da bodo dohodki, ki so že obdavčeni v državi vira, to je v Avstriji, oproščeni davka v državi rezidentsva. Zahtevajo tudi, da se spremeni Konvencija med republiko Avstrijo in Republiko Slovenijo o izogibanju dvojnega obdavčevanja dohodka in premoženja, s tem, da se sprememba dogovori retroaktivno in velja najkasneje od 1. 1. 2006 dalje.

Kot povsod drugje, je s slovensko dohodnino obdavčen vsak dohodek rezidenta, prejet doma in v tujini. Če je izplačan v drugi državi, je lahko obdavčen že tam – odtegnjen je davek ob izplačilu. Domača država nato ta tuji davek prizna tako, da:

- ga šteje kot že plačano dohodnino oz. del že plačane domače dohodnine,
- ali pa v tujini obdavčen dohodek doma oprostijo plačila dohodnine.

Države se raje odločijo za prvo rešitev, čeprav tudi v tem primeru država rezidentstva ne dobi toliko davka, kot bi ga dobila, če bi bil ves plačan doma. A tuji davek je treba nekako upoštevati, sicer bi bili ti dohodki dvakrat obdavčeni. Korist pri uporabi prvega pravila imajo države z višjimi davki, kot so v državi izplačila, rezident mora namreč v svoji državi vendarle doplačati nekaj dohodnine. Če so doma davki nižji kot v državi izplačila, pa domača država (praviloma) tujega davka seveda ne vrača.

Ker drugo pravilo v osnovi krši zgoraj opisano načelo, naj se davek plačuje v državi, kjer rezident biva, je vedno redkeje v zakonodajah oz. v uporabi. Drugo pravilo je »neškodljivo« za države, ki imajo nižji davek, kot je v državi izplačila, ker če bi dohodek obdavčili doma in upoštevali plačan tuji davek, bi država vseeno nič ne prejela.

Za davkoplačevalca je vseeno, katero pravilo je v uporabi, če so doma nižji davki kot v državi izplačila, saj v vsakem primeru plača samo tuji davek. Če so doma višji davki, pa je razlika jasna: plačal bo samo nižji tuji davek, če je določeno, da je v tujini obdavčen dohodek doma davka oproščen; in doplačal bo dohodnino, če dohodek doma ni oproščen dohodnine, skupno pa bo tujega davka in doplačila dohodnine

plačal ravno toliko, kot za enakovrsten dohodek plača rezident, ki mu je dohodek izplačan v Sloveniji – kar je edino prav, saj sta oba rezidenta Slovenije.

Pogosto pa so domači davki višji le navidezno oz. so lahko v resnici celo nižji kot v tujini, pa prejemnik tega dohodka sploh ne ve.

Primer:

V tuji državi A se ob izplačilu odtegne določen odstotek davka, npr. 25 %, ki pa je le akontacija dohodnine za tamkajšnjega rezidenta, za nerezidenta, ki je rezident države B pa tamkajšnji dokončni davek; a rezident bo nato doplačal še razliko do domače letne progresivne dohodnine v državi A, tako kot bo nerezident doplačal še razliko do letne progresivne dohodnine v svoji državi B – razen, če je v tej njegovi državi B ta dohodek oproščen dohodnine, v takem primeru pa je nerezident, ki je rezident države B, v boljšem položaju kot tamkajšnji rezident v državi A, in v boljšem položaju kot drugi rezidenti njegove države B, ki imajo doma izplačane dohodke.

Dohodki iz tujine, ki so bili v Sloveniji obdavčljivi, po slovenski zakonodaji o dohodnini nikoli niso bili oproščeni dohodnine; če je bil v tujini od njih odtegnjen davek; vedno se je tuji davek lahko le upošteval kot plačana akontacija dohodnine. To pravilo velja, če z državo izplačila dohodka nimamo davčnega sporazuma. Če pa sporazum imamo in če ta določa drugače, se uporabljajo pravila sporazuma.

Zahteva civilne iniciative ni upravičena, o čemer je odločila tudi vlada v naslednji obrazložitvi:

Z zakonom o dohodnini je dosledno uveljavljeno načelo obdavčitve rezidentov Slovenije na svetovnem dohodku. Tak sistem, ki je uveljavljen praktično v vseh razvitih državah, temelji na domnevi, da fizične osebe, ki so rezidenti določene države, tudi koristijo javne dobrine, ki jih zagotavlja država rezidentstva, zato je primerno, da v tej državi tudi plačujejo davke. V določenih primerih, ko fizična oseba pridobiva dohodek v eni državi, je pa rezident druge države, lahko prihaja do situacij, ko si pravico do obdavčevanja določenega dohodka lastita obe državi. V skladu z mednarodnimi standardi OECD je država rezidentstva, to je v konkretnih primerih Slovenija, dolžna odpraviti dvojno obdavčitev istega dohodka.

S tem namenom je v zakon vgrajena metoda za odpravo dvojne obdavčitve takega dohodka. V konkretnem primeru je omogočeno, da je dvojna obdavčitev dohodka iz zaposlitve praviloma preprečena tako, da se davek, ki ga mora rezident Slovenije plačati v Sloveniji, zmanjša za davek, ki je bil od tega dohodka že plačan v Avstriji (metoda navadnega odbitka). V primeru, da je tak dohodek obdavčen v Avstriji, po nižji stopnji kot v Sloveniji, mora rezident Slovenije doplačati razliko do stopnje, ki bi se uporabila pri obdavčitvi njegovega dohodka, če bi bil ta obdavčen v Sloveniji. Na ta način je davek od dohodkov iz zaposlitve rezidentov Slovenije praviloma enak, ne glede na to, ali rezidenti dobivajo dohodke v Sloveniji ali v tujini. Kar zagotavlja enak položaj vseh fizičnih oseb, ki so davčni rezidenti Slovenije.

Sklep vlade:

Glede na to, da veljavna slovenska zakonodaja ne dopušča rešitve, kot so jo predlagali vložniki zahteve in glede na to, da vlada ocenjuje, da je potrebno ohraniti dohodkovni položaj rezidentov Slovenije, ki delajo v Avstriji, bo vlada pristopila k spremembi veljavne konvencije o izogibanju dvojnemu obdavčevanju dohodka in premoženja z Avstrijo tako, da bo Avstriji predlagala, da so dohodki iz zaposlitve, ki jih prejema rezidenti Slovenije iz naslova zaposlitve v Avstriji, oproščeni plačila davka v Sloveniji in s tem obdavčeni samo v Avstriji, kjer te dohodke pridobivajo. Vlada bo tudi predlagala, da spremembe mednarodne pogodbe veljajo od 1. 1. 2006.

Odločitev vlade je bila v tem primeru dokaj nejasna, saj so ti rezidenti njeno tolmačenje razumeli tako, da je vlada odobrila zahtevo slovenskih delavcev v Avstriji in da so njihove plače v Sloveniji neobdavčene od 1. 1. 2006. Poleg tega ni razumno, da je vlada tako odločila glede rezidentov, zaposlenih v Avstriji, saj bi morala enako odločiti tudi glede rezidentov, ki delajo v Nemčiji ali Italiji, saj je zgodba po davčni vsebini popolnoma enaka. Smo država, v kateri velja enako pravo za vse, kar pomeni, da bi morala vlada oceniti enako za vse rezidente Slovenije, ki kjer koli in kar koli delajo.

6 OBDAVČITEV NEREZIDENTOV V SLOVENIJI

Nerezidenti so zavezani za plačilo dohodnine le od dohodkov, ki imajo vir v Sloveniji.

Nerezidenti so:

- osebe, ki niso rezidenti Slovenije, to pomeni, da v Sloveniji nimajo stalnega bivališča, središča svojih ekonomskih in osebnih interesov oz. so v Sloveniji prisotni manj kot 182 dni v posameznem davčnem letu,
- osebe z diplomatskim ali konzularnim statusom tuje države v Sloveniji,
- osebe, ki opravljajo delo kot uslužbenci oz. funkcionarji mednarodne organizacije,
- osebe, ki so v Sloveniji zaradi zaposlitve v diplomatskem predstavništvu, konzulatu, mednarodni misiji tuje države,
- uslužbenci institucij EU v Sloveniji,
- osebe, ki so tukaj zaposlene kot tuji strokovnjaki za dela, za katera v Sloveniji ni dovolj ustreznega kadra (potrebna odobritev slovenskega davčnega organa),
- osebe, ki bivajo v Sloveniji izključno zaradi študija oz. zdravljenja.

Dohodki imajo vir v Sloveniji:

- če se izvaja zaposlitev ali se opravljajo storitve v Sloveniji,
- če dohodke izplačuje slovenski rezident (slovenska pravna oseba ali zasebnik) ali poslovna enota nerezidenta (poslovna enota tuje pravne osebe v Sloveniji),
- če nerezident opravlja dejavnost v ali prek poslovne enote v Sloveniji,
- dohodki od nepremičnine in pravic na nepremičnini, vključno z dobičkom iz kapitala od odsvojitve nepremičnine, ki je v Sloveniji,
- dohodki od vrednostnih papirjev in lastniških deležev, katerih izdajatelj je Republika Slovenija, Banka Slovenije, samoupravne lokalne skupnosti oziroma gospodarske družbe, zadruge, idr., ki so ustanovljene v Sloveniji, vključno z dobičkom iz kapitala, doseženim z njihovo odsvojitvijo.

Nerezidenti so oproščeni plačila dohodnine:

- od dobička iz kapitala, pod pogojem, da ima dobiček iz kapitala vir v Sloveniji (izdajatelj vrednostnega papirja je Republika Slovenija, Banka Slovenije oz. gospodarske družbe, ki so ustanovljene v Sloveniji), in če vrednostni papir ali lastniški delež, ki ga odsvoji nerezident, ni del pretežnega lastniškega deleža,
- ko rezident države članice EU ne plačuje dohodnine od dohodka od prihrankov v obliki plačil obresti (skladno z EU obrestno direktivo), ki ima vir v Sloveniji, če je upravičeni lastnik navedenega dohodka,
- ko nerezident ne plačuje dohodnine od dohodka iz zaposlitve, prejetega za delo pri tujem diplomatskem predstavništvu ali konzulatu oz. mednarodni organizaciji v Sloveniji ali instituciji EU v Sloveniji, ko nerezident ne plačuje dohodnine od dohodka, doseženega z opravljanjem dejavnosti (razen od dohodka iz dejavnosti nastopajočega izvajalca ali športnika), če v Sloveniji

ne opravlja dejavnosti prek poslovne enote in je v Sloveniji prisoten manj kot 183 dni v katerem koli obdobju 12 mesecev ter pod nadaljnjim pogojem, da ne gre za dohodke, od katerih se obračunava davčni odtegljaj (od dohodkov, od katerih se v skladu z zakonom, ki ureja davek od dohodkov pravnih oseb, obračunava davčni odtegljaj, če jih v okviru opravljanja dejavnosti dosega zavezanec po ZDoh-2; davčni odtegljaj se obračunava tudi od plačil, ki jih dosega zavezanec v okviru opravljanja dejavnosti nastopajočega izvajalca ali športnika).

Nepredložitev davčne številke za nerezidente – izjema:

Davčne številke ni potrebno predložiti izplačevalcu dohodkov pred izplačilom dohodka nerezidentu, ki v Sloveniji dosega zgolj občasne dohodke in nima slovenske davčne številke. V takšnih primerih si mora slovenski izplačevalec od nerezidenta pridobiti njegovo osebno ime, naslov, identifikacijsko številko ter državo rezidentstva.

Od vseh izplačil tujim fizičnim osebam se plačuje dohodnina že med letom. Akontacija dohodnine se zavezancu nerezidentu šteje kot dokončni davek.

Če nerezidentu dohodek izplačuje slovenska pravna oseba ali zasebnik, ta za prejemnika dohodka odtegne dohodnino. Če pa dohodek izplača oseba, ki ni plačnik davka v Sloveniji (npr. tuji izplačevalec), mora prejemnik tak dohodek sam napovedati zaradi odmere akontacije dohodnine v Sloveniji. Obrazci napovedi za odmero akontacije dohodnine od posameznih vrst dohodkov so objavljeni v posebnem pravilniku.

Dohodki iz zaposlitve se praviloma obdavčijo v tisti državi, kjer se izvaja zaposlitev. V primerih, ko nerezident v Sloveniji dosega dohodke iz zaposlitve, katere izplačuje tuja pravna oseba, ki ni plačnik davka Sloveniji, predloži pristojnemu davčnemu uradu obrazec napovedi za odmero akontacije dohodnine od dohodkov iz zaposlitve.

Nerezident, ki v Sloveniji dosega dohodke iz drugega pogodbenega razmerja, ki mu jih izplača slovenska pravna oseba ali zasebnik, lahko pri pristojnem davčnem uradu vložiti zahtevek za zmanjšanje davčne osnove od dohodka iz zaposlitve ali iz drugega pogodbenega razmerja zaradi uveljavljanja dejanskih stroškov prevoza in nočitve. Ker se akontacija dohodnine zaradi priznanih dejanskih stroškov zniža, davčni organ nerezidentu vrne preveč plačani davek z odločbo.

6.1 UGODNOSTI NA PODLAGI MEDNARODNIH POGODB O IZOGIBANJU DVOJNEGA OBDAVČENJA

Ugodnosti, ki jih prinašajo mednarodne pogodbe tujim fizičnim osebam (nerezidentom), ki v Sloveniji dosega dohodke, so:

- neobdavčevanje v državi vira (Sloveniji), ker je po mednarodni pogodbi dana pravica do obdavčitve le državi sedeža prejemnika dohodka,

- obdavčevanje v državi vira (Sloveniji) po nižji stopnji, kar se običajno pojavi pri treh vrstah dohodkov – dividend, obrestih in premoženjskih pravicah. Stopnja se giblje med 5 in 15 odstotkov.

Nerezidenti imajo za izkoriščanje ugodnosti, ki jim jih daje mednarodna pogodba o izogibanju dvojnega obdavčevanja za dohodke, obdavčene na viru v Sloveniji, dve možnosti:

- **znižanje ali oprostitvev plačila davka** – če je dohodek po mednarodni pogodbi obdavčen z nižjo stopnjo oz. je oproščen davka v Sloveniji. Prejemnik dohodka nerezident mora plačniku davka (slovenskemu izplačevalcu) predložiti zahtevek, preden je dohodek izplačan. Plačnik davka lahko izplača dohodek in obračuna davek po nižji stopnji ali od dohodka ne izračuna in ne odtegne davka, šele ko prejme od davčnega organa potrjen zahtevek,
- **vračilo preveč plačanega davka** – če je plačnik davka (slovenski izplačevalec) ne glede na ugodnosti, ki jih določa mednarodna pogodba, obračunal davek po višjih stopnjah, lahko prejemnik dohodka – nerezident zahteva vračilo davka. Če je bil davek obračunan od dohodka, ki je skladno z mednarodno pogodbo oproščen davka, se prejemniku dohodka vrne celoten znesek plačanega davka.

Ugodnosti lahko nerezidenti uveljavljajo na obrazcih zahtevkov za uveljavljanje ugodnosti iz mednarodnih pogodb o izogibanju dvojnega obdavčevanja, in sicer je za posamezno vrsto dohodka določen poseben obrazec za uveljavljanje ugodnosti.

Davčni organ v Sloveniji izdaja nerezidentom na njihovo zahtevo potrdilo o plačnem davku v Sloveniji za posamezno davčno leto. Potrdilo služi nerezidentom kot podlaga za uveljavljanje odbitka davka, plačanega v Sloveniji, ali oprostitve plačila davka v državi, kjer so rezidenti.

6.2 DAVČNE OBVEZNOSTI IN PRAVICE NEREZIDENTOV

Nerezidenti:

- so zavezanci za dohodnino od dohodka z virom v Sloveniji, upoštevaje določbe mednarodnih pogodb o izogibanju dvojnega obdavčevanja,
- ne oddajajo letne napovedi za odmero dohodnine,
- so zavezanci za dohodnino po določenih stopnjah,
- na splošno niso upravičeni do olajšav in zmanjšanja davčne osnove, določenih za rezidente.

Fizične osebe, rezidenti držav članic EU, lahko uveljavljajo splošno olajšavo in posebno olajšavo za vzdrževane družinske člane pri letni napovedi za odmero dohodnine, ki pri oddaji z dokazili dokažejo, da znašajo njihovi dohodki iz zaposlitve oz. iz opravljanja dejavnosti oz. iz opravljanja osnovne kmetijske in osnovne

gospodarske dejavnosti, doseženi v Sloveniji, najmanj 90 odstotkov vseh njihovih obdavčljivih dohodkov v davčnem letu.

7 DAVČNI INŠPEKCIJSKI NADZOR

Inšpekcijski nadzor kot del nadzorne funkcije ustvarja tesno povezavo med davčnim zavezancem in DURS. Naloga davčnega inšpekcijskega nadzora je ugotoviti, ali so dajatve pravilno in pravočasno obračunane oziroma, če so prijavljeni vsi dohodki ter onemogočati izmikanje in goljufanje pri plačevanju davkov. Davčni inšpekcijski nadzor je urejen v ZDavP-2 v členih od 127. do 141. V davčnem nadzoru se preverja, ali davčni zavezanci izpolnjujejo svoje davčne obveznosti v skladu z zakonom o obdavčenju in s tem zakonom. Posredno pa davčni nadzor obsega tudi preverjanje zakonitega delovanja vseh tistih, ki so zaradi plačevanja davkov davčnih zavezancev dolžni opravljati določene naloge (na primer odtegniti davek, posredovati podatke). Inšpekcijski nadzor ureja tudi Zakon o inšpekcijskem nadzoru (Uradni list RS, št. 56/2002 in 26/2007), ki se uporablja v delu, ki ni urejen v tem zakonu. Davčni nadzor se izvaja v različnih oblikah, in sicer kot nadzor obračunov davkov pri davčnem organu, kot nadzor in preverjanje v skladu z zakonom, ki ureja carinsko službo, kot davčni inšpekcijski nadzor in kot davčna preiskava. Nadzor opravljajo pooblaščen osebe, skladno s tem zakonom in z zakonom, ki urejata davčno in carinsko službo. Za postopek nadzora je še posebej pomembno, da mora biti davčni nadzor uravnotežen v korist in breme zavezanca. Uradna oseba v notranjem nadzoru pri davčnem organu oziroma inšpektor v zunanem inšpekcijskem nadzoru mora zbrati vsa dejstva in vse okoliščine, ki vplivajo na povečanje ali zmanjšanje davčne obveznosti. Torej mora iskati dejstva, ki so v breme zavezanca ali v njegovo korist. Zavezancu mora priznati vse ugodnosti ali olajšave, ki bi jih lahko uveljavil, če jih ne pozna. Davčne predpise mora razlagati v korist zavezanca. Zoper zavezanca uporablja tiste s predpisi določene ukrepe, ki so zanj ugodnejši, če se z njimi doseže namen zakona. Pri obravnavi zavezanca mora ravnati nepristransko in v dvomu odločiti v korist zavezanca. Skladno z načelom materialne resnice se mora davčni nadzor opraviti po vseh pravilih dokazovanja, dejansko stanje mora biti ugotovljeno z gotovostjo. Zavezanca mora inšpektor seznaniti s pravicami, ki mu pripadajo v postopku, zlasti mora pooblaščen oseba, ki opravlja davčni inšpekcijski nadzor, zavezanca pred začetkom davčnega inšpekcijskega nadzora poučiti o pravici, da je prisoten pri davčnem inšpekcijskem nadzoru in da je tekoče obveščen o pomembnih dejstvih in dokazih v inšpekcijskem nadzoru, ter vse to navesti v zapisniku. Zelo pomembna pravica zavezanca, ki jo mora omogočiti inšpektor, je opozorilo zavezancu, da lahko imenuje osebo za posredovanje podatkov in dajanje pojasnil. To je lahko vsaka opravilno sposobna oseba ali odvetnik ali davčni svetovalec, ki lahko tudi strokovno oporeka ugotovitvam inšpektorja glede pomembnih spornih dejstev, ki lahko vplivajo na obdavčenje in ki povzročijo pravne posledice za zavezanca (obresti, prekrški, sum kaznivega dejanja).

Davčni inšpekcijski nadzor sestavljajo naslednje faze:

1. Priprava na davčni inšpekcijski nadzor.
2. Izvedba davčnega inšpekcijskega nadzora.
3. Ugotovitve v davčnem inšpekcijskem nadzoru.
4. Evidentiranje ugotovitev davčnega inšpekcijskega nadzora.

Priprava na davčni inšpekcijski nadzor je bistvena za izvedbo učinkovitega davčnega nadzora, saj s pripravo skušamo doseči čimbolj ekonomično in učinkovito izvajanje

inšpekcije. Priprava na davčni inšpekcijski nadzor je obvezna zlasti za izvedbo celostnih in delnih inšpekcijskih nadzorov. Pri tem je potrebno izdelati program dela, ki se pripravi na podlagi podatkov iz poslovnih in davčnih poročil davčnega zavezanca in s poznavanjem dejavnosti, ki jo zavezanec za davek opravlja.

Priprava na davčni inšpekcijski nadzor je pomembna z več vidikov:

- od davčnega zavezanca ne zahtevamo podatkov, ki nam jih je že predložil na osnovi zakonskih določb,
- v manjšem obsegu se motijo poslovne aktivnosti davčnega zavezanca, kot pa če bi se pregled v celoti opravljal v prostorih stranke,
- dobra priprava in s tem opredelitev težišča inšpiciranja pomeni manj dni, potrebnih za inšpiciranje,
- k davčnemu zavezancu pridemo pripravljeni in uspešneje vodimo razgovor v smeri, ki nam omogoča pridobitev novih podatkov.

Na splošno davčni inšpekcijski nadzor obsega preverjanje pravilnosti in pravočasnosti obračunavanja davkov, poslovanje zavezancev za davek, preverjanje knjigovodskih in drugih evidenc, ugotavljanje neprijavljenih dohodkov in odrejanje ukrepov, določenih z zakonom.

Načeloma se davčni inšpekcijski nadzor prične osmi dan po vročitvi sklepa o uvedbi davčnega inšpekcijskega nadzora, v katerem se navede obdobje obdavčevanja in vrste davkov, ki so predmet davčnega inšpekcijskega nadzora. Izjemoma se lahko davčni inšpekcijski nadzor začne tudi brez vročitve sklepa, če bi se zaradi tega ogrozil namen inšpekcijskega nadzora. Pri tem je pomemben tudi institut samoprijave, ki je v slovenskem pravu novi institut in je v zakonu obravnavana v poglavju poznejših izpolnitev davčnih obveznosti. Temeljna razlika v primerjavi z drugimi poznejšimi načini poravnave davčnih obveznosti je v tem, da poznejših davčnih obveznosti ne pogojuje vsebinsko, temveč brezpogojno. Osnovi cilj samoprijave je privabiti zavezance za davek, da prijavijo svojo davčno obveznost, ki je sicer iz katerega koli razloga niso ali so jo prijavili le delno. Protidajatev za samoprijavo je oprostitev na prekrškovni ravni.

7.1 POVZETKI IZ UGOTOVITEV DAVČNIH INŠPEKCIJSKIH NADZOROV POSLOVANJA V POVEZAVI Z IZOGIBANJU DVOJNEGA OBDAVČEVANJA

7.1.1 Inšpiciranje pravne osebe, ki je sklenila pogodbo s fizično osebo - rezidentom Nemčije

Pri davčnem zavezancu A – pravni osebi je bil uveden davčni inšpekcijski nadzor. Davčni zavezanec A je rezident Republike Slovenije in je z rezidentom iz Nemčije sklenila pogodbo o poslovanju. Rezidentski status inšpicirane pravne osebe, ki je registrirana v Republiki Sloveniji določa nacionalna davčna zakonodaja države rezidentstva. Ista pravna oseba pa ima registrirano tudi poslovno enoto v Nemčiji. Glede določanja rezidentskega statusa za pravno osebo A je treba upoštevati določbe Zakona o davku od dohodkov pravnih oseb, za isto gospodarsko družbo, v

Nemčiji pa je rezidentstvo določeno s splošno določbo: »Under Corporate Income Tax Law , a company is resident in Germany if either its legal seat or its place of managements is located in Germany«, kar pomeni, da rezidentstvo ni stvar presoje gospodarskega subjekta, ampak je povezano vsaj s sedežem in krajem dejanskega upravljanja.

Tudi mednarodna pogodba določa, da je rezident države pogodbenice oseba, ki se v državi pogodbenici po njenem zakonu obdavčuje na podlagi stalnega bivališča, začasnega bivališča, sedež uprave (v konkretnem primeru sedež inšpicirane pravne osebe). V primeru dvojnega rezidentstva, se pravna oseba A šteje za rezidenta države, v kateri ima njena uprava dejanski sedež.

Če pride do nejasnosti, se lahko zavezanci obrnejo na pristojna organa: slovenska pravna oseba na Ministrstvu za finance in nemška pravna oseba na Zveznem ministrstvu za finance. Z dogovorom s pristojnim organom druge države pogodbenice prepreči obdavčevanje, ki ni v skladu z mednarodno pogodbo.

V konkretnem primeru inšpicirane pravne osebe A je bilo ugotovljeno, da je poslovodja pravne osebe A, rezident Zvezne Republike Nemčije, in ima s slovensko pravno osebo A sklenjeno pogodbo o poslovođenju, redno pa je zaposlen pri pravni osebi, rezidentki Zvezne Republike Nemčije. Pri preverjanju izplačil poslovodji je bilo ugotovljeno, da od izplačil inšpicirana družba A ni obračunavala in plačevala davkov in prispevkov.

Glede na določila ZDoh-2 in ZDavP-2, je davčno obveznost med postopkom davčnega inšpekcijskega nadzora obračunal in naložil plačilo le – teh davčni organ. Obseg davčne obveznosti je določen v 5. členu ZDoh-2, ki določa, da je rezident Slovenije zavezan plačilu dohodnine od vseh dohodkov, ki imajo vir v Republiki Sloveniji, in od vseh dohodkov, ki imajo vir izven Slovenije, nerezident pa je zavezan za plačilo dohodnine od vseh dohodkov, ki imajo vir v Sloveniji. V prvem odstavku 10. člena ZDoh-2 je določeno, da imajo dohodki vir v Sloveniji, če je dohodek izplačala ali ga je zaračunala, oseba, ki je rezident po tem zakonu ali po zakonu, ki ureja davek od dohodkov pravnih oseb, ali poslovna enota po tem zakonu ali po zakonu, ki ureja davek od dohodkov pravnih oseb. V 1. točki prvega odstavka tega člena je posebej določeno, kdaj velja, da imata dohodek iz zaposlitve in dohodek iz opravljanja storitev in poslov vir v Sloveniji: če v skladu s tem zakonom oziroma zakonom, ki ureja davek od dohodkov pravnih oseb, velja za odbitno postavko pri izračunu davčne osnove rezidenta ali poslovne enote nerezidenta iz virov dohodka znotraj Slovenije ali bi bil odbitna postavka, če bi bil rezident ali poslovna enota nerezidenta zavezanec oziroma ne bi bil oproščen dohodnine ali davka od dohodkov pravnih oseb. Upoštevajoč navedene določbe, je davčni organ obdavčil dohodke rezidenta Nemčije, ker imajo vir v Sloveniji in predstavljajo plačilo za opravljeno poslovođenje slovenske pravne osebe A v skladu z določili 1. točke drugega odstavka 37. člena ZDoh-2 za dohodke iz delovnega razmerja.

Osnova za dohodnino (v nadaljnjem besedilu davčna osnova) je določena v 41. členu ZDoh-2, kjer je določeno, da je davčna osnova od dohodka iz delovnega razmerja dohodek, zmanjšan za obvezne prispevke za socialno varnost, ki jih je na

podlagi posebnih predpisov dolžan plačevati delojemalec. Ker je šlo v konkretnem primeru za izplačilo prejemkov tujcu, ki ni vključen v obvezno socialno zavarovanje v Republiki Sloveniji, se od teh prejemkov, prispevki za socialno varnost v Sloveniji ne plačujejo.

Na podlagi 116. člena ZDoh-2 se fizični osebi, ki je rezident države članice EU, in v Sloveniji dosega dohodke iz zaposlitve, ki so obdavčeni v Sloveniji, prizna olajšava, določena v 111. in 114. členu tega zakona, če z dokazili dokaže, da znašajo prej navedeni dohodki, doseženi v Sloveniji, najmanj 90 % njegovega celotnega obdavčljivega dohodka v davčnem letu. Ker v konkretnem primeru fizična oseba ni predložila navedenih dokazil, se je davek odmeril od celotnega zneska po stopnjah, določenih v 122. členu ZDoh-2.

V skladu z 58. členom ZDavP-2 je plačnik davka pravna oseba oziroma združenje oseb, vključno z družbo civilnega prava po tujem pravu, ki je brez pravne osebnosti, samostojni podjetnik posameznik in posameznik, ki samostojno opravlja dejavnost, ki izplača dohodek, od katerega se v skladu s tem zakonom ali zakonom o obdavčenju izračunava, odteguje in plačuje davčni odtegljaj, kar pomeni, da praviloma osebo, ki je dohodek izplačala, ta tudi bremeni.

Obveznost plačnika davka je opredeljena v 59. členu ZDavP-2, ki določa, da je plačnik davka dolžan za davčnega zavezanca izračunati, odtegniti in plačati davčni odtegljaj od dohodkov, od katerih se v skladu s tem zakonom ali zakonom o obdavčenju izračunava, odteguje in plačuje davčni odtegljaj. Šteje se, da je plačnik davka, ki je odtegnil davčni odtegljaj, davčni odtegljaj odtegnil v breme dohodka davčnega zavezanca. Za odtegnjen davčni odtegljaj se zmanjša znesek davka, ki ga je davčni zavezanec dolžan plačati, če je tako določeno z zakonom o obdavčenju ali s tem zakonom. Če davčni organ ugotovi, da je plačnik davka davčni odtegljaj odtegnil od dohodka davčnega zavezanca, vendar ga ni plačal, ali ga ni plačal v celoti, se davčni odtegljaj s pripadajočimi dajatvami izterja od plačnika davka. Če davčni organ ugotovi, da plačnik davka davčnega odtegljaja ni odtegnil in plačal, ali ga ni odtegnil in plačal pravilno, davčni odtegljaj v delu, ki ni bil odtegnjen, s pripadajočimi dajatvami, bremeni plačnika davka. Plačnik davka ima pravico ta znesek izterjati od davčnega zavezanca, ki mu je bil izplačan dohodek, od katerega davčni odtegljaj ni bil odtegnjen.

Obveznost za plačilo davka je bila z odločbo naložena pravni osebi A, ki je tako zaračunan davek plačala.

7.1.2 Inšpiciranje fizične osebe – rezidenta Republike Slovenije z začasnim prebivališčem v Avstriji

Pri preverjanju kontrolnih podatkov za fizično osebo, rezidenta Slovenije s podatki, kot jih je sam napovedal v Napovedi za odmero dohodnine za leto 2006, je bilo ugotovljeno, da se podatki med sabo ne ujemajo, zato je bil pri fizični osebi uveden davčni inšpekcijski nadzor pravilnosti prijavljenih dohodkov za odmero dohodnine za leto 2006.

Zavezanec je pojasnil svoj položaj, ki je bil naslednji: oseba je državljan in rezident Slovenije, v letu 2006 je živel v Nemčiji, kjer je imel prijavljeno začasno prebivališče in je delal kot raziskovalec. Zaradi selitve celotne raziskovalne skupine, katere član je, se je v letu 2007 preselil v Avstrijo, kjer namerava živeti vsaj tri leta, prav tako v najetem stanovanju. Da bi se izognil obdavčitvi dohodkov v Sloveniji, ki jih ustvarja v Avstriji, se je bil pripravljen odreči slovenskemu rezidentstvu in ga zamenjati za avstrijskega.

Odmera dohodnine za leto 2006: do konca leta je bila v veljavi Pogodba med SFRJ in Zvezno Republiko Nemčijo o izogibanju dvojnemu obdavčevanju dohodka in premoženja s protokolom, ki jo je Slovenija v svoj pravni red prevzela z Aktom o nasledstvu sporazumov. Pogodba za odpravo dvojnega obdavčevanja dohodka, ki ga rezident Slovenije doseže z delom v Nemčiji, določa metodo oprostitve s progresijo, kar pomeni, da se dohodek ali premoženje slovenskega rezidenta, ki se po konvenciji lahko obdavči v državi vira – Nemčiji, se v Sloveniji ne obdavči, vendar pa ima Slovenija pravico tak dohodek ali premoženje upoštevati pri določanju davka od drugega dohodka ali premoženja davčnega zavezanca.

Glede določanja oprostitve je bilo potrebno upoštevati tudi 20. člen sporazuma, po katerem se posameznika, ki obišče državo pogodbenico, to je v tem primeru Nemčijo na povabilo te države ali univerze, višje ali visoke šole, muzeja ali druge kulturne ustanove te države ali na podlagi uradnega programa kulturne izmenjave za obdobje, ki ni daljše od dveh let, samo zaradi poučevanja, predavanja ali raziskovanja na tej ustanovi in ki je bil tik pred obiskom rezident druge države pogodbenice (to je Slovenije), v prvi omenjeni državi, to je Nemčiji, ne obdavči za prejemke za to dejavnost, če ti prejemki nastanejo iz virov zunaj te države.

Iz opisanega izhaja, da davčni zavezanec ne izpolnjuje pogojev za oprostitev plačila davka – dohodnine, saj se šteje za slovenskega rezidenta in je v skladu z ZDoh-2 dolžan oddati napoved za odmero dohodnine. Na podlagi ugotovitev v postopku davčnega inšpekcijskega nadzora, je bila zavezancu odmerjena dohodnina za leto 2006.

Istočasno je bilo za leto 2007, ko se je davčni zavezanec preselil v Avstrijo ugotovljeno naslednje:

Davčna obravnava dohodkov, prejetih iz tujine je v vsakem primeru odvisna od rezidentskega statusa posameznika, zato je v primeru zavezanca pomembno, da si na krajevno pristojnem davčnem uradu v Sloveniji formalno uredi svoj rezidentski status. Po veljavnih določbah notranjih zakonodaj obeh držav (Slovenije in Avstrije) se posameznik lahko hkrati šteje za rezidenta v več državah v istem obdobju, zato je z vidika mednarodnih pogodb določitev rezidentstva zelo pomembna, saj sme posameznika po svetovnem dohodku obdavčiti samo ena od držav pogodbenic, in sicer tista, katere rezident je posameznik.

Prelomna pravila za določitev rezidentstva, ki jih določa 4. člen Konvencije med Republiko Slovenijo in Republiko Avstrijo o izogibanju dvojnega obdavčevanja, se uporablja le v primeru dvojnega rezidentstva, ko je treba rezidentstvo posameznika presojati glede na taksativno določene kriterije iz pogodbe. Če je torej posameznik

davčni rezident obeh držav pogodbenic, po določbah njunih notranjih davčnih zakonodaj (najpogosteje po kriteriju stalnega prebivališča, običajnega prebivališča, prisotnosti skupaj več kot 183 dni), se kot prvi kriterij za opredelitev njegovega rezidentstva po pogodbi uporabi kriterij stalnega prebivališča. Če ima stalno prebivališče na razpolago v obeh državah, se šteje samo za rezidenta države, s katero ima tesnejše osebne in ekonomske odnose (središče življenjskih interesov). Če ni mogoče določiti, v kateri državi ima posameznik središče njegovih življenjskih interesov, ali če nima v nobeni od držav na razpolago stalnega prebivališča, se šteje samo za rezidenta države, v kateri ima običajno bivališče. Če ima običajno bivališče v obeh državah ali v nobeni od njiju, se šteje samo za rezidenta države, katere državljan je. Če je državljan obeh držav ali nobene od njiju, pristojna organa držav pogodbenic vprašanje rešita s skupnim dogovorom.

Če bi bilo ugotovljeno, da se zavezanec za davčne namene šteje za nerezidenta Slovenije, bi bil v tem primeru zavezanec za dohodnino le od dohodkov z virom v Sloveniji. Kot rezident Avstrije, od dohodkov, ki jih bo dosegel kot raziskovalec v Avstriji, ne bo plačeval dohodnine v Sloveniji.

7.1.3 Inšpiciranje fizične osebe rezidenta Republike Slovenije, ki ima začasno prebivališče v Italiji

Zavezanec za davek – fizična oseba, rezident Slovenije je zaposlena v Italiji za nedoločen čas, tam ima tudi prijavljeno začasno prebivališče. Ker v Sloveniji ne prejema drugih dohodkov, obdavčljivih po ZDoh-2, ni oddajal napovedi za odmero dohodnine, zaradi česar je bil uveden davčni inšpekcijski nadzor.

Po določbah ZDoh-2 rezidenti Slovenije plačujejo dohodnino od vseh svojih dohodkov, ne glede na to kje so doseženi, v Sloveniji ali izven Slovenije – obdavčitve po svetovnem dohodku, nerezidenti pa od dohodkov, ki so pridobljeni v Sloveniji. Davčna obveznost posameznika je torej odvisna od njegovega statusa: rezident – nerezident. Ob dolgoročnih prebivanjih v tujini se praviloma premakne središče življenjskih interesov, če se tudi zakonec in otroci preselijo v tujino. V skladu z Vzorčno konvencijo OECD iz leta 2003 velja, da delavec središča svojih vitalnih interesov ni prenesel v državo, kjer dela, če je obdržal prebivališče, družino in lastnino v državi, kjer je delal in prebival pred odhodom v tujino. Sistem obdavčitve po svetovnem dohodku, ki je uveljavljen praktično v vseh razvitih državah, temelji na domnevi, da fizične osebe, ki so rezidenti neke države, tudi uporabljajo javne dobrine, ki jih zagotavlja ta država (javna varnost, šolstvo, socialna varnost, infrastruktura), zato v tej državi tudi plačujejo davke.

Ker je inšpicirani davčni zavezanec tudi v skladu z mednarodno pogodbo rezident Slovenije, mora v Sloveniji oddati letno napoved za odmero dohodnine in v Sloveniji plačati dohodnino od svetovnega dohodka. Glede na določila ZDavP-2, ima možnost uveljavljati odbitek v tujini plačanega davka, kar se je pri zavezancu tudi upoštevalo.

Za dohodke, prejete iz tujine, bi moral davčni zavezanec že med letom vlagati napoved, pri čemer je potrebno upoštevati tudi določbe mednarodne pogodbe glede

dodelitve pravice do obdavčitve posameznega dohodka držav pogodbenici, glede mejne stopnje obdavčitve posameznega dohodka in pa glede uporabe ustrezne metode za odpravo dvojne obdavčitve dohodka. Davčni zavezanec lahko že v medletni napovedi za odmero akontacije dohodnine od dohodka iz zaposlitve poleg odbitka tujega davka oziroma oprostitve, uveljavlja tudi olajšave, ki se mu upoštevajo kot rezidentu Slovenije, in sicer splošno olajšavo, osebne olajšave in olajšavo za vzdrževane družinske člane. Te olajšave se mu priznajo tudi pri odmeri in poročunu dohodnine na letni ravni. Na ta način je davek od dohodkov iz zaposlitve rezidentov praviloma enak, ne glede na to, ali rezidenti pridobivajo dohodek v Sloveniji ali v tujini, kar zagotavlja enak položaj vseh fizičnih oseb, ki so davčni rezidenti Slovenije. Obdavčitev dohodkov iz zaposlitve ureja 15. člen mednarodne pogodbe, po katerem se osebni dohodki in drugi podobni prejemki države pogodbenice iz delovnega razmerja obdavčijo samo v tej državi, razen če rezident ni zaposlen v drugi državi pogodbenici. Če je zaposlen v drugi državi pogodbenici, se smejo takšni prejemki obdavčiti tam (to je v Italiji), ker so bili tam tudi ustvarjeni.

Slovenski rezident mora na podlagi ZDavP-2 dohodke iz tujine praviloma prijaviti že v medletni napovedi zaradi odmere slovenske akontacije dohodnine od tako doseženega dohodka, saj če dohodek izvira iz tujine, tuji izplačevalec ne plača akontacije dohodnine v slovenski proračun. Z odmero akontacije dohodnine je tako zagotovljeno, da se od rezidentovih istovrstnih dohodkov plača akontacija dohodnine med letom, ne glede na to, ali so to dohodki, doseženi v Sloveniji ali izven nje. Po določbah 23. člena mednarodne pogodbe z Italijo, mora Slovenija zagotoviti odpravo dvojnega obdavčevanja dohodka, ki ga rezident Slovenije doseže z delom v Italiji, zato Slovenija tega dohodka ne obdavči, vendar pa lahko pri obračunavanju davka od preostalega dohodka tega rezidenta uporabi davčno stopnjo, ki bi bila uporabljena, če dohodek ne bi bil oproščen davka (metoda oprostitve s progresijo). Pri izračunu dohodnine na letni ravni je bilo ugotovljeno, da je z upoštevanjem metode oprostitve s progresijo zavezanec upravičen do vračila dohodnine, vendar je bil storjen prekršek zaradi neodpovedi davčne napovedi.

7.1.4 Inšpiciranje fizične osebe, rezidenta Belgije, ki je dosegala dohodke na območju Republike Slovenije

Davčna obravnava dohodkov nerezidenta – profesionalnega športnika, ki je sicer rezident Belgije.

Slovenska pravna oseba je sklenila pogodbo s tujo fizično osebo – profesionalnim športnikom, ki se za davčne namene šteje za nerezidenta Slovenije. V pogodbi sta se stranki dogovorili za naslednje medsebojne pravice in obveznosti oziroma je slovenska pravna oseba zavezana:

- dati v uporabo določeno količino svojih proizvodov za vnaprej določene namene oziroma potrebe,
- plačati denarna sredstva v skladu s pogoji, ki so posebej določeni v pogodbi,

- povrniti vse potne stroške iz naslova udeležbe na promocijskih aktivnosti pravne osebe.

Športnik pa je na podlagi pogodbe zavezan:

- uporabljati izključno proizvode in blagovne znamke družbe,
- vrniti vse proizvode družbi ob koncu posamezne sezone oziroma, ko jih več ne potrebuje,
- sodelovati na določenem številu promocijskih dogodkov, ki jih organizira družba,
- povezovati svoje dosežke s proizvodi družbe,
- upoštevati pravila športne zveze.

Iz pogodbe je izhajalo, da bo družba upravičena uporabljati ime in podobo športnika za marketinške in komercialne namene, športnik pa dovoljuje družbi, da uporablja njegovo ime in podobo za promocijo, oglaševanje in prodajanje proizvodov oziroma blagovne znamke. Iz naslova uporabe imena in podobe bo družba športniku plačala s pogodbo določene zneske. Pogoji, ki so podlaga za določitev višine plačila, so opredeljeni v pogodbi, in sicer so plačila vezana na uspešnost športnika na tekmovalnem področju (uvrstitve, dosežki). Poleg posameznih športnih dosežkov je določen tudi dodatni pogoj, in sicer zaključna uvrstitev ob koncu sezone.

Dohodek, ki se je na podlagi opisanega pogodbenega razmerja izplačeval neposredno tujemu športniku, se v skladu z določbami ZDoh-2 šteje za dohodek iz dejavnosti. Po določbi drugega odstavka 68. člena ZDoh-2 se davčni odtegljaj izračunava, odteguje in plačuje tudi od plačil, ki jih zavezanec dosega v okviru opravljanja dejavnosti nastopajočega izvajalca ali športnika. Davčni odtegljaj se izračunava, odteguje in plačuje od osnove in po stopnji določeni z zakonom, ki ureja davek od dohodkov pravnih oseb. Upoštevajoč določbo 70. člena Zakona o davku od dohodkov pravnih oseb – ZDDPO-2 (Uradni list RS, št. 117/06) znaša ta stopnja 15 % odstotkov od dohodka.

Iz poslovnih knjig in poslovne dokumentacije je bilo razvidno, da je slovenska pravna oseba izvrševala v pogodbi dogovorjene obveznosti, ko je finančno podprla dejavnost športnika s finančnimi sredstvi in določeno količino svojih proizvodov. Prav tako je bilo iz dokumentacije razvidno, da je športnik v zameno opravil več oglaševanj na promocijskih dogodkih, ki jih je organizirala družba.

Davčni organ je zavzel stališče, da gre v obravnavanem primeru za dohodek iz dejavnosti. Pri tem je upošteval določila mednarodne pogodbe med Slovenijo in Belgijo, v kateri so dohodki umetnikov in športnikov obravnavani v 17. členu. V skladu s tem členom se dohodek ne glede na določbe 14. in 15. člena konvencije, ki ga ustvari rezident države pogodbenice, kot na primer gledališki, filmski, radijski ali televizijski umetnik ali glasbenik ali kot športnik, s svojimi osebnimi dejavnostmi, ki jih izvaja v drugi državi pogodbenici, lahko obdavči v tej drugi državi, v tem primeru v Sloveniji. Po devetem odstavku komentarja 17. člena Vzorčne konvencije OECD o izogibanju dvojnega obdavčevanja dohodka in premoženja, se 17. člen uporablja v zvezi z vsemi vrstami dohodkov, ki jih umetnik ali športnik prejme v povezavi z

opravljenimi dejavnostmi, kot so honorarji za pojavljanje v medijih ali na prireditvah oziroma honorarji od pojavljanja v oglasih. Prav tako so sponzorska plačila, ki jih podjetja plačujejo v zameno za prikazovanje njihovega imena in podobe v povezavi z določeno prireditvijo, povezana s samo prireditvijo in zato obdavčljiva v skladu s 17. členom. Tudi če dohodka iz osebnih dejavnosti, ki jih izvaja umetnik ali športnik, ne dobi osebno umetnik ali športnik, temveč druga oseba, kot npr. posrednik – agencija, se tak dohodek obdavči v državi pogodbenici, v kateri potekajo dejavnosti nastopajočega umetnika ali športnika, torej v Sloveniji. Pri odločitvi, ali je določena vrsta dohodka obdavčljiva v skladu s 17. členom v Sloveniji, je odločilni dejavnik povezanost (pripisljivost) zadevnega dohodka s konkretnim nastopom oziroma predstavitvijo športnika.

Ob tem se šteje, da se dejavnost tujega športnika opravlja v Sloveniji, kadar so dohodki iz naslova sklenjene pogodbe o sponzorstvu doseženi z oglaševanjem z imenom podobo tujega športnika v medijih v Sloveniji, na reklamnih plakatih družbe v Sloveniji, na promocijskih dogodkih družbe v Sloveniji oziroma na prodajnih artiklih družbe v Sloveniji.

Izjema od zgoraj opisanega pravila je v primeru, kadar so dejavnosti športnika opravljene zunaj Slovenije. Prav tako je izjema določena v tretjem odstavku 17. člena mednarodne pogodbe, ki določa, da se v primeru, kadar se dejavnosti športnika v glavnem podpirajo iz sredstev druge države pogodbenice ali politične enote ali organa lokalne oblasti (v tem primeru Belgije), dohodki obdavčijo samo v tej drugi državi pogodbenici. V takih primerih bi lahko tuji nastopajoči športnik uveljavil ugodnosti iz mednarodne pogodbe, in sicer z vložitvijo pisnega zahtevka pri pristojnem davčnem organu v Sloveniji. K zahtevku za uveljavljanjem ugodnosti je v teh primerih treba predložiti ustrezna dokazila, iz katerih je razvidno, da gre za primere, ko so dejavnosti športnika opravljene zunaj Slovenije oziroma za primere iz tretjega odstavka 17. člena mednarodne pogodbe.

Na podlagi ugotovitev, zbranih v postopku davčnega inšpekcijskega nadzora, je davčni organ obračunal davek po stopnji 15 %.

V skladu z določil ZDavP-2 je izplačevalec dohodka pravna oseba oziroma združenje oseb, vključno z družbo civilnega prava po tujem pravu, ki je brez pravne osebnosti, samostojni podjetnik posameznik ali drug posameznik, ki samostojno opravlja dejavnost - plačnik davka. V teh primerih mora plačnik davka od vsakega posameznega izplačila dohodka za davčnega zavezanca izračunati, odtegniti in plačati davek. Gre za t. i. plačevanje davka po odbitku, ki ga je dolžan izplačevalec dohodkov »odbiti« oziroma odtegniti od bruto dohodka pred izplačilom dohodka. Prejemnik dohodka je določen kot davčni zavezanec, izplačevalec dohodkov pa mora davek v imenu in za račun davčnega zavezanca plačati na ustrezne račune za vplačevanje javnofinančnih prihodkov. Davčni zavezanec tako dejansko prejme le neto izplačilo dohodka.

Iz opisanih primerov je razvidno, kako velik pomen ima zanesljivost davčne zakonodaje. Zanesljiv davčni sistem je namreč tisti, ki je skoraj vsem državljanom znan, tako da davčno breme ni presenečenje za posameznika ampak normalna,

jasna stvarnost. Da bi se to zgodilo, bi moral zakonodajalec redkeje spreminjati davčno zakonodajo. Je pa tudi res, da je Slovenija »mlada tržna država« in se le počasi približuje »starim demokracijam«. Velikokrat se je že v praksi pokazalo, da določena zakonodaja ni dobra, da jo je treba še spremeniti, dopolniti. Vedno znova se pojavljajo tudi nove oblike in načini utajevanja davka, kar se najpogosteje izkaže prav pri inšpekcijskem nadzoru poslovanja tako fizičnih kot tudi pravnih oseb. Poleg tega se velikokrat ugotavlja, da se zavezanci premalo poslužujejo davčnih svetovalcev, pa tudi na samem DURS-u obstajajo službe, ki so na voljo zavezancem za podajanje raznih informacij. Dejstvo je, da je naša davčna zakonodaja zelo zapletena, posledica tega pa je nepoznavanje zakonodaje.

7.2 SOČASNI MEDNARODNI NADZOR

Sočasni mednarodni nadzor je koordiniran nadzor davčne obveznosti enega davčnega zavezanca ali več povezanih davčnih zavezancev, organiziran s strani sodelujočih držav, ki imajo za nadzor skupni interes. Predmet sočasnega mednarodnega nadzora je:

- davčni zavezanec, ki posluje v več državah
- ali dva ali več povezanih davčnih zavezancev, ki poslujeta/jo v dveh ali več državah.

Nadzor lahko vključuje več inšpekcijskih pregledov, ki potekajo sočasno, vendar pa sočasni inšpekcijski pregledi niso predpogoj za izvedbo sočasnega mednarodnega nadzora.

Fiscalis je obsežen program sodelovanja in medsebojne pomoči držav članic s ciljem izboljšati davčne sisteme držav članic. Sodelovanje v Fiscalis programu je v pristojnosti posameznih držav članic. Fiscalis financira nadzore, ki se izvajajo na področju DDV, trošarin, obdavčitve zavarovalnih premij ter neposrednih davkov.

Evropska komisija in države članice so dolžne sodelovati v sočasnih mednarodnih nadzorih, financiranih s strani Fiscalis programa.

7.3 CILJI IN ORGANIZACIJA SOČASNEGA MEDNARODNEGA NADZORA

Glavni cilji sočasnega mednarodnega nadzora so:

- z učinkovitim sodelovanjem davčnih administracij zagotoviti pravilen obračun davka in plačilo davka v skladu z EU in nacionalno zakonodajo,
- seznaniti se z novimi možnostmi utaj davkov, ki so posledica intrakomunitarnega prometa,
- pospešiti proces vključevanja sočasnih mednarodnih nadzorov v nacionalne davčne sisteme
- seznaniti se s sistemi davčnega nadzora drugih držav članic,

- spremljanje in preverjanje postopkov v sočasnem mednarodnem nadzoru z namenom ugotoviti ali uporabljeni postopki zagotavljajo ustrezen nadzor nad intrakomunitarnim prometom ter izboljšanje postopkov, kjer je to nujno,
- prikazati, da je sočasni mednarodni nadzor koristen, saj je davčnim administracijam v pomoč pri ugotavljanju dejanske davčne obveznosti.

Izbor je proces, v katerem se davčne administracije na podlagi učinkovitih informacij in analize rizika odločijo ali v določenem primeru začeti s sočasnim mednarodnim nadzorom in je osnova za uspešno inšpiciranje.

Za učinkovit izbor in izvedbo sočasnega mednarodnega nadzora je pomembna sama organizacija sočasnega mednarodnega nadzora, pri kateri sodelujejo:

Udeleženci:	Vloga:
Fiscalis koordinator	Strateško vodenje, koordinacija za vse sočasne mednarodne nadzore, ki so financirani preko Fiscalis programa
Projektni vodja	Vodenje in koordinacija posameznega primera, določenega s strani države članice, ki vodi nadzor
Davčni inšpektor(ji)	Davčna inšpekcija za posamezen primer sočasnega mednarodnega nadzora

V postopku nadzora so lahko udeleženi tudi prevajalci, davčni strokovnjaki, drugi strokovnjaki (npr. za transferne cene), opazovalci drugih držav in drugi. Pri tem je zelo pomembna izbira davčnega inšpektorja, ki mora biti izkušen pri obvladovanju postopkov davčnega inšpekcijskega nadzora, obvladovati mora metode inšpiciranja, imeti mora znanja ekonomskih področij v povezavi z davčno zakonodajo.

7.4 IZVEDBA SOČASNEGA MEDNARODNEGA NADZORA

Izvajanje mednarodnega nadzora (inšpiciranje) je najpomembnejši del mednarodnega nadzora, običajno se izvajajo kot:

- standardni sočasni mednarodni nadzor
- in sočasni mednarodni nadzor davčnih utaj.

Razlika med njima je v tem, da predstavlja standardni nadzor klasično obliko nadzora (preverjanje listin, poslovnih knjig, oddanih obračunov itd), pri sočasnem mednarodnem nadzoru davčnih utaj pa je nadzor težji, saj običajno ni na voljo davčnih obračunov, dokumentov, pri čemer je treba pritegniti tudi strokovnjake za davčne utaje v sodelujočih državah članicah.

8 ZAKLJUČEK

EU je edinstvena nadnacionalna politično – gospodarska struktura, s tem, da urejanje davkov prepušča državam članicam. Skupno so določena le načela, po katerih se morajo države članice ravnati.

Do leta 2004 pri nas niso bile obdavčene plače iz tujine za delo v tujini, od njih se je davek plačeval le v državi izplačila. Z letom 2005 se je uvedlo načelo obdavčitve svetovnega dohodka, pri čemer so zelo pomembni mednarodni sporazumi o izogibanju dvojnega obdavčevanja.

Mednarodno sodelovanje je izjemno pomemben element uspešnega davčnega poslovanja. Sodelovanje z davčnimi upravami drugih držav, predvsem v obliki izmenjave informacij, je ključnega pomena pri naših nadzornih in preiskovalnih aktivnostih.

Davčna konkurenca je močno orodje za ekonomsko liberalizacijo, ki pomaga promovirati davčno politiko po vsem svetu, kar pomeni, da bi se v današnjem času, ko so meje za preseljevanje relativno odprte, vse vlade morale zavedati, da bi se davčne stopnje zniževale in bi morale države delati na hamonizaciji davkov. Harmonizacija davkov obstaja, ko so davkoplačevalci soočeni s podobnimi oziroma enakimi davčnimi stopnjami, ne glede na to kje delajo, varčujejo, nakupujejo, investirajo.

Glede uvedbe načina, kako izboljšati disciplino plačevanja davkov, obstajata dva načina. Prvi je ta, da bi se ustvaril sistem avtomatskega in neomejenega pretoka informacij o naših dohodkih med državami, drugi pa je temeljna davčna reforma, ki avtomatično zniža motive za izogibanje plačilu davkov in omoči obdavčevanje na viru dohodka.

Dejstvo je, da bi se plačevanje davkov lahko izboljšalo z večjim nadzorom nad izvajanjem davčne zakonodaje in s popravo lukenj v davčnih zakonih, vendar je korenina problema še vedno v previsokih davkih.

Slovenija je s spremembami davčne zakonodaje že naredila velik korak naprej, obstajajo pa problemi glede mednarodnega sodelovanja, ki je sicer dokaj dobro na področju davka na dodano vrednost, glede ostalih davkov pa se šele začinja srečevati s to problematiko.

Glede na to, da se je ta problematika začela odvijati šele v zadnjem letu, posledično še ni nobenih odločb drugostopnega organa, kot tudi še ni sodne prakse, ki bi pomagala pri pravih obdavčitvah opisane problematike. Kljub temu, da so v ZDavP-2 dokaj dodelane določbe o mednarodnem sodelovanju, je v praksi problem pridobiti zahtevane podatke za pravilno obdavčitev.

LITERATURA

1. Samostojne publikacije

- KOBAL, Aleš. Dohodnina po novem. Davčni inštitut Maribor, 2004.
- KOVAČ, Matjaž. Obdavčenje svetovnega dohodka. Davčni inštitut Maribor, 2004.
- ŽUNIČ, Brigita., DROBNIČ, Nada. Napoteni delavci: delovna zakonodaja, davki, konvencije o izogibanju dvojnega obdavčevanja, socialna varnost. Dashofer, 2006.
- JEROVŠEK, Tone., SIMIČ, Ivan., ŠKOF, Bojan. Zakon o davčnem postopku s komentarjem. Davčni izobraževalni inštitut, Davčno finančni raziskovalni inštitut, Ljubljana, 2008.

VIRI

1. Članki v reviji

- MIJATOVIĆ, Nikola. Usklajevanje davčnih stopenj in harmonizacija davka na dodano vrednost v Evropski uniji. Revizor. 2004, let. 15, št. 4/5, str. 63-74.
- BOREC, Črtomir. Nezakonita dvojna obdavčitev. Finance, 2003, št. 66, str. 9.
- SIMIČ, Ivan. Dvojna obdavčitev poslovođenja. Finance, 2004, št. 17, str. 6.
- DROBNIČ, Nada. Rezidentstvo davčnega zavezanca po novem. Finance, 2004, št. 27, str. 17.
- DROBNEŽ, Nada. Kako se izogniti dvojni obdavčitvi. Finance, 2004, št. 253, str. 17.
- PERNEK. Franc. Preprečevanje dvojne obdavčitve v okviru sporazumov OECD in EU. Podjetje in delo, 2006, let. 32, št. 1, str. 106-130.
- PERNEK. Franc. Pomen davčnih sporazumov za odpravo mednarodnih dvojnih obdavčitev. Podjetje in delo, 2006, let. 32, št. 5, str. 927-948.
- FERLINC. Andrej. Nekaj problemov dvojne obdavčitve dohodka iz vidika davčne suverenosti in ohranitve davčnih prihodkov. Podjetje in delo, 2007, let. 33, št. 2, str. 370-398.
- DROBNIČ, Nada. Obdavčevanje in odprava dvojnega obdavčevanja. Revizor. 2007, let. 18, št. 3, str. 3-7.

2. Zakoni

- Zakon o dohodnini – ZDoh-2. Ur. list RS, št. 117/06.
- Pravilnik o obrazcu za ugotovitev rezidentskega statusa. Ur. list RS, št. 141/06.
- Uredba o višini povračil stroškov v zvezi z delom in drugih dohodkov, ki se ne všttevajo v davčno osnovo. Ur. list RS, št. 140/06.
- Zakon o davčnem postopku – ZDavP-2. Ur. list RS, št. 117/06.
- Pravilnik o izvajanju Zakona o davčnem postopku. Ur. list RS, št. 141/06.
- Zakon o inšpekcijskem nadzoru – ZIN. Ur. list RS, št. 56/02, 26/07, 43/07-UPB1.

3. Viri iz različnih publikacij

- Davčno finančna praksa. Vplivni dejavniki davčnih utaj. 2004, št. 6, str. 14-16
- Davčno finančna praksa. Davčno – finančne novosti iz Evropskih institucij. 2005, št. 5, str. 25.
- Davčno finančna praksa. Davčno – finančne novosti iz Evropskih institucij. 2005, št. 5, str. 25.
- Davčno finančna praksa. Davčno – finančne novosti iz Evropskih institucij. 2005, št. 5, str. 25.
- Davčno finančna praksa. Nekatere posebnosti sporazuma o izogibanju dvojnega obdavčevanja med Slovenijo in Avstrijo. 2005, št. 17, str. 10.
- Davčno finančna praksa. Kaj razumemo pod pojmom dvojna obdavčitev, kakšne vrste dvojne obdavčitve poznamo in kako se izognemo dvojnemu obdavčevanju. 2005, št. 31, str. 15.
- Denar. Kršitev pravil v davčnih zakonih. 2006, št. 9, str. 18-19.
- Denar. Samoprijava v davčnem postopku. 2006, št. 15, str. 14-18.
- Denar. Kolikšno je davčno breme. 2006, št. 15, str. 20-22.
- Denar. Novi slovenski davki. 2006, št. 19-20, str. 6-29.
- Denar. Dohodnina: Živeti v eni državi, davke plačevati v drugi. 2007, št. 7, str. 6-7.
- Davčni bilten. Metode za odpravo dvojnega obdavčevanja in odprava dvojnega obdavčevanja. 2006, št. 8, str. 10-19.
- Davčni bilten. Priznavanje stroškov za delo v tujini po ZDoh-2. 2007, št. 1, str. 34-35.
- Davčni bilten. Določitev rezidentskega statusa pri delavcih iz tujine. 2007, št. 3, str. 25-26.
- Zbornik pravne fakultet Univerze v Mariboru. Primernost in uspešnost davčnih sporazumov po modelih OECD.

4. Viri z interneta

- EU je območje z visokimi davki in prispevki. URL= »<http://www.razgledi>«. 27.6.2007.
- Medsebojna upravna pomoč med državami članicami EU pri pobiranju davščin. URL= »<http://www.tax-fin-lex.si>«. 31.7.2007.
- Mednarodno sodelovanje v davčnih zadevah. URL = »http://www.durs.gov.si/si/mednarodno_sodelovanje_v_davcnih_zadevah/«. 13.6.2008.
- Kaj je dobro vedeti o davčnem inšpekcijskem nadzoru. URL= »http://www.durs.gov.si/si/davcni_inspekcijski_nadzor«. 3.6.2008
- Davki. URL= »<http://www.evropa.gov.si/gospodarstvo/davki>«. 2.11.1007.
- Mednarodno obdavčenje. URL= »http://www.durs.gov.si/si/mednarodno_obdavcevanje/brosura_mednarodna_obdavcitev«. September 2008.
- Vpis podatkov o dohodkih iz zaposlitve, doseženih v tujini. URL=»http://www.infosvet.si/index.php?option=com_content&task=view&id=lte_mid=84«. 26.2.2008.
- Lestvica za odmero dohodnine in olajšave za leto 2007. URL= »http://www.durs.si/si/davki_predpisi_in_pojasnila/dohodnina«. 31.7.2007.

- Davčna obravnava dohodkov rezidenta – raziskovalno delo v tujini. URL = »<http://www.tax-fin-lex.si>«. 2.11.2007.
- Obdavčitev avtorskih honorarjev rezidenta Republike Slovenije, doseženih v tujini. URL = »<http://www.tax-fin-lex.si/DocumentTekst.aspx?rootEntityId=F24DF9764CC04F95AEE...>«. 23.9.2008.
- Javnofinančna politika in vključitev Slovenije v EU. URL = »<http://www.si.gov.si/zmar/projekti/sgrs/diskusij/stanovni.html>«. 31.7.2007.
- Seznam veljavnih konvencij o izogibanju dvojnega obdavčevanja dohodka in premoženja. URL=»http://www.mf.gov.si/slov/dav_car/seznam_konv_izogib_dv_obd.htm«. 17.10.2008.

SEZNAM UPORABLJENIH KRATIC

DURS	Davčna uprava Republike Slovenije
ES	Evropska skupnost
EU	Evropska unija
RS	Republika Slovenija
OECD	Organizacija za gospodarsko sodelovanje in razvoj
Ur.l.	Uradni list
ZDavP-2	Zakon o davčnem postopku
ZDoh-2	Zakon o dohodnini
ZIN	Zakon o inšpekcijskem nadzoru

IZJAVA O AVTORSTVU IN NAVEDBA LEKTORJA

Podpisana Silvestra Kovačič, rojena 18. 10. 1959, izredna študentka Fakultete za upravo, Visokošolski študij program, vpisna številka 21032,

izjavljam, da sem avtorica diplomskega dela z naslovom Vpliv spremembe dohodninske zakonodaje na davčno inšpekcijo, ki sem jo napisala pod mentorstvom dr. Iva Lavrača.

Strinjam se z objavo diplome na internetu.

Diplomsko delo je lektoriral Matjaž Črešnovar.