

# METODE ZA ODPRAVO DVOJNEGA OBDAVČENJA

*Za odpravo oziroma zmanjšanje dvojnega obdavčevanja sta načelom predvideni dve metodi in sicer metoda izvzetja (oprostitve) ter metoda odbitka (dobropisa, kredita). Temeljna razlika med metodama je, da metoda izvzetja deluje na ravni dohodka, metoda odbitka pa na ravni davka. Obe metodi imata različne izpeljanke (podmetode). Najpogosteje se uporabljata metoda oprostitve s pridržkom progresije in metoda navadnega dobropisa.*

Podlago za uporabo posamezne metode je najti tako v nacionalnih davčnih predpisih kakor tudi v bilateralnih sporazumih. Kadar je sklenjen bilateralni sporazum, njegove določbe prevladajo nad predpisi posamezne države. Izogibanje dvojnemu obdavčevanju in metode, ki se pri tem uporabljajo, so praviloma določeni v samostojnem členu bilateralnega sporazuma (v Modelu OECD je to 23. člen), ki odpravlja dvojno obdavčitev glede na državo prejemnikovega sedeža, tako da jo zavezuje k oprostitvi davka od dohodkov, ki so že bili obdavčeni v državi vira, k priznanju dobropisa za davke, ki so že bili plačani v državi vira.

## METODA IZVZETJA

Pri metodi izvzetja se dohodek ali premoženje, ki se po določbah bilateralnih sporazumov lahko obdavči v državi vira, ne obdavči v državi rezidentstva. Obstajata dve metodi izvzetja: metoda polnega izvzetja in metoda izvzetja s progresijo. Pri metodi polnega izvzetja se dohodek ali premoženje zavezanca, ki se po bilateralnem sporazumu lahko obdavči v državi vira, ne upošteva pri določanju davka od drugega dohodka ali premoženja davčnega zavezanca v državi rezidentstva, in to ne glede na to, ali država vira tudi dejansko obdavči ta dohodek ali ne.

### *Zgled 1*

*Oseba A ima dohodek 200.000 €, poleg tega pa še v tujini dohodek 50.000 €, od katerega je bil plačan davek pri viru po stopnji 20%, torej 10.000 €. V državi rezidentstva ugotovi davčno osnovo 200.000 €, od katerih je odmerjen davek po stopnji 30%, to je 60.000 enot. Dohodka, ki je bil že obdavčen z davkom pri viru, ne všteta v davčno osnovo.*

Pri metodi izvzetja s progresijo pa se dohodek ali premoženje davčnega zavezanca, ki se po bilateralnem sporazumu lahko obdavči v državi vira, ne obdavči v državi njegovega rezidentstva, vendar ima ta država pravico, takšen dohodek ali premoženje upoštevati pri določanju davka od drugega dohodka ali premoženja davčnega zavezanca. Metoda oprostitve s pridržkom progresije ima pomen samo pri tistih davkih, za katere je stopnja določena progresivno, saj pri davkih z enotno stopnjo, ne

glede na velikost davčne osnove, pridržek progresije nima pomena. V bilateralnih sporazumih je ta metoda pogostejša.

#### Zgled 2

Oseba A ima v tujini dohodek 30.000 €, od katerega je plačan davek pri viru po stopnji 15%. V državi rezidentstva ima še 200.000 € dohodka, od katerega je plačal davek po stopnji 20 odstotkov, to znaša 40.000 €. Lestvica za obdavčitev je progresivna in znaša za davčno osnovo 200.000 € 20%, za davčno osnovo 230.000 € pa 30 %. A je v državi rezidentstva ugotovil davčno osnovo 200.000 €, od katere bi obračunal dohodnino po stopnji 20%. Ker pa je predvidena metoda oprostitve s progresijo, bo dohodnino obračunal, kakor bi veljala za ves njegov svetovni dohodek, to je 30%. Obveznost za davek torej ne znaša 40.000 €, ampak 60.000 €.

### **METODA ODBITKA**

Po 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 bilateralnem sporazumu lahko obdavči v tej drugi državi, vendar brez dohodka ali premoženja, ki se po bilateralnem sporazumu lahko obdavči samo v tej državi vira. Tako izračunani davek se zmanjša za davek, plačan v drugi državi. Tudi metodi odbitka sta dve: tako imenovana metoda polnega odbitka in metoda navadnega odbitka. Pri polnem odbitku država prejemnikovega sedeža odšteje celotni znesek davka, ki je bil plačan v drugi državi.

#### Zgled 3

Oseba A ima dohodek 200.000 €, poleg tega pa še v tujini dohodek 50.000 enot, od katerega je bil plačan davek pri viru po stopnji 20%, torej 10.000 €. V državi rezidentstva ugotovi davčno osnovo 250.000 €, od katerih je odmerjen davek po stopnji 30%, to pa znaša 75.000 €. Davčna obveznost se mu zmanjša za vso v tujini plačano akontacijo dohodnine in znaša 65.000 €.

Nasprotno pa pri navadnem odbitku država prejemnikovega sedeža odšteje le znesek davka, plačanega v državi vira, enak davku, ki bi ga sama odmerila od dohodka, doseženega v drugi državi. Ta podmetoda se uporablja pogosteje od polnega odbitka.

#### Zgled 4

Oseba A ima dohodek 200.000 €, poleg tega pa še v tujini dohodek 50.000 €, od katerega je bil plačan davek pri viru po stopnji 30%, torej 15.000 €. V državi rezidentstva ugotovi davčno osnovo 250.000 €, od katerih je odmerjen davek po stopnji 25%, to pa znaša 62.500 €. Davčna obveznost se mu zmanjša za znesek davka, plačanega v tujini, vendar največ do zneska, kakor bi bil plačan v Sloveniji ( $50.000 \times 25\% = 12.500$  €), in ne za ves znesek v tujini plačanega davka (15.000 €).

## ODPRAVA DVOJNEGA OBDAVČEVANJA DOHODKOV REZIDENTA IZ VIROV ZUNAJ SLOVENIJE

Dosledna uporaba načela obdavčitve rezidentov po svetovnem dohodku in nerezidentov po viru dohodka vodi v dvojno obdavčitev dohodkov fizičnih oseb. Iz navedenega razloga je v Zakon o dohodnini (v nadaljevanju ZDoh-2) vključena posebna metoda odprave dvojne obdavčitve dohodkov, od katerih je rezident plačal davek v drugi državi. 136. člen ZDoh-2 kot enostranski ukrep predvideva uporabo metode navadnega odbitka, njeno izvajanje pa je določeno v 273. členu Zakona o davčnem postopku (v nadaljevanju ZDavP-2). Rezident tako lahko od odmerjene dohodnine odšteje znesek ustreznega dela dohodnine, plačanega od dohodkov iz virov zunaj Slovenije (tujih dohodkov), všteti v njegovo osnovo za dohodnino. Za tuje dohodke veljajo vsi dohodki, ki se ne morejo imeti za dohodek z virom v Sloveniji. Odbitek dohodnine od tujih dohodkov ne sme preseči nižjega od naslednjih dveh zneskov :

- zneska dohodnine od tujih dohodkov, ki je bil dokončen in dejansko plačan, ali
- zneska dohodnine, ki bi ga bilo treba plačati od tujih dohodkov, če odbitek ne bi bil možen.

Če ima Slovenija sklenjeno mednarodno pogodbo o izogibanju dvojnega obdavčevanja dohodka z drugo državo, velja za dokončni tuji davek na dohodke iz te države znesek tujega davka po stopnji, določeni v mednarodni pogodbi. Če je dejansko plačana dohodnina večja od zneska, ki bi se moral plačati po nacionalni zakonodaji, se razlika ne more uveljavljati kot odbitek v naslednjih ali preteklih davčnih obdobjih. Zavezanec, ki uveljavlja odbitek dohodnine, mora pristojnemu davčnemu organu predložiti ustrezna dokazila glede davčne obveznosti zunaj Slovenije, zlasti pa znesek dohodnine, plačane od tujih dohodkov, osnovo za plačilo dohodnine in dokazilo, da je bil znesek dohodnine dokončen in dejansko plačan.

Davčni zavezanec po prvem odstavku 273.člena ZDavP-2, ki je rezident, lahko uveljavlja odbitek za ustrezni znesek plačanega davka v tujini od dohodkov, ki so vključeni v osnovo za dohodnino v Republiki Sloveniji (v nadaljnjem besedilu: odbitek davka, plačanega v tujini), v skladu z zakonom, ki ureja dohodnino, v ugovoru zoper informativni izračun dohodnine oziroma v napovedi za odmero dohodnine. Kadar davčni zavezanec v ugovoru zoper informativni izračun dohodnine oziroma v napovedi za odmero dohodnine uveljavlja odbitek davka, plačanega v tujini, so sestavni del ugovora oziroma napovedi tudi ustrezna dokazila glede davčne obveznosti izven Republike Slovenije, zlasti o znesku davka, plačanega v tujini, o osnovi za plačilo davka ter o tem, da je znesek davka, plačan v tujini, dokončen in dejansko plačan. Če davčni zavezanec rezident ne uveljavlja odbitka davka, plačanega v tujini v ugovoru zoper informativni izračun dohodnine, mu davčni organ odmeri dohodnino ne da bi se upošteval odbitek davka, plačanega v tujini.

Način predložitve dokazil in njihova ustreznost sta določena v drugem odstavku 273. člena ZDavP-2. Kot ustrezna dokazila se štejejo listine, izdane s strani davčnega organa tuje države, ali drugi dokumenti, ki nedvoumno dokazujejo obstoj davčne obveznosti ali plačilo davka izven Republike Slovenije.

V primeru da davčni zavezanec do poteka roka za vložitev ugovora zoper informativni izračun dohodnine oziroma do poteka roka za vložitev napovedi za odmero dohodnine še ne razpolaga z ustreznimi dokazili, navede to v ugovoru oziroma v napovedi in na tej podlagi ustrezna dokazila predloži naknadno. Če ne predloži dokazil do roka za izdajo odločbe, izda davčni organ začasno odločbo. Davčni organ začasno odločbo razveljavi in nadomesti z novo odločbo v 15 dneh po predložitvi dokazil. Če davčni zavezanec ne predloži dokazil po preteku petih let po letu, za katero je uveljavljal odbitek davka, plačanega v tujini, se šteje, da je začasna odločba glavna.

Če se zaradi sprememb, zlasti vračil tujega davka, spremeni odbitek, mora zavezanec v obdobju, ko je sprememba nastala, povečati davčno osnovo, in to za znesek, ki je enak razliki med priznanim odbitkom in odbitkom, ki bi bil možen, če bi se sprememba upoštevala. Če je znesek dohodnine pred zmanjšanjem za odbitke nižji od njih, znesek odbitkov ne more preseči zneska dohodnine. Odbitki, ki presegajo dohodnino, se ne morejo uveljavljati kot odbitki v prihodnjih ali preteklih davčnih letih.