**Izračun davka, ki bi ga bilo treba plačati po ZDDPO-2 za tuje dohodke, če odbitek ne bi bil možen (druga točka, prvega odstavka, 63. člena ZDDPO-2)**

**Stališče FURS št.** **4200-6680/2022-2, z dne** **08. 08. 2022**

Zavezanec se ne strinja z metodo izračuna davka, ki bi ga bilo treba plačati za dohodke iz posamezne tuje države, če odbitek ne bi bil možen, kot to določa druga točka, prvega odstavka, 63. člena ZDDPO-2. Znesek tako izračunanega davka predstavlja eno od dveh omejitev višine odbitka tujega davka v obračunu davka od dohodkov pranih oseb v Sloveniji.

Metoda izračuna je opredeljena v Prilogi 10 Pravilnika o davčnem obračunu davka od dohodkov pravnih oseb. Znesek omejitve se izračuna po formuli:

$$\left[\begin{array}{c}znesek davka,\\ki bi ga bilo treba plačati\\ za dohodke\\iz posamezne tuje države,\\ če odbitek ne bi bil možen\end{array}\right]= \frac{\left[\begin{array}{c}znesek dohodkov,\\od katerih je bil plačan tuji davek,\\z virom v posamezni tuji državi\\(skupni znesek iz stolpca 3\\Priloge 10 za posamezno državo)\end{array}\right]}{\left[\left[\begin{array}{c}dav. priznani prihodki\\(zap. št. 4 obračuna)\end{array}\right]-\left[\begin{array}{c}dav. priznani odhodki\\(zap. št. 8 obračuna\end{array}\right]\right]} x \left[\begin{array}{c}davek\\(zap. št. 17 obračuna)\end{array}\right]$$

Znesek davka, ki bi ga bilo treba plačati za dohodke iz posamezne tuje države, če odbitek ne bi bil možen se torej izračuna kot davek v obračunu pred odbitkom tujega davka, pomnožen z deležem davčne osnove v posamezni tuji državi v »okrnjeni« davčni osnovi v Sloveniji[[1]](#footnote-1). V tekstu v nadaljevanju za posamezne člene enačbe uporabljamo naslednje črke:

$$\left[X\right]= \frac{\left[A\right]}{\left[B\right]} x \left[C\right]$$

Zavezanec se v enačbi ne strinja z B. Trdi, da bi B moral upoštevati tudi korekcije davčne osnove v poljih 11 davčnega obračuna, ki izvirajo iz naslova prehoda na nov način računovodenja oziroma sprememb računovodskih usmeritev[[2]](#footnote-2).

V nadaljevanju predstavljamo naše stališče.

Davčno osnovo pri spremembah računovodskih usmeritev ureja 14. člen ZDDPO-2, ki določa, da se pri ugotavljanju davčne osnove oziroma priznavanju prihodkov in odhodkov zavezanca zneski, ki predstavljajo razlike zaradi sprememb računovodskih usmeritev, pri obdavčljivih prihodkih in davčno priznanih odhodkih po tem zakonu, za katere se preračunajo preneseni čisti poslovni izid ali druge sestavine kapitala, v obdobju spremembe računovodske usmeritve vključijo v davčno osnovo, in sicer tako, da povečujejo oziroma zmanjšujejo davčno osnovo.

Računovodenje sprememb računovodskih usmeritev opredeljuje Okvir SRS, ki v petem poglavju določa, da so računovodske usmeritve načela, temelji, dogovori, pravila in navade, ki jih organizacija upošteva pri sestavljanju računovodskih izkazov. Spremenijo se, če tako zahtevajo računovodski standardi oziroma pojasnila k njim. Zavezanec učinke spremembe računovodske usmeritve, ki izhaja iz začetne uporabe standarda oziroma pojasnila, obračuna v skladu s posebnimi prehodnimi določbami standarda oziroma pojasnila, če posebnih prehodnih določb ni, pa spremembo uporabi za nazaj, kot da bi jo vedno uporabljal[[3]](#footnote-3). Pri uporabi računovodske usmeritve za nazaj se preračunajo primerjalni zneski kategorije, za katero se spreminja računovodska usmeritev, in vse vpletene sestavine kapitala (običajno preneseni poslovni izid) za predstavljeno primerjalno preteklo obdobje, kot da bi se nova računovodska usmeritev uporabljala že od vsega začetka. **V obdobju spremembe računovodske usmeritve se torej v prenesenem poslovnem izidu odrazijo prihodki in odhodki, ki bi nastali v preteklih obdobjih, če bi zavezanec zadnjo sprejeto računovodsko usmeritev vedno uporabljal.**

V skladu z Metodologijo za izpolnjevanje obrazca obračuna DDPO[[4]](#footnote-4), se v polje 11.3 obračuna DDPO vnesejo povečanja davčne osnove, ki so posledica povečanj prenesenega poslovnega izida ob spremembi računovodskih usmeritev. Obratno se v polje 11.4 vnesejo zmanjšanja davčne osnove, ki so posledica zmanjšanj prenesenega poslovnega izida ob spremembi računovodskih usmeritev. Ob tem je potrebno omeniti, da sta polji 11.1 in 11.2 vsebinsko podobni, zato ju zavezanci v praksi tudi uporabljajo za korekcijo davčne osnove na podlagi sprememb računovodskih usmeritev. Primer spremembe računovodskih usmeritev, ki se je odrazil tudi v prenesenem poslovnem izidu, je prehod na nov način računovodskega spremljanja poslovnih najemov na podlagi MSRP 16 in spremembe SRS. Slovenski zavezanci so na nov način računovodskega spremljanja poslovnih najemov prešli najkasneje 1. 1. 2019.

Pomislek zavezanca glede metode izračuna davka, ki bi ga bilo treba plačati za dohodke iz posamezne tuje države, če odbitek ne bi bil možen, bi bil utemeljen, pod pogojem, da bi bile v znesku A vključene spremembe prenesenega poslovnega izida na podlagi sprememb računovodskih usmeritev pri tuji poslovni enoti slovenskega rezidenta. Vendar temu ni tako. Metodologija Priloge 10 obračuna DDPO namreč znesek v stolpcu 3 za poslovno enoto opredeli kot razliko med prihodki in odhodki poslovne enote, ugotovljenimi v skladu z določbami ZDDPO-2. To pomeni, da sta tako A (števec) kot B (imenovalec) izračunana metodološko enako, saj je vpliv sprememb računovodskih usmeritev izločen iz obeh. **Ob predpostavki, da ima vpliv sprememb računovodskih usmeritev na preneseni poslovni izid sorazmerno enak vpliv na poslovno enoto in na zavezanca v celoti, je po našem mnenju delež, s katerim pomnožimo davek, metodološko pravilno izračunan.**

1. Gre za »okrnjeno« davčno osnovo, brez upoštevanja korekcij iz polj 11 in 12 davčnega obračuna. [↑](#footnote-ref-1)
2. Zavezanec trdi, da je pravilno: [B]= [4] - [8] + [11.3] - [11.4]; številke v enačbi so polja v davčnem obračunu. [↑](#footnote-ref-2)
3. Računovodske usmeritve lahko zaradi novih informacij ali novih dogodkov spremeni tudi organizacija sama, da bi računovodski izkazi vsebovali zanesljivejše in ustreznejše informacije o njenem poslovanju. V takem primeru uporabi zavezanec novo usmeritev za nazaj, kot da bi jo vedno uporabljal. [↑](#footnote-ref-3)
4. Priloga 2 Pravilnika o davčnem obračunu davka od dohodkov pravnih oseb [↑](#footnote-ref-4)