



REPUBLIKA SLOVENIJA
MINISTRSTVO ZA FINANCE
FINANČNA UPRAVA REPUBLIKE SLOVENIJE

Šmartinska cesta 55, p.p. 631, 1001 Ljubljana

T: 01 478 38 00
E: gfu.fu@gov.si
www.fu.gov.si

UVELJAVLJANJE ODBITKA OZIROMA VRAČILA TUJEGA DAVKA

**slovenskih rezidentov
pravnih oseb in fizičnih oseb, ki opravljajo dejavnost**

Podrobnejši opis

1. izdaja, SEPTEMBER 2021

Kazalo

1.0 UVOD	3
2.0 PRAVNE OSEBE	3
2.1 ODBITEK TUJEGA DAVKA (Zakon o davku od dohodkov pravnih oseb - DDPO-2)	3
2.1.1 Omejitev odbitka tujega davka	3
2.1.2 Prenašanje presežka odbitka tujega davka.....	4
2.1.3 Nižji odbitek tujega davka.....	4
2.1.4 Sprememba odbitka tujega davka	5
2.2 DAVČNI POSTOPEK – Zakon o davčnem postopku – ZDavP-2	6
2.2.1 Davčni obračun - Obračun davka od dohodkov pravnih oseb	6
2.2.2 Vloga za vračilo davka	7
2.2.3 Naknadno odmerjen davek v tujini.....	8
3. FIZIČNE OSEBE, KI OPRAVLJAJO DEJAVNOST	8
3.1 ODBITEK TUJEGA DAVKA (Zakon o dohodnini – ZDoh-2).....	8
3.2 DAVČNI POSTOPEK - Zakon o davčnem postopku – ZDavP-2	9
3.2.1 Davčni obračun - Obračun akontacije dohodnine in dohodnine od dohodka iz dejavnosti.....	9
3.2.2 Priznavanje odbitka tujega davka pri izračunu in poročunu dohodnine na letni ravni	10
3.2.3 Vloga za vračilo davka	10

1.0 UVOD

V nadaljevanju je pojasnjena obdavčitev dohodkov slovenskih rezidentov (poslovnih subjektov, t. j. pravnih oseb in fizičnih oseb z dejavnostjo), ki dosegajo dohodke v ali preko poslovne enote v tujini (t. j. izven Slovenije) ter uveljavljanje odbitka oziroma vračila tujega davka v Sloveniji.

2.0 PRAVNE OSEBE

Davčni zavezanec – pravna oseba, rezident Republike Slovenije (v nadaljevanju: rezident), je v skladu s 4. členom [Zakona o davku od dohodkov pravnih oseb - ZDDPO-2](#) zavezan za davek od vseh dohodkov, ki imajo svoj vir v Sloveniji in od vseh dohodkov, ki imajo svoj vir izven Slovenije. Dohodki, ki so predmet obdavčitve po ZDDPO-2, se obdavčujejo v obsegu in na način, kot je določeno s tem zakonom.

V skladu z navedenim je rezident dolžan dohodke, dosežene v ali preko poslovne enote izven Slovenije, vključiti v davčno osnovo v davčnem obračunu davka od dohodkov pravnih oseb (v nadaljevanju: davčni obračun) na enak način kot to velja za dohodke z virom v Sloveniji.¹ V skladu z 12. členom ZDDPO-2 je osnova za davek rezidenta dobiček (presežek prihodkov nad odhodki), ki se ugotovi v skladu z določbami tega zakona. Za ugotavljanje dobička v davčnem obračunu se priznajo prihodki in odhodki, ugotovljeni v izkazu poslovnega izida oziroma letnem poročilu, ki prikazuje prihodke, odhodke in poslovni izid na podlagi zakona in v skladu z njim uvedenimi računovodskimi standardi, ob upoštevanju določb ZDDPO-2.

2.1 ODBITEK TUJEGA DAVKA (Zakon o davku od dohodkov pravnih oseb - DDPO-2)

ZDDPO-2 odpravo mednarodnega dvojnega obdavčevanja dohodkov rezidenta iz virov izven Slovenije² ureja v 62. do 67. členu. To odpravo dvojnega obdavčenja zakon ureja s t. i. metodo odbitka (kredita), s katero se rezidentu z omejitvami omogoča odbitek v tujini plačanega davka od davčne obveznosti v Sloveniji. Rezident lahko uveljavlja odbitek tujega davka na tuji dohodek, ki je vključen v njegovo davčno osnovo oziroma lahko uveljavlja vračilo tujega davka na tuji dohodek, ki je bil vključen v njegovo davčno osnovo v predhodnih davčnih obdobjih. Vključitev tujega dohodka v davčno osnovo rezidenta v Sloveniji je torej pogoj za uveljavljanje odbitka davka, plačanega v tujini, v Sloveniji.

Pripominjamo še, da je pravica do odbitka oziroma vračila tujega davka, s katero rezident Slovenije znižuje davčno obveznost v Sloveniji, podana samo za tuji davek, ki ustreza davku po ZDDPO-2. Odbitek oziroma vračilo ni možno za tuje davke, ki vsebinsko ne ustrezajo vrsti davka od dohodkov pravnih oseb v tujih državah.

2.1.1 Omejitev odbitka tujega davka

V prvem odstavku 63. člena ZDDPO-2 so določene omejitve glede odbitka tujega davka. V skladu s to določbo odbitek tujega davka ne sme preseči nižjega od:

1. zneska tujega davka na tuji dohodek, ki je bil končen³ in dejansko plačan; ali

¹ Za tuje dohodke rezidenta veljajo vsa pravila obdavčitve po ZDDPO-2 tako kot za dohodke rezidenta, ki imajo vir v Sloveniji.

² Merila za določanje vira dohodkov so urejena v 8. členu ZDDPO-2.

³ Morebitne akontacije davka niso dokončen davek.

2. zneska davka, ki bi ga bilo treba plačati po tem zakonu za tuje dohodke, če odbitek ne bi bil možen.

Če ima Slovenija sklenjeno [mednarodno pogodbo o izogibanju dvojnega obdavčenja dohodka](#) z drugo državo (v nadaljevanju: mednarodna pogodba), se v skladu z drugim odstavkom 63. člena ZDDPO-2 za končen tuji davek na dohodke iz te države šteje znesek tujega davka, izračunan po stopnji, določeni v mednarodni pogodbi. To pravilo se uporablja ne glede na to, ali je rezident v tuji državi uveljavljal ugodnosti po sklenjeni in veljavni mednarodni pogodbi o izogibanju dvojnega obdavčenja ali ne. Pravica do odbitka v tujini plačanega davka zavezancu – rezidentu pripada le do višine davka, do katere je na podlagi veljavne mednarodne pogodbe o izogibanju dvojnega obdavčevanja upravičena država vira. Za morebitno razliko do več plačanega davka v državi vira, ki ni Republika Slovenija, pa mora rezident vložiti zahtevek za vračilo v državi vira dohodka.

Primer:

Rezident je v državi X prejel 10.000 enot (bruto) obresti od posojila. Od tega zneska je v državi vira izplačevalec obračunal 15% davka (splošna davčna stopnja za davčni odtegljaj v državi X) in zavezancu nakazal 8.500 enot obresti. V skladu s KIDO je med državo X in Republiko Slovenijo je za tovrstne obresti določeno, da državi vira pripada 5% davčnega odtegljaja. Rezident tako lahko kot odbitek tujega davka v obračunu DDPO uveljavlja največ 500 enot (seveda ob izpolnjevanju ostalih pogojev), za razliko, 1.000 denarnih enot, pa lahko vloži zahtevek za vračilo preveč obračunanega davčnega odtegljaja po KIDO v državi X.

Zneska iz 1. in 2. točke prvega odstavka 63. člena ZDDPO-2 se računata po posameznih državah, v katerih imajo tuji dohodki vir, in sicer za vsako državo posebej. Da lahko izračunamo pravilni odbitek tujega davka, je treba zneske dovoljenega odbitka izračunati za posamezen dohodek po posamezni državi, saj so davčne osnove in davčne stopnje za posamezne dohodke v tujini lahko različne. Način izračunavanja dovoljenega odbitka tujega davka po posameznih dohodkih v posamezni tuji državi je opisan v metodologiji o izpolnjevanju priloge 10, ki je sestavni del davčnega obračuna in je določen v [Pravilniku o davčnem obračunu davka od dohodkov pravnih oseb](#).

2.1.2 Prenašanje presežka odbitka tujega davka

Če je znesek iz 1. točke prvega odstavka 63. člena ZDDPO-2 višji od zneska iz 2. točke prvega odstavka 63. člena ZDDPO-2, se ugotovljeni znesek razlike (presežek odbitka) ne more prenašati med državami ali uveljavljati kot odbitek v naslednjih ali preteklih davčnih obdobjih (66. člen ZDDPO-2). Osnovni namen t. i. pravila navadnega odbitka je v tem, da se rezidentu prizna kot odbitek od davka v Sloveniji znesek, ki ni večji od davka, ki bi ga rezident v zvezi s tujimi dohodki plačal v Sloveniji, če tujega davka ne bi bilo mogoče odbiti. Plačila višjega končnega davka na tuje dohodke v tujini v Sloveniji ni mogoče uveljavljati, če so ti dohodki v Sloveniji manj davčno obremenjeni.

Primer:

Če bi znesek tujega davka na tuje dohodke v tujini znašal na primer 10.000 enot, znesek davka, ki se pripiše tujim dohodkom v Sloveniji, pa le 8.000 enot, presežka tujega davka v znesku 2.000 enot ni mogoče uveljavljati v davčnem obračunu DDPO, v katerem rezident uveljavlja odbitek tujega davka. Prav tako presežka 2.000 enot ni mogoče prenesti v naslednja davčna obdobja.

2.1.3 Nižji odbitek tujega davka

Če je znesek davka po ZDDPO-2 nižji od vsakega posameznega zneska iz predhodno navedene 1. in 2. točke prvega odstavka 63. člena, je v skladu s prvim odstavkom 67. člena ZDDPO-2 najvišji možni odbitek odbitek v višini zneska davka. V skladu s to določbo je znesek dovoljenega

odbitka dodatno omejen z višino siceršnje davčne obveznosti v davčnem obračunu rezidenta v Sloveniji.

Primer:

Če na primer rezident v davčnem obračunu DDPO v Sloveniji ne izkaže davčne obveznosti, ker je davčna osnova enaka nič ali ker je izkazal davčno izgubo, zavezanec ne more uveljavljati odbitka tujega davka.

Prav tako je v primeru, ko je znesek dokončnega in plačanega tujega davka enak na primer 3.000 enot, sorazmerni del davčne obveznosti od tujih dohodkov v Sloveniji 2.000 enot (dovoljen odbitek tujega davka znaša 2.000 enot), znesek celotne davčne obveznosti rezidenta v Sloveniji pa le 500 enot, največji možen odbitek tujega davka le 500 enot. Torej rezident v Sloveniji ne more vzpostaviti terjatve za tuj davek, če v davčnem obračunu, ob upoštevanju celotne davčne obveznosti po ZDDPO-2 v Sloveniji, ni izkazal obveznosti za davek.

V skladu z drugim odstavkom 67. člena ZDDPO-2, tudi morebitnega presežka dovoljenega odbitka po 63. členu tega zakona nad celotno obveznostjo za davek v davčnem obračunu rezidenta ni mogoče prenesti v naslednja ali pretekla davčna obdobja.

2.1.4 Sprememba odbitka tujega davka

Če se zaradi sprememb, zlasti vračil ali naknadnih plačil tujega davka, spremeni dovoljen odbitek, mora (v primeru previsokega odbitka v že predloženem obračunu ali vlogi) oziroma lahko (v primeru prenizkega odbitka v že predloženem obračunu ali vlogi) rezident, v skladu s 65. členom ZDDPO-2, v obdobju, ko je do spremembe prišlo, povečati oziroma zmanjšati davek, in sicer za znesek, enak razliki med priznanim odbitkom in odbitkom, ki bi bil možen, če bi se sprememba upoštevala.

Omenjeni člen zakona torej ureja pravice in obveznosti rezidenta, kadar se znesek tujega dokončnega in plačanega davka naknadno spremeni. Gre za spremembe, ki nastanejo po tem, ko rezident v davčnem obračunu v Sloveniji že uveljavlja znižanje davčne obveznosti za tuji davek, ali po tem, ko rezident po drugem odstavku 62. člena ZDDPO-2 (t. j. z vlogo) že uveljavlja vračilo tujega davka.

Naknadne spremembe tujega davka lahko povečujejo ali znižujejo znesek dokončnega in plačanega davka v tujini.⁴ Razlogi za takšne spremembe so različni, največkrat pa so posledica naknadnega davčnega nadzora davčnega organa v tuji državi.

Rezident poznejšo spremembo dokončnega in plačanega tujega davka uveljavlja v davčnem obračunu, in sicer v davčnem obdobju, ko je sprememba nastala. Spremembo odbitka tujega davka upošteva tako, da poveča ali zmanjša davek za znesek, ki je enak razliki med že priznanim odbitkom in odbitkom, ki bi bil v skladu z ZDDPO-2 možen, če bi se sprememba upoštevala. Pri tem z vidika zneska spremembe tujega davka izhaja iz podatkov tistega davčnega obračuna, v katerem je bil opravljen prvotni odbitek tujega davka. V ta namen zavezanec izpolni prilogo 11 k obračunu DDPO ter posledično (celotno) prilogo 10 s popravkom, za obdobje, v katerem je imel vključene te prihodke v davčno osnovo.

⁴ Znižanja plačanega davka v tujini zaradi uveljavljanja ugodnosti po mednarodni pogodbi o izogibanju dvojnega obdavčenja ne spadajo med naknadna znižanja tujega davka v smislu obravnavane določbe zakona, saj se že pri uveljavljanju odbitka ali vračila tujega davka zneski tujega davka izračunavajo na način, da se kot dokončen tuji davek upošteva davek, ugotovljen z mednarodno pogodbo.

2.2 DAVČNI POSTOPEK – Zakon o davčnem postopku – ZDavP-2

Postopkovna davčna pravila za uveljavljanje odbitka tujega davka rezidenta iz virov izven Slovenije so določena v 383. členu [Zakona o davčnem postopku – ZDavP-2](#). V skladu s tem členom je možno odbitek oziroma vračilo tujega davka uveljavljati v davčnem obračunu oz. z vlogo.

2.2.1 Davčni obračun - Obračun davka od dohodkov pravnih oseb

Praviloma odbitek tujega davka rezident uveljavlja neposredno v davčnem obračunu, v katerem so med prihodke vključeni tudi dohodki z virom v tujini, na katere se odbitek nanaša,⁵ in sicer kot znižanje izračunane davčne obveznosti oziroma povedano z drugimi besedami, dvojno obdavčitev rezident v davčnem obračunu odpravi tako, da davčno obveznost, izračunano od celotnih svetovnih dohodkov, zniža za davek, ki ga je plačal od tujih dohodkov v državi vira, pri čemer upošteva omejitve, določene v 63. do 67. členu ZDDPO-2. Osnovni namen teh omejitev je preprečiti višji odbitek davka, kot bi bil na tuje dohodke plačan v Sloveniji, če odbitek ne bi bil možen. Ob tem dodajamo, da rezident ni prost pri odločitvi, kdaj oziroma v katerem davčnem obračunu bo povečal davčno osnovo za tuje dohodke. Po določbi tretjega odstavka 12. člena v povezavi z 10. členom ZDDPO-2 je namreč treba tuje dohodke v davčno osnovo vključiti v davčnem obdobju, ko so dohodki doseženi oziroma ko nastane poslovni dogodek, na podlagi katerega se evidentirajo prihodki v poslovnih knjigah rezidenta.

Davčnemu obračunu, v katerem uveljavlja odbitek tujega davka, mora rezident predložiti tudi dokazila o davčni obveznosti v tujini, o znesku tujega davka od dohodkov z virom v tujini, osnovi za plačilo davka in o znesku plačanega davka.⁶ Iz dokazil mora biti razvidno, da je bil davek dejansko tudi plačan. Ustreznost dokazil je praviloma omejena na dokazila, ki jih izda davčni organ tuje države. Kot ustrezno dokazilo se upošteva tudi dokument, ki nedvoumno dokazuje obseg in način izpolnitve davčne obveznosti zunaj Slovenije. Ni torej dovolj samo izkazati obstoj davčne obveznosti.⁷ Z dokumentom je treba dokazati izpolnitev davčne obveznosti. Na kakšen način je mogoče izpolniti davčno obveznost (poleg plačila, kar je najverjetnejši način izpolnitve) v tuji državi, pa ureja davčni postopek posamezne tuje države, kar pomeni, da je dokazovanje izpolnitve odvisno od vsakega konkretnega primera rezidenta.⁸

Rezident, ki v davčnem obračunu uveljavlja odbitek tujega davka na tuji dohodek, ki je bil vključen v njegovo davčno osnovo, zagotovi podatke v zvezi z odbikom tujega davka na predpisanem obrazcu, ki je Priloga 10 Pravilnika.

V skladu z metodologijo za izpolnjevanje Priloge 10 se npr. v stolpec 3 (Osnova za plačilo davka) vpiše znesek, ki pomeni osnovo za plačilo davka od tujega dohodka, ki ga je zavezanec vključil v davčno osnovo v davčnem obdobju, za katerega se uveljavlja vračilo tujega davka. V primeru poslovne enote je to razlika med prihodki in odhodki poslovne enote, ugotovljenimi v skladu z določbami ZDDPO-2 (kar ni nujno enako davčni osnovi v državi poslovanja). Ta znesek je podlaga za izračun zneska davka po 2. točki prvega odstavka 63. člena ZDDPO-2, ki se izkaže v Prilogi 10 v stolpcu 10.

⁵ Tuji dohodki so v davčno osnovo rezidenta v Sloveniji vključijo v bruto znesku oziroma skupaj z odtegnjenim davkom v tujini.

⁶ Glejte 64. člen ZDDPO-2 v povezavi z drugim odstavkom 383. člena ZDavP-3. Dokazno breme glede davčne obveznosti od tujih dohodkov v državi vira je na davčnem zavezancu.

⁷ Na primer z davčnim obračunom, davčno napovedjo, odločbo.

⁸ Kot dokazilo za izpolnitev davčne obveznosti se na primer lahko prizna dokument o vplačilu davka na predpisane vplačilne račune davkov v tujih državah.

Znesek davka, ki bi ga bilo treba plačati po ZDDPO-2 za tuje dohodke, če odbitek ne bi bil možen, se izračuna po formuli, kjer se v primeru poslovne enote v števcu formule, upošteva znesek razlike med prihodki in odhodki poslovne enote, ugotovljenimi v skladu z določbami ZDDPO-2 (znesek iz stolpca 3 Priloge 10 (izračuna se kot razlika med prihodki in odhodki poslovne enote v skladu z določbami ZDDPO-2) v imenovalcu se upošteva znesek razlike med celotnimi davčno priznanimi prihodki in celotnimi davčno priznanimi odhodki (razlika med zaporedno št. 4 in zaporedno št. 8 obrazca Obračuna DDPO) in navedeno se pomnoži z zneskom davka (zap. št. 17 Obračuna DDPO). V stolpec 5 se vpiše skupni znesek obračunanega davka od tega prihodka oz. dohodka v državi vira. Če se od določenega dohodka (primeroma dohodka iz dejavnosti poslovne enote v tujini) v tujini od iste osnove obračuna več različnih vrst davka (npr. državni davek in lokalni davek) in se vse te vrste davka po mednarodni pogodbi z državo vira štejejo po vsebini za primerljiv davek davku od dohodkov pravnih oseb, se tu vpiše skupni znesek.

Pripominjamo, da rezident tudi v primeru spremembe odbitka tujega davka,⁹ to spremembo v davčnem obračunu posebej izkaže. Poleg tega o spremembi odbitka tujega davka poroča tudi na posebnem obrazcu, ki je Priloga 11 Pravilnika. Če naknadno popravlja odbitek tujega davka, mora ponovno preračunati dopustni odbitek tujega davka za tisto davčno obdobje, v katerem je uveljavljal odbitek, ki ga popravlja.

Glede dokazovanja naknadne spremembe dokončnega in plačanega tujega davka velja, da se tudi v tem primeru (kot pri uveljavljanju odbitka tujega davka) upoštevata že omenjena 64. člen ZDDPO-2 in drugi odstavek 383. člena ZDavP-2, v skladu s katerima je rezident dolžan dokazati naravo in znesek spremembe tujega davka.

2.2.2 Vloga za vračilo davka

V praksi obstajajo primeri, ko oba pogoja, ki morata biti izpolnjena kumulativno (t. j. 1), da so tuji dohodki (prihodki) vključijo v davčno osnovo glede na datum nastanka dohodka in 2), da se odbitek tujega davka prizna na podlagi dokazila o plačanem davku v tujini¹⁰), da bi rezident lahko odbitek tujega davka uveljavljal v davčnem obračunu, nista izpolnjena hkrati. Če v času oddaje davčnega obračuna obračunan davek v tujini, od tujih dohodkov, ki so bili vključeni v osnovo tega obračuna, še ni bil plačan, zavezanec ne more v tem obračunu uveljavljati odbitka v tujini plačanega davka.

Primer:

Rezident razpolaga s podatki o tujih dohodkih za določeno davčno obdobje in jih je že vključil v davčno osnovo (ker je obračunal prihodke po računovodskih standardih) v davčnem obračunu za to davčno obdobje, vendar do datuma predložitve davčnega obračuna davčnemu organu v Sloveniji še nima dokaza o dejanskem plačilu davka v tujini. Tega dobi kasneje.

V takih primerih lahko rezident vračilo tujega davka na tuji dohodek, ki je bil vključen v njegovo davčno osnovo v zadnjem predloženem obračunu, uveljavlja naknadno, po prejemu ustreznih dokazil o plačilu, in sicer ali z vlogo za vračilo preveč plačanega davka po 383. členu ZDavP-2¹¹ ali pa v davčnem obračunu za naslednje davčno obdobje, in sicer preko Priloge 11 k davčnemu obračunu. Vračilo davka v naslednjih davčnih obdobjih se rezidentu izvede pod pogoji, ki sicer veljajo za odbitek tujega davka.¹² To pomeni, da se znesek možnega vračila davka izračuna na način, kot da bi rezident v davčnem obdobju, v katerem je tuje dohodke vključil v davčno osnovo, uveljavljal odbitek tujega davka oziroma znižuje davčne obveznosti za znesek tujega davka. V

⁹ Več o tem v točki 2.1.4

¹⁰ Glede dokazil glejte točko 2.2.1

¹¹ Glejte drugi odstavek 62. člena ZDDPO-2 v povezavi s tretjim odstavkom 383. člena ZDavP-2.

¹² Upoštevajo se zakonske omejitve glede možne višine odbitka po 66. in 67. členu ZDDPO-2.

obeh primerih mora rezident izpolniti tudi Prilogo 10, kjer pri izračunu upošteva podatke iz priloge in podatke iz davčnega obračuna za leto, v katerem so bili vključeni tuji dohodki, za katere uveljavlja v tujini plačan davek, v davčno osnovo.

2.2.3 Naknadno odmerjen davek v tujini

V primeru, da rezident v davčni obračun, natančneje v davčno osnovo sploh ni vključil dohodkov, ki jih je dosegel v tujini v določenem davčnem obdobju,¹³ davčni organ tuje države pa je naknadno v nadzoru ugotovil obstoj poslovne enote rezidenta v tujini in od dohodkov, doseženih v tej poslovni enoti tudi odmeril davek, je rezident dolžan slovenskemu davčnemu organu predložiti popravek davčnega obračuna, sestavljenega za obdobje, v katerem so bili tuji dohodki doseženi in vanj tudi vključiti te tuje dohodke. V okviru tega popravka davčnega obračuna pa lahko rezident uveljavlja tudi odbitek tujega davka, če za to izpolnjuje vse, v predhodnih točkah omenjene pogoje.

3. FIZIČNE OSEBE, KI OPRAVLJAJO DEJAVNOST

Davčni zavezanec – fizična oseba z dejavnostjo, rezident (v nadaljevanju: rezident), je v skladu s prvim odstavkom 5. člena [Zakona o dohodnini – ZDoh-2](#) zavezan za davek od vseh dohodkov, ki imajo svoj vir v Sloveniji in od vseh dohodkov, ki imajo svoj vir izven Slovenije. Dohodki iz dejavnosti, ki so predmet obdavčitve po ZDoh-2, se obdavčujejo v obsegu in na način, kot je določeno s tem zakonom.

V skladu z navedenim je rezident dolžan dohodke, dosežene v ali preko poslovne enote izven Slovenije, vključiti v davčno osnovo v davčnem obračunu akontacije dohodnine in dohodnine od dohodka iz dejavnosti (v nadaljevanju: davčni obračun) na enak način kot to velja za dohodke z virom v Sloveniji.¹⁴ V skladu z 48. členom ZDoh-2 je davčna osnova od dohodka iz dejavnosti rezidenta dobiček (presežek prihodkov nad odhodki), ki se ugotovi v skladu z določbami tega zakona. Za ugotavljanje prihodkov in odhodkov se uporabljajo predpisi o obdavčitvi dohodkov pravnih oseb (t. j. ZDDPO-2), če ni z ZDoh-2 drugače določeno oziroma povedano drugače, pri določanju prihodkov in odhodkov se upoštevajo prihodki in odhodki, ugotovljeni v izkazu poslovnega izida oziroma letnem poročilu, ki ustreza izkazu poslovnega izida, z določenimi prilagoditvami oziroma popravki na strani prihodkov in odhodkov, kot jih zahteva ZDoh-2 in ZDDPO-2.

3.1 ODBITEK TUJEGA DAVKA (Zakon o dohodnini – ZDoh-2)

Zavezanci, ki davčno osnovo od dohodka iz dejavnosti ugotavljajo z upoštevanjem dejanskih prihodkov in dejanskih odhodkov¹⁵ lahko že v davčnem obračunu uveljavljajo odbitek tujega davka in tako znižajo davčno obveznost v davčnem obračunu za znesek v tujini obračunanega in plačanega davka od dohodkov, ki jih iz naslova opravljanja dejavnosti, ustvarijo v tujini.

¹³ V skladu z načelom obdavčitve svetovnega dohodka bi bil dolžan to storiti.

¹⁴ Za tuje dohodke rezidenta veljajo vsa pravila obdavčitve po ZDoh-2 tako kot za dohodke rezidenta, ki imajo vir v Sloveniji.

¹⁵ Enako velja tudi za zavezance, ki davčno osnovo od dohodka iz dejavnosti ugotavljajo z upoštevanjem dejanskih prihodkov in normiranih odhodkov, vendar gre v tem primeru za cedularno obdavčitev in se ne vključuje v Informativni izračun dohodnine (IID).

ZDoh-2 odpravo mednarodnega dvojnega obdavčevanja dohodkov rezidenta iz virov izven Slovenije¹⁶ ureja v 136. do 140. členu. Vsebina teh členov je primerljiva vsebini 62. do 67. člena ZDDPO-2, ki ureja odpravo mednarodnega dvojnega obdavčevanja dohodkov rezidentov – pravnih oseb iz virov izven Slovenije in je predstavljena v točki 2.1.

Omenjeno odpravo dvojnega obdavčenja zakon ureja s t. i. metodo odbitka (kredita), s katero se rezidentu z omejitvami omogoča odbitek v tujini plačanega davka od davčne obveznosti v Sloveniji. Rezident lahko uveljavlja odbitek tujega davka na tuji dohodek, ki je vključen v njegovo davčno osnovo. Vključitev tujega dohodka v davčno osnovo rezidenta v Sloveniji je torej pogoj za uveljavljanje odbitka.

Ob tem pripominjamo, da je pravica do odbitka tujega davka, s katero rezident Slovenije znižuje davčno obveznost v Sloveniji, podana samo za tuji davek, ki ustreza davku od dohodka iz dejavnosti po ZDoh-2. Odbitek ni možen za tuje davke, ki vsebinsko ne ustrezajo vrsti davka od dohodka iz dejavnosti v tujih državah.

3.2 DAVČNI POSTOPEK - Zakon o davčnem postopku – ZDavP-2

Postopkovna pravila za odpravo dvojnega obdavčenja dohodkov rezidenta Slovenije, ki opravlja dejavnost, iz virov izven Slovenije, so določena v ZDavP-2 in sicer:

- za rezidente, ki opravljajo dejavnost in v skladu z ZDoh-2, ugotavljajo davčno osnovo od dohodka iz dejavnosti, na podlagi dejanskih prihodkov in odhodkov v 273. in 284a. členu ZDavP-2 in
- za rezidente, ki opravljajo dejavnost in v skladu z ZDoh-2, ugotavljajo davčno osnovo od dohodka iz dejavnosti z upoštevanjem normiranih odhodkov v 307č. členu ZDavP-2.

3.2.1 Davčni obračun - Obračun akontacije dohodnine in dohodnine od dohodka iz dejavnosti

Praviloma odbitek tujega davka rezident uveljavlja neposredno v davčnem obračunu,¹⁷ v katerem so vključeni tudi dohodki z virom v tujini, na katere se odbitek nanaša,¹⁸ in sicer kot znižanje izračunane davčne obveznosti oziroma povedano z drugimi besedami, dvojno obdavčitev rezident v davčnem obračunu odpravi tako, da davčno obveznost, izračunano od celotnih svetovnih dohodkov, zniža za davek, ki ga je plačal od tujih dohodkov v državi vira, pri čemer upošteva omejitve, določene v 137. do 140. členu ZDoh-2. Osnovni namen teh omejitev je preprečiti višji odbitek davka, kot bi bil na tuje dohodke plačan v Sloveniji, če odbitek ne bi bil možen.

Rezident, ki v davčnem obračunu, uveljavlja odbitek tujega davka na tuji dohodek, ki je bil vključen v njegovo davčno osnovo, mora poleg podatka v zap. št. 21 davčnega obračuna izpolniti tudi prilogo 11 [Pravilnika o davčnem obračunu akontacije dohodnine in dohodnine od dohodka iz dejavnosti](#), kjer se navedejo podatki o doseženih dohodkih po posameznih državah ter podatki o obračunanem in plačanem davku v tujini. Predložiti mora tudi ustrezna dokazila glede davčne obveznosti izven Slovenije, zneska tujega davka od dohodkov z virom v tujini, osnove za plačilo davka, dokončnosti zneska davka in dejanskega plačila. Dokazno breme je na davčnem zavezancu.¹⁹

¹⁶ Vir dohodka iz opravljanja dejavnosti ZDoh-2 ureja v 11. členu.

¹⁷ Glejte prvi odstavek 284.a člena ZDavP-2.

¹⁸ Tuji dohodki so v davčno osnovo rezidenta v Sloveniji vključijo v bruto znesku oziroma skupaj z odtegnjenim davkom v tujini.

¹⁹ Več o dokazovanju glejte v točki 2.2.1

Če se zaradi sprememb, zlasti vračil tujega davka, spremeni odbitek, mora zavezanec v obdobju, ko je do spremembe prišlo, povečati dohodnino za znesek, ki je enak razliki med priznanim odbitkom in odbitkom, ki bi bil mogoč, če bi se sprememba upoštevala. Zavezanec mora predložiti obrazec [Prilogo 12 – Podatki v zvezi s povečanjem davka zaradi sprememb odbitka tujega davka](#).

3.2.2 Priznavanje odbitka tujega davka pri izračunu in poročunu dohodnine na letni ravni

Ne glede na to, da je davčni zavezanec, rezident Slovenije, ki ugotavlja davčno osnovo od dohodka iz dejavnosti, na podlagi dejanskih prihodkov in odhodkov, že uveljavljal davek, plačan v tujini, v davčnem obračunu (prvi odstavek 284a. člena ZDavP-2), se mu prizna odbitek davka, plačanega v tujini pri izračunu in poročunu dohodnine na letni ravni samo, če uveljavlja odbitek davka, plačanega v tujini tudi v ugovoru zoper informativni izračun dohodnine oziroma napovedi za odmero dohodnine v skladu z 273. členom ZDavP-2.

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. Zoper to odločbo ima davčni zavezanec, ne glede na tretji odstavek 267. člena, pravico do pritožbe.

Kot ustrezna dokazila o plačilu davka v tujini 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.

Če davčni zavezanec do poteka roka za vložitev ugovora zoper informativni izračun dohodnine iz 270. člena tega zakona oziroma do poteka roka za vložitev napovedi za odmero dohodnine iz 267. in 270. člena tega zakona še ne razpolaga z ustreznimi dokazili, navede to v ugovoru oziroma v napovedi in na tej podlagi ustrezna dokazila predloži naknadno.

V primeru, da davčni zavezanec 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.

Davčni zavezanec rezident lahko odbitek davka po mednarodni pogodbi o izogibanju dvojnega obdavčevanja, ki obvezuje Slovenijo, uveljavlja tudi v pritožbi zoper odločbo o odmeri dohodnine.

3.2.3 Vloga za vračilo davka

Davčni zavezanec, rezident Slovenije, ki opravlja dejavnost in v skladu z ZDoh-2, ugotavlja davčno osnovo od dohodka iz dejavnosti z upoštevanjem normiranih odhodkov, lahko zahteva na podlagi drugega odstavka 307. č. člena ZDavP-2 vračilo davka s posebnim zahtevkom, če v davčnem obračunu ni uveljavljal odbitka davka, plačanega v tujini za dohodke, vključene v davčno osnovo.

Sestavni del zahtevka so ustrezna dokazila glede davčne obveznosti v tujini, zlasti o znesku plačanega davka, osnovi za plačilo davka ter o tem, da je znesek davka, plačan v tujini, dokončen in dejansko plačan.