Izvzem dividend po 24. členu ZDDPO-2, ki so bile obdavčene na viru

**Pojasnilo FURS št.** **0920-13147/2022-3, z dne** **19. 09. 2022**

Slovenski gospodarski družbi (v nadaljevanju: zavezanec) je dividendo izplačala hčerinska družba v Rusiji. Ob izplačilu je bil v državi izplačevalke obračunan, odtegnjen in plačan davčni odtegljaj v višini 10% v skladu s Konvencijo o izogibanju dvojnega obdavčevanja dohodka iz premoženja. Prejeto dividendo je zavezanec evidentiral kot finančni prihodek v bruto znesku, to pomeni v višini vsote prejemka in davčnega odtegljaja. Zavezanec sprašuje, v kakšni višini lahko v davčnem obračunu izvzame prihodke iz naslova dividend po določilih 24. člena [Zakona o davku od dohodkov pravnih oseb - ZDDPO-2](http://www.pisrs.si/Pis.web/pregledPredpisa?id=ZAKO4687).

Zavezanec meni, da komentar k ZDDPO[[1]](#footnote-1) in sodba upravnega sodišča [I U 553/2011](https://www.sodnapraksa.si/?q=revizorja&database%5bUPRS%5d=UPRS&_submit=i%C5%A1%C4%8Di&rowsPerPage=20&page=2&moreLikeThis=1&id=doc_2012032113054972) ne dopuščata nobenega dvoma, in sicer se lahko iz davčne osnove izvzamejo dividende ne v obdobju pripoznanja prihodkov ampak v obdobju prejema dividende in le v znesku, ki ga zavezanec prejme na bančni račun oziroma v znesku, v katerem mu je terjatev do izplačevalca dividende poravnana na drugačen način. Na podlagi navedenega zavezanec meni, da lahko dividendo izvzame iz davčne osnove le v netu znesku, to je v znesku, ki ga prejme na bančni račun in predstavlja razliko med prihodki pripoznanimi na podlagi dividende in davčnim odtegljajem, ki ga je v Rusiji plačal izplačevalec. Ker med zneskom pripoznanih prihodkov v poslovnih knjigah in zneskom izvzema prihodkov v davčnem obračunu, oboje iz naslova dividende, obstaja razlika, zavezanec nadalje meni, da bi v izogib dvojne obdavčitve istega dohodka, v tujini plačan davek moral upoštevati kot davčno priznan odhodek, ki znižuje davčno osnovo davka od dohodkov pravnih oseb.

V nadaljevanju vam odgovarjamo.

Finančna uprava Republike Slovenije (v nadaljevanju: FURS ali davčni organ) ni pooblaščena za tolmačenje računovodskih standardov. Davčni organ se do računovodske obravnave posameznega poslovnega dogodka opredeljuje z vidika njenega vpliva na pravilno in pravočasno obdavčenje z davkom od dohodkov pravnih oseb. [Slovenski računovodski standardi - 2016](https://si-revizija.si/datoteke/standardi/1444/srs-2016-knjiga-popravki-2018.pdf) v tujini odtegnjenega davka na dividende z vidika slovenskega zavezanca – prejemnika, ne urejajo. Iz [Mednarodnega računovodskega standarda 12 - Davek iz dobička](https://eur-lex.europa.eu/legal-content/SL/TXT/PDF/?uri=CELEX:02008R1126-20220101&qid=1408602215971&from=SL) pa po našem mnenju izhaja, da je računovodska obravnava davka iz dobička enotna ne glede na to kje (v državi rezidentstva ali v tujini) in ne glede na kakšen način (na podlagi obračuna ali odtegljaja) je gospodarski subjekt z njim obremenjen. V praksi to pomeni, da se davčni odtegljaj pri prejemniku dividende ne evidentira med odhodki v kontnem razredu 7 ampak kot davek od dohodkov pravnih oseb oz. davek na dobiček v kontnem razredu 8[[2]](#footnote-2).

Iz določbe prvega odstavka 24. člena ZDDPO-2 izhaja, da se iz davčne osnove lahko izvzamejo le prejete dividende. Iz komentarja k ZDDPO-2 in sodbe I U 553/2011 izhaja, da to v praksi pomeni, da se iz davčne osnove lahko izvzamejo prihodki pripoznani na podlagi dividend:

1. v obdobju, ko je dividenda dejansko prejeta (ne v obdobju, v katerem se pripoznajo prihodki) in
2. največ v višini prejemkov iz tega naslova oziroma največ v višini zneska poravnave (terjatve).

Sodba I U 553/2011, ki se opira na komentar k ZDDPO-2, obravnava primer, ko je zavezanec poizkušal izvzeti prihodke iz naslova dividende v delu, v katerem jih izplačevalec še ni plačal ali drugače poravnal. Zavezanec je torej še vedno imel terjatev do izplačevalca iz naslova dividende. V obravnavanem primeru pa je terjatev iz naslova dividende v celoti poravnana. Zavezanec je namreč prejel celotno dividendo, prejemek nižji od prihodkov pa ni posledica neplačila izplačevalca dividende, ampak obdavčitve na viru, s katero je obremenjen oziroma obdavčen zavezanec, tehnično pa se obdavčitev izvede z odtegljajem, to je z izplačevalcem dividende v vlogi plačnika davka. Izplačevalec je torej po vsebini poravnal obveznost do zavezanca na način, da je zanj plačal davek v svoji državi (Rusiji). Zavezanec ima v poslovnih knjigah evidentirane prihodke v višini kosmate dividende[[3]](#footnote-3) in davek v višini davčnega odtegljaja. Dividenda se v delu odtegljaja z vidika zavezanca smatra za prejeto, saj bi v nasprotnem izhajalo, da je zavezanec obdavčen z odtegljajem davka na dohodek, ki ga ni prejel.

Iz zgoraj navedenega izhaja, da omejitev izvzema prejete dividende preprečuje izvzem dividende v delu, v katerem terjatev iz tega naslova ostaja zavezancu neplačana oziroma neporavnana. **Omejitev pa ne preprečuje izvzema prihodkov iz naslova dividende v delu davčnega odtegljaja, ki bremeni zavezanca.**

V kolikor bo zavezanec izvzel prihodke v znesku kosmate dividende, bo davčnemu organu izvzem upravičil na podlagi:

1. dokazila o prilivu na bančni račun ali drugačni poravnavi,
2. dokazila o odtegnjenem davku v tujini in
3. dokazila, da je v poslovnih knjigah davek po davčnem odtegljaju evidentiral v skupini kontov 8 oziroma, da mu ta davek ne znižuje dobička v izkazu poslovnega izida pred obdavčitvijo in s tem davčne osnove davka od dohodkov pravnih oseb.
1. Jerman S. in Odar M., Zakon o davku od dohodkov pravnih oseb s komentarjem, GV Založba, Ljubljana, 2008, str. 249 [↑](#footnote-ref-1)
2. V kolikor bo zavezanec kot metodo za odpravo dvojnega obdavčenja uporabil metodo odbitka, bo davek v upravičeni višini preknjižil na terjatev do države, torej v razred 1. [↑](#footnote-ref-2)
3. Znesek dividende, ki vključuje znesek davčnega odtegljaja. [↑](#footnote-ref-3)