**POVRHNJI DAVEK**

**Splošne določbe**

**Upravne določbe**

**Podrobnejši opis**

**Februar 2024**

**KAZALO**

[1.0 Uvod 4](#_Toc157425299)

[1.1. Koraki izračunavanja povrhnjega davka 5](#_Toc157425300)

[2.0 Zavezanci, obseg davčne obveznosti (mednarodne skupine in domače skupine) in lokacija subjektov v sestavi (6. člen, 7. člen in 8. člen ZMD) 8](#_Toc157425301)

[2.1. Nominalni prag 750 000 000 EUR 10](#_Toc157425302)

[*Primer 1 – sorazmerni pripis prihodka* 11](#_Toc157425303)

[*Primer 2 – prag za nedavno ustvarjene skupine* 12](#_Toc157425304)

[2.2. Pogoj konsolidacije 12](#_Toc157425305)

[3.0 Vrste/kategorije subjektov v sestavi (7. člen ZMD) 14](#_Toc157425306)

[3.1. Subjekti v sestavi (4. točka 7. člena ZMD v zvezi z opredelitvijo skupine 8. točka 7. člena ZMD) 24](#_Toc157425307)

[3.2. Krovni matični subjekt (17. točka 7. člena ZMD) 24](#_Toc157425308)

[3.3. Izključeni subjekti (6. člen ZMD) 25](#_Toc157425309)

[*Primer 3 – izključeni subjekti* 26](#_Toc157425310)

[3.4. Matični subjekt v delni lasti (23. točka 7. člena ZMD) 26](#_Toc157425311)

[3.5. Vmesni matični subjekt (21. člen ZMD) 27](#_Toc157425312)

[3.6. Pretočni subjekti (transparentni subjekt, obratni hibrid) (15. točka 7. člena ZMD) 28](#_Toc157425313)

[3.7. Subjekti v manjšinski lasti (42. člen ZMD) 29](#_Toc157425314)

[3.8. Investicijski subjekt (52. člen, 53. člen in 54. člen ZMD) 29](#_Toc157425315)

[3.9. Skupni podvig (47. člen ZMD) 30](#_Toc157425316)

[3.10. Lokacija subjektov v sestavi (8. člen ZMD) 31](#_Toc157425317)

[4.0 Varni pristani in ugodnosti (43. člen ZMD) 33](#_Toc157425318)

[4.1. Stalni varni pristani 38](#_Toc157425319)

[4.1.1 Varni pristan domačega povrhnjega davka (QDMTT varni pristan) 38](#_Toc157425320)

[4.1.2 Varni pristan v obliki poenostavljenih izračunov za nepomembne subjekte (NMCE) 40](#_Toc157425321)

[4.2. Začasni varni pristani 42](#_Toc157425322)

[4.2.1 Začasni CbCR varni pristan 42](#_Toc157425323)

[4.2.2 Začasni varni pristan za uporabo pravila o prenizko obdavčenih dobičkih (UTPR varni pristan) 44](#_Toc157425324)

[4.2.3 Zmanjšanje davka, vključno domačega povrhnjega davka v Sloveniji, po tem zakonu do vrednosti nič v prehodnem obdobju 44](#_Toc157425325)

[5.0 Upravno - administrativni vidiki in postopek pobiranja povrhnjega davka 48](#_Toc157425326)

[5.1.1. Postopek poročanja podatkov o povrhnjem davku 49](#_Toc157425327)

[*Primer 4 – Centralno mednarodno poročanje* 51](#_Toc157425328)

[5.2. Obračun domačega povrhnjega davka 52](#_Toc157425329)

[5.2.1. Obveznost predložitve obračuna domačega povrhnjega davka 53](#_Toc157425330)

[*Primer 5 - Obračun domačega povrhnjega davka* 54](#_Toc157425331)

[*Primer 6 – domači povrhnji davek 2* 55](#_Toc157425332)

[5.3. Obračun povrhnjega davka 56](#_Toc157425333)

Seznam kratic (v dokumentu se praviloma uporablja angleške kratice):

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Kratica ANGL/SLO | Angleški pomen | Slovenski pomen |
| MNE | Multinational Enterprise | Mednarodna skupina podjetij |
| UPE/KMS | Ultimate parent Entity | Krovni matični Subjekt |
| CE/SS | Constituent Entity | Subjekt v sestavi |
| LTCE | Low Taxed Constituent Entity | Nizko obdavčen subjekt v sestavi |
| IPE/VMS | Intermediate Parent Entity | Vmesni Matični Subjekt |
| Filing CE/ Vložniški SS | Filing Constituent Entity | Vložniški subjekt v sestavi |
| JV/SP | Joint venture | Skupni podvig |
| JV Group/SP Skupina | Joint Venture Group | Skupina skupnega podviga |
| POPE/MSDL | Partially Owned Parent Entity | Matični subjekt v delni lasti |
| NMCE | Non-material constituent entities | Nepomembni subjekti v sestavi |
| SBIE | Subject-based income exclusion | Pravila vsebinske izključitve dohodkov |
| (Q)IIR/(K)PVD | (Qualified) Income Inclusion Rule | (kvalificirano) pravilo o vključitvi dohodkov |
| (Q)UTPR/(K)PPOD | (Qualified) Undertaxed Payment rule | (kvalificirano) pravilo o prenizko obdavčenih dobičkih |
| (Q)DMTT/(K)DPD | (Qualified) Domestic Top-up Tax | (kvalificiran) domači povrhnji davek |
| CFS | Consolidated financial Statements | Konsolidirani finančni izkazi |
| ETR/DDS | Effective Tax Rate | Dejanska davčna stopnja |
| FANIL | Financial Accounting Net Income or Loss | Finančni računovodski neto dohodek ali izguba |
| ZMD | Minimum Tax Act | Zakon o minimalnem davku |
| OECD | Organisation for Economic Co-operation and Development | Organizacija za gospodarsko sodelovanje in razvoj |
| EU | European Union | Evropska Unija |
| FURS | Financial Administration of Slovenia | Finančna uprava Republike Slovenije |
| GLOBE (pravila) |  | Pravila povrhnjega davka |
| GIR | Globe Information Return | Standardna predloga za informativni obrazec za obračun (informativni obrazec za obračun) |
| STTR | Subject to Tax Rule | Pravilo o obdavčitvi |

1.0 Uvod

Oktobra 2021 se je več kot 135 jurisdikcij, ki so del vključujočega okvira OECD, pridružilo dvostebrni rešitvi za reformo mednarodne obdavčitve in zagotavljajo, da multinacionalna in velika domača podjetja plačajo pravičen delež davka ne glede na to, kje poslujejo in ustvarjajo dobiček.[[1]](#footnote-2) Pravila za boj proti globalni eroziji davčne osnove (GloBE) skupaj s pravilom o obdavčitvi (Subject to Tax Rule – STTR) predstavljajo drugi steber dvostebrne rešitve za reševanje davčnih izzivov, ki izhajajo iz globalizacije in digitalizacije gospodarstva.[[2]](#footnote-3) STTR je pravilo na podlagi pogodbe, ki jurisdikcijam vira omogoča, da uvedejo povrhnji davek pri viru v nekaterih opredeljenih kategorijah čezmejnih plačil znotraj skupine, za katere veljajo nominalne stopnje davka od dohodkov pravnih oseb, nižje od 9 %. Pravila GloBE oziroma povrhnjega davka, ki jih obravnava ta dokument, so pravila, ki so bila uvedena v slovensko nacionalno zakonodajo z Zakonom o minimalnem davku (Ur. l. RS, št. 131/2023; v nadaljnjem besedilu ZMD), ki je bil sprejet dne 22.12.2023. Z ZMD se z letom 2024 uvaja minimalni davek najmanj do 15 % od nizko obdavčenih dohodkov davčnih zavezancev, ki so vključeni v področje uporabe.

Sistem minimalnega davka sestavljata povrhnji davek in domači povrhnji davek. Povrhnji davek se plačuje na podlagi pravila o vključitvi dohodkov (ki vstopi v veljavo z letom 2024) in pravilom o prenizko obdavčenih dobičkih (ki začne veljati šele leta 2025). Poleg tega je del minimalnega davka domači povrhnji davek, ki obveznost plačila izračunanega povrhnjega davka nalaga domačim subjektom in ima tako prednost pred aplikacijo pravila IIR za povrhnji davek, ki je bil izračunan za subjekte v sestavi v Sloveniji. Na ta način bo imela Slovenija prva pravico do obdavčitve po pravilih minimalnega davka za subjekte, ki se nahajajo v Sloveniji, pri tem pa se bo v Sloveniji pobrani domači povrhnji davek upošteval pri izračunu povrhnjega davka po pravilih povrhnjega davka.

Pravila povrhnjega davka, uvedena z ZMD, so zasnovana tako, da sovpadajo s pravili OECD in Direktive EU (EU) 2022/2523 o zagotavljanju globalne minimalne davčne stopnje za mednarodne skupine podjetij in velike domače skupine v Uniji. ZMD se na podlagi 3. člena razlaga in uporablja skladno s komentarji in upravnimi smernicami, ki jih ta dokument na kratko povzema v delu splošnih določb. Koraki izračunavanja povrhnjega davka so prikazani v točki 1.1 dokumenta.

**Delo v zvezi s smernicami in mednarodno izmenjavo v okviru OECD in EU se v letu 2024 nadaljuje, zato bo dokument dopolnjevan skladno s smernicami, ki so bile in bodo izdane v naslednjih letih. Dokumenti, ki jih izdajajo OECD in EU v zvezi z minimalnim davkom, so objavljeni v izvirnem jeziku na** [**spletnih straneh FURS**](https://www.fu.gov.si/davki_in_druge_dajatve/podrocja/minimalni_davek_povrhnji_in_domaci_povrhnji_davek/)**.**

1.1. Koraki izračunavanja povrhnjega davka

Bistveni elementi osnovnega koraka:

* Mednarodna skupina + domača skupina s konsolidiranim prihodkom skupine 750 mio EUR ali več – uporaba praga pri prestrukturiranju;
* Podskupine subjektov v sestavi – izključeni subjekti, skupni podvigi, investicijski skladi, transparentni subjekti, krovni matični subjekti, vmesni matični subjekti, matični subjekti v delni lasti;
* aplikativni varni pristani za jurisdikcijo: prehodni varni pristani, stalni varni pristani - predvsem de minimis opcija, začetna faza delovanja ali varni pristan QDMTT – učinek je poenostavitev kalkulacij oziroma, da ni treba opraviti nekaterih kalkulacij.

**KORAK 0**

Identifikacija zavezanca in značilnosti subjektov v sestavi skupine;

**BISTVO:** določitev obsega in relevantnost naslednjih korakov;

**Bistveni členi ZMD:** 6. člen (področje uporabe), 7. člen (definicije), 43. člen (varni pristani), 44. člen (prag pri prestrukturiranju)

**KORAK 1**

Izračun ter pripis dohodkov in davkov subjektov v sestavi;

**BISTVO:** Pridobitev vseh podatkov za izračune;

**Bistveni členi ZMD:** 8. člen (lokacija subjekta v sestavi), III. poglavje (kvalificiran dohodek/izguba), IV. poglavje (zajeti davki), VII. Poglavje (posebnosti)

Bistveni elementi prvega koraka:

* Določitev lokacije subjektov v sestavi – določitev navezne okoliščine s posamezno jurisdikcijo;
* Izračun kvalificiranega dohodka jurisdikcije in posameznih subjektov v sestavi (upoštevajoč podskupine) z upoštevanjem različnih opcij + pravila o pripisih dohodka;
* Izračun zajetih davkov + pripis zajetih davkov;
* Uporaba varnega pristana *de minimis* (po izračunih je prihodek in dohodek za uporabo *de minimis* znan)

Bistveni elementi drugega koraka:

* Upoštevajoč izračunan kvalificirani dohodek in zajete davke se izračuna ETR:

* V primeru neto kvalificirane izgube, se ETR ne izračunava.
* Upoštevati pravila agregacije (pomembne so podskupine za namene GLOBE)

**KORAK 2**

Izračun dejanske davčne stopnje jurisdikcije – ETR

**BISTVO:** formula za izračun ETR

**Bistveni členi ZMD:** 33. člen (dejanska davčna stopnja), 45. člen – 48. člen (posebnosti), 52. člen (investicijski subjekt)

**KORAK 3**

Izračun stopnje povrhnjega davka

**BISTVO:** formula za izračun odstotka povrhnjega davka;

**Bistveni členi:** 34. člen (povrhnji davek)

Bistveni elementi tretjega koraka:

* Upoštevajoč ETR iz prejšnjega koraka se izračuna stopnja povrhnjega davka:

Bistveni elementi četrtega koraka:

* Upoštevajoč izračune iz prejšnjega koraka se izračuna presežni dobiček:
* Vsebinska izključitev dohodkov:

5 % upravičenih stroškov za plače upravičenih zaposlenih + 5 % vrednosti upravičenih opredmetenih sredstev – ugotovitev upravičenosti za zaposlene in za sredstva (predpisano je prehodno obdobje določanja odstotkov)

**KORAK 4**

Izračun presežnega dobička;

**BISTVO:** formula za izračun presežnega dobička;

**Bistveni členi:** 34. člen (povrhnji davek)

**KORAK 5**

Izračun povrhnjega davka za jurisdikcijo;

**BISTVO:** formula za izračun povrhnjega davka za jurisdikcijo;

**Bistveni členi:** 34. člen (povrhnji davek), 35. člen do 39. člen (vsebinska izključitev dohodka), 40. člen (dodatni povrhnji davek

Bistveni elementi petega koraka:

* Upoštevajoč izračune iz prejšnjega koraka je treba izračunati povrhnji davek za jurisdikcijo:

Bistveni elementi šestega koraka:

* Upoštevajoč znesek povrhnjega davka za jurisdikcijo, se izračunani povrhnji davek alocira posameznim subjektom v sestavi v jurisdikciji (namen: ustrezna uporaba pravila o vključitvi dohodkov):

**KORAK 6**

Alokacija povrhnjega davka subjektom v sestavi;

**BISTVO:** formula za izračun povrhnjega davka posameznega subjekta v sestavi;

**Bistveni členi:** 34. člen (povrhnji davek)

Bistveni elementi sedmega koraka:

1) pravilo o vključitvi dohodka: identifikacija subjektov, ki so dolžni uporabiti IIR (UPE, IPE ali POPE); izračun dodeljivega deleža matičnega subjekta; upoštevanje plačanega povrhnjega davka na prejšnjih nivojih.

2) pravilo o prenizko obdavčenih dobičkih (UTPR): subsidiarno (rezervno) pravilo, obveznost mora biti plačana brez ugodnosti; upoštevanje neplačanega davka po aplikaciji IIR (večinoma za domače subjekte mednarodne skupine – varni pristan UTPR). Alokacija po UTPR jurisdikcijah:

**KORAK 7**

Uporaba pravila o vključitvi dohodkov oziroma uporaba pravila o prenizko obdavčenih dobičkih

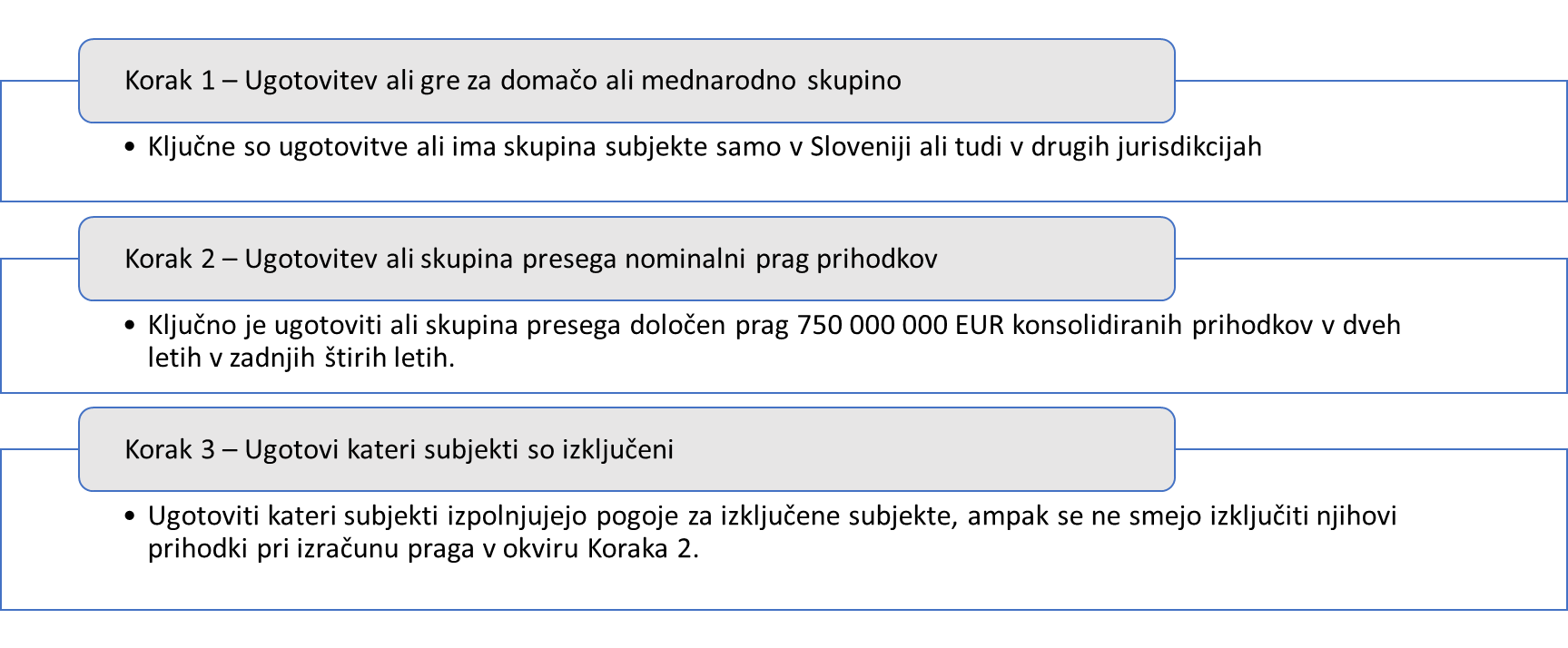
**BISTVO:** Elementi IIR in UTPR pravila

**Bistveni členi ZMD:** II. poglavje

2.0 Zavezanci, obseg davčne obveznosti (mednarodne skupine in domače skupine) in lokacija subjektov v sestavi (6. člen, 7. člen in 8. člen ZMD)

Zakon o minimalnem davku ima omejen obseg, in sicer zadeva le določene večje mednarodne in domače skupine podjetij. Tako je treba pred začetkom uporabe preostalih določb zakona najprej ugotoviti, katere skupine sodijo v obseg zakona in se posledično zanje uporablja ta zakon ter kateri subjekti iz teh skupin so izključeni.

Proces za ugotovitev ali je skupina v okviru sistema povrhnjega davka:



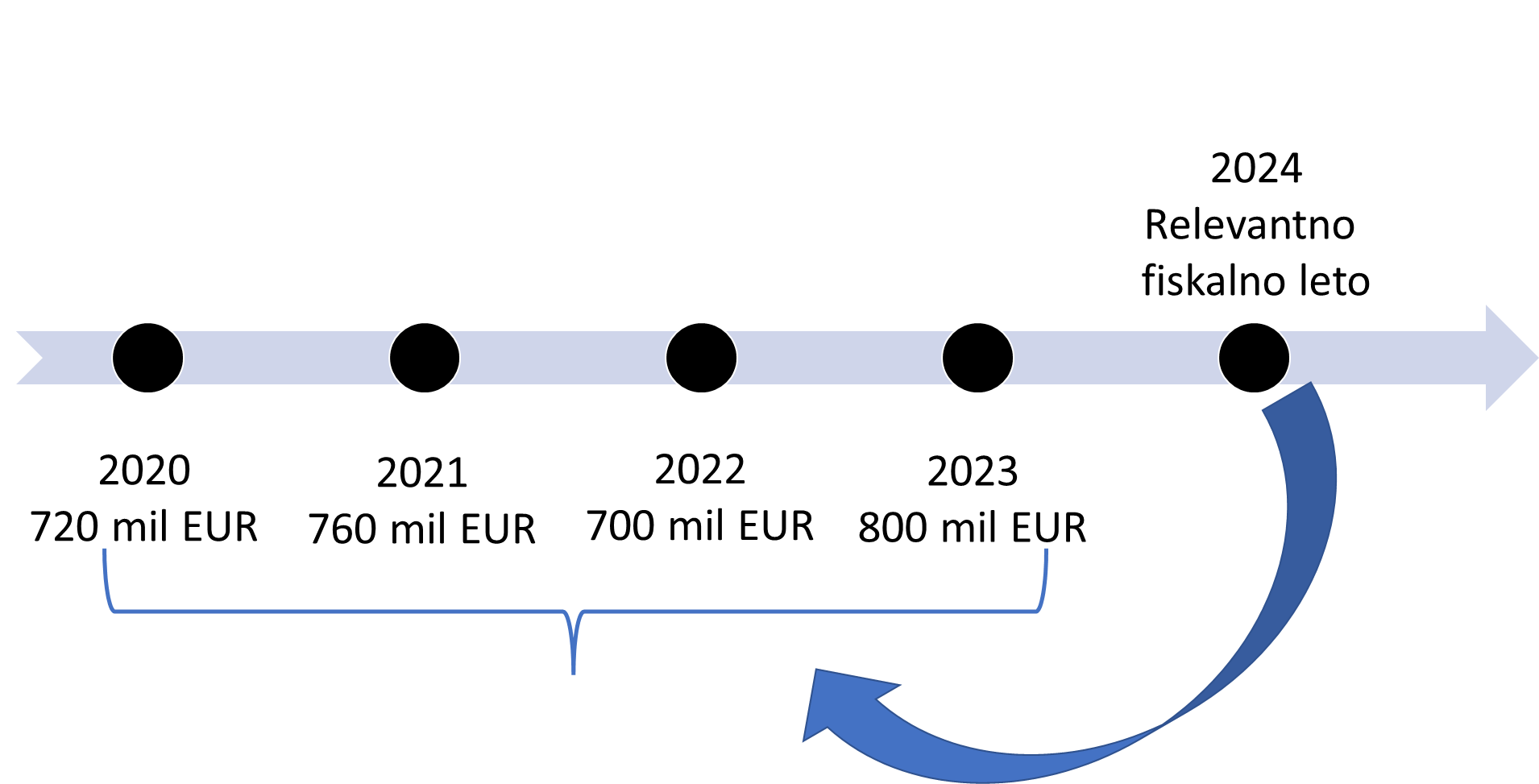
V zvezi z obsegom so relevantne naslednje zaporedne številke informativnega obrazca za obračun, ki se nanašajo na splošne podatke o skupini in uporabi pravil za pripravo konsolidiranih računovodskih izkazov:

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| **1.** | **MEDNARODNA SKUPINA PODJETIJ - INFORMACIJE** |  |
| **1.1.** | **Identifikacijski podatki vložniškega subjekta v sestavi** |  |
| 1.1.1. | Krovni matični subjekt je vložniški subjekt v sestavi | Vložniški Subjekt v sestavi je tisti, ki vlaga GloBE informativni obrazec. Če več subjektov v sestavi vlaga obrazec, vsak od njih vloži ločen informativni obrazec. |
| 1.1.2. | Naziv vložniškega subjekta v sestavi | Vložniški Subjekt v sestavi je tisti, ki vlaga GloBE informativni obrazec. Če več subjektov v sestavi vlaga informativni obrazec, vsak od njih vloži ločen informativni obrazec.  Polje se ne izpolnjuje, če je vložniški subjekt v sestavi Krovni Matični Subjekt. |
| 1.1.3. | Davčna številka | Polje se ne izpolnjuje, če je vložniški subjekt v sestavi Krovni Matični Subjekt.  Vložniški subjekt v sestavi identificira svojo davčno številko, ki se uporablja za namene zajetih davkov v vložniški jurisdikciji, ali, če DŠ ni na voljo, funkcijsko enakovredno številko, kot je registracijska številka/številka podjetja/poslovne številke |
| 1.1.4. | Vloga | Polje se ne izpolnjuje, če je vložniški subjekt v sestavi Krovni Matični subjekt.  Izbere se ena od možnosti:  •Imenovani subjekt, ki predloži podatke  • Imenovani lokalni subjekt  • Subjekt v sestavi |
| 1.1.5. | Jurisdikcija, v kateri je vložniški subjekt v sestavi | Polje se ne izpolnjuje, če je vložniški subjekt Krovni Matični Subjekt. Vnese se dvoznakovno črkovno kodo države na podlagi standarda ISO 3166–1 Alpha 2 za jurisdikcijo, v kateri se nahaja. |
| 1.1.6. | Jurisdikcije prejemnice Izmenjave informacij | Vložniški subjekt mora identificirati jurisdikcije, v katerih je predvideno izpolnjevanje obveznosti Subjektov v sestavi prek izmenjave informacij v skladu s členom 8.1.2. |
| **1. 2.** | **Mednarodna Skupina podjetij - Splošne informacije** |  |
| **1.2.1.** | **Mednarodna Skupina podjetij in Poročevalsko poslovno leto** |  |
| 1.2.1.1. | Naziv mednarodne Skupine podjetij | Vložniški Subjekt v sestavi poroča naziv mednarodne Skupine podjetij, ki se na splošno uporablja v zvezi s pripravo konsolidiranih finančnih izkazov. |
| 1.2.1.2. | Datum začetka poročevalskega obdobja | Vložniški Subjekt v sestavi poroča začetni datum Poročevalskega fiskalnega leta. |
| 1.2.1.3. | Končni datum poročevalskega obdobja | Vložniški Subjekt v sestavi poroča končni datum Poročevalskega fiskalnega leta. |
| 1.2.1.4. | Popravek | Vložniški Subjekt v sestavi poroča "Da", če vlaga informativni obrazec kot popravek informativnega obrazca. |
| **1.2.2.** | **Splošne informacije o sistemu računovodenja mednarodnega podjetja** |  |
| 1.2.2.1 | Konsolidirani računovodski izkazi krovnega matičnega subjekta (tip) | Vnese se ustrezni pododstavek (a), (b), (c) in (č) opredelitve konsolidiranih računovodskih izkazov iz 7. člena ZMD, ki se uporablja za konsolidirane računovodske izkaze UPE.  9. „konsolidirani računovodski izkazi“ so:  a) računovodski izkazi, ki jih v skladu s sprejemljivim standardom finančnega računovodenja pripravi subjekt ter v katerih so sredstva, obveznosti, dohodki, odhodki in denarni tokovi tega subjekta in vseh subjektov, v katerih ima nadzorujoči delež, predstavljeni kot sredstva, obveznosti, dohodki, odhodki in denarni tokovi istega gospodarskega subjekta;  b) za skupine, opredeljene v točki b) 8. točke tega člena, računovodski izkazi, ki jih subjekt pripravi v skladu s sprejemljivim standardom finančnega računovodenja;  c) računovodski izkazi krovnega matičnega subjekta, ki niso pripravljeni v skladu s sprejemljivim standardom finančnega računovodenja in so bili naknadno prilagojeni, da se prepreči kakršno koli pomembno izkrivljanje konkurence, in  č) če krovni matični subjekt ne pripravi računovodskih izkazov, kot je opisano v točkah a), b) ali c) te točke, računovodski izkazi, ki bi bili pripravljeni, če bi se od krovnega matičnega subjekta zahtevalo, da take računovodske izkaze pripravi v skladu:  – s sprejemljivim standardom finančnega računovodenja ali  – z drugim standardom finančnega računovodenja in pod pogojem, da so bili taki računovodski izkazi prilagojeni, da se prepreči kakršno koli pomembno izkrivljanje konkurence;  Kadar se uporablja točka (č), subjekt v sestavi v spisu uporabi razumno skrbnost in prizadevanja v dobri veri, da bi identificiral krovni matični subjekt. |
| 1.2.2.2. | Finančni računovodski standard uporabljen za konsolidirana finančna poročila krovnega matičnega subjekta | Vnese se podatek o standardu finančnega računovodenja, ki se uporablja za konsolidirane računovodske izkaze krovnega matičnega subjekta. Če krovni matični subjekt ne pripravi konsolidiranih računovodskih izkazov, se poroča finančni računovodski standard, ki se uporablja za namene pravil GloBE. |
| 1.2.2.3. | Funkcionalna valuta uporabljena za konsolidirana finančna poročila | Vnese se valuto, ki se uporablja za konsolidirane računovodske izkaze krovnega matičnega subjekta, če krovni matični subjekt ne pripravi konsolidiranih računovodskih izkazov, se vnese valuta, ki se uporablja za namene pravil GloBE. |

ZMD in postopkovna pravila ne zahtevajo, da se skupine, ki spadajo v obseg povrhnjega davka, registrirajo kot zavezanci ali notificirajo svojo zavezanost po tem zakonu. Subjekti v sestavi bodo notificirali kdo je vložniški subjekt preko obrazcev za domači povrhnji davek oziroma obrazcev povrhnjega davka (glejte upravna pravila spodaj v poglavju 4).

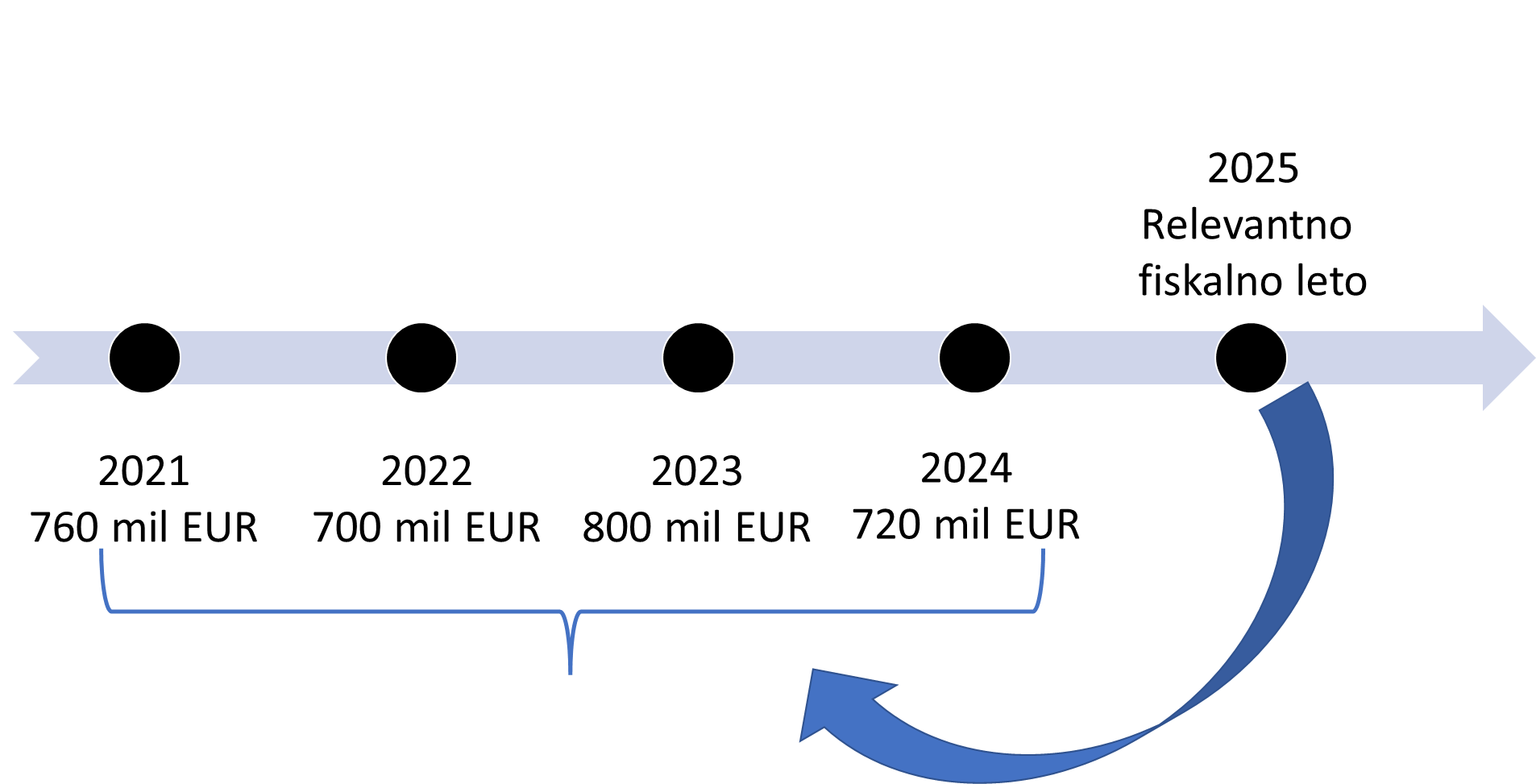
2.1. Nominalni prag 750 000 000 EUR

Za kvalifikacijo oziroma vključitev v obseg ZMD se uporablja **nominalno določen prag 750 000 000 EUR ali več** **konsolidiranih letnih prihodkov (6. člen ZMD)**.

**Zakonska opredelitev obsega:** Ureditev povrhnjega davka se uporablja le za subjekte v sestavi lociranim Sloveniji, ki so del mednarodne skupine podjetij ali velike domače skupine, katere letni prihodki, vključno s prihodki izključenih subjektov, o katerih se poroča v konsolidiranih računovodskih izkazih krovnega matičnega subjekta v vsaj dveh poslovnih letih od štirih poslovnih let neposredno pred preizkusnim poslovnim letom, znašajo 750.000.000 eurov ali več.

Poenostavljen praktični prikaz ugotavljanja preseganja praga:

V izračun tega praga so vključeni tudi podatki subjektov, ki so v nadaljevanju izključeni za namene izračuna obveznosti povrhnjega davka. Prag oziroma pravilo, ki določa obseg, zagotavlja, da manjše skupine, vključno manjše domače skupine, ostanejo izven obsega sistema oziroma zanje ni učinka po tem zakonu. Pomembno je, da gre za številčno/po višini enak prag, kot je določen za namene poročanja po državah (CbCR) v navezi s čimer so se oblikovale tudi določene (prehodne) rešitve varnih pristanov. Kljub vsemu pa prag ni določen identično s pragom za poročanje po državah, kar je pojasnjeno v nadaljevanju.

Prag oziroma preseganje praga ter posledično zapadlost pod ureditev iz zakona se ugotavlja v obdobju štirih let, **in sicer, če se prag presega v vsaj dveh od štirih poslovnih let neposredno pred preizkusnim poslovnim letom**. Preizkusno leto je določeno kot tekoče leto, v katerem se poroča v konsolidiranih izkazih in ne zapade pod štiriletno izračunavanje. Izključitev rezultata tekočega leta iz praga letnih prihodkov zagotavlja skupini vedenje, če spada v obseg tega zakona še pred začetkom tekočega leta. V spodnjem poenostavljenem prikazu izpolnjevanja pogojev za prag bo tako skupina tudi v letu 2025 izpolnjevala pogoje za vključitev v sistem povrhnjega davka, četudi v letu 2024 ne bo presegla praga 750 mio konsolidiranih prihodkov.

V zvezi z nominalno določenim pragom, ki je izražen v valuti EUR je treba upoštevati tudi administrativne smernice iz februarja 2023, ki pojasnjujejo kako se iz drugih valut preračunavajo zneski, ki so v ZMD izraženi v EUR. Preračun se opravi po naslednjem pravilu: Tuji menjalni tečaj za vsako posamezno leto za namene določanja ustrezne meje, preveden v lokalno valuto, bo temeljil na povprečnem menjalnem tečaju za december koledarskega leta neposredno pred koledarskim letom, v katerem se začne prejšnje davčno leto." Delovanje tega pravila je prikazano na naslednjih primerih, v katerem se predpostavlja, da je relevantno (preizkusno) leto za ugotavljanje izpolnjevanja preseganja nominalnega praga leto 2024, kar pomeni:

a. Za davčno leto 2020 – 750 milijonov evrov preračunanih v lokalno valuto na podlagi povprečnega menjalnega tečaja za december 2019, določenega z uporabo referenčnih tečajev tujih valut, kot jih navaja Evropska centralna banka (ECB).

b. Za davčno leto 2021 – 750 milijonov evrov prevedenih v lokalno valuto na podlagi povprečnega menjalnega tečaja za december 2020, določenega z uporabo referenčnih tečajev tujih valut, kot jih navaja Evropska centralna banka (ECB).

c. Za davčno leto 2022 – 750 milijonov evrov prevedenih v lokalno valuto na podlagi povprečnega menjalnega tečaja za december 2021, določenega z uporabo referenčnih tečajev tujih valut, kot jih navaja Evropska centralna banka (ECB).

d. Za davčno leto 2023 – 750 milijonov evrov prevedenih v lokalno valuto na podlagi povprečnega menjalnega tečaja za december 2022, določenega z uporabo referenčnih tečajev tujih valut, kot jih navaja Evropska centralna banka (ECB).

Zaradi različnih okoliščin poslovanja je izrecno predpisana še rešitev v zvezi s pragom, če gre za primer poslovnih let, ki so krajša ali daljša od 12 mesecev. Za te primere je določena sorazmernost, in sicer tako, da če je eno ali več od štirih poslovnih let iz prvega odstavka tega člena daljše ali krajše od 12 mesecev, se prag prihodkov iz prvega odstavka tega člena sorazmerno prilagodi za vsako od teh poslovnih let.

*Primer 1 – sorazmerni pripis prihodka*

*Na primer, če davčno leto skupine MNE obsega 9 mesecev, lahko lokalni davčni organ zahteva, da se prag prihodka ustrezno zmanjša za četrtino, da zajame sorazmerno količino prihodka v 9-mesečnem obdobju, kar znaša 562,5 milijona evrov (750 milijonov evrov / 12 x 9). Da bi dosegli enak rezultat, se lahko konsolidirani prihodek skupine prilagodi navzgor na pro-rata osnovi, da odraža konsolidirani prihodek skupine, ki ustreza 12-mesečnemu davčnemu letu. Na primer, če davčno leto skupine MNE obsega 9 mesecev in je konsolidirani prihodek za to obdobje 562,5 milijona evrov, lahko lokalni davčni organ zahteva, da se prihodek poveča na osnovi razmerja med številom mesecev v letu in 12. V tem primeru bi bil konsolidirani prihodek skupine MNE za leto za namene uporabe praga 750 milijonov evrov (= 562,5 milijona evrov / [9/12]).*

Izračunavanje praga je specifično opredeljena še za primere, **ko pride do statusnih sprememb oziroma sprememb v sestavi skupine (44. člen ZMD).** V nekaterih omejenih primerih zato konsolidirana finančna poročila morda niso na voljo v zvezi s štirimi davčnimi leti takoj pred preizkusnim davčnim letom. To se lahko zgodi, ker subjekti v sestavi skupine morda niso dolgo obstajali, tako da ni finančnih poročil za te subjekte v prejšnjih letih, ali pa zato, ker so subjekti, ki sestavljajo skupino, pred preizkusnim davčnim letom delovali kot samostojni subjekti, ki niso bili dolžni konsolidirati. Pravila ZMD to urejajo na naslednji način: ko se subjekt prinese pod skupni nadzor z drugim subjektom, da bi oblikovala skupino, se konsolidirani prag prihodka za prejšnje leto izpolni, če je vsota prihodkov v finančnih izjavah vsakega subjekta enaka ali večja od 750 milijonov evrov.

V primerih, ko so subjekti, ki sestavljajo skupino, bili nedavno ustanovljeni, tako da ni finančnih poročil za skupino v prejšnjih letih, je tretje leto prvo leto, v katerem se lahko uporabljajo pravila GloBE, saj bo takrat obstajalo dve prejšnji leti za preizkus. Če se prag prihodka izpolni za dve prejšnji leti, bo skupina v obsegu pravil GloBE v tretjem letu, ne glede na to, da skupina nima štirih prejšnjih let konsolidiranih finančnih izjav.

*Primer 2 – prag za nedavno ustvarjene skupine*

*Na primer, v letu 1 sta družbi A Co in B Co ustanovljeni in oblikujeta skupino AB. Pripravljene so konsolidirane finančne izjave za skupino AB. V letih 1 in 2 ima skupina AB konsolidiran prihodek v višini 750 milijonov evrov. V tem primeru skupina AB v letih 1 in 2 ni v obsegu pravil GloBE, ker pravila po ZMD zahtevajo, da ima skupina AB konsolidirane prihodke v višini 750 milijonov evrov ali več v vsaj dveh od štirih davčnih let, ki so pred preizkušenim davčnim letom. V letu 3 je prag konsolidiranega prihodka izpolnjen, ker v konsolidiranem prihodku skupine AB znaša 750 milijonov evrov dve davčni leti pred preizkušenim davčnim letom (leto 3).*

V primerih, ko se po tem zakonu ena mednarodna skupina podjetij ali velika domača skupina razdruži v dve skupini ali več skupin (vsaka od teh skupin je v nadaljnjem besedilu: razdružena skupina), se šteje, da razdružena skupina doseže prag konsolidiranih prihodkov:

1. v zvezi s prvim preizkusnim poslovnim letom, ki se konča po razdružitvi, če ima v tem poslovnem letu razdružena skupina letni prihodek v višini 750.000.000 eurov ali več;

2. v zvezi z drugim do četrtim preizkusnim poslovnim letom, ki se konča po razdružitvi, če ima razdružena skupina v vsaj dveh od teh poslovnih let letni prihodek v višini 750.000.000 eurov ali več.

Pravila v zvezi z razdružitvami so namenjena zagotavljanju, da vsaka skupina, ki nastane po razdružitvi skupine, ki je zajeta in izpolnjuje prag prihodkov, ostane zajeta v sistemu povrhnjega davka, tudi če razdružena skupina v tem letu ne izpolnjuje zahteve za prag konsolidiranih prihodkov. Zgornje pravilo je razdeljeno na dva pododstavka. Pododstavek 1 zajema prvo preizkusno poslovno leto po razdružitvi, medtem ko pododstavek 2 zajema od drugega do četrtega preizkusnega poslovnega leta po razdružitvi. Pravila se uporabljajo ločeno za vsako od skupin, ki so nastale iz ali ostale po odcepu (vsaka odcepljena skupina).

2.2. Pogoj konsolidacije

Prag prihodka upošteva konsolidiran prihodek, kot je naveden v konsolidiranih finančnih poročilih skupine.

**Definicija konsolidiranih finančnih poročil v ZMD:** »konsolidirani računovodski izkazi« pomeni računovodske izkaze, ki jih v skladu s sprejemljivim standardom finančnega računovodenja pripravi subjekt ter v katerih so sredstva, obveznosti, dohodki, odhodki in denarni tokovi tega subjekta in vseh subjektov, v katerih ima nadzorujoči delež, predstavljeni kot sredstva, obveznosti, dohodki, odhodki in denarni tokovi istega gospodarskega subjekta. Za skupine, ki imajo eno ali več stalnih poslovnih enot, se za konsolidirane računovodske izkaze šteje računovodske izkaze, ki jih subjekt pripravi v skladu s sprejemljivim standardom finančnega računovodenja. Konsolidirani računovodski izkazi so tudi računovodski izkazi krovnega matičnega subjekta, ki niso pripravljeni v skladu s sprejemljivim standardom finančnega računovodenja in so bili naknadno prilagojeni, da se prepreči kakršno koli pomembno izkrivljanje konkurence. V primerih, če krovni matični subjekt ne pripravi računovodskih izkazov, kot je opisano zgoraj, se kot konsolidirani računovodski izkazi štejejo računovodski izkazi, ki bi bili pripravljeni, če bi se od krovnega matičnega subjekta zahtevalo, da take računovodske izkaze pripravi v skladu:

- s sprejemljivim standardom finančnega računovodenja ali

- z drugim standardom finančnega računovodenja in pod pogojem, da so bili taki računovodski izkazi prilagojeni, da se prepreči kakršno koli pomembno izkrivljanje konkurence.

Zadnji test se imenuje »domnevana konsolidacija« (deemed consolidation), ki se uporablja, kadar krovna družba (UPE) dejansko ne pripravi računovodskih izkazov v skladu s sprejemljivim standardom finančnega računovodenja. Test domnevne konsolidacije se običajno uporablja, kadar pravila GloBE temeljijo na podatkih iz računovodskih izkazov, in ustrezna skupina ali entiteta ne pripravlja konsolidiranih računovodskih izkazov v skladu s sprejemljivim standardom finančnega računovodenja. Pravila povrhnjega davka se zanašajo na pravila za konsolidacijo računovodskih izkazov za določitev, ali skupina obstaja. Vendar pa v nekaterih primerih matično podjetje ne konsolidira svojih podrejenih subjektov, ker ni zakona ali predpisa, ki bi zahteval pripravo konsolidiranih računovodskih izkazov v skladu z MRS ali lokalnimi računovodskimi standardi (npr. zasebna in družinska multinacionalka).

Kadar se dohodek subjekta konsolidira z dohodkom skupine, se prag uporablja za skupni znesek dohodka subjekta, ki je odražen v konsolidiranih finančnih izjavah skupine, tudi če del lastniških deležev v tem subjektu skupine pripada (neposredno ali posredno) manjšinskim lastnikom.

V zvezi z izključenimi subjekti, ki so obravnavani v nadaljevanju je treba izpostaviti, da se izključeni subjekt ne šteje za subjekt v sestavi (in torej ni podvržen pravilom povrhnjega davka). Kljub temu **se izključeni subjekt kvalificira kot subjekt skupine za namene določanja praga dohodka, v kolikor je njegov dohodek konsolidiran s preostalo skupino**. V tem primeru se pri uporabi konsolidiranega praga prihodka upošteva tudi dohodek tega izključenega subjekta.

3.0 Vrste/kategorije subjektov v sestavi (7. člen ZMD)

Z vidika pravilne opredelitve obsega veljave in uporabe pravil ZMD so pomembne tudi opredelitve subjektov v sestavi, krovnega matičnega subjekta, matičnega subjekta v delni lasti, vmesnega matičnega subjekta, izključenih subjektov in določeni varni pristani, ki vplivajo na obveznosti posameznih subjektov v sestavi v zvezi s povrhnjim davkom.

ZMD in informativni obrazec za obračun na več mestih opredeljuje tudi subjekte, ki imajo določene značilnosti, zaradi katerih se zahteva drugačna obravnava teh subjektov, ki se jih opredeljuje tudi kot podskupine subjektov v sestavi. Navedene podskupine so: subjekti v manjšinski lasti, skupni podvigi, investicijski subjekti. Izhodiščno je treba identificirati vse kategorije teh subjektov v skupini, da se jih lahko ustrezno obravnava. Drugačna obravnava teh subjektov pa je, poenostavljeno povedano, predvidena predvsem v obliki izračuna dejanske davčne stopnje in kvalificiranega dohodka, ločeno od preostalih subjektov v sestavi, ki se nahajajo v isti jurisdikciji, oziroma posebnosti pri pripisovanju dohodkov in zajetih davkov tem subjektom ter o načinu uporabe pravila o vključitvi dohodkov oziroma pravila o prenizko obdavčenih dobičkih.

Varni pristani so posebne ugodnosti, ki veljajo po sistemu povrhnjega davka in določajo kdaj se šteje, da je povrhnji davek nič, pri čemer se tudi teži k poenostavitvi posameznih izračunov, ki se zahtevajo v okviru povrhnjega davka.

V zvezi s temi vsebinami so relevantne naslednje zaporedne številke informativnega obrazca za obračun:

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
|  | KORPORACIJSKA STRUKTURA |  |
| 1.3.1. | Krovni matični subjekt | Besedilo opozorila: Informacije se poročajo po stanju na zadnji dan finančnega poročevalskega obdobja. |
| 1.3.1.1. | Jurisdikcija krovnega matičnega subjekta |  |
| 1.3.1.2. | Uporabljiva pravila | Podatkov se ne poroča, če je Krovni Matični Subjekt Izključen subjekt. Poroča se, ali ima jurisdikcija krovnega matičnega subjekta v veljavi QIIR, QUTPR in/ali QDMTT za davčno leto poročanja. Ustrezne možnosti se izberejo:  (i) Kvalificirano pravilo o vključitvi dohodkov (QIIR), ki se uporablja za nizko obdavčene subjekte v sestavi, ki se nahajajo v drugih jurisdikcijah, (ii) Kvalificirano pravilo o vključitvi dohodkov (QIIR), ki se uporablja za nizko obdavčene subjekte v sestavi, ki se nahajajo v drugih jurisdikcijah in v jurisdikciji matičnega subjekta,  (iii) Kvalificirano pravilo o prenizko obdavčenih plačilih (QUTPR)  (iv) Kvalificiran domači povrhnji davek (QDMTT).  Če je relevantna več kot ena možnost, subjekt v sestavi v spisu izbere vse ustrezne možnosti. |
| 1.3.1.3. | Naziv krovnega matičnega subjekta | Vnese se ime Krovnega Matičnega Subjekta. |
| 1.3.1.4. | Davčna številka krovnega matičnega subjekta | Vnese se davčna številka Krovnega Matičnega Subjekta UPE, ki se uporablja za namene zajetih davkov v jurisdikciji, v kateri je, za namene povrhnjega davka ali, če davčna številka ni na voljo, funkcijski ekvivalent, kot je registracijska oznaka/številka podjetja. |
| 1.3.1.5. | Davčna številka krovnega matičnega subjekta v vložniški jurisdikciji | Vnese se davčna številka Krovnega Matičnega Subjekta UPE, ki se ji dodeli s strani vložniške jurisdikcije |
| 1.3.1.6. | Status za namene GLOBE | Izbere se ustrezna možnost:  • subjekt v sestavi  • pretočni subjekt – davčno pregleden  • pretočni subjekt– obratni hibridni subjekt  • hibridni subjekt  • glavni subjekt  • investicijski subjekt  • zavarovalni investicijski subjekt  • izključeni subjekt.  Če je relevantna več kot ena možnost, subjekt v sestavi v spisu izbere vse ustrezne možnosti. |
| 1.3.1.7. | Če je krovni matični subjekt Izključen subjekt - tip | Če je Krovni Matični Subjekt Izključeni subjekt, se poroča, ali je Krovni Matični Subjekt:  (I) Državni subjekt,  (ii) mednarodna organizacija;  (III) neprofitno organizacijo;  (IV) pokojninski sklad;  (v) investicijski sklad, ki je krovni matični subjekt;  (VI) nosilec naložb v nepremičnine, ki je krovni matični subjekt. |
| 1.3.2. | Subjekti Skupine (poleg krovnega matičnega subjekta) in člani Skupnega podviga Skupine |  |
| 1.3.2.1. | Subjekt v sestavi in člani Skupine Skupnega podviga | Besedilo opozorila: Informacije se poročajo po stanju na zadnji dan poročevalskega finančnega obdobja. |
| 1.3.2.1.1 | Spremembe glede na prejšnje poročevalsko poslovno leto | Vnese se ‚Ne‘, če so informacije, sporočene v vrsticah 1.3.2.1.2. do 1.3.2.1.16 obrazca, predložene za predhodno Poslovno leto poročanja, še vedno veljavne in popolne za Poslovno leto poročanja.  Če je odgovor NE, se ne izpolni vrstic 1.3.2.1.2. do 1.3.2.1.16.  Če je odgovor DA, se izpolni vse vrstice 1.3.2.1.2. do 1.3.2.1.16 v zvezi z vsemi subjekti v sestavi in člani skupin skupnega podjetja. |
| 1.3.2.1.2 | Jurisdikcija | Pravilo: izpolnjuje se samo, če je polje 1.3.2.1.1. "DA"  Vnese se dvomestni črkovno kodo države na podlagi standarda ISO 3166–1 Alpha 2 za jurisdikcijo, v kateri se za namene GloBE nahaja Subjekt v sestavi (ki ni Krovni Matični Subjekt), Skupina Skupnega podviga ali odvisna družba Skupine Skupnega podviga.  Polje lahko vključuje jurisdikcijo Krovnega Matičnega Subjekta, če se Vložniški Subjekti, ki niso Krovni Matični Subjekt, Skupina Skupnega podviga ali odvisne družbe Skupine Skupnega podviga, nahajajo v jurisdikciji UPE.  Za subjekte v sestavi brez državljanstva se vnese „brez državljanstva“. |
| 1.3.2.1.3. | Jurisdikcija/Uporabljiva pravila | Pravilo: izpolnjuje se samo, če je polje 1.3.2.1.1. "DA"  Izberejo se ustrezne možnosti:  (I) Kvalificirano pravilo o vključitvi dohodkov (QIIR), ki se uporablja za nizko obdavčene subjekte v sestavi, ki se nahajajo v drugih jurisdikcijah, (ii) Kvalificirano pravilo o vključitvi dohodkov (QIIR), ki se uporablja za nizko obdavčene subjekte v sestavi, ki se nahajajo v drugih jurisdikcijah in v jurisdikciji matičnega subjekta,  (iii) Kvalificirano pravilo o prenizko obdavčenih plačilih (QUTPR)  (iv) Kvalificiran domači povrhnji davek (QDMTT).  Če je relevantna več kot ena možnost, subjekt v sestavi v spisu izbere vse ustrezne možnosti. |
| 1.3.2.1.4. | Naziv Subjekta v sestavi, Skupnega podviga ali odvisnega Skupnega podviga | Pravilo: izpolnjuje se samo, če je polje 1.3.2.1.1. "DA"  Vnese se ime Subjekta v sestavi, Skupine Skupnega podviga ali odvisne družbe Skupine Skupnega podviga, ki se uporablja za namene zajetih davkov v jurisdikciji. |
| 1.3.2.1.5. | Davčna številka | Pravilo: izpolnjuje se samo, če je polje 1.3.2.1.1. "DA"  Vnese se davčna številka Subjekta v sestavi, Skupine Skupnega podviga ali odvisne družbe Skupine Skupnega podviga, ki se uporablja za namene zajetih davkov v jurisdikciji, ali, če davčna številka ni na voljo, funkcionalni ekvivalent, kot je registracijska oznaka/številka podjetja. |
| 1.3.2.1.6. | Davčna številka za vložniško jurisdikcijo (če) | Pravilo: izpolnjuje se samo, če je polje 1.3.2.1.1. "DA"  Vnese se davčna številka Subjekta v sestavi, Skupine Skupnega podviga ali odvisne družbe Skupine Skupnega podviga, je dodeljena v vložniški jurisdikciji. |
| 1.3.2.1.7. | Status za GLOBE namene | Pravilo: izpolnjuje se samo, če je polje 1.3.2.1.1. "DA"  Izbere se ustrezna možnost:  • subjekt v sestavi  • pretočni Subjekt – davčno transparenten  • pretočni Subjekt – obratno hibridni subjekt  • hibridni subjekt  • stalna poslovna enota  • glavni subjekt  • matični subjekt v manjši lasti  • odvisno podjetje v manjšinski lasti  • subjekt v sestavi v manjši lasti  • investicijski subjekt  • zavarovalni investicijski subjekt  • skupni podvig (JV)  • hčerinska družba skupnega podviga.  Če je relevantna več kot ena možnost, subjekt v sestavi v spisu izbere vse ustrezne možnosti. |
|  | Za vsak Subjekt, ki ima lastništvo v Subjektu v sestavi, JV ali odvisnem Skupnem podvigu |  |
| 1.3.2.1.8. | Tip | Pravilo: izpolnjuje se samo, če je polje 1.3.2.1.1. "DA"  Vnese se vrsta subjekta, ki ima neposredne ali posredne (prek Izključenih subjektov ali nečlanov skupine) lastniške deleže v Subjektu v sestavi ali v članu Skupine skupnega podviga.  Izbere se ustrezna možnost (samo ena ustrezna možnost):  • Krovni Matični Subjekt  • Subjekti v sestavi  • Skupni podvigi  • Odvisne družbe Skupnega podviga  • Izključeni subjekti (skupno število)  • Nečlani skupine (agregat).  „Izključeni subjekti (agregat)“ in „člani, ki niso člani skupine (agregat)“ se poročajo v agregatu. |
| 1.3.2.1.9. | Davčna številka | Pravilo: izpolnjuje se samo, če je polje 1.3.2.1.1. "DA"  (ali, če TIN ni na voljo, funkcionalni ekvivalent, kot je registrska oznaka/številka podjetja). Vnese se davčna številka družb v sestavi, ki imajo lastniške deleže v Subjektu v sestavi, skupnem podvigu ali odvisni družbi skupnega podviga. Davčna številka se ne sporoči za izključene subjekte, ki niso krovni matični subjekt, in nečlane skupine, kot se poročajo v agregatu (tj. ‚Izključeni subjekti (agregat)‘ in ‚nečlani skupine (agregat)‘. |
| 1.3.2.1.10. | Lastništvo (odstotek) | Pravilo: izpolnjuje se samo, če je polje 1.3.2.1.1. "DA"  Vnese se (v odstotkih) lastniške deleže, ki jih imajo neposredno v Subjektu v sestavi, skupnem podvigu ali odvisni družbi skupnega podviga Subjekt v sestavi, skupno podjetje, odvisna podjetja skupnega podjetja, Izključeni subjekti in nečlani skupine, opredeljeni v točki 1.3.2.1.8. Vložniški subjekt poroča o lastniških deležih, ki jih imajo nečlani skupine, v agregatu. Kadar ima več izključenih subjektov neposredni lastniški delež v Subjektu v sestavi, skupnem podjetju ali odvisni družbi skupnega podjetja, se poroča skupni znesek, ki ga imajo v posesti vsi izključeni subjekti. Če ima Subjekt skupine posredni lastniški delež v Subjektu v sestavi, skupnem podjetju ali odvisnem podjetju skupnega podjetja prek enega ali več Izključenih subjektov ali prek članov, ki niso člani skupine, Subjekt v sestavi, ki ga ima neposredno v lasti, poroča o lastniških deležih, ki jih ima posredno prek Izključenih subjektov ali nečlanov skupine. Da bi se izognili dvojnemu štetju, se v tem primeru lastniški deleži, ki jih imajo ti izključeni subjekti ali člani skupine, ki niso člani skupine, neposredno v subjektu v sestavi, skupnem podjetju ali odvisnem podjetju skupnega podjetja, ne poročajo ločeno. Če je Subjekt v sestavi Stalna Poslovna Enota, vpiše glavni subjekt v 1.3.2.1.8. in poroča 100 % v 1.3.2.1.10. |
| 1.3.2.1.11. | Status matičnega subjekta | Pravilo: izpolnjuje se samo, če je polje 1.3.2.1.1. "DA"  Te informacije se v zvezi s Subjekti v Sestavi sporočijo le, če se pravilo o vključitvi dohodkov (QIIR) uporablja v jurisdikciji, v kateri se nahaja, in če je Subjekt v sestavi Matični Subjekt v delni lasti (POPE) ali Vmesni Matični Subjekt.  Te informacije se ne poročajo v zvezi s člani skupin Skupnega podviga ali subjekti, ki nimajo (neposrednih ali posrednih) lastniških deležev v drugem Subjektu v sestavi, saj ti subjekti skupine niso potencialni matični subjekti.  Sporoči se vrsta matičnega subjekta:  • Matični Subjekt v delni lasti  • Vmesni matični subjekt. |
| 1.3.2.1.12. | Če se uporabi izjema iz drugega odstavka 10. člena ZMD (člen 2.1.3. vzorčnih pravil) in če je dolžan drug vmesni matični subjekt uporabiti IIR, identificirajte vmesni matični subjekt (DŠ) | Pravilo: izpolnjuje se samo, če je polje 1.3.2.1.1. "DA"  Vnese se davčna številka, ki se uporablja za zajete davke v jurisdikciji, v kateri se nahaja drugi vmesni matični subjekt za namene GloBE ali, če davčna številka ni na voljo, funkcijski ekvivalent, kot je registrska oznaka/številka podjetja. |
| 1.3.2.1.13. | Če se uporabi izjema iz drugega odstavka 12. člena ZMD (člen 2.1.5 vzorčnih pravil), identificirajte drug matični subjekt v delni lasti (POPE), ki je dolžan uporabiti kvalificirano pravilo o vključitvi dohodkov (QIIR) v zvezi s Subjektom v sestavi (smiselno član Skupine Skupnega podviga) (v odstotkih) | Pravilo: izpolnjuje se samo, če je polje 1.3.2.1.1. "DA"  V skladu z drugim odstavkom 12. člena ZMD (člen 2.1.5) Matičnemu Subjektu v delni lasti (POPE) ni treba uporabljati pravila o vključitvi dohodkov, če je v celoti (neposredno ali posredno) v lasti drugega Matičnega Subjekta v delni lasti (POPE), ki mora za davčno leto poročanja uporabiti kvalificirano pravilo o vključitvi dohodkov (QIIR). Če se uporablja izjema iz drugega odstavka 12. člena ZMD (člen 2.1.5 vzorčnih pravil), se vnese davčno številko, ki se uporablja za zajete davke v jurisdikciji, v kateri se nahaja drugi Matični Subjekt v delni lasti (POPE), za namene GloBE ali, če davčna številka ni na voljo, funkcijski ekvivalent, kot je registracijska številka podjetja/družbe. |
| 1.3.2.1.14. | Začetna faza mednarodne aktivnosti (uporabljivost člena 9.3.) | Pravilo: izpolnjuje se samo, če je polje 1.3.2.1.1. "DA"  Če je odgovor "DA" vložniški Subjekt ne izpolnjuje polj 1.3.2.1.15. in 1.3.2.1.16. |
| 1.3.2.1.15. | Agregiran lastniški delež (smiselno dodeljivi delež povrhnjega davka) matičnih subjektov, ki so dolžni aplicirati QIIR v zvezi s subjektom v sestavi (smiselno član Skupine Skupnega podviga) (v odstotku) | Pravilo: izpolnjuje se samo, če je polje 1.3.2.1.1. "DA"  Pravilo: izpolnjuje se samo, če je polje 1.3.2.1.14. "NE"  Vnese se skupne lastniške deleže v odstotkih glede na skupni znesek lastniških deležev v tem subjektu v sestavi. Skupni (neposredni in posredni) lastniški deleži matičnih subjektov, ki morajo uporabiti QIIR, je vsota lastniških deležev, ki jih ima vsak matični subjekt, ki mora v zvezi z nizko obdavčenimi subjekti v sestavi uporabiti QIIR.  Skupni znesek je nič, če nobenemu matičnemu subjektu ni treba uporabiti QIIR v zvezi z nizko obdavčenim dohodkom nizko obdavčenega subjekta v sestavi.  Če se od matičnega subjekta (ki ima v lasti lastniški delež v nizko obdavčenem Subjektu v sestavi posredno prek vmesnega matičnega subjekta ali delno v lasti matičnega subjekta, ki ni upravičen do izključitve iz pravila o vključitvi dohodkov v skladu z drugim odstavkom 10. člena ali drugim odstavkom 12. člena ZMD (člen 2.1.3 ali 2.1.5 vzorčnih pravil) zahteva, da uporabi pravilo o vključitvi dohodkov, se zadevni lastniški deleži pri izračunu skupnega zneska štejejo samo enkrat.  Vnese se agregatni dodeljivi delež povrhnjega davka člana skupine Skupnega podviga v odstotkih glede na skupni znesek povrhnjega davka za navedenega člana skupine Skupnega podviga. Agregatni dodeljivi delež povrhnjih davkov matičnih subjektov, ki se zahteva za uporabo QIIR, je vsota dodeljivega deleža povrhnjega davka vsakega matičnega subjekta, ki mora uporabiti QIIR v zvezi z nizko obdavčeno skupino Skupnega podviga ali odvisno družbo skupnega podviga. Skupni znesek je nič, če nobenemu matičnemu subjektu ni treba uporabiti QIIR v zvezi z nizko obdavčenim dohodkom Skupnega podviga ali odvisne družbe Skupnega podviga. Če ima obvladujoče podjetje lastniški delež v nizko obdavčenem skupnem podvigu ali odvisnem podjetju skupnega podjetja posredno prek drugega matičnega subjekta, ki mora uporabiti pravilo o vključitvi dohodkov, se za izračun skupnega zneska dodeljivi delež najvišjega davka šteje samo enkrat. |
| 1.3.2.1.16. | Ali so lastniški deleži krovnega matičnega subjekta v Subjektu v sestavi (smiselno dodeljivi delež krovnega matičnega subjekta povrhnjega davka za člana Skupine Skupnega podviga), ki so večji od agregiranih lastniških deležev (smiselno dodeljivi delež) matičnega Subjekta, dolžni uporabiti QIIR v tem Subjektu v sestavi (smiselno član Skupine Skupnega podviga) | Pravilo: izpolnjuje se samo, če je polje 1.3.2.1.1. "DA"  Pravilo: izpolnjuje se samo, če je polje 1.3.2.1.14. "NE"  Sporoči se, ali so lastniški deleži Krovnega Matičnega Subjekta v Subjektu v Sestavi (oziroma dodeljivi delež krovnega subjekta za člana skupine JV) večji od skupnih lastniških deležev (oziroma dodeljivega deleža) matičnih subjektov, ki morajo uporabiti kvalificirano pravilo o vključitvi dohodkov (QIIR) v tem Subjektu v Sestavi (oziroma član skupine Skupnega Podviga). |
| 1.3.2.2. | Izključeni subjekti | Pripomba: Informacije se poročajo po stanju na zadnji dan poročevalskega finančnega obdobja  Izključeni subjekt je Subjekt, ki je opredeljen v tretjem odstavku 6. člena ZMD (člen 1.5.1 ali člen 1.5.2. vzorčnih pravil) |
| 1.3.2.2.1. | Spremembe iz prejšnjih poročevalskih poslovnih let | Vnese se „Ne“, če so informacije, sporočene v točkah 1.3.2.2.2. in 1.3.2.2.3. informativnega obrazca, predložene za predhodno Poslovno leto poročanja, še vedno veljavne in popolne za Poslovno leto poročanja.  Če je odgovor NE, se ne izpolni točk 1.3.2.2.2. in 1.3.2.2.3.  Če je odgovor DA, se izpolnijo točke 1.3.2.2.2. in 1.3.2.2.3. v zvezi z vsemi Izključenimi subjekti. |
| 1.3.2.2.2. | Naziv Izključenega subjekta | Pravilo: izpolnjuje se samo, če je polje 2.2.2.1. "DA"  Vnese se naziv vsakega Izključenega Subjekta |
| 1.3.2.2.3. | Vrsta Izključenega Subjekta | Pravilo: izpolnjuje se samo, če je polje 2.2.1.1. "DA  Določi se vrsta Izključenega subjekta. Izbere se ustrezna možnost  (samo ena ustrezna možnost):  • Vladni subjekt  • Mednarodna organizacija  • Neprofitna organizacija  • Pokojninski sklad  • Investicijski sklad, ki je UPE  • Nosilec za naložbe v nepremičnine, ki je UPE  • Subjekt v lasti izključenih subjektov v skladu z 2. točko tretjega odstavka 6. člena ZMD (členom 1.5.2(a) vzorčnih pravil)  • Subjekt, ki je v lasti izključenih subjektov v skladu s 3. točko tretjega odstavka 6. člena ZMD ( s členom 1.5.2(b). |
| 1.3.3. | Spremembe v korporativni strukturi, ki se zgodijo med poročevalskim poslovnim letom | Podatki se ne vnašajo, če v Poslovnem letu poročanja Subjekt v sestavi (ali drug Subjekt mednarodne skupine podjetij) ali član skupine skupnega podviga ni bil predmet sprememb.  Vložniški subjekt mora izpolniti to tabelo samo glede sprememb, ki so kadarkoli v poročevalskem fiskalnem letu vplivale na izračun efektivne davčne stopnje (npr. za Subjekte v sestavi, vključene v mednarodno dodelitev dohodka ali davkov) ali izračun ali dodelitev povrhnjega davka (npr. obseg, v katerem se uporablja IIR za Subjekt v sestavi). |
| 1.3.3.1. | Naziv Subjekta v sestavi (ali drugega Subjekta Skupine), ali člana Skupine Skupnega podviga | Poroča se o vseh subjektih v sestavi (ali drugem subjektu mednarodne skupine podjetij ali velike domače skupine, npr. izključenih subjektih) ali članih skupin skupnega podviga, ki so se med Poslovnim letom poročanja spremenili v svoji lastniški strukturi ali statusu |
| 1.3.3.2. | Davčna številka | Vnese se davčna številka, ki se uporablja za namene zajetih davkov v jurisdikciji, v kateri se nahaja Subjekt v sestavi (ali drug Subjekt mednarodne skupine podjetij) ali član skupine JV za namene GloBE, ali, če davčna številka ni na voljo, funkcijski ekvivalent, kot je registracijska koda/številka podjetja. |
| 1.3.3.3. | Efektivni datum začetka spremembe | Vnese se datum začetka učinkovanja vseh sprememb lastniške strukture ali kakršnih koli sprememb statusa Subjekta v sestavi (ali drugega Subjekta mednarodne skupine podjetij) ali člana skupine skupnega podviga. Če se je Subjekt v sestavi (ali drug Subjekt mednarodne skupine podjetij) ali član skupine skupnega podviga v Poslovnem letu poročanja spremenil več kot enkrat, subjekt v sestavi podatka za vsako od teh sprememb izpolni ločeno vrstico. |
| 1.3.3.4. | Status za namene GloBE pred spremembo | Sporoči se status za namene GloBE Subjekta v sestavi (ali drugega Subjekta mednarodne skupine podjetij) ali člana skupine JV na dan neposredno pred datumom spremembe.  Izbere se ustrezne možnosti:  • subjekt v sestavi  • pretočni subjekt– davčno transparenten  • pretočni Subjekt– obratni hibridni Subjekt  • hibridni subjekt  • stalna poslovna enota  • glavni subjekt  • matični subjekt v manjšinski lasti  • odvisno podjetje v manjšinski lasti  • subjekt v sestavi, ki je v manjšinski lasti  • investicijski subjekt  • zavarovalni investicijski subjekt  • skupni podvig  • odvisni subjekt v skupnem podjemu  • POPE  • vmesni matični subjekt  • krovni Matični Subjekt  • izključen Subjekt,  • subjekt, ki ni član skupine.  Če je relevantna več kot ena možnost, subjekt v sestavi v spisu izbere vse ustrezne možnosti. |
| 1.3.3.5. | Status za namene GloBE po spremembi | Sporoči se status za namene GloBE Subjekta v sestavi (ali drugega Subjekta mednarodne skupine podjetij) ali člana skupine JV na dan spremembe po transakciji.  Izbere se ustrezne možnosti:  • Subjekt v sestavi  • Pretočni subjekt– davčno transparenten  • Pretočni Subjekt– obratni hibridni Subjekt  • hibridni subjekt  • stalna poslovna enota  • glavni subjekt  • matični subjekt v manjšinski lasti  • odvisno podjetje v manjšinski lasti  • Subjekt v sestavi, ki je v manjšinski lasti  • Investicijski subjekt  • zavarovalni investicijski subjekt  • skupni podvig  • odvisni subjekt v skupnem podjemu  • POPE  • vmesni matični subjekt  • Krovni Matični Subjekt  • Izključen Subjekt,  • Subjekt, ki ni član skupine.  Če je relevantna več kot ena možnost, subjekt v sestavi v spisu izbere vse ustrezne možnosti. |
| 1.3.3.6. | Subjekti, ki imajo delež lastništva v tem Subjektu v sestavi (ali drugem subjektu) ali članu Skupine Skupnega podviga pred ali po spremembi | Polje se ne izpolni v zvezi z Izključenimi Subjekti, ki so bili izključeni pred spremembo in ki so bili izključeni po spremembi.  Če je Subjekt v sestavi član Skupine Skupnega podviga ali pa je poslovna enota, Vložniški Subjekt identificira Glavni Subjekt.  Če je Subjekt v sestavi (ali drug subjekt skupine MNE) ali član JV skupine stalna poslovna enota, vložniški subjekt v stolpcu 1.3.3.6. identificira Glavni subjekt in poroča 100% v stolpcu 1.3.3.7 ali 1.3.3.8.  Poroča se o vseh Subjektih v sestavi, Subjektih skupine, Izključenih subjektih, članih skupin Skupnega Podviga ali neskupinskih članih, ki so imeli neposredno lastniške deleže v Subjektu v sestavi (ali drugem Subjektu mednarodne skupine podjetij) ali članu skupine skupnega podviga na dan neposredno pred datumom transakcije. O Izključenih subjektih, ki niso krovni matični subjekt, in nečlanih skupine je treba poročati v agregatu (tj. „Izključeni subjekti (agregat)“ in „člani, ki niso člani skupine (agregat)“). Subjekt v sestavi, ki deluje v sestavi, poroča tudi o vsakem Subjektu v skupini, ki je imel posredno lastniško udeležbo v sestavi (ali drugem subjektu mednarodne skupine podjetij) prek Izključenih subjektov ali članov, ki niso člani skupine, na dan neposredno pred datumom transakcije. |
| 1.3.3.7. | Delež lastništva v tem Subjektu v sestavi (ali drugem subjektu) ali članu Skupine Skupnega podviga pred spremembo (odstotek) | Polje se ne izpolni v zvezi z Izključenimi Subjekti, ki so bili Izključeni pred spremembo.  Če je Subjekt v sestavi (ali drug subjekt mednarodne skupine podjetij) ali član skupine skupnega podjetja stalna poslovna enota, se poroča delež 100 %. |
| 1.3.3.8. | Delež lastništva v tem Subjektu v sestavi (ali drugem subjektu) ali članu Skupine Skupnega podviga po spremembi (odstotek) | Polje se ne izpolnjuje v zvezi z Izključenimi Subjekti, ki so bili Izključeni po spremembi.  Če je Subjekt v sestavi (ali drug subjekt mednarodne skupine podjetij) ali član skupine skupnega podviga stalna poslovna enota, se poroča delež 100 %.  Poroča se o lastniških deležih, ki jih imajo v Subjektu v sestavi (ali drugem Subjektu mednarodne skupine podjetij) ali članu skupine skupnega podjetja subjekti v sestavi, Izključeni subjekti, člani skupin skupnega podjetja in člani zunaj skupine, navedeni v 1.3.3.6., na dan spremembe po transakciji v skladu z navodili iz opombe 1.3.2.1.10. |
| 1.3.3.a | Ali spremembe v korporativni strukturi, ki so se zgodile med poročevalskim fiskalnim letom, niso bile poročane, ker niso vplivale na izračun efektivne davčne stopnje, izračun ali na dodelitev doplačilnega davka? | Vložniški subjekt poroča "Da", če so se med poročevalskim fiskalnim letom zgodile kakršne koli spremembe, ki niso bile poročane v tabeli 1.3.3, ker niso vplivale na izračun efektivne davčne stopnje, izračun doplačilnega davka ali dodelitev doplačilnega davka kadar koli med poročevalskim fiskalnim letom (npr. če je bil sestavni subjekt, ki ni bil vključen v mednarodno dodelitev dohodka ali davkov, neposredno in v celoti v lasti UPE pred spremembo in je bil prenesen na drug sestavni subjekt, ki je neposredno in v celoti v lasti UPE). |
| 1.4. | Povzetek GLOBE informacij na višji ravni |  |
| 1.4.1. | Naziv jurisdikcije | Vložniški subjekt mora poročati informacije, prikazane v povzetku tabele, glede vsake jurisdikcije, v kateri ima skupina MNE Subjekte v sestavi ali v kateri so locirani člani skupin skupnega podviga (JV), ter za vsako podskupino, za katero velja ločen izračun efektivne davčne stopnje ali povrhnjega davka.  Vložniški subjekt poroča dvomestno alfabetično kodo države za jurisdikcijo, v kateri ima skupina MNE Subjekte v sestavi ali v kateri so locirani člani skupin skupnega podviga (JV), in sicer na podlagi standarda ISO 3166-1 Alpha 2. |
| 1.4.2. | Tip podskupine (če obstaja) |  |
| 1.4.3. | Identifikacija podskupine (če obstaja) | Vložniški subjekt poroča davčno številko subjekta, ki je na vrhu lastniške strukture vsake posamezne podskupine, identificirane v polju 1.4.2. |
| 1.4.4. | Naziv jurisdikcij, ki imajo pravico do obdavčitve | Vložniški subjekt poroča imena jurisdikcij s pravico do obdavčitve glede na jurisdikcijo, identificirano v 1.4.1, in po potrebi tudi ustrezno podskupino, identificirano v 1.4.3, v obliki 2-znakovnih alfabetičnih državnih kod na podlagi standarda ISO 3166-1 Alpha 2.  Jurisdikcija ima pravico do obdavčitve v zvezi z drugo jurisdikcijo, kadar izračunani jurisdikcijski povrhnji davek slednje jurisdikcije skladno pravilom GloBE o vrstnem redu rezultira v obveznosti za povrhnji davek Subjekta v sestavi, ki je lociran v prvi jurisdikciji skladno s pravili o obdavčitvi v prvi jurisdikciji.  Natančneje, jurisdikcija varnega pristana QDMTT ali jurisdikcija s pravilom o vključitvi dohodka, ki velja za domače subjekte, bo imela pravico do obdavčitve. Poleg tega ima lahko več jurisdikcij pravico do obdavčitve v zvezi z isto drugo jurisdikcijo. To se lahko na primer zgodi, kadar morata UPE in matični subjekt v delni lasti uporabljati IIR v zvezi s subjektom v sestavi v tretji jurisdikciji.  V tem primeru se tako UPE jurisdikcija kot jurisdikcija matičnega subjekta v delni lasti poročata pod 1.4.4. Prav tako bi jurisdikcije UTPR imele pravico do obdavčitve jurisdikcij, za katere povrhnji davek skladno s tretjim odstavkom 16. člena ZMD ni znižan na nič. |
| 1.4.5. | Uporaba varnega pristana in izvzetij |  |
| 1.4.6. | Obseg (razpon) ETR |  |
| 1.4.7. | Ali uporaba Vsebinske izključitve dohodkov rezultira v znesku povrhnjega davka, ki je enak 0? |  |
| 1.4.8. | Top-up Tax payable (QDMTT) –range |  |
| 1.4.9. | Top-up Tax payable (GloBE Rules) – range |  |

Kot je razvidno iz informativnega obrazca za obračun, je v okviru sistema povrhnjega davka predvidenih več statusov za namen povrhnjega davka, v okviru katerih je treba razporediti subjekte v sestavi. V okviru te sistematike se bo kot subjekta v sestavi označilo le, če ne bo imel kakšnih drugih značilnosti, kot je razvidno iz nadaljnje liste statusov:

• Subjekt v sestavi

• Krovni Matični Subjekt

• Izključen Subjekt

• Matični subjekt v delni lasti (POPE)

• Vmesni matični subjekt

• Pretočni subjekt– davčno transparenten

• Pretočni subjekt– obratni hibridni subjekt

• Hibridni subjekt

• Stalna poslovna enota

• Glavni subjekt

• Matični subjekt v manjšinski lasti

• Odvisno podjetje v manjšinski lasti

• Subjekt v sestavi, ki je v manjšinski lasti

• Investicijski subjekt

• Zavarovalni investicijski subjekt

• Skupni podvig

• Odvisni subjekt v skupnem podvigu

• Subjekt, ki ni član skupine.

V nadaljevanju so podane opredelitve ključnih subjektov v sestavi in varnih pristanov.

3.1. Subjekti v sestavi (4. točka 7. člena ZMD v zvezi z opredelitvijo skupine 8. točka 7. člena ZMD)

Izraz "subjekt v sestavi" določa tiste subjekte v skupini, ki so podvrženi pravilom povrhnjega davka. Na primer, subjekt mora biti identificiran kot subjekt v sestavi preden ga lahko obravnavamo kot nizko obdavčenega subjekta (LTCE) in podvržemo zaračunavanju po pravilu o vključitvi dohodkov ali pravilu o prenizko obdavčenih dobičkih.

**Subjekt v sestavi je opredeljen kot:**

a) kateri koli subjekt, ki je del mednarodne skupine podjetij ali velike domače skupine, ter

b) katera koli stalna poslovna enota glavnega subjekta, ki je del mednarodne skupine podjetij iz prejšnje točke;

V zvezi s tem je posebej relevantna še opredelitev skupine, ki je:

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
|  | |  |  | | --- | --- | | a) | zbirka subjektov, ki so povezani prek lastništva ali nadzora, kot je opredeljeno v sprejemljivem finančnem računovodskem standardu, v skladu s katerim krovni matični subjekt pripravi konsolidirane računovodske izkaze, vključno s katerim koli subjektom, ki je bil morda izključen iz konsolidiranih računovodskih izkazov krovnega matičnega subjekta izključno zaradi svoje majhnosti, majhnega pomena ali na podlagi dejstva, da je na prodaj, ali | | b) | subjekt, ki ima eno stalno poslovno enoto ali več stalnih poslovnih enot, če ni del druge skupine, kot je opredeljena v prejšnji točki; | |

**Prvi tip subjekta** v sestavi je opredeljen kot kateri koli subjekt, ki je del mednarodne skupine podjetij ali velike domače skupine. Zato bo vsak subjekt mednarodne (ali domače) skupine tudi subjekt v sestavi, razen če je izključen subjekt.

**Drugi tip subjekta** v sestavi je stalna poslovna enota (PE) glavnega subjekta, ki je sam subjekt v sestavi, in je obravnavana kot ločen subjekt v sestavi. Definicija PE, ki temelji na identifikaciji PE, kot je priznana za davčne namene, loči med štirimi okoliščinami za opredelitev PE: ko obstaja veljavni davčni sporazum; ko ni veljavnega davčnega sporazuma; ko ni sistema obdavčitve dohodkov pravnih oseb; druge situacije, ko se opravljajo dejavnosti zunaj jurisdikcije, v kateri se nahaja subjekt.

PE, ki je subjekt v sestavi, se obravnava kot subjekt v sestavi, ločen od glavnega subjekta in vseh drugih PE tega subjekta. Potreba po razlikovanju ločenih poslovnih operacij, izvedenih v tujih PE, je ključna za izračune glede jurisdikcijskega kombiniranja. To zagotavlja, da se dohodek, dosežen prek PE v drugi jurisdikciji, in davki, ki se nanašajo na ta dohodek, ne kombinirajo z davkom in dohodkom glavnega subjekta ali drugega PE v drugi jurisdikciji.

Glavni subjekt opredeljuje nosilca PE in se šteje za krovni matični subjekt skupine, ki jo sestavljajo glavni subjekt in ena ali več stalnih poslovnih enot (glej naslednjo točko 3.2.).

3.2. Krovni matični subjekt (17. točka 7. člena ZMD)

Pojem »matični subjekt« v zakonodaji zajema krovni matični subjekt, ki ni izključeni subjekt, vmesni matični subjekt ali matični subjekt v delni lasti. V tem podpoglavju je obrazložen pojem krovnega matičnega subjekta, ki je predstavljen podrobneje zaradi njegove pomembnosti v sistemu povrhnjega davka.

Definicija krovni matični subjekt (UPE) se uporablja kot del definicije skupine in je začetna točka za identifikacijo vseh subjektov, ki sestavljajo skupino. Identifikacija UPE je pomembna tudi v drugih delih pravil povrhnjega davka. Na primer, pravila povrhnjega davka dajejo prednost uporabi pravila o vključitvi dohodkov v jurisdikciji, v kateri se nahaja UPE (jurisdikcija krovnega matičnega subjekta), in običajno bo računovodski standard UPE tisti, ki se uporablja kot osnova za izračun dohodka ali izgube povrhnjega davka za subjekte v sestavi.

Obstajata dve vrsti UPE, in sicer UPE skupine, sestavljene iz najmanj dveh subjektov, in UPE skupine, ki jo sestavljajo glavni subjekt in ena ali več stalnih poslovnih enot. V slednjem primeru se glavni subjekt obravnava kot UPE skupine.

**UPE skupine, sestavljene iz najmanj dveh subjektov**

Ta del podaja pojasnila glede UPE v primeru skupine, ki je sestavljena iz najmanj dveh subjektov. Da bi bil subjekt del UPE skupine, mora izpolnjevati dva pogoja. **Prvi pogoj** je, da ima UPE v subjektu neposredno ali posredno v lasti nadzorujoči delež.

Definicija nadzorujočega deleža uporablja test konsolidacije (vključno z domnevnim testom konsolidacije), da se določi, ali ima UPE v lasti nadzorujoči delež v drugem subjektu. Test konsolidacije je izpolnjen, če je UPE dolžan konsolidirati sredstva, obveznosti, dohodke, odhodke in denarne tokove subjekta po posameznih postavkah drugega subjekta v skladu z sprejemljivim standardom finančnega računovodenja ali če bi bil tak subjekt dolžan to storiti. **Drugi pogoj** je, da nadzorujoči deleži subjekta ne smejo biti neposredno ali posredno v lasti drugega subjekta. Subjekt ne more biti del UPE skupine, če so nadzorujoči deleži v tem subjektu v lasti drugega subjekta. Drugače povedano, subjekt ni mogoče šteti za subjekt v sestavi UPE skupine, če obstaja drug subjekt, ki je bil dolžan ali bi bil dolžan konsolidirati finančne podatke prvega navedenega subjekta po posameznih postavkah.

**UPE skupine, ki jo sestavljajo glavni subjekt in ena ali več stalnih poslovnih enot**

Druga vrsta UPE je opredeljena za tiste primere, ko je skupina en sam subjekt z eno ali več tujimi stalnimi poslovnimi enotami. V teh primerih je glavni subjekt določen kot UPE. Ta razširjena definicija UPE je potrebna, da se zagotovi, da je domač subjekt, ki posluje prek PE, podvržen pravilom povrhnjega davka.

3.3. Izključeni subjekti (6. člen ZMD)

ZMD izrecno našteva vrste subjektov, ki so izključeni subjekti. Praviloma ti subjekti ne bi bili konsolidirani z drugimi subjekti in zato ne bi bili obravnavani kot subjekti v sestavi take skupine v okviru pravil za določitev subjektov v sestavi. Pri tem je pomembno, da se pri ugotavljanju izpolnjevanja pogoja, da je skupina v okviru povrhnjega davka po prvem odstavku 6. člena ZMD, upošteva tudi letne prihodke izključenih subjektov, o katerih se poroča v konsolidiranih računovodskih izkazih krovnega matičnega subjekta.

ZMD izrecno navaja seznam izključenih subjektov s ciljem celovitosti, doslednosti in jasnosti opredelitve izključenih subjektov.

Izključeni subjekti po ZMD:

|  |  |
| --- | --- |
| 1. | vladni subjekt, mednarodna organizacija, neprofitna organizacija, pokojninski sklad, investicijski sklad, ki je krovni matični subjekt, ali nosilec nepremičninske investicije, ki je krovni matični subjekt; |
| 2. | subjekt, katerega najmanj 95 % vrednosti je neposredno ali prek enega ali več izključenih subjektov v lasti enega ali več subjektov iz 1. točke tega odstavka, razen subjektov, ki opravljajo pokojninske storitve, in ki:   |  |  | | --- | --- | | a) | posluje izključno ali skoraj izključno za namene posedovanja ali vlaganja sredstev v korist subjekta ali subjektov iz 1. točke ali | | b) | izvaja izključno dejavnosti, ki so pomožne tistim, ki jih opravljajo subjekt ali subjekti iz 1. točke; | |
| 3. | subjekt, katerega najmanj 85 % vrednosti je neposredno ali prek enega ali več izključenih subjektov v lasti enega ali več subjektov iz 1. točke, razen subjektov, ki opravljajo pokojninske storitve, če skoraj ves njegov dohodek izhaja iz dividend ali dobičkov ali izgub iz lastniškega kapitala, ki so izključeni iz izračuna kvalificiranega dohodka ali izgube v skladu z drugo in tretjo točko drugega odstavka 23. člena Zakona o minimalnem davku. |

Kot izhaja iz zgornjih opredelitev, so izključeni subjekti praviloma subjekti, ki ne opravljajo trgovinske ali poslovne dejavnosti, opravljajo pa dejavnosti v splošnem interesu. Izključen subjekt je tudi investicijski sklad, ki je krovni matični subjekt. Za izključene subjekte se ZMD praviloma ne uporablja.

Posebno pozornosti je treba nameniti **2. točki** izključenih subjektov, ki morajo prestati **test lastništva** in **test dejavnosti.**

V skladu s **testom lastništva** mora en ali več izključenih subjektov, opredeljenih v 1. točki imeti v lasti vsaj 95% vrednosti subjekta. Prag 95% omogoča situacije, v katerih obstaja lastnik manjšinskega deleža, na primer, če je upravljavec sklada lastnik majhnega odstotka investicijskega sklada ali kadar domači zakon zahteva vsaj dva delničarja za ustanovitev družbe ali kadar mora izključeni subjekt investirati prek partnerstva in mora za potrebe domačega zakona imeti drug subjekt vlogo generalnega partnerja.

Lastniški test je prav tako izpolnjen, če ima izključeni subjekt v 1. točki lastni vsaj 95% vrednosti subjekta posredno prek verige izključenih subjektov.

*Primer 3 – izključeni subjekti*

*Na primer, A Co je izključeni subjekt po 1. točki A Co je 100% lastnik B Co (drugi izključeni subjekt po 1. točki), ki je nato lastnik 95% vrednosti v C Co. V tem primeru C Co izpolnjuje lastniški test v točki 2, ker 95% njegove vrednosti posredno lastni A Co. Nasprotno, če bi bil A Co 95% lastnik deležev B Co, potem lastniški preizkus ni izpolnjen glede na C Co, ker bi bil posredni lastniški delež A Co v C Co 90% (95% x 95%).*

**Test dejavnosti** je razdeljen na dve komplementarni pravili. Prvo pravilo zahteva, da subjekt deluje "izključno ali skoraj izključno za namen držanja sredstev ali naložbe sredstev." Besedi "izključno ali skoraj izključno" označujeta preizkus dejstev in okoliščin, ki zahteva, da so vse ali skoraj vse dejavnosti subjekta povezane z držanjem sredstev ali naložbo sredstev. Ta dikcija pomeni tudi, da mora subjekt v skladu točko 2 delovati pasivno in ne sme aktivno izvajati dejavnosti, ki niso povezane z držanjem sredstev ali naložbo sredstev.

Drugo pravilo, ki dopolnjuje prvo, določa, da je preizkus dejavnosti izpolnjen, če subjekt izvaja samo dejavnosti, ki so sekundarne/podporne/pomožne glede na dejavnosti, ki jih izvaja izključeni subjekt. Ta alternativni preizkus dejavnosti je bil vključen, ker se v nekaterih situacijah dejavnosti, ki bi jih sicer izvajal izključeni subjekt, izvajajo prek zunanjega pravnega subjekta, ki je v celoti v lasti izključenega subjekta (vključno s tistimi, ki so v lasti 95%). Na primer, če izključeni subjekt ustanovi podjetje za informacijske tehnologije, ki zagotavlja storitve izključno izključenemu subjektu, potem bi takšno podjetje izpolnilo zahtevo v skladu s tem pravilom.

**V 3. točki** so izključeni subjekti, ki so v lasti subjektov iz 1. točke (razen subjektov, ki opravljajo pokojninske storitve), v višini vsaj 85% vrednosti drugega subjekta, katerega neto dohodek ali izguba iz finančnega računovodstva bi sicer bila izvzeta iz dohodka ali izgube povrhnjega davka, ker je skoraj v celoti sestavljen iz izključenih dividend ali izključenih dobičkov ali izgub, ki so izvzeti iz dohodka povrhnjega davka. Ker je ves dohodek takih subjektov izvzet iz kvalificiranega dohodka za izračun povrhnjega davka, ni smiselno vključevati takih subjektov v okvir povrhnjega davka. Izraz " skoraj ves njegov dohodek" (to je ves ali skoraj ves dohodek subjektov iz 3. točke) je bil vključen, da se prepreči situacija, kjer subjekt ne izpolni pogojev iz 3. točke samo zato, ker prejme majhno količino dohodka, ki ni v obliki dividend ali drugih donosov na lastniški kapital iz kontroliranih družb.

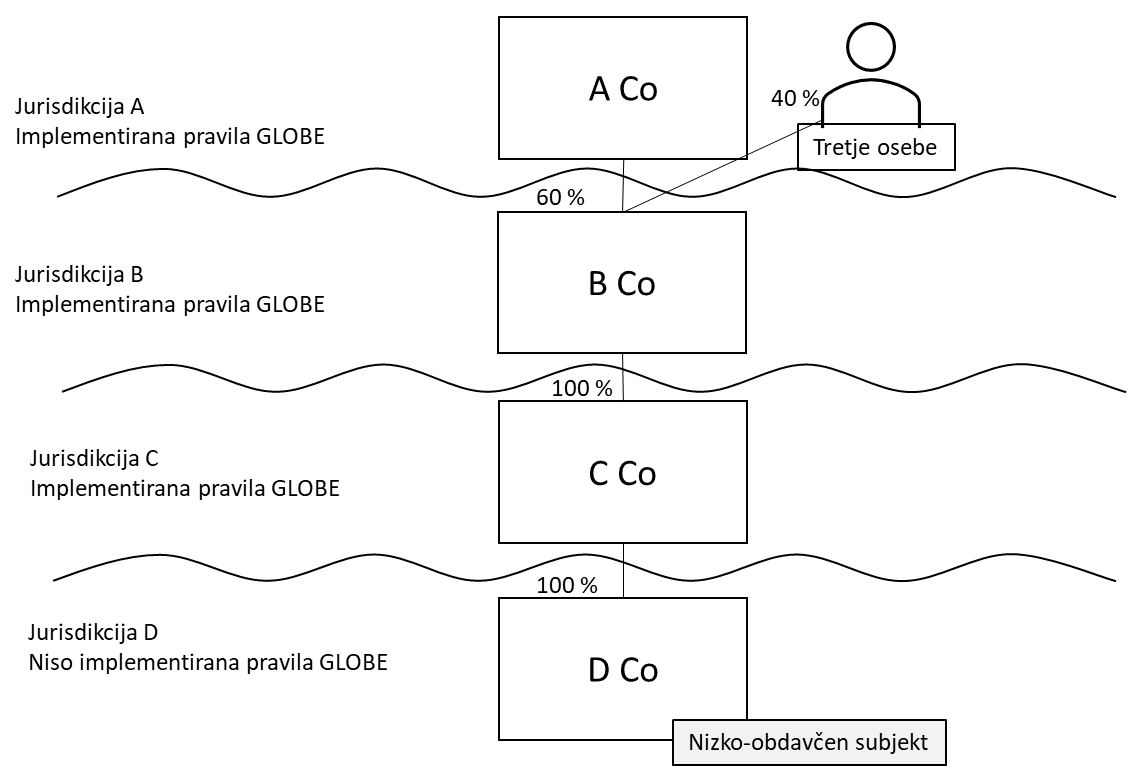
**Opcija:** ZMD določa možnost, da se 2. in 3. točka prezre v zvezi s subjektom, ki izpolnjuje pogoje za izključen subjekt v skladu s tema točkama. Gre za petletno izbiro in v tem času se pravila povrhnjega davka uporabljajo za subjekte iz 2. in 3. točke na enak način, kot se uporabljajo za kateri koli drug subjekt v sestavi skupine MNE.

3.4. Matični subjekt v delni lasti (23. točka 7. člena ZMD)

„Matični subjekt v delni lasti“ ali POPE (partially-owned parent entity) pomeni subjekt v sestavi, ki ima neposredno ali posredno v lasti lastniški delež v drugem subjektu v sestavi iste mednarodne skupine podjetij ali velike domače skupine in za katerega velja, da je več kot 20 % lastniškega deleža pri njegovem dobičku v neposredni ali posredni posesti ene osebe ali več oseb, ki niso subjekti v sestavi te mednarodne skupine podjetij ali velike domače skupine, in ki se ne šteje za krovni matični subjekt, stalno poslovno enoto ali investicijski subjekt. Skladno s OECD smernicami februar 2023 tudi zavarovalni investicijski subjekti ne morejo biti opredeljeni kot matični subjekti v delni lasti.

POPE so relevantne predvsem z vidika aplikacije pravila o vključitvi dohodkov (IIR) povrhnjega davka in vrstnega reda dodelitve povrhnjega davka v okviru pravila IIR.

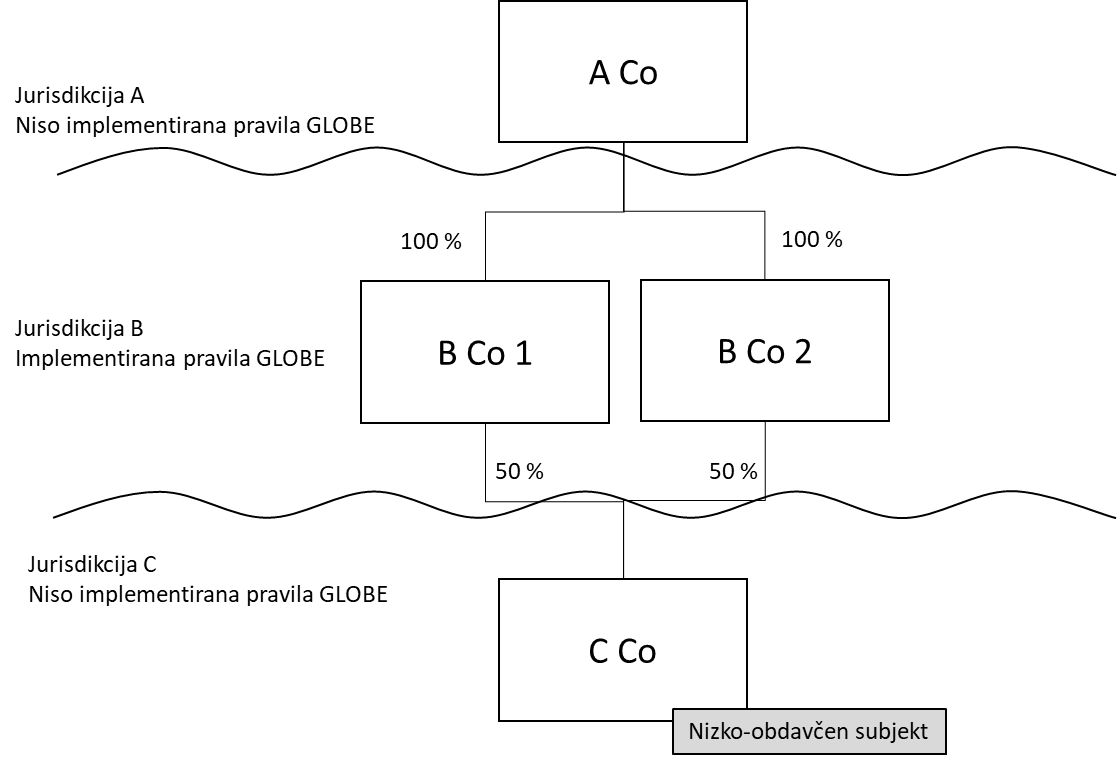
Spodaj je podan prikaz strukture skupine z matičnim subjektom v delni lasti:



3.5. Vmesni matični subjekt (21. člen ZMD)

„Vmesni matični subjekt“ pomeni subjekt v sestavi, ki ima neposredno ali posredno v lasti lastniški delež v drugem subjektu v sestavi v isti mednarodni skupini podjetij ali veliki domači skupini in se ne šteje za krovni matični subjekt, matično podjetje v delni lasti, stalno poslovno enoto ali investicijski subjekt. Skladno s OECD smernicami februar 2023 tudi zavarovalni investicijski subjekti ne morejo biti opredeljeni kot vmesni matični subjekti.

Podobno kot POPE je vmesni matični subjekt relevanten z vidika aplikacije pravila o vključitvi dohodkov (IIR) povrhnjega davka in vrstnega reda dodelitve povrhnjega davka v okviru pravila IIR. Spodaj je podan prikaz strukture skupine in dejanske situacije, ko je vmesni matični subjekt relevanten z vidika aplikacije IIR:



3.6. Pretočni subjekti (transparentni subjekt, obratni hibrid) (15. točka 7. člena ZMD)

Pretočni subjekti v okviru ZMD so relativna posebnost v slovenski davčni zakonodaji. Z vidika davčnega sistema jih obravnava Zakon o davku o dohodki pravnih oseb v okviru davčne obravnave hibridnih neskladij.

„Pretočni subjekt“ po ZMD pomeni subjekt, kolikor je davčno transparenten glede na svoje dohodke, odhodke, dobiček ali izgubo v jurisdikciji, v kateri je bil ustanovljen, razen če je davčni rezident in je zavezan k plačilu zajetega davka na svoj dohodek ali dobiček v drugi jurisdikciji. Šteje se, da je pretočni subjekt:

a) davčno transparentni subjekt glede na svoje dohodke, odhodke, dobiček ali izgubo, kolikor je fiskalno transparenten v jurisdikciji, v kateri se nahaja njegov lastnik;

b) obratni hibridni subjekt glede na svoje dohodke, odhodke, dobiček ali izgubo, kolikor ni fiskalno transparenten v jurisdikciji, v kateri se nahaja njegov lastnik;

c) za namene te opredelitve se fiskalno transparentni subjekt šteje kot subjekt, katerega dohodke, odhodke, dobiček ali izgubo pravo jurisdikcije obravnava, kot če bi jih neposredno ustvaril ali imel lastnik tega subjekta v sorazmerju z njegovim deležem v tem subjektu;

č) za namene te opredelitve se lastniški delež v subjektu ali stalni poslovni enoti, ki je subjekt v sestavi, obravnava, kot da se poseduje prek davčno transparentne strukture, če se poseduje posredno prek verige davčno transparentnih subjektov;

d) za namene te opredelitve se subjekt v sestavi, ki na podlagi kraja z njegovim sedežem uprave, kraja ustanovitve ali podobnih meril ni davčni rezident in ni zavezan k plačilu zajetega davka ali kvalificiranega domačega povrhnjega davka, obravnava kot pretočni subjekt v zvezi z njegovimi dohodki, odhodki, dobičkom ali izgubo, kolikor:

– se njegovi lastniki nahajajo v jurisdikciji, ki subjekt obravnava kot fiskalno transparenten;

– nima poslovne enote v jurisdikciji, v kateri je bil ustanovljen, ter

– dohodkov, odhodkov, dobička ali izgube ni mogoče pripisati stalni poslovni enoti.

Za namene dodelitve zajetih davkov „hibridni subjekt“ pomeni subjekt, ki se v jurisdikciji, v kateri se nahaja, obravnava kot ločena oseba za namene davka od dohodkov, v jurisdikciji, v kateri se nahaja njegov lastnik, pa kot fiskalno transparenti subjekt.

Za potrebe ZMD so določbe o pretočnih subjektih pomembne predvsem z vidika:

- določitve lokacije subjekta (8. člen ZMD);

- dodeljevanja kvalificiranega dohodka in zajetih davkov (25. člen in 31. člen ZMD);

- izračunu vsebinske izključitve dohodka v posebnih primerih (38. člen ZMD);

- opredelitve kvalificiranega dohodka krovnega matičnega subjekta, ki je pretočni subjekt (49. člen ZMD).

3.7. Subjekti v manjšinski lasti (42. člen ZMD)

42. člen ZMD določa posebna pravila za izračun dejanske davčne stopnje (ETR) in dodatnega davka za subjekte v sestavi v manjšinski lasti. Subjekt v sestavi v manjšinski lasti je subjekt v sestavi skupine, kjer ima krovni matični subjekt (UPE) neposredno ali posredno v lasti 30 % ali manj lastniških deležev. Ti subjekti se kljub majhnemu lastniškemu deležu štejejo za subjekte v sestavi, ker jih UPE nadzoruje.

Posebna pravila za subjekte v sestavi v manjšinski lasti so potrebna, ker ima lahko UPE več subjektov v sestavi v manjšinski lasti z dejavnostmi v isti jurisdikciji, vendar z različnimi skupinami lastnikov, ki niso subjekti v sestavi. Če bi se dohodki in davki teh različnih subjektov v sestavi pomešali pri izračunih jurisdikcijske ETR, bi lahko nizki zajeti davki enega subjekta privedle do povrhnjega davka za jurisdikcijo, ki bi ga v delu nosili lastniki drugega subjekta v sestavi, ki ni del iste skupine.

Pri tem je treba izpostaviti, da niso vsi subjekti v sestavi, katerih obvladujoče deleže ima matični subjekt z manjšinskim lastništvom, subjekti v sestavi v manjšinski lasti in član skupine s subjekti z manjšinskim lastništvom. Upoštevati je treba naslednje definicije:

* „subjekt v sestavi v manjšinski lasti“ je subjekt v sestavi, v katerem ima krovni matični subjekt neposredno ali posredno v lasti lastniški delež v višini največ 30 %; in
* „matični subjekt v manjšinski lasti“ je subjekt v sestavi v manjšinski lasti, ki ima neposredno ali posredno v lasti nadzorujoče deleže v drugem subjektu v sestavi v manjšinski lasti, razen če so nadzorujoči deleži prvega subjekta neposredno ali posredno v lasti drugega subjekta v sestavi v manjšinski lasti;
* „podskupina v manjšinski lasti“ je matični subjekt v manjšinski lasti in njegovi odvisni subjekti v manjšinski lasti; in
* „odvisno podjetje v manjšinski lasti“ je subjekt v sestavi v manjšinski lasti, katerega nadzorujoči deleži so neposredno ali posredno v lasti matičnega subjekta v manjšinski lasti.

Na primer, če ima krovni matični subjekt (UPE) 60% lastniških deležev družbe B Co, vendar so nadzorujoči deleži B Co v lasti prek družbe A Co, subjekta v sestavi, ki je nadrejen subjekt v sestavi z manjšinskim lastništvom. V tem primeru B Co ne izpolnjuje pogojev, da bi bil subjekt v sestavi z manjšinskim lastništvom, ker UPE ima več kot 30% svojih lastniških deležev. Dejstvo, da so obvladujoči deleži v lasti prek nadrejene pravne entitete z manjšinskim lastništvom, ga ne naredi za subjekt v manjšinski lasti in člana skupine s subjekti z manjšinskim lastništvom.

Učinek določitve subjektov v manjšinski lasti je v tem, da se izračun dejanske davčne stopnje in povrhnjega davka za jurisdikcijo v zvezi s člani podskupine v manjšinski lasti uporablja ob predpostavki, da je vsaka podskupina v manjšinski lasti ločena mednarodna skupina podjetij ali velika domača skupina. Pri tem se prilagojeni zajeti davki in kvalificirani dohodek ali izguba članov podskupine v manjšinski lasti izključijo iz določitve preostalega zneska dejanske davčne stopnje mednarodne skupine podjetij ali velike domače skupine, ki se izračuna v skladu s prvim odstavkom 33. člena tega zakona, in iz neto kvalificiranega dohodka, izračunanega v skladu z drugim odstavkom 33. člena tega zakona. Smiselno enako velja tudi za subjekt v sestavi, ki je v manjšinski lasti in ni član podskupine v manjšinski lasti, pri čemer se dejanska davčna stopnja in povrhnji davek izračunata na osnovi subjekta.

3.8. Investicijski subjekt (52. člen, 53. člen in 54. člen ZMD)

Investicijski subjekti, ki so krovni matični subjekti (UPE), so izključeni iz uporabe pravil povrhnjega davka, ker niso subjekti v sestavi skupine. Vendar pa se dohodek nadzorovanega investicijskega subjekta konsolidira s skupino in vključi v pravila povrhnjega davka. 52. člen in 53. člen ZMD določata posebna pravila, ki veljajo za nadzorovane investicijske subjekte in zavarovalne investicijske subjekte, 54. člen ZMD pa zagotavlja posebno pravilo, ki velja za nadzorovane investicijske subjekte. Investicijski subjekt se ne more šteti za vmesni matični subjekt ali matični subjekt v delni lasti (enako velja za zavarovalni investicijski subjekt).

Investicijski subjekt je opredeljen v 31. točki 7. člena ZMD kot:

a) investicijski sklad ali nosilec nepremičninske investicije;

b) subjekt, ki je v vsaj 95-odstotni lasti neposredno subjekta iz točke a) ali prek verige takih subjektov in ki posluje izključno ali skoraj izključno za namene posedovanja ali vlaganja sredstev v njihovo korist, ali

c) subjekt, katerega najmanj 85 % vrednosti je v lasti subjekta iz točke a) te točke, če skoraj  
ves njegov dohodek izhaja iz dividend ali dobičkov ali izgub iz lastniškega kapitala, ki so  
za namene te direktive izključeni iz izračuna kvalificiranega dohodka ali izgube.

52. člen ZMD določa pravila za izračun efektivne davčne stopnje (ETR) nadzorovanega investicijskega subjekta ali zavarovalnega investicijskega subjekta, ki ni izbral opcij po 53. členu ali 54. členu. Dohodek investicijskih subjektov in zavarovalnih investicijskih subjektov je pogosto nizko obdavčen na nivoju subjekta. Zato 52. člen ZMD določa, da se ETR in povrhnji davek teh subjektov izračunava na samostojni osnovi. Cilj tega je, da se prepreči, da bi skupina mešala ta nizko obdavčen dohodek z dohodkom drugih subjektov v sestavi skupine. 52. člen ZMD prav tako skuša zagotoviti, da manjšinski vlagatelji niso predmet povrhnjega davka na njihov delež v nizko obdavčenem investicijskem subjektu, ki jo nadzoruje skupina. To doseže tako, da se ETR in povrhnji davek nadzorovanega investicijskega subjekta izračuna samo v obsegu, ki je pripisan skupini.

53. člen ZMD omogoča opcijo, da se investicijski subjekt ali zavarovalni investicijski subjekt obravnava kot davčno transparentni subjekt. Investicijski subjekt ali zavarovalni investicijski subjekt, ki izpolnjujejo definicijo davčno transparentnega subjekta v 7. členu, ne potrebujejo uporabiti opcije. V okviru te petletne opcije se dohodek in zajeti davki investicijski subjekt ali zavarovalni investicijski subjekt pripišejo lastniku subjekta v sestavi, in zato posebna pravila v 52. členu niso potrebna za izračun efektivne davčne stopnje investicijskega subjekta.

Nazadnje, 54. člen omogoča petletno opcijo lastniku investicijskega subjekta v sestavi, v okviru katere lastnik subjekta v sestavi vključuje prejet razdeljen dobiček iz investicijskega subjekta v izračun svojega kvalificiranega dohodka ali izgube. Navedeno opcijo za metodo obdavčljive distribucije v zvezi s svojim lastniškim deležem v investicijskem subjektu lahko uporabi lastnik investicijskega subjekta, če subjekt v sestavi, ki je lastnik, ni investicijski subjekt in se lahko razumno pričakuje, da bo zavezan plačilu davka na distribucijo investicijskega subjekta po davčni stopnji, ki je enaka minimalni davčni stopnji ali višja od nje. Kvalificirani dohodek ali izguba investicijskega subjekta in prilagojeni zajeti davki, ki se lahko pripišejo takemu dohodku v poslovnem letu, se izključijo iz izračuna povrhnjega davka tega investicijskega subjekta. Delež, ki ga ima subjekt v sestavi, ki je lastnik, v nerazdeljenem neto kvalificiranem dohodku investicijskega subjekta iz tretjega odstavka tega člena, nastalem v tretjem letu pred poslovnim letom, se obravnava kot kvalificirani dohodek tega investicijskega subjekta za poslovno leto.

3.9. Skupni podvig (47. člen ZMD)

Skupni podvigi niso subjekti v sestavi skupine MNE, ker se po standardih računovodskega poročanja njihovi dohodki, odhodki, sredstva in obveznosti ne konsolidirajo s preostalimi subjekti v sestavi skupine po posameznih postavkah. Kljub temu bo nizko obdavčeni dohodek skupnega podviga, kot je opredeljen za računovodske namene, vključen v obseg pravil povrhnjega davka v skladu s 47. členom, če skupni podvig izpolnjuje naslednjo opredelitev:

Skupni podvig pomeni subjekt, katerega finančni rezultati se poročajo po kapitalski metodi v konsolidiranih računovodskih izkazih krovnega matičnega subjekta, če krovni matični subjekt neposredno ali posredno poseduje vsaj 50 % njegovega lastniškega deleža.

Skupni podvig ne vključuje:

a) krovnega matičnega subjekta mednarodne skupine podjetij ali velike domače skupine, ki mora uporabljati pravilo o vključitvi dohodkov;

b) izključenega subjekta, kot je opredeljen v tretjem odstavku 6. člena tega zakona;

c) subjekta, katerega lastniški deleži, ki jih poseduje mednarodna skupina podjetij ali velika domača skupina, so v neposredni posesti prek izključenega subjekta iz tretjega odstavka 6. člena tega zakona in ki izpolnjuje naslednje pogoje:

- posluje izključno ali skoraj izključno zaradi posedovanja ali vlaganja sredstev v korist svojih vlagateljev;

- opravlja dejavnosti, ki so pomožne tistim, ki jih opravlja izključeni subjekt, ali

- skoraj ves njegov dohodek je izključen iz izračuna kvalificiranega dohodka ali izgube v skladu z drugo in tretjo točko prvega odstavka 20. člena tega zakona;

č) subjekta, ki je v posesti mednarodne skupine podjetij ali velike domače skupine, sestavljene izključno iz izključenih subjektov, ali

d) povezanega subjekta skupnega podviga;

Po različnih sprejemljivih in odobrenih standardih finančnega računovodenja opredelitev skupnega podviga vključuje subjekte, v katerih ima soudeleženec manj kot 50% svojih lastniških deležev, pod pogojem da ima soudeleženec skupni nadzor nad subjektom. Vendar pa v skladu s pravili povrhnjega davka definicija skupnega podviga vključuje le tiste subjekte, v katerih nadrejeni pravni subjekt neposredno ali posredno obvladuje vsaj 50% lastniških deležev v skupnem podvigu. Na primer, definicija v pravilih ZMD bi se lahko nanašala na lastniško naložbo, ki jo ima subjekt v sestavi v skupnem podvigu, kjer pogoji te naložbe dajejo investitorju pravico do 50% ali več dobička, kapitala ali rezerv (ustrezni preizkus za namene povrhnjega davka), vendar le do 50% glasovalnih pravic (ustrezni preizkus za namene računovodskega poročanja).

Po posebnih pravilih za skupne podvige, ki so zajeti s 47. členom ZMD se povrhnji davek skupnega podviga in njegovih povezanih subjektov (to je skupina skupnega podviga) izračuna v skladu z ZMD kot če bi bili subjekti v sestavi ločene skupine in bi bil skupni podvig krovni matični subjekt te skupine.

To pomeni, da se vse določbe ZMD, ki se nanašajo na izračun povrhnjega davka, uporabljajo za člane skupine skupnega podviga, vključno z določbami o vsebinski izključitvi dobička ter varnimi pristani. Vendar pa se izračun povrhnjega davka za skupino skupnega podviga izvede, kot da je skupni podvig krovni matični subjekt (UPE) ločene skupine MNE. Zato na primer računovodski standard, uporabljen pri pripravi konsolidiranih finančnih izkazov skupine skupnega podviga, predstavlja računovodski standard skupine skupnega podviga in ne dejanske UPE in kvalificirani dohodek ali izguba ter zajeti davki skupine skupnega podviga in njenih podružnic se ne mešajo s subjekti v sestavi širše skupine.

Povrhnji davek, ki ga mora plačati skupina skupnega podviga, se zmanjša za dodeljivi delež vsakega matičnega subjekta v povrhnjem davku vsakega člana skupine skupnega podviga kot to določa tretji odstavek 47. člena ZMD. Krovni matični subjekt (UPE) ali kateri koli drugi nadrejen subjekt v sestavi, ki uporablja pravilo o vključitvi dohodkov (IIR), mora razporediti povrhnji davek skupnega podviga na podlagi njenega deleža razporejanja dodatnega davka. Na primer, predpostavimo, da ima Hold Co 50% lastniških deležev družbe JV Co, skupnega podviga, kot je opredeljeno v 47. členu ZMD. JV Co ima 80% lastniških deležev družbe Sub Co (hčerinska družba JV). JV Co in Sub Co sta obe nizko obdavčena subjekta (LTCE), vsaki se izračuna povrhnji davek v višini 100. Dodelitveni delež UPE za povrhnji davek JV Co znaša 50 (100 x 50%). Dodelitveni delež UPE za povrhnji davek za Sub Co znaša 40 (100 x 50% x 80%).

3.10. Lokacija subjektov v sestavi (8. člen ZMD)

V tem delu je podan kratek opis pravil, ki določajo lokacijo subjekta in stalne poslovne enote (PE) za namene pravil povrhnjega davka. Določitev lokacije subjekta in PE je pomembna za jurisdikcijsko kombiniranje dohodkov in določanje, v kateri jurisdikciji je treba plačati povrhnji davek (kateri jurisdikciji se pripiše kvalificirani dohodek in zajeti davki, ki jih obravnavamo v naslednjih dveh poglavjih). Ta pravila ne vplivajo na domače in pogodbene določbe, kot na primer tiste, ki se nanašajo na davčno rezidentstvo in obdavčitev dohodka na viru.

ZMD določa lokacijo naslednjih kategorij subjektov:

1. Subjekt, ki ni pretočni subjekt, se šteje za rezidenta v jurisdikciji, kjer ima sedež uprave ali je bil ustanovljen;
2. Pretočni subjekt;
3. Stalna poslovna enota;
4. Subjekti z dvojnim rezidentstvom (posebno pravilo za matične subjekte);
5. Subjekti v sestavi, ki spremenijo svojo lokacijo.

Določanje lokacije subjektov vsebuje dva tipa določb:

a. Prvi tip določa pravila, kje je subjekt lociran za namene povrhnjega davka;

b. Drugi tip določa pravila za razreševanje sporov v primeru, ko se subjekt v sestavi šteje za lociran v več kot eni jurisdikciji.

Pravilo določanja lokacije za subjekt, ki ni pretočni subjekt, določa, da se nahaja v jurisdikciji, v kateri se šteje za rezidenta za davčne namene na podlagi njegovega sedeža uprave, njegovega kraja ustanovitve ali podobnih meril, kot naslova, registracije. V primeru sklenjenih veljavnih davčnih sporazumov, se uporabijo ti sporazumi za določanje davčnega rezidentstva kot to določa četrti odstavek 8. člena ZMD. Pri tem se, če lokacije subjekta, ki ni pretočni subjekt, ni mogoče določiti, šteje, da se nahaja v jurisdikciji, v kateri je bil ustanovljen.

Osnovno vodilo pravila je, da se sledi obravnavi v skladu z lokalnim pravom. Pravila dajejo prednost davčnemu rezidentstvu, kadar je to mogoče. V večini primerov bo subjekt davčni rezident v neki jurisdikciji in to bo njegova lokacija za namene pravil povrhnjega davka. V primeru, da ni davčnega rezidentstva, bo lokacija kraj ustanovitve.

Pretočni subjekt se šteje za subjekt brez države, razen če je krovni matični subjekt mednarodne skupine podjetij ali velike domače skupine ali če mora uporabiti pravilo o vključitvi dohodkov v skladu z 9., 10., 11. in 12. členom ZMD; v tem primeru se šteje, da se pretočni subjekt nahaja v jurisdikciji, v kateri je bil ustanovljen. V primeru pretočnih subjektov, se šteje, da so locirani v jurisdikciji, kjer so ustanovljeni, če so krovni matični subjekt oziroma dolžni uporabiti pravilo o vključitvi dohodkov. V vseh drugih primerih se pretočni subjekti štejejo za subjekte brez države.

Stalna poslovna enota, kot je opredeljena v točki a) 16. točke 7. člena ZMD, se nahaja v jurisdikciji, v kateri se obravnava kot stalna poslovna enota in je zavezana k plačilu davka v skladu z veljavnim davčnim sporazumom. Stalna poslovna enota, kot je opredeljena v točki b) 16. točke 7. člena ZMD, se nahaja v jurisdikciji, v kateri je obdavčena na neto osnovi na podlagi njene poslovne prisotnosti. Stalna poslovna enota, kot je opredeljena v točki c) 16. točke 7. člena ZMD, se nahaja v jurisdikciji, na ozemlju katere se dejansko nahaja. Stalna poslovna enota, kot je opredeljena v točki č) 16. točke 7. člena ZMD, je stalna poslovna enota brez države.

V primeru stalne poslovne enote (PE) bo v večini primerov ta locirana na kraju poslovanja (kot določajo veljavne davčne pogodbe, domači davčni predpisi ali dejanska lokacija). V omejenih primerih se bo PE štela za subjekt brez države. Za subjekte brez države pravila povrhnjega davka predvidevajo posebno obravnavo. Ta pravila obravnavajo dohodek in davke, ki so dodeljeni subjektu, kot predmet samostojnega izračuna povrhnjega davka. Razlog za obdavčitev kvalificiranega dohodka, dodeljenega subjektu brez države, na samostojni osnovi, je, da bo ta dohodek običajno "dohodek brez države" (to pomeni, da ni obravnavan po zakonih nobene jurisdikcije kot dohodek davčnega zavezanca, ki je rezident te jurisdikcije, ali stalne poslovne enote).

4.0 Varni pristani in ugodnosti (43. člen ZMD)

Varni pristani so splošno urejeni v 43. členu Zakona o minimalnem davku (ZMD), pri čemer je vsebina posameznih varnih pristanov podrobneje urejena v Administrativnih smernicah, ki so jih dogovorile države članice OECD in se tako te smernice štejejo za kvalificirani mednarodni sporazum o varnih pristanih. V primeru držav članic EU pomeni navedeni sporazum dogovor v okviru vključujočega okvira OECD, ki so ga podprle vse države članice, vključno Ciper. Pomemben varni pristan, ki je izrecno opredeljen v ZMD, je prehodni varni pristan CbCR.

Veljavni varni pristani, ki so bili mednarodno dogovorjeni, so naslednji:

|  |
| --- |
| Stalni varni pristani |
| i) Varni pristan domačega povrhnjega davka |
| ii) Varni pristan v obliki poenostavljenih izračunov - Varni pristan v obliki poenostavljenih izračunov za nepomembne subjekte |
| Časovno omejeni varni pristani |
| iii) CbCR varni pristan |
| iv) UTPR varni pristan |
| Zmanjšanje davka do vrednosti nič v prehodnem 5 letnem obdobju |

Varne pristane delimo na dve večji skupini, in sicer glede na njihovo trajanje uporabe v okviru sistema povrhnjega davka, in sicer na stalne in začasne (časovno omejene varne pristane). Stalni varni pristani so veljavni ves čas od uveljavitve sistema povrhnjega davka dalje, pri čemer se časovno omejeni varni pristani uporabljajo le v točno določenem časovnem obdobju, ki se opredeli kot prehodno obdobje in je definirano v posameznem varnem pristanu. Možnost uporabe varnega pristana v posamezni jurisdikciji ne razveže zavezancev po tem zakonu od izpolnjevanja obveznosti po tem zakonu, kot so obveznosti za pripravo in predložitev svojega informativnega obrazca za obračun povrhnjega davka, obračuna povrhnjega davka oziroma obračuna domačega povrhnjega davka.

V zvezi s to vsebino so relevantne naslednje točke informativnega obrazca za obračun:

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| 2. | VARNI PRISTANI IN IZKLJUČITVE |  |
| 2.1. | Značilnosti jurisdikcije | Vložniški subjekt poroča podatke glede vsake jurisdikcije, v kateri ima skupina MNE Subjekte v sestavi ali v kateri so locirani člani skupin skupnega podviga (JV Groups) |
| 2.1.1. | Naziv jurisdikcije | Vložniški subjekt poroča dvomestno alfabetično kodo države za jurisdikcijo na podlagi standarda ISO 3166-1 Alpha 2. Vložniški subjekt poroča status "subjekt brez države" za vsak Subjekt v sestavi, za katerega se šteje, da je brez države. |
| 2.1.2. | Vrsta podskupine | V tem polju je mogoče identificirati več podskupin. Izbere se ustrezne možnosti:  • Subjekt v sestavi  • Podskupina v manjšinski lasti (podrobneje določiti, katera podskupina v manjšinski lasti) • Samostojni Subjekt v sestavi v manjšinski lasti • Investicijski subjekt  • Skupni podvig • Subjekt v sestavi brez države • Prehodni CbCR Varni pristan  Samostojni Subjekti v sestavi v manjšinski lasti (MOCE) so Subjekti v sestavi v manjšinski lasti, ki niso del nobene manjšinske lastniško obvladovane skupine.  Investicijski subjekti vključujejo tudi skupne podjeme (JVs) ali hčerinske družbe skupnih podjemov, ki izpolnjujejo pogoje v zvezi z Investicijskim subjektom, vendar ne vključujejo Investicijskih subjektov, za katere je izbrana možnost po 53. členu ZMD (člen 7.5. vzorčnih pravil)   Podskupine v manjšinski lasti so lahko sestavljene iz članov skupin skupnih podjemov (JV Groups).  Prehodni CbCR Varni pristan (Transitional CbCR Safe Harbour) pomeni skupino Subjektov v sestavi, ki so zajete s prehodnim varnim pristanom.  Vložniški subjekt poroča ustrezne informacije za vsako podskupino. |
| 2.1.3. | Identifikacijska podskupine | Vložniški subjekt poroča DŠ subjekta, ki je na vrhu lastniške strukture vsake podskupine iz polja 2.1.3. |
| 2.2. | Jurisdikcijske izjeme, ki se uporabljajo v zvezi z jurisdikcijo (povrhnji davek je zmanjšan na 0) |  |
| 2.2.1. | Izbira varnega pristana | Če varni pristan za Subjekte v sestavi ali člane skupnega podviga (JV) zmanjša povrhnji davek na 0, vložniški subjekt v zvezi s temi Subjekti v sestavi ne izpolnjuje tabel v razdelku 3 |
| 2.2.1.1. | Izbira varnega pristana |  |
| 2.2.1.1.1. | Izbran varni pristan | Vložniški subjekt identificira test, ki ga izbere za uporabo za jurisdikcijo. MNE Skupina, ki se kvalificira za več kot en test, lahko izbira, kateri test bo uporabila za jurisdikcijo.  Vložniški subjekt izbere: (a) stalni varni pristan - test de minims (b) stalni vrani pristan - test ETR (c) stalni varni pristan - rutinski test (d) QDMTT varni pristan  (e) prehodni CbCR varni pristan - test de minimis (f) prehodni CbCR varni pristan - poenostavljen test ETR (g) prehodni CbCR varni pristan - rutinski test  (h) prehodni UTPR varni pristan - Vložniški subjekt ne izbere opcije (e), (f) ali (g) za jurisdikcijo v poročevalskem letu, če ni izbral izbire varnega pristana ali izbral opcije druge kot (e), (f) ali (g) za predhodno poročevalsko leto. Opcija (h) se lahko izbere, če je jurisdikcija jurisdikcija krovnega matičnega subjekta (UPE), skladno z dogovorjenim varnim pristanom. - Če so izbrane opcije (a), (b) ali (c) in se poenostavljeni izračuni uporabljajo samo za del GLOBE izračuna, vložniški subjekt izpolni tudi relevantne dele v razdelku 3, ki niso vključeni v poenostavljene izračune. - Če so izbrane opcije (a), (b) ali (c) in je samo del Subjektov v sestavi ali članov skupine Skupnega podviga v podskupini, identificirani v 2.1.3., zajet v poenostavljenih izračunih, Vložniški subjekt izpolni tudi razdelek 3 za vse Subjekte v sestavi ali člane skupine Skupnega podviga, ki so locirani v jurisdikciji varnega pristana. - Če so izbrane opcije (a), (b) ali (c), Vložniški subjekt dopolni tudi razdelek 3.3.3. (dodatni povrhnji davek) v zvezi z relevantnim subjektom sestavi ali članom Skupine Skupnega podviga. - Če je izbrana opcija (d) Vložniški subjekt izpolni tudi razdelek 3 za vse Subjekte v sestavi ali člane skupin Skupnega podviga, ki so locirani v jurisdikciji varnega pristana z izračunom, ki je namenjen QDMTT. Opcija (d) se ne izbere, če se uporabi pravilo "switch off" v zvezi z QDMTT varnim pristanom v jurisdikciji. - Če je izbrana opcija (c ) ali (g) Vložniški subjekt izpolni tudi razdelek 3.3.2. (v zvezi z vsebinsko izključitvijo dohodkov) glede relevantnih Subjektov v sestavi ali članov Skupin Skupnega podviga skladno z dogovorjenimi varnimi pristani. |
| 2.2.1.2. | Stalni varni pristan |  |
| 2.2.1.2.(a) | Poenostavljen izračun nepomembnih Subjektov v sestavi |  |
| 2.2.1.2.(a)1 | Skupni prihodki vseh nepomembnih Subjektov v sestavi (NMCEs) v jurisdikciji | Če je uporabljen poenostavljen izračun za nepomembne subjekte v sestavi (NMCEs) skladno z opcijo (a), (b) ali c) v 2.2.1.1.1., vložniški subjekt poroča tudi skupne prihodke, kot so definirani v dokumentu v zvezi z varnimi pristani in kazenskimi odpustki, vseh nepomembnih Subjektov v sestavi, ki so locirani v jurisdikciji za tekoče fiskalno leto, predhodno fiskalno leto (če obstaja) in drugo predhodno leto (če obstaja), kot tudi povprečje za tri fiskalna leta. |
| 2.2.1.2.(a)2 | Agregiran poenostavljen davek vseh NMCEs v jurisdikciji | Če je uporabljen poenostavljen izračun za nepomembne subjekte v sestavi (NMCEs) skladno z opcijo (b) v 2.2.1.1.1., Vložniški subjekt poroča agregirani poenostavljeni davek, kot je definiran v dokumentu o Varnih pristanih in kazenskih odpustkih, za vse nepomembne Subjekte v sestavi, ki so locirani v jurisdikciji za poročano fiskalno leto. |
| a) | Poročevalsko fiskalno leto |  |
| b) | Prvo predhodno leto |  |
| c) | Drugo predhodno leto |  |
| d) | Povprečje treh fiskalnih let |  |
| 2.2.1.3. | Prehodni varni pristan |  |
| 2.2.1.3.(a) | Prehodni CbCR varni pristan | Če so Kvalificirani računovodski izkazi, ki so uporabljeni za izpolnjevanje te tabele, ločeni računovodski izkazi Subjekta v sestavi ali člana skupine Skupnega podviga in temeljijo na računovodskem standardu, ki se razlikuje od računovodskega standarda, uporabljenega v Konsolidiranih računovodskih izkazih krovnega matičnega subjekta, mora Vložniški subjekt izpolniti Tabelo 3.2.4.6.  Med prehodnim obdobjem se povrhnji davek za jurisdikcijo za fiskalno leto šteje, da je enak nič, če:  a. MNE Skupina v Kvalificiranem poročilu CbC za fiskalno leto poroča o skupnih prihodkih, ki so manjši od 10 milijonov evrov in Dobičku (Izgubi) pred obdavčitvijo, ki je manjši od 1 milijon evrov v tej jurisdikciji; ali b. ima MNE Skupina poenostavljeno ETR, ki je enaka ali večja od prehodne stopnje v tej jurisdikciji za fiskalno leto; ali c. Dobiček (Izguba) pred obdavčitvijo MNE skupine v tej jurisdikciji je enak ali manjši od zneska vsebinske izključitve dohodka za Subjekte v sestavi v tej jurisdikciji v okviru CbCR, kot je izračunano v skladu z GloBE pravili. |
| 2.2.1.3.(a) 1 | Skupni prihodki | Če je izbrana možnost (e) v rubriki 2.2.1.1.1, mora Vložniški subjekt poročati o skupnih prihodkih za to jurisdikcijo, kot so navedeni v Kvalificiranem poročilu CbC skupine MNE (ali Kvalificiranih računovodskih izkazih članov JV skupin) za poročevalsko davčno leto. Možnost (e) ni mogoče izbrati, če je vsota skupnih prihodkov subjektov, ki so naprodaj, v kombinaciji s Skupnimi prihodki CbCR v tej jurisdikciji (kot so navedeni v Kvalificiranem poročilu CbC MNE), enaka ali presega 10 milijonov evrov. |
| 2.2.1.3.(a) 2 | Dobiček (Izguba) pred davkom | Če je izbrana možnost (e), (f) ali (g) v 2.2.1.1.1, mora Vložniški subjekt poročati o dobičku (izgubi) pred obdavčitvijo za to jurisdikcijo, kot je navedeno v Kvalificiranem poročilu CbC skupine MNE (ali Kvalificiranih računovodskih izkazov članov JV skupin) za poročevalsko davčno leto in v skladu z metodologijami, določenimi v dokumentu o varnih pristanih in dokumentu o olajšavah pri kaznovanju. |
| 2.2.1.3.(a) 3 | Poenostavljeni zajeti davki | Če je izbrana možnost (f) v 2.2.1.1.1, mora Vložniški subjekt poročati o Poenostavljenih Zajetih davkih ustreznih Subjektov v sestavi ali članov skupin Skupnega podviga, kot je določeno v dokumentu o varnih pristanih in dokumentu o olajšavah pri kaznovanju, za poročevalsko davčno leto. |
| 2.2.1.3.(b) | Prehodni UTPR varni pristan |  |
| 2.2.1.3.(b) 1 | Davčna stopnja davka od dohodkov pravnih oseb | Če je izbrana možnost (h) v 2.2.1.1.1, mora Vložniški subjekt poročati o stopnji davka od dobička pravne osebe v pristojnosti Krovnega matičnega subjekta (UPE) v skladu z dogovorjenim varnim pristanom. |
| 2.2.2. | Izbira izključitve po načelu "de minimis" | Investicijski subjekti in Subjekti v sestavi brez države niso upravičeni do izjeme de minimis. GloBE prihodki in GloBE dobiček ali izguba obeh vrst subjektov so po šestem odstavku 41. člena ZMD izključeni iz izračuna po tretjem odstavku 41. člena ZMD (člen 5.5.3. vzorčnih pravil).  GloBE prihodki in GloBE dobiček ali izguba Subjektov v sestavi v manjšinski lasti se upoštevajo skupaj z drugimi Subjekti v sestavi za namene določanja povprečnih GloBE prihodkov in povprečnega GloBE dobička ali izgube jurisdikcije, v kateri se nahajajo. Če Vložniški subjekt izbere uporabo izključitve de minimis v zvezi z jurisdikcijo, mora izpolniti razdelek 3.2.4.6 Drugi računovodski standard (če je uporabljivo) in razdelek 3.3.3 Dodatni tekoči povrhnji davek za to jurisdikcijo. |
| 2.2.2.1. | Prihodki | Vložniški subjekt poroča vsoto prihodkov Subjektov v sestavi ali članov skupin Skupnega podjema, ki se nahajajo v jurisdikciji, pred kakršnimi koli prilagoditvami v skladu s poglavjem 3. |
| 2.2.2.2. | Prihodki GloBE | Vložniški subjekt poroča vsoto GloBE prihodkov Subjektov v sestavi ali članov skupin Skupnega podjema, ki se nahajajo v jurisdikciji. |
| 2.2.2.3. | Neto dobiček po računovodskih standardih | Vložniški subjekt poroča skupni FANIL Subjektov v sestavi ali članov skupin Skupnega podjema, ki se nahajajo v jurisdikciji. |
| 2.2.2.4. | Dobiček (izguba) GloBE | Vložniški subjekt poroča vsoto Globe dohodka ali izgube Subjektov v sestavi ali članov skupin Skupnega podjema, ki se nahajajo v jurisdikciji. |
| 2.2.2.a | Poročevalsko fiskalno leto | Vložniški subjekt poroča ustrezne zneske v zvezi s poročevalskim davčnim letom, prvim predhodnim davčnim letom (če je to ustrezno) in drugim predhodnim davčnim letom (če je to ustrezno), ločeno." |
| 2.2.2.b | Prvo predhodno leto | Vložniški subjekt poroča ustrezne zneske v zvezi s poročevalskim davčnim letom, prvim predhodnim davčnim letom (če je to ustrezno) in drugim predhodnim davčnim letom (če je to ustrezno), ločeno." |
| 2.2.2.c | Drugo predhodno leto | Vložniški subjekt poroča ustrezne zneske v zvezi s poročevalskim davčnim letom, prvim predhodnim davčnim letom (če je to ustrezno) in drugim predhodnim davčnim letom (če je to ustrezno), ločeno." |
| 2.2.2.d | Povprečje treh fiskalnih let | Če je primerno, se izračuna povprečje treh davčnih let s prilagoditvijo prihodkov in dohodkov (ali izgube) glede na obdobje, zajeto v preteklem fiskalnem letu v primerjavi s koledarskim letom. |
| 2.3. | MNE Skupina v začetni fazi (če je uporabljivo) | Kadar se uporablja 17. člen (člen 9.3 vzorčnih pravil) in noben Subjekt skupine ni dolžan uporabljati pravila o vključitvi dohodka (IIR), Vložniški subjekt ni dolžan izpolnjevati razdelkov 2.1, 2.2 ali razdelka 3 za ustrezne jurisdikcije, za katere je povrhnji davek zmanjšan na nič v skladu s 17. členom ZMD (členom 9.3). |
| 2.3.1. | Prvi dan fiskalnega leta, v katerem je MNE Skupina izvorno podvržena pravilom GloBE | 17. člen ZMD (člen 9.3 vzorčnih pravil) se ne uporablja za fiskalna leta, ki se začnejo po preteku petih let po prvem dnevu finančnega leta, poročanega v 2.3.1. Za MNE skupine, ki so zajete z GloBE pravili, ko začnejo veljati, se datum, poročan v 2.3.1, nadomesti z datumom, ko začnejo veljati UTPR pravila. Opomba 2.3.2: Referenčna jurisdikcija je opredeljena v četrtem odstavku 17. člena ZMD (člen 9.3.3. vzorčnih pravil) |
| 2.3.2. | Referenčna jurisdikcija | Referenčna jurisdikcija je definirana v četrtem odstavku 17. člena ZMD (členu 9.3.3 vzorčnih pravil). Za namene tretjega odstavka 17. člena ZMD (člena 9.3.2 vzorčnih pravil) je Referenčna jurisdikcija MNE skupine jurisdikcija, v kateri ima MNE skupina v finančnem letu, v katerem prvič postane zajeta z GloBE pravili, najvišjo skupno vrednost opredmetenih sredstev. Skupna vrednost opredmetenih sredstev v jurisdikciji je vsota knjigovodskih vrednosti vseh opredmetenih sredstev vseh Subjektov v sestavi MNE skupine, ki se nahajajo v tej pristojnosti |
| 2.3.3. | Neto knjigovodska vrednost opredmetenih sredstev v referenčni jurisdikciji za fiskalno leto, v katerem MNE Skupina prvič postane podvržena pravilom GloBE | Vložniški subjekt poroča o knjigovodskih vrednostih opredmetenih sredstev vseh Subjektov v sestavi, ki se nahajajo v jurisdikciji, za fiskalno leto, v katerem MNE skupina prvič postane podvržena pravilom povrhnjega davka. |
| 2.3.4. | Število jurisdikcij, v katerih ima Skupina MNE Subjekte v sestavi (CE) za poročevalsko fiskalno leto, v katerem MNE Skupina prvič postane podvržena pravilom GloBE | Lokacija Skupnih podvigov in hčerinskih družb Skupnih podvigov oziroma Investicijskih subjektov, ki niso Izključeni subjekti, se ne upošteva pri določanju števila jurisdikcij, v katerih ima Skupina MNE Subjekte v sestavi. |
| 2.3.5. | Opredmetena sredstva Subjektov v sestavi, ki so locirana izven referenčne jurisdikcije za fiskalno leto, v katerem MNE skupina prvič postane podvržena pravilom GloBE |  |
| 2.3.5.a | Jurisdikcija | Vložniški subjekt poroča dvoznakovno črkovno kodo države na podlagi standarda ISO 3166–1 Alpha 2 za vsako jurisdikcijo, ki ni referenčna jurisdikcija, v kateri so locirani Subjekti v sestavi za fiskalno leto, v katerem je MNE skupina izvorno podvržena pravilom GloBE. Število jurisdikcij, brez upoštevanja referenčne jurisdikcije, ne sme biti večje od 5 (pogoj po 1. točki tretjega odstavka 17. člena ZMD (člen 9.3.2.a vzorčnih pravil) |
| 2.3.5.b | Neto knjigovodska vrednost opredmetenih sredstev vseh CE, ki so locirane v vsaki jurisdikciji | Vložniški subjekt poroča za vsako jurisdikcijo o knjigovodskih vrednostih opredmetenih sredstev vseh Subjektov v sestavi, ki se nahajajo v vsaki jurisdikciji, razen v Referenčni jurisdikciji, za finančno leto, v katerem MNE skupina prvič postane podvržena pravilom GloBE. Opredmetena sredstva Subjektov v sestavi brez države se štejejo za last Subjektov v sestavi, ki se nahajajo v jurisdikciji, razen v Referenčni jurisdikciji, razen če MNE skupina dokaže, da so ta opredmetena sredstva fizično locirana v Referenčni jurisdikciji. Opredmetena sredstva Skupnih podvigov in hčerinskih družb Skupnih podvigov ali Investicijskih subjektov, ki niso Izključeni subjekti, se ne upoštevajo pri določanju vsote knjigovodskih vrednosti opredmetenih sredstev vseh Subjektov v sestavi, ki se nahajajo v drugih jurisdikcijah kot Referenčna jurisdikcija. |
| 2.3.6. | Število jurisdikcij, v katerih ima Skupina MNE Subjekte v sestavi (CE) med poročevalskim finančnim letom | Vložniški subjekt poroča število jurisdikcij, v katerih ima MNE skupina Subjekte v sestavi med poročevalskim finančnim letom. Če je poročevalsko finančno leto finančno leto, v katerem je MNE skupina prvič podvržena GloBE pravilom, te informacije ni treba poročati, saj se lahko izpelje iz informacij, poročanih v okviru točke 2.3.4. |
| 2.3.7. | Vsota neto knjigovodske vrednosti opredmetenih sredstev vseh CE, ki so locirane v jurisdikciji, ki ni referenčna jurisdikcija med poročevalskim finančnim letom | Vložniški subjekt poroča neto knjigovodsko vrednost opredmetenih sredstev vseh Subjektov v sestavi, lociranih v vseh jurisdikcijah, ki niso referenčna jurisdikcija med poročevalskim finančnim letom. Če je poročevalsko finančno leto finančno leto, v katerem je MNE skupina prvič podvržena GloBE pravilom, te informacije ni treba poročati, saj se lahko izpelje iz informacij, poročanih v okviru točke 2.3.5. |

4.1. Stalni varni pristani

4.1.1 Varni pristan domačega povrhnjega davka (QDMTT varni pristan)

Kvalificiran domači minimalni dodatni davek (QDMTT) je domači povrhnji davek, ki ga jurisdikcija uvede za tiste subjekte v sestavi, ki se nahajajo v tej jurisdikciji. Slovenija je domači povrhnji davek uvedla v VIII. poglavju Zakona o minimalnem davku. QDMTT deluje kot povrhnji davek, ki se izračuna v jurisdikciji ob upoštevanju pravil, ki veljajo za povrhnji davek. Čeprav se lahko nekatere značilnosti QDMTT razlikujejo od tistih, ki so predvidene za povrhnji davek, morajo biti celotna zasnova in predvsem rezultati QDMTT skladni s tistimi, ki so določeni za povrhnji davek.

QDMTT varni pristan je zamišljen kot praktična rešitev za iskanje načinov za ponastavitev sistema izračunavanja obveznosti po ZMD. Kadar MNE ali velika domača skupina izpolni pogoje za QDMTT varni pristan, se izključi uporaba pravil povrhnjega davka v drugih jurisdikcijah, tako da določi, da je povrhnji davek, ki bi ga morala MNE ali velika domača skupina plačati v skladu s pravili povrhnjega davka, nič. QDMTT varni pristan bo torej MNE skupini omogočilo izvedbo enega izračuna v okviru QDMTT in nato zanašanje na pravilo varnega pristana, da se povrhnji davek zmanjša na nič v jurisdikciji/pristojnosti, ki uporablja pravila povrhnjega davka. Na ta način se zavezanci lahko razbremenijo dodatnega izračuna v skladu s pravili povrhnjega davka. Vendar pa dejstvo, da MNE skupina ni dolžna opraviti drugega izračuna v okviru varnega pristana, lahko sproži vprašanja glede integritete, saj morebitna pomanjkljivost pri QDMTT ne bo privedla do plačila dodatnega davka v skladu s pravili povrhnjega davka, kot bi to bilo pri upoštevanju QDMTT iz jurisdikcije brez varnega pristana.

Da bi naslovili to tveganje, mora QDMTT izpolnjevati dodaten niz standardov, da se kvalificira za varni pristan v posamezni jurisdikciji. Zlasti, in ob upoštevanju možnosti, da QDMTT odstopi od zasnove pravil povrhnjega davka, mora QDMTT izpolnjevati naslednje tri standarde, da se lahko kvalificira za varni pristan (spodnje standarde se ugotavlja v okviru medsebojnega strokovnega pregleda za odobritev varnega pristana:

**I. Standard računovodstva QDMTT**, ki zahteva, da se QDMTT izračuna na podlagi finančnega računovodskega standarda krovnega matičnega subjekta ali lokalnega finančnega računovodskega standarda, pod določenimi pogoji. QDMTT ustreza standardu računovodstva QDMTT, če zakonodaja QDMTT sprejme eno od naslednjih možnosti:

(a) določbe, ki so enakovredne členom 19. člena Zakona o minimalnem davku; ali

(b) pravilo lokalnega računovodskega standarda (3. odstavek 59. člena ZMD).

V skladu s pravilom lokalnega računovodskega standarda:

(a) se QDMTT izračuna na podlagi lokalnega računovodskega standarda jurisdikcije QDMTT, kjer vse konstitutivne subjekte, ki se nahajajo v tej jurisdikciji, imajo finančne izkaze pripravljene na podlagi tega standarda in:

i. so obvezni hraniti ali uporabljati takšne izkaze v skladu z domačim korporacijskim ali davčnim zakonom; ali

ii. so ti finančni izkazi predmet zunanjega revizijskega pregleda;

(b) lokalni računovodski standard je finančni računovodski standard, ki ga dovoljuje ali zahteva QDMTT jurisdikcija s strani pooblaščenega računovodskega organa ali v skladu z ustrezno domačo zakonodajo, ki je:

i. Sprejemljiv standard finančnega računovodenja; ali

ii. Odobreni standard finančnega računovodenja, prilagojen za preprečevanje pomembnih konkurenčnih izkrivljanj; in

(c) v primeru, ko vsi konstitutivni subjekti, ki se nahajajo v jurisdikciji, ne izpolnjujejo zahtev pododstavka (a) ali ko se davčno leto takšnih računov razlikuje od davčnega leta konsolidiranih računovodskih izkazov skupine MNE, se QDMTT izračuna na podlagi določb, ki so enakovredne 19. členu Zakona o minimalnem davku.

**II. Standard doslednosti**, ki zahteva, da morajo izračuni QDMTT biti enaki izračunom, ki jih zahtevajo pravila povrhnjega davka, razen če administrativne smernice v zvezi z zasnovo QDMTT izrecno zahtevajo ali dopuščajo, da QDMTT odstopi od pravil povrhnjega davka brez kršitve standarda doslednosti. Standard doslednosti je izpolnjen ne glede na to, da QDMTT:

(a) ne vključuje ali ima omejeno vsebinsko izključitev dohodka po 35-39. členu Zakona o minimalnem davku;

(b) ne vključuje ali ima omejeno izjemo De minimis po 41. členu;

(c) ima minimalno davčno stopnjo nad 15 % za namene določanja povrhnjega davka.

Standard doslednosti v okviru komentarja (administrativnih smernic) QDMTT trenutno prepoznava dve obvezni variaciji. Prva variacija zahteva, da QDMTT ne upošteva razdelitve čezmejnih davkov, kot so davki na kontrolirane tuje subjekte (CFC), plačani s strani matičnega subjekta ali davki, ki jih plačuje glavni subjekt v zvezi s profiti, ki se pripisujejo stalni poslovni enoti (PE). To je v ZMD upoštevano v drugem odstavku 60. člena. Druga variacija zahteva, da se QDMTT izračuna v lokalni valuti, kadar se QDMTT izračuna na podlagi računovodskih izkazov, pripravljenih v skladu z lokalnim računovodskim standardom, in ko vsi subjekti v sestavi v tej jurisdikciji uporabljajo lokalno valuto v svojih lokalnih računovodskih izkazih.

**III. Standard administriranja**, ki zahteva, da mora QDMTT jurisdikcija izpolnjevati zahteve postopka stalnega spremljanja, podobnega tistemu, ki velja za pristojnosti, ki izvajajo pravila povrhnjega davka.

Presoja ali QDMTT izpolnjuje zgornje standarde in tako izpolnjuje pogoje za varni pristan se bo izvajal v okviru postopka medsebojnega strokovnega pregleda. Kvalifikacija za varni pristan se lahko določi istočasno, ko se bo izvedel pregled statusa "kvalificiranosti" pravil QDMTT.

Standardi, ki veljajo za varni pristan QDMTT, se ne smejo zamenjati z zahtevami za kvalificiran status QDMTT, čeprav se bodo lahko preverjali v okviru istega postopka medsebojnega strokovnega preverjanja.

**Delovanje varnega pristana QDMTT in pogoj plačljivosti**

Varni pristan za QDMTT deluje tako, da omogoča MNE oziroma velikim domačim skupinam, da izberejo uporabo varnega pristana za QDMTT za vsako podskupino ali samostojno entiteto, ki je v posamezni jurisdikciji podvržena izračunu in plačilu QDMTT. Na primer, trije subjekti v sestavi enega krovnega matičnega subjekta, dva člana iste skupine skupnega podviga in en investicijski subjekt, se nahajajo v jurisdikciji, ki ima QDMTT, ki izpolnjuje standarde varnega pristana. V tem primeru bi moral vložniški subjekt, ki pripravi informativni obrazec za obračun, narediti ločeno izbiro za tri subjekte v sestavi, dva člana skupine skupnega podviga in za investicijski subjekt (tukaj imamo torej tri podskupine subjektov).

Vložniški subjekt, ki pripravi in predloži informativni obrazec za obračun povrhnjega davka, se lahko odloči za uporabo varnega pristana QDMTT le, če bi se davek, izračunan v skladu z QDMTT, obravnaval kot "plačljiv kvalificiran domači minimalni dodatni davek" na enak način kot če varni pristan ne bi veljal. Zato skupina, ki je zavezana za povrhnji davek, ne more izbrati uporabe varnega pristana, če je njena obveznost po QDMTT predmet izpodbijanja ali se šteje za neocenljivo. Taka skupina ne more izbrati uporabe varnega pristana za QDMTT za to jurisdikcijo, ne glede na to, ali ta QDMTT izpolnjuje zgoraj navedene standarde.

4.1.2 Varni pristan v obliki poenostavljenih izračunov za nepomembne subjekte (NMCE)

Predviden je varni pristan za poenostavljene izračune v zvezi z nepomembnimi subjekti v sestavi (non-material constituent entities – NMCE). Poenostavljeni izračuni dohodka, prihodka in davka NMCE v okviru varnega pristana uporabljajo določena pravila, da se prepreči ogrožanje integritete pravil povrhnjega davka. Poenostavljeni izračuni NMCE lahko združijo z izračuni GloBE drugih subjektov v sestavi za namene ugotavljanja, ali testirana jurisdikcija izpolnjuje zahteve za varni pristan za poenostavljene izračune. Ti izračuni lahko vključujejo tudi druge poenostavljene izračune, ki bi se lahko razvili v prihodnosti prek dogovorjenih upravnih smernic.

**I. Opredelitev NMCE**

Pojem NMCE vključuje vse hčerinske družbe in njihove stalne poslovne enote (če obstajajo), ki so dejansko izvzete iz obsega konsolidiranih računovodskih izkazov v določenem davčnem letu. Subjekti, ki so povezani prek lastništva ali nadzora, vendar so izključeni iz konsolidiranih računovodskih izkazov skupine izključno zaradi velikosti ali materialnosti, se štejejo za subjekte v sestavi skupine v skladu z 8.a točko 7. člena ZMD. Subjekti, ki so običajno vključeni kot subjekti v sestavi z manjšim ali minimalnim obsegom dejavnosti ali pa imajo dejavnosti v fazi postopnega prenehanja ali likvidacije, se pogosto imenujejo kot subjekti z manjšim obsegom dejavnosti (NMCEs). Opredelitev NMCE temelji na splošni praksi skupin pri izključevanju nepomembnih hčerinskih družb iz obsega konsolidiranih računovodskih izkazov, kjer lahko izkažejo, da izključitev NMCE ne bi vplival na osebe, za katere so relevantni konsolidirani računovodski izkazi. Ni enotne nedvoumne opredelitve za določitev pragov (ne)pomembnosti znotraj relevantnih računovodskih načel. Na primer, tako IFRS4 kot tudi US GAAP zagotavljata splošen koncept pomembnosti, ki v bistvu pomeni, ali izpustitev ali napačna navedba postavke razumno vpliva na mnenje osebe, ki se zanaša na finančno računovodsko poročilo. Ta splošen koncept je treba prilagoditi posebnostim vsake skupine MNE (npr. panoga in velikost).

Določitev, ali naj se hčerinsko podjetje obravnava izven obsega konsolidacije, temelji na kvantitativnih in kvalitativnih merilih, in to oceno opravi uprava skupine, ki jo nato deli in dogovori vnaprej z zunanjim revizorjem, odgovornim za zakonsko revizijo konsolidiranih računovodskih izkazov.

**II. Okvir varnega pristana**

Povrhnji davek (razen dodatnega povrhnjega davka po 40. členu Zakona o minimalnem davku) za določeno pristojnost se šteje za nič v davčnem letu, ko je testirana jurisdikcija izpolnila zahteve:

(a) Testa rutinskih dobičkov;

(b) Testa De minimis; ali

(c) Testa efektivne davčne stopnje.

Subjekt v sestavi lahko za določitev, ali je kateri od testov izpolnjen v davčnem letu, uporabi poenostavljen izračun dohodka, poenostavljen izračun prihodka ali poenostavljen izračun davka.

Testirana jurisdikcija izpolni:

(a) Test rutinskih dobičkov, če je njen kvalificiran dohodek, kot je določen v skladu s poenostavljenim izračunom dohodka, enak ali manjši od zneska, ki ga dobimo z izračunom vsebinske izključitve dobička za predmetno jurisdikcijo. Test rutinskih dobičkov uporablja pravila vsebinske izključitve dohodkov (subject-based income exclusion SBIE). Znesek je torej enak tistemu, ki bi ga sicer izračunali v okviru splošnega izračuna povrhnjega davka, edina razlika pa je, da poenostavljeni izračun dohodka omogoča prilagoditve ali poenostavitve za izvedbo tega testa. Učinek izpolnjevanja testa rutinskih dobičkov bo, da se povrhnji davek šteje za nič (to je, ni povrhnjega davka, vključno tistega iz 40. člena).

(b) Test De minimis, če je povprečni kvalificirani prihodek te jurisdikcije, kot je določen v skladu s poenostavljenim izračunom dohodka, manjši od 10 milijonov EUR, in povprečni kvalificirani dohodek te pristojnosti manjši od 1 milijona EUR ali ima izgubo za namene povrhnjega davka.

Test De minimis sledi pravilom za De minimis po 41. členu ZMD. Pravila iz 41. člena ZMD veljajo enako za potrebe varnega pristana. Edina razlika je, da bodo poenostavljeni izračuni dohodka in prihodka omogočili prilagoditve ali poenostavitve za izvedbo tega testa.

(c) Test efektivne davčne stopnje, če je efektivna davčna stopnja predmetne jurisdikcije, kot je določena v skladu s poenostavljenim izračunom dohodka in davka, vsaj 15 %.

Test efektivne davčne stopnje sledi pravilom povrhnjega davka, ker zahteva, da je efektivna davčna stopnja v predmetni jurisdikciji vsaj 15 %. Kot del stalnega varnega pristana se lahko efektivna davčna stopnja pristojnosti izračuna na podlagi poenostavljenih izračunov.

**III. Poenostavljen izračun prihodkov, dohodkov in davkov za potrebe NMCE varnega pristana**

Poenostavljeni izračuni za NMCE omogočajo alternativno metodo določanja kvalificiranega dohodka ali izgube, GloBE prihodka in prilagojenih zajetih davkov NMCE, ki temelji na konservativnem pristopu določanja dohodka in davkov. Poenostavljeni izračuni za NMCE se uporabljajo samo za namene poenostavljenih izračunov varnega pristana. Če se pogoji poenostavljenih izračunov varnega pristana ne izpolnijo glede na preizkušeno jurisdikcijo (tj. pogoji za test rutinskega dohodka, testa de minimis in test efektivne davčne stopnje niso izpolnjeni), se za to jurisdikcijo uporabljajo splošno veljavna pravila za izračune povrhnjega davka. To pomeni, da so poenostavljeni izračuni alternativa splošno veljavnim izračunom povrhnjega davka in jih je mogoče uporabiti le za namene poenostavljenih izračunov varnega pristana, ne pa za redne GloBE izračune.

Bistvo navedenih poenostavitev izračunov za NMCE pa je, da ne smejo spodkopavati integritete pravil povrhnjega davka. Poenostavljeni izračuni za NMCE zagotavljajo alternativno metodo izračuna ETR za takšne subjekte, alternativna metoda pa ne ogroža celovitosti pravil povrhnjega davka. Izračun kvalificiranega dohodka in prilagojenih zajetih davkov za NMCE temelji na konzervativni meritvi dohodka. Ob upoštevanju širše definicije dohodka in ožje definicije davkov se pričakuje, da bodo poenostavljeni izračuni dohodka, prihodkov in davkov v okviru tega varnega pristana privedli do višjega dohodka in nižje ETR kot tisto, kar je določeno v pravilih povrhnjega davka.

Poenostavljeni izračuni za NMCE sestavljajo poenostavljeni izračuni dohodkov, prihodkov in davkov.

V primeru poenostavljenega izračuna dohodka namesto izračuna kvalificiranega dohodka ali izgube NMCE (tj. neto dobiček ali izguba po finančnem računovodstvu, prilagojen v skladu s pravili povrhnjega davka), bo skupina določila kvalificiran dohodek NMCE na podlagi njenega skupnega prihodka, določenega v skladu s pravili o poročanju po državah (CbCR).

V primeru poenostavljenega izračuna prihodka bo prihodek NMCE za potrebe povrhnjega davka enak skupnemu prihodku takšnega subjekta, določenemu v skladu s CbCR. To pomeni, da bosta kvalificirani dohodek in prihodek za potrebe povrhnjega davka enaka v okviru poenostavljenih izračunov dohodka in prihodka.

Podobno bo poenostavljen izračun zajetega davka temeljil na informacijah, ki jih uporablja skupina MNE za pripravo svojega CbC poročila. Prilagojeni zajeti davki posameznega subjekta v tem izračunu bodo davki subjekta v tekočem letu, ki izključujejo kakršnekoli odložene davčne obveznosti, prilagoditve za neknjižene postavke in negotove davčne obveznosti. Poenostavljeni izračuni za NMCE se bodo pripravili na ravni posameznega subjekta glede na računovodske podatke, ki so na voljo NMCE, z uporabo opredelitev, določenih v relevantnih predpisih CbC.

**III. Uporaba poenostavljenih izračunov v okviru varnega pristana NMCE**

Poenostavljeni izračuni varnega pristana za NMCE so letna izbira in se izvajajo za vsako NMCE posamezno.

V primerih, ko so poenostavljeni izračuni za NMCE edini poenostavljeni izračuni, ki jih je skupina MNE izbrala v testirani jurisdikciji za poročevalsko leto, bo skupina MNE uporabila običajno veljavna pravila povrhnjega davka za vse druge subjekte v sestavi v testirani jurisdikciji, razen NMCE, in bo uporabila poenostavljene izračune za NMCE v skladu s sprejetimi pravili. Posledično bo skupina uporabila naslednje preizkuse, pri čemer bo upoštevala poenostavljene izračune za NMCE, da ugotovi, ali so izpolnjeni pogoji za varne pristane:

- Test rutinskega dobička bo odražal 35. člen ZMD, z razliko, da bo kvalificirani dohodek za NMCE (za katere se izvaja opcija) enak prihodkom, določenim v skladu s CbC pravili. Poenostavljeno povedano, za potrebe testa rutinskih dobičkov, če bo znesek vsebinske izključitve dohodka presegel poenostavljen izračun dohodka NMCE, bo test izpolnjen.;

- Test de minimis bo odražal 41. člen ZMD, z razliko, da bosta tako prihodek za potrebe povrhnjega davka kot tudi kvalificirani dohodek za NMCE (za katere se izvaja opcija) enaka skupnim prihodkom, določenim v skladu z ustreznimi predpisi CbC.;

- Test efektivne davčne stopnje (ETR) bo odražal pravila GloBE, še zlasti 33. člen ZMD, z edino razliko, da bosta kvalificirani dohodek in prilagojeni zajeti davki za NMCE (za katere se izvaja opcija) enaki ustreznim prihodkom in izračunanim davkom za tekoče leto v skladu z ustreznimi predpisi CbC.

Če je kateri od zgornjih preizkusov izpolnjen za preizkušeno jurisdikcijo, potem so izpolnjeni pogoji za varni pristan poenostavljenih izračunov, in se šteje, da je dodatni davek te jurisdikcije nič, v skladu s 43. členom ZMD.

4.2. Začasni varni pristani

4.2.1 Začasni CbCR varni pristan

V prehodnem obdobju, ki velja za konkretni začasni varni pristan, se šteje, da povrhnji davek v posamezni jurisdikciji za poslovno leto nič, če:

a. MNE skupina v svojem kvalificiranem poročilu o CbC za poslovno leto v tej jurisdikciji poroča skupni prihodek v višini do 10 milijonov evrov in dohodek (izguba) pred obdavčitvijo z dohodnino v višini do 1 milijon evrov; ali

b. MNE skupina izračuna poenostavljeno dejansko davčno stopnjo (ETR), ki je enaka ali višja od prehodne stopnje v tej jurisdikciji za poslovno leto; ali

c. MNE skupina ima dobiček (izgubo) pred obdavčitvijo z davkom na dohodek v tej jurisdikciji, ki je enak ali manjši od zneska vsebinske izključitve dohodka, za subjekte v sestavi, ki so rezidenti v tej jurisdikciji v skladu z CbCR, kot je izračunan v skladu s pravili povrhnjega davka.

**Opredelitve pravil:**

**Poenostavljeni zajeti davki** so davčni odhodki jurisdikcije, kot je navedeno v kvalificiranem finančnem poročilu MNE skupine, po izključitvi davkov, ki niso zajeti davki, in negotovih davčnih položajev, navedenih v kvalificiranem finančnem poročilu MNE skupine.

**Poenostavljena ETR** se izračuna z deljenjem poenostavljenih zajetih davkov jurisdikcije z dobičkom (izgubo) pred obdavčitvijo z davkom od dohodka, kot je poročano v kvalificiranem poročilu o CbC MNE skupine.

**Prehodno obdobje** zajema vsa poslovna leta, ki se začnejo pred 31.12.2026, vendar ne vključuje poslovnega leta, ki se konča po 30.6.2028.

**Prehodna stopnja** pomeni:

(a) 15% za poslovna leta, ki se začnejo leta 2023 in 2024;

(b) 16% za poslovna leta, ki se začnejo leta 2025; in

(c) 17% za poslovna leta, ki se začnejo leta 2026.

Varni pristan, opisan v tem delu, je zasnovan tako, da zagotavlja prehodno poenostavitev za MNE skupine v začetnih letih veljave povrhnjega davka. Ta varni pristan skuša zmanjšati morebitne težave pri zagotavljanju spoštovanja pravil, s katerimi se bodo MNE podjetja soočala pri pripravi sistemov za zbiranje podatkov, potrebnih za izvajanje celovitih izračunov povrhnjega davka. To se doseže preko varnega pristana CbCR tako, da omeji okoliščine, v katerih bo od MNE zahtevano, da izvede temeljite izračune, pri čemer bodo temeljiti izračuni potrebni pri manjšem številu višje tveganih jurisdikcij. Oblikovanje varnega pristana je usmerjeno v jasna pravila, ki uporabljajo hitro dostopne in enostavno preverljive podatke, namesto da bi skušali doseči visoko stopnjo natančnosti z izvajanjem polnih izračunov povrhnjega davka za določeno jurisdikcijo. Prehodni varni pristan CbCR deluje s pomočjo poenostavljenih podatkov o prihodkih in dohodkih za posamezne jurisdikcije, ki so vključeni v kvalificiranem poročilu o CbC MNE skupine, ter podatkov o davkih v jurisdikcijah, ki so vključeni v kvalificirane finančne izkaze MNE skupine.

Varni pristan velja za jurisdikcije, v katerih se nahajajo subjekti v sestavi MNE ("testirane jurisdikcije").

Delovanje varnega pristana poteka na naslednji način: Prihodek in dohodek (izguba) pred obdavčitvijo z davkom na dohodek MNE skupine za vsako jurisdikcijo se neposredno določita z uporabo kvalificiranega poročila o CbC.

a. Če testirana jurisdikcija ustvari prihodke in dohodke, ki izpolnjujejo test De minimis, potem testirana jurisdikcija izpolnjuje pogoje za varni pristan.

b. Testirana jurisdikcija se lahko prav tako uvrsti v varni pristan, če je njen ETR enak ali večji od prehodne stopnje. ETR se izračuna z uporabo podatkov o dohodku (izgubi) pred obdavčitvijo z davkom od dohodkov iz CbCR in odhodkov za davke, izkazanih v kvalificiranih finančnih izkazih MNE skupine. Odhodki za davke, uporabljen za preizkus ETR, torej vključuje postavke za odložene davke in ne zahteva nobenih prilagoditev v skladu s pravili GloBE (kot so razporeditve davkov za CFC ali davki Main Entity). Zahteva pa odstranitev davkov, ki niso zajeti davki, in negotove davčne položaje.

c. Testirana jurisdikcija se lahko uvrsti v prehodni varni pristan CbCR, če izpolni test za rutinski dobiček. V okviru tega testa bi MNE izračunal SBIE za jurisdikcijo v skladu s pravili GloBE (vključno s pojasnili in morebitnimi dogovorjenimi upravnimi smernicami) in ga primerjal z dohodkom (izgubo) pred obdavčitvijo z davkom od odhodkov, kot je poročano v kvalificiranem poročilu o CbC MNE skupine. Če SBIE za testirano jurisdikcijo enaka ali presega dohodek (izgubo) pred obdavčitvijo v tej jurisdikciji, to pomeni, da je manj verjetno, da bodo v testirani jurisdikciji izkazani presežni dobički, od katerih bi se lahko izračunal povrhnji davek, in testirana jurisdikcija bi se uvrstila v varni pristan.

Če skupina v določenem davčnem letu, ko je podvržena pravilom povrhnjega davka, ni uporabila varnega pristana CBCr za določeno jurisdikcijo, potem ta skupina v naslednjem letu ne more uveljavljati tega varnega pristana (glej zaporedno 2.2.1.1.1).

CBCr varni pristan lahko uporabi tudi skupina, ki ni dolžna poročati CBCr podatke, vendar je v sistemu povrhnjega davka (smernice AG December 2023, str. 15).

4.2.2 Začasni varni pristan za uporabo pravila o prenizko obdavčenih dobičkih (UTPR varni pristan)

Pravilo o prenizko obdavčenih dobičkih - UTPR je zasnovan kot nekakšna varnostna mreža za pravilo o vključitvi dohodkov - IIR in spodbuja jurisdikcije k sprejetju pravil povrhnjega davka ter MNE-je k oblikovanju svojih skupinskih lastniških struktur na način, ki prinese njihovo poslovanje v obseg obdavčitve po IIR. Vendar pa delovanje pravil povrhnjega davka pomeni, da v določenih primerih UTPR v praksi deluje kot glavni mehanizem za uvedbo povrhnjega davka v jurisdikciji UPE, kjer ta jurisdikcija ni uvedla domačega minimalnega davka, kot je domači IIR ali QDMTT. MNE skupine, ki so izpostavljene morebitni uporabi UTPR v jurisdikciji UPE, imajo omejeno sposobnost spreminjanja svoje lastniške strukture, da bi dobičke UPE vključile v obseg IIR. Pričakovati je tudi, da se bo UTPR v prvih letih izvajanja pravil povrhnjega davka pogosteje uporabljal, saj bodo jurisdikcije zaključile postopek uvedbe ustreznih pravil, vključno s QDMTT. Pri tem je treba izpostaviti, da se bo pravilo UTPR po trenutnih pravilih začel uporabljati šele z letom 2025, razen v primerih iz 18. člena ZMD. 18. člen ZMD namreč določa uporabo pravila o prenizko obdavčenih dobičkih v primeru, ko se država članica, ki ni Slovenija, ki je izbrala opcijo odloga uporabe pravil in je o tem obvestila Evropsko komisijo, so subjekti v sestavi te mednarodne skupine podjetij v Sloveniji zavezani za znesek povrhnjega davka na podlagi pravila o prenizko obdavčenih dobičkih, ki je bil v skladu s 16. členom tega zakona dodeljen Sloveniji. Navedeno pravilo po 18. členu ZMD se glede na drugi odstavek 76. člena ZMD uporablja že od 1.1.2024 dalje.

Uporaba UTPR v jurisdikciji UPE, preden se jurisdikcijam omogoči dovolj časa za uvedbo njihovih QDMTT, ni optimalna iz več razlogov. Prvič, povrhnji davek, dodeljen jurisdikcijam v okviru UTPR, bo pogosto nesorazmeren dobičku, ki se pojavi v teh jurisdikcijah. Številne MNE skupine bodo imele pomemben del svojega poslovanja in dohodka v jurisdikciji UPE, manjše operacije pa v drugih jurisdikcijah. Drugič, možnosti za spore med jurisdikcijami se pojavljajo pogosteje v okviru UTPR, saj ta temelji na več informacijah in višji stopnji usklajevanja kot IIR. Izvajanje in usklajevanje UTPR bi bilo bolj optimalno, če bi bil razvit preverjen mehanizem za preprečevanje in reševanje sporov ter morda mehanizem za zagotavljanje predhodne pravne gotovosti.

Delovanje varnega pristana poteka na naslednji način: **Znesek dodatnega davka UTPR za jurisdikcijo UPE se med prehodnim obdobjem za vsako proračunsko leto šteje, da je nič, če ima jurisdikcija UPE (nominalno) davčno stopnjo za pravne osebe, ki znaša vsaj 20 odstotkov.**

Preizkus nominalne stopnje 20 odstotkov zagotavlja, da imajo koristi od tega varnega pristana le MNE skupine, katerih subjekti v sestavi so v jurisdikciji s sistemom davka od dohodka pravnih oseb in dovolj visoko stopnjo davka od dobička pravnih oseb.

Prehodno obdobje pomeni proračunska leta, ki se začnejo pred 31. decembrom 2025, vendar ne vključuje proračunskega leta, ki se konča po 30. juniju 2027. Kratko prehodno obdobje je zasnovano tako, da zagotavlja, da varni pristan ne deluje nespodbudno za jurisdikcije, da sprejmejo pravila povrhnjega davka, ali kot spodbuda za MNE-skupine, da se preselijo v jurisdikcijo, ki še ni sprejela QDMTT, ali da premaknejo dobiček v subjekte v sestavi v jurisdikcijah UPE, kjer veljajo nižje dejanske davčne stopnje. Zato prehodno obdobje ni mogoče podaljšati.

4.2.3 Zmanjšanje davka, vključno domačega povrhnjega davka v Sloveniji, po tem zakonu do vrednosti nič v prehodnem obdobju

Direktiva EU o povrhnjem davku predvideva posebno obravnavo v posebnem primeru mednarodnih skupin podjetij, ki so v začetnih fazah svoje mednarodne dejavnosti. Namen te ureditve je, da se ne odvrača od razvoja čezmejnih dejavnosti mednarodnih skupin podjetij, ki imajo koristi od nizke obdavčitve v svoji domači jurisdikciji, kjer večinoma poslujejo.

Zato se nizko obdavčene domače dejavnosti takih mednarodnih skupin podjetij izključi iz uporabe pravil povrhnjega davka za prehodno obdobje petih let, če mednarodna skupina podjetij nima subjektov v sestavi v več kot šestih jurisdikcijah. Da se zagotovi enaka obravnava velikih domačih skupin, se je za prehodno obdobje petih let izključil tudi dohodek iz dejavnosti takih skupin. ZMD to ugodnost doseže tako, da se za subjekte, ki lahko na ravni skupine uveljavljajo to izjemo šteje, da je davek, ki ga morajo plačati po pravilu IIR, UTPR ali QDMTT nič. To pomeni, da skupina ni dolžna izračunavati stopenj obdavčitve svojih subjektov v sestavi in ni potrebno izračunati zneska povrhnjega davka, ki bi bil plačljiv, če izključitev ne bi veljala. Skupina navedeno zmanjšanje povrhnjega davka uveljavlja v Sloveniji preko odkljukane opcije v obračunu domačega povrhnjega davka in povrhnjega davka, podatke v zvezi z opcijo pa poroča v okviru informativnega obrazca za obračun.

Gre torej za ugodnost izključitve iz sistema uporabe povrhnjega davka za subjekte v sestavi v Sloveniji, ki jo lahko le-ti za celo skupino uporabijo v začetni fazi delovanja. Ker Direktiva EU uveljavlja v pravilu IIR tudi domači IIR (ki velja za krovne matične subjekte same in njihove subjekte v sestavi v isti jurisdikciji oziroma za velike domače skupine), Direktiva EU predpisuje širšo izključitev v začetni fazi delovanja, saj poleg izključitve pravila UTPR velja omejeno tudi za IIR pravilo. Pravilo IIR je tako izključeno tako za mednarodne skupine kot za velike domače skupine.

Poleg tega pa ZMD predpisuje enako možnost tudi za izključitev obveznosti izračuna domačega povrhnjega davka, kot to jasno izhaja iz šestega odstavka 17. člena ZMD.

Za mednarodne skupine podjetij se bo izključitev uporabila v prvih petih letih začetne faze mednarodne dejavnosti. Za velike domače skupine pa se bo uporabljala v prvih petih letih, od prvega dneva poslovnega leta, v katerem skupina prvič spada v področje uporabe zakona. Pomembno je, da lahko tako ugodnost skupina uveljavlja le enkrat v svojem obdobju delovanja.

Za mednarodne skupine je torej pomembno kaj se šteje kot začetna faza delovanja, medtem, ko pri velikih domačih skupina ta pogoj ni pomemben, saj se pogoji začetne faze vežejo na mednarodne vidike poslovanja. Za mednarodno skupino podjetij se šteje, da je v začetni fazi svoje mednarodne dejavnosti, če za poslovno leto velja, da:

1. ima subjekte v sestavi v največ šestih jurisdikcijah in

2. vsota knjigovodskih vrednosti opredmetenih sredstev vseh subjektov v sestavi mednarodne skupine podjetij, ki se nahajajo v vseh jurisdikcijah, razen referenčni jurisdikciji, ne presega 50.000.000 eurov.

Referenčna jurisdikcija iz druge točke je posebej opredeljena, kot jurisdikcija, v kateri imajo subjekti v sestavi mednarodne skupine podjetij najvišjo skupno vrednost opredmetenih sredstev v poslovnem letu, v katerem mednarodna skupina podjetij prvič spada v področje uporabe tega zakona. Skupna vrednost opredmetenih sredstev v jurisdikciji je vsota knjigovodskih vrednosti vseh opredmetenih sredstev vseh subjektov v sestavi mednarodne skupine podjetij, ki se nahajajo v tej jurisdikciji.

Tako za mednarodne skupine kot velike domače skupine bo pa izjemnega pomena kdaj začne teči 5 letno obdobje za ugodnost. Bistvena so naslednja pravila:

* Obdobje petih let iz 1. točke prvega odstavka in drugega odstavka tega člena se začne z začetkom poslovnega leta, v katerem mednarodna skupina podjetij prvič spada v področje uporabe te direktive.

Za ponazoritev, v primeru, da mednarodna skupina ali velika domača skupina ob zaključku leta 2023 izpolnjuje pogoje za obseg, kar bi pomenilo, da se v letu 2024 ugotovi, da je v zadnjih štirih letih vsaj dvakrat presegla prag 750 milijonov evrov iz 6. člena ZMD, pri čemer izpolnjuje tudi pogoje za začetno fazo delovanja (pri mednarodnih skupinah), potem se šteje, da je prvo leto 5 letnega obdobja začet 1.1.2024.

V primeru, da skupina ugotovi, da so pogoji izpolnjeni šele ob zaključku leta 2025, potem se bo 5 letno obdobje začelo 1.1.2026.

* Pri tem se za mednarodne skupine podjetij, ki bi 23. decembra 2022 spadale v področje uporabe tega zakona, petletno obdobje za potrebe uporabe pravila IIR začne 31. decembra 2023.

V primeru, da bi se ugotovilo, da skupine spadajo v področje uporabe tega zakona v okviru pravila IIR že dne 23.12.2022, kar je datum uveljavitve direktive, se petletno obdobje začne 31.12.2023.

* Pri tem se za mednarodne skupine podjetij, ki bi 23. decembra 2022 spadale v področje uporabe tega zakona, petletno obdobje za potrebe uporabe UTPR začne 31. decembra 2024, ker se UTPR začne uporabljati z enoletnim zamikom glede na pravilo IIR in domači povrhnji davek.
* Pri tem se za velike domače skupine, ki bi 23. decembra 2022 spadale v področje uporabe tega zakona, petletno obdobje začne 31. decembra 2023.

**4.3. De minimis**

Ne glede na pravila o izračunavanju povrhnjega davka lahko vložniški subjekt v sestavi (glej 65. člen ZMD za opredelitev vložniškega subjekta), izbere, da je povrhnji davek, ki ga je treba plačati za subjekte v sestavi, ki se nahajajo v jurisdikciji, v poslovnem letu enak nič, če v takem poslovnem letu:

1. povprečni kvalificirani prihodek vseh subjektov v sestavi, ki se nahajajo v taki jurisdikciji, znaša manj kot 10.000.000 EUR, ter

2. je povprečni kvalificirani dohodek ali izguba vseh subjektov v sestavi v taki jurisdikciji enaka izgubi ali znaša manj kot 1 000 000 EUR.

Pravilo torej določa, da se za subjekte v sestavi, ki se nahajajo v določeni jurisdikciji, za določeno poročevalsko obdobje šteje, da je povrhnji davek nič, kadar vsi subjekti v sestavi, ki se nahajajo v isti jurisdikciji, izpolnjujejo pogoje De minimis izjeme. Učinek De minimis izjeme je tudi, da ni potrebe, da skupina izračuna dejansko davčno stopnjo subjektov v sestavi, ki se nahajajo v jurisdikciji, ki izpolnjujejo pogoje za De minimis. Prav tako ni treba izračunati zneska povrhnjega davka, ki bi bil dolžan, če izjema ne bi veljala.

Povprečni kvalificirani prihodek ali povprečni kvalificirani dohodek ali izguba iz zgornjih točk je povprečje kvalificiranega prihodka ali kvalificiranega dohodka ali izgube subjektov v sestavi, ki se nahajajo v jurisdikciji, za poslovno leto in dve predhodni poslovni leti. Pri tem velja, da se, če v jurisdikciji v prvem ali drugem predhodnem poslovnem letu ali ali v obeh ni subjektov v sestavi s kvalificiranim prihodkom ali kvalificirano izgubo, taka poslovna leta izključijo iz izračuna povprečja kvalificiranega prihodka ali kvalificiranega dohodka ali izgube v tej jurisdikciji.

V nadaljevanju je podan praktični primer učinkovanja izjeme De minimis:

# Primer 4 Izključitev De minimis – kratko poročevalsko leto

1. Ta primer ponazarja, kako se izračunane kvalificirane povprečne prihodke in povprečne kvalificirane dohodke prilagodi v primeru kratkega obračunskega obdobja.

2. Predpostavljamo, da skupina ABC koledarsko leto uporablja kot svoje obračunsko leto in ima samo en subjekt v sestavi v jurisdikciji B, B Co. B Co, ki je bil ustanovljen 1. julija v letu 1 ter je imel kvalificirane prihodke v višini 1 milijona EUR in kvalificirani dohodek v višini 50.000 EUR v letu 1. Predpostavimo, da ima B Co v drugem letu kvalificirane prihodke v višini 1 milijona EUR in kvalificiran dohodek v višini 100.000 EUR. V tretjem letu pa prihodke v višini 3 milijonov EUR in kvalificirano izgubo v višini 200,000 EUR. Družba B Co ustvarja kvalificirani prihodek, kvalificirani dohodek in kvalificirano izgubo samo v jurisdikciji B. V primeru ponazarjamo, kako se opravi izračun in presodi, da je povrhnji davek za družbo B Co enak nič za proračunsko leto 3.

3 Izračun povprečnih zneskov v skladu z De minimis pravili temelji na predpostavki, da davčna leta trajajo enako dolgo. Če je eno davčno leto krajše, se povprečje izračuna z ustrezno prilagoditvijo kvalificiranih prihodkov in dohodkov (ali izgube) sorazmerno z obdobjem, ki ga zajema kratko obračunsko leto na 12-mesečno obdobje. Zato se bodo v letu 1 kvalificirani prihodki in dohodek za leto 1 pomnožili z 2 (=12/6) za namene določitve povprečnih letnih kvalificiranih prihodkov in dohodek, saj sta bila kvalificirani prihodek in dohodek družbe B Co realizirana v šestih mesecih (od 1. julija do 31. decembra).

4. Povprečje se izračuna na naslednji način:

Triletni povprečni kvalificirani prihodki za to jurisdikcijo so:

Triletni povprečni kvalificirani dohodki ali izgube za to jurisdikcijo pa so:

5. Povprečni kvalificirani prihodki jurisdikcije B znašajo manj kot 10 milijona EUR, povprečni dohodek ali izguba jurisdikcije B pa znaša manj kot 1 milijona EUR. Posledično se šteje, da je najvišji davek za družbo B Co nič za leto 3, če subjekt v sestavi uporabi to opcijo skladno s pravili povrhnjega davka.

5.0 Upravno - administrativni vidiki in postopek pobiranja povrhnjega davka

ZMD je v svoje določbe vnesel način izpolnjevanja obveznosti po sistemu povrhnjega davka. V zvezi z upravno-administrativnimi obveznostmi obstajajo tri skupine obveznosti, ki jih morajo upoštevati subjekti v sestavi, ki so v okviru sistema povrhnjega davka:

* Obveznost predložitve informativnega obrazca za obračun, ali tako imenovani Globe Information Return (GIR);
* Obračun povrhnjega davka po pravilu o vključitvi dohodka (IIR) ali po pravilu o prenizko obdavčenih dobičkih (UTPR);
* Obračun domačega povrhnjega davka (QDMTT).

Za vse subjekte v sestavi v Sloveniji, ne glede na njihov položaj v strukturi skupine, bo bistvena ugotovitev ali so sami nizko-obdavčeni subjekti (LTCE) – torej ali je njihova jurisdikcijska dejanska davčna stopnja, izračunana po pravilih povrhnjega davka, nižja od minimalne davčne stopnje in imajo presežni dobiček za jurisdikcijo. Če so LTCE, potem bodo primarno dolžni obračunati domači povrhnji davek, skladno s pravili o domačem povrhnjem davku.

Subjekti v sestavi, ki imajo status krovnega matičnega subjekta (UPE ali KMS), vmesnega matičnega subjekta (IPE) ali matičnega subjekta v delni lasti (POPE), morajo ugotoviti ali so dolžni po popravilih IIR obračunati in plačati povrhnji davek v Sloveniji. Načeloma bo ta obveznost padla na UPE v zvezi z njihovimi subjekti v sestavi, ki se nahajajo tako v Sloveniji (Slovenija je uvedla tudi domači IIR) ali v tujini.

V primeru, da se po pravilu IIR ni v celoti plačal povrhnji davek, kar bo nastopilo predvsem v primerih, ko so matični subjekti v jurisdikcijah, ki niso uvedle obveznosti plačila povrhnjega davka po pravilu IIR, bo ta obveznost padla na subjekte v sestavi po pravilu UTPR.

Obveznost povrhnjega davka po pravilih IIR ali UTPR se obračuna z obračunom povrhnjega davka, pri čemer se navede po katerem pravilu subjekt v sestavi obračunava obveznost.

Ne glede na to, ali bo subjekt v sestavi dolžan predložiti obračun domačega povrhnjega davka (QDMTT) ali obračun povrhnjega davka, bo morala skupina predložiti informativni obrazec za obračun (GIR). GIR je namreč osrednji poročevalski dokument v okviru sistema povrhnjega davka.

V nadaljevanju obravnavamo upravno-administrativne vidike vseh zgornjih dokumentov. Na tem mestu pa podajamo povzetek upravnih obveznosti v zvezi s povrhnjim davkom:

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Obveznost | Rok | Način izpolnitve |
| Informativni obrazec za obračun - GIR | 15 mesecev po zaključku poslovnega leta poročanja. Za prvo leto je rok podaljšan na 18 mesecev – torej najkasneje do 30.6.2026.  \*obveznost jurisdikcije poročanja: 3 mesece (6 mesecev za prvo leto) za mednarodno izmenjavo podatkov v primeru centralnega poročanja po poteku roka za predložitev GIR. | Primarno: vsak subjekt v sestavi predloži GIR elektronsko z vsemi potrebnimi podatki;  Administrativne poenostavitve:   * Lokalni vložniški subjekt ali imenovani lokalni subjekt; * Krovni matični subjekt ali imenovani vložniški subjekt. |
| Obračun domačega povrhnjega davka | 15 mesecev po zaključku poslovnega leta poročanja. Za prvo leto je rok podaljšan na 18 mesecev – torej najkasneje do 30.6.2026. | Primarno: vsak subjekt v sestavi (v Sloveniji) predloži obračun po elektronski poti;  Administrativne poenostavitve:   * Lokalni vložniški subjekt s solidarno odgovornostjo plačila; |
| Obračun povrhnjega davka | 16 mesecev (15 mesecev +30 dni) po zaključku poslovnega leta poročanja. Za prvo leto je rok podaljšan na 19 mesecev (18 mesecev + 30 dni) – torej najkasneje do 30.7.2026. | Izključno: vsak subjekt v sestavi po elektronski poti. |

5.1. **Informativni obrazec za obračun povrhnjega davka**

Informativni obrazec za obračun povrhnjega davka je osrednji poročevalski dokument, ki bo finančni upravi zagotavljal vse podatke za potrebe analize tveganj z vidika povrhnjega davka in kontrolne podatke za preveritev pravilnosti predloženih obračunov za povrhnji in domači povrhnji davek.

Skladno z določbami ZMD mora informacijski obrazec za obračun vsebovati naslednje glavne podatke:

|  |  |
| --- | --- |
| 1. | identifikacijske podatke subjektov v sestavi, vključno z njihovimi morebitnimi davčnimi številkami, jurisdikcijo, v kateri se nahajajo, in njihovim statusom v skladu s pravili iz tega zakona; |

|  |  |
| --- | --- |
| 2. | informacije o osnovni korporacijski strukturi mednarodne skupine podjetij ali velike domače skupine, vključno z nadzorujočimi deleži v subjektih v sestavi, ki jih posedujejo drugi subjekti v sestavi; |

|  |  |
| --- | --- |
| 3. | informacije, potrebne za izračun dejanske davčne stopnje za vsako jurisdikcijo in povrhnjega davka vsakega subjekta v sestavi, povrhnjega davka člana skupine skupnega podviga, dodelitve zneska povrhnjega davka posamezni jurisdikciji na podlagi pravila o vključitvi dohodkov in pravila o prenizko obdavčenih dobičkih, ter |

|  |  |
| --- | --- |
| 4. | popis opcij, izbranih v skladu s tem zakonom. |

Navedeni sklopi podatkov so podrobneje razdelani v Obrazcu informativnega obrazca za obračun, ki je priloga Pravilnika o informativnem obrazcu za obračun. Navedeni obrazec se v celoti zgleduje po zgradbi Informativnega obračuna GLOBE (Globe Information Return - GIR), ki ga je pripravil OECD, in je z njim skladen. Slednji obrazec GIR je namenjen zagotavljanju enotnega poročanja, tako z vidika vsebine kot tudi z vidika postopka poročanja.[[3]](#footnote-4)

Ker so podatki, ki jih morajo poročati v sklopu informativnega obrazca za obračun, podrobneje obrazloženi v zgornjih vsebinskih sklopih ter v samem metodološkem navodilu za izpolnjevanja obrazca v okviru pravilnika, so v nadaljevanju podane splošne informacije o postopku poročanja.[[4]](#footnote-5)

5.1.1. Postopek poročanja podatkov o povrhnjem davku

a) Poročanje s strani subjektov v sestavi

Informativni obrazec za obračun mora v predpisani obliki in vsebini predložiti vsak subjekt v sestavi, ki se nahaja v Sloveniji, razen, če je obveznost poročanja prenesena na drugi subjekt. Obveznost za predložitev informativnega obrazca imajo subjekti ne glede na to, ali so v konkretnem obračunskem obdobju dejansko dolžni plačati povrhnji davek, ali pa se šteje, da je povrhnji davek nič, ali pa njihova dejanska davčna stopnja presega minimalno davčno stopnjo. Namen informativnega obrazca je v tem, da se finančnim upravam predloži podatke, na podlagi katerih se lahko ugotovi pravilnost predloženega obračuna povrhnjega davka in domačega povrhnjega davka. Izključeni subjekti se ne štejejo za subjekt v sestavi in tako niso dolžni predlagati informativnega obrazca za obračun, razen, če se jih določi kot vložniške subjekte.

Subjekti v sestavi bodo morali informativni obrazec za obračun predložiti v roku 15 mesecev od zaključka poslovnega leta poročanja. Za prvo leto je predpisan daljši rok za poročanje, in sicer 18 mesecev. Torej, prvo leto za katero se uporablja ZMD je 2024 in to bo tudi prvo leto poročanja za subjekte, ki bodo spadali v okvir povrhnjega davka. Upoštevajoč, da bo poročanje podatkov preko informativnega obrazca za obračun velikokrat potekalo preko krovnega matičnega subjekta ali imenovanega vložniškega subjekta, bodo subjekti lahko poročali te podatke do 30.6.2026, ne glede na začetek teka 18 mesečnega roka. Tako se bo v prvem letu veljave sistema minimalnega davka štelo, da je rok za predložitev informativnega obrazca za obračun 18 mesecev po 31.12.2024, kar pomeni, da bo rok za predložitev informativnega obrazca za obračun potekel 30.6.2026.

Informativni obrazec za obračun se bo predlagal na elektronski način, in sicer v standardni predlogi kot jo predvideva OECD.

b) Centralno poročanje – poenostavitev poročanja informativnega obrazca za obračun

Subjekti, ki so dolžni predložiti informativni obrazec za obračun, so skladno z ZMD vložniški subjekti. Vloga vložniškega subjekta se lahko spremeni glede na način poročanja, ki so predvideni po zakonu in ki ga izberejo zavezanci. Ne glede na primarno obveznost vsakega posameznega subjekta, da predloži informativni obrazec, imajo subjekti v sestavi možnost, da to obveznost delegirajo na drugega subjekta v skupini. Možnost je dana tako na lokalni centralni ravni kot na mednarodni centralni ravni.

Na lokalni centralni ravni lahko informativni obrazec za obračun v imenu subjekta v sestavi predloži imenovani lokalni subjekt. Imenovani lokalni subjekt v imenu vseh subjektov v sestavi, ki se nahajajo v Sloveniji, v roku iz prejšnjega odstavka obvesti pristojni davčni organ o imenovanju za vložitev informativnega obrazca za obračun. Slednje obvestilo bo predvideno v okviru obrazca za predložitev informativnega obrazca za obračun. Imenovani lokalni vložniški subjekt bo tako v roku 15 mesecev (18 za prvo leto veljavnosti povrhnjega davka) predložil informativni obrazec za obračun za vse subjekte v sestavi, ki se nahajajo v Sloveniji.

Na mednarodni centralni ravni se lahko za poročanje imenuje ali krovni matični subjekt, kar bo verjetno najbolj pogosti način mednarodnega centralnega poročanja, ali drug imenovani vložniški subjekt, ki je lahko katerikoli subjekt v skupini, tudi izključeni subjekt.

V primeru, da se subjekti v sestavi, ki se nahajajo v Sloveniji dogovorijo v okviru skupine za mednarodno centralno poročanje, bodo o tem morali obvestiti svojo lokalno finančno upravo. To bodo naredili preko posebnega obvestila o identiteti subjekta, ki vlaga informativni obrazec za obračun, in o jurisdikciji, v kateri se ta nahaja. To obvestilo bo del obračuna (domačega) povrhnjega davka, ki ga morajo predložiti vsi subjekti v sestavi, ki se nahajajo v Sloveniji, ne glede na to, ali je za obdobje, za katero predloži obračun, dolžan plačati (domači) povrhnji davek ali ne, in to v istem roku, kot je določen za predložitev informativnega obrazca za obračun.

Poenostavitev poročanja je pri centralnem mednarodnem vlaganju v tem, da informativnega obrazca za obračun ni treba predložiti s strani vsakega subjekta v sestavi oziroma v vsaki posamezni jurisdikciji, ampak se predloži v eni jurisdikciji. Navedena jurisdikcija (torej finančna uprava v poročevalski jurisdikciji) poskrbi, da so vložene informacije izmenjane skladno z opredelitvijo vložniškega subjekta, katere informacije se izmenjajo z določenimi jurisdikcijami in skladno s pravili o diseminaciji podatkov, ki jih je sprejel OECD in so prenesene v Pravilnik o informativnem obrazcu za obračun[[5]](#footnote-6).

Finančne uprave, ki bodo zadolžene za izvedbo mednarodne izmenjave, bodo izvedle mednarodno izmenjavo skladno z opredelitvijo vložniškega subjekta, če bo z opredeljenimi jurisdikcijami sklenjen veljavni kvalificirani sporazum med pristojnimi organi. V primeru, da slovenski davčni organ ne prejme informativnega obrazca za obračun skladno z določbami takega kvalificiranega sporazuma med pristojnimi organi, se šteje, da pogoji za uporabo centralnega mednarodnega poročanja niso izpolnjeni. V tem primeru se ponovno »vklopi« osnovna obveznost vsakega posameznega subjekta v sestavi, da predloži izpolnjen informativni obrazec za obračun.

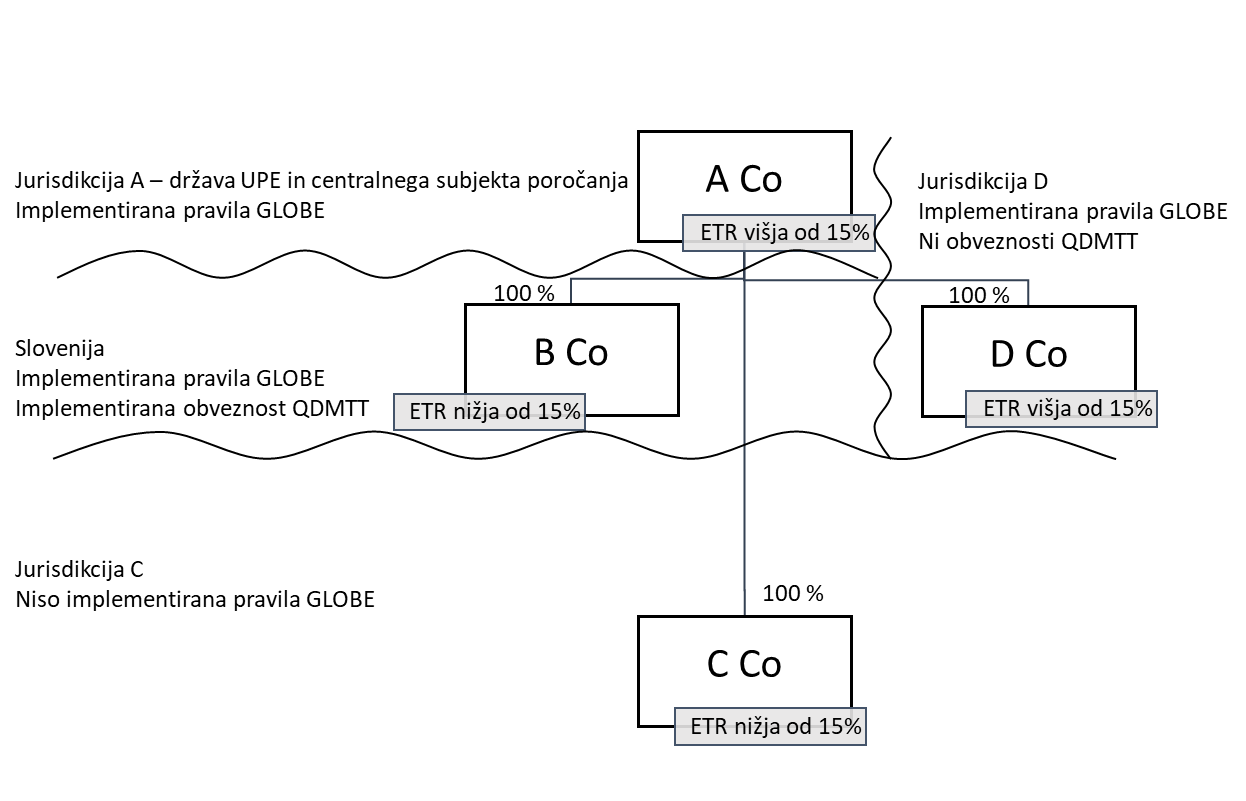
V prejšnjem odstavku so torej določeni pogoji, pod katerimi bo lahko steklo centralno mednarodno poročanje informativnega obrazca:

* **Sklenjen mora biti veljavni kvalificiran sporazum med pristojnimi organi.** Navedeni pogoj bo morala preveriti pristojna finančna uprava jurisdikcije poročanja (torej jurisdikcije, v kateri je lociran centralni mednarodni vložniški subjekt). V primeru, da z določeno opredeljeno jurisdikcijo ni sklenjen kvalificiran sporazum med pristojnimi organi, pa jo je vložniški subjekt opredelil kot jurisdikcijo, s katero se morajo deliti podatki, izmenjava ne bo stekla in bo obveljala obveznost za lokalno poročanje. OECD je v okviru svojega dela sprejel Mutual Competent Authority Agreement (MCAA), h kateremu je pristopila tudi Slovenija in, ki je mišljen kot podlaga za avtomatično izmenjavo podatkov GIR v skladu z dogovorjenim diseminacijskim pristopom. Seznam držav pristopnic k sporazumu je objavljen na spletnih straneh OECD.[[6]](#footnote-7)
* **Izmenjava podatkov mora dejansko steči.** Ne zadošča torej, da je v veljavi kvalificiran sporazum med pristojnimi organi, izmenjava opredeljenih podatkov se mora dejansko izvesti. To pomeni, da mora vložniški subjekt dejansko predložiti ustrezne predpisane podatke (podatkovne točke po standardizirani predlogi GIR, kot jo je pripravil in sprejel OECD, ki so enake podatkovnim točkam informativnega obrazca) in, da je finančna uprava iz poročevalske jurisdikcije te podatke dejansko posredovala opredeljenim jurisdikcijam. V nasprotnem primeru se ponovno vzpostavi lokalna obveznost poročanja v vsaki posamezni državi oziroma za vsakega posameznega subjekta v sestavi. OECD je v okviru MCAA dogovoril, da je razumni rok za izmenjavo takih podatkov 3 mesecev po poteku roka za predložitev podatkov (za prvo leto veljave je predvideno daljše obdobje, in sicer 6 mesecev).[[7]](#footnote-8)

Spodaj je podan praktični prikaz obveznosti predložitve podatkov po sistemu centralnega poročanja:

*Primer 4 – Centralno mednarodno poročanje*

*1. Mednarodna skupina, v kateri je A Co krovni matični subjekt, B Co, C Co in D Co pa subjekti v sestavi skupine. B Co se nahaja v Sloveniji, ki ima z Jurisdikcijo A sklenjen kvalificiran mednarodni sporazum za izmenjavo podatkov (obe državi sta vzajemno pristopili k MCAA). Slovenija pa nima takšnega sporazuma sklenjenega z jurisdikcijama C Co in D Co.*

**

*2. B Co je v letu 2024 nizko-obdavčen subjekt v sestavi, kar pomeni, da bo v Sloveniji, ki je uvedla tudi obveznost QDMTT, za leto 2024 nastala obveznost izračuna in plačila domačega povrhnjega davka. Skupina se odloči in A Co imenuje kot mednarodni centralni vložniški subjekt, ki bo za vse subjekte v sestavi pripravil in vložil GIR v jurisdikciji A.*

*3. B Co mora do 30.6.2026 (za prvo leto je predvidenih 18 mesecev za predložitev informativnega obrazca za obračun in obračunov za povrhnji in domači povrhnji davek) v Sloveniji predložiti obračun domačega povrhnjega davka, na katerem obračuna davčno obveznost do minimalne davčne stopnje. B Co nima obveznosti po IIR pravilu, ker ni matični subjekt, prav tako nima obveznosti po UTPR pravilu, ker A Co kot krovni matični subjekt za nizko obdavčene subjekte obračuna in plača povrhnji davek. Zato B Co v Sloveniji do 30.6.2026 v Sloveniji ni dolžan predložil obračun povrhnjega davka, ker nima obveznosti za povrhnji davek po IIR in UTPR. V obračunu domačega povrhnjega davka bo B Co označil, da bo informativni obrazec za obračun izmenjan centralno s strani jurisdikcije A, kjer je vložniški subjekt A Co.*

*4. A Co do 30.6.2026 (18 mesecev po zaključku poslovnega leta poročanja) predloži GIR v jurisdikciji A. Jurisdikcija A mora v roku 6 mesecev (v naslednjih letih pa v 3. mesecih) izmenjati te podatke z drugimi jurisdikcijami, skladno z MCAA. Slovenija do 31.12.2026 prejme podatke GIR, ki jih na podlagi podatkovnih točk in splošnih informacij uporabi pri kontroli pravilnosti glede (ne)obveznosti predložitve obračuna povrhnjega davka in pravilnosti izračunov v obračunu za domači povrhnji davek.*

***Primer 5 – Centralno mednarodno poročanje 2***

*1. Dejstva so enaka kot pri prejšnjem primeru, z razliko, da se mednarodna skupina odloči, da bo za vložniški subjekt imenovala D Co, s katerim Slovenija nima kvalificiranega mednarodnega sporazuma za izmenjavo podatkov.*

*2. B Co mora do 30.6.2026 predložiti poleg obračunov tudi informativni obrazec za obračun, ker niso izpolnjeni pogoji za centralno mednarodno poročanje, saj med Slovenijo in državo imenovanega vložniškega subjekta ni sklenjenega kvalificiranega mednarodnega sporazuma za izmenjavo podatkov. Pri tem bi morala tudi jurisdikcija D (skladno z dogovorom o diseminaciji podatkov v okviru mednarodne izmenjave) preveriti opredeljene jurisdikcije za izmenjavo in vložniškega subjekta opozoriti, da za Slovenijo niso izpolnjeni pogoji za izmenjavo informacij.*

***Primer 6 – Centralno mednarodno poročanje 3***

*1. Dejstva so enaka kot pri zgornjem primeru, z razliko, da se mednarodna skupina odloči, da bo za vložniški subjekt imenovala B Co v Sloveniji.*

*2. V predloženem Informativnem obrazcu za obračun, ki ga mora B Co predložiti do 30.6.2026 za leto 2024, B Co opredeli jurisdikcije A, C in D kot jurisdikcije, katerim se posreduje predložene podatke v okviru mednarodne izmenjave podatkov. Ker Slovenija nima sklenjenih kvalificiranih mednarodnih sporazumov za izmenjavo podatkov z jurisdikcijama C in D, se bodo podatki izmenjali le z jurisdikcijo A. Vložniški subjekt B Co bo s strani finančne uprave v Sloveniji obveščen, da pogoji za izmenjavo z jurisdikcijama C in D niso izpolnjeni. Ker izmenjava dejansko ne bo stekla, bo D Co moral v svoji jurisdikciji izpolniti lokalne poročevalske obveznosti, medtem, ko v C Co niso implementirana pravila GLOBE.*

5.2. Obračun domačega povrhnjega davka

Glede na zasnovo sistema povrhnjega davka je treba z vidika Slovenije ločiti dve vrsti domačega povrhnjega davka.

Prva vrsta je domači povrhnji davek, ki ga plačujejo subjekti v sestavi izven Slovenije in se bo upošteval pri izračunu obveznosti za povrhnji davek morebitnega slovenskega matičnega subjekta po pravilu IIR ali pri drugih subjektih po pravilu UTPR (tuji domači povrhnji davek). Tuji domači povrhnji davek se bo lahko upošteval na tri načine:

* kot zajeti davek – do te situacije bo prihajalo, ko tuji domači povrhnji davek ne bo imel kvalificiranega statusa vendar bo izpolnjeval pogoje za zajeti davek.
* kot kvalificirani domači povrhnji davek pri izračunu obveznosti za povrhnji davek. To preprosto pomeni, da se bo v formuli za izračun jurisdikcijske obveznosti za povrhnji davek odštel domači povrhnji davek, ki je bil plačan v tej jurisdikciji;
* kot varni pristan domačega povrhnjega davka. Konkretno to pomeni, da subjekti v sestavi ne bodo dolžni izračunavati povrhnjega davka po pravilih IIR in UTPR (oziroma se bo štelo, da je povrhnji davek nič) za jurisdikcijo, ki ji je bil priznan status kvalificiranega domačega povrhnjega davka za potrebe varnega pristana.

Druga vrsta je domači povrhnji davek, ki ga bodo izračunavali in plačali subjekti v sestavi, ki se nahajajo v Sloveniji (slovenski domači povrhnji davek). Za to vrsto domačega povrhnjega davka je v ZMD predviden poseben obračun domačega povrhnjega davka, ki ga morajo subjekti v sestavi iz Slovenije predložiti skladno z upravno-procesnimi določbami ZMD in se ga plačuje v Sloveniji. V nadaljevanju je obravnavan postopek obračunavanja slovenskega domačega povrhnjega davka.

5.2.1. Obveznost predložitve obračuna domačega povrhnjega davka

Zavezanec za domači povrhnji davek v Sloveniji mora v 15. mesecih po zaključku poslovnega leta poročanja predložiti obračun domačega povrhnjega davka v Sloveniji, ki se šteje za davčni obračun. Za prvo leto je skladno s sistemom predložitve informativnega obrazca za obračun predpisano daljše 18 mesečno obdobje. To pomeni, da bo za leto 2024 zavezanec za domači povrhnji davek moral predložiti obračun domačega povrhnjega davka do 30.6.2026.

Zavezanec za domači povrhnji davek mora davčnemu organu predložiti obračun davka ne glede na to, ali je za obdobje, za katero predloži obračun, dolžan plačati domači povrhnji davek ali ne. Namen absolutne zaveze za predložitev obračuna, ne glede na dejansko obveznost plačila davka, je predvidena za namene poročanja glede obveznosti za plačilo domačega povrhnjega davka v Sloveniji. Takšen sistem dolžnosti predlaganja davčnega obračuna ne glede na morebitno oprostitev, nastanek davčne obveznosti ali terjatve je skladna s sistemom davčnih obračunov po 51. členu ZDavP-2. Pravilnost obračunanega domačega povrhnjega davka se bo preverjala preko informacij informativnega obrazca za obračun.

Kot izhaja zgoraj je primarna obveznost za predložitev obračuna domačega povrhnjega davka na vsakem posameznem zavezancu za davek. Zakonodajalec pa je predpisal administrativno razbremenitev po vzoru poročanja informacij iz informativnega obrazca za obračun. Tako lahko zavezanci za davek, ki so subjekti v sestavi iste mednarodne skupine ali velike domače skupine, izmed sebe imenujejo vložniški subjekt, da predloži obračun domačega povrhnjega davka v imenu vseh. Glede na dikcijo ZMD je tak vložniški subjekt lahko le subjekt v sestavi, ki se nahaja v Sloveniji.

Vložniški subjekt mora v istem roku predložiti davčni obračun, v katerem obračuna domači povrhnji davek za vse subjekte v sestavi mednarodne skupine, ki se nahajajo v Sloveniji, ali velike domače skupine.

Ta administrativna poenostavitev ima dve posebnosti:

- Prva posebnost centralnega vlaganja obračuna domačega povrhnjega davka nastopi, če imenovani vložniški subjekt ne predloži obračuna domačega povrhnjega davka. V primeru neizpolnitve dolžnosti vložniškega subjekta se šteje, da so za predložitev obračuna odgovorni subjekti v sestavi. V tem primeru mora vsak subjekt v sestavi zase predložiti obračun domačega povrhnjega davka in odgovarjati za morebitno zamudo.

- Druga posebnost pa je, da je v primeru, ko je za predložitev domačega povrhnjega davka v Sloveniji imenovan vložniški subjekt, so vsi subjekti v sestavi posamezne mednarodne ali domače skupine podjetij, ki se nahajajo v Sloveniji, solidarno odgovorni za plačilo celotnega zneska domačega povrhnjega davka. Gre za varnostno določbo, ki preprečuje, da bi se obveznost plačila domačega povrhnjega davka prenesla na subjekt v sestavi v Sloveniji, ki je nelikviden. Posledično, če vložniški subjekt davka ne plača v zakonskem roku, so za plačilo solidarno zavezani vsi subjekti v sestavi.

Subjekt v sestavi, ki mora v skladu tem členom predložiti obračun domačega povrhnjega davka, mora domači povrhnji davek v Sloveniji plačati v 30 dneh od predložitve davčnega obračuna. Če je to vložniški subjekt, ki vloži obračun za vse subjekte v sestavi v Sloveniji, potem mora vložniški subjekt obračunati in plačati obveznost za vse subjekte v sestavi, ki so dolžni izračunati domači povrhnji davek. V primeru kršitve te obveznosti, obveznost plačila po principu solidarne odgovornosti pade na vse subjekte v sestavi, za katere je ali bi moral biti obračunan in plačan domači povrhnji davek.

Oblika, podrobnejša vsebina in način vložitve obračuna domačega povrhnjega davka po tem zakonu je predpisana v Pravilniku o davčnem obračunu domačega povrhnjega davka. Obrazec obračuna domačega povrhnjega davka vsebuje podatke, ki so podlaga za ugotovitev dejanske davčne stopnje, neto kvalificiranega dohodka in domačega povrhnjega davka. Ker je ena od zavez držav v okviru OECD, da ne bodo podvojevala administrativnih obremenitev zavezancev za davek, davčni obračun domačega povrhnjega davka vsebuj samo bistvene (agregirane) podatke po osnovni formuli. Razčlenjene podatke, ki so potrebni za preveritev pravilnosti izračuna, se poroča v okviru Informativnega obrazca za obračun in jih zato ni treba poročati dvakrat.[[8]](#footnote-9)

Spodaj je podan prikaz načina poročanja za potrebe davčnega obračuna domačega povrhnjega davka.

*Primer 5 - Obračun domačega povrhnjega davka*

*1. Mednarodna skupina ima krovni matični subjekt (UPE) A Co v jurisdikciji A in tri odvisne družbe v Sloveniji B Co, C Co, in D Co. B Co je 100% neposredni lastnik C Co in D Co, torej gre za vmesni matični subjekt.*

*2. B Co in C Co sta nizko-obdavčena subjekta, D Co pa ima ETR višjo od 15%, vendar jurisdikcijska dejanska davčna stopnja ne presega 15 %. To pomeni, da bo v zvezi s Slovenijo treba najprej izračunati domači povrhnji davek (QDMTT), potem pa bo A Co moral pri izračunu povrhnjega davka za Slovenijo ustrezno upoštevati slovenski domači povrhnji davek v jurisdikciji A. Katere so poročevalske obveznosti glede na trenutno situacijo?*

*3. V Sloveniji so vsi subjekti v sestavi zavezanci za obračun domačega povrhnjega davka, ki se jim dodeli na podlagi njihovega deleža v jurisdikcijskem kvalificiranem dohodku glede na njihov lastni kvalificirani dohodek. Subjektom v sestavi, ki izkazujejo kvalificirano izgubo, se ne dodeli povrhnjega davka, vendar bodo vseeno morali predložiti obračun domačega povrhnjega davka, iz katerega bo razvidno, da imajo kvalificirano izgubo.*

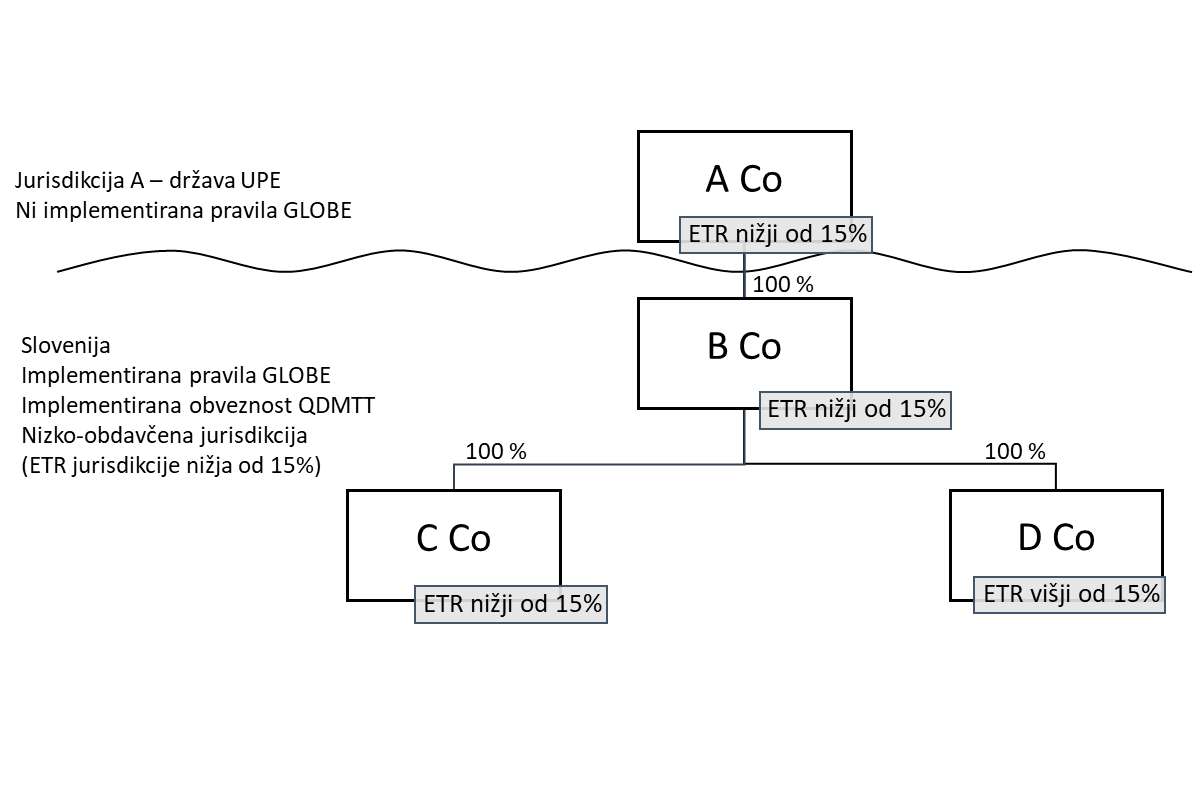
*4. Subjekti v sestavi v Sloveniji se dogovorijo, da bo vmesni matični subjekt B Co predložil obračun domačega povrhnjega davka za vse subjekte v sestavi v Sloveniji. Prav tako se mednarodna skupina dogovori, da bo A Co centralni mednarodni vložniški subjekt in bo tako za celotno skupino predložil GIR v jurisdikciji A.*

*5. B Co mora torej za leto 2024 predložiti obračun domačega povrhnjega davka do 30.6.2026. Do istega dne mora A Co v jurisdikciji A predložiti GIR, ki ga bo jurisdikcija A potem na podlagi MCAA delila s Slovenijo, ki ima pravico do obdavčitve po sistemu QDMTT.*

*6. Ker je A Co UPE in ima jurisdikcija A implementirana pravila povrhnjega davka, bo morala A Co v jurisdikciji A predložiti tudi tam predpisan obračun za povrhnji davek po pravilu IIR za Slovenijo. Ker pa je v Sloveniji v veljavi kvalificirano pravilo domačega povrhnjega davka, mora v Sloveniji izračunan in plačan davek jurisdikcija A upoštevati pri izračunu obveznosti povrhnjega davka po pravilu IIR. Ker je B Co vmesni matični subjekt v Sloveniji, ki v trenutni zgradbi skupine nima obveznosti po IIR, C Co in D Co pa sta subjekta v sestavi, ki nimata pravice obdavčevanja po IIR, slovenski subjekti v sestavi niso dolžni predložiti obračuna povrhnjega davka, ker niso dolžni plačati povrhnjega davka ne po pravilu IIR niti po pravilu UTPR.*

*Primer 6 – domači povrhnji davek 2*

*1. Gre za podobno situacijo kot pri prejšnjem primeru, z razliko, da jurisdikcija A ni implementirala pravil povrhnjega davka in, da je A Co, ki je krovni matični subjekt, nizko obdavčen subjekt.*

*2. Ker jurisdikcija A ni implementirala povrhnjega davka in ni del sistema izmenjave podatkov po MCAA, se mednarodna skupina dogovori, da bodo poročali centralno preko B Co tako za potrebe GIR kot tudi za potrebe domačega povrhnjega davka.*

*3. B Co je tako najprej dolžna izračunati QDMTT za Slovenijo in predložiti obračun QDMTT za leto 2024 do 30.6.2026. Prav tako je dolžna pripraviti in predložiti informativni obrazec za obračun za leto 2024 in ga predložiti v Sloveniji do 30.6.2026. Ker je A Co nizko obdavčen krovni matični subjekt v jurisdikciji, ki ni implementirala pravil minimalnega davka, bo B Co moral predložiti še obračun povrhnjega davka po IIR pravilu za sebe in svoje subjekte v sestavi (princip domačega pravila IIR, ki je uzakonjen v 2 alineji prvega odstavka 11. člena – pri tem bo moral upoštevati obračunan domači povrhnji davek v Sloveniji). Rok za predložitev obračuna povrhnjega davka po pravilu IIR je 30 dni po poteku roka za predložitev informativnega obrazca za obračun, kar pomeni, da ga mora predložiti do konca julija 2026 za leto 2024.*

*4. Prav tako pa bi B Co moral v obračunu izračunati povrhnji davek po principu UTPR za matični nizko-obdavčen subjekt v jurisdikciji A. Vendar za leto 2024 UTPR pravilo še ne velja, zato v zvezi z nizko-obdavčenim matičnim subjektom A Co ni možno naložiti obveznosti povrhnjega davka subjektom v sestavi, ki so nižje v strukturi skupine.*

5.3. Obračun povrhnjega davka

Subjekt v sestavi, ki je v skladu s tem zakonom zavezan za povrhnji davek na podlagi pravila o vključitvi dohodkov ali pravila o prenizko obdavčenih dobičkih v Sloveniji, mora v 30 dneh po poteku roka za predložitev informativnega obrazca za obračun predložiti obračun povrhnjega davka. Namen tega je, da je matični subjekt, ki ima obveznost za izračun povrhnjega davka po IIR pravilu, dolžan predložiti obračun povrhnjega davka v 30 dneh, ko je zbral vse podatke za svoje subjekte v sestavi in jih je predložil skladno z obveznostjo za poročanje v okviru informativnega obrazca za obračun.

Obračun povrhnjega davka se predloži davčnemu organu elektronsko preko portala eDavki, kot to določa tudi Pravilnik o davčnem obračunu povrhnjega davka, ki ga je izdal Minister za finance.[[9]](#footnote-10) Obračun povrhnjega davka vsebuje podatke, ki so podlaga za ugotovitev davka, na način in v obsegu, kot je določeno s tem zakonom. Podobno kot za obračun domačega povrhnjega davka se za obračun povrhnjega davka zahteva sumarne podatke elementov formule za izračun povrhnjega davka. Ne zahteva se podrobne specifikacije podatkov, ki morajo biti vsebovani v informativnem obrazcu za obračun.

Zavezanost za obračun povrhnjega davka pa bo nastopila le v primerih, ko bo subjekt v sestavi imel tako obveznost po pravilu o vključitvi dohodkov (IIR) ali pravilu o prenizko obdavčenih dobičkih (UTPR). Navedeno bo preverljivo v okviru podrobnih podatkov, ki so zahtevani v informativnem obrazcu za obračun.

Za popravljanje obračuna se smiselno uporabljajo določbe zakona, ki ureja davčni postopek, v delu, ki se nanašajo na davčni obračun, ob upoštevanju določb ponovnega izračuna iz 40. člena ZMD. V tem primeru je treba upoštevati, da ZMD določene popravke preteklih podatkov ureja preko posebnega instituta dodatnega povrhnjega davka v okviru pravil ponovnega izračuna. Izven situacij, ki jih ureja 40. člen ZMD se obračun povrhnjega davka popravlja v skladu z določbami ZDavP-2 o popravkih obračunov, ki so vsebovane v 52. členu do 55. členu ZDavP-2.

Subjekt v sestavi, ki mora v skladu s prvim odstavkom tega člena predložiti obračun povrhnjega davka, mora (morebitni) povrhnji davek plačati v 30 dneh od predložitve davčnega obračuna. V primeru, da obveznost povrhnjega davka ni nastala ali pa je te obveznosti oproščen, seveda ni obveznosti plačila.

V določenem delu se glede postopka pobiranja minimalnega davka uporablja zakon, ki ureja davčni postopek. Subsidiarna uporaba ZDavP-2 pomeni, da se glede postopka pobiranja in davčne izvršbe neplačanega davka uporabljajo določbe ZDavP-2.

Obračun povrhnjega davka se predloži le v primerih, ko bo subjekt v sestavi imel tako obveznost po pravilu o vključitvi dohodkov (IIR) ali pravilu o prenizko obdavčenih dobičkih (UTPR). Navedeno bo preverljivo v okviru podrobnih podatkov, ki so zahtevani v informativnem obrazcu za obračun. Ti principi obračunavanja povrhnjega davka so prikazani spodaj:

## Primer 7 – Obračun povrhnjega davka

*1. Mednarodna skupina ima krovni matični subjekt (UPE) A Co v jurisdikciji A in tri odvisne družbe v Sloveniji B Co, C Co, in D Co. B Co je 100% neposredni lastnik C Co in D Co, torej gre za vmesni matični subjekt. Katere so poročevalske obveznosti glede na trenutno situacijo?*

*2. B Co in C Co sta nizko-obdavčena subjekta, D Co pa je visoko obdavčen subjekt, vendar jurisdikcijska dejanska davčna stopnja ne presega 15 %. To pomeni, da bo v zvezi s Slovenijo treba najprej izračunati domači povrhnji davek (QDMTT). V Sloveniji so vsi subjekti v sestavi zavezanci za obračun domačega povrhnjega davka, ki se jim dodeli na podlagi njihovega deleža v jurisdikcijskem kvalificiranem dohodku glede na njihov lastni kvalificirani dohodek. Subjekti v sestavi, ki izkazujejo kvalificirano izgubo, se jim ne dodeli domači povrhnji davek, vendar morajo kljub temu predložiti obračun domačega povrhnjega davka, iz katerega bo izhajalo, da imajo kvalificirano izgubo.*

*3. Subjekti v sestavi v Sloveniji se dogovorijo, da bo vmesni matični subjekt B Co predložil obračun domačega povrhnjega davka za vse subjekte v sestavi v Sloveniji. Prav tako se mednarodna skupina dogovori, da bo A Co centralni mednarodni vložniški subjekt in bo tako za celotno skupino predložil GIR v jurisdikciji A.*

*5. B Co mora torej za leto 2024 predložiti obračun domačega povrhnjega davka do 30.6.2026. Do istega dne mora A Co v jurisdikciji A predložiti GIR, ki ga bo jurisdikcija A potem na podlagi MCAA delila s Slovenijo, ki ima pravico do obdavčitve po sistemu QDMTT.*

*6. Ker je A Co UPE in ima jurisdikcija A implementirana pravila povrhnjega davka, bo morala A Co v jurisdikciji A predložiti tudi tam predpisan obračun za povrhnji davek po pravilu IIR za Slovenijo. Ker pa je v Sloveniji v veljavi kvalificirano pravilo domačega povrhnjega davka, mora v Sloveniji izračunan in plačan davek jurisdikcija A upoštevati pri izračunu obveznosti povrhnjega davka po pravilu IIR. Subjekti v Sloveniji pa niso dolžni predložiti obračunov povrhnjega davka, ker niso zavezani za povrhnji davek ne po pravilu IIR niti po pravilu UTPR.*

1. Izjava o dvostebrni rešitvi za reševanje davčnih izzivov, ki izhajajo iz digitalizacije gospodarstva, 8. oktober 2021, [https://www.oecd.org/tax/beps/outcome-statement-on-the-two-pillar-solution-to-address-the-tax- challenges-arising- from-the-the economy-july-2023](https://www.oecd.org/tax/beps/outcome-statement-on-the-two-pillar-solution-to-address-the-tax-challenges-arising-from-the-digitalisation-of-the-economy-july-2023.htm). [↑](#footnote-ref-2)
2. Vključujoč okvir (2021), *Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – Global Anti-Base Erosion Model Rules (drugi steber): Vključujoč okvir za preprečevanje erozije davčne osnove in preusmerjanja dobička*, OECD/G20, projekt za preprečevanje erozije davčne osnove in preusmerjanja dobička, OECD, Pariz, <https://doi.org/10.1787/782bac33-en>. [↑](#footnote-ref-3)
3. Pravilniki in drugi podzakonski dokumenti so v postopku priprave in bodo objavljeni v roku 6 mesecev po sprejemu ZMD. [↑](#footnote-ref-4)
4. Pravilniki in drugi podzakonski dokumenti so v postopku priprave in bodo objavljeni v roku 6 mesecev po sprejemu ZMD. [↑](#footnote-ref-5)
5. Pravilniki in drugi podzakonski dokumenti so v postopku priprave in bodo objavljeni v roku 6 mesecev po sprejemu ZMD. [↑](#footnote-ref-6)
6. Navedeni dokumenti so še v postopku sprejemanja pri OECD. [↑](#footnote-ref-7)
7. Navedeni dokumenti so še v postopku sprejemanja pri OECD. [↑](#footnote-ref-8)
8. Naveden Pravilnik je v postopku priprave in se bo objavil v roku 6 mesecev po objavi ZMD. [↑](#footnote-ref-9)
9. Navedeni pravilnik je v postopku priprave. [↑](#footnote-ref-10)