**POVRHNJI DAVEK**

**Prilagojeni kvalificirani dohodek**

**Podrobnejši opis**

**Julij 2024**

**KAZALO**

[1.0 Uvod 5](#_Toc171597481)

[1.1 Koraki izračunavanja povrhnjega davka 6](#_Toc171597482)

[2.0 Elementi za izračun povrhnjega davka (34. člen ZMD) 9](#_Toc171597483)

[3.0 Prilagojeni kvalificirani dohodek (III. poglavje ZMD) 10](#_Toc171597484)

[3.1. Običajne prilagoditve računovodskih izkazov na davčni obračun 23](#_Toc171597485)

[3.1.1. Izključene dividende 23](#_Toc171597486)

[*Primer 1: Izključena dividenda in kratkoročno lastništvo portfeljev* 24](#_Toc171597487)

[*Primer 2 Izključena dividenda in kratkoročno lastništvo portfeljev* 24](#_Toc171597488)

[*Primer 3 Izključena dividenda in kratkoročno lastništvo portfeljev* 25](#_Toc171597489)

[3.1.2 Izključeni kapitalski dobiček ali izguba (3. točka prvega odstavka 20. člena ZMD) 25](#_Toc171597490)

[a. dobički in izgube iz sprememb poštene vrednosti lastniškega deleža (razen za portfeljsko delniško udeležbo); 26](#_Toc171597491)

[b. dobiček ali izguba v zvezi z lastniškim deležem, ki je vključen v dohodek ali izgubo po finančnem računovodstvu po metodi kapitalske udeležbe; 26](#_Toc171597492)

[c. dobički in izgube od razpolaganja z lastniškim deležem, razen portfeljske delniške udeležbe; 26](#_Toc171597493)

[3.1.3 Po predpisih nepriznani odhodek (7. točka prvega odstavka 20. člena ZMD) 27](#_Toc171597494)

[3.1.4 Vračunani odhodki za pokojnine (9. točka prvega odstavka 20. člena ZMD) 27](#_Toc171597495)

[3.1.5 Opcija v zvezi z nadomestilom na podlagi udeleženega kapitala (tretji odstavek 20. člena ZMD) 27](#_Toc171597496)

[3.1.6 Opcija za uporabo načela realizacije za izračun kvalificiranega dohodka (šesti odstavek 20. člena ZMD) 28](#_Toc171597497)

[3.1.7 Odpust dolga (smernice februar 2023) 28](#_Toc171597498)

[3.2 Varovanje integritete sistema povrhnjega davka 30](#_Toc171597499)

[3.2.1 Vključitev dobička ali izgube po metodi prevrednotenja (4. točka drugega odstavka 20. člena ZMD) 30](#_Toc171597500)

[3.2.2 Napake in spremembe načel računovodenja, nastale pred tekočim obdobjem (8. točka prvega odstavka 20. člena ZMD) 30](#_Toc171597501)

[3.2.3 Posebna pravila pri finančnih aranžmajih (osmi odstavek 20. člena ZMD) 31](#_Toc171597502)

[*Primer 4* Posebno pravilo za sheme financiranja znotraj skupine 31](#_Toc171597503)

[*Primer 5* *Posebno pravilo za sheme financiranja znotraj skupine in uporabo davčnih atributov, ki se sicer ne bi uporabljali za povečanje dejanske davčne stopnje subjekta z nizkimi davki* 33](#_Toc171597504)

[3.3 Varovanje integritete ETR 34](#_Toc171597505)

[3.3.1 Odhodek čistega davka (1. točka prvega odstavka 20. člena ZMD) 34](#_Toc171597506)

[*Primer 6 Upoštevanje odloženih terjatev za davek, ki se pripišejo izgubi* 34](#_Toc171597507)

[3.3.2 Določitev dejanske davčne stopnje in povrhnjega davka investicijskega subjekta (52. člen ZMD) 35](#_Toc171597508)

[3.3.3 Asimetrični dobiček ali izguba iz naslova tujih valut 35](#_Toc171597509)

[*Primer 7 Asimetrični dobički ali izgube v tuji valuti* 36](#_Toc171597510)

[*Primer 8 Asimetrični dobički ali izgube v tuji valuti* 37](#_Toc171597511)

[Primer 9 Asimetrični dobički ali izgube v tuji valuti 38](#_Toc171597512)

[3.3.4 Izključitev določenega dohodka zavarovalnih družb (21. člen ZMD) 39](#_Toc171597513)

[3.3.5 Kvalificirani vračljiv davčni dobropis (peti odstavek 20. člena ZMD) 40](#_Toc171597514)

[3.4 Jurisdikcijsko kombiniranje dohodkov 42](#_Toc171597515)

[3.4.1 Alokacija dohodka po neodvisnem tržnem načelu (četrti odstavek 20. člena ZMD) 42](#_Toc171597516)

[*Primer 10 Neodvisno tržno načelo za čezmejne transakcije* 42](#_Toc171597517)

[*Primer 11 Uporaba neodvisnega tržnega načela pri čezmejnih transakcijah* 43](#_Toc171597518)

[3.4.2 Alokacija dohodka med nosilcem in poslovno enoto (24. člen ZMD) 43](#_Toc171597519)

[3.4.3 Alokacija dohodka pretočnega subjekta (25. člen ZMD) 43](#_Toc171597520)

[3.5 Prilagoditve kvalificiranega dohodka zaradi postopkov prestrukturiranja (45. člen in 46. člen ZMD) 45](#_Toc171597521)

[3.5.1 Subjekti v sestavi, ki se pridružijo ali zapustijo skupino 45](#_Toc171597522)

[3.5.2 Prenos sredstev in obveznosti 46](#_Toc171597523)

[3.5.3 Nabavno računovodstvo 47](#_Toc171597524)

[*Primer 12 –Preoblikovanje skupine* 48](#_Toc171597525)

[3.6 Posebni režimi 50](#_Toc171597526)

[3.6.1 Opcija za porazdelitev kapitalskih dobičkov na 5 let (sedmi odstavek 20. člena ZMD) 50](#_Toc171597527)

[*Primer 13* Praktični prikaz uporabe opcije za razporeditev kapitalskih dobičkov na pet let 51](#_Toc171597528)

[3.6.2 Opcija za uporabo konsolidacije računovodskih izkazov v isti jurisdikciji (deveti odstavek 20. člena ZMD) 51](#_Toc171597529)

[3.6.3 Dodatni temeljni kapital (22. člen ZMD) 52](#_Toc171597530)

[3.6.4 Izključitev dohodkov mednarodnega ladijskega prevoza (23. člen ZMD) 53](#_Toc171597531)

[*Primer 14 Izključitev dohodka iz mednarodnega ladijskega prevoza in kvalificiranega pomožnega dohodka mednarodnega ladijskega prevoza iz dohodka ali izgube povrhnjega davka* 54](#_Toc171597532)

[*Primer 15 Izključitev dohodka iz mednarodnega ladijskega prevoza in kvalificiranega pomožnega dohodka iz mednarodnega ladijskega prevoza, kadar kvalificirani dohodek pomožnih dejavnosti mednarodnega ladijskega prevoza presega omejitev iz 23. člena ZMD (3.3.4 vzorčnih pravil)* 54](#_Toc171597533)

[*Primer 16* *Izključitev izgube mednarodnega ladijskega prevoza in kvalificirane izgube iz pomožnih dejavnosti mednarodne ladijske izgube* 55](#_Toc171597534)

[3.6.5 Davčno nevtralni UPE (49. člen in 50. člen ZMD) 55](#_Toc171597535)

[3.6.6 Posebni distribucijski režimi (51. člen, 53. člen in 54. člen ZMD) 57](#_Toc171597536)

Seznam kratic (v dokumentu se praviloma uporabljajo 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) | GloBE (Rules) | Pravila povrhnjega davka |
| GIR | GloBE Information Return | Standardna predloga za informativni obrazec za obračun |
| STTR | Subject to Tax Rule | Pravilo o obdavčitvi |
| TIN | Tax Identification Number | Identifikacijska številka za davčne namene |

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 (IIR) (ki vstopi v veljavo z letom 2024) in pravilom o prenizko obdavčenih dobičkih (UTPR) (ki začne veljati šele leta 2025). Poleg tega je del minimalnega davka domači povrhnji davek (DMTT), 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 prvo 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)

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)

**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 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)

Bistveni elementi tretjega koraka:

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

**KORAK 3**

Izračun stopnje povrhnjega davka

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

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

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)

Bistveni elementi petega koraka:

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

**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 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 Elementi za izračun povrhnjega davka (34. člen ZMD)

Pred aplikacijo pravila o vključitvi dohodka (IIR) oziroma pravila o prenizko obdavčenih dobičkih (UTPR) morajo zavezanci za povrhnji davek v posameznih jurisdikcijah ugotoviti ali obstaja obveznost za povrhnji davek, ki se nato alocira posameznim subjektom v sestavi v jurisdikciji in naloži v plačilo skladno s IIR in/ali UTPR. Povrhnji davek se izračuna skladno z naslednjo formulo, ki izkazuje vse elemente povrhnjega davka, ki so obravnavani v dokumentih FURS in pravilih povrhnjega davka:

ETR – dejanska davčna stopnja

;

Presežni dobiček – razlika med kvalificiranim dohodkom in vsebinsko izključitvijo dohodkov;

Domači povrhnji davek – izračunan davek v jurisdikciji nizko obdavčenega subjekta v sestavi.

V nadaljevanju so podane splošne informacije v zvezi z vsemi elementi, ki so potrebni za izračun povrhnjega davka. Izhodiščno mora vsaka skupina, ki je zajeta v sistem ZMD določiti kateri subjekti v sestavi se nahajajo v Sloveniji.

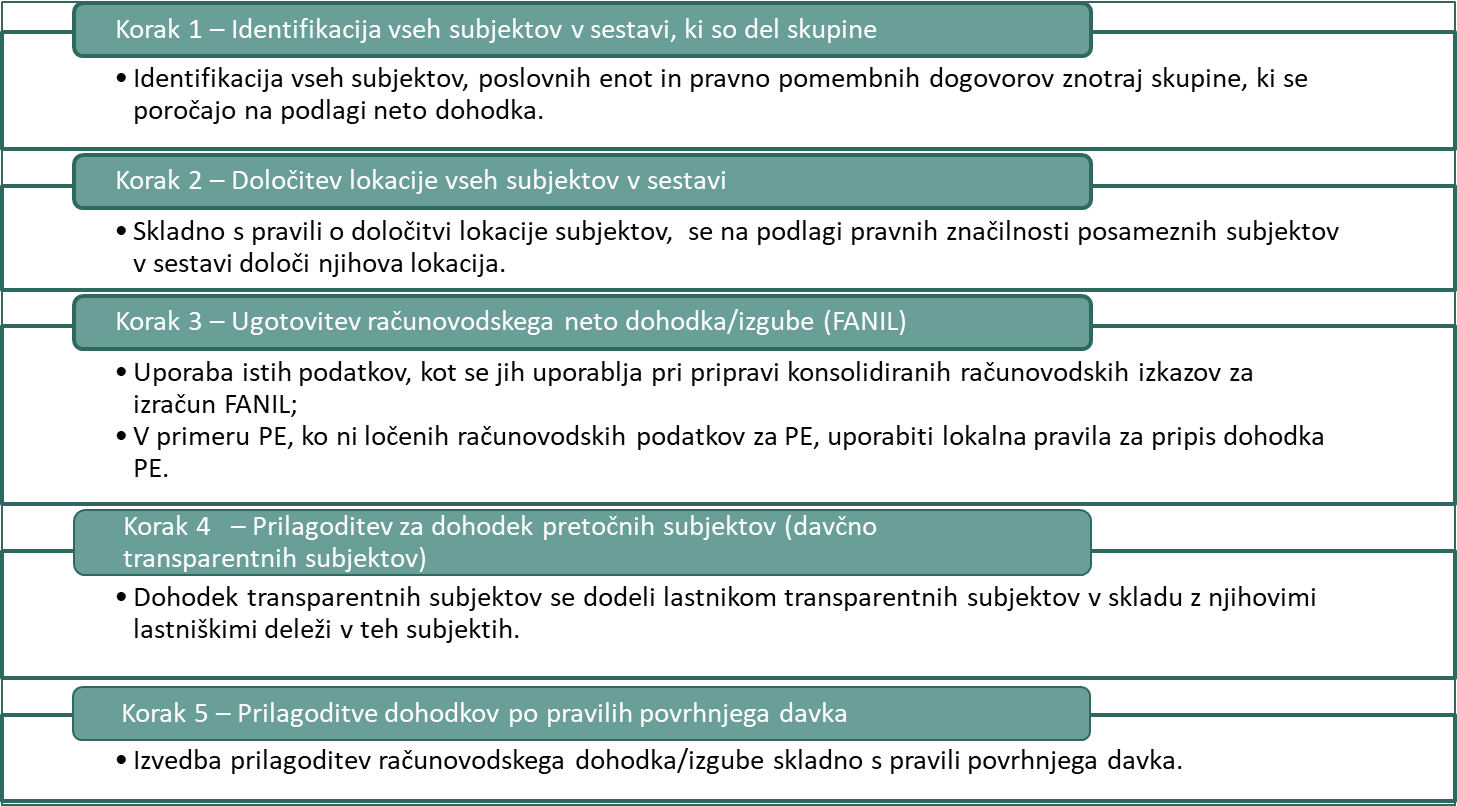
Na tem mestu so navedene zaporedne številke Standardne predloge informativnega obrazca za obračun – GIR, ki se nanašajo na vnos podatkov za splošne značilnosti jurisdikcije:

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| 3. | IZRAČUN GloBE |  |
| 3.1. | Značilnosti jurisdikcije |  |
| 3.1.1. | Naziv jurisdikcije | Vložniški subjekt poroča dvoznakovno črkovno kodo države na podlagi standarda ISO 3166–1 Alpha 2 za jurisdikcijo. Vložniški subjekt poroča "brez države" za vsak Subjekt brez države. |
| 3.1.2. | Vrsta podskupine (če obstaja) | Podskupina se identificira za vsak obseg izračuna GloBE. V tej vrstici je lahko identificiranih več podskupin. Izbere se relevantne opcije:  • Subjekt v sestavi  • Podskupina v manjšinski lasti (specificirati, katera podskupina v manjšinski lasti)  • Samostojni subjekt v manjšinski lasti  • Investicijski subjekt  • Skupina skupnega podviga  • Subjekt v sestavi brez države  Samostojni subjekti v manjšinski lasti so subjekti v sestavi v manjšinski lasti, ki niso del skupine v manjšinski lasti. **Investicijski** subjekt vključuje tudi skupne podvige in odvisne družbe skupih podvigov, ki so kvalificirani kot investicijski subjekti, ampak ne **vključujejo** investicijskih subjektov, za katere je izbrana opcija skladno s 53. členom ZMD (člen 7.5 vzorčnih pravil).  Podskupine v manjšinski lasti so lahko članice skupin skupnih podvigov. Vložniški subjekt poroča relevantne informacije v Sekciji 3.2. za vsako podskupino. |
| 3.1.3. | Identifikacijska podskupine (če obstaja) za namene izračuna ETR in povrhnjega davka | Vložniški subjekt poroča DŠ subjekta, ki je na vrhu lastniške strukture vsake podskupine, ki je **identificirana** v vrstici 3.1.2. |

3.0 Prilagojeni kvalificirani dohodek (III. poglavje ZMD)

Pri določanju kvalificiranega dohodka subjektov v sestavi v posamezni jurisdikciji se izhaja iz finančnega računovodskega neto dohodka ali izgube (FANIL), ki je določen za subjekt v sestavi na podlagi vseh dohodkov in stroškov subjekta, vključno z dohodki in stroški iz transakcij z drugimi člani skupine, vključno z davkom na dobiček. Drugače povedano, izhodiščna točka za izračun kvalificiranega dohodka ali izgube je finančni računovodski neto dohodek ali izguba subjekta v sestavi pred izvedbo katerih koli konsolidacijskih prilagoditev, ki bi odstranile prihodek ali stroške, ki so povezani s transakcijami znotraj skupine, kot to določa 19. člen ZMD. Pri tem je treba z namenom varovanja integritete sistema povrhnjega davka, integritete izračuna dejanske davčne stopnje, običajnih prilagoditev računovodskih prihodkov in odhodkov na davčno priznane in jurisdikcijskega kombiniranja opraviti določene prilagoditve, ki so na kratko opisane v nadaljevanju.

Sledi prikaz korakov, ki so potrebni za izračun jurisdikcijskega kvalificiranega dohodka subjektov v sestavi:



Na tem mestu so navedene zaporedne številke Standardne predloge informativnega obrazca za obračun – GIR, ki se nanašajo na izračun prilagojenega kvalificiranega (GloBE) dohodka jurisdikcije:

Jurisdikcijski podatki v zvezi s prilagoditvami kvalificiranega dohodka:

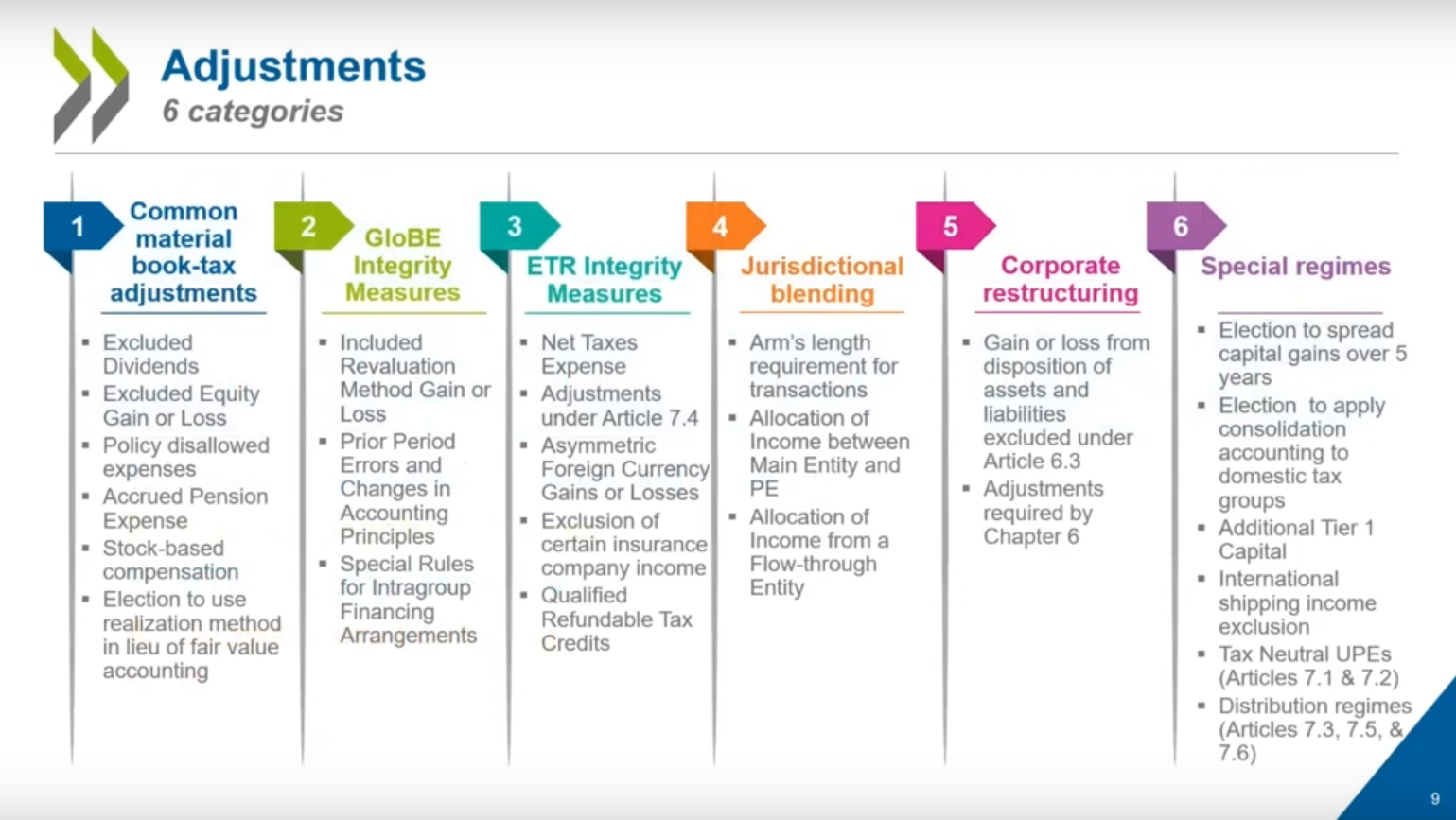
|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| **3.2.1.1.** | **Izračun GloBE dohodka (Izgube)** | Vložniški subjekt poroča prilagoditve v zvezi s FANIL za vse subjekte v sestavi ali člane skupin skupnega podviga, ki so locirani v jurisdikciji, na agregirani osnovi. FANIL predstavlja izhodišče za izračun kvalificiranega dohodka oziroma izgube. Vložniški subjekt je dolžan identificirati neto znesek vsake posamezne prilagoditve, ki se jo opravi v zvezi z agregiranimi zneski na podlagi FANIL, in sicer na jurisdikcijski ravni na način, da se poročajo relevantni zneski prilagoditev, ki se opravijo v spodnji tabeli. |
| 3.2.1.1.1. | Skupen FANIL znesek po upoštevanju dodelitev skladno s 24. in 25. členom ZMD (člen 3.4 in 3.5 vzorčnih pravil) | Vložniški subjekt poroča agregirani FANIL za vse subjekte v sestavi ali člane skupin Skupnega podviga, ki so locirani v jurisdikciji, po alokaciji GloBE dohodka ali izgube med glavnim subjektom in poslovno enoto - 24. člen ZMD in po alokaciji s strani pretočnoh subjektov. 25. člen ZMD ureja tudi alokacijo kvalificiranega dohodka ali izgube investicijskega subjekta ali zavarovalniško-investicijskega subjekta, ki se obravnava kot davčno transparenten subjekt, kot posledica izbire opcije iz 53. člena ZMD (člen 7.5 vzorčnih pravil). |
| 3.2.1.1.2. | Prilagoditve |  |
| 3.2.1.1.2.a | Odhodek čistih davkov – 1. točka prvega odstavka 20. člena ZMD (člen 3.2.1 (a) vzorčnih pravil) | Prilagoditev v zvezi z odhodki čistih davkov so načeloma pozitivni zneski. Prilagoditev bo negativna, kadar ima subjekt v sestavi izgubo, katere posledica je oblikovanje odloženih davčnih sredstev. |
| 3.2.1.1.2.b | Izključene dividende – 2. točka prvega odstavka 20. člena ZMD (člen 3.2.1 (b) vzorčnih pravil) | Vložniški subjekt poroča prilagoditve, ki se nanašajo na izključene dividende. V primerih, kadar gibanje rezerv zavarovalnice ekonomsko sovpada z izključeno dividendo (po odštetju provizij za upravljanje naložb) iz vrednostnih papirjev, ki jih ima zavarovalnica v imenu imetnikov polic, se gibanje v rezervah poroča kot pozitivna prilagoditev (dodatek k FANIL) v vrstici 3.2.1.1.2.b. |
| 3.2.1.1.2.c | Izključeni kapitalski dobiček ali izguba – 3. točka prvega odstavka 20. člena ZMD (člen 3.2.1 (c ) vzorčnih pravil) | Vložniški subjekt poroča prilagoditve v zvezi z izključenimi kapitalskimi dobički ali izgubami. Znesek teh prilagoditev vključuje dobičke in izgube iz naslova tujih valut, ki se nanašajo na »hedge« instrumente, kadar je opravljena izbira, da se dobički in izgube obravnavajo kot izključeni. Odhodek iz naslova gibanja zavarovalniških rezerv, ki se nanašajo na izključene kapitalske dobičke in izgube iz naslova vrednostnih papirjev, ki jih ima zavarovalnica v imenu imetnikov polic, se poročajo kot pozitivni zneski v vrstici 3.2.1.1.2.c. Znesek prilagoditve ne vsebuje kapitalskih dobičkov ali izgub, ki niso izključene na podlagi izbire "Equity Investment Inclusion Election". |
| 3.2.1.1.2.d | Vključeni dobiček ali izguba po metodi prevrednotenja – 4. točka prvega odstavka 20. člena ZMD (člen 3.2.1 (d) vzorčnih pravil |  |
| 3.2.1.1.2.e | Dobiček ali izguba iz odprodaje sredstev in obveznosti, izključenih na podlagi 5. točke prvega odstavka 20. člena ZMD (člen 3.2.1 (e ) vzorčnih pravil) | V obsegu, v katerem je dobiček izključen v skladu s členom 6.3. (napačno sklicevanje na 51. člen ZMD), je potrebna negativna prilagoditev v skladu z 3.2.1.(e), in v obsegu, v katerem je izguba izključena, je potrebna pozitivna prilagoditev. |
| 3.2.1.1.2.f | Asimetrični dobiček ali izguba iz naslova tujih valut – 6. točka prvega odstavka 20. člena ZMD (člen 3.2.1 (f) vzorčnih pravil) |  |
| 3.2.1.1.2.g | Po predpisih nepriznani odhodek - 7. točka prvega odstavka 20. člena ZMD – (člen 3.2.1 (g) vzorčnih pravil) |  |
| 3.2.1.1.2.h | Napake pri računovodenja, nastalih pred tekočim obdobjem - 8. točka prvega odstavka 20. člena ZMD – (člen 3.2.1 (h)) |  |
| 3.2.1.1.2.i | Spremembe načel računovodenja nastalih pred tekočim obdobjem - 8. točka prvega odstavka 20. člena ZMD – (člen 3.2.1 (h)) |  |
| 3.2.1.1.2.j | Vračunani odhodki za pokojnine - 9. točka prvega odstavka 20. člena ZMD – (člen 3.2.1 (h)) |  |
| 3.2.1.1.2.k | Odpust dolga (Debt releases - Article 3.2.1) | Vložniški subjekt poroča zmanjšanja, izvedena na finančnem neto dohodku ali izgubi subjektov v sestavi, kadar so subjekti predmet odpusta dolga in je dohodek izključen iz GloBE dohodka v skladu s členom 3.2.1 in pripadajočimi administrativnimi smernicami (Februar 2023). |
| 3.2.1.1.2.l | Nadomestilo na podlagi udeleženega kapitala - tretji odstavek 20. člena ZMD – (člen 3.2.2 vzorčnih pravil) |  |
| 3.2.1.1.2.m | Prilagoditve skladne z neodvisnim tržnim načelom - četrti odstavek 20. člena ZMD (člen 3.2.3 vzorčnih pravil) |  |
| 3.2.1.1.2.n | Kvalificirani vračljivi davčni dobropis - peti odstavek 20. člena ZMD (člen 3.2.4 vzorčnih pravil) | Vložniški subjekt poroča o prilagoditvah, izvedenih na računovodskem čistem dobičku ali izgubi v skladu s členom 3.2.4. Zlasti se vsota, ki je evidentirana kot zmanjšanje sedanje davčne obveznosti (ali drugih zajetih davkov) v finančnih izkazih in bi jo bilo treba obravnavati kot dohodek, vključi kot pozitivna prilagoditev. Vsota, ki je evidentirana kot dohodek v finančnih izkazih in bi jo bilo treba obravnavati kot zmanjšanje sedanje davčne obveznosti (ali drugih zajetih davkov), se vključi kot negativna prilagoditev. |
| 3.2.1.1.2.o | Izbira načela realizacije v zvezi z ugotavljanjem dobičkov in izgub - šesti odstavek 20. člena ZMD (člen 3.2.5 vzorčnih pravil) |  |
| 3.2.1.1.2.p | Izbira prilagoditve dobička iz odsvojitve opredmetenih sredstev - sedmi odstavek 20. člena ZMD (člen 3.2.6 vzorčnih pravil) |  |
| 3.2.1.1.2.q | Odhodki iz naslova finančnih aranžmajev znotraj skupine - osmi odstavek 20. člena ZMD (člen 3.2.7 vzorčnih pravil) |  |
| 3.2.1.1.2.r | Izbira obravnave medskupinskih transakcij v isti jurisdikciji - deveti odstavek 20. člena ZMD |  |
| 3.2.1.1.2.s | Zneski, ki se imetnikom polic zaračunajo za davke, ki jih plača zavarovalnica v zvezi z donosi - 21. člen ZMD (člen 3.2.9 vzorčnih pravil) |  |
| 3.2.1.1.2.t | Povečanje/Zmanjšanje za zneske, ki se priznajo kot zmanjšanje lastniškega kapitala subjekta v sestavi - 22. člen ZMD |  |
| 3.2.1.1.2.u | Subjekti v sestavi, ki se mednarodni skupini podjetij ali veliki domači skupini pridružijo in jo zapustijo - 45. člen ZMD (člen 3.2.11 in 6.2 vzorčnih pravil) |  |
| 3.2.1.1.2.v | Zmanjšanje GloBE dohodka krovnega matičnega subjekta (UPE), ki je pretočni subjekt - 49. člen ZMD (člen 3.2.11 in 7.1 vzorčnih pravil) |  |
| 3.2.1.1.2.w | Zmanjšanje GloBE dohodka krovnega matičnega subjekta(UPE), ki je predmet režima odbitnih dividend - 50. člen ZMD (člen 3.2.11 and 7.2 vzorčnih pravil) |  |
| 3.2.1.1.2.x | Izbira metode obdavčljive distribucije - 51. člen ZMD (člen 3.2.11 in 7.6 vzorčnih pravil) |  |
| 3.2.1.1.2.y | Dohodek od mednarodnega ladijskega prevoza - 23. člen ZMD (člen 3.3 vzorčnih pravil) |  |
| 3.2.1.1.2.z | Transakcije med Subjekti v sestavi - 72. člen ZMD– (člen 9.1.3 vzorčnih pravil) | Vložniški subjekt poroča prilagoditve v zvezi z računovodskim neto dohodkom ali izgubo subjektov v sestavi, če so subjekti predmet prilagoditev po členu 9.1.3. |
| 3.2.1.1.3. | Neto GloBE dohodek (dobiček) ali izguba v jurisdikciji | Vložniški subjekt poroča neto GloBE dohodek (izgubo) jurisdikcije. |

Prilagoditve na nivoju subjekta v sestavi

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| 3.2.4. | Izračuni za posamezne subjekte v sestavi | Ta odsek vsebuje informacije na ravni subjekta, ki podpirajo izračun efektivne davčne stopnje (ETR) in povrhnjega davka.  Oddelek 3.2.4.1 zagotavlja razčlenitev vseh prilagoditev, ki so bile narejene k FANIL-u vsakega Subjekta v sestavi ali člana skupine Skupnega podviga, pa tudi čezmejnih prilagoditev in prilagoditev, narejenih v primerih, ko je UPE bodisi pretočni subjekt bodisi podvržen režimu odbitnih dividend.  Oddelek 3.2.4.2 vsebuje informacije o prilagoditvah, ki so bile narejene k tekočim davčnim odhodkom vsakega subjekta v sestavi ali člana skupine skupnega podviga, ki se nahajajo v določeni jurisdikciji, pa tudi informacije o čezmejni alokaciji zajetih davkov od enega subjekta v sestavi (ali člana skupine JV) k drugemu subjektu v sestavi (ali članu skupine JV).  Oddelek 3.2.4.3 vključuje informacije o opcijah, ki se nanašajo na posamezni subjekt v sestavi (ali člana skupine JV).  Oddelek 3.2.4.4 vsebuje podrobnosti o dohodku, ki je izključen iz uporabe pravil GloBE, po 23. členu ZMD (člen 3.3 vzorčnih pravil - tj. izključitev dohodka iz mednarodne pomorske dejavnosti).  Nazadnje, oddelek 3.2.4.5 zagotavlja informacije o računovodskem standardu, uporabljenem v določenih primerih. |
| 3.2.4.(a) | Izbira opcije za poenostavljeno jurisdikcijsko poročanje | V prehodnem obdobju lahko skupine mednarodnih podjetij (MNE Groups) izberejo poenostavljen jurisdikcijski okvir poročanja za jurisdikcije v zvezi s katerimi:  • ne nastane nobena obveznost za povrhnji davek (Top-up Tax); ali  • nastane obveznost jurisdikcije, vendar je ni treba alocirati na osnovi posameznega Subjekt v sestavi  Za jurisdikcije, za katere je MNE Skupina izbrala prehodno poenostavitev jurisdikcijskega poročanja, MNE Skupina ni dolžna poročati o vseh prilagoditvah k finančnemu računovodskemu dohodku ali izgubi ("FANIL"), tekočih davčnih odhodkih ali odloženih davčnih odhodkih na osnovi posameznega Subjekta v sestavi (razen v zvezi s točno določenimi postavkami). Vse prilagoditve je mogoče poročati na neto osnovi.  Poenostavljen prehodni jurisdikcijski okvir poročanja omogoča poenostavljen okvir poročanja, ki bi se uporabljal za vsa davčna obdobja, začenši z ali pred 31. decembrom 2028, vendar ne vključuje davčnega obdobja, ki se konča po 30. juniju 2030 ("prehodno obdobje"). |
| 3.2.4.(a)1 | Ali družba uveljavlja opcijo prehodne poenostavitve jurisdikcijskega poročanja | Vložniški subjekt poroča "Da", če se odloči uporabiti prehodno poenostavitev jurisdikcijskega poročanja med prehodnim obdobjem. Če se vložniški subjekt odloči za prehodno poenostavitev jurisdikcijskega poročanja, mora:  Izpolniti oddelek 3.2.4 za subjekte v sestavi ali člane skupin skupnega podviga, ki se nahajajo v tej jurisdikciji (in del podskupine, kjer je ustrezno), če nastane obveznost za povrhnji davek (Top-up Tax) glede te jurisdikcije in jo je treba alocirati posameznemu subjektu v sestavi (CE-by-CE) (glejte izjeme, kjer ni treba alocirati povrhnjega davka, kot je navedeno v opombi 3.4.1);  V vsakem primeru mora poročati specifične informacije, vključene v tabelah spodaj, kot je navedeno v pojasnilih (glej opombo 3.2.4.1.a.3.e, 3.2.4.1.a.3.m, 3.2.4.1.a.3.u, 3.2.4.1.a.3.v in 3.2.4.1.a.3.z, opombo 3.2.4.1.c, opombo 3.2.4.1.d, opombo 3.2.4.2.c.3.m, opombo 3.2.4.2.c.3.p, opombo 3.2.4.3, opombo 3.2.4.4.a in opombo 3.2.4.4.b, za Subjekte v sestavi ali člane skupine Skupnega podviga, ki se nahajajo v jurisdikcijah (in del podskupine, kjer je ustrezno));  Poročati neto znesek prilagoditev, identificiranih v tabelah 3.2.4.1.a, 3.2.4.2.a in 3.2.4.2.c. Če je neto znesek za ustrezno prilagoditev pozitiven, mora vložniški subjekt poročati v "povečanjih". Če je neto znesek za ustrezno prilagoditev negativen, mora vložniški subjekt poročati v "zmanjšanjih".  Poenostavljeni prehodni okvir jurisdikcijskega poročanja se ne sme izbrati glede na "QDMTT Safe Harbour", če je QDMTT jurisdikcija izbrala , da ne bo uporabljala prehodnega poenostavljenega okvira jurisdikcijskega poročanja, kot je določeno v smernicah za "QDMTT Safe Harbour". |
| 3.2.4.(b) | Agregirano poročanje skupine za davčno konsolidacijo | Vložniški subjekt lahko izbere uporabo konsolidirane računovodske obravnave (tj. obravnava skupino za davčno konsolidacijo kot posamezni subjekt v sestavi za namene odseka 3.2.4), če so izpolnjeni vsi naslednji pogoji:  (i) davčni dobički in izgube konsolidiranih subjektov so agregirani za namen izračuna ene davčne obveznosti (ne glede na dejstvo, da so lahko konsolidirani subjekti skupaj in solidarno odgovorni za davčno obveznost v imenu skupine);  (ii) vsi konsolidirani subjekti so v celoti last konsolidacijskega subjekta; (iii) vsi subjekti v sestavi ali člani skupine skupnega podviga znotraj skupine za davčno konsolidacijo so locirani v isti jurisdikciji za namene GloBE; in  (iv) Vložniški subjekt izbere opcijo v skladu z devetim odstavkom 20. člena ZMD (člen 3.2.8 vzorčnih pravil) za konsolidacijo transakcij znotraj skupine v tej jurisdikciji.  Oddelek 3.2.4 se izpolni na osnovi posameznega subjekta v sestavi glede na subjekte, ki so se pridružili ali zapustili MNE skupino med davčnim obdobjem za poročanje, ne glede na to, ali so bili ti subjekti (ali so bili) vključeni v skupino za davčno konsolidacijo. |
| 3.2.4.(b)1 | Skupina za davčno konsolidacijo (TIN) | Vložniški subjekt poroča DŠ skupine za davčno konsolidacijo, ki se uporablja za namene zajetih davkov v jurisdikciji. |
| 3.2.4.(b)2 | Konsolidirani subjekti | Vložniški subjekt poroča DŠ subjektov v sestavi in članov skupine skupnega podviga, ki so agregirani v skupini za davčno konsolidacijo za namene zajetih davkov v jurisdikciji. |
| 3.2.4.1. | Dohodek ali izguba za namene povrhnjega davka |  |
| 3.2.4.1.(a) | Prilagoditve Finančnega računovodskega neto dohodka ali izgube (FANIL) | Če je krovni matični subjekt v celoti v lasti imetnikov lastniških deležev, v zvezi s katerimi se uporablja 49. člen ZMD (člen 7.1 vzorčnih pravil Ultimate Parent Entity that is a Flow-through Entity), in poroča "izjema, v celoti v lasti" v stolpcu 3.2.4.1.d.5, vložniški subjekt ne sme izpolniti tabele 3.2.4.1.a v zvezi s krovnim matičnim subjektom (UPE) (in v zvezi z davčno transparentnimi subjekti, ki so v celoti v lasti UPE prek davčno transparentne strukture in so locirani v jurisdikciji UPE, za katero velja člen 3.5.1(b)). |
| 3.2.4.1.(a)1 | Subjekt v sestavi ali član Skupnega podviga (DŠ) | Vložniški subjekt poroča DŠ subjekta v sestavi, skupnega podviga ali odvisne družbe skupnega podviga, ki se uporablja za namene zajetih davkov v jurisdikciji, ali, če DŠ ni na voljo, funkcionalni ekvivalent, kot je npr. registrska koda/številka za poslovne namene. |
| 3.2.4.1.(a)2 | Znesek FANIL po upoštevanju dodelitev skladno s 24. in 25. členom ZMD (člen 3.4 in 3.5 vzorčnih pravil) | Vložniški subjekt poroča FANIL subjekta v sestavi ali člana skupine Skupnega podviga po alokaciji kvalificiranega dohodka ali izgube med glavnim subjektom in poslovno enoto - 24. člen ZMD (člen 3.4. vzorčnih pravil) in alokaciji kvalificiranega dohodka ali izgube s strani pretočnega subjekta - 25. člen ZMD (člen 3.5. vzorčnih pravil). 25. člen ZMD (člen 3.5. vzorčnih pravil) zajema tudi alokacijo kvalificiranega dohodka ali izgube s strani investicijskega subjekta ali zavarovalnega investicijskega subjekta, ki je obravnavan kot davčno transparenten subjekt, kot posledica izbire skladno s 53. členom ZMD (člen 7.5. vzorčnih pravil). |
| 3.2.4.1.(a)3 | Prilagoditve - Povečanja |  |
| 3.2.4.1.(a)3 | Prilagoditve - Zmanjšanja |  |
| 3.2.4.1.(a)3 | Prilagoditve |  |
| 3.2.4.1.(a)3a | Odhodek čistih davkov – 1. točka prvega odstavka 20. člena ZMD (člen 3.2.1 (a) vzorčnih pravil) | Prilagoditev v zvezi z odhodki čistih davkov so načeloma pozitivni zneski. . Prilagoditev bo negativna, kadar ima subjekt v sestavi izgubo, katere posledica je oblikovanje odloženih davčnih sredstev. |
| 3.2.4.1.(a)3b | Izključene dividende – 2. točka prvega odstavka 20. člena ZMD (člen 3.2.1 (b) vzorčnih pravil) | Vložniški subjekt poroča prilagoditve, ki se nanašajo na izključene dividende. V primerih, kadar gibanje rezerv zavarovalnice ekonomsko sovpada z izključeno dividendo (po odštetju provizij za upravljanje naložb) iz vrednostnih papirjev, ki jih ima v imenu zavarovalca, se gibanje v rezervah poroča kot pozitivna prilagoditev (dodatek k FANIL) v vrstici 3.2.1.1.2.b. |
| 3.2.4.1.(a)3c | Izključeni kapitalski dobiček ali izguba – 3. točka prvega odstavka 20. člena ZMD (člen 3.2.1 (c ) vzorčnih pravil) | Vložniški subjekt poroča prilagoditve v zvezi z izključenimi kapitalskimi dobički ali izgubami. Znesek teh prilagoditev vključuje dobičke in izgube iz naslova tujih valut, ki se nanašajo na »hedge« instrumente, kadar je izvedena izbira, da se dobički in izgube obravnavajo kot izključeni. Odhodek iz naslova gibanja zavarovalniških rezerv, ki se nanašajo na izključene kapitalske dobičke in izgube iz naslova vrednostnih papirjev, ki jih ima zavarovalnica v imenu imetnikov polic, se poročajo kot pozitivni zneski v vrstici 3.2.1.1.2.c. Znesek prilagoditve ne vsebuje kapitalskih dobičkov ali izgub, ki niso izključene na podlagi izbire "Equity Investment Inclusion Election". |
| 3.2.4.1.(a)3d | Vključeni dobiček ali izguba po metodi prevrednotenja – 4. točka prvega odstavka 20. člena ZMD (člen 3.2.1 (d) vzorčnih pravi) |  |
| 3.2.4.1.(a)3e | Dobiček ali izguba iz odprodaje sredstev in obveznosti, izključenih na podlagi 5. točke prvega odstavka 20. člena ZMD (člen 3.2.1 (e ) vzorčnih pravil) | V obsegu, ko je dobiček izključen v skladu s členom 6.3. (zaznali smo napačno sklicevanje na 51. člen ZMD – pravilno bi bilo 46. člen ZMD), je potrebna negativna prilagoditev v skladu s 5. točko 20. člena ZMD (3.2.1.(e) vzorčnih pravil), in v obsegu, ko je izguba izključena, je potrebna pozitivna prilagoditev.  Vložniški subjekt izpolni vrstico ne glede na to, ali je bila izbrana opcija poenstavljenega jurisdikcijskega poročanja. |
| 3.2.4.1.(a)3f | Asimetrični dobiček ali izguba iz naslova tujih valut – 6. točka prvega odstavka 20. člena ZMD (člen 3.2.1 (f) vzorčnih pravil) |  |
| 3.2.4.1.(a)3g | Po predpisih nepriznani odhodek - 7. točka prvega odstavka 20. člena ZMD – (člen 3.2.1 (g) vzorčnih pravil) |  |
| 3.2.4.1.(a)3h | Napake pri računovodenja, nastalih pred tekočim obdobjem - 8. točka prvega odstavka 20. člena ZMD – (člen 3.2.1 (h)) |  |
| 3.2.4.1.(a)3i | Spremembe načel računovodenja nastalih pred tekočim obdobjem - 8. točka prvega odstavka 20. člena ZMD – (člen 3.2.1 (h)) |  |
| 3.2.4.1.(a)3j | Vračunani odhodki za pokojnine - 9. točka prvega odstavka 20. člena ZMD – (člen 3.2.1 (h)) |  |
| 3.2.4.1.(a)3k | Odpust dolga (Debt releases - Article 3.2.1) | Vložniški subjekt poroča zmanjšanja, izvedena na finančnem neto dohodku ali izgubi subjektov v sestavi, kadar so subjekti predmet odpusta dolga in je dohodek izključen iz GloBE dohodka v skladu z administrativnimi smernicami (Februar 2023). |
| 3.2.4.1.(a)3l | Nadomestilo na podlagi udeleženega kapitala - tretji odstavek 20. člena ZMD (člen 3.2.2 vzorčnih pravil) |  |
| 3.2.4.1.(a)3m | Prilagoditve skladne z neodvisnim tržnim načelom - četrti odstavek 20. člena ZMD (člen 3.2.3 vzorčnih pravil) | Vložniški subjekt izpolni vrstico ne glede na to, ali je bila izbrana opcija poenstavljenega jurisdikcijskega poročanja. |
| 3.2.4.1.(a)3n | Kvalificirani vračljivi davčni dobropis - peti odstavek 20. člena ZMD (člen 3.2.4 vzorčnih pravil) | Vložniški subjekt poroča o prilagoditvah, izvedenih na računovodskem čistem dobičku ali izgubi v skladu s petim odstavkom 20. člena ZMD (člen 3.2.4 vzorčnih pravil). Zlasti se vsota, ki je evidentirana kot zmanjšanje sedanje davčne obveznosti (ali drugih zajetih davkov) v finančnih izkazih in bi jo bilo treba obravnavati kot dohodek, vključi kot pozitivna prilagoditev. Vsota, ki je evidentirana kot dohodek v finančnih izkazih in bi jo bilo treba obravnavati kot zmanjšanje sedanje davčne obveznosti (ali drugih zajetih davkov), se vključi kot negativna prilagoditev. |
| 3.2.4.1.(a)3o | Izbira načela realizacije v zvezi z ugotavljanjem dobičkov in izgub - šesti odstavek 20. člena ZMD (člen 3.2.5 vzorčnih pravil) |  |
| 3.2.4.1.(a)3p | Izbira prilagoditve dobička iz odsvojitve opredmetenih sredstev - sedmi odstavek 20. člena ZMD (člen 3.2.6 vzorčnih pravil) |  |
| 3.2.4.1.(a)3q | Odhodki iz naslova finančnih aranžmajev znotraj skupine - osmi odstavek 20. člena ZMD (člen 3.2.7 vzorčnih pravil) |  |
| 3.2.4.1.(a)3r | Izbira obravnave medskupinskih transakcij v isti jurisdikciji - deveti odstavek 20. člena ZMD |  |
| 3.2.4.1.(a)3s | Zneski, ki se imetnikom polic zaračunajo za davke, ki jih plača zavarovalnica v zvezi z donosi - 21. člen ZMD (člen 3.2.9 vzorčnih pravil) |  |
| 3.2.4.1.(a)3t | Povečanje/Zmanjšanje za zneske, ki se priznajo kot zmanjšanje lastniškega kapitala subjekta v sestavi - 22. člen ZMD |  |
| 3.2.4.1.(a)3u | Subjekti v sestavi, ki se mednarodni skupini podjetij ali veliki domači skupini pridružijo in jo zapustijo - 45. člen ZMD (člen 3.2.11 in 6.2 vzorčnih pravil) | Vložniški subjekt izpolni vrstico ne glede na to, ali je bila izbrana opcija poenstavljenega jurisdikcijskega poročanja. |
| 3.2.4.1.(a)3v | Zmanjšanje GloBE dohodka krovnega matičnega subjekta (UPE), ki je pretočni subjekt - 49. člen ZMD (člen 3.2.11 in 7.1 vzorčnih pravil) | Vložniški subjekt izpolni vrstico ne glede na to, ali je bila izbrana opcija poenstavljenega jurisdikcijskega poročanja. |
| 3.2.4.1.(a)3w | Zmanjšanje GloBE dohodka krovnega matičnega subjekta(UPE), ki je predmet režima odbitnih dividend - 50. člen ZMD (člen 3.2.11 and 7.2 vzorčnih pravil) |  |
| 3.2.4.1.(a)3x | Izbira metode obdavčljive distribucije - 51. člen ZMD (člen 3.2.11 in 7.6 vzorčnih pravil) |  |
| 3.2.4.1.(a)3y | Dohodek od mednarodnega ladijskega prevoza - 23. člen ZMD (člen 3.3 vzorčnih pravil) |  |
| 3.2.4.1.(a)3z | Transakcije med Subjekti v sestavi - 72. člen ZMD– (člen 9.1.3 vzorčnih pravil) | Vložniški subjekt poroča prilagoditve v zvezi z računovodskim neto dohodkom ali izgubo subjektov v sestavi, če so subjekti predmet prilagoditev po 72. členu ZMD (člen 9.1.3. vzorčnih pravil)  Vložniški subjekt izpolni vrstico ne glede na to, ali je bila izbrana opcija prehodnega poenstavljenega jurisdikcijskega poročanja. |
| 3.2.4.1.(a)4 | Kvalificirani dohodek ali izguba subjekta v sestavi ali člana skupine skupnega podviga |  |
| 3.2.4.1.(b) | Čezmejna alokacija dohodka oziroma izgube med Glavnim subjektom in poslovno enoto in s strani pretočnega subjekta | Prilagoditve niso potrebne v skladu s 24. členom ZMD (člen 3.4 vzorčnih pravil), če že v okviru vodenja lastnih (ločenih) finančnih računov v jurisdikciji, FANIL subjekta v sestavi (ali članov skupin JV), ki so locirani v tej jurisdikciji, odraža dohodke ali izgube, ki se nanašajo na stalne poslovne enote v tej jurisdikciji.  Prilagoditve v skladu s 25. členom ZMD (člen 3.5 vzorčnih pravil) se uporabljajo tako za pretočne subjekte kot tudi za subjekte v sestavi ali člane skupin JV, glede katerih je bila opravljena izbira v skladu s 53. členom ZMD (člen 7.5 vzorčnih pravil).  Vložniški subjekt mora izpolniti to tabelo ne glede na to, ali se odloči za prehodno poenostaitev jurisdikcijskega poročanja. |
| 3.2.4.1.(b)1 | Subjekt v sestavi ali član skupine Skupnega podviga (TIN) | Vložniški subjekt mora poročati davčno identifikacijsko številko (TIN) Subjekta v sestavi, skupine JV ali podružnice skupine JV, ki se uporablja za namene zajetih davkov v jurisdikciji, ali, če DŠ ni na voljo, funkcionalni ekvivalent, kot je poslovna/registrska številka podjetja. |
| 3.2.4.1.(b)2 | Neto računovodski finančni dohodek ali izguba (FANIL) pred prilagoditvami | Poroča se FANIL Subjekta v sestavi ali člana skupine JV pred ustreznim popravkom. V primeru, ko velja več popravkov, mora FANIL, ki se poroča v okviru 3.2.4.1.b.2, odražati FANIL ob upoštevanju predhodnega popravka ali popravkov. |
| 3.2.4.1.(b)3 | Osnova za prilagoditev | Vložniški subjekt identificira ustrezen popravek iz naslednjega seznama: 24. člen ZMD (člen 3.4 vzorčnih pravil), prvi odstavek 25. člena ZMD (člen 3.5.3), tretji odstavek 25. člena ZMD (člen 3.5.1(a)) in/ali četrti odstavek 25. člena ZMD (člen 3.5.1(b) vzorčnih pravil).  Za vsako vrsto popravka je treba poročati ustrezni dodatek ali zmanjšanje FANIL subjekta v sestavi ali člana skupine JV. V primeru, ko velja več popravkov, naj bo poročana ena vrstica za vsako možnost, in ustrezne možnosti naj bodo poročane v naslednjem vrstnem redu: 24. člen ZMD (člen 3.4 vzorčnih pravil), prvi odstavek 25. člena ZMD (člen 3.5.3), tretji odstavek 25. člena ZMD (člen 3.5.1(a)) in/ali četrti odstavek 25. člena ZMD (člen 3.5.1(b) vzorčnih pravil).  • Prilagoditve v skladu s 24. členom ZMD (člen 3.4 vzorčnih pravil) naj vključujejo prilagoditve v zvezi z alokacijo GloBE dohodka ali izgube v PE, ki so locirane v tej jurisdikciji ali v PE brez države (dodatki), pa tudi za alokacijo GloBE dohodka ali izgube iz Glavnega subjekta, ki je lociran v tej jurisdikciji, v PE (zmanjšanja). Prilagoditve v zvezi s 24. členom ZMD (člen 3.4 vzorčnih pravil)ne smejo vključevati alokacije GloBE dohodka ali izgube v stalno poslovno enoto Pretočnega subjekta.  • Prilagoditve v skladu s prvim odstavkom 25. člena ZMD (člen 3.5.3) vključujejo zmanjšanja GloBE dohodka ali izgube za znesek, ki je dodeljen drugim lastnikom, ki niso subjekti v sestavi.  • Prilagoditve v skladu s tretjim odstavkom 25. člena ZMD (člen 3.5.1(a)) vključujejo alokacijo kvalificiranega dohodka ali izgube iz pretočnega subjekta v poslovno enoto v tej jurisdikciji ali v to PE brez države (dodatki) in alokacijo iz pretočnega subjekta brez države (ali pretočnega subjekta v tej jurisdikciji, če je UPE) v PE v drugi jurisdikciji (zmanjšanja). • Prilagoditve v skladu s četrtim odstavkom 25. člena ZMD (člen 3.5.1(b) vzorčnih pravil) naj vključujejo alokacijo GloBE dohodka ali izgube iz davčno transparentnega subjekta, ki ni UPE, do lastnika Subjekta v sestavi v tej jurisdikciji (dodatki) in alokacijo iz Davčno Transparentnega subjekta, ki ni UPE, do lastnika CE v drugi pristojnosti (zmanjšanja). |
| 3.2.4.1.(b)4 | Drugi subjekt v sestavi ali član skupine Skupnega podviga | Vložniški subjekt poroča davčno identifikacijsko številko (TIN) drugega Subjekta v sestavi, skupine JV ali podružnice skupine JV, ki se uporablja za namene Zajetih davkov v jurisdikciji, ali, če davčna identifikacijska številka ni na voljo, funkcionalni ekvivalent, kot je poslovna/registrska številka podjetja |
| 3.2.4.1.(b)5 | Jurisdikcija drugega Subjekta v sestavi ali člana skupine Skupnega podviga | Vložniški subjekt identificira jurisdikcijo (v obliki dvočrkovne kode po alfa standardu ISO 3166-1) drugega Subjekta v sestavi ali članov skupin Skupnega podviga. Vložniški subjekt poroča "brez države" za Subjekte v sestavi, ki se štejejo kot "brezdržavni". |
| 3.2.4.1.(b)6 | Povečanja ktemu Subjektu v sestavi | Poroča se znesek vsake prilagoditve, ki poveča GloBE dohodek Subjekta v sestavi ali člana skupine JV, ki je identificiran v stolpcu 3.2.4.1.b.1. |
| 3.2.4.1.(b)7 | Zmanjšanja k temu Subjektu v sestavi | Poroča se znesek vsake prilagoditve, ki zmanjša GloBE dohodek Subjekta v sestavi ali člana skupine JV, ki je identificiran v stolpcu 3.2.4.1.b.1. |
| 3.2.4.1.(b)8 | FANIL po prilagoditvah | Poročajo se Finančni neto računovodski Dohodek ali Izguba (FANIL) Subjekta v sestavi ali člana Skupine Skupnega podviga po relevantnih prilagoditvah. V primeru, ko se aplicira več prilagoditev, FANIL, ki se poroča odseva FANIL, ki upošteva prilagoditve, identificirane v isti vrstici. |
| 3.2.4.1.(c) | Čezmejne prilagoditve | Če je krovni matični subjekt v celoti v lasti imetnikov lastniških deležev, v zvezi s katerimi se uporablja 49. člen ZMD (člen 7.1 vzorčnih pravil - Ultimate Parent Entity that is a Flow-through Entity), in poroča "izjema, v celoti v lasti" v stolpcu 3.2.4.1.d.5, Vložniški subjekt ne sme izpolniti Tabele 3.2.4.1.c v zvezi s Krovnim matičnim subjektom (UPE) (in v zvezi z davčno transparentnimi subjekti, ki so v celoti v lasti UPE prek davčno transparentne strukture in so locirani v jurisdikciji UPE, za katero velja četrti odstavek 25. člena ZMD (člen 3.5.1(b)).  Vložniški subjekt naj v tej tabeli poroča samo o prilagoditvah v skladu s četrtim odstavkom 20. člena ZMD (členom 3.2.3 vzorčnih pravil), ki se nanašajo na transakcije med subjekti v sestavi, ki so locirani v različnih jurisdikcijah. Vložniški subjekt ne sme poročati o čezmejnih prilagoditvah v skladu s četrtim odstavkom 20. člena ZMD (členom 3.2.3 vzorčnih pravil), kadar se nanašajo na transakcije znotraj skupine, ki ne presegajo skupaj 35 milijonov evrov med poročevalnim davčnim letom. Vložniški subjekt naj izpolni to tabelo ne glede na to, ali se odloči za prehodni poenostavljeni jurisdikcijski okvir poročanja. |
| 3.2.4.1.(c)1 | Subjekt v sestavi ali član skupine Skupnega podviga (TIN) | Vložniški subjekt poroča davčno številko subjekta v sestavi ali člana skupine skupnega podviga, lociranega v jurisdikciji (ali Subjekt v sestavi brez države), za katerega se uporabi prilagoditev. Če davčna številka ni na voljo, vložniški subjekt poroča funkcionalni ekvivalent, kot npr. poslovna registrska številka. |
| 3.2.4.1.(c)2 | Osnova za prilagoditev | Vložniški subjekt identificira prilagoditve v zvezi s četrtim odstavkom 20. člena ZMD (člen 3.2.3 vzorčnih pravil) in osmim odstavkom 20. člena ZMD (člen 3.2.7 vzorčnih pravil). |
| 3.2.4.1.(c)3 | Drugi Subjekt v sestavi ali član skupine Skupnega podviga | Vložniški subjekt poroča davčno številko subjekta v sestavi ali člana skupine skupnega podviga, na katerega se nanaša prilagoditev. Če davčna številka ni na voljo, vložniški subjekt poroča funkcionalni ekvivalent, kot npr. poslovna registrska številka. |
| 3.2.4.1.(c)4 | Jurisdikcija drugega Subjekta v sestavi ali člana skupine Skupnega podviga | Vložniški subjekt identificira jurisdikcijo (v obliki dvočrkovne kode po alfa standardu ISO 3166-1) drugega subjekta v sestavi ali članov skupin Skupnega podviga,, na katerega se nanaša prilagoditev. Vložniški subjekt poroča "brez države" za subjekte v sestavki, ki se štejejo kot "brezdržavni". |
| 3.2.4.1.(c)5 | Povečanja k temu Subjektu v sestavi | Poroča se znesek vsake prilagoditve, ki poveča kvalificirani dohodek subjekta v sestavi ali člana skupine skupnega podviga, ki je identificiran v stolpcu 3.2.4.1.c.1. |
| 3.2.4.1.(c)6 | Zmanjšanja k temu Subjektu v sestavi | Poroča se znesek vsake prilagoditve, ki zmanjša GloBE dohodek Subjekta v sestavi ali člana skupine Skupnega podviga, ki je identificiran v stolpcu 3.2.4.1.c.1. Prilagoditev v skladu z osmim odstavkom 20. člena ZMD (člen 3.2.7 vzorčnih pravil), ki izključuje stroške, bo rezultirala v dodatku k GloBE dohodku. Zato ni zelo verjetno, da bi se stolpec 6 uporabljal za namene teh prilagoditev. |
| 3.2.4.1.(d) | Prilagoditve kvalificiranega (GLOBE) dohodka UPE skladno s členom 7.1 ali 7.2 vzorčnih pravil | Vložniški subjekt izpolni tabelo v primerih, ko se uporablja 49. člen ZMD (člen 7.1 vzorčnih pravil) ali 50. člen ZMD (člen 7.2 vzorčnih pravil). Vložniški subjekt naj izpolni to tabelo ne glede na to, ali se odloči za prehodno poenostavljenookvir jurisdikcijsko poročanje. |
| 3.2.4.1.(d)1 | Subjekt v sestavi ali član supine Skupnega podviga, ki je lociran v jurisdikciji (TIN) | Ko se uporabljata 49. člen ZMD (člen 7.1 vzorčnih pravil) ali 50. člen ZMD (člen 7.2 vzorčnih pravil), je subjekt v sestavi, ki je lociran v tej jurisdikciji, Krovni matični subjekt (UPE) skupine MNE. V tem primeru mora vložniški subjekt poročati "UPE".  Če se uporablja peti odstavek 49. člena ZMD (člen 7.1.4 vzorčnih pravil), mora vložniški subjekt poročati davčno identifikacijsko številko (TIN) stalnih poslovnih enot, na katere se nanaša 49. člen ZMD (člen 7.1), ali, če TIN ni na voljo, funkcionalni ekvivalent, kot je poslovna/registrska številka podjetja.  Če se uporablja peti odstavek 50. člena ZMD (člen 7.2.3 vzorčnih pravil), mora vložniški subjekt (Filing Constituent Entity) poročati davčno identifikacijsko številko (TIN) sestavnih subjektov, na katere se nanaša 50. člen ZMD (člen 7.2 vzorčnih pravil), ali, če TIN ni na voljo, funkcionalni ekvivalent, kot je poslovna/registrska številka podjetja.  Ko se 49. člen ali 50. člen ZMD (člen 7.1 ali 7.2 vzorčnih pravil) uporablja za člane skupine JV, mora vložniški subjekt poročati davčno identifikacijsko številko (TIN) članov skupine JV. |
| 3.2.4.1.(d)2 | Osnova za prilagoditev | Vložniški subjekt poroča o členu (npr. prvi odstavek 49. člena (člen 7.1.1 vzorčnih pravil), drugi odstavek 49. člena ZMD (člen 7.1.2 vzorčnih pravil), prvi odstavek 50. člena ZMD (člen 7.2.1 vzorčnih pravil) ali drugi odstavek 50. člena (člen 7.2.2 vzorčnih pravil), ki se uporablja, skupaj s pripadajočim pododstavkom v obliki črke in številke. |
| 3.2.4.1.(d)3 | Identifikacija imetnikov lastniških deležev ali prejemnikov dividend | Vložniški subjekt mora izpolniti ločeno vrstico za vsakega imetnika lastniških deležev (oziroma prejemnika dividend), glede katerih se uporablja člen 1. točka prvega odstavka 49. člena ZMD (7.1.1(a) vzorčnih pravil) ali 2. točka drugega odstavka 49. člena ZMD (7.1.1(c) vzorčnih pravil) (oziroma 1. točka drugega odstavka 50. člena ZMD (7.2.1(a) vzorčnih pravil) ali 3. točka tretjega odstavka 50. člena ZMD (7.2.1(c) vzorčnih pravil). Vložniški subjekt mora identificirati fizične osebe skupaj. Vložniški subjekt identificira imetnike lastniških deležev (oziroma prejemnike dividend), za katere se uporablja zmanjšanje kvalificiranega dohodka, na naslednji način:  (a) Vsak imetnik lastniških deležev (oziroma prejemnik dividend), glede katerega se uporablja 1. točka prvega odstavka 49. člena ZMD (člen 7.1.1(a) vzorčnih pravil (oziroma 1. točka drugega odstavka 50. člena ZMD (člen 7.2.1(a) vzorčnih pravil), je identificiran s poročanjem: (i) njegove davčne identifikacijske številke (TIN); (ii) jurisdikcije, v kateri je davčni rezident; in (iii) nominalno davčno stopnjo ali pričakovano skupno davčno stopnjo (v odstotkih), ki se uporablja pri primerjavi skupnega zneska Prilagojenih zajetih davkov UPE in davkov imetnika lastniškega deleža na izključen dohodek (oziroma davkov, ki jih plačuje prejemnik dividend na dividendni dohodek) z zneskom izključenega dohodka. V primeru, ko se več nominalnih davčnih stopenj uporablja za imetnika lastniškega deleža, lahko vložniški subjekt v (iii) poroča najnižjo nominalno davčno stopnjo, ki se uporablja (pod pogojem, da stopnja presega 15%), namesto nominalne davčne stopnje.  Če je prejemnik dividend fizična oseba, glede katere se uporablja 1. točka tretjega odstavka 50. člena ZMD (člen 7.2.1(a)(iii) vzorčnih pravil), naj se poročajo jurisdikcije, v katerih so davčni rezidenti fizične osebe, skupaj s številom fizičnih oseb, ki so davčni rezidenti v vsaki jurisdikciji.  (b) Namesto identifikacije posameznih fizičnih oseb naj se poroča skupno število fizičnih oseb, glede katerih se uporablja 1. točka drugega odstavka 49. člena ZMD (člen 7.1.1(b) vzorčnih pravil) (oziroma 2. točka tretjega odstavka 50. člena ZMD (7.2.1(b) vzorčnih pravil).  (c) Vsak imetnik lastniških deležev (oziroma prejemnik dividend), glede katerega se uporablja 2. točka drugega odstavka 49. člena ZMD (člen 7.1.1(c) vzorčnih pravil) (oziroma 3. točka tretjega odstavka 50. člena ZMD (7.2.1(c) vzorčnih pravil), je identificiran s poročanjem: (i) njegove davčne identifikacijske številke (TIN) (ali, če TIN ni na voljo, funkcionalni ekvivalent, kot je poslovna/registrska številka podjetja); in (ii) vrsto subjekta (vladni subjekt, mednarodna organizacija, neprofitna organizacija, pokojninski sklad ali, za namene 50. člena ZMD (člen 7.2.1(c) vzorčnih pravil), pokojninski sklad, ki ni pokojninsko storitveni subjekt). |
| 3.2.4.1.(d)4 | Delež lastniškega deleža (v odstotku) |  |
| 3.2.4.1.(d)5 | Zmanjšanja za ta Subjekt v sestavi |  |

Z namenom razumljivejšega prikaza potrebnih prilagoditev neto finančnega dohodka (ali izgube – FANIL) za potrebe izračunavanja povrhnjega davka po pravilih ZMD, so prilagoditve v nadaljevanju prikazane glede na namene, ki jih zasledujejo posamezne prilagoditve FANIL v okviru sistema povrhnjega davka po sistematiki, ki jo predlaga OECD.

OECD predlagana metodologija prilagoditev FANIL glede na namen prilagoditev je naslednja:



**Skupine prilagoditev po namenih prilagoditev, ki jih obravnavamo v tem dokumentu, so naslednje:**

**3.1. Običajne prilagoditve računovodskih izkazov na davčni obračun;**

**3.2. Varovanje integritete sistema povrhnjega davka;**

**3.3. Varovanje integritete ETR;**

**3.4. Jurisdikcijsko kombiniranje dohodkov;**

**3.5. Prilagoditve kvalificiranega dohodka zaradi postopkov prestrukturiranja**

**3.6. Posebni režimi**

3.1. Običajne prilagoditve računovodskih izkazov za namene ugotavljanja davčne osnove

V tem podpoglavju so zajete glavne kategorije, ki se pojavljajo v državah vključujočega okvira v zvezi s prilagajanjem finančnega računovodskega neto dohodka na jurisdikcijko davčno osnovo davka od dohodka. Gre za naslednje prilagoditve, ki so po pravilih Globe vključene tudi v prilagoditev kvalificiranega dohodka :

* Izključene dividende;
* Izključeni kapitalski dobiček ali izguba;
* Po predpisih nepriznani odhodek;
* Vračunani odhodki za pokojnine;
* Nadomestilo na podlagi udeleženega kapitala;
* Opcija za uporabo načela realizacije za izračun kvalificiranega dohodka ali izgube.

3.1.1. Izključene dividende **(2. točka prvega odstavka 20. člena ZMD)**

Pravila povrhnjega davka zahtevajo, da se dohodek ali izguba in zajeti davki povrhnjega davka subjektov v sestavi določijo na podlagi ločenega finančnega računovodskega neto dohodka ali izgube subjekta v sestavi. Zato je za subjekt v sestavi izhodiščna točka za izračun kvalificiranega dohodka ali izgube finančni računovodski neto dohodek ali izguba (kot izhaja iz prvega odstavka 19. člena ZMD), ki ima vključene dividende znotraj skupine, vključno z izplačili, prejetimi ali pripoznanimi v zvezi z lastniškim deležem v subjektu s prehodom dohodka, kot tudi dividend, prejetih v zvezi z lastniškimi deleži v skupnih podvigih, povezanih subjektih in drugih subjektih, vključno z dividendami na portfeljske lastniške deleže.

Te podatke se prilagodi z izključitvijo dividend, ki je prisotna v veliko jurisdikcijah vključujočega okvirja (Inclusive Framework (IF)) – člen prilagaja neto dohodek ali izgubo subjekta v sestavi tako, da zmanjša ta bilančni dobiček (ali poveča izgubo) za znesek vseh izključenih dividend, prejetih med davčnim letom.

„Izključena dividenda“ pomeni dividendo ali drugo distribucijo, prejeto ali vračunano v zvezi z lastniškim deležem, razen dividende ali druge distribucije, prejete ali vračunane v zvezi:

a) z lastniškim deležem:

– v posesti skupine v subjektu, ki na datum distribucije ali odsvojitve prinaša pravice do manj kot 10 % dobička, kapitala ali rezerv ali glasovalnih pravic v tem subjektu (v nadaljnjem besedilu: portfeljski delež), in

– ki je v ekonomski lasti subjekta v sestavi, ki na datum distribucije prejme ali vračuna dividendo ali drugo distribucijo za manj kot eno leto;

b) z lastniškim deležem v investicijskem subjektu, ki je predmet opcije na podlagi 51. člena tega zakona.

Pravilo izvzetja dividend v skladu s pravili povrhnjega davka predvideva izjemo za dividende, prejete iz subjekta (i), v kateri mednarodna skupina podjetij lastni majhen delež lastniških deležev tega subjekta (tj. "portfeljski delež"), kjer (ii) ima subjekt v sestavi ekonomsko lastništvo takih lastniških deležev za kratek čas (imenuje se "kratkoročni portfeljski deleži"). To pomeni, da so dividende, prejete ali priznane iz kratkoročnih portfeljskih deležev, vključene v kvalificirane dohodke ali izgube subjekta v sestavi .

V tabeli je možno ta pravila ponazoriti na naslednji način:

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Dividende ali drugi prihodki, pridobljeni v okviru | Portfeljske naložbe (lastništvo manj kot 10 % lastniških deležev, dobička/dohodka, rezerv ali glasovalnih pravic) | Ne-portfeljske naložbe (lastništvo več kot 10 % lastniških deležev, dobička/dohodka, rezerv ali glasovalnih pravic) |
| Kratkoročne finančne naložbe (ekonomsko lastništvo krajše od 12 mesecev[[3]](#footnote-4) | **Vključene dividende** | Izključene dividende |
| Ne-kratkoročna finančna naložba (ekonomsko lastništvo traja več kot 12 mesecev) | Izključene dividende | Izključene dividende |

V zvezi s potrebo po ločevanju na kratkoročne in ne-kratkoročne finančne naložbe lahko subjekti uporabijo petletno opcijo, da ne razlikuje med kratko-dolgoročnimi portfeljskimi naložbami. Po tej opciji se v kvalificirani dohodek vključi vse portfeljske naložbe (torej vse naložbe z lastništvom manj kot 10%), ne glede na obdobje lastništva. Ta opcija je bila v sistem povrhnjega davka vpeljana s smernicami iz februarja 2024, str. 77, objavljene na tej spletni strani: [Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – Administrative Guidance on the Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two) (oecd.org)](https://www.oecd.org/tax/beps/agreed-administrative-guidance-for-the-pillar-two-globe-rules.pdf).

V nadaljevanju so podani primeri ugotavljanja obdobja lastništva portfeljev.

*Primer* *1: Izključena dividenda in kratkoročno lastništvo portfeljev*

1. *Ta primer ponazarja, kako preskusiti obdobje, v katerem je bilo imetništvo deleža v portfelju.*
2. *Predpostavljajmo, da je A Co subjekt v sestavi mednarodne skupine podjetij, za katero veljajo pravila GloBE. B Co ni povezana z družbo A Co. B Co, ima ob izdaji 10,000 navadnih delnic, ki imajo enako pravico do razdelitve dobička in kapitala. Podjetje A Co 1. julija v letu 1 pridobi 200 navadnih delnic v družbi B Co in 31. marca v letu 2 pridobi dodatnih 100 skupnih delnic v družbi B Co. Družba B Co ima samo en razred delnic in na dan 31. decembra 2. leta razdeli dividendo v višini 0,10 EUR na delnico. Časovni razpored, ki prikazuje obdobje, v katerem je imela A Co dve tranši delnic družbe B Co, in prejem dividend je naveden v nadaljevanju.*

|  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Leto 1 | | | | Leto 2 | | | |
| Januar-marec | April-junij | Julij-september | Oktober-December | Januar-marec | April-junij | Julij-september | Oktober - December |
|  |  | 200 delnic | | | | | |
|  |  |  |  |  | 100 delnic | | |
|  |  | 1. julij  Prevzem 200 |  | 31. marec  Prevzem 100 |  |  | 31  December  Dividenda 30 |

1. *Družba A Co je članica mednarodne skupine podjetij, ki ima v lasti manj kot 10 % delnic družbe B Co. Zato ima A Co na datum izplačila dividende v lasti portfeljsko delnico v družbi B Co. Sto teh delnic se obravnava kot kratkoročni portfeljski delež v skladu s pravili GloBE, ker je družba A Co te delnice imela v lasti manj kot 12 mesecev na datum izplačila dividend. Dividende, prejete na te delnice (10 = 100 delnic x 0,10), se bodo upoštevale pri izračunu dohodka družbe A Co GloBE in samo 20 dividend, ki jih je družba A Co prejela v zvezi s preostalimi 200 delnicami, se bo obravnavalo kot izključena dividenda v skladu z* ***2. točko prvega odstavka 20. člena ZMD*** *(3.2.1(b) vzorčnih pravil).*

*Primer 2* *Izključena dividenda in kratkoročno lastništvo portfeljev*

1. *Dejstva so enaka kot v primeru 1, razen da družba A Co 30. septembra v drugem letu odsvoji 40 B Co delnic. V skladu z razlago* ***2. točke prvega odstavka 20. člena ZMD*** *se prodaja delnic družbe B Co šteje za prodajo tistih delnic istega razreda, ki jih je nazadnje kupila družba A Co. Zato se za družbo A Co šteje, da je odsvojila navadne delnice družbe B Co, ki so bile pridobljene 31. marca v drugem letu. Družba B Co razdeli dividendo v višini 0,10 EUR na delnico na dan 31. decembra 2. leta. Časovni razpored, ki prikazuje obdobje A Co v lasti delnic B Co in prejem dividend, je določen v nadaljevanju.*

|  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Leto 1 | | | | Leto 2 | | | |
| Januar- marec | April-junij | Julij-september | Okt.-Dec. | Januar-marec | April-junij | Julij-september | Oktober - December |
|  |  | 200 delnic | | | | | |
|  |  |  |  |  | 60 Delnic | | |
|  |  |  |  |  | 40 Delnic | |  |
|  |  | 1. julij  Prevzem 200 |  | 31. marec  Prevzem 100 |  | 30. september Prodaja 40 | 31  December  Dividenda 26 |

1. *Na dan razdelitve se 60 od 260 delnic, ki so v lasti, obravnava kot kratkoročni portfeljski delež v skladu s pravili GloBE, ker je imela družba A Co teh 60 delnic na datum izplačila manj kot 12 mesecev. Dividende, prejete na te delnice (6 = 60 delnic x 0,10), se bodo upoštevale pri izračunu dohodka družbe A Co GloBE, samo 20 dividend, ki jih je prejela družba A Co v zvezi s preostalimi 200 delnicami, pa se bo obravnavalo kot izključena dividenda v skladu z* ***2. točko prvega odstavka 20. člena ZMD*** *(3.2.1 vzorčnih pravil).*

*Primer 3* *Izključena dividenda in kratkoročno lastništvo portfeljev*

1. *Dejansko stanje je enako primeru 1, vendar predpostavljamo, da družba A Co 31. decembra leta 1 odsvoji 50 delnic. V skladu z razlago* ***2. točke prvega odstavka 20. člena ZMD*** *se prodaja delnic družbe B Co šteje za prodajo tistih delnic, ki jih je nazadnje kupila družba A Co. V tem primeru se šteje, da je družba A Co odsvojila delnice družbe B Co, ki so bile pridobljene 1. julija v letu 1. Družba B Co razdeli dividendo v višini 0,10 EUR na delnico na dan 31. decembra 2. leta. Časovni razpored, ki prikazuje obdobje A Co v lasti delnic B Co in prejem dividend, je določen v nadaljevanju.*

|  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Leto 1 | | | | Leto 2 | | | |
| Jan.—  Marec | April – junij | Julij-september | Oktober - December | Januar – marec | April – junij | Julij-september | Oktober-December |
|  |  | 150 Delnic | | | | | |
|  |  | 50 Delnic | |  | 100 delnic | | |
|  |  | 1. julij  Prevzem 200 | 31. december  Prodaja 50 | 31. marec  Prevzem 100 |  |  | Dividenda 25 |

*Na dan razdelitve se 100 teh delnic obravnava kot kratkoročni portfeljski delež v skladu s pravili GloBE, ker je imela družba A Co te delnice na datum izplačila manj kot 12 mesecev. Dividende, prejete na te delnice (10 = 100 delnic x 0,10), se bodo upoštevale pri izračunu dohodka družbe A Co GloBE in samo 15 dividend, ki jih je prejela družba A Co v zvezi s preostalimi 150 delnicami, se bo obravnavalo kot izključena dividenda v skladu z* ***2. točko prvega odstavka 20. člena ZMD*** *(3.2.1 vzorčnih pravil).*

3.1.2 Izključeni kapitalski dobiček ali izguba (3. točka prvega odstavka 20. člena ZMD)

„Izključeni kapitalski dobiček ali izguba“ pomeni prirast, dobiček ali izgubo, ki so vključeni v finančni računovodski neto dohodek ali izgubo subjekta v sestavi, ki izhaja iz:

a) dobičkov in izgub, ki izhajajo iz sprememb poštene vrednosti lastniškega deleža, razen pri portfeljskem deležu;

b) dobičkov ali izgub v zvezi z lastniškim deležem, ki je vključen v kapitalsko metodo računovodenja, ter

c) dobičkov in izgub iz odprodaje lastniškega deleža, razen pri odprodaji portfeljskega deleža.

Za namene izključevanja kapitalskega dobička ali izgube po tem podpoglavju je portfeljski delež opredeljen kot lastniški delež v posesti skupine v subjektu, ki na datum distribucije ali odsvojitve prinaša pravice do manj kot 10 % dobička, kapitala ali rezerv ali glasovalnih pravic v tem subjektu.

a. dobički in izgube iz sprememb poštene vrednosti lastniškega deleža (razen za portfeljsko delniško udeležbo);

Izključeni dobički iz sprememb poštene vrednosti zahtevajo negativno prilagoditev, izključene izgube iz poštene vrednosti pa zahtevajo pozitivno prilagoditev dohodka ali izgube po finančnem računovodstvu. Dobiček ali izgubo iz poštene vrednosti za fiskalno leto pa je potrebno prilagoditi, da odraža vse distribucije na tem lastniškem deležu, ki so bile izključene iz izračuna kvalificiranega dohodka ali izgube skladno z 2. točka prvega odstavka 20. člena ZMD (člen 3.2.1(b) vzorčnih pravil) (izključene dividende). V kolikor so takšni dobički in izgube iz poštene vrednosti zabeleženi v drugem vseobsegajočem donosu (other comprehensive income – OCI) ali lastniškem kapitalu namesto v izkazu dobička in izgube, so morda že bili izključeni iz kvalificiranega dohodka ali izgube in prilagoditev ni potrebna.

b. dobiček ali izguba v zvezi z lastniškim deležem, ki je vključen v dohodek ali izgubo po finančnem računovodstvu po metodi kapitalske udeležbe;

Druga vrsta izvzetega dobička ali izgube je povezana z dobičkom ali izgubo, ki izhaja iz lastniškega deleža, ki se obravnava po metodi kapitalske udeležbe (kapitalski metodi). Računovodski standardi običajno zahtevajo računovodenje po metodi kapitalske udeležbe, kadar ima MNE skupina pomemben, a ne nadzorujoč interes v subjektu, običajno med 20% in 50% lastniški delež v subjektu. Ti subjekti so skupni podvigiali pridružene organizacije po računovodskih standardih. Kot je pojasnjeno v komentarju k poglavju 1, subjekti, ki so skupni podvigi in pridružene organizacije v računovodskih standardih, niso subjekti v sestavi v skladu z opredelitvijo subjektov v sestavi, ker jih MNE skupina ne nadzira (in jih posledično tudi ne konsolidira).

Prilagoditev, ki je potrebna v zvezi z lastniškimi deleži, obravnavanimi po metodi kapitalske udeležbe, je lahko pozitivna ali negativna, odvisno od tega, ali je subjekt poročal čisti dobiček ali čisto izgubo. Dobiček po metodi kapitalske udeležbe pomeni, da je treba opraviti negativno prilagoditev k finančnemu računovodskemu čistemu dobičku ali izgubi. Izguba po metodi kapitalske udeležbe pomeni, da je treba opraviti pozitivno prilagoditev k finančnemu računovodskemu čistemu dobičku ali izgubi.

c. dobički in izgube od razpolaganja z lastniškim deležem, razen portfeljske delniške udeležbe;

Podobno kot pri obravnavi dividend je tukaj bistveno ločevanje med portfeljskim in strateškim investiranjem. Npr. pri odprodaji deleža: Izključeni dobički ali izgube iz lastniškega deleža so dobički in izgube, ki izhajajo iz razpolaganja z lastniškim deležem v kateremkoli subjektu, pri čemer skupina skupno poseduje 10% ali več lastniških interesov ob času prenosa, tj. lastniški deleži, ki niso del portfeljskega lastniškega deleža. Ta kategorija vključuje dobitke in izgube iz prodaje lastniških deležev v subjektu v sestavi, skupnih podvigih, ter lastniških deležev v subjektih, ki niso subjekti v sestavi ali skupni podvigi.

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Dobički/izgube od razpolaganja s | Portfeljske naložbe (lastništvo manj kot 10 % lastniških deležev, dobička/dohodka, rezerv ali glasovalnih pravic) | Ne-portfeljske naložbe (lastništvo več kot 10 % lastniških deležev, dobička/dohodka, rezerv ali glasovalnih pravic) |
| Kratkoročno finančno naložbo (ekonomsko lastništvo krajše od 12 mesecev) | **Vključeni dobički izgube** | Izključeni dobički/izgube |
| Ne-kratkoročno finančno naložbo (ekonomsko lastništvo traja več kot 12 mesecev) | **Vključeni dobički izgube** | Izključeni dobički/izgube |

\* Za razliko od pravila, ki velja za namene izključenih dividend, tukaj pri portfeljskih naložbah ni pomembno obdobje posedovanja lastniškega deleža portfelja, da se ugotovi, ali se dobički in izgube, ki izhajajo iz razpolaganja s tem lastniškim deležem, vključujejo v kvalificirani dohodek ali izgubo.

**3.1.3** **Po predpisih nepriznani odhodek (7. točka prvega odstavka 20. člena ZMD)**

Po tem pravilu se prilagaja stroške, ki jih za namene izračuna povrhnjega davka ni dovoljeno priznati (Policy Disallowed Expenses) in se nanaša na odhodke, ki jih subjekt v sestavi pripozna za nezakonita plačila, vključno s podkupninami in nezakonitimi provizijami, ter odhodke, ki jih subjekt v sestavi pripozna za globe in kazni. Obstaja prag relevantnosti, ki preprečuje uporabo tega pravila v primeru zanemarljivih glob. Pravilo praga relevantnosti se uporablja za globe in kazni, ki znašajo ali presegajo 50.000 EUR (ali enakovreden znesek v funkcionalni valuti, v kateri je bil izračunan neto dohodek ali izguba subjekta v sestavi). Za podkupnine in nezakonite provizije takšnega praga ni, saj so vedno nedopustne.

Ob upoštevanju de minimis narave mnogih glob in kazni konkretna določba ne priznava odhodkov le za globe in kazni v višini 50.000 EUR (ali enakovredne valute) ali več. Ta omejitev velja tudi za globe, ki se lahko naložijo v zvezi z istim dejanjem periodično (npr. dnevne globe) in skupaj znašajo ali presegajo 50.000 EUR (ali enakovredne valute) v enem letu. Periodična globa ali kazen vključuje globo ali kazen, ki se nanaša na sprotno kaznovanje dokler se ne odpravi prepovedano stanje, vendar ne vključuje ločenih glob za isto vrsto prekrška storjenega večkrat, kot na primer prometni prekrški. Namen praga je omogočiti upoštevanje odhodkov za manjše globe, ki morda niso posebej zabeležene kot ločene postavke v računovodstvu subjekta v sestavi. Ta pristop poenostavlja sledenje majhnim globam in kaznim za namene globe, obenem pa preprečuje, da bi se lahko izognili povrhnjemu davku zaradi nekaj velikih glob ali kazni, za katere odhodki niso priznani.

3.1.4 Vračunani odhodki za pokojnine (9. točka prvega odstavka 20. člena ZMD)

Pokojninske obveznosti so dovoljene kot odhodki pri izračunu kvalificiranega dohodka ali izgube v obsegu prispevkov v pokojninski sklad med obračunskim letom (vračunani odhodki za pokojnine (povečanje ali zmanjšanje)). Izračun letnih odhodkov za pokojninske obveznosti na podlagi vračunanih prispevkov v pokojninski sklad ima dve koristi. Prvič, pravilo časovnega ujemanja za odštevanje pokojninskih obveznosti po lokalnih davčnih pravilih je običajno osnovano na časovnem trenutku prispevkov; posledično bo bolje usklajeno časovno usklajevanje stroškov z vidika pravil povrhnjega davka z učinkom na lokalno davčno obveznost, ki je povezana s prispevkom. Drugič, to preprečuje zaplete in potencialne pomisleke glede konkurenčnosti, ki bi se pojavili pri nekaterih sprejemljivih računovodskih standardih, ki odražajo nekatere učinke pokojninskega računovodstva izključno v izkazu drugega vseobsegajočega donosa.

Prilagoditev za obveznost prispevkov za pokojnine je enaka razliki med (a) zneskom, ki se prispeva v pokojninski sklad za določeno poslovno leto in (b) zneskom odhodkov za pokojninsko obveznost, vključenih v finančni računovodski neto dohodek ali izgubo. Če sta ta dva zneska enaka, potem prilagoditve ni treba opraviti. Prilagoditev FANIL bo pozitivna, če znesek odhodkov za pokojninsko obveznost, vključenih v finančni računovodski neto dohodek ali izgubo, presega prispevke v pokojninski sklad za določeno poslovno leto. V letih, ko prispevki presegajo odhodke, bo prilagoditev negativna.

3.1.5 Opcija v zvezi z nadomestilom na podlagi udeleženega kapitala (tretji odstavek 20. člena ZMD)

V tem členu je predpisana možnost, da subjekt v sestavi znesek, prikazan na njegovih finančnih računih kot strošek ali izdatek takega subjekta v sestavi, ki je bil plačan v zvezi z nadomestilom na podlagi udeleženega kapitala, nadomesti z zneskom, dovoljenim kot odbitek pri izračunu njegovega obdavčljivega dohodka na njegovi lokaciji.

Subjekti za potrebe računovodenja običajno obravnavajo nadomestilo na podlagi udeleženega kapitala na osnovi sedanje vrednosti opcije ob času izdaje in ta znesek amortizirajo v času možnosti izvršitve opcije. Podjetje lahko prilagodi svojo oceno zneska odhodkov v zvezi z nadomestilom na podlagi udeleženega kapitala in s tem zneska, ki se upošteva kot odhodek za računovodske namene, glede na spremembe okoliščin v času obdobja za izvršitev opcije. Če se tržna vrednost kapitala poveča v obdobju do izvršitve opcije, bo podjetje upoštevalo znesek odhodkov za davčne namene, ki je višji od zneska, ki se upošteva kot odhodek za računovodske namene, kar je trajna razlika. Ta razlika med zneskom stroškov, dovoljenih pri izračunu finančnega računovodskega dohodka, in lokalno davčno osnovo bi pogosto znižala ETR povrhnjega davka, v nekaterih primerih celo pod minimalno stopnjo.

Z opcijo po tretjem odstavku 20. člena ZMD (člen 3.2.2 vzorčnih pravil) se kvalificirani dohodek ali izguba bolj približa specifičnim davčnim pravilom v tistih pravnih ureditvah, ki dovoljujejo odbitek na podlagi vrednosti udeležbe na datum izvršitve. Izbiro opravi vložniški subjekt. Opcija je omejena na odhodke za nadomestila v obliki delnic, opcij na delnice, opcij na delnice (ali enakovrednega), kjer je dovoljeni znesek stroška izračunan drugače za lokalne davčne namene kot za finančno računovodske namene.

Glede načina uporabe te opcije zakon določa, da se opcija uporabi v skladu z 69. členom ZMD in se dosledno uporablja za vse subjekte v sestavi, ki se nahajajo v isti jurisdikciji, v letu, v katerem se opcija uporabi, in v vseh naslednjih poslovnih letih. Opcija je veljavna pet let od leta, za katero se uporabi. Opcija se samodejno podaljša, razen če je vložniški subjekt v sestavi po koncu petletnega obdobja ne prekliče. Preklic opcije velja pet let od konca leta, v katerem je prišlo do preklica. V poslovnem letu, v katerem je opcija preklicana, se znesek neplačanih stroškov ali izdatkov za nadomestila na podlagi udeleženega kapitala, zmanjšanega v skladu z opcijo, ki presega vračunane finančne računovodske odhodke, vključi v izračun kvalificiranega dohodka ali izgube subjekta v sestavi.

3.1.6 Opcija za uporabo načela realizacije za izračun kvalificiranega dohodka (šesti odstavek 20. člena ZMD)

V skladu z opcijo, ki jo lahko uporabi vložniški subjekt v sestavi, se lahko dobički in izgube v zvezi s sredstvi in obveznostmi, ki so predmet obračunavanja poštene vrednosti ali oslabitve v konsolidiranih računovodskih izkazih za poslovno leto, določijo na podlagi načela realizacije za izračun kvalificiranega dohodka ali izgube. Dobički ali izgube, ki izhajajo iz obračunavanja poštene vrednosti ali oslabitve v zvezi s sredstvom ali obveznostjo, se izključijo iz izračuna kvalificiranega dohodka ali izgube subjekta v sestavi v skladu s prvim pododstavkom.

Glede načina izvrševanja opcije zakon določa, da se opcija uporabi v skladu s prvim odstavkom 69. člena tega zakona in se uporablja za vse subjekte v sestavi, ki se nahajajo v jurisdikciji, v kateri se opcija uporabi, razen če se vložniški subjekt v sestavi odloči omejiti opcijo na opredmetena sredstva subjektov v sestavi ali na investicijske subjekte. Opcija je veljavna pet let od leta, za katero se uporabi. Opcija se samodejno podaljša, razen če je vložniški subjekt v sestavi po koncu petletnega obdobja ne prekliče. Preklic opcije velja pet let od konca leta, v katerem je prišlo do preklica. V poslovnem letu, v katerem je opcija preklicana, se znesek, enak razliki med pošteno vrednostjo sredstva ali obveznosti in knjigovodsko vrednostjo sredstva ali obveznosti na prvi dan poslovnega leta, v katerem je prišlo do preklica, določen na podlagi izbrane opcije, vključi, če poštena vrednost presega knjigovodsko vrednost, v izračun kvalificiranega dohodka ali izgube subjektov v sestavi ali se iz njega odbije, če knjigovodska vrednost presega pošteno vrednost.

3.1.7 Odpust dolga (smernice februar 2023)

Odpust dolga se nanaša na situacijo, ko znesek, ki ga dolguje subjekt, odpisuje ali odpušča upnik, ne da bi bil popolnoma poplačan, in pri čemer je dolžnik oproščen nadaljnje obveznosti plačila tega zneska. Po mnogih sprejemljivih računovodskih standardih se šteje, da odpust dolga pomeni dohodek dolžnika. Pogosto pa davčne ureditve držav vključujočega okvira OECD ne obdavčujejo ali ne zahtevajo prilagoditev davčnih atributov za del ali celotni znesek odpisanega dolga. Poleg tega v nekaterih pristojnostih vključujočega okvira ta pravila ne razlikujejo med odpustom dolga, ki je povezan z dolžnikom, in odpustom dolga s strani tretje osebe.

V primerih, ko je dolžnik imel odpisa dolga in veljajo davčna pravila, podobna zgoraj navedenim, bo odpis dolga povzročil bodisi začasno (če zmanjšuje davčne atribute) bodisi trajno (če ni predmet obdavčitve) razliko za davčne namene na jurisdikcijski ravni. Za zmanjšanje možnosti davčnega načrtovanja je treba za namene izračuna povrhnjega davka omejiti obseg prilagoditve za odpis dolga na postopke korporativnega reševanja, ki jih je mogoče opredeliti na pravnih dejstvih, namesto na subjektivnih opredelitvah. Poleg tega je treba omejiti njihov obseg, da se ne bi uvajale sheme davčnega načrtovanja za skupine, ki uporabljajo strukture financiranja znotraj povezanih strank.

Znesek odpisa dolga, vključen v finančni računovodski dohodek ali izgubo, se izključi iz izračuna dohodka ali izgube subjekta v sestavi v skladu s sistemom povrhnjega davka, če subjekt v sestavi, ki predloži dokumentacijo, tako izbere in če odpis dolga:

(a) je izveden v okviru zakonsko določenih postopkov insolventnosti ali stečaja, ki jih nadzira sodišče ali drug pravosodni organ v jurisdikciji ali kjer je imenovan neodvisni upravitelj v postopku insolventnosti. V tem primeru bodo tako dolgovi tretjih oseb kot tudi dolgovi povezanih strank, ki so bili odpuščeni kot del istega dogovora, izključeni iz izračuna dohodka ali izgube po sistemu povrhnjega davka;

(b) izhaja iz dogovora, kjer je en ali več upnikov oseba, ki ni povezana z dolžnikom (tj. dolg tretje osebe), in je razumno sklepati, da bi bil dolžnik insolventen v 12 mesecih, če ne bi prišlo do odpisa dolgov tretje osebe po dogovoru. V tem primeru bodo tako dolgovi tretjih oseb kot tudi dolgovi povezanih strank, ki so bili odpuščeni kot del istega dogovora, izključeni iz izračuna dohodka ali izgube po sistemu povrhnjega davka; ali

(c) nastopi, ko so obveznosti dolžnika večje od poštene tržne vrednosti njegovih sredstev, določenih neposredno pred odpisom dolga. Znesek bo izključen le glede dolgov do upnika, ki ni povezan z dolžnikom, in le v obsegu manjšega od (i) presežka dolžnikovih obveznosti nad pošteno tržno vrednostjo njegovih sredstev, določeno neposredno pred odpisom dolga, ali (ii) zmanjšanja lastnosti dolžnika v skladu z davčnimi zakoni pristojnosti dolžnika, ki izhajajo iz odpisa dolga. Ta odstavek se uporablja le, ko opciji a) ali b) ne prideta v poštev.

3.2 Varovanje integritete sistema povrhnjega davka

Pravila v tem sklopu poskušajo preprečevati določena ravnanja skupin družb, ki zmanjšujejo obveznost povrhnjega davka v jurisdikcijah z nizko obdavčitvijo.

Te prilagoditve so:

* Vključitev dobička ali izgube po metodi prevrednotenja;
* Napake in spremembe načel računovodenja, nastale pred tekočim obdobjem;
* Posebna pravila pri finančnih aranžmajih.

3.2.1 Vključitev dobička ali izgube po metodi prevrednotenja (4. točka drugega odstavka 20. člena ZMD)

»Vključeni dobiček ali izguba po metodi prevrednotenja« pomeni neto dobiček ali izgubo, povečano ali zmanjšano za vse povezane zajete davke za poslovno leto, kar izhaja iz uporabe računovodske metode ali prakse, ki v zvezi z vsemi zemljišči, zgradbami in opremo: a) redno prilagaja knjigovodsko vrednost takih zemljišč, zgradb in opreme njihovi pošteni vrednosti; b) evidentira spremembe v vrednosti drugega vseobsegajočega donosa in c) pozneje ne poroča o dobičkih ali izgubah, vračunanih v drug vseobsegajoči donos preko dobička in izgube.

Pri vključitvi dobička ali izgube po metodi prevrednotenja je bistvo, da se po modelu prevrednotenja sredstvo vrednoti po prevrednoteni vsoti, ki predstavlja pošteno vrednost sredstva na dan prevrednotenja, zmanjšano za vse naknadno kumulirane odpise in naknadne kumulirane izgube vrednosti. Prevrednotenje na višjo vrednost se na splošno priznava v drugem vseobsegajočem donosu (OCI – other comprehensive income), namesto v dobičku ali izgubi (IPI). Prevrednotenje na manjše vrednosti pa se običajno (vendar ne v vseh državah OECD) prizna v dobičku in izgubi. Načeloma model prevrednotenja vpliva na izračun povrhnjega davka, saj so dobički iz prevrednotenja praviloma izključeni iz IPI dohodka ali izgube po finančnem računovodstvu, strošek amortizacije pa se določi na podlagi prevrednotene vsote. Zato je v skladu z odstavkom (d) treba odpraviti učinek poročanja dobičkov ali izgub v drugem vseobsegajočem donosu (OCI) na izračun povrhnjega davka dohodka ali izgube, in zahteva, da se vsi dobički ali izgube iz metode prevrednotenja za davčno leto vključijo v izračun dohodka ali izgube povrhnjega davka.

Pravilo zahteva tudi, da se znesek dobička ali izgube, zabeleženega v drugem vseobsegajočem donosu (OCI), poveča za znesek povezanih zajetih davkov v obsegu, v katerem je bil dobiček ali izguba zabeležen brez teh zajetih dajatev. Vsi povezani davki (tekoči ali odloženi), povezani z dobičkom ali izgubo vključenih po metodi prevrednotenja, se upoštevajo pri izračunu prilagojenih zajetih davkov v skladu s 27. členom ZMD (člen 4.1 vzorčnih pravil). Opredelitev vključuje znesek povezanih zajetih davkov, da se zagotovi, da zajeti davki niso odbiti pri elementih dohodka in hkrati upoštevani pri izračunu efektivne davčne stopnje (ETR).

Izbira opcije po šestem odstavku 20. člena ZMD (Opcija za uporabo načela realizacije za izračun kvalificiranega dohodka) izključi uporabo tega pravila. Izbira opcije po šestem odstavku 20. člena ZMD prav tako zahteva, da subjekt v sestavi določi amortizacijo v zvezi z sredstvi, ki so predmet izbire, ne glede na povečanja ali zmanjšanja knjigovodske vrednosti sredstev po metodi prevrednotenja. Zajeti davki, povezani z dobički in izgubami v drugem vseobsegajočem donosu, bi prav tako morali biti zajeti šele ob razpolaganja s sredstvom.

3.2.2 Napake in spremembe načel računovodenja, nastale pred tekočim obdobjem (8. točka prvega odstavka 20. člena ZMD)

Napake preteklih obdobij in spremembe v računovodskih načelih so opredeljene kot spremembe začetnega lastniškega kapitala subjekta v sestavi na začetku poslovnega leta, ki jo je mogoče pripisati:

– popravku napake pri določanju finančnega računovodskega neto dohodka ali izgube v prejšnjem poslovnem letu, ki je vplivala na dohodke ali odhodke, ki jih je mogoče vključiti v izračun kvalificiranega dohodka ali izgube v prejšnjem poslovnem letu, razen kolikor je tak popravek napake povzročil pomembno zmanjšanje obveznosti za zajete davke v skladu z 32. členom, in

– spremembi računovodskih načel ali politike, ki je vplivala na dohodke ali odhodke, vključene v izračun kvalificiranega dohodka ali izgube.

Odstavek se ne nanaša na popravek napake, ki zahteva ustrezno zmanjšanje zajetih davkov v prejšnjem davčnem letu v višini 1.000.000 EUR ali več. Takšni popravki napak so podvrženi pravilom iz 32. člena v navezi s 40. členom.

Ko skupina popravi napako pri izračunu računovodskega čistega dobička ali izgube subjekta v sestavi za preteklo davčno leto, bo morala ponovno določiti začetni kapital subjekta v sestavi v davčnem letu, v katerem je bila napaka odkrita ali čim prej po odkritju. V nekaterih primerih bo skupina morda morala pripraviti revidirane konsolidirane računovodske izkaze za poročevalsko leto, na katerega se nanaša napaka. Vendar pa, če je napaka povezana s transakcijami med subjekti skupine in je privedla do enakovrednih odpravljanj napak v obeh subjektih v sestavi skupine, napaka morda ni vplivala na konsolidirane računovodske izkaze.

Za namene pravil povrhnjega davka pa mora biti prilagoditev začetnega kapitala vsakega subjekta v sestavi upoštevana v skladu z 8. točko prvega odstavka 20. člena ZMD (člen 3.2.1(h) vzorčnih pravil). Prilagoditve lahko povečajo ali zmanjšajo začetni kapital, odvisno od narave napake. Na primer, napačno neknjiženje prihodkov bo običajno privedlo do povečanja začetnega kapitala in ustrezno povečanje dohodka pri izračunu kvalificiranega dohodka ali izgube, ko je napaka odpravljena. V kolikor je napaka povezana z davčnimi leti pred uporabo pravil povrhnjega davka za subjekt v sestavi, prilagoditev začetnega kapitala ne povzroči prilagoditve v skladu z 8. točko prvega odstavka 20. člena ZMD (člen 3.2.1(h) vzorčnih pravil), ker ni vplivala na izračun kvalificiranega dohodka ali izgube.

Sprememba računovodskega načela ali politike lahko zahteva bodisi povečanje bodisi zmanjšanje začetnega kapitala, kot je pojasnjeno zgoraj. Prilagoditev dohodka za namene povrhnjega davka v skladu z 8. točko prvega odstavka 20. člena ZMD (člen 3.2.1(h)) bi morala ustrezati prilagoditvi začetnega kapitala. Tako bi bil, če sprememba računovodskega načela ali politike zmanjša začetni kapital, popravek v skladu z 8. točko prvega odstavka 20. člena ZMD negativen popravek, ki ima enak učinek kot dodatni odbitek (odhodek) pri izračunu kvalificiranega dohodka ali izgube. Nasprotno, če sprememba računovodskega načela ali politike poveča začetni kapital, bi bil popravek pozitiven, ki ima enak učinek kot dodatni prihodek pri izračunu kvalificiranega dohodka ali izgube.

3.2.3 Posebna pravila pri finančnih aranžmajih (osmi odstavek 20. člena ZMD)

**Pri finančnih aranžmajih** med družbami v skupini gre za prilagoditve za aranžmaje, ki bi lahko znižali povrhnji davek – znižanje dohodka nizko obdavčljivega subjekta v sestavi brez povečanja obdavčenega dohodka druge družbe v visoko obdavčljivi državi.

Pravilo se nanaša na interne finančne dogovore (interne pomeni med povezanimi subjekti v sestavi), ki povečujejo znesek stroškov/odhodkov, upoštevanih pri izračunu povrhnjega davka dohodka ali izgube nizko obdavčenega subjekta in ne povzročijo ustreznega povečanje obdavčljivega dohodka visoko obdavčenega subjekta. Pravilo za prilagoditve podatkov v zvezi s finančnimi aranžmaji preprečuje, da bi se MNE skupine vključevale v transakcije, ki so namenjene povečanju efektivne davčne stopnje v jurisdikciji, ki je nižja od minimalne stopnje, z zmanjševanjem povrhnjega davka dohodka ali izgube v tej jurisdikciji, ne da bi se povečal obdavčljivi dohodek druge stranke v takšnem dogovoru.

Finančni aranžma znotraj skupine je opredeljen kot vsaka ureditev, sklenjena med dvema ali več člani skupine, pri čemer visoko obdavčen subjekt v sestavi neposredno ali posredno zagotavlja finančna sredstva ali kakšno drugačno vlaganje v nizko obdavčen subjekt v sestavi. Izraz 'ureditev' vključuje sporazum, načrt ali razumevanje (ne glede na to, ali je izvršljiv ali ne) ter zajema vse korake in transakcije, ki dajejo učinek tej ureditvi. Gre torej za zelo široko opredelitev finančnega aranžmaja, pri čemer pa je ključno, da pri tem prihaja do povečanja zneska odhodkov, ki se upoštevajo pri izračunu kvalificiranega dohodka ali izgube nizko obdavčenega subjekta v sestavi, ne da bi to povzročilo sorazmerno povečanje obdavčljivega dohodka visoko-obdavčenega subjekta v sestavi, ki zagotavlja sredstva.

*Primer 4* Posebno pravilo za sheme financiranja znotraj skupine

1. *A Co je subjekt v sestavi, ki se nahaja v državi A, kjer se uporablja 10-odstotna stopnja davka od dohodkov pravnih oseb. B Co je subjekt v sestavi iste mednarodne skupine podjetij s sedežem v državi B, kjer se uporablja 30-odstotna stopnja davka od dohodkov pravnih oseb. Pred transakcijo, opisano v nadaljevanju, je ETR države A za mednarodno skupino podjetij 10 %, za državo B pa 30 %.*
2. *Družba A Co družbi B Co izda obveznico v zameno za denarna sredstva (tj. A Co izposoja od družbe B Co), ki se obravnava kot finančni dolg za namene računovodenja, vendar kot lastniški kapital za namene davčne obravnave v državi A in državi B. Zato plačila instrumenta zmanjšajo kvalificirani dohodek ali izgubo podjetja A Co ne da bi zmanjšala domačo davčno obveznost države A Co (za davčne namene se izplačila štejejo kot dividende in ne davčno priznani odhodki (obresti). To je zato, ker so plačila obresti vključena v prihodke ali odhodke za namene povrhnjega davka, vendar dividende niso vključene v prihodke ali odhodke za davčne namene v državah A in B. Podobno plačila za instrument družbe A Co povečajo kvalificiran dohodek ali izgubo družbe B Co, hkrati pa ne povečajo domače davčne obveznosti v jurisdikciji B Co. Zaradi izdaje tega instrumenta se bo ETR za državo A povečal, ETR za državo B pa zmanjšal.*
3. *Ta ureditev zahteva analizo v skladu z osmim odstavkom 20. člena ZMD, da se ugotovi, ali gre za shemo financiranja znotraj skupine. Če gre za dogovor o financiranju znotraj skupine, se uporabi pravilo o neupoštevanju odhodkov, ki izhajajo iz takega aranžmaja.*
4. *V skladu z osmim odstavkom 20. člena ZMD je sporazum o financiranju znotraj skupine dogovor, sklenjen med dvema ali več člani skupine multinacionalnih podjetij, v skladu s katerim nasprotna stranka, ki je visoko obdavčena, neposredno ali posredno zagotavlja dobropis enemu drugemu subjektu ali več drugim subjektom v sestavi iste skupine ali kako drugače vloži sredstva v nizko-obdavčeni subjekt.*
5. *V skladu z osmim odstavkom 20. člena ZMD* ***je nasprotna stranka v sestavi*** *subjekt v sestavi, ki se nahaja v jurisdikciji, ki ni jurisdikcija z nizkimi davki, ali se nahaja v jurisdikciji, ki ne bi bila jurisdikcija z nizkimi davki, če bi bila njena dejanska davčna stopnja določena ne glede na kakršne koli prihodke ali odhodke, ki jih je ta subjekt obračunal v zvezi s finančnim aranžmajem znotraj skupine. Jurisdikcija z nizkimi davki je jurisdikcija, v kateri ima mednarodna skupina podjetij neto kvalificirani dohodek za namene povrhnjega davka in zanjo v navedenem obdobju velja ETR, ki je nižja od najnižje stopnje.*
6. *Družba B Co je nasprotna stranka, ki je visoko obdavčena, ker ne glede na to transakcijo njena ETR v višini 30 % presega minimalno stopnjo in se zato ne nahaja v jurisdikciji z nizkimi davki.*
7. *Ker je družba B Co nasprotna stranka, ki je visoko obdavčena, je treba ugotoviti, ali je A Co subjekt z nizko obdavčitvijo. Subjekt z nizko obdavčitvijo glede na zgornjo definicijo pomeni subjekt v sestavi, ki se nahaja v jurisdikciji z nizkimi davki ali bi bil ne glede na analizirano transakcijo jurisdikcija z nizkimi davki. Ker ima družba A Co 10-odstotni ETR, ki je ne glede na to transakcijo nižja od minimalne stopnje 15%, je A Co subjekt z nizkimi davki.*
8. *Zadnji korak analize po osmem odstavku 20. člena ZMD ugotavlja, ali je med pričakovanim trajanjem dogovora mogoče razumno pričakovati, da:*
9. *ureditev bo povečala znesek odhodkov, ki se upošteva pri izračunu kvalificiranega dohodka ali izgube nizko-obdavčenega subjekta (A Co);*
10. *ne da bi to povzročilo sorazmerno povečanje obdavčljivega dohodka nasprotne stranke z visokimi davki (B Co).*
11. *Ker se instrument, izdan med družbama B Co in A Co, obravnava kot obrestovan dolg za namene finančnega računovodstva, bo povečal znesek odhodkov, upoštevanih pri izračunu kvalificiranega dohodka ali izgube družbe A Co, in tako izpolnil prvi del zgoraj opisanega preskusa.*
12. *Drugi del preskusa iz osmega odstavka 20. člena ZMD je tudi izpolnjen, ker se instrument, izdan med družbama B Co in A Co, obravnava kot lastniški kapital za davčne namene v državi B in zato ne bo povečal obdavčljivega dohodka družbe B Co v državi B.*
13. *Ker so izpolnjene vse zahteve za uporabo osmega odstavka 20. člena ZMD, se odhodki za obresti v zvezi z instrumentom, izdanim med družbama B Co in A Co, izključijo iz izračuna dohodka ali izgube GloBE za A Co.*

*Primer 5* Posebno pravilo za sheme financiranja znotraj skupine in uporabo davčnih atributov, ki se sicer ne bi uporabljali za povečanje dejanske davčne stopnje subjekta z nizkimi davki

1. *Dejstva so enaka kot v primeru 1, razen da se instrument, izdan med družbama B Co in A Co, obravnava kot dolg za davčne namene v državi A in državi B. V času izdaje instrumenta je družba A Co zelo zadolžena in ne more odbiti dodatnih odhodkov za obresti za davčne namene države A. Družba B Co ima tudi visoko zadolženost in je iz preteklih obdobij prenesla predhodno neupoštevane odhodke za obresti za davčne namene v državi B, ki so zadostovali za zavarovanje prihodkov od obresti v zvezi z instrumentom, izdanim med družbama B Co in A Co.*
2. *Odhodki za obresti, ki jih ima A Co, bodo uspešno prestali prvi del preskusa iz osmega odstavka 20. člena ZMD, ker odhodki za obresti povečajo znesek odhodkov, ki se upošteva pri izračunu dohodka ali izgube GloBE družbe A Co.*
3. *Drugi del z osmim odstavkom 20. člena ZMD je izpolnjen tudi zato, ker ni sorazmernega povečanja obdavčljivega dohodka družbe B Co. To je zato, ker družba B Co nima sorazmernega povečanja obdavčljivega dohodka v državi B glede na prihodke od obresti, ki jih je prejela od družbe A Co, glede na prenos presežnih odhodkov za obresti.*
4. *Ker so tako kot v prejšnjem primeru izpolnjene vse zahteve za uporabo osmega odstavka 20. člena ZMD, se odhodki za obresti v zvezi z instrumentom, izdanim med družbama B Co in A Co, izključijo iz izračuna dohodka ali izgube GloBE za A Co.*

3.3 Varovanje integritete ETR

Gre za nabor ukrepov, ki varujejo integriteto ETR po pravilih povrhnjega davka, in sicer:

* Odhodek čistega davka;
* Določitev dejanske davčne stopnje in povrhnjega davka investicijskega subjekta;
* Asimetrični dobički/izgube iz naslova tujih valut;
* Izključitev določenega dohodka zavarovalnih družb;
* Kvalificirani vračljiv davčni dobropis.

3.3.1 Odhodek čistega davka (1. točka prvega odstavka 20. člena ZMD)

„Odhodek čistih davkov“ skladno s prvo točko drugega odstavka 20. člena ZMD pomeni neto znesek naslednjih postavk:

1. **zajetih davkov, vračunanih kot odhodek, ter vseh odmerjenih in odloženih zajetih davkov, vključenih v odhodek za davek od dohodka, vključno z zajetimi davki na dohodek, ki je izključen iz izračuna kvalificiranega dohodka ali izgube**

Vse zajete davke, ki so bili odšteti pri izračunu računovodskega finančnega dobička ali izgube, bodisi kot strošek nad črto ali kot davek na dohodek pod črto, je treba prišteti nazaj pri določanju kvalificiranega dohodka ali izgube. Zajeti davki, ki se nanašajo na dohodek, ki je izvzet iz izračuna povrhnjega davka dohodka ali izgube, morajo biti prav tako dodani nazaj k bilančnemu čistemu dobičku ali izgubi, da se prepreči, da bi bili ti davki, ki se nanašajo na izvzet dohodek, dovoljeni kot odbitek pri izračunu dohodka ali izgube za namene povrhnjega davka.;

1. **odloženih terjatev za davek, ki se lahko pripišejo izgubi v poslovnem letu,** povezano z opredelitvijo zajetih davkov po 2. točki drugega odstavka 31. člena

Odložene davčne terjatve (sredstva), ki nastanejo zaradi izgube, ne predstavljajo davka, plačanega vnaprej pred priznanjem dohodka za davčne namene. Namesto tega nastanejo, ker del celotne izgube, tj. presežek odhodkov nad prihodki, dejansko ustvarja sredstvo, ki se lahko uporabi za davčno obveznost glede na prihodnji dohodek. S tem zmanjšuje ekonomski učinek poslovnih izgub. Odloženo davčno sredstvo se določi na podlagi bilančne izgube pred davki. V skladu s tem se znesek odloženega davčnega sredstva obravnava kot negativni znesek pri izračunu prilagoditve za neto odhodek za davek.

Vendar pa se v obsegu, v katerem se odložena davčna sredstva upoštevajo pri prilagoditvi za zajete davke v skladu s prejšnjo točko (a), ne upošteva v skladu s točko (b). To pomeni, da se odložene terjatve za davek lahko prilagodijo ali v okviru skupnega zneska odloženih zajetih davkov po točki (a), ali pa v okviru te točke.

*Primer 6 Upoštevanje odloženih terjatev za davek, ki se pripišejo izgubi*

*Podjetje A v letu 1 utrpi ekonomsko izgubo v višini 100 in zabeleži odloženo davčno sredstvo v višini 15 (če predpostavimo 15-odstotno davčno stopnjo za pravne osebe). Neto izguba, zabeležena za namene finančnega računovodstva, bo znašala 85, saj je isto leto ustvarjeno sredstvo v višini 15 zaradi lokalnega prenosa izgube. Da bi natančno odražali izgubo za namene povrhnjega davka, se 15 upošteva v prilagoditvi neto odhodkov za davek kot negativni znesek.;*

1. **kvalificiranih domačih povrhnjih davkov, vračunanih kot odhodek**

Enak princip pri nedovoljevanju odbijanja (zniževanja dohodka) za zajete davke velja tudi v primeru kvalificiranih domačih minimalnih povrhnjih davkov, saj ti davki prav tako zmanjšujejo potencialno odgovornost skupine za povrhnji davek, čeprav neposredno zmanjšujejo odgovornost za povrhnji davek (se odštevajo od izračunanega povrhnjega davka za jurisdikcijo), ne pa kot del izračuna dejanske davčne stopnje v števcu formule za izračun ETR. ;

1. **davkov, nastalih na podlagi pravil tega zakona ali, kar zadeva jurisdikcije tretjih držav, vzorčnimi pravili OECD, vračunanih kot odhodek**

Povrhnji davki (Top-up Taxes), ki izhajajo iz pravil tega zakona in drugih držav in so bili pripoznani v računovodskih izkazih, morajo biti dodani nazaj k bilančnemu čistemu dobičku ali izgubi. Znesek plačanega davka po davčnem režimu ne zmanjšuje osnove, na katero je ta davek obračunan. Prilagoditev za povrhnje davke (Top-up Taxes), ki izhajajo iz pravil Povrhnjega davka, se uporablja ne glede na to, ali so davki posledica pripoznanja ocenjene obveznosti za tekoče davčno leto ali prilagoditve dejanske obveznosti za preteklo davčno leto.; ter

1. **nekvalificiranih vračljivih imputacijskih davkov, vračunanih kot odhodek**

Nekvalificirani vračljivi imputacijski davki (Disqualified Refundable Imputation Taxes) so davki, ki se nanašajo na dohodek subjekta v sestavi, vendar se, ko se ta dohodek razdeli kot dividenda lastnikom subjekta v sestavi, davek povrne subjektu v sestavi ali lastniku ali se upošteva kot dobropis proti davčni obveznosti lastnika, razen davčne obveznosti, ki izhaja iz dividende.

Nekvalificirani vračljivi imputacijski davki (Disqualified Refundable Imputation Taxes) niso zajeti davki. Vendar jih je treba dodati nazaj k bilančnemu čistemu dobičku ali izgubi, saj so takšni davki v bistvu depoziti, ki jih lahko MNE skupina dobi povrnjene ob izbiri tako, da preprosto izplača dividendo. Kot taki za namene povrhnjega davka niso ustrezno obravnavani kot odhodek pri izračunu kvalificiranega dohodka ali izgube. Ko se plačajo ali pripoznajo nekvalificirani vračljivi imputacijski davki in se vključijo kot odhodek v neto dohodek ali izgubo, jih je treba dodati nazaj (povečati dohodek ali zmanjšati izgubo). To je pozitiven znesek, ki povečuje prilagoditev za stroške neto davkov. Po drugi strani, če se nekvalificirani vračljivi imputacijski davki vrnejo ali pripisujejo skupini v poročevalskem letu in se obravnavajo kot postavka prihodka ali zmanjšanje davčnih odhodkov v netu dohodku ali izgubi, je treba znesek odstraniti iz dohodka ali ga dodati nazaj k odhodkom za davek.

3.3.2 Določitev dejanske davčne stopnje in povrhnjega davka investicijskega subjekta (52. člen ZMD)

Če je subjekt v sestavi mednarodne skupine podjetij ali velike domače skupine investicijski subjekt, ki ni davčno transparentni subjekt in ni uporabil opcije v skladu s 53. in 54. členom tega zakona, se dejanska davčna stopnja takega investicijskega subjekta izračuna ločeno od dejanske davčne stopnje jurisdikcije, v kateri se nahaja.

Po tem pravilu se efektivno davčno stopnjo (ETR) in dodatni davek (Top-up Tax) teh subjektov izračuna na samostojni osnovi, da se prepreči, da bi MNE skupina mešala nizko obdavčen dohodek z dohodkom drugih subjektov v sestavi. Na ta način se prav tako zagotavlja, da manjšinski vlagatelji niso predmet povrhnjega davka na njihov delež v nizko-obdavčenem investicijskem subjektu, ki jo nadzoruje MNE skupina. To se doseže tako, da se izračuna ETR in povrhnji davek nadzorovanega investicijskega subjekta le v obsegu, v katerem je dohodek pripisan skupini, ki ji pripada tak subjekt. Tak pripis dohodka po 52. členu ZMD vpliva na uporabo pravila o dodeljivem deležu pri izračunu povrhnjega davka.

3.3.3 Asimetrični dobiček ali izguba iz naslova tujih valut(6. točka prvega odstavka 20. člena ZMD)

Pravila povrhnjega davka izvajajo prilagoditve, da se preprečijo popačenja, ki bi se lahko pojavila, kadar se funkcionalne valute za računovodstvo in davke razlikujejo. Definicija asimetričnega dobička ali izgube zaradi tujih valut (Asymmetric Foreign Currency Gain or Loss) v 20. členu ZMD (členu 10.1) vključuje štiri vrste asimetričnih dobičkov ali izgub zaradi menjave valut (FXGL). Asimetrični dobički ali izgube zaradi menjave valut, vključeni v definicijo, so opisani na podlagi razmerja med davčno funkcionalno valuto, računovodsko funkcionalno valuto in tretjo tujo valuto.

»Asimetrični dobiček ali izguba iz naslova tujih valut“ pomeni dobiček ali izgubo iz naslova tujih valut subjekta, katerega računovodska funkcijska valuta in davčna funkcijska valuta sta različni, in:

1. sta vključena v izračun obdavčljivega dohodka ali izgube subjekta v sestavi in ju je mogoče pripisati nihanjem menjalnega tečaja med računovodsko funkcijsko valuto in davčno funkcijsko valuto subjekta v sestavi;
2. sta vključena v izračun finančnega računovodskega neto dohodka ali izgube subjekta v sestavi in ju je mogoče pripisati nihanjem menjalnega tečaja med računovodsko funkcijsko valuto in davčno funkcijsko valuto subjekta v sestavi;
3. sta vključena v izračun finančnega računovodskega neto dohodka ali izgube subjekta v sestavi in ju je mogoče pripisati nihanjem menjalnega tečaja med tretjo tujo valuto in računovodsko funkcijsko valuto subjekta v sestavi ter
4. ju je mogoče pripisati nihanjem menjalnega tečaja med tretjo tujo valuto in davčno funkcijsko valuto subjekta v sestavi ne glede na to, ali sta tak dobiček ali izguba iz naslova tretjih tujih valut vključena v obdavčljivi dohodek ali ne.

Pri tem je davčna funkcijska valuta funkcijska valuta, ki se uporablja za določitev obdavčljivega dohodka ali izgube subjekta v sestavi za zajeti davek v jurisdikciji, v kateri se nahaja; računovodska funkcijska valuta je funkcijska valuta, ki se uporablja za določitev finančnega računovodskega neto dohodka ali izgube subjekta v sestavi; tretja tuja valuta je valuta, ki ni ne davčna funkcijska valuta ne računovodska funkcijska valuta subjekta v sestavi.

V nadaljevanju je podana podrobnejša razlaga pojmov računovodske funkcijske valute. Cilj 6. točke prvega odstavka 20. člena ZMD (člen 3.2.1(f) vzorčnih pravil) je na splošno prilagoditi GloBE dohodek tako, da bodo valutni dobički ali izgube (FXGL) v nacionalnem obdavčljivem dohodku in FXGL v GloBE dohodku enaki. Odstopanja se zgodijo, ko sta funkcionalni valuti za davčne in računovodske namene različni, transakcija pa je v drugi valuti kot kateri koli izmed obeh. Ustrezna funkcionalna računovodska valuta je tista, v kateri subjekt v sestavi vodi svoje lokalne računovodske knjige, ki se uporabljajo za določitev kvalificiranega dohodka za jurisdikcijo. To je lahko prezentacijska valuta konsolidiranih finančnih izkazov (CFS) ali lokalna funkcionalna valuta (v nekaterih primerih ima subjekt v sestavi lahko drugačno funkcionalno računovodsko valuto od prezentacijske valute konsolidiranih finančnih izkazov in lokalne davčne funkcionalne valute). Če sta davčna in funkcionalna valuta subjekta v sestavi enaki, prilagoditev po 6. točki prvega odstavka 20. člena ZMD (členu 3.2.1(f) vzorčnih pravil) ne bo potrebna. Če v funkcionalni računovodski valuti subjekta v sestavi nastanejo kakršne koli valutni dobički ali izgube, jih bo treba preračunati v prezentacijsko valuto konsolidiranih finančnih izkazov za izračun GloBE dohodka ali izgube. In prezentacijska valuta konsolidiranih finančnih izkazov je tista, ki se uporablja za izpolnjevanje GloBE informativnega obračuna (GIR).

Vendar dejstvo, da je subjekt v sestavi dolžan pripraviti z zakonom predpisana poročila in izkaze v lokalni funkcionalni valuti, ne pomeni nujno, da njegovo funkcionalno valuto v tej jurisdikciji določa lokalni računovodski standard (po računovodskih standardih se funkcionalna računovodska valuta subjekta v sestavi določi glede na valuto, v kateri posluje, kar ni vedno enako kot lokalna valuta). MNE bi lahko preračunavala iz funkcionalne računovodske valute subjekta v sestavi za pripravo lokalnih zakonskih izkazov. Dejstvo, da morajo slovenski subjekti v sestavi poročati svoje lokalne finančne izkaze v evrih in svoj obdavčljivi dohodek v evrih, ne pomeni nujno, da ni mogoče imeti situacije, kjer se lokalna funkcionalna računovodska valuta in davčna valuta razlikujeta. Ti subjekti v sestavi bi lahko uporabljali drugačno funkcionalno valuto za vodenje svojih finančnih izkazov in jih preračunavali v evre za namene slovenskih zakonskih, računovodskih in davčnih pravil. Poleg tega je za namene IIR pomemben računovodski standard končnega nadrejenega subjekta (UPE), ki morda ni slovenski računovodski standard. Tako se lahko za namene priprave ustreznih izkazov krovnega matičnega subjekta v skladu z relevantnim računovodskim standardom določijo drugačno funkcionalno valuto za določitev slovenskega subjekta v sestavi (FANIL). Za skupine, ki uporabljajo IFRS in IAS za pripravo izkazov, bo pri opredelitvi funkcijske valute relevanten IAS 21, ki funkcijsko valuto opredeljuje kot valuto izvirnega gospodarskega okolja, v katerem podjetje posluje. Izvirno gospodarsko okolje v katerem posluje podjetje se upoštevajo številni dejavniki v IAS 21.9 do IAS 21.14, ki jih mora ovrednotiti vsak subjekt glede na svoje specifične okoliščine.

*Primer* *7 Asimetrični dobički ali izgube v tuji valuti*

1. *A Co s sedežem v državi A je član mednarodne skupine podjetij, za katero veljajo pravila GloBE. A Co ima računovodsko in davčno obdobje, ki ustreza koledarskemu letu. A Co za svojo davčno funkcijsko valuto uporablja euro, ameriški dolar pa za računovodsko funkcijsko valuto. Na začetku leta 1 ima A Co neobrestonosno obveznico v nominalni vrednosti 1 000 USD. Na začetku leta EUR: Menjalni tečaj USD je 1 EUR, vendar se je do konca leta vrednost eura okrepila v primerjavi z ameriškim dolarjem, menjalni tečaj pa je 1 EUR je 1,25 USD. Padec vrednosti obveznice v eurih (- 200 EUR = [1 000 EUR/1,25] EUR – 1 000 EUR) se upošteva v letu 1 kot odbitek pri izračunu obdavčljivega dohodka družbe A Co v skladu z zakonodajo države A. Vendar se računovodski prihodki A Co ne spremenijo, ker je obveznica denominirana v isti valuti kot za računovodske namene.*
2. *Spodnja tabela prikazuje učinek gibanja menjalnega tečaja v letu 1. Preglednica na levi prikazuje dobiček družbe A Co in ETR za lokalne davčne namene (izračunana v eurih), medtem ko preglednica na desni prikazuje enake izračune za računovodske namene (izračunane v dolarjih). Drugi dohodki in davek države A se pretvorijo na podlagi menjalnega tečaja ob koncu leta v višini 1 EUR je 1,25 USD.*

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| **Davčna funkcionalna valuta (EUR)** | | **Računovodska funkcionalna valuta (dolarji)** | |
| Drugi prihodki | 500 | Drugi prihodki | 625 (500\*1,25) |
| Dobiček iz tujine (izguba) | (200) | Dobiček iz tujine (izguba) | — |
| Skupni dobiček | 300 | Skupni dobiček | 625 |
| Država A Davek | 60 | Država A Davek | 75 (60\*1,25) |
| ETR | 20 % |  | 12 % |

1. *V tem primeru je posledica okrepitve eura zmanjšanje dobička družbe A Co v EUR (in ustrezno zmanjšanje odhodkov za davek), vendar finančni računi ne prikazujejo izgube v tuji valuti na obveznici, ker so obveznica in računi denominirani v isti valuti. Medtem ko je ETR družbe A Co v davčni funkcijski valuti 20 %, znaša ETR v svoji funkcijski valuti finančnega računovodstva 12 % (tj. 75/625).*

*Davčno izgubo v tuji valuti je mogoče pripisati nihanju menjalnega tečaja med njeno računovodsko in davčno funkcionalno valuto. V skladu s tem ta izguba spada v odstavek (a) opredelitve asimetričnih valutnih dobičkov ali izgub. Znesek izgube, ki se pripozna za davčne namene, je treba pretvoriti v dolarje po ustreznem menjalnem tečaju (1,25 USD) in nato vključiti kot negativno prilagoditev k finančnemu računovodskemu čistemu dohodku ali izgubi A Co. Spodnja tabela prikazuje učinek vključitve asimetrične izgube v tuji valuti v izračun GloBE ETR*.

|  |  |
| --- | --- |
| **Računovodska funkcionalna valuta (dolarji)** | |
| Drugi prihodki | 625 |
| Asimetrična razlika v tuji valuti (izguba) Prilagoditev | (250) |
| Skupni dobiček | 375 |
| Država A Davek | (75) |
| ETR | 20 % |

*Primer* *8 Asimetrični dobički ali izgube v tuji valuti*

1. *A Co s sedežem v državi A je član mednarodne skupine podjetij, za katero veljajo pravila GloBE. A Co ima računovodsko in davčno obdobje, ki ustreza koledarskemu letu. A Co za svojo davčno funkcijsko valuto uporablja euro, ameriški dolar pa za računovodsko funkcijsko valuto. Na začetku leta 1 A Co sklene posojilno pogodbo, izraženo v eurih, in ob koncu leta 1 obračunava 500 EUR odhodkov za obresti, kar pomeni 500 USD odhodkov za obresti v konsolidiranih računovodskih izkazih, ker EUR: Menjalni tečaj USD je 1 EUR za prvo leto.*
2. *V drugem letu A Co plača 500 EUR odhodkov za obresti, obračunanih ob koncu leta 1, kar pomeni 625 USD v finančnih izkazih, ker se je euro okrepil v primerjavi z ameriškim dolarjem, menjalni tečaj pa zdaj znaša 1:1,25 USD. Razlika med zneskom obračunanih odhodkov za obresti (500 USD) in plačanim zneskom (625 USD) oziroma 125 USD se v konsolidiranih računovodskih izkazih odraža kot izguba v tuji valuti ali dodatni odhodki za obresti. Vendar ta razlika ne povzroči nobenega davčnega dobička ali izgube, ker so posojilo in odhodki za obresti izraženi v eurih, ki je davčna funkcionalna valuta.*
3. *Spodnja tabela prikazuje učinek gibanja menjalnega tečaja med prvim in drugim letom. Preglednica na levi prikazuje dobiček družbe A Co in ETR za lokalne davčne namene (izračunana v eurih) v letu 2, medtem ko preglednica na desni prikazuje enake izračune za računovodske namene (izračunane v dolarjih). Drugi prihodki in davki se pretvorijo na podlagi menjalnega tečaja ob koncu leta v višini 1 EUR je 1,25 USD.*

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| **Davčna funkcionalna valuta (EUR)** | | **Računovodska funkcionalna valuta (dolarji)** | |
| Drugi prihodki | 1,000 | Drugi prihodki | 1,250 |
| Dobiček iz tujine (izguba) | — | Dobiček iz tujine (izguba) | (125) |
| Skupni dobiček | 1,000 | Skupni dobiček | 1,125 |
| Davek | (200) | Davek | (250) |
| ETR | 20 % |  | 22,2 % |

1. *V tem primeru okrepitev eura povzroči izgubo v tuji valuti ali povečanje obresti, ki jih je treba plačati za A Co v dolarjih, vendar davčni računi ne izkazujejo izgube v tuji valuti za A Co na obresti, ki jih je treba plačati, ker so obresti, ki jih je treba plačati, in davčni izkazi denominirani v isti valuti. V skladu s tem, medtem ko znaša ETR družbe A Co, če se izračuna na podlagi njenih davčnih izkazov, 20 %, znaša ETR 22,2 % (tj. 250/1,125), če se izračuna na podlagi njenih finančnih izkazov.*
2. *Izgubo v tuji valuti, ki nastane za računovodske namene, je mogoče pripisati nihanju menjalnega tečaja med njegovo davčno in računovodsko funkcionalno valuto. V skladu s tem ta izguba spada v odstavek (b) opredelitve asimetričnih valutnih dobičkov ali izgub. Znesek izgube, ki se pripozna za računovodske namene, je treba vključiti kot pozitivno prilagoditev čistega dohodka ali izgube iz finančnega računovodstva A Co. Spodnja tabela prikazuje učinek vključitve asimetrične izgube v tuji valuti v izračun prihodkov ali izgub GloBE in ETR.*

|  |  |
| --- | --- |
| **Računovodska funkcionalna valuta (dolarji)** | |
| Drugi prihodki | 1250 |
| Tečaj v tuji valuti (izguba) | (125) |
| Asimetrična razlika v tuji valuti (izguba) prilagoditev | 125 |
| Skupni dobiček | 1,250 |
| Država C Davek | (250) |
| ETR | 20 % |

Primer 9 Asimetrični dobički ali izgube v tuji valuti

1. *A Co s sedežem v državi A je član mednarodne skupine podjetij, za katero veljajo pravila GloBE. A Co ima obračunsko in davčno obdobje, ki ustreza koledarskemu letu. A Co za svojo davčno funkcijsko valuto uporablja euro, ameriški dolar pa za računovodsko funkcijsko valuto. V prvem letu GBP: EUR menjalni tečaj je 1 GBP: 1,1 EUR, GBP: US menjalni tečaj je 1 GBP: 1,8 USD, in menjalni tečaj US:EUR je 1 USD: 0,61 EUR. V prvem letu družba A Co proda blago na račun za 100 GBP in v finančnih računih obračuna terjatev v višini 110 EUR za lokalne davčne namene in terjatev v višini 180 USD.*
2. *V drugem letu A Co prejme 100 GBP v zvezi s terjatvijo, zabeleženo v prvem letu, kar pomeni 121 EUR in 198 USD, ker se je britanski funt okrepil: (I) v primerjavi z eurom, tako da je menjalni tečaj zdaj 1GBP: 1,21 EUR; in (ii) proti ameriškemu dolarju, tako da je menjalni tečaj zdaj 1 GBP: 1,98 USD. (V drugem letu: USD: EUR menjalni tečaj ostaja 1 USD: 0,61 EUR)*
3. *Okrepitev britanskega funta pomeni dobiček v višini 11 EUR (= 121–110) za davčne namene, ker je družba A Co prejela British Pounds Sterling v vrednosti 121 EUR v zvezi s terjatvijo, ki je bila v davčnih računih evidentirana v višini 110 EUR. Poleg tega okrepitev pomeni dobiček v višini 18 USD (= 198–180) za računovodske namene, ker je družba A Co prejela British Pounds Sterling v vrednosti 198 USD v zvezi s terjatvijo, ki je bila v finančnih računih evidentirana po 180 USD. Vendar se dobiček v eurih ne upošteva pri izračunu obdavčljivega dohodka družbe A Co v skladu z zakonodajo države A.*
4. *Spodnja tabela prikazuje učinek gibanja menjalnega tečaja med prvim in drugim letom. Preglednica na levi prikazuje dobiček družbe A Co in ETR za lokalne davčne namene (izračunana v eurih) v letu 2, medtem ko preglednica na desni prikazuje enake izračune za računovodske namene (izračunane v dolarjih). Drugi prihodki in davki se pretvorijo na podlagi menjalnih tečajev ob koncu leta v višini 1 GBP: 1,21 EUR in 1 GBP: 1,98 USD.*

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| **Davčna funkcionalna valuta (EUR)** | | **Računovodska funkcionalna valuta (dolarji)** | |
| Drugi prihodki | 200 | Drugi prihodki | 328 |
| Dobiček iz tujine (izguba) | — | Dobiček iz tujine (izguba) | 18 |
| Skupni dobiček | 200 | Skupni dobiček | 346 |
| Davek | 30 | Davek | 49 |
| ETR | 15 % | ETR | 14 % |

1. *V tem primeru okrepitev britanskega funta pomeni povečanje dobička družbe A Co v dolarjih. Tečajni dobiček, ki nastane za računovodske namene, je mogoče pripisati nihanjem menjalnega tečaja med tretjo valuto (GBP) in računovodsko funkcijsko valuto A Co. Zato ta dobiček spada v odstavek (c) opredelitve asimetričnih valutnih dobičkov ali izgub. Zato je treba znesek dobička, pripoznanega za računovodske namene, vključiti kot negativno prilagoditev finančnega računovodstva čistega dohodka ali izgube A Co.*
2. *Tečajni dobiček, ki ga je mogoče pripisati nihanjem menjalnega tečaja med tretjo valuto (GBP) in davčno funkcijsko valuto družbe A Co, spada pod točko (d) opredelitve asimetričnih valutnih dobičkov ali izgub. Odstavek (d) zahteva prilagoditev čistega dohodka ali izgube iz finančnega računovodstva v primeru dobička ali izgube, ki ga je mogoče pripisati takim nihanjem, ne glede na to, ali je tak dobiček ali izguba vključen v obdavčljivi dohodek A Co. V skladu s tem je treba znesek dobička iz naslova funkcijske valute za davek pretvoriti v računovodsko funkcijsko valuto in vključiti kot pozitivno prilagoditev v finančnem računovodsko čistem dohodku ali izgubi A Co. Spodnja tabela prikazuje učinek vključitve prilagoditev iz odstavkov (c) in (d) asimetričnih prilagoditev valutnega dobička v skladu z odstavkoma (c) in (d) v izračun GloBE ETR.*

|  |  |
| --- | --- |
| **Računovodska funkcionalna valuta** | **(Dolarji)** |
| Drugi prihodki | 328 |
| Dobiček iz tujine (izguba) | 18 |
| Asimetrična FXGL Adj. (točka (c)) | (18) |
| Asimetrična FXGL Adj. (odstavek (d)) | 18 |
| Skupni dobiček | 346 |
| Država A Davek | 49 |
| ETR | 14 % |

3.3.4 Izključitev določenega dohodka zavarovalnih družb (21. člen ZMD)

21. člen ZMD določa, da zavarovalnica iz izračuna svojega kvalificiranega dohodka ali izgube izključi vsak znesek, ki se imetnikom polic zaračuna za davke, ki jih zavarovalnica plača v zvezi z donosi za imetnike polic.

Pravilo izključuje določen dohodek zavarovalnice iz izračuna kvalificiranega dohodka po pravilih povrhnjega davka. Zavarovalnice so včasih obvezane plačati davke na dohodke, ki jih morajo na podlagi pogodbe prenesti na imetnike polic. Zavarovalnica ta davek prenese na imetnike polic preko zaračunanega zneska na način, da se zmanjša obveznost iz naslova zavarovalne police, ki je enaka davku. Zmanjšanje obveznosti se pripozna kot prihodek, tako da se zavarovalnici v učinku dejansko povrnejo (s strani imetnikov polic) plačani davki.

Računovodski standardi načeloma obravnavajo donose, ki so na podlagi pogodbe preneseni v plačilo na imetnike polic, kot prihodek zavarovalnice, obveznost izplačila donosov pa kot odhodek, kar pomeni, da je takšna obravnava davčno nevtralna in ne vpliva na dohodek pred davkom.

Plačan davek na donos imetnikov polic pa se skladno z nekaterimi računovodskimi standardi obravnava kot davek na dohodek. Čeprav sta zmanjšanje obveznosti iz naslova zavarovalne police in davek na dohodek v takšnem primeru enaka in se v posledici izničita, pa pri takšni računovodski obravnavi zmanjšanje obveznosti poveča dohodek pred davkom, davek na dohodek pa se obravnava kot odhodek za davek (pod črto). Skladno z GloBE pravili je davek vključen v zajete davke, ki povečujejo števec pri izračunu ETR, zmanjšanje obveznosti pa se vključuje v kvalificirani dohodek, ki povečuje imenovalec v izračunu ETR. Posledično bi takšna obravnava zneskov, zaračunanih imetnikom polic kot davek, v zvezi s povrhnjim davkom predstavljala davčni ščit.

**Rešitev po pravilu je naslednja:** Zaračunan davek (ali zmanjšanje zavarovalniških obveznosti v višini davka zavarovancev) se izključi iz izračuna kvalificiranega dohodka ali izgube in vsi davki, ki izhajajo iz donosov imetnikov polic, se izključijo iz opredelitve zajetih davkov v skladu s peto točko drugega odstavka 26. člena ZMD.

Pri tem je treba upoštevati, da drugi odstavek 21.člena ZMD določa, da zavarovalnica v izračun svojega kvalificiranega dohodka ali izgube vključi vse donose za imetnike polic, ki se ne odražajo v njenem finančnem računovodskem neto dohodku ali izgubi, v obsegu, v katerem se ustrezno povečanje ali zmanjšanje obveznosti do imetnikov polic odraža v njenem finančnem računovodskem neto dohodku ali izgubi.

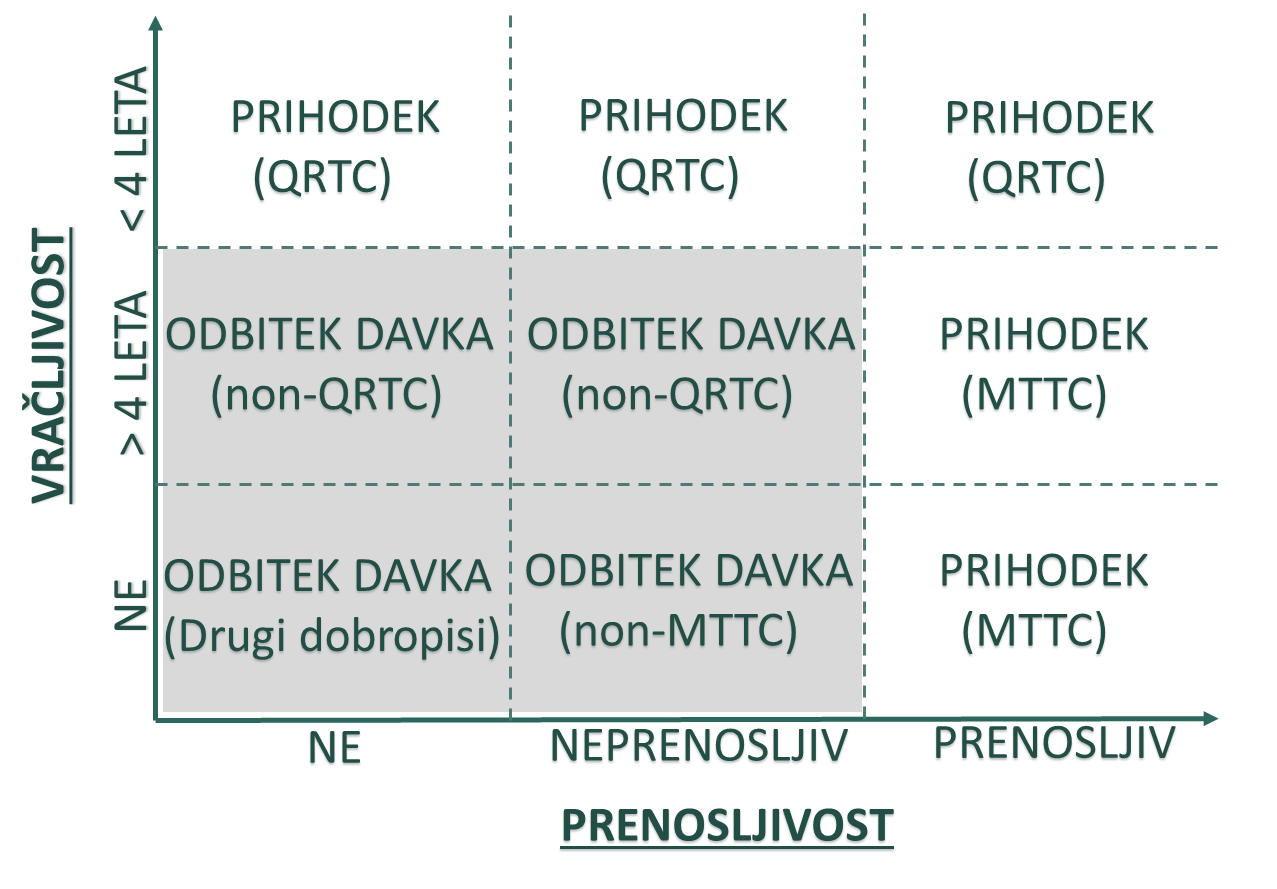
To pomeni, da se zneski, zaračunani imetnikom polic za davke, plačane s strani zavarovalnice v zvezi z donosi zavarovancev, izključijo iz izračuna kvalificiranega dohodka in izgube, če ta davek ni vključen kot strošek v dobičku ali izgubi pred davkom v finančnih izkazih.

3.3.5 Kvalificirani vračljiv davčni dobropis (peti odstavek 20. člena ZMD)

Pri kvalificiranih davčnih dobropisih, ki jih omogočajo določene jurisdikcije, gre za spodbude za vključevanje v določene dejavnosti, kot je raziskava in razvoj, pri čemer država podjetju omogoča odbitek davkov glede na vložene zneske za sodelovanje v določenih dejavnostih ali začasne izdatke. Države v določenih primerih povrnejo tudi znesek neporabljenega davčnega dobropisa, če podjetje nima nobene davčne obveznosti (to pomeni, da je vračljiv dobropis). Posledično se taki dobropisi štejejo za dohodke po pravilih povrhnjega davka in ne kot znižanje plačanih davkov. Pri tem velja poudariti, da če so bili zaradi dobropisa zmanjšane davčne obveznosti, potem se mora zajeti davek najprej povečati.

Celoten znesek kvalificiranega vračljivega davčnega dobropisa se bo obravnaval kot kvalificirani dohodek za namene povrhnjega davka subjekta v sestavi v letu, ko takšna pravica do vračljivega davčnega dobropisa nastane. V primerih, ko je znesek kvalificiranega vračljivega davčnega dobropisa zabeležen kot zmanjšanje sedanje davčne obveznosti (ali drugih davčnih obveznosti) v finančnih izkazih subjekta v sestavi, se ta znesek obravnava kot pribitek k zajetim davkom, s čimer se v celoti razveljavi računovodska knjižba, ki je vračljivi davčni dobropis obravnavala kot zmanjšanje davčne obveznosti namesto dohodka.

Pri davčnih dobropisih je treba ločiti med nekvalificiranimi vračljivimi davčnimi dobropisi in nevračljivimi dobropisi. OECD je v zvezi s tem izdal obširne smernice. Spodaj je prikazana shema vrst davčnih dobropisov. Ker pa v Sloveniji nimamo veljavnih ukrepov za vračljive davčne dobropise, jih v tem dokumentu ne obravnavamo podrobneje.



*(non) QRTC – (non) qualified refundable tax credit ((ne)kvalificiran vračljiv davčni dobropis);*

*(non) MTTC – (non) marketable transferable tax credit ((ne)prenosljiv davčni dobropis);*

3.4 Jurisdikcijsko kombiniranje dohodkov

Pravila o jurisdikcijskem kombiniranju dohodkov zagotavljajo, da je pravilni znesek dohodka poročan v pravi jurisdikciji. V zvezi s tem so pomembna tudi pravila o določitvi lokacije subjekta v sestavi. Z vidika jurisdikcijskega kombiniranja dohodkov so relevantne predvsem naslednje prilagoditve:

* Alokacija dohodka po neodvisnem tržnem načelu;
* Alokacija dohodka med stalno poslovno enoto in glavnim subjektom;
* Alokacija dohodka pretočnega subjekta.

3.4.1 Alokacija dohodka po neodvisnem tržnem načelu (četrti odstavek 20. člena ZMD)

Četrti odstavek 20. člena ZMD določa, da je treba vsako transakcijo med subjekti v sestavi, ki se nahajajo v različnih jurisdikcijah, ki ni knjižena v enakem znesku v finančnih računih obeh subjektov v sestavi ali ki ni v skladu z načelom običajnih tržnih pogojev, prilagoditi tako, da bo znesek enak in v skladu z načelom običajnih tržnih pogojev. Izguba iz naslova prodaje ali drugega prenosa sredstev med dvema subjektoma v sestavi, ki se nahajata v isti jurisdikciji, ki ni knjižena v skladu z načelom običajnih tržnih pogojev, se prilagodi na podlagi načela običajnih tržnih pogojev, če je ta izguba vključena v izračun kvalificiranega dohodka ali izgube.

Transakcije med povezanimi družbami se vrednotijo v skladu z neodvisnim tržnim načelom in se za namene povrhnjega davka enotno zabeležijo po isti ceni za vse subjekte v sestavi, ki so udeleženi v transakciji.

Subjekti v sestavi skupine MNE običajno vzdržujejo politiko transfernih cen, ki temelji na načelu neodvisnega tržnega načela, in ta standard se uporablja za določanje transfernih cen, ki se odraža v njihovih izkazih in pri izračunu davčne osnove. Zato se z vidika davčne obravnave dohodka pričakuje, da bodo računovodski izkazi subjektov v sestavi odražali transakcije med povezanimi osebami na podlagi neodvisnega tržnega načela in po isti ceni pri vseh udeležencih transakcije. Skupina MNE in davčne uprave, ki preverjajo davčne obračune subjektov v sestavi, ki sodelujejo v povezanih transakcijah, so najbolje opremljene za presojo skladnosti z neodvisnim tržnim načelom. Kjer je skupina MNE uporabila transferno ceno, ki se odraža v njenih računovodskih izkazih, za izračun davčne osnove, in pristojni davčni organ ne zahteva prilagoditve transfernih cen, se ta cena uporabi pri izračunu dohodka ali izgube GloBE. V takih okoliščinah skupina MNE ne sme izvajati prilagoditve po teh pravilih.

Pravilo zahteva prilagoditev neto dohodka ali izgube po računovodskih pravilih (FANIL), v izogib dvojnemu obdavčevanju ali dvojnemu neobdavčevanju v skladu s pravili povrhnjega davka, kadar se davčna osnova enega ali več subjektov v sestavi, ki so stranke v nadzorovani transakciji (protistranke), določi na podlagi transferne cene, ki je drugačna od tiste, ki se uporablja v računovodskih izkazih. Te razlike se lahko pojavijo v davčnem obračunu ob predložitvi, ali pozneje, ko davčni obračun preveri davčni organ ene ali več protistrank.

*Primer 10 Neodvisno tržno načelo za čezmejne transakcije*

*1. A Co, ki se nahaja v jurisdikciji A, in B Co, ki se nahaja v jurisdikciji B, sta subjekta v sestavi iste mednarodne skupine podjetij. Nominalna davčna stopnja v jurisdikciji A je 25 %, jurisdikcija B pa subjektom s sedežem v tej jurisdikciji ne nalaga davka od dohodkov. Družba B Co opravlja storitve za družbo A Co v letu 1. Računovodski podatki družbe A Co odražajo odhodek v višini 100, računovodski podatki družbe B Co pa odražajo prihodek 100 v zvezi s transakcijo. Za davčne namene pa družba A Co v zvezi s storitvami odbije 150.*

*2. Pravilo neodvisnega tržnega načela zahteva, da so transakcije med subjekti skupine po isti ceni in skladne z neodvisnim tržnim načelom. Kadar je to potrebno za preprečitev dvojnega obdavčevanja ali dvojnega neobdavčevanja v skladu s pravili GloBE, je treba opraviti prilagoditev čistega dohodka ali izgube po računovodskih podatkih, kadar subjekt v sestavi uveljavlja znesek prihodkov ali odhodkov v davčnem obračunu, ki se lahko pripiše povezani transakciji in se razlikuje od zneska, prikazanega v računovodskih podatkih.*

*3. Po tem scenariju je družba A Co v svojem davčnem obračunu v jurisdikciji A za leto 1 navedla 150 odhodkov, v svojih računovodskih podatkih za leto 1 pa 100 odhodkov. Družba B Co je v svojih računovodskih podatkih za leto 1 poročala o 100 prihodkih. Zato 50 dohodkov skupine ni obdavčenih v jurisdikciji A in ni podvrženo povrhnjemu davku v jurisdikciji B. Da bi se izognili dvojnemu neobdavčevanju v skladu s pravili povrhnjega davka, pravilo zahteva, da A Co 50 dodatnih odhodkov vključi v izračun svojega kvalificiranega dohodka ali izgube za leto 1 in B Co vključi 50 dodatnih prihodkov.*

*Primer 11 Uporaba neodvisnega tržnega načela pri čezmejnih transakcijah*

*1. Dejstva so enaka kot v primeru 10, razen da je družba A Co v svojem davčnem obračunu v jurisdikciji A prijavila 80 odhodkov pri transakciji z družbo B Co v skladu z enostranskim vnaprejšnjim cenovnim sporazumom, dogovorjenim z jurisdikcijo A.*

*2. Po tem scenariju je družba A Co v svojem davčnem obračunu v jurisdikciji A za leto 1 navedla 80 odhodkov, v svojih računovodskih izkazih za leto 1 pa 100 odhodkov. Družba B Co je v svojih finančnih računih za leto 1 poročala o 100 prihodkih. Zato je družba A Co obdavčena v jurisdikciji A za 20 dohodkov, ki so prav tako izpostavljeni povrhnjemu davku v jurisdikciji B. Da bi se izognili dvojnemu obdavčevanju v skladu s pravili GloBE, pravilo zahteva, da A Co pri izračunu svojega dohodka ali izgube GloBE zmanjša odhodek za 20 (na davčno priznanih 80), družba B Co pa v izračun svojega kvalificiranega dohodka ali izgube vključi 20 manj dohodkov (torej 80).*

3.4.2 Alokacija dohodka med nosilcem in poslovno enoto (24. člen ZMD)

Obstoj stalne poslovne enote (PE) je davčni koncept, ne računovodski. To pomeni, da se lahko računovodske informacije v zvezi s PE praviloma ne vodijo ločeno. V mnogih primerih se vendarle lahko vodijo ločeni izkazi bodisi zaradi upravljanja bodisi zaradi skladnosti z lokalnimi davčnimi predpisi. Glede na to, da se pravila povrhnjega davka v glavnem opirajo na računovodske informacije in ne na upravljavske račune ali lokalne davčne informacije, pravilo zagotavlja, da se pravi znesek finančnega računovodskega neto dohodka ali izgube razdeli med PE in glavnim subjektom. Pri tej razdelitvi se upošteva računovodsko obravnavo/podatke, kolikor je mogoče. Vendar pa so ti postopki odvisni od pravil o razdelitvi dohodka in stroškov v skladu z davčnim sporazumom ali domačo davčno zakonodajo.

Posebnost je predpisana v petem odstavku 24. člena ZMD. Kvalificirana izguba stalne poslovne enote se pri izračunu kvalificiranega dohodka ali izgube glavnega subjekta obravnava kot njegov odhodek, če se izguba stalne poslovne enote pri izračunu domačega obdavčljivega dohodka takega glavnega subjekta obravnava kot njegov odhodek in se ne izravna s postavko domačega obdavčljivega dohodka, ki se obdavči v skladu s pravom tako jurisdikcije glavnega subjekta kot tudi jurisdikcije stalne poslovne enote. Kvalificirani dohodek, ki ga naknadno ustvari stalna poslovna enota, se obravnava kot kvalificirani dohodek glavnega subjekta v višini do zneska kvalificirane izgube, ki se je prej obravnavala kot odhodek glavnega subjekta v skladu s prvim odstavkom.

3.4.3 Alokacija dohodka pretočnega subjekta (25. člen ZMD)

Na splošno je pretočni subjekt fiskalno transparenten v jurisdikciji, v kateri je ustvarjen. Pretočne subjekte lahko razdelimo na dve kategoriji: davčno transparentne subjekte in obratne hibridne subjekte. Pretočni subjekt se obravnava kot davčno transparentni subjekt, če ga neposredni lastniki tretirajo kot fiskalno transparentnega. Pretočni subjekt se obravnava kot obratni hibridni subjekt, če ga neposredni lastniki obravnavajo kot nepretočnega (opaque) ali fiskalno netransparentnega. Splošen mehanizem tega pravila je naslednji. Najprej se finančni računovodski dobiček ali izguba transparentnega subjekta zmanjša za znesek, ki je pripisan lastnikom, ki niso člani MNE skupine. S tem se zagotovi pravilni izračun efektivne davčne stopnje (ETR) v jurisdikciji članov MNE skupine, saj se davki, plačani s strani subjektov, ki niso člani MNE skupine, ne upoštevajo pri izračunu ETR.

Če je finančni računovodski dobiček ali izguba PE vključena v finančni računovodski dobiček ali izgubo transparentnega subjekta, ker poslovanje transparentnega subjekta poteka prek PE, se ta znesek odšteje od finančnega računovodskega dobička ali izgube transparentnega subjekta. S tem se zagotovi, da se finančni računovodski dobiček ali izguba PE ne upošteva dvakrat pri izračunu ETR.

Nato se preostali znesek finančnega računovodskega dobička ali izgube transparentnega subjekta razporedi na naslednji način:

a. Če je pretočni subjekt davčno transparentni subjekt (razen UPE), se kvalificirani dohodek ali izguba alocira knjegovim lastnikom, ki so subjekti v sestavi;

b. Če je pretočnisubjekt obratni hibridni subjekt, se alocira k subjektu;

c. Če je pretočni subjekt davčno transparenten subjekt in gre za UPE skupine, se razporedi UPE.

3.5 Prilagoditve kvalificiranega dohodka zaradi postopkov prestrukturiranja (45. člen in 46. člen ZMD)

V okviru postopkov prestrukturiranja lahko pride do dveh prilagoditev kvalificiranega dohodka, in sicer:

* v primerih, kadar se subjekti v sestavi mednarodni skupini podjetij ali veliki domači skupini pridružijo oziroma kadar jo zapustijo. Situacijo ureja 45. člen ZMD (člen 3.2.11 v povezavi s 6.2 vzorčnih pravil);

- v primerih prenosa sredstev in obveznosti, kadar gre skladno s 5. točko prvega odstavka 20. člena ZMD za vključitev dobičkov ali izgube iz odprodaje sredstev in obveznosti, izključenih na podlagi člena 46. člena ZMD (člen 6.3 v povezavi s 3.2.1 (e ) vzorčnih pravil).

3.5.1 Subjekti v sestavi, ki se pridružijo ali zapustijo skupino

45. člen ZMD se uporablja, kadar subjekt v sestavi postane ali preneha biti subjekt skupine zaradi prenosa neposrednih ali posrednih lastniških deležev v ciljnem subjektu. Prvi odstavek določa, da bo ciljna družba obravnavana kot subjekt v sestavi tako prevzemne kot skupine, ki subjekt prodaja, ne glede na to, ali njen dohodek ni konsolidiran po posamezni postavki za celotno poslovno leto. Prvi odstavek 45. člena ZMD sledi računovodskemu obravnavanju, tako da če so vključeni kateri koli deli sredstev, obveznosti, prihodkov, odhodkov in denarnih tokov ciljne družbe v konsolidiranih finančnih izkazih UPE v letu pridobitve, bo ciljna družba obravnavana kot subjekt v sestavi skupine za to leto. V praksi je verjetno, da bodo v konsolidiranih finančnih izkazih razpolagajoče skupine vključeni deli njenih prihodkov in odhodkov, ki temeljijo na obdobju, v katerem je bil subjekt v sestavi član skupine. Podobno je verjetno, da bodo vsa sredstva in obveznosti subjekta v sestavi vključena v konsolidirane finančne izkaze pridobivajoče MNE skupine, del njenih prihodkov, odhodkov in denarnih tokov pa bo vključen na podlagi obdobja, v katerem je bil subjekt v sestavi član skupine.

Drugi odstavek 45. člena ZMD določa, da mednarodna skupina podjetij ali velika domača skupina v letu prevzema upošteva samo finančni računovodski neto dohodek ali izgubo in prilagojene zajete davke ciljnega subjekta, ki so za namene GloBE vključeni v konsolidirane računovodske izkaze krovnega matičnega subjekta.

Tretji odstavek 45. člena ZMD določa, da kvalificirani dohodek ali izguba in prilagojeni zajeti davki ciljnega subjekta v letu prevzema in vsakem naslednjem poslovnem letu temeljijo na pretekli knjigovodski vrednosti njegovih sredstev in obveznosti.

To pomeni, da bo skupina MNE, ki pridobi nadzorujoči delež v subjektu v sestavi, ignorirala učinek morebitnih prilagoditev zaradi pravil nabavnega računovodstva v konsolidaciji, ki se pripisujejo pridobitvi, in za namene GloBE obravnavala ciljni subjekt, kot da ima enako knjigovodsko vrednost svojih sredstev, kot jo je imela pred prenosom (tj. zgodovinska knjigovodska vrednost). Z drugimi besedami, pridobitev nadzorujočega deleža v ciljnem subjektu ne povzroči nobene spremembe knjigovodske vrednosti sredstev in obveznosti ciljnega subjekta za namene določanja kvalificiranega dohodka ali izgube. Poleg tega se kakršna koli prilagoditev knjigovodske vrednosti neopredmetenih sredstev, ki izhaja iz pridobitve, kot so dobro ime, v izračunu dohodka ali izgube po pravilih GloBE ne upošteva. Zanikanje povečanja notranje osnove tarče v njenih sredstvih in obveznostih ustreza obravnavi prodajalca in kupca po pravilih GloBE in zagotavlja, da dobički ali izgube na sredstvih in obveznostih Subjekta v sestavi niso predmet trajnih razlik, zaradi česar bi bili izključeni iz obdavčitve po pravilih GloBE zaradi prenosa njenih lastniških interesov.

To pravilo je v skladu s prepovedjo upoštevanja prilagoditev nabavnega računovodstva pri izračunu dohodka ali izgube po pravilih GloBE in velja ne glede na to, ali je bil kontrolni delež pridobljen pred ali po datumu uporabljivosti pravil GloBE. Kjer računovodski standard, ki ga UPE uporablja pri pripravi svojih konsolidiranih finančnih izkazov, dovoljuje UPE "potisniti navzdol" prilagoditve knjigovodske vrednosti sredstev in obveznosti, ki so pripisane nakupu poslovanja, na ločene izkaze pridobljenega subjekta v sestavi, lahko subjekt v sestavi uporabi knjigovodsko vrednost, odraženo v njenih ločenih izkazih, če je do pridobitve prišlo pred 1. decembrom 2021 in skupina MNE nima zadostnih evidenc za določitev svojega računovodskega neto dohodka ali izgube z razumno natančnostjo na podlagi neprilagojenih knjigovodskih vrednosti pridobljenih sredstev in obveznosti. V takih primerih pa mora subjekt v sestavi pri izračunu svojega računovodskega neto dohodka ali izgube upoštevati tudi morebitna odložena davčna sredstva in obveznosti, ki nastanejo v povezavi z nakupom, in pri izračunu prilagojenih zajetih davkov.

Deveti odstavek 45. člena ZMD določa izjemo od splošne obravnave pridružitve in zapustitve skupine. Izjema se nanaša na transakcije, pri katerih se prevzem ali odprodaja nadzorujočega deleža v ciljnem subjektu obravnava kot prevzem ali odprodaja sredstev in obveznosti, če jurisdikcija, v kateri se nahaja ciljni subjekt (ali v primeru davčno transparentnega subjekta jurisdikcija, v kateri se nahajajo sredstva) obravnava prevzem ali odprodajo tega nadzorujočega deleža na enak ali podoben način kot prevzem ali odprodajo sredstev in obveznosti ter prodajalcu naloži plačilo zajetega davka na podlagi razlike med davčno osnovo in plačanim nadomestilom, ki ga prejme v zameno za nadzorujoči delež ali pošteno vrednost sredstev in obveznosti.

Skladno z devetim odstavkom 45. člena ZMD se prodajalec obravnava kot da prodaja svoj delež, pri čemer se dobiček ali izguba izključita skladno s prvim odstavkom 20. člena ZMD (izključitev kapitalskih dobičkov ali izgub). Hkrati pa je ciljni subjekt obravnavan, kot da prodaja svoja sredstva in obveznosti k prevzemni MNE v zameno za nadomestilo, ki ga prejme prodajalec v transakciji, ki je predmet prvega odstavka 46. člena ZMD (prenos sredstev in obveznosti). Dobiček ali izguba ciljnega subjekta ter zajeti davki v zvezi s prodajo se upoštevajo pri izračunu kvalificiranega dohodka ali izgube, prilagojenih zajetih davkov in pri izračunu ETR prenosne skupine MNE za fiskalno leto, v katerem je datum pridobitve. Posledica takšne obravnave je, da sta dobiček ali izguba iz prenosa, ki se obravnava kot prodaja sredstev in obveznosti ciljnega subjekta, vključena v izračun odsvajajoče MNE skupine v zvezi z izračunom ETR za jurisdikcijo, v kateri je določena takšna obravnava, in ne v jurisdikciji, v kateri se nahaja prodajalec deleža.

3.5.2 Prenos sredstev in obveznosti

46. člen ZMD na splošno zahteva vključitev dobička ali izgube, ki izhaja iz prenosa sredstev (razen v primeru odsvojitve lastniških deležev, ki niso del portfeljskih naložb) in obveznosti pri izračunu kvalificiranega dohodka ali izgube. Gre za običajno posledico uporabe računovodskih pravil, ki se nanašajo na vodenje ločene vrednosti subjektov tudi v zvezi s prenosi med subjekti v sestavi. Če pa je prenos izveden v okviru reorganizacije po pravilih GloBE, pa se dobiček ali izguba po splošnem pravilu, ki se uporabi pri reorganizaciji (določeno v drugem odstavku 46. člena ZMD), izključi iz kvalificiranega dohodka.

Za namene tega pravila „reorganizacija“ pomeni preoblikovanje ali prenos sredstev in obveznosti, na primer pri združitvi, razdružitvi, likvidaciji ali podobni transakciji, če:

– so nadomestilo za prenos v celoti ali v pomembnem delu deleži v lastniškem kapitalu, ki jih je izdal prevzemni subjekt v sestavi ali z njim povezana oseba, ali – v primeru likvidacije – deleži v lastniškem kapitalu ciljnega subjekta ali – kadar ni zagotovljeno nobeno nadomestilo – če izdaja deleža v lastniškem kapitalu ne bi imela gospodarskega pomena;

– dobiček ali izguba, ki jo ima v zvezi s temi sredstvi subjekt v sestavi, ki je subjekt odprodal, deloma ali v celoti ni obdavčena ter

– davčna zakonodaja jurisdikcije, v kateri se nahaja prevzemni subjekt v sestavi, od prevzemnega subjekta v sestavi zahteva, da po odprodaji ali prevzemu obdavčljivi dohodek izračuna tako, da pri sredstvih uporabi davčno osnovo subjekta v sestavi, ki je subjekt odprodal, prilagojeno za morebitni nekvalificirani dobiček ali izgubo pri odprodaji ali prevzemu;

Drugače pa je v primerih, kadar reorganizacija povzroči pripoznanje nekvalificiranega dobička ali izgube skladno z zakonodajo jurisdikcije prenosnega subjekta. To se lahko na primer zgodi, kadar obstaja omejitev denarnega plačila, ki se izplača kot del protivrednosti za transakcijo, da se ta kvalificira kot reorganizacija po pravilih GloBE. Zneski, plačani preko te omejitve, lahko predstavljajo obdavčljivo protivrednost, ki zahteva pripoznanje dobička ali izgube v zvezi s prenesenimi sredstvi. V tem primeru se v izračun kvalificiranega dohodka vključi znesek dobička ali izgube samo v obsegu nekvalificiranega dobička ali izgube. Nekvalificirani dobiček ali izguba skladno z b) točko šestega odstavka 46. člena ZMD pomeni manjši znesek od:

- zneska obdavčljivega dobička oziroma izgube prenosnega subjekta v povezavi z reorganizacijo po pravilih GloBE

- zneska finančnega računovodskega dobička ali izgube, ki nastane v povezavi z reorganizacijo po pravilih GloBE.

V večini primerov nekvalificirane izgube ne bo, saj jurisdikcije običajno ne dovoljujejo, da bi se izgube v zvezi z reorganizacijo davčno upoštevale.

V obsegu, v katerem je dobiček v skladu z zgoraj navedenimi pravili izključen iz izračuna kvalificiranega dohodka, je potrebna negativna prilagoditev na podlagi pete točke prvega odstavka 20. člena ZMD. V obsegu, v katerem je izključena izguba, pa je potrebna pozitivna prilagoditev.

V določenih primerih je subjekt v sestavi v skladu z davčno zakonodajo jurisdikcije dolžan prilagoditi davčno vrednost sredstva ali obveznosti (npr. v okviru izstopne obdavčitve). Po navadi gre za prilagoditve na pošteno vrednost sredstva ali obveznosti. Četrti odstavek 46. člena ZMD v takšni situaciji omogoča uporabo opcije, ki uskladi obdavčitev po pravilih GloBE z obdavčitvijo po lokalnih davčnih pravilih. Kadar se uporabi ta izbira, subjekt v sestavi pripozna dobiček ali izgubo in prilagodi knjigovodsko vrednost njegovih sredstev in obveznosti za namene GloBE pravil. Izbira se ne more nanašati na navadno prodajo sredstev (npr. prodaja zalog) in tudi ne v zvezi s prilagoditvami transfernih cen. Če se opravi izbira v zvezi s pridobitvijo kontrolnega deleža v subjektu v sestavi, ki jo ureja 45. člen ZMD, ta izbira pri prodajalcu ne vpliva na učinke uporabe tretje točke prvega odstavka 20. člena ZMD (prilagoditev v zvezi z izključenimi kapitalskimi dobički ali izgubami).

Ob izbiri opcije subjekt v sestavi v izračun svojega kvalificiranega dohodka ali izgube vključi znesek dobička ali izgube v zvezi z vsakim od svojih sredstev in obveznosti, ki je:

– enak razliki med knjigovodsko vrednostjo sredstva ali obveznosti za namene finančnega računovodenja neposredno pred datumom dogodka, ki je sprožil prilagoditev davka (v nadaljnjem besedilu: sprožilni dogodek), in pošteno vrednostjo sredstva ali obveznosti neposredno po sprožilnem dogodku ter

– zmanjšan (ali povečan) za morebitni nekvalificirani dobiček ali izgubo, ki nastane v povezavi s sprožilnim dogodkom.

Če sprožilni dogodek predstavlja pridobitev lastniškega deleža v subjektu v sestavi, se poštena vrednost vseh sredstev in obveznosti Subjekta v sestavi običajno uskladi s protivrednostjo lastniških deležev. Ker se sprožilni dogodek lahko zgodi v povezavi z reorganizacijo po pravilih GloBE, je treba pri tem upoštevati (z zmanjšanjem) tudi morebitne nekvalificirane dobičke ali izgube, saj se na ta način prepreči podvajanje dobičkov in izgub, ki so že bili vključeni v izračun dohodka ali izgube po pravilih GloBE na podlagi tretjega odstavka 46. člena ZMD.

Za izračun kvalificiranega dohodka ali izgube v poslovnih letih, ki se končajo po sprožilnem dogodku, uporabi pošteno vrednost sredstva ali obveznosti za namene finančnega računovodenja neposredno po sprožilnem dogodku in neto vsoto zneskov (ugotovljen skladni z zgornjima alinejama) vključi v kvalificirani dohodek ali izgubo subjekta v sestavi na enega od naslednjih načinov:

– neto vsota teh zneskov se vključi v poslovnem letu, v katerem nastopi sprožilni dogodek, ali

– znesek, enak neto vsoti teh zneskov, deljeni s pet, se vključi v poslovno leto, v katerem nastopi sprožilni dogodek, in v vsako od naslednjih štirih poslovnih let, razen če subjekt v sestavi v poslovnem letu v tem obdobju zapusti mednarodno skupino podjetij ali veliko domačo skupino, pri čemer se bo preostali znesek v celoti vključil v to poslovno leto.

3.5.3 Nabavno računovodstvo

Računovodski standardi, ki se uporabljajo pri pripravi konsolidiranih finančnih izkazov, običajno ne predvidevajo nepriznavanja dobička ali izgube pri odtujitvi sredstev ali obveznosti, bodisi posamično ali kot del odtujitve celotne poslovne dejavnosti. To velja ne glede na to, ali so sredstva in obveznosti odtujena neposredno ali pa je odtujitev izvedena prek prodaje lastniških interesov v subjektu v sestavi. Poleg tega lastniški deleži Subjekta v sestavi niso prepoznani kot sredstvo v konsolidiranih finančnih izkazih, ampak so sredstva in obveznosti Subjekta v sestavi konsolidirani s sredstvi in obveznostmi skupine MNE. Torej, kadar so sredstva ali obveznosti (tudi prek prodaje lastniških deležev), so dobički in izgube na osnovnih sredstvih in obveznostih na splošno vključeni v računovodski neto dohodek ali izgubo skupine MNE v konsolidiranih finančnih izkazih. Vendar pa se za namene GloBE računovodski neto dohodek ali izguba določa na podlagi Subjekta v sestavi kot ločene entitete, ki se uporablja pri pripravi konsolidiranih finančnih izkazov.

Računovodski standardi zagotavljajo korelativno obravnavo pridobljenih sredstev in obveznosti. Računovodski standardi običajno zahtevajo, da prevzemnik evidentira pridobljena sredstva in obveznosti po njihovi pošteni vrednosti na dan pridobitve, ne glede na ceno pridobitve. To je običajna računovodska obravnava, ko se pridobi samostojna dejavnost, kar se imenuje tudi poslovna kombinacija. Kadar pridobitev sredstev ali obveznosti ni obravnavana kot samostojna kombinacija, se pridobljena sredstva običajno vrednotijo po nabavni ceni (tj. ceni pridobitve). Če cena pridobitve v poslovni kombinaciji presega pošteno vrednost pridobljenih sredstev, računovodski standardi običajno obravnavajo presežek kot dobro ime. Če pa je cena pridobitve manjša od poštene vrednosti pridobljenih sredstev, računovodski standardi običajno obravnavajo razliko kot ugoden nakup in zahtevajo ustrezno vključitev dohodka. V mnogih primerih, še posebej pri pridobitvah subjektov, se prilagoditve poštene vrednosti knjigovodske vrednosti sredstev in obveznosti odražajo v konsolidiranih finančnih računih, in ne v ločenih finančnih računih pridobljenega Subjekta v sestavi ali Subjekta v sestavi, ki je pridobil sredstva in obveznosti. "Push-down računovodstvo" se nanaša na situacijo, ko so prilagoditve poštene vrednosti odražene v (tj. "potisnjene v") finančne izkaze Subjekta v sestavi. Push-down računovodstvo ni dovoljeno v nekaterih sprejemljivih računovodskih standardih.

Glede na to, da se pravila GloBE primarno osredotočajo na položaj posameznih subjektov in ne na celotni konsolidirani položaj skupine MNE, je pomembno razlikovati med računovodsko obravnavo pridobitve poslovne dejavnosti preko lastniškega deleža v subjektu in pridobitvijo sredstev (tj. pridobitev osnovnih sredstev in obveznosti poslovanja). Z vidika konsolidacije je računovodska obravnava enaka, vendar pa je položaj posameznega subjekta pogosto drugačen. Pri pridobitvi deležev položaj posameznega subjekta večinoma ostane nespremenjen, saj se z vidika subjekta spremeni le lastnik, medtem ko pri pridobitvi sredstev vstopijo v bilanco stanja nova sredstva in obveznosti. Posledično se prilagoditve nabavnega računovodenja na poštene vrednosti običajno odražajo na nivoju posameznega subjekta, kadar ta pridobiva sredstva, medtem ko se pri nakupu deležev običajno odraža le kot konsolidacijska prilagoditev za dosego celotnega konsolidiranega položaja.

Davčna pravila mnogih jurisdikcij vključujočega okvira pri določenih prenosih sredstev in obveznosti ne zahtevajo pripoznave dobička ali izgube, predvidevajo pa prenos zgodovinske vrednosti v sredstvih in obveznostih po prenosu. Primeroma, kadar se deleži prenesejo novemu lastniku, ostaneta sama osnova sredstev subjekta in znesek obveznosti na splošno nespremenjena, ne glede na to, ali je prodajalec obdavčen za dobiček od prodaje svojih deležev. Podobno tudi dobički od prenosov sredstev in obveznosti, ki se opravijo v okviru »reorganizacija po pravilih GloBE«, na splošno niso predmet obdavčitve, prevzemni subjekt pa mora uporabiti zgodovinsko davčno vrednost in zneske obveznosti pri izračunu obdavčljivega dohodka po prenosu.

Na splošno velja, da kadar obstaja razlika med knjigovodsko in davčno knjigovodsko vrednostjo (osnovo ali zneskom) sredstev in obveznosti, računovodska pravila zahtevajo, da skupina MNE vzpostavi odložene davčne obveznosti ali odložena davčna sredstva, ker se bo razlika manifestirala kot začasna razlika v izračunu obdavčljivega in računovodskega dohodka. Pri poslovni kombinaciji računovodska pravila na splošno zahtevajo ustvarjanje odloženih davčnih obveznosti in sredstev do mere, da bo prevzemni subjekt obdavčen za razlike v knjigovodski vrednosti. Za razliko od večine odloženih davčnih sredstev in obveznosti, tiste, ki so ustvarjene v povezavi s poslovno kombinacijo ne vplivajo na izračun davčnega odhodka, ko nastanejo, ker se neto učinek priznavanja takšnih odloženih davčnih sredstev in obveznosti knjiži v dobro ime in ne kot davčni odhodek. Posledično priznavanje odloženih davčnih sredstev in obveznosti ob času poslovne kombinacije ne povzroči nastanka prilagojenih Zajetih davkov za namene GloBE. Vplivajo samo na izračun davčnega odhodka, ko se razlike obrnejo.

*Primer 12 –Preoblikovanje skupine*

*Če je na primer MNE Skupina 1 lastnik vseh lastniških deležev družbe A, ki je rezident v jurisdikcija A. Družba A ima sredstva s skupno knjigovodsko vrednostjo 100 USD in davčno osnovo 100 USD, davčna stopnja v jurisdikcija A pa je 15%. Če MNE Skupina 1 odloči prodati svoj lastniški delež družbe A MNE Skupini 2, ki se strinja, da bo za družbo A plačala 300 USD, ker meni, da so sredstva družbe A vredna 300 USD, davčna osnova osnovnih sredstev ostane nespremenjena zaradi pridobitve. To pomeni, da se je pojavila razlika med finančno knjigovodsko vrednostjo v konsolidiranih finančnih izkazih (300 USD) in davčno knjigovodsko vrednostjo (100 USD) sredstev družbe A, zato bi morale biti glede teh začasnih razlik priznane odložene davčne obveznosti (30 USD = (300 USD – 100 USD) \* 15%).*

*V primeru, ko so priznane odložene davčne obveznosti, ne nastane odložen davčni odhodek, namesto tega se prizna dobro ime. Ko MNE Group 2 proda premoženje za 300 USD, nima dobička ali izgube po finančnem računovodstvu, saj je knjigovodska vrednost premoženja 300 USD (ob predpostavki, da se od prvotnega prevzema ni spremenila poštena vrednost). Za davčne namene bo nastal dobiček, ker se premoženje proda za 300 USD, davčna osnova pa je 100 USD, kar predstavlja davčno odbitno postavko ob prodaji premoženja. To povzroči obdavčljivi dobiček 200 USD in davčno obremenitev 30 USD (= 200 USD \* 15 %), vendar se to izravna z odpravo odložene davčne obveznosti 30 USD, priznane ob prvotnem prevzemu. Tako se ničelni računovodski vpliv od te odprodaje odraža tudi v ničelnem skupnem davčnem vplivu (tekočem davku plus odloženem davku).*

*Vredno je opozoriti, da bi se odložena davčna obveznost 30 USD, priznana ob prevzemu, priznala le v konsolidiranih finančnih izkazih MNE Group 2 in ne na ravni posameznega subjekta.*

Računovodske prilagoditve knjigovodske vrednosti sredstev in obveznosti, ki nastanejo v povezavi z nabavnim računovodstvom za poslovno kombinacijo, se praviloma ne upoštevajo pri izračunu prihodkov ali izgub kvalificiranega dohodka. Na primer, prilagoditve nabavnega računovodstva in ustrezne odložene davčne obveznosti in sredstva se ne upoštevajo v zvezi s transakcijo iz prvega odstavka 45. člena ZMD. Po izvedbi takšnih transakcij se morajo za izračun kvalificiranega dohodka ali izgube uporabiti zgodovinske knjigovodske vrednosti pridobljenih sredstev in obveznosti (tj. vrednosti brez prilagoditev nabavnega računovodstva, narejenih ob prevzemu), kar bo praviloma skladno z izračunom obdavčljivega dohodka po lokalnih davčnih predpisih. Zato je treba vse odložene davčne obveznosti in sredstva, povezana z nabavnimi računovodskimi prilagoditvami v finančnih izkazih, izključiti iz izračuna prilagojenih zajetih davkov po členu 4.1, da se preprečijo izkrivljanja pri izračunih ETR. Enako velja za prilagoditve nabavnega računovodstva in povezane odložene davčne obveznosti in sredstva v finančnih izkazih, ki nastanejo v povezavi z reorganizacijo po pravilih GloBE, ki je podvržena pravilom drugega odstavka 46. člena ZMD.

V nekaterih primerih je primerno upoštevati prilagoditve nabavnega računovodstva v dohodku ali izgubi povrhnjega davka. Prilagoditve nabavnega računovodstva, ki nastanejo v povezavi s transakcijami, urejenimi v devetem odstavku 45. člena ZMD (6.2.2), prvem odstavku 46. člena ZMD (členu 6.3.1) in četrti odstavek 46. člena ZMD (člen 6.3.4), je treba upoštevati, tudi če se te prilagoditve odražajo v finančnih izkazih na konsolidirani ravni, in ne na ravni subjekta v sestavi. Prilagoditve nabavnega računovodstva, ki nastanejo v povezavi s transakcijami, urejenimi v tretjem odstavku 46. člena ZMD (člen 6.3.3), je treba upoštevati v obsegu, v katerem se nanašajo na nekvalificirani dobiček ali izgubo. V večini primerov bodo te transakcije v celoti obdavčene na lokalni ravni in bodo morda pripoznane odložene davčne obveznosti in sredstva, saj se morda poštena vrednost vsakega premoženja in obveznosti, priznane v finančnih izkazih, ne bo ujemala z davčno vrednostjo premoženja in obveznosti, priznane za davčne namene. Podobno, niso vsa sredstva, ki so priznana za računovodske namene, priznana za davčne namene, in vrednost nekaterih sredstev se lahko za davčne namene združi ali dodeli k vrednosti drugega sredstva. V primeru davčno priznanega dobrega imena se lahko ob začetnem pripoznanju lahko priznajo odložena davčna sredstva, ki predstavljajo pošteno vrednost dobrega imena in davčne odbitne postavke za dobro ime v prihodnjem obdobju ali ob odprodaji dobrega imena. Prihodnja računovodska amortizacija in slabitev takih sredstev, priznanih ob datumu prevzema, lahko vplivata tudi na odloženi davčni odhodek. Take odložene davčne obveznosti in sredstva, ki nastanejo v povezavi s transakcijo, je treba upoštevati pri izračunu prilagojenih zajetih davkov v obsegu, v katerem so dobički ali izgube iz teh transakcij vključeni v izračun kvalificiranega dohodka ali izgube.

3.6 Posebni režimi

V ta sklop so vključena predvsem pravila, ki so posledica posebnih režimov in ne spadajo v zgoraj opredeljene namene pravil. Tukaj so predvsem relevantna naslednja pravila:

* Opcija za porazdelitev kapitalskih dobičkov na 5 let (sedmi odstavek 20. člena ZMD);
* Opcija za uporabo konsolidacije računovodskih izkazov za subjekte v sestavi znotraj iste jurisdikcije (deveti odstavek 20. člena ZMD);
* Dodatni temeljni kapital (22. člen ZMD);
* Izključitev dohodkov mednarodnega ladijskega prevoza (23. člen ZMD);
* Davčno nevtralni UPE (krovni matični subjekt, ki je pretočni subjekt oziroma, za katerega velja režim odbitnih dividend po 49. členu oziroma 50. členu ZMD);
* Posebni distribucijski režimi po členih 51. členu, 53. členu in 54. členu ZMD.

3.6.1 Opcija za porazdelitev kapitalskih dobičkov na 5 let (sedmi odstavek 20. člena ZMD)

V skladu z letno opcijo se lahko kvalificirani dohodek ali izguba v posamezni jurisdikciji nahajajočega se subjekta v sestavi, ki izhaja iz odprodaje v tej jurisdikciji nahajajočih se lokalnih opredmetenih sredstev s strani takega subjekta v sestavi tretjim osebam, ki niso člani skupine, v poslovnem letu prilagodi na način, določen v sedmem odstavku 20. člena ZMD. Lokalna opredmetena sredstva se štejejo nepremičnine, ki se nahajajo v isti jurisdikciji kot subjekt v sestavi.

Opcija deluje tako, da se neto dobiček, ki izhaja iz odprodaje lokalnega opredmetenega sredstva, v poslovnem letu, v katerem je bila opcija uporabljena, izravna s kakršno koli neto izgubo subjekta v sestavi, ki se nahaja v tej jurisdikciji, iz naslova odprodaje lokalnega opredmetenega sredstva v poslovnem letu, v katerem je bila opcija uporabljena, in v štirih poslovnih letih pred tem poslovnim letom (v nadaljnjem besedilu: petletno obdobje). Neto dobiček se najprej izravna z morebitno neto izgubo, ki je nastala v najzgodnejšem poslovnem letu petletnega obdobja. Vsakršen preostali znesek neto dobička se prenese naprej in izravna z vsemi neto izgubami, ki so nastale v naslednjih poslovnih letih petletnega obdobja.

Vsakršen preostali znesek neto dobička, ki ostane po izravnavi z morebitnimi izgubami, se enakomerno razporedi v petletnem obdobju za izračun kvalificiranega dohodka ali izgube vsakega subjekta v sestavi, ki se nahaja v tej jurisdikciji, ki je v poslovnem letu, v katerem je bila uporabljena opcija, ustvaril neto dobiček od odprodaje lokalnega opredmetenega sredstva. Preostali znesek neto dobička, dodeljenega subjektu v sestavi, je znesek, ki je sorazmeren z neto dobičkom tega subjekta v sestavi, deljenim z neto dobičkom vseh subjektov v sestavi. Če noben subjekt v sestavi v jurisdikciji v poslovnem letu, v katerem je bila opcija uporabljena, ni ustvaril neto dobička od odprodaje lokalnega opredmetenega sredstva, se preostali znesek neto dobička (po izravnavi neto izgub iz naslova odprodaje lokalnega opredmetenega sredstva v poslovnem letu) enakomerno dodeli vsakemu subjektu v sestavi v tej jurisdikciji in enakomerno razporedi v petletnem obdobju za izračun kvalificiranega dohodka ali izgube vsakega od teh subjektov v sestavi.

Ta opcija skupinam omogoča porazdelitev učinkov dobičkov in izgub iz prodaje lokalnih opredmetenih sredstev (Local Tangible Assets) v obdobju do petih let. Na ta način skupina lahko ublaži učinek priznavanja celotnega dobička v enem samem letu pri izračunu jurisdikcijskega ETR skupine MNE in uskladi časovnico dobičkov in izgub pri lokalnih opredmetenih sredstvih. Smisel te opcije je, da se povečanje vrednosti sredstva običajno nabira v določenem obdobju let, in razprševanje dobička čez to obdobje, do največ pet let, ter usklajevanje z izgubami pri podobnih sredstvih zagotavlja boljšo mero tega, ali je bila skupina MNE podvržena minimalni ravni davka v jurisdikciji v tem obdobju. Gre za letno opcijo, ki se izvaja na ravni jurisdikcije. Uporablja se le v zvezi z dobički in izgubami, ki se nanašajo na razpolaganje z lokalnimi opredmetenimi sredstvi, kot jih določa sedmi odstavek 8. člena ZMD, to so nepremičnine, ki se nahajajo v isti jurisdikciji kot subjekt v sestavi. Ta omejitev zagotavlja, da ugodnosti, dane v skladu s to opcijo, ni mogoče uporabiti za zaščito dobička pri premičnih sredstvih. Vendar se lahko izbor kombinira z izbiro (šesti odstavek 20. člena ZMD) v zvezi z dobički in izgubami, ki se nanašajo na sredstva in obveznosti, in se določijo na podlagi načela realizacije za izračun kvalificiranega dohodka ali izgube. V tem primeru so bili dobički ali izgube po pošteni vrednosti in prilagoditve za poslabšanje, povezane s sredstvom med trajanjem izbire po šestem odstavku 20. člena ZMD, izključeni iz izračuna kvalificiranega dohodka ali izgube, in nabavna vrednost za določanje dobička ali izgube se ne prilagaja zaradi sprememb poštene vrednosti ali slabitev.

Opcija po sedmem odstavku 20. člena ZMD se ne uporablja za prodajo med družbami v skupini, saj obdobje razprševanja vključuje vsa leta, v katerih so subjekti v sestavi skupine lastniki nepremičnine.

*Primer 13* Praktični prikaz uporabe opcije za razporeditev kapitalskih dobičkov na pet let

1. *A Co je subjekt v sestavi mednarodne skupine podjetij. Družba A Co je ustanovljena in je davčni rezident države A ter ima lokalna opredmetena sredstva. V tretjem letu je družba A Co prodala lokalno opredmeteno sredstvo in ustvarila čisto izgubo od odprodaje sredstev v višini 25 EUR. V letu 5 je družba A Co prodala preostala lokalna opredmetena sredstva za 300 EUR. Knjigovodska vrednost lokalnih opredmetenih sredstev, prodanih v petem letu, je bila 100 EUR. Posledično je bil v petem letu ustvarjen čisti dobiček iz sredstev v višini 200 EUR. A Co je uporabil letno opcijo v skladu s sedmim odstavkom 20. člena ZMD v zvezi s čistim dobičkom od sredstev v petem letu.*
2. *Kot izhaja iz razlage sedmega odstavka 20. člena ZMD (po Vzorčnih pravilih je to člen 3.2.6), je A Co z odtujitvijo svojih lokalnih opredmetenih sredstev v letu 5 ustvarila čisti dobiček od premoženja v višini 200 EUR. Ker je imela družba A Co v letu 3 tudi čisto izgubo od odprodaje sredstev v višini 25 EUR, mora A Co najprej dodeliti 25 EUR skupnega dobička iz sredstev tretjemu letu. Razlog za to je, da člen 3.2.6(b) določa, da je treba čisti dobiček iz premoženja v letu uporabe opcije najprej prenesti nazaj na najzgodnejše leto izgube in pobotati z vsemi neto izgubami sredstev.*
3. *Nato mora A Co (v skladu s c) točko sedmega odstavka 20. člena (člen 3.2.6(d) vzorčnih pravil) dodeliti preostalih 175 EUR enakomerno za vsako davčno leto v obdobju povratnega leta, ki zajema štiri predhodna obračunska leta in leto uporabe opcije. Posledica tega je porazdelitev 35 EUR na vsako obračunsko leto v obdobju povratnega prenosa.*
4. *Sedmi odstavek 20. člena ZMD (člen 3.2.6 vzorčnih pravil) vpliva na prilagoditev ETR. V skladu s členom ZMD (člen 5.4.1 vzorčnih pravil) je treba kvalificirani dohodek ali izgubo družbe A Co, ETR in povrhnji davek preračunati za vsako od predhodnih davčnih let v obdobju povratnega prevzema, tako da se vključi celoten skupni dobiček od premoženja, dodeljen za vsako leto v skladu s c) točko sedmega odstavka 20. člena (člen 3.2.6(d) vzorčnih pravil).*
5. *Razporeditev čistega dobička iz odsvojitve sredstev v petih letih preteklega obdobja je mogoče povzeti na naslednji način:*

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| ***Dobiček od združenega premoženja*** | ***Leto 1*** | ***Leto 2*** | ***Tretje leto*** | ***Četrto leto*** | ***Leto 5/leto opcije*** |
| *200 EUR* | *35 EUR* | *35 EUR* | *60 EUR (25 za pokritje izgub in 35 enakomerne porazdelitve)* | *35 EUR* | *35 EUR* |

3.6.2 Opcija za uporabo konsolidirane računovodske obravnave v isti jurisdikciji (deveti odstavek 20. člena ZMD)

Krovni matični subjekt se lahko odloči za uporabo konsolidirane računovodske obravnave za izločitev dohodkov, odhodkov, dobičkov in izgub iz transakcij med subjekti v sestavi, ki se nahajajo v isti jurisdikciji in so vključeni v skupino za davčno konsolidacijo, za namen izračuna neto kvalificiranega dohodka ali izgube teh subjektov v sestavi. Ta opcija se uporabi v skladu s prvim odstavkom 69. člena tega zakona in je veljavna pet let od leta, za katero se uporabi. Opcija se samodejno podaljša, razen če je vložniški subjekt v sestavi po koncu petletnega obdobja ne prekliče. Preklic opcije velja pet let od konca leta, v katerem je prišlo do preklica.

Ta opcija določa možnost uporabe konsolidiranega računovodskega obravnavanja za transakcije med subjekti v sestavi iste skupine, ki so locirani v isti jurisdikciji. Če je opcija izbrana, se prihodki, odhodki, dohodki in izgube, ki izhajajo iz transakcij med subjekti v sestavi v isti jurisdikciji, lahko izločijo iz izračuna kvalificiranega dohodka ali izgube na enak način, kot se zneski v zvezi s transakcijami med člani konsolidirane skupine izločijo kot del prilagoditev konsolidacije v skladu z ustreznim računovodskim standardom, ki ga uporablja subjekt v sestavi pri pripravi svojih konsolidiranih finančnih izkazov. To je namenjeno preprečevanju nepredvidenih posledic, kjer se prihodki, odhodki, dohodki in izgube iz domačih medskupinskih transakcij obravnavajo kot davčno nevtralne medskupinske transakcije v skladu z nacionalnimi pravili. Konsolidirano računovodstvo ne sme odpraviti ekonomskega dohodka mednarodne skupine iz transakcij s tretjimi strankami, prav tako ne sme priti do prilagajanja vrednosti sredstev, da bi vključevalo prilagoditve za nakup, ki se obdržijo v konsolidaciji. Sredstva bodo še naprej vrednotena po svojih nabavnih vrednostih in polni ekonomski dohodek ali izguba, ki nastane med lastništvom teh sredstev skupine večnacionalnih podjetij, se mora upoštevati, ko se sredstvo proda zunaj davčno konsolidirane skupine ali zunaj te jurisdikcije. Zahteva, da so subjekti v sestavi vključeni v davčno konsolidirano skupino, vključuje vsa pravila lokalne jurisdikcije, ki omogočajo subjektom v sestavi, da delijo trenutni dohodek ali izgube zaradi dejstva, da so povezani prek lastništva ali skupnega nadzora (torej morajo biti vključeni v skupino za davčno konsolidacijo).

Veliko transakcij med subjekti v sestavi vodi do (takojšnjega) prihodka za prodajalca in takojšnjih odhodkov za kupca in bi se zneski poravnali v izračunu neto kvalificiranega dohodka za jurisdikcijo. Na primer, obresti bi bile strošek za zadolženi subjekt v sestavi in dohodek za posojilodajalca, ki je subjekt v sestavi in se bi v istem času pojavili za oba subjekta v sestavi v skladu z istim računovodskim standardom za pripravo finančnih računovodskih izkazov. Kljub vsemu pa bi nekatere transakcije lahko pomenile prihodek, odhodek, dohodek ali izgubo pri drugem članu skupine, ki bi ga bilo treba priznati šele v naslednjem proračunskem letu v povezavi s transakcijo tretje stranke. Na primer, zaloge, ki jih proda nabavni subjekt v sestavi, bi lahko izdelali v končni izdelek pri proizvajalnem subjektu v sestavi in prodali tretji stranki v naslednjem proračunskem letu. V tem primeru mora konsolidirano računovodstvo mednarodne skupine podjetij upoštevati celoten dobiček od prodaje tretji stranki.

Opcija je omejena na transakcije med subjekti v sestavi (razen naložbenimi subjekti, subjekti v sestavi z manjšinskim lastništvom in skupnimi podvigi, obravnavanimi kot subjekti v sestavi), ki se nahajajo v isti jurisdikciji. Transakcije med subjekti v sestavi, ki se nahajajo v različnih jurisdikcijah, bi še naprej obravnavali na enak način kot transakcije s tretjo stranko in ne bi koristile izenačitvi ali odlogu dohodka, ki izhajata iz izbire. Opcija nalaga (administrativno) obveznost, da skupina subjektov v sestavi razlikuje med transakcijami med subjekti v sestavi v isti jurisdikciji in subjekti v sestavi v drugih jurisdikcijah, kar ustvarja dodatno administrativno breme.

3.6.3 Dodatni temeljni kapital (22. člen ZMD)

Gre za posebno pravilo za obravnavo dodatnega temeljnega kapitala, ki je opredeljen kot instrument, izdan s strani subjektov v sestavi v skladu z bančnimi regulativami, ki se lahko pretvori v kapital ali oslabi, če se zgodi predhodno določen sprožilni dogodek, in ki ima druge lastnosti, ki so zasnovane kot pomoči pri absorpciji izgube v primeru finančne krize. Ta vrsta kapitala je na finančnih trgih običajno znana kot oziroma Additional Tier One - AT1.

Dodatni temeljni kapital se običajno obravnava kot kapital z računovodskega vidika. Vendar pa se v nekaterih jurisdikcijah držav OECD za davčne namene obravnava kot dolg. Tako so za mnoge subjekte v sestavi plačila v zvezi z dodatnim temeljnim kapitalom lahko za davčne namene obravnavane kot odhodek za obresti odšteta s strani izdajatelja in vključena kot dohodek iz obresti imetnika. Taka obravnava predstavlja trajno razliko med računovodsko in davčno obravnavo. Zato pravila povrhnjega davka določajo, da se povečanja ali zmanjšanja kapitala subjekta v sestavi, ki so pripisana izplačilom v zvezi z dodatnim temeljnim kapitalom, obravnavajo kot prihodek ali odhodek pri izračunu njegovega kvalificiranega dohodka ali izgube. Prilagoditve kapitala, povezane z izdajo ali odkupom kapitala Additional Tier One, se ne vključujejo v izračun GloBE dohodka ali izgube.

Pravila v zavarovalniškem sektorju pogosto zahtevajo, da subjekti v sestavi izdajajo instrumente z enakimi značilnostmi kot je bančni dodatni temeljni kapital. V zavarovalniškem sektorju se ta vrsta kapitala pogosto imenuje omejeni kapital prvega razreda (Restricted Tier One Capital). Zaradi njihovih podobnih značilnosti in namena se 22. člen ZMD (člen 3.2.10 vzorčnih pravil) na podlagi OECD smernic iz februarja 2023 uporablja tudi za omejeni kapital prvega razreda, ki ga izdajajo zavarovalnice. Ta je opredeljen kot instrument, izdan s strani subjekta v sestavi v skladu s pravili, ki veljajo za sektor zavarovalništva, ki je lahko spremenljiv v kapital ali oslabljen, če pride do predhodno določenega sprožilnega dogodka, in ki ima druge značilnosti, namenjene olajšanju pokrivanja izgub v primeru finančne krize.

3.6.4 Izključitev dohodkov mednarodnega ladijskega prevoza (23. člen ZMD)

Dohodek od mednarodnega ladijskega prevoza in kvalificirani dohodek od opravljanja pomožnih dejavnosti mednarodnega ladijskega prevoza, ki ju ustvari subjekt v sestavi, se izključita iz izračuna njegovega kvalificiranega dohodka ali izgube, če subjekt v sestavi dokaže, da se strateško ali komercialno upravljanje vseh zadevnih ladij dejansko izvaja iz jurisdikcije, kjer se subjekt v sestavi nahaja.

Pravila povrhnjega davka določajo izjemo za dohodke iz mednarodnega ladijskega prevoza. Pomorska industrija je že dolgo predmet posebnih davčnih pravil, ki veljajo za to industrijo. Kapitalsko intenzivna narava, raven dobičkonosnosti in dolgi ekonomski življenjski cikel mednarodne pomorske dejavnosti je pripeljal k temu, da je več držav uvedlo alternativne ali dopolnilne davčne režime za to industrijo. Davčni režimi, ki veljajo za mednarodni pomorski promet, kot so davki na tonažo, lahko privedejo do manj nihanj davčnih izidov za pomorsko dejavnost in zagotavljajo bolj stabilno osnovo za dolgoročne naložbe. Široka dostopnost teh alternativnih davčnih režimov pomeni, da mednarodni pomorski promet pogosto deluje izven obsega davka od dohodka pravnih oseb. Vključitev mednarodnega ladijskega prevoza v obseg pravil povrhnjega davka bi zato postavilo vprašanja glede sistemske skladnosti.

Pravila povrhnjega davka sprejemajo sistemski pristop k opredelitvi dohodkov, ki temelji na obsegu 8. člena OECD Modelne davčne konvencije in izvzame iz obsega pravil povrhnjega davka dohodke iz prevoza potnikov ali tovora s plovili v mednarodnem prometu. Finančni čisti dohodek ali izguba se za namene izračuna kvalificiranega dohodka prilagodi tako, da se izključi dohodek iz mednarodnega ladijskega prevoza in kvalificiranih stranskih dohodkov iz mednarodnega ladijskega prevoza. Prilagoditev je negativen znesek v situaciji, kjer so dohodki iz mednarodnega ladijskega prevoza ali kvalificirani pomožni dohodki iz mednarodnega ladijskega prevoza pozitivni. Prilagoditev bo pozitiven znesek v situaciji, kjer so dohodki (je izkazana izguba) iz mednarodnega ladijskega prevoza ali kvalificirani dohodki iz pomožnih dejavnosti mednarodnega ladijskega prevoza negativni.

Kot dohodki iz mednarodnega prevoza je izključen neto dohodek, ki ga subjekt v sestavi ustvari iz naslednjih dejavnosti, če se prevoz ne izvaja po celinskih plovnih poteh v isti jurisdikciji:

(i) prevoza potnikov ali tovora z ladjo v mednarodnem prometu, ne glede na to, ali je subjekt v sestavi lastnik ladje, je ladjo zakupil ali kako drugače razpolaga z njo;

(ii) prevoza potnikov ali tovora z ladjo v mednarodnem prometu v okviru ureditev v zvezi z ladjarskimi pogodbami za prevoz določenega števila kontejnerjev;

(iii) zakupa ladje, ki se na podlagi čarterja uporabi za prevoz potnikov ali tovora v mednarodnem prometu in je popolnoma opremljena, tudi s posadko in zalogami;

(iv) zakupa ladje, ki se na podlagi čarterja za zakup gole ladje uporablja za prevoz potnikov ali tovora v mednarodnem prometu in ki jo zakupi drug subjekt v sestavi;

(v) udeležbe v skupini, skupnem podjetju ali mednarodni agenciji operaterjev za prevoz potnikov ali tovora z ladjo v mednarodnem prometu ter

(vi) prodaje ladje, ki se uporablja za prevoz potnikov ali tovora v mednarodnem prometu, če je bila ladja subjektu v sestavi dana v uporabo najmanj eno leto;

Kot kvalificirani dohodki od opravljanja pomožnih dejavnosti mednarodnega ladijskega prevoza se šteje neto dohodek, ki ga subjekt v sestavi pridobi iz naslednjih dejavnosti, če se take dejavnosti opravljajo predvsem v povezavi s prevozom potnikov ali tovora z ladjami v mednarodnem prometu:

(i) zakupa ladje na podlagi čarterja za zakup gole ladje, ki jo zakupi drugo ladjarsko podjetje, ki ni subjekt v sestavi, če trajanje čarterja ni sklenjeno za več kot tri leta;

(ii) prodaje vozovnic, ki jih izdajo druga ladjarska podjetja za del mednarodnega potovanja, ki se izvede doma;

(iii) zakupa in kratkoročnega skladiščenja zabojnikov ali stroškov zadržanja zaradi pozne vrnitve zabojnikov;

(iv) zagotavljanja storitev drugim ladjarskim podjetjem s strani inženirjev, vzdrževalcev, upravljavcev tovora, osebja za pripravo in dostavo hrane ter osebja za storitve za uporabnike ter

(v) investicijskega dohodka, če se naložba, ki ustvarja dohodek, izvede kot sestavni del poslovanja, tj. upravljanja ladij v mednarodnem prometu.

Skupni kvalificirani dohodek od opravljanja pomožnih dejavnosti mednarodnega ladijskega prevoza vseh subjektov v sestavi, ki se nahajajo v jurisdikciji, ne sme presegati 50 % dohodka od mednarodnega ladijskega prevoza teh subjektov v sestavi. Prilagoditev se opravi za kvalificirani dohodek iz mednarodnega prevoza in kvalificiranih dohodkov iz pomožnih dejavnosti mednarodnega prevoza, ne glede na to ali je subjekt v sestavi obdavčen od tega dohodka v ločenem sistemu davka na tonažo ali ne.

V nadaljevanju je na treh primerih prikazano praktično delovanje pravil izključitve dohodkov mednarodnega prevoza in kvalificiranih dohodkov iz pomožnih dejavnosti mednarodnega dohodka.

*Primer 14* Izključitev dohodka iz mednarodnega ladijskega prevoza in kvalificiranega pomožnega dohodka mednarodnega ladijskega prevoza iz dohodka ali izgube povrhnjega davka

1. *Ta primer ponazarja, kako deluje izključitev dohodka iz mednarodnega ladijskega prevoza in kvalificiranega dohodka iz pomožnih dejavnosti mednarodnega ladijskega prevoza. Predpostavljajmo, da ima subjekt v sestavi čisti dohodek po računovodskih izkazih v višini 200 EUR. Ta subjekt v sestavi ima prihodek v višini 60 EUR, ki je izhajal iz opravljanja dejavnosti, ki ni zajeta med dohodke iz mednarodnega ladijskega prevoza. Poleg tega ima ta subjekt v sestavi dohodek iz mednarodnega ladijskega prevoza v višini 100 EUR in kvalificirani dohodek iz pomožnih dejavnosti mednarodnega ladijskega prevoza v višini 40 EUR. Za izračun kvalificiranega dohodka subjekta v sestavi je treba izključiti dohodek iz mednarodnega ladijskega prevoza in kvalificiran dohodek iz pomožnih dejavnosti mednarodnega ladijskega prevoza. Iz tega izhajajoči kvalificirani dohodek subjekta v sestavi za namene povrhnjega davka znaša 60 EUR (= 200 – (100 +40)).*
2. *Prilagoditev, ki se zahteva v skladu s tem pravilom, je prikazana v naslednji tabeli.*

|  |  |
| --- | --- |
| ***Izračun dohodka za potrebe povrhnjega davka subjekta v sestavi*** | ***Neto dohodek*** |
| *[A] Čisti dohodek ali izguba po računovodskih podatkih* | *200* |
| *[B] Dohodek (razen ladijskega prevoza)* | *60* |
| *[C] Dohodki od mednarodnega ladijskega prevoza* | *100* |
| *[D] Dohodek iz pomožnih dejavnosti mednarodnega ladijskega prevoza* | *40* |
| *[E] Prilagoditev po pravilih povrhnjega davka = [C + D]* | *140* |
| *Kvalificirani dohodek za namene povrhnjega davka = [A] – [E]* | *60* |

**Primer 15** Izključitev dohodka iz mednarodnega ladijskega prevoza in kvalificiranega pomožnega dohodka iz mednarodnega ladijskega prevoza, kadar kvalificirani dohodek pomožnih dejavnosti mednarodnega ladijskega prevoza presega omejitev iz 23. člena ZMD (3.3.4 vzorčnih pravil)

1. *Ta primer ponazarja, kako izključitev dohodka iz mednarodnega ladijskega prevoza in kvalificiranega dohodka pomožnih dejavnosti mednarodnega ladijskega prevoza deluje, kadar znesek kvalificiranega dohodka iz mednarodnega ladijskega prevoza presega omejitev za priznavanje dohodkov iz pomožnih dejavnosti mednarodnega ladijskega prevoza. Kvalificirani dohodek iz pomožnih aktivnosti ladijskega prevoza za jurisdikcijo, ki presega 50% dohodka iz mednarodnega pomorskega prevoza, se ne kvalificira za izključitev, temveč se presežek vključi v kvalificirani dohodek. Dejstva so enaka kot v primeru zgoraj, razen da je znesek dohodka, ki je izhajal iz opravljanja dejavnosti, ki ni zajeta med dohodki mednarodnega ladijskega prevoza 40 EUR, znesek kvalificiranega dohodka iz pomožnih dejavnosti mednarodnega ladijskega prevoza pa 60 EUR.*
2. *Pravila določajo, da skupni kvalificirani dohodek iz pomožnih dejavnosti mednarodnega ladijskega prevoza vseh subjektov v sestavi, ki se nahajajo v jurisdikciji, ne sme presegati 50 % dohodka iz mednarodnega ladijskega prevoza teh subjektov v sestavi. Zato je skupni znesek kvalificiranega dohodka iz mednarodnega ladijskega prevoza v tem primeru omejen na 50 EUR. Iz tega izhajajoči dohodek subjekta v sestavi po pravilih povrhnjega davka znaša 50 EUR (= 200 – (100 +50)).*
3. *Prilagoditev, ki se zahteva v skladu s členom 3.3.1, je prikazana v naslednji tabeli.*

|  |  |
| --- | --- |
| ***Izračun dohodka povrhnjega dohodka subjekta v sestavi*** | ***Neto dohodek*** |
| *[A] Finančno računovodstvo Čisti dohodek ali izguba* | *200* |
| *[B] Dohodek (razen ladijskega prevoza)* | *40* |
| *[C] Dohodek iz mednarodnega ladijskega prevoza* | *100* |
| *[D] Dohodek pomožnih dejavnosti mednarodnega ladijskega prevoza* | *60* |
| *[D] Negativna prilagoditev v skladu s členom 3.3.4, ki omejuje [D] na 50 % x [C]* | *(10)* |
| *[E] Prilagoditev v skladu s pravili = [C + D + D]* | *150* |
| *Kvalificirani dohodek za namene povrhnjega davka= [A] – [E]* | *50* |

*Primer 16* Izključitev izgube mednarodnega ladijskega prevoza in kvalificirane izgube iz pomožnih dejavnosti mednarodne ladijske izgube

1. Ta primer ponazarja, kako izključitev dohodka iz mednarodnega ladijskega prevoza in kvalificiranega pomožnega dohodka iz mednarodnega ladijskega prevoza deluje, kadar sta zneska negativna (tj. dejavnost mednarodnega ladijskega prevoza ustvarja izgubo).
2. Dejstva so enaka kot v primeru zgoraj, razen da ima subjekt v sestavi dohodek v višini 360 EUR, ki izhaja iz opravljanja dejavnosti, ki ni zajeta v mednarodni ladijski dohodek, in da ima ta subjekt v sestavi poleg tega izgubo iz dejavnosti mednarodnega ladijskega prevoza v višini 100 EUR in kvalificirano izgubo v mednarodnem pomorskem prometu v višini 60 EUR. Čeprav je čisti dohodek po računovodskih podatkih subjekta v sestavi 200 EUR, znaša dohodek za namene povrhnjega davka subjekta v sestavi 360 EUR (= 200 – (–100–60) = 200 +160).
3. Prilagoditev, ki se zahteva v skladu s pravili povrhnjega davka, je prikazana v naslednji tabeli.

|  |  |
| --- | --- |
| **Izračun dohodka GloBE Subjekta v sestavi** | Neto dohodek |
| [A] Finančno računovodstvo Čisti dohodek ali izguba | 200 |
| [B] Dohodek (razen ladijskega prevoza) | 360 |
| [C] Prihodki od mednarodnega ladijskega prevoza | (100) |
| [D] Dohodek iz pomožnih aktivnosti mednarodnega ladijskega prevoza | (60) |
| [E] Prilagoditev v skladu s pravili povrhnjega davka = [C + D] | (160) |
| Svetovni dohodek = [A] – [E] | 360 |

3.6.5 Davčno nevtralni UPE (49. člen in 50. člen ZMD)

Medtem ko se pravila za razporejanje (alokacijo) dohodka za pretočni subjekt (v skladu s 25. členom (členom 3.5.1(a) in (b) vzorčnih pravil) običajno ujemajo z razporejanjem zajetih davkov (tj. tako za lastnike kot za stalne poslovne enote), to ne velja, ko je pretočen krovni matični subjekt - UPE, ker njeni lastniki niso subjekti v sestavi. Zato pravila povrhnjega davka (peti odstavek 25. člena ZMD (člen 3.5.1(c) vzorčnih pravil) dodeljujejo dohodek davčno transparentnega subjekta, ki je UPE, samemu subjektu. Poleg tega iz 31. člena ZMD (člen 4.3 vzorčnih pravil) izhaja, da pravila o dodelitvi zajetih davkov, plačanih s strani enega subjekta v sestavi v zvezi z dohodkom, zasluženim s strani drugega subjekta v sestavi, ne velja za davke, plačane s strani oseb, ki niso subjekti v sestavi. Dodeljevanje davkov, ki jih plačujejo lastniki zunaj skupine, bi bilo tako v nasprotju z namenom pravil povrhnjega davka (zagotoviti minimalno plačilo davka s strani skupin, ki so zajete v sistem povrhnjega davka) in administrativno zahtevno (pridobiti potrebne informacije od neodvisnih ali neobvladanih lastnikov UPE).

Načelo, ki ga uresničujejo pravila za davčno nevtralne UPE (v 49. členu ZMD in 50. členu ZMD) je, da se v tolikšni meri, kolikor davčno nevtralni režim nalaga davek lastnikom UPE (npr. partnerjem, upravičencem ali delničarjem) po ali nad minimalno stopnjo na dohodek UPE sočasno ali v kratkem roku zmanjšuje izpostavljenost UPE za povrhnji davek. To se doseže z zmanjšanjem kvalificiranega dohodka UPE, ki ustreza deležu njenega dohodka, ki je obdavčen po minimalni stopnji v rokah njenih lastnikov (in s tem zmanjšuje, morda celo odpravlja, morebitno izpostavljenost povrhnjemu davku).

Ker v Sloveniji ni sistema fiskalno pretočnih (davčno transparentnih) subjektov, so pravila za dodeljevanje dohodkov takim UPE subjektom v nadaljevanju le na splošno povzeta.

Pravilo 49. člena ZMD omogoča UPE, da zmanjša svoj kvalificirani dohodek za davčno leto v treh spodaj opisanih situacijah, ki so navedene v odstavkih (1) do (3):

(1) V splošnem pravilu sta določena dva preizkusa, ki ju je treba izpolniti glede vsake lastniške udeležbe, da bi se lahko uporabilo pravilo o zmanjšanju dohodka: preizkus davčnega obdobja in preizkus minimalnega davka. Prvi preizkus zahteva, da je imetnik lastniškega deleža podvržen obdavčenju takega dohodka. Drugi preizkus ocenjuje stopnjo obdavčitve imetnika in je mogoče izpolniti, če so izpolnjeni dodatni pogoji.

(2) Drugo pravilo predpisuje varni pristan za pretočne UPE z lastniki, ki so fizične osebe in imajo majhne lastniške udeležbe v UPE. Določitev davčnega položaja manjšinskih lastnikov po splošnem pravilu bi lahko bila za UPE obremenjujoča. Ker fizične osebe običajno niso upravičene do preferenčnih davčnih stopenj na dohodke, pridobljene prek davčno transparentnega subjekta, je razumno, da UPE ni treba določiti davčnega položaja fizičnih oseb z lastniškim deležem, ki jim zagotavlja skupaj pravico do 5 % ali manj dobička in sredstev UPE.

(3) Tretje pravilo pokriva primere, ko je imetnik kapitalskega deleža v UPE država, mednarodna organizacija, neprofitna organizacija ali pokojninski sklad. Vendar tudi to pravilo velja samo, če sta izpolnjena dva pogoja. Prvi pogoj zahteva, da je država, mednarodna organizacija, neprofitna organizacija ali pokojninski sklad rezident v jurisdikciji UPE. Drugi pogoj zahteva, da ima vsak našteti subjekt kapitalsko udeležbo, ki skupaj zagotavlja pravico do 5 % ali manj dobička in sredstev UPE.

V zvezi z režimom davčno transparentnih UPE so predvidena tudi pravila o ustreznih prilagoditvah v primeru izgub, prilagoditvah zajetih davkov v primeru zmanjševanja kvalificiranega dohodka, ter pravila o aplikaciji pravil tudi za poslovne enote UPE, preko katerih pretočni UPE opravlja svoje dejavnosti.

Zelo podobno kot pri 49. členu ZMD pravilo 50. člena ZMD vsebuje pravila za določitev kvalificiranega dohodka krovnih matičnih subjektov, za katere velja režim odbitnih dividend. Skladno s 50. členom ZMD UPE, za katerega velja režim odbitnih dividend, v določenem poslovnem letu do vrednosti nič zmanjša svoj kvalificirani dohodek za znesek, ki se razdeli kot odbitna dividenda v 12 mesecih po koncu poslovnega leta, če:

1. je ta dividenda pri prejemniku v davčnem obdobju, ki se konča v 12 mesecih po koncu poslovnega leta, obdavčena po nominalni stopnji, ki je enaka minimalni davčni stopnji ali višja od nje, ali

2. je mogoče razumno pričakovati, da je skupni znesek prilagojenih zajetih davkov in davkov krovnega matičnega subjekta, ki jih je prejemnik plačal na tako dividendo, enak temu dohodku, pomnoženemu z minimalno davčno stopnjo, ali višji od njega.

Enako možnost ima UPE po 50. členu ZMD, če je prejemnik:

1. fizična oseba, prejeta dividenda pa je članska dividenda zadruge, ki zagotavlja blago in storitve;

2. fizična oseba, ki je davčni rezident v isti jurisdikciji, v kateri se nahaja krovni matični subjekt, in poseduje lastniške deleže, ki pomenijo pravico do 5 % ali manj dobičkov in sredstev krovnega matičnega subjekta; ali

3. državni subjekt, mednarodna organizacija, neprofitna organizacija ali pokojninski sklad, ki ni subjekt za pokojninske storitve, ki je davčni rezident v jurisdikciji, v kateri se nahaja krovni matični subjekt.

3.6.6 Posebni distribucijski režimi (51. člen, 53. člen in 54. člen ZMD)

V okviru pravil za posebne distribucijske režime, se določeni režimi obdavčitve distribucije vključijo v strukturo pravil povrhnjega davka, ob upoštevanju določenih varoval in pravil za vračilo. Obdavčitev po posebnem distribucijskem režimu predstavlja davčni sistem, ki običajno uveljavlja davčno obremenitev na dohodek zavezanca, ko se dohodek družbe izplača ali se šteje, da se izplača delničarjem, namesto da se obdavčuje ob obračunu dohodka.

Skladno z 51. členom ZMD lahko vložniški subjekt v sestavi zase ali v zvezi z drugim subjektom v sestavi, za katerega velja upravičeni sistem davčne distribucije, izbere, da se znesek, določen kot davek na predpostavljeno distribucijo, vključi v prilagojene zajete davke subjekta v sestavi za določeno poslovno leto. Ta opcija se lahko uporabi na letni ravni v skladu z drugim odstavkom 69. člena tega zakona in se uporablja za vse subjekte v sestavi, ki se nahajajo v jurisdikciji. V nadaljevanju 51. člen določa zneske, ki se priznajo za namene izračuna povrhnjega davka, vključno s pravili ponovnega zajema neporavnanih zneskov davka na predpostavljeno distribucijo ter pravili obravnave subjektov, ki zapustijo skupino in so predmet opcije po 51. členu ZMD. Skladno s tem pravilom se prilagaja ureditev tega zakona distribucijskim sistemom obdavčitve, pod določenimi pogoji. Namreč, distribucijski davčni režim, ki ga imajo uvedenega nekatere države, denimo Estonija, je davčni sistem, ki praviloma obdavčuje dohodek podjetij ob razdelitvi oziroma predpostavljeni razdelitvi in ne, ko je dohodek dosežen. Prav tako tovrstni režim naloži davek na nekatere davčno nepriznane oziroma neposlovne odhodke, kar nekako ustreza nepriznavanju teh odhodkov v okviru bolj klasičnih sistemov podjetniške obdavčitve dohodkov. Pri distribucijskem režimu davek ni izkazan v računovodskih izkazih, če ni bilo razdelitve. Če pa se razdelitev opravi, davek ne ustreza dohodku tega časa. Ta člen torej ublaži razlike med časom, ko dohodek nastane (je izkazan za računovodske namene), in časom, ko zapade davku na distribucijo, če gre za razdelitev v določenem času. Pravila urejajo določitev dejanske davčne stopnje in povrhnjega davka investicijskega subjekta, ki ni davčno transparenten in ni uporabil opcije o obravnavi investicijskega subjekta kot davčno transparentnega subjekta ali opcije o uporabi metode obdavčljive distribucije.

Skladno s 53. členom se predpisuje petletna opcija o obravnavi investicijskega subjekta kot davčno transparentnega subjekta. V skladu s to opcijo, ki jo lahko uporabi vložniški subjekt v sestavi, se lahko subjekt v sestavi, ki je investicijski subjekt ali zavarovalni investicijski subjekt, obravnava kot davčno transparentni subjekt, če se subjekt v sestavi, ki je lastnik, obdavči v jurisdikciji, v kateri se nahaja, v okviru poštene tržne vrednosti ali podobnega režima, ki temelji na letnih spremembah poštene vrednosti njegovih lastniških deležev v takem subjektu, in je davčna stopnja, ki se v primeru subjekta v sestavi, ki je lastnik, uporablja za tak dohodek, enaka minimalni davčni stopnji ali višja od nje. Šteje se, da se obdavči v okviru poštene tržne vrednosti ali podobnega režima v zvezi z njegovim posrednim lastniškim deležem v prvem navedenem subjektu ali zavarovalnem investicijskem subjektu, če zanj velja poštena tržna vrednost ali podoben režim v zvezi z njegovim neposrednim lastniškim deležem v drugem navedenem subjektu ali zavarovalnem investicijskem subjektu. Opcija je veljavna pet let od leta, za katero se uporabi. Opcija se samodejno podaljša, razen če je vložniški subjekt v sestavi po koncu petletnega obdobja ne prekliče. Preklic opcije velja pet let od konca leta, v katerem je prišlo do preklica.

S 54. členom ZMD se predpisuje petletna opcija, skladno s katero lahko subjekt v sestavi, ki je lastnik investicijskega subjekta, uporabi metodo obdavčljive distribucije v zvezi s svojim lastniškim deležem v investicijskem subjektu, 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. V skladu z metodo obdavčljive distribucije se distribucija in predpostavljena distribucija kvalificiranega dohodka investicijskega subjekta vključita v kvalificirani dohodek subjekta v sestavi, ki je lastnik in prejemnik distribucije, če ta ni investicijski subjekt. Znesek zajetih davkov, nastalih pri investicijskem subjektu, ki se lahko odbije od davčne obveznosti subjekta v sestavi, ki je lastnik, in izhaja iz distribucije investicijskega subjekta, se vključi v kvalificirani dohodek in prilagojene zajete davke subjekta v sestavi, ki je lastnik in prejemnik distribucije. Opcija je veljavna pet let od leta, za katero se uporabi. Opcija se samodejno podaljša, razen če je vložniški subjekt v sestavi po koncu petletnega obdobja ne prekliče. Preklic opcije velja pet let od konca leta, v katerem je prišlo do preklica.

Ta opcija predstavlja eno od možnosti alternativne obravnave izračunov za Investicijske subjekte. Ta metoda zmanjšuje izpostavljenost plačila povrhnjega davka v obsegu, v katerem Investicijski subjekt v obdobju štirih let izplača dohodek (distribucijo), ki je obdavčen pri prejemnikih (lastnikih investicijskega subjekta, ki sami niso Investicijski subjekt) po stopnji enaki ali višji od minimalne stopnje. Opcija je na voljo samo v primeru Subjektov v sestavi - lastnikov, pri katerih se distribucije obdavčijo, in samo če se lahko razumno pričakuje, da bodo lastniki v zvezi z distribucijami obdavčeni po stopnji, ki je enaka ali višja od minimalne stopnje.

Metoda obdavčljive distribucije v svojih značilnostih predstavlja odstop od običajnih GloBE pravil, skladno s katerimi so distribucije med Subjekti v sestavi izključene iz GloBE dohodka. Metoda obdavčljive distribucije je namenjena usklajevanju tako časovnega kot tudi lokacijskega vidika dohodka, zasluženega s strani MNE skupine prek investicijskega subjekta, z davkom na ta dohodek na območju, kjer se nahaja subjekt v sestavi – lastnik.

Gre za petletno izbiro. Izbire ni potrebno opraviti v zvezi z vsemi subjekti v sestavi - lastniki. Se pa izbira uporabi za vse lastniške deleže subjekta v sestavi – lastnika v investicijskem subjektu.

V skladu s to metodo se distribucija in predpostavljena distribucija kvalificiranega dohodka Investicijskega subjekta vključita v kvalificirani dohodek subjekta v sestavi, ki je lastnik in prejemnik distribucije, če ta ni investicijski subjekt. Znesek zajetih davkov, nastalih pri investicijskem subjektu, ki se lahko odbije od davčne obveznosti subjekta v sestavi, ki je lastnik, in izhaja iz distribucije investicijskega subjekta, se vključi v kvalificirani dohodek in prilagojene zajete davke subjekta v sestavi, ki je lastnik in prejemnik distribucije.

V zvezi s to metodo pa je treba poudariti, da se nerazdeljeni neto kvalificirani dohodek Investicijskega subjekta, nastalem v tretjem letu pred poslovnim letom (preizkusno leto), v deležu, ki se nanaša na lastnika, obravnava kot neto kvalificirani dohodek investicijskega subjekta.

Nerazdeljeni neto kvalificirani dohodek investicijskega subjekta za preizkusno leto je znesek kvalificiranega dohodka tega investicijskega subjekta za preizkusno leto, zmanjšan do vrednosti nič, za:

1. zajete davke investicijskega subjekta;

2. distribucije in predpostavljene distribucije delničarjem, ki v obdobju, ki se začne s prvim dnem tretjega leta pred poslovnim letom in konča z zadnjim dnem poslovnega leta poročanja, v katerem je bil lastniški delež v posesti (v nadaljnjem besedilu: preizkusno obdobje), niso investicijski subjekti;

3. kvalificirane izgube, nastale v preizkusnem obdobju, ter

4. kakršen koli preostali znesek kvalificiranih izgub, zaradi katerega se še ni zmanjšal nerazdeljeni neto kvalificirani dohodek tega investicijskega subjekta za prejšnje preizkusno leto, tj. prenos investicijskih izgub v prihodnje obdobje.

Nerazdeljeni neto kvalificirani dohodek se izračuna za celotni investicijski subjekt, povrhnji davek pa se izračuna na podlagi deleža lastniškega deleža subjekta v sestavi v nerazdeljenem kvalificiranem dohodku. Znesek, ki ga dobimo, če nerazdeljeni dohodek pomnožimo z minimalno davčno stopnjo, predstavlja znesek povrhnjega davka nizkoobdavčenega subjekta v sestavi. Obveznost za plačilo tako ugotovljenega povrhnjega davka se določi skladno z določbami o zavezanosti za povrhnji davek.

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. Pri razlikovanju med kratkoročnimi in dolgoročnimi portfleljskimi naložbami je treba upoštevati Smernice OECD (februar 2023, str. 77, odstavek 4, ki spreminja Komentar GLOBE v 45. odstavku), kjer je navedeno, da lahko vložniški subjekt (za vsak subjekt v sestavi) uporabi petletno opcijo, da v izračun kvalificiranega dohodka vključi vse dividende, prejete s strani subjekta v sestavi v zvezi s portfeljskimi lastniškimi deleži, ne glede na to, ali gre za kratkoročne portfeljske lastniške deleže. To pomeni, da bodo po izbiri vsi dobički od portfeljskih lastniških deležev izbranih subjektov v sestavi vključeni v izračun kvalificiranega dohodka ali izgube subjekta v sestavi. [↑](#footnote-ref-4)