**ZAKON O MINIMALNEM DAVKU**

**Splošni pregled**

**December 2023**

**1.0 Uvod**

Dne 22.12.2023 je bil v Uradnem listu RS št. 131/2023 objavljen Zakon o minimalnem davku (ZMD), ki v slovenski davčno-pravni sistem uvaja minimalni davek. Namen minimalnega davka je zagotoviti globalno minimalno obdavčitev dobička velikih mednarodnih in domačih skupin s 15 % dejansko davčno stopnjo (minimalna davčna stopnja). Zakon je bil sprejet na podlagi Direktive EU 2022/2523 o zagotavljanju globalne minimalne davčne stopnje za mednarodne skupine podjetij in velike domače skupine v Uniji, ki je bila pripravljena na podlagi Vzorčnih pravil GLOBE, ki jih je decembra 2021 objavila Organizacija za gospodarsko sodelovanje in razvoj (OECD).

V tem dokumentu so na splošno predstavljena posamezna poglavja Zakona o minimalnem davku (v nadaljnjem besedilu: ZMD), z namenom ustvarjanja splošnega pregleda zakona. Pri tem je treba dodati, da se skladno s 3. členom ZMD določbe zakona razlaga in uporablja skladno s komentarji in upravnimi smernicami OECD. Minister, pristojen za finance, v Uradnem listu Republike Slovenije objavi sporočilo o spletnih straneh OECD, na katerih so objavljeni dokumenti iz prvega odstavka tega člena.

Skladno z navedenim je treba določbe ZMD razlagati in uporabljati skladno s smernicami, ki jih pripravi in objavi OECD. Navedene smernice bodo na kratko povzete v dokumentih Povrhnji davek – Podrobnejši opisi po posameznih vsebinskih sklopih, ki bodo na spletnih straneh FURS objavljeni postopoma v letu 2024. Poleg tega smo pripravili kratek pregled korakov za izračun povrhnjega davka, ki bolj kot zgradba zakona sledijo procesu, ki je potreben za izračun povrhnjega davka. Do decembra 2023 je OECD objavil naslednja gradiva, ki podrobneje pojasnjujejo in obravnavajo pravila minimalnega davka:

* Komentar vzorčnih pravil;
* Administrativne smernice februar in julij 2023;
* Ponazoritveni primeri uporabe vzorčnih pravil.

**I. SPLOŠNE DOLOČBE (1. člen do 8. člen ZMD)**

Prvo poglavje zakona obsega splošne določbe, ki uvedejo sistem minimalne dejanske obdavčitve za mednarodne in domače skupine podjetij. Zakon v splošnih določbah tako opredeli minimalni davek po zakonu, ki vključuje domači povrhnji davek v Sloveniji in povrhnji davek na podlagi pravila o vključitvi dohodkov ali prenizko obdavčenih dobičkov.

ZMD tako uveljavlja nov davek, imenovan povrhnji davek, s stopnjo 15%, ki se uporablja za mednarodne skupine podjetij in velike domače skupine. ZMD tudi uvaja obveznost plačevanja domačega povrhnjega davka v Slovenij.

Uvodne določbe tudi napovejo ključna pravila o vključitvi dohodkov in prenizko obdavčenih dobičkov kot osnovna pravila v sistemu minimalne obdavčitve. ZMD ureja tudi postopek za izpolnjevanje obrazcev za obračun in način obračunavanja povrhnjega davka ter domačega povrhnjega davka v Sloveniji.

3. člen določa, da se pri izvajanju sistema minimalne obdavčitve uporabljajo vzorčna pravila OECD, pojasnila in primeri v dokumentu "Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two)". Ta dokument je bil izdan s strani OECD in G20 za preprečevanje erozije davčne osnove in preusmerjanja dobička. Pri izvajanju zakona se uporabljajo tudi komentarji v dokumentu "Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – Commentary to the Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two)" ter izvedbeni okvir za globalno protierozijo davčne osnove, vključno z "varnim pristanom" in seznami kvalificiranih jurisdikcij za doslednost pri uporabi. Vzorčna pravila in drugi dokumenti se uporabljajo od dneva javne objave s strani OECD na njihovih spletnih straneh. Minister, pristojen za finance, objavi sporočilo o spletnih straneh OECD, kjer so objavljeni relevantni dokumenti.

Bolj bistvena določba je v 6. členu ZMD, ki določa področje uporabe zakona. Obveznosti v zvezi z minimalnim davkom bodo imele velike mednarodne in domače skupine podjetij, ki bodo presegle zakonsko določen prag prihodkov. Skupine v obsegu minimalnega davka so skupine, katerih letni prihodki, o katerih se poroča v konsolidiranih računovodskih izkazih krovnega matičnega subjekta, v vsaj dveh od štirih poslovnih let znašajo 750.000.000 EUR ali več. ZMD posebej določa subjekte, ki so izključeni iz sistema minimalnega davka. V nadaljevanju je poenostavljen prikaz delovanja pravil obsega za minimalni davek.

**Za razumevanje in pravilno uporabo zakona bistvene določbe so v 7. členu ZMD** o opredelitvi izrazov v zakonu. Celotno besedilo tega člena prispeva k razumevanju izrazov, ki so ključni za pravilno izvajanje sistema minimalne dejanske obdavčitve

Pomembne točke tega člena vključujejo:

1. **Pomen izrazov:** Člen opredeljuje izraze, ki se uporabljajo v zakonu, poleg definicij v posameznih členih. To je ključno za pravilno razumevanje in izvajanje sistema iz zakona.
2. **Računovodska terminologija:** Ko se uporablja računovodska terminologija, ki ni definirana v zakonu, se izrazi razlagajo v skladu z računovodskimi standardi in smernicami.
3. **Definicije ključnih izrazov:** Za boljše razumevanje sistema zakona so v tem členu opredeljeni ključni izrazi, kot so mednarodna skupina podjetij, velika domača skupina, subjekt v sestavi, povrhnji davek, minimalna davčna stopnja, jurisdikcija, konsolidirani računovodski izkazi, izključeni subjekti, nizko obdavčeni subjekt v sestavi, in drugi.
4. **Tesna povezava z računovodstvom:** Pravila zakona so tesno povezana z računovodskimi načeli, zato se v tem členu pojasnjujejo izrazi, kot so konsolidirani računovodski izkazi, sprejemljivi standardi računovodskega poročanja, odobreni standard finančnega računovodenja, pomembno izkrivljanje konkurence itd.
5. **Opredelitev izključenih subjektov:** Člen določa tudi izraze, povezane z izključenimi subjekti kot npr. „mednarodna organizacija, neprofitna organizacija, vladni subjekt itd..
6. **Jurisdikcija z nizko obdavčitvijo:** Posebna pozornost je namenjena opredelitvi jurisdikcije z nizko obdavčitvijo, ki vpliva na določanje nizko obdavčenih subjektov v sestavi glede na dejansko davčno stopnjo v tej jurisdikciji.

8. člen podrobno določa lokacijo subjekta v sestavi, kar je ključno za institut in izračune po tem zakonu ter za določanje, kje se plača povrhnji davek. Pomembno je poudariti, da opredelitev lokacije ne vpliva na domača pravila ali pravila davčnih sporazumov, ki običajno uporabljajo rezidentstvo in obdavčitev na viru. Načeloma se lokacija določa v skladu z domačo zakonodajo, pri čemer sklicevanje na sedež uprave ali kraj ustanovitve ni omejen seznam meril, ki se običajno uporabljajo v domači zakonodaji jurisdikcij. Za situacije, ko se subjekt v sestavi nahaja v dveh jurisdikcijah, so določena prelomna pravila.

**II. ZAVEZANOST ZA DAVEK**

Od 9. do 18. člena ZMD se zakonske določbe osredotočajo na pravila zavezanosti za davek v mednarodnih in domačih skupinah podjetij. Krovni matični subjekt je zavezan uporabljati pravilo o vključitvi dohodkov za svoj delež povrhnjega davka, ki izhaja iz nizko obdavčenih subjektov v sestavi. Določeni so prenosi obveznosti na nižjo raven v sestavi, pri čemer se izjeme upoštevajo glede izpolnjevanja kvalificiranega pravila o vključitvi dohodkov. Prav tako so določena pravila za matične subjekte v delni lasti, dodelitev povrhnjega davka glede na lastniški delež v kvalificiranem dohodku, zmanjšanje povrhnjega davka v določenih položajih ter varovalni mehanizem pravila o prenizko obdavčenih dobičkih. Formula za izračun povrhnjega davka je opredeljena na podlagi števila zaposlenih in vrednosti opredmetenih sredstev. Členi tudi uvajajo olajšave in izključitve za skupine v začetni fazi dejavnosti ter obravnavajo možnost izbire šestletnega odloga pravil za subjekte v sestavi skupin v državah članicah EU.

$$\left(\begin{array}{c}Povrhnji \\davek jurisdikcije\end{array}\right)=\left\{\left(15\%-DDS\right)\*\left(\begin{array}{c}kvalificirani dohodek-vsebinska\\ izključitev dohodkov\end{array}\right)\right\}+\left(\begin{array}{c}dodatni \\povrhnji davek\end{array}\right)- \left(\begin{array}{c}domači \\povrhnji davek\end{array}\right)$$

V tem delu in preko formule za izračun povrhnjega davka, pri katerem se odšteje kvalificiran domači povrhnji davek, je določen vrstni red upoštevanja pravil. Pri izračunavanju obveznosti minimalnega davka je tako pomembno upoštevati pravi vrstni red pravil za povrhnji davek, od katerega je odvisno kateri subjekt v sestavi skupine bo moral izračunati povrhnji davek. V nadaljevanju je poenostavljeno prikazan vrstni red pravil pri izračunavanju in plačevanju minimalnega davka:

\*QDMTT – qualified domestic minimum top-up tax; kvalificiran domači povrhnji davek;

\*IIR – income inclusion rule; pravilo o vključitvi dohodkov;

\*UTPR – undertaxed payments rule; pravilo o prenizko obdavčenih dobičkih.

**II.1 Zavezanost za povrhnji davek na podlagi pravila o vključitvi dohodkov (9. člen do 14. člen ZMD)**

Ta del ZMD vsebuje pravila o vključitvi dohodkov. Krovni matični subjekt je zavezan uporabljati pravilo o vključitvi dohodkov za svoj delež povrhnjega davka v primeru nizko obdavčenih subjektov v sestavi. Skladno s tem ZMD določa tudi način dodelitve povrhnjega davka ustreznim matičnim subjektom na podlagi njihovega lastniškega deleža v kvalificiranem dohodku nizko obdavčenega subjekta v sestavi.

$$\left(\begin{array}{c}Povrhnji davek \\po pravilu IIR\end{array}\right)=\left(\begin{array}{c}Povrhnji davek \\subjekta v sestavi\end{array}\right)×\left(\begin{array}{c}Dodeljivi delež \\matičnega subjekta\end{array}\right)$$

ZMD tudi določa, da je vmesni matični subjekt zavezan uporabljati pravilo o vključitvi dohodkov, razen če krovni matični subjekt uporabi kvalificirano pravilo o vključitvi dohodkov ali če ima drug matični subjekt nadzorujoči delež v vmesnem matičnem subjektu.

ZMD tudi določa, da mora matični subjekti v delni lasti v Sloveniji z več kot 20-odstotnim deležem imetnikov deležev zunaj skupine uporabljati pravilo o vključitvi dohodkov do višine svojega dodeljivega deleža povrhnjega davka.

ZMD določa, da se povrhnji davek, ki ga morajo plačati matični subjekti na podlagi pravila o vključitvi dohodkov, zmanjša skladno s pravilom o zmanjšanju povrhnjega davka pri uporabi pravila o vključitvi dohodkov, s čimer se preprečuje dvakratna obremenitev s povrhnjim davkom.

**II.2 Zavezanost za povrhnji davek na podlagi pravila o prenizko obdavčenih dobičkih (15. člen do 16. člen ZMD)**

Pravilo o prenizko obdavčenih dobičkih deluje kot varovalni mehanizem za pravilo o vključitvi dohodkov. Uporablja se za prerazporeditev preostalega zneska povrhnjega davka, ko pravilo o vključitvi dohodkov ne zajame celotnega zneska v zvezi z nizko obdavčenimi subjekti. Skladno s prehodnimi določbami ZMD se pravilo o prenizko obdavčenih dobičkih začne uporabljati s poslovnim letom, ki se začne na 31.12.2024 dalje, razen v primerih iz 18. člena ZMD.

ZMD določa formulo za izračun povrhnjega davka na podlagi pravila o prenizko obdavčenih dobičkih. Formula upošteva število zaposlenih in skupno vrednost opredmetenih sredstev.

$$50 \% ×\frac{\begin{array}{c}število zaposlenih \\v Republiki Sloveniji\end{array}}{\begin{array}{c}število zaposlenih v vseh jurisdikcijah \\s pravilom o nizko obdavčenih dobičkih\end{array}}+50 \% × \frac{\begin{array}{c}skupna vrednost opredmetenih sredstev\\ v Republiki Sloveniji\end{array}}{\begin{array}{c} skupna vrednost opredmetenih sredstev\\v vseh jurisdikcijah s pravilom \\o nizko obdavčenih dobičkih\end{array}}$$

**II.3 Začetna faza izključitve skupin iz pravil po tem zakonu (17. člen ZMD)**

Člen uvaja olajšavo v obliki izključitve iz sistema minimalnega davka za skupino v začetni fazi dejavnosti. Merila za kvalifikacijo za začetno fazo dejavnosti so obdobje poslovanja, število jurisdikcij v katerih posluje mednarodna skupina in knjigovodska vrednost opredmetenih sredstev. Za domače skupine je relevantno predvsem obdobje poslovanja.

**II.4 Ravnanje pri odlogu pravil v državi članici EU, ki ni Slovenija (18. člen ZMD)**

To pravilo ZMD obravnava izbiro opcije šestletnega odloga pravil minimalnega davka za subjekte v sestavi skupine v državah članicah EU. Če država članica EU izbere to opcijo, se pobere znesek povrhnjega davka na podlagi pravila o prenizko obdavčenih dobičkih.

**III. IZRAČUN KVALIFICIRANEGA DOHODKA ALI IZGUBE**

Tretje poglavje ZMD (19. člen do 24. člen ZMD) podrobno obravnava izračun kvalificiranega dohodka in izgube preko potrebnih prilagoditev finančnega računovodskega neto dohodka ali izgube. Posebna pozornost je namenjena sektorjem, kot so zavarovalnice, banke in mednarodni ladijski prevoz, z opredelitvijo izključitev, vključitev in dodatnih pravil glede obravnave dohodkov. Določena so tudi pravila za dodelitev dohodka med glavnim subjektom in stalno poslovno enoto ter za pretočne subjekte.

**III.1 Splošna pravila (19. člen do 20. člen ZMD)**

Izhodiščno v tem podpoglavju ZMD opredeljuje izračun kvalificiranega dohodka ali izgube, ki je osrednjega pomena pri izračunu dejanske davčne stopnje in presežnega dobička. Kvalificirani dohodek ali izguba se izračuna s prilagoditvijo finančnega računovodskega neto dohodka ali izgube (financial accounting net income or loss, v nadaljnjem besedilu: FANIL) subjektov v sestavi v določeni jurisdikciji oziroma relevantnih podskupin.

Med glavnimi postavkami za prilagoditev FANIL so odhodki za davke, izključene dividende, kapitalski dobički ali izgube, nepriznani odhodki, napake ali spremembe načel računovodenja. ZMD tudi določa predvidene opcije v zvezi s prilagoditvami FANIL za izračun kvalificiranega dohodka ali izgube. Določena je tudi časovna veljavnost, samodejno podaljšanje ali preklic opcij.

**III.2 Posebne določbe (21. člen do 25. člen)**

Drugo podpoglavje III. poglavja določa posebnosti za določene sektorje pri izračunu kvalificiranega dohodka ali izgube. Posebnost je določena pri obravnavi dohodkov zavarovalnice, kjer se izključuje določene zneske iz kvalificiranega dohodka ali izgube v zvezi z donosi za imetnike polic.

Predvidena je tudi posebna obravnava dohodkov dodatnega temeljnega kapitala za banke, kjer se natančno opredeljuje način obravnave zneska v zvezi z instrumentom dodatnega temeljnega kapitala.

Posebno pozornost se namenja izključevanju dohodkov od mednarodnega ladijskega prevoza iz izračuna kvalificiranega dohodka ali izgube subjekta v sestavi.

Nazadnje se določa dodelitev kvalificiranega dohodka ali izgube med glavnim subjektom in stalno poslovno enoto. Finančni računovodski neto dohodek ali izguba stalne poslovne enote se ne upošteva pri določanju kvalificiranega dohodka ali izgube glavnega subjekta, razen v posebnem primeru. V okviru pravil dodeljevanja kvalificiranega dohodka se določajo tudi pravila dodeljevanja dohodka ali izgube pretočnega subjekta.

**IV. IZRAČUN PRILAGOJENIH ZAJETIH DAVKOV (26. člen do 32. člen ZMD)**

Četrto poglavje ZMD podrobno ureja izračun zajetih davkov, prilagoditve zajetih davkov, posebne opcije za kvalificirano izgubo ter dodelitve in prilagoditve v različnih situacijah. Četrto poglavje skupaj s tretjim poglavjem tvorita celovit pravni okvir za izračun dejanske davčne stopnje in povrhnjega davka za subjekte v sestavi v določeni jurisdikciji.

ZMD v uvodu v četrto poglavjedoloča pravila za določitev zajetih davkov, ki so ključni pri določitvi dejanske davčne stopnje. Zajeti davki vključujejo davke na dohodek oziroma dobiček in ekvivalentne davke. Davki, ki se ne vključujejo, so posredni davki, davki na plače in premoženje ter davki po pravilih tega zakona.

Najbolj zapletene določbe v zvezi s prilagoditvami zajetih davkov vsebuje 27. člen ZMD, ki določa glavne prilagoditve zajetih davkov, ki se izvajajo za izračun prilagojenih zajetih davkov. Prilagoditve vključujejo pribitke k zajetim davkom in znižanja zajetih davkov. Cilj je določiti znesek prilagojenih zajetih davkov na podlagi odhodkov za davke, izkazanih v FANIL. V nadaljevanju je zaradi pomembnosti prilagoditev zajetih davkov podan pregled glavnih skupin prilagoditev zajetih davkov:

Prilagojeni zajeti davki za poslovno leto se določijo z odhodki za davke, ki so vračunani glede na zajete davke za to leto, in se prilagodijo za:

* 1. Neto znesek pribitkov in znižanj zajetih davkov za poslovno leto.
	2. Skupni znesek odložene prilagoditve davka (glej 29. člen).
	3. Vsako povečanje ali zmanjšanje zajetih davkov, knjiženih v lastniškem kapitalu ali drugem vseobsegajočem donosu, povezanem z zneski, vključenimi v izračun kvalificiranega dohodka ali izgube, ki bo predmet obdavčitve v skladu z lokalnimi davčnimi pravili.

Pribitki k zajetim davkom za poslovno leto vključujejo:

1. Znesek zajetih davkov, vračunan kot odhodek v dobičku pred obdavčitvijo.
2. Znesek odloženih terjatev za davek v zvezi s kvalificirano izgubo.
3. Znesek zajetih davkov, povezanih z negotovim davčnim položajem, ki so bili predhodno izključeni.
4. Znesek dobropisa ali vračila v zvezi s kvalificiranim vračljivim davčnim dobropisom, ki je bil vračunan kot zmanjšanje odmerjenega odhodka za davek.

Znižanja zajetih davkov za poslovno leto vključujejo:

1. Znesek odhodka za davek v zvezi z dohodkom, izključen iz izračuna kvalificiranega dohodka ali izgube v skladu s III. poglavjem.
2. Znesek dobropisa ali vračila v zvezi z nekvalificiranim vračljivim davčnim dobropisom (ni bil knjižen kot zmanjšanje odmerjenega odhodka za davek).
3. Znesek zajetih davkov, vrnjen subjektu v sestavi ali knjižen kot dobropis, ki se v finančnih računih ni obravnaval kot prilagoditev odmerjenega odhodka za davek (razen če se nanaša na kvalificirani vračljivi davčni dobropis).
4. Znesek odhodka za davek, povezan z negotovim davčnim položajem.
5. Znesek odmerjenega odhodka za davek, za katerega ni pričakovano, da bo plačan v treh letih po koncu poslovnega leta.

ZMD v nadaljevanju obravnava položaje, kjer ni neto kvalificiranega dohodka in je znesek prilagojenih zajetih davkov za določeno jurisdikcijo negativen in manjši od pričakovanih prilagojenih davkov. V takem primeru se razlika med zneskom prilagojenih zajetih davkov in zneskom pričakovanih prilagojenih zajetih davkov obravnava kot dodatni povrhnji davek za poslovno leto.

ZMD posebej določa skupni znesek prilagoditve za odloženi davek. ZMD kot poenostavitev namesto ugotavljanja skupnega zneska prilagoditve za odloženi davek uvaja posebno opcijo v zvezi s kvalificirano izgubo, ki jo lahko uporabi vložniški subjekt v sestavi za jurisdikcijo.

Podobno kot pravila za dodelitev kvalificiranega dohodka se v poglavju določanja prilagojenih zajetih davkovdoloča pravila za posebne dodelitve zajetih davkov za različne vrste subjektov v sestavi, kot so stalna poslovna enota, lastnik davčno transparentnega subjekta, subjekt v okviru režima nadzorovane tuje družbe in hibridni subjekt.

Nazadnje ZMD ureja položaje v zvezi z zajetimi davki, kot so prilagoditve zajetih davkov po vložitvi in spremembe davčne stopnje ter pravila kako se take spremembe pripoznajo.

**V. DEJANSKA DAVČNA STOPNJA IN POVRHNJI DAVEK**

Zakon v 33. do 43. členihopredeljuje izračun dejanske davčne stopnje, povrhnjega davka, ugodnosti v obliki vsebinske izključitve dohodka ter pogoje in omejitve za upravičene stroške in sredstva. Posebne določbe za izračun dejanske davčne stopnje veljajo za stalne poslovne enote, pretočne subjekte in subjekte v sestavi brez države. V prehodnem obdobju se odstotek izključitve dohodka prilagaja za zagotovitev nemotenega prehoda na novi davčni sistem. **Zakon v tem delu tudi ureja pravila v zvezi s** ponovnim izračunom davčne stopnje in povrhnjega davka, izključitvijo po načelu de minimis za določene skupine, posebnim izračunom za subjekte v manjšinski lasti ter uvedbo varnih pristanov za poenostavitev oziroma zmanjšanje administrativnih bremen. To poglavje ima namen zagotoviti uravnotežen pristop k obdavčitvi mednarodnih skupin podjetij in velikih domačih skupin.

**V.1 Izračun dejanske davčne stopnje in povrhnjega davka (33. člen do 34. člen ZMD)**

ZMD v petem poglavju izhodiščno določa izračun povrhnjega davka za vsak subjekt v sestavi mednarodne skupine podjetij ali velike domače skupine. Povrhnji davek se izračuna, če je dejanska davčna stopnja v jurisdikciji subjekta nižja od minimalne stopnje, in uporablja se za zagotavljanje enotne obdavčitve dohodka.

$$\left(\begin{array}{c}Dejanska \\davčna stopnja\end{array}\right)={\begin{array}{c}\left(\begin{array}{c}prilagojeni zajeti \\davki subjektov v sestavi \\v določeni jurisdikciji\end{array}\right)\end{array}}/{\begin{array}{c}\left(\begin{array}{c}neto kvalificirani dohodek \\subjektov v sestavi\\v določeni jurisdikciji\end{array}\right)\end{array}}$$

**V.2. Ugodnost vsebinske izključitve dohodka (35. člen do 39. člen ZMD)**

V tem delu ZMD opredeljuje ugodnost v obliki vsebinske izključitve dohodka za subjekte v sestavi, razen investicijskih subjektov. Višina izključitve je odvisna od upravičenih stroškov za plače in vrednosti opredmetenih sredstev, ki so omejeni na 5 % teh kategorij, prikazana v naslednji formuli:

$$\left(\begin{array}{c}Vsebinska izključitev \\dohodkov za jurisdikcijo\end{array}\right)=\left(\begin{array}{c}5\% vrednosti upravičenih \\opredmetenih sredstev\end{array}\right)+\left(\begin{array}{c}5\% upravičenih stroškov \\za plače upravičenih zaposlenih \end{array}\right)$$

V nadaljevanju ZMD določa, kdo se šteje za upravičene zaposlene za namene izključitve dohodka, kar vključuje zaposlene s polnim ali krajšim delovnim časom subjekta v sestavi in neodvisne izvajalce, ki sodelujejo pri rednih poslovnih dejavnostih.

**Poleg upravičenih zaposlenih ZMD** opredeljuje upravičena opredmetena sredstva, ki se upoštevajo pri določitvi zneska vsebinske izključitve dohodka, med drugim zemljišča, zgradbe in naravne vire. Knjigovodske vrednosti premoženja, ki je namenjeno za prodajo, zakup ali investicije, niso vključene v izključitev dohodka.

**ZMD tudi določa uporabo** vsebinske izključitve dohodka v posebnih primerih, kot so stalne poslovne enote, pretočni subjekti in subjekti v sestavi brez države. **V zvezi z vsebinsko izključitvijo dohodkov se** obravnava določanje vsebinske izključitve dohodka v prehodnem obdobju od leta 2023 do 2032. Odstotek izključitve dohodka se za deset let nadomesti z višjim odstotkom, kar omogoča nemoten prehod na novi davčni sistem.

**V.3 Dodatni povrhnji davek (40. člen ZMD)**

**V tem delu ZMD določa kdaj in na kakšen način se** izvede ponovni izračun dejanske davčne stopnje in povrhnjega davka, ki lahko privede do dodatnega povrhnjega davka. Ponovni izračun je potreben v primerih prilagoditve zajetih davkov ali kvalificiranega dohodka ali izgube.

**V.4 Izključitev de minimis (41. člen ZMD)**

**Pravilo** de minimis z namenom zmanjšanja upravnega bremena izključuje mednarodne skupine podjetij ali velike domače skupine iz obveznosti plačila povrhnjega davka, če imajo povprečni kvalificirani prihodek nižji od 10.000.000 EUR in povprečni kvalificirani dohodek ali izgubo v jurisdikciji manj kot 1.000.000 EUR.

**V.5 Subjekti v manjšinski lasti (42. člen ZMD)**

**V zvezi s subjekti v manjšinski lasti ZMD** določa posebnosti pri izračunu dejanske davčne stopnje in povrhnjega davka.

**V.6 Varni pristani (43. člen ZMD)**

**ZMD** vsebuje člen o varnih pristanih. Ta člen določa možnost vložniških subjektov v sestavi, da izkoristijo varne pristane, če so izpolnjeni pogoji kvalificiranega mednarodnega sporazuma o varnih pristanih.

Veljavni varni pristani, ki so bili mednarodno dogovorjeni v okviru OECD vključujočega okvira, so naslednji:

|  |
| --- |
| Stalni varni pristani |
| i) Varni pristan domačega povrhnjega davka |
| Časovno omejeni varni pristani |
| ii) CBCr varni pristan  |
| iii) UTPR varni pristan |

Prehodni CBCr varni pristan je urejen v 74. členu med prehodnimi in končnimi določbami. CBCr varni pristan je pomembna poenostavitev za subjekte v sestavi pri prehodnem obdobju navajanja na nova pravila.

Seznam varnih pristanov, ki jih bodo lahko koristili zavezanci se lahko spremenijo, odvisno od veljavnih kvalificiranih mednarodnih sporazumov o varnih pristanih. Za te namene „kvalificirani mednarodni sporazum o varnih pristanih“ pomeni mednarodni nabor pravil in pogojev, s katerim so se strinjale vse države članice in ki skupinam, ki spadajo v področje uporabe tega zakona, omogoča, da za določeno jurisdikcijo uporabijo en varni pristan ali več varnih pristanov.

**VI. PRESTRUKTURIRANJE IN HOLDINŠKE STRUKTURE (44. člen do 48. člen ZMD)**

VI. poglavje zakona vsebuje posebna pravila za prestrukturiranja, kot so združitve, razdružitve, prevzemi, in tudi pravila za holdinške strukture. Obravnava tudi situacije pridruževanja ali zapuščanja skupine, prenos sredstev in obveznosti ter skupne podvige. Cilj je zagotoviti ustrezno davčno obravnavo v teh posebnih situacijah.

**VII. POSEBNOSTI PRI KROVNEM MATIČNEM SUBJEKTU, DISTRIBUCIJSKI REŽIM IN DAVČNA NEVTRALNOST**

Zakon od 49. člena do 54. člena določa posebna pravila za krovne matične subjekte, režime odbitnih dividend, distribucijske sisteme obdavčitve ter davčno transparentnost in obdavčljivo distribucijo investicijskih subjektov. Pravila so prilagojena specifičnim okoliščinam in posebnim davčnim ureditvam.

**VIII. DOMAČI POVRHNJI DAVEK V SLOVENIJI**

Členi od 55. do 64. ZMD zajemajo določbe glede nacionalnega povrhnjega davka v Sloveniji, poimenovan domači povrhnji davek. Domači povrhnji davek (qualified domestic minimum top-up tax - QDMTT) je davek, ki ga plačujejo subjekti v sestavi v jurisdikciji, kjer se nahajajo. Pri tem ločimo slovenski domači povrhnji davek, ki ga ureja Zakon o minimalnem davku (začne se uporabljati z letom 2024) in domači povrhnji davek, ki ga lahko uvedejo druge jurisdikcije. Domači povrhnji davek (tako slovenski kot drugih jurisdikcij), ki je dejansko plačan in se šteje za kvalificiran, znižuje obveznost za plačilo povrhnjega davka (kot je razvidno iz zgornje formule izračuna povrhnjega davka jurisdikcije) in ima v tem smislu prednost pred povrhnjim davkom, ki se plačuje po pravilu o vključitvi dohodkov oziroma pravilu o prenizko obdavčenih dobičkih.

Slovenski domači povrhnji davek se uporablja za presežni dobiček domačih subjektov v sestavi, z namenom povečanja davčne obveznosti za ta dobiček na minimalno stopnjo 15%. Domači povrhnji davek se izračuna ob smiselni uporabi zgornje formule, brez upoštevanja plačanega domačega povrhnjega davka. Poleg tega ima (slovenski) domači povrhnji davek pri določanju obsega zajetih subjektov in kvalificiranega dohodka ter zajetih davkov določene posebnosti glede na povrhnji davek, ki jih je treba upoštevati pri izračunu. Tako so določena pravila prilagojena za domači povrhnji davek, ki ima cilje in namene, usmerjene v izvajanje povrhnjega davka v Sloveniji, ne da bi vplivali na davčno nevtralnost investicijskih subjektov.

V zvezi z obračunom domačega povrhnjega davka bo v letu 2024 pripravljen pravilnik. V nadaljevanju so predstavljene glavne upravne obveznosti, ki nastanejo v zvezi z domačim povrhnjim davkom.

* **Obračun in predložitev obračuna:**

Zavezanec za domači povrhnji davek v Sloveniji mora predložiti obračun tega davka v roku 15 mesecev po zaključku poslovnega leta poročanja. Za leto 2024 je rok podaljšan na 18 mesecev po poteku leta 2024. Ne glede na to, ali je dolžan plačati davek ali ne, je dolžan predložiti obračun domačega povrhnjega davka.

* **Poenostavljena predložitev obračuna:**

ZMD poenostavlja postopek predložitve obračuna v primerih, ko obstaja več subjektov v sestavi v Sloveniji. Subjekti lahko obračun domačega povrhnjega davka predložijo preko imenovanega vložniškega subjekta), ki se nahaja v Sloveniji. Pri tem so vsi subjekti v sestavi posamezne mednarodne ali domače skupine podjetij solidarno odgovorni za plačilo celotnega zneska domačega povrhnjega davka, izračunanega po tem zakonu. Prav tako je določeno, da če imenovani vložniški subjekt ne predloži obračuna domačega povrhnjega davka, se vsi subjekti v sestavi štejejo za odgovorne za predložitev obračuna v skladu s tem členom.

* **Rok za plačilo davka:**

Domači povrhnji davek je treba plačati v 30 dneh od predložitve davčnega obračuna. Če znesek kvalificiranega domačega povrhnjega davka v določenem poslovnem letu ni bil plačan v štirih poslovnih letih, ki sledijo temu poslovnemu letu, v katerem bi moral biti plačan, se znesek kvalificiranega domačega povrhnjega davka, ki ni bil plačan v skladu s tem zakonom, prišteje povrhnjemu davku in ga Slovenija ne sme pobrati.

**IX. UPRAVNE DOLOČBE GLEDE INFORMATIVNEGA OBRAZCA ZA OBRAČUN IN OBRAČUN DAVKA TER GLEDE UPORABE OPCIJ (65. člen do 69. člen ZMD)**

Členi od 65 do 69 ZMD podrobno urejajo pravila v zvezi z informativnim obrazcem za obračun, obračunavanjem povrhnjega davka in plačilom povrhnjega davka in izmenjave informacij glede povrhnjega davka.

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

ZMD določa obveznost predložitve informativnega obrazca za obračun povrhnjega davka v 15 mesecih po zaključku poslovnega leta. Za prvo leto veljave ZMD, torej za leto 2024, je predviden daljši rok 18 mesecev za predložitev informativnega obrazca za obračun. Pravila omogočajo imenovanje lokalnega vložniškega ali centralnega vložniškega subjekta za predložitev informativnega obrazca.

Povrhnji davek se bo izračunal z obračunom povrhnjega davka.Subjekt v sestavi, ki je v skladu s tem zakonom zavezan za povrhnji davek na podlagi pravila o vključitvi dohodkov ali pravila o prenizko obdavčenih dobičkih v Sloveniji, mora v 30 dneh po poteku roka za predložitev informativnega obrazca za obračun predložiti obračun povrhnjega davka.

**X. KAZENSKE DOLOČBE**

Zakon v desetem poglavju predpisuje tudi kazni za kršitev obveznosti po zakonu.

**XI. PREHODNE IN KONČNE DOLOČBE**

Prehodne in končne določbe so v zvezi z izvajanjem minimalnega davka izjemno pomembne. Predpisujejo davčno obravnavo določenih transakcij pred uveljavitvijo zakona, ki pa imajo potencialen vpliv na izračun povrhnjega davka. Prav tako predpisujejo pravila začasnega CBCr varnega pristana. V teh določbah je tudi predviden podaljšan rok za predložitev informativnega obrazca za obračun in domačega povrhnjega davka, kar je pojasnjeno tudi zgoraj.