



Univerza v Novem mestu
*Fakulteta za ekonomijo
in informatiko*

Uvedba minimalnega davka v Sloveniji

Anita Blažič, pred.



Osnovne smernice

- OECD (Organizacija za gospodarsko sodelovanje in razvoj) je bila glavni pobudnik dogovora, ki je oblikovala predloge za minimalno obdavčitev – poenotenost pravil obdavčitve in usklajenosti pri uporabi.
- Pobuda BEPS (erozija osnove in preusmerjanja dobička): pobuda OECD in G20 (mednarodni forum, ki združuje 20 največjih in najhitreje rastočih gospodarstev) za zmanjšanje erozije davčne osnove in preusmerjanje dobička, kar je osnova za dogovor.



Razvojni dokumenti

- OECD BEPS (2013)
- EU ATAD (2016) in EU ATAD II (2017)
- OECD BEPS MLI (2017)
- Two-Pillar Solution (2021)
- Osnutek EU ATAD III (2021)





Rešitev v obliki dveh stebrov

- 1. steber: Preoblikovanje pravil za obdavčitev digitalnih storitev in drugih mednarodnih poslovanj multinacionalk, ki ustvarjajo velik prihodek v državah, kjer nimajo fizične prisotnosti.
- 2. steber: Uvedba globalne minimalne davčne stopnje 15 % za podjetja z letnim prihodkom nad določeno mejo (750 milijonov evrov).



GloBE in STTR

Drugi steber:

- Global Anti-Base Erosion Rules = pravila za boj proti globalni eroziji davčne osnove (zmanjšanje davčnega prihodka države zaradi prenašanja dobičkov podjetij v jurisdikcije z nižjo ali ničelno obdavčitvijo)
- Subject to Tax Rule = pravila o obdavčitvi



Slika generirana s pomočjo umetne inteligence (OpenAI DALL-E), prilagojena za prikaz OECD-ovega drugega stebra globalne davčne reforme.



Pravna podlaga za implementacijo v nacionalne zakonodaje

Modelna pravila OECD:

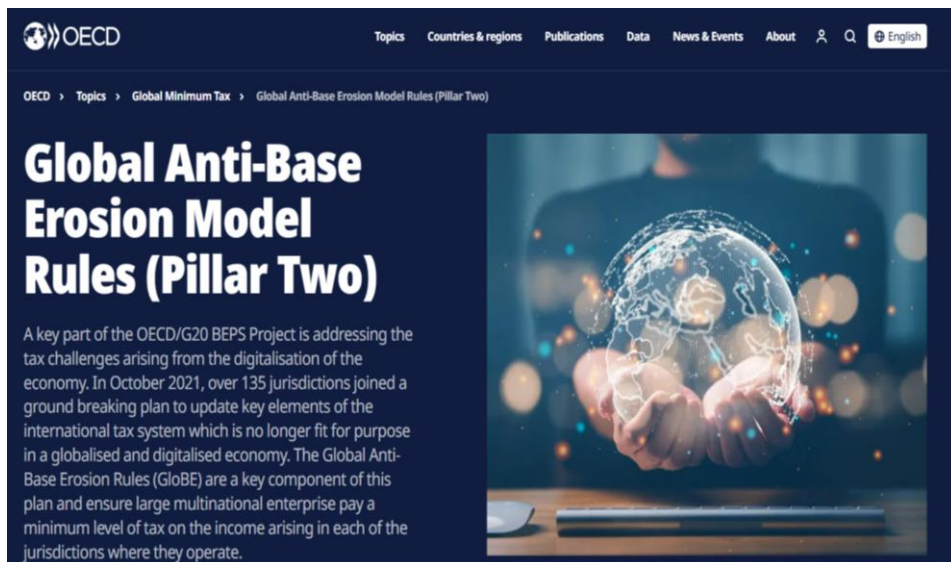
- Države članice OECD so se zavezale implementirati modelna pravila, ki vsebujejo usklajene definicije in standarde za globalni minimalni davek.

Evropska unija:

- EU je pripravila direktivo, ki določa, kako bodo države članice izvajale minimalno obdavčitev.



Implementacija minimalnega davka



Minimalni davek = **povrhnji davek**, dodatni davek, izračunan za jurisdikcijo (država oz. ozemlje, ki ima davčno suverenost) ali subjekt v sestavi (del mednarodne skupine podjetij ali velike domače skupine, tudi stalna PE glavnega subjekta, ki je del mednarodne skupine podjetij).

- Direktiva (EU) [UL EU 2022/2523](#) (22. 12. 2022)
- OECD dokumenti (vzorčna pravila, komentar vzorčnih pravil, administrativne smernice, ponazoritveni primeri uporabe vzorčnih pravil)
- Zakon o minimalnem davku [UL RS 131/2023](#) (22. 12. 2023)



Minimalna davčna stopnja

- Minimalna globalna obdavčitev na podlagi globalnega dogovora.
- Ni del DDPO – ni obračunan od dohodka temveč od presežnega dobička.
- Jurisdikcijski pristop – minimalna dejanska obdavčitev 15 % v posamezni jurisdikciji.
- Minimalna davčna stopnja 15 % - obveznost obračuna nastane, kadar je dejanska davčna stopnja v Sloveniji nižja od 15 %.

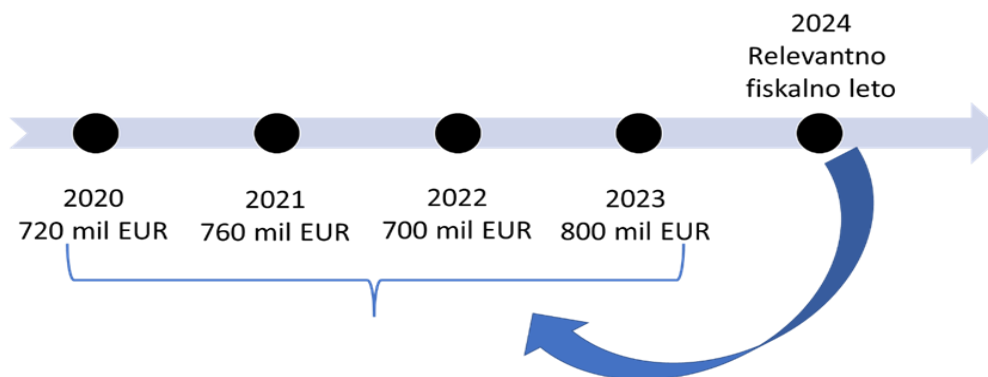


Zavezanost za minimalni davek

Sestavljen iz domačega povrhnjega davka in povrhnjega davka.

Domači povrhnji davek v Sloveniji

- Velike mednarodne in domače skupine podjetij, 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.



Povrhnji davek na podlagi pravila o vključitvi dohodkov ali prenizko obdavčenih dobičkov – uvedejo ga lahko druge jurisdikcije

- Krovni matični subjekt je zavezan uporabljati pravilo o vključitvi dohodkov za svoj delež povrhnjega davka, ki izhaja iz nizko obdavčenih subjektov v sestavi.



Zavezanost za minimalni davek

- Izključeni subjekti:
 - vladni subjekti,
 - mednarodne organizacije,
 - neprofitne organizacije,
 - pokojninski skladi,
 - investicijski skladi, ki so krovni matični subjekti,
 - nosilci nepremičninske investicije, ki so krovni matični subjekti,
 - subjekti, v lasti predhodno navedenih, ob različnih pogojih,
 - subjekti, ki poslujejo v varnih pristanih – mednarodni sporazumi – države članice na podlagi dogovora v okviru Vključujočega okvira OECD.



Izhodišče

- Finančno računovodski **neto dohodek ali izguba** subjekta v sestavi – kvalificirani dohodek ali izguba.
- **Prilagojeni zajeti davki:**
 - ✓ davki na dohodek, knjiženi v finančnih izkazih subjekta v sestavi v zvezi z njegovim dohodkom ali dobičkom ali njegovim deležem pri dohodku ali dobičku subjekta v sestavi, v katerem ima v lasti lastniški delež,
 - ✓ davki, naloženi namesto splošno veljavnega davka od dohodkov pravnih oseb,
 - ✓ davki, obračunani glede na zadržani čisti dobiček in lastniški kapital,
 - ✓ davki na distribuirani dobiček, predpostavljene distribucije dobička in neposlovne odhodke, uvedene v okviru upravičenega sistema davčne distribucije,
 - ✓ prilagoditve zajetih davkov (pribitki ali znižanja).



Tri pravila za obveznost za povrhnji davek

QDMTT (Qualified Domestic Minimum Top-Up Tax) – (kvalificiran) domači povrhnji davek

To pravilo ima prednost pred vsemi drugimi pravili. Nanaša se na uporabo domače minimalne davčne stopnje (tj. na ravni jurisdikcije, kjer posluje določena entiteta). Če država, kjer se nahaja nizko obdavčena entiteta, uvede svojo domačo minimalno davčno stopnjo, se bo to pravilo uporabilo kot prvo. Torej, če država (npr. za **C Co**) uvede QDMTT, se lahko izognemo nadaljnjim mednarodnim pravilom.

IIR (Income Inclusion Rule) – pravilo o vključitvi dohodkov

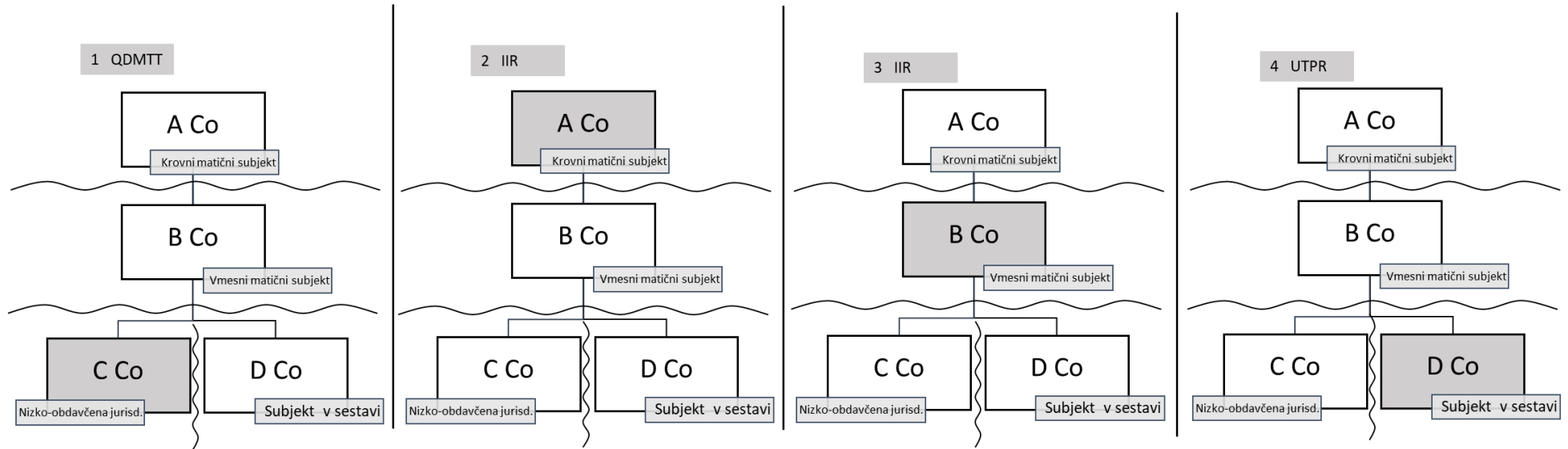
Če QDMTT ni na voljo (tj. domača jurisdikcija ne uvede svoje minimalne davčne ureditve), potem krovna entiteta (**A Co** ali **B Co**) uporabi pravilo vključitve prihodkov (IIR). To pravilo obdavči premalo obdavčene dohodke nizko obdavčenih entitet na ravni krovne družbe.

UTPR (Undertaxed Payment Rule) – pravilo o prenizko obdavčenih dobičkih

Če niti QDMTT niti IIR ne zajameta premalo obdavčenih dohodkov, potem se uporabi UTPR. To pravilo omogoča dodatno obdavčitev v drugih jurisdikcijah, kjer poslujejo povezane družbe (npr. **D Co**). UTPR torej zagotovi, da se premalo obdavčeni dobički, ki niso pokriti s QDMTT ali IIR, obdavčijo pri drugih povezanih podjetjih.



Vrstni red upoštevanja pravil



Zaporedje pravil je vedno: **QDMTT** → **IIR** → **UTPR**.

QDMTT velja na ravni posamezne jurisdikcije. Če ga ni, IIR zajema dobičke na ravni krovne družbe. Če še to ni možno, UTPR deluje kot zadnje pravilo, ki obdavči preostale dobičke v drugih jurisdikcijah.



Osnovni korak

Identifikacija zavezanca in značilnosti subjektov v sestavi skupine - določitev obsega in relevantnost naslednjih korakov.

Elementi:

- 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 (CBCr in UTPR), 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 za nepomembne subjekte.



1. korak

Izračun ter pripis dohodkov in davkov subjektov v sestavi – pridobitev vseh podatkov za izračune.

Elementi:

- 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 – dva komulativna pogoja: povprečni kvalificirani prihodek vseh subjektov v sestavi je nižji od 10.000.000 EUR in povprečni kvalificirani dohodek ali izguba vseh subjektov v sestavi v jurisdikciji znaša manj kot 1.000.000 EUR = davek za jurisdikcijo je enak 0, izračun DDS in povrhnjega davka ni potreben).



2. korak

Izračun dejanske davčne stopnje jurisdikcije – DDS (ETR - effective tax rate) na podlagi formule za izračun DDS.

Povrhnji davek se izračuna, če je dejanska davčna stopnja v jurisdikciji subjekta nižja od minimalne stopnje, uporablja se za zagotavljanje enotne obdavčitve dohodka.

Upoštevajoč izračunan kvalificirani dohodek in zajete davke se izračuna DDS:

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

V primeru neto kvalificirane izgube, se DDS ne izračunava.

Upoštevati pravila agregacije po Globe modelu, kot npr. združevanje na podlagi kulturnih dimenzij in na ravni skupin, statistična merila za agregacijo, hierarhični model vodenja, razlike v regijah, ipd.



3. korak

Izračun stopnje povrhnjega davka na podlagi formule za izračun odstotka povrhnjega davka.

Upoštevajoč DDS iz prejšnjega koraka se izračuna stopnja povrhnjega davka:

$$\text{Odstotek povrhnjega davka} = \text{minimalna davčna stopnja} - \text{dejanska davčna stopnja}$$



4. korak

Izračun presežnega dobička na podlagi formule za izračun presežnega dobička.

Upoštevajoč izračune iz prejšnjega koraka se izračuna presežni dobiček:

$$\textit{Presežni dobiček} = \textit{neto kvalificirani dohodek} - \textit{vsebinska izključitev dohodkov}$$

Vsebinska izključitev dohodkov:

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



5. korak

Izračun povrhnjega davka za jurisdikcijo na podlagi formule za izračun povrhnjega davka za jurisdikcijo.

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

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

$$\left(\begin{array}{c} \text{dodatni} \\ \text{povrhnji davek} \end{array} \right) - \left(\begin{array}{c} \text{domači} \\ \text{povrhnji davek} \end{array} \right)$$



6. korak

Alokacija povrhnjega davka subjektom v sestavi - formula za izračun povrhnjega davka posameznega subjekta v sestavi.

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

$$\text{Povrhnji davek subjekta v sestavi} = \text{povrhnji davek jurisdikcije} \times \frac{\text{kvalificiran dohodek subjekta v sestavi}}{\text{skupni kvalificirani dohodek vseh subjektov v sestavi}}$$



7. korak

Uporaba pravila o vključitvi dohodkov oziroma uporaba pravila o prenizko obdavčenih dobičkih - elementi IIR in UTPR pravila.

Pravilo o vključitvi dohodka:

- identifikacija subjektov, ki so dolžni uporabiti IIR (UPE – krovni matični subjekt, IPE - vmesni matični subjekt ali POPE - matični subjekt v delni lasti);
- izračun dodeljivega deleža matičnega subjekta;
- upoštevanje plačanega povrhnjega davka na prejšnjih nivojih.

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

$$\left(\begin{array}{c} \text{Dodeljivi delež} \\ \text{matičnega subjekta} \end{array} \right) = \left(\begin{array}{c} \text{dohodek nizkoobdavčenega} \\ \text{subjekta v sestavi,} \\ \text{pripisan matičnemu subjektu} \\ \hline \text{celotni kvalificirani} \\ \text{dohodek subjekta v sestavi} \end{array} \right)$$



Pravilo o prenizko obdavčenih dobičkih (UTPR): upošteva število zaposlenih in skupno vrednost opredmetenih sredstev:

- 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:

$$50 \% \times \frac{\text{število zaposlenih v Republiki Sloveniji}}{\text{število zaposlenih v vseh jurisdikcijah s pravilom o nizko obdavčenih dobičkih}} + 50 \% \times \frac{\text{skupna vrednost opredmetenih sredstev v Republiki Sloveniji}}{\text{skupna vrednost opredmetenih sredstev v vseh jurisdikcijah s pravilom o nizko obdavčenih dobičkih}}$$



Obračun povrhnjega davka

Informativni obrazec za obračun povrhnjega davka (poročevalski dokument):

- v 15 mesecih po zaključku poslovnega leta poročanja,
- za prvo leto v 18 mesecih po zaključku poslovnega leta poročanja za predhodno leto – najkasneje do 30. 6. 2026.

Obračun domačega povrhnjega davka:

zavezanec za domači povrhnji davek v Sloveniji mora predložiti obračun domačega povrhnjega davka v Sloveniji v 15 mesecih po zaključku poslovnega leta poročanja (tudi če za to obdobje ni dolžan plačati domači povrhnji davek). Za prvo leto v 18 mesecih po zaključku poslovnega leta poročanja za predhodno leto – najkasneje do 30. 6. 2026.

Obračun povrhnjega davka:

zavezanec po IIR ali UTPR v 30 dneh po poteku roka za predložitev informativnega obrazca (15 mesecev + 30 dni, za prvo leto je rok podaljšan na 18 mesecev + 30 dni) – najkasneje do 30. 7. 2026.



Hvala za pozornost!