

EFEKTIVNA DAVČNA STOPNJA ZA IZRAČUN MINIMALNEGA (POVRHNJEGA) DAVKA

Mag. Saša Jerman

Jerman&Bajuk d.o.o.

Gradivo je last Slovenskega inštituta za revizijo in je predmet avtorske zaščite in drugih oblik zaščite intelektualne lastnine. Prepovedano je kakršnokoli reproduciranje, razen izključno za osebno uporabo in v nekomercialne namene, pri čemer se morajo ohraniti vsa opozorila o avtorskih ali drugih pravicah, zato se ne smejo prepisovati, razmnoževati ali kako drugače razširjati. Naveden mora biti tudi vir.

UVOD

>> Z Zakonom o minimalnem davku (ZMD) se ureja sistem **minimalne dejanske obdavčitve**:

1. mednarodnih skupin podjetij in
2. velikih domačih skupin

oziroma uvaja **obveznost plačevanja povrhnjega davka**.

>> ZMD je bil objavljen v Ur.l. RS, št. 131/23 in se začne uporabljati za poslovna leta, ki se začnejo z 31. decembrom 2023.

>> Davčni obračun za leto 2024 se bo oddal v 18. mesecih po koncu davčnega obdobja >> 30.6.2026

>> Cilj zakona je, da znaša minimalna dejanska obdavčitev vsaj 15%.

>> Velja za skupine, katerih konsolidirani prihodki > 750 mio EUR.

>> Izjemno težaven pojmovnik v ZMD.

>> Ne gre za plačevanje dodatnega davka do efektivne davčne stopnje 15% po ZDDPO-2, temveč za popolnoma samostojen globalen sistem obdavčitve za mednarodne skupine podjetij in za velike domače skupine.

EFEKTIVNA (DEJANSKA) DAVČNA STOPNJA DAVKA NA DOBIČEK (DDPO)

7. točka Okvira SRS 2024:

EFEKTIVNA DAVČNA STOPNJA = odhodek (prihodek) za davek / poslovni izid pred davkom.

MRS 12.86: POVPREČNA EFEKTIVNA DAVČNA STOPNJA = odhodek (prihodek) za davek / računovodski dobiček;

Pri tem Odhodek za davek (prihodek od davka) vključuje: odhodek za odmerjeni davek in odhodek (prihodek) za odloženi davek (MRS 12.6)

EFEKTIVNA (DEJANSKA) DAVČNA STOPNJA ZA MinD

33. člen ZMD:

prilagojeni zajeti davki subjektov v sestavi v določeni jurisdikciji / neto kvalificirani dohodek subjektov v sestavi v določeni jurisdikciji

NETO KVALIFICIRANI DOHODEK IN PRILAGOJENI ZAJETI DAVKI STA ELEMENTA IZRAČUNA DEJANSKE DAVČNE STOPNJE ZA MinD

ZA CELOTNO JURISDIKCIJO = izračuna se za vse subjekte v določeni jurisdikciji – t.j. vse družbe v skupini iz določene države, razen izključenih subjektov



**DEJANSKA DAVČNA STOPNJA
SKUPINE ZA JURISDIKCIJO (ETR) =**

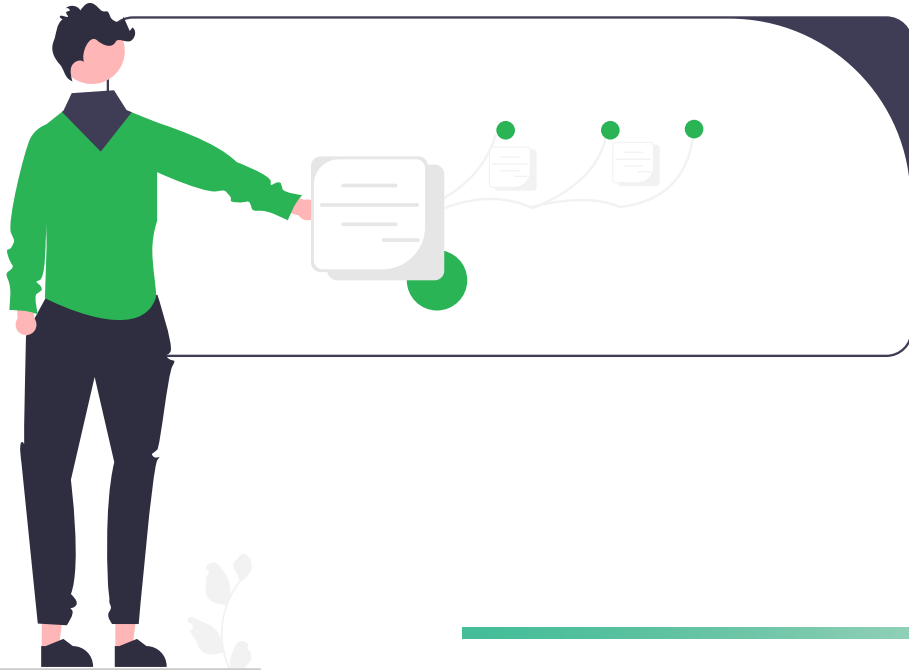
*prilagojeni zajeti davki subjektov v sestavi v določeni
jurisdikciji*

***neto kvalificirani dohodek subjektov v sestavi v
določeni jurisdikciji***

! POZNAVANJE DAVČNEGA SISTEMA V DRŽAVAH SUBJEKTOV V SESTAVI

**!! PRIPRAVA MODELA ENOTNEGA ZAJEMANJA PODATKOV PRI ODVISNIH
DRUŽBAH ZA IZVAJANJE ZMinD**





I. NETO KVALIFICIRANI DOHODEK

NETO KVALIFICIRANI DOHODEK ALI IZGUBA JURISDIKCIJE =

= kvalificirani dohodek subjektov v sestavi – kvalificirane izgube subjektov v sestavi **poenostavljen ZGLED**

Jurisdikcija	Slovenija		Italija		Madžarska	Estonija			Švica	SKUPAJ SKUPINA
Odvisne družbe v jurisdikciji	Družba A	Družba B	Družba C	Družba D	Družba E	Družba F	Družba G	Družba H	Družba I	
Izračun ETR in odstotka povrnjenega davka										
Kvalificirani dohodek (izguba) subjekta	10.000	4.000	15.000	20.000	-20.000	5.000	-4.000	10.000	80.000	120.000
Neto kvalificirani dohodek (izguba) jurisdikcije	14.000		35.000		-20.000		11.000		80.000	
Prilagojeni zajeti davki subjekta	1.700	100	2.500	2.800		500	0	900	4.000	12.500
Prilagojeni zajeti davki jurisdikcije	1.800		5.300				1.400		4.000	
DEJANSKA DAVČNA STOPNJA SUBJEKTA	17,00%	2,50%	16,67%	14,00%		10,00%	0,00%	9,00%	5,00%	
DEJANSKA DAVČNA STOPNJA (ETR) JURISDIKCIJE	12,86%		15,14%			12,73%			5,00%	
ODSTOTEK POVRHNJEGA DAVKA (razlika do 15%)	2,14%		0,00%			2,27%			10,00%	
Izračun povrnjenega davka jurisdikcije										
Neto kvalificirani dohodek (izguba) jurisdikcije	14.000					11.000			80.000	
Vsebinske izključitve (znižanja)	-2.000	0				-500	0	-200	-500	
PRESEŽNI DOBIČEK	12.000					10.300			79.500	
Povrhnji davek = PRESEŽNI DOBIČEK x % povrnjenega davka	257					234			7.950	
Dodatni povrhnji davek	0					0			0	
Kvalificirani domači povrhnji davek posamezne jurisdikcije	257					150			0	
POVRHNJI DAVEK JURISDIKCIJE	0					84			7.950	
IIR - povrhnji davek za krovni matični subjekt v SLO	8.034		0		0	84			7.950	
<i>predpostavka udeležve 100%</i>										
SKUPAJ DODATNA OBREMENITEV PO ZMD	257		0		0	234			7.950	8.441

Alokacija domačega povrhnjega davka in GloBE povrhnjega davka na posamezne subjekte v skupini:

Jurisdikcija	Slovenija		Italija	Madžarska	Estonija		Švica
Alokacija domačega povrhnjega davka *	257				150		0
Kvalificirani dohodek subjekta	10.000	4.000			5.000	10.000	80.000
Skupni k. dohodek vseh subjektov v jurisdikciji	14.000				15.000		80.000
Delež subjekta v skupnem kv. dohodku	71%	29%			33%	67%	100%
DOMAČI POVRHNJI DAVEK SUBJEKTA V JURISDIKCIJI	184	73			50	0	100
Alokacija IIR povrhnjega davka na subjekte v skupini	0				84		7.950
Kvalificiran dohodek subjekta	10.000	4.000			5.000	10.000	80.000
Skupni k. dohodek vseh subjektov v jurisdikciji	14.000				15.000		80.000
Delež subjekta v skupnem kv. dohodku	71%	29%			33%	67%	100%
POVRHNJI IIR DAVEK SUBJEKTA V JURISDIKCIJI	0	0			28	0	56
							7.950

KORAKI IZRAČUNA KVALIFICIRANEGA DOHODKA/IZGUBE

Izhodišče

PRISTOP:

IZHODIŠČE: *finančni računovodski neto dohodek ali izguba subjekta v sestavi za poslovno leto pred konsolidacijskimi prilagoditvami za odpravo transakcij znotraj skupine, kot je določeno v skladu z računovodskim standardom, ki se uporablja pri pripravi konsolidiranih računovodskih izkazov krovnega matičnega subjekta.*

PRILAGODITVE:

„finančni računovodski neto dohodek ali izguba“ (angl. financial accounting net income or loss - FANIL) PRED konsolidacijskimi knjižbami za izločitev medsebojnih transakcij, SE NATO PRILAGODI PO DOLOČBAH ZMD >> DAVČNA OSNOVA ZA NAMENE MinD = KVALIFICIRANI DOHODEK / IZGUBA*

**an entity may use the term 'net income' to describe profit or loss (MRS 1.8.)*

POZOR:

>> PRILAGODITVE so drugačne kot pri DDPO

>> VRSTNI RED PRILAGODITEV je obraten kot pri DDPO



Če je osnova po prilagoditvah pozitivna = „**KVALIFICIRANI DOBIČEK**“; če je negativna = „**KVALIFICIRANA IZGUBA**“

„**NETO KVALIFICIRANI DOBIČEK**“ = (kvalificirani dobički – kvalificirane izgube) V JURISDIKCIJI

KORAKI IZRAČUNA KVALIFICIRANEGA DOHODKA/IZGUBE

Izhodišče

finančni računovodski neto dohodek ali izguba subjekta v sestavi se ugotovi po pravilih „računovodskega okvira“, ki ga uporablja matična družba za namen konsolidacije

>> RI PRED KONSOLIDACIJSKIMI KNJIŽBAMI, vendar PRILAGOJENI ZA KONSOLIDACIJO, npr.:

- zaradi prevedbe ločenih RI subjekta v skupini **na predstavitveno valuto**, ki jo uporablja krovni matični subjekt za pripravo KRI = obvezna uporaba predstavitvene valute v katerih so pripravljeni KRI (komentar OECD, točka 5.1.)
- zaradi prilagoditev **na računovodske standarde**, na podlagi katerih se sestavijo KRI (npr. iz SRS na MSRP; na US GAAP ali druge, ki se uporabljajo za sestavo KRI matičnega subjekta skupine
- zaradi prilagoditev za **poenotenje računovodskih usmeritev** (npr. amortizacijske stopnje, modeli vrednotenja), slabitve, določitev pomembnosti,..



OPCIJA 1: V SLO je krovni matični subjekt ALI vmesni matični subjekt = KRI se po ZGD-1 obvezno sestavi po MSRP = če so ločeni RI sestavljeni po SRS, ali po tujih lokalnih standardih, ali pa po MSRP in so drugačne računovodske usmeritve v ločenih RI >> za MinD se uporabijo podatki po prilagoditvah ločenih RI na MSRP za konsolidacijo

OPCIJA 2: V SLO je subjekt v sestavi, ki je del mednarodne skupine = ločene RI ima lahko po SRS ali pa po MSRP >> za namene konsolidacije prevedba v računovodske standarde skupine >> za MinD se uporabijo podatki po prilagoditvah ločenih RI na MSRP za konsolidacijo

- ✓ Če npr. v KRI **podatki za določen subjekt v sestavi niso za celo leto**: npr. pri prevzemu: podatke od takrat, ko vstopajo v KRI – od datuma prevzema po MSRP 10 dalje
- ✓ **NE vključujejo** se podatki izključenih subjektov po ZMinD (Npr. pokojninske družbe)
- ✓ **Vključijo SE** podatki za celotno družbo, ne glede na obstoj manjšinskih lastnikov (npr. 20%). Obstoj manjšinski lastnikov se upošteva z aplikacijo „**dodeljivega deleža**“ (delež v kapitalu odvisne družbe) na celotni znesek povrhnjega davka za nizko obdavčen subjekt v sestavi.
- ✓ **Učinki, evidentirani v OCI (Izven P&L)** so praviloma izključeni iz ugotavljanja kvalificiranega dohodka/izgube. Prav tako obračunani odloženi davki, ki so v zvezi z njimi evidentirani v OCI (FI, aktuarski efekti). **IZJEMA** so revalorizacijski efekti iz prevrednotenja OOS.



POZOR: če bi bili katerikoli zneski iz OCI davčno priznani v jurisdikciji, in so zato obračunani odloženi davki preko IPI, jih je treba **izločiti iz zajetih davkov**; V Sloveniji so tak primer 50% / 100% aktuarske izgube in aktuarski dobički

Za izračun kvalificiranega dohodka/izgube, se finančni računovodski neto dohodek/izguba prilagodi za sledeče zneske:

1. odhodek čistega davka (povečanje ali zmanjšanje*);
2. izključene dividende (zmanjšanje);
3. izključene kapitalske dobičke ali izgube (povečanje ali zmanjšanje);
4. vključene dobičke ali izgube po metodi prevrednotenja (povečanje ali zmanjšanje);
5. dobičke ali izgube iz odprodaje sredstev in obveznosti, ki so izključeni na podlagi (7) odstavka 20. člena 51. člena ZMD (povečanje ali zmanjšanje);
6. asimetrične dobičke ali izgube iz naslova tujih valut (povečanje ali zmanjšanje);
7. prilagoditve po predpisih o nepriznanih odhodkih (povečanje);
8. napake ali spremembe načel računovodenja, nastalih pred tekočim obdobjem (povečanje ali zmanjšanje), ter
9. vračunane odhodke za pokojnine (povečanje ali zmanjšanje).

IZRAČUN NA RAVNI
POSAMEZNEGA
SUBJEKTA

* **POVEČANJE:** povečuje dohodek ali znižuje izgubo; ***ZNIŽANJE:** znižuje dohodek ali povečuje izgubo

Komentar OECD – SPLOŠNO PRAVILO: *To the extent an adjustment required by Article 3.2 excludes an amount of income from the GloBE Income or Loss computation, any Covered Taxes associated with that income must also be excluded from Adjusted Covered Taxes pursuant to Article 4.1.3(a).*

KORAKI IZRAČUNA KVALIFICIRANEGA DOHODKA/IZGUBE

1. Prilagoditev za odhodek čistega davka (povečanje ali zmanjšanje)

PREVEDBA ČISTEGA
POSLOVNEGA IZIDA
NA POSLOVNI IZID
PRED DAVKI

»v odhodek čistih davkov« so vključeni zneski:

- a) vsi odhodki za davek v IPI *(odhodek za obračunani davek, odhodek/prihodek za odloženi davek) – vključno z zajetimi davki na dohodek, ki je izključen iz izračuna kvalificiranega dohodka ali izgube; **odhodek za tekoči davek se upošteva kot povečanje**; **odhodki za odloženi davek se upoštevajo kot povečanje**; **prihodki za odloženi davek se upoštevajo kot zmanjšanje**:

ZGLED:

IPI	
poslovni izid pred davki	1.000.000
odhodek za obračunani DDPO	-180.000
odhodek za odloženi davek	-20.000
čisti poslovni izid	800.000

Kvalificirani dohodek - izločitev odhodkov za davek	
čisti poslovni izid	800.000
odhodek za obračunani DDPO	180.000
odhodek za odloženi davek	20.000
	1.000.000

IPI	
poslovni izid pred davki	1.000.000
odhodek za obračunani DDPO	-180.000
prihodek za odloženi davek	20.000
čisti poslovni izid	840.000

Kvalificirani dohodek - izločitev odhodkov za davek	
čisti poslovni izid	840.000
odhodek za obračunani DDPO	180.000
prihodek za odloženi davek	-20.000
	1.000.000

* Niso vključeni davčni odtegljaji, ki se obračunajo in odtegnejo za račun prejemnika dohodkov, ker so to stroški (tudi pri gross-up klavzulah) izplačevalca in ne njegov odhodek za davek (enak komentar OECD)

KORAKI IZRAČUNA KVALIFICIRANEGA DOHODKA /IZGUBE

1. Prilagoditev za odhodek čistega davka (povečanje ali zmanjšanje)

»v odhodek čistih davkov« so vključeni zneski (nadaljevanje):

- b) tudi zneski **odloženih terjatev za davek, ki se lahko pripišejo izgubi v poslovnem letu** (Direktiva „fiscal year“); torej prihodek za odloženi davek za tekočo davčno izgubo, ki je posledica tekoče poslovne izgube (PRAVILOMA ŽE PRILAGOJENO POD PREJŠNJO TOČKO a))

ZGLED:

IPI	
poslovni izi pred davki	-1.000.000
odhodek za obračunani DDPO	0
prihodek za odloženi davek	176.000
čisti poslovni izid	-824.000

Kvalificirani dohodek - izločitev odhodkov za davek	
čisti poslovni izid	-824.000
odhodek za obračunani DDPO	0
prihodek za odloženi davek	-176.000
	-1.000.000

IPI	
poslovni izi pred davki	1.000.000
odhodek za obračunani DDPO	0
prihodek za odloženi davek	200.000
čisti poslovni izid	1.200.000

Kvalificirani dohodek - izločitev odhodkov za davek	
čisti poslovni izid	1.200.000
odhodek za obračunani DDPO	0
prihodek za odloženi davek	-200.000
	1.000.000

NPR: v tekočem letu je realizirana poslovna in davčna izguba. Npr., da so po MRS 12 izpolnjeni pogoji za obračun odloženih terjatev za davčno izgubo.

Struktura odloženih prihodkov za davek:

- Iz novih odbitnih začasnih razlik 76.000
- Iz davčne izgube 100.000

Znesek odloženih davkov se uporabi **kot znižanje** kvalificiranega dohodka (čisti poslovni izid -824.000, po prilagoditvi znižanje na -1.000.000).

POZOR: prilagoditev po tej točki le za odloženi davek za izgubo tekočega leta.

KAJ PA ODLOŽENI DAVKI ZA DAVČNO IZGUBO IZ PRETEKLIH LET, KI SO PO MRS 12 OBRAČUNANI NA PODLAGI NOVE OCENE V TEKOČEM LETU >> ta učinek v tekočem IPI ni povezan z davčno osnovo (delovanjem) v tekočem letu. **Tudi ta se izloči, zato da čisti poslovni izid prevedemo v poslovni izid tekočega poslovnega leta**

KORAKI IZRAČUNA KVALIFICIRANEGA DOHODKA /IZGUBE

1. Prilagoditev za odhodek čistega davka (povečanje ali zmanjšanje)

»v odhodek čistih davkov« so vključeni zneski (nadaljevanje):

c) **kvalificiranih domačih povrhnjih davkov**, vračunanih kot odhodek;

kvalificiran domači povrhnji davek za tekoče leto bo računovodsko pripoznan po IAS 12 kot odhodek za davek, zato bo zniževal tekoči poslovni izid (že za leto 2024 !!!), in se bo pri izračunavanju kvalificiranega dohodka upošteval **kot povečanje**

IPI	
poslovni izi pred davki	1.000.000
odhodek za obračunani DDPO	-80.000
odhodek za odloženi davek	-20.000
odhodek za kvalificirani domači povrhnji davek	-60.000
čisti poslovni izid	840.000

Kvalificirani dohodek - izločitev odhodkov za davek	
čisti poslovni izid	840.000
odhodek za obračunani DDPO	80.000
odhodek za odloženi davek	20.000
odhodek za kvalificirani domači povrhnji davek	60.000
	1.000.000

KORAKI IZRAČUNA KVALIFICIRANEGA DOHODKA /IZGUBE

2. izključene dividende (zmanjšanje)

Pomeni **prejeto ali vračunano dividendo ali drugo distribucijo v zvezi z lastniškim deležem >> že obračunani prihodki se izločijo iz kvalificiranega dohodka**

(prihodki iz dividend, druga distribucija – vse možne oblike prihodkov iz vračila kapitala, tudi za prikrita izplačila dobička?)

IZKLJUČITEV IZ KVALIFICIRANEGA DOHODKA **NI MOŽNA ZA DIVIDENDE:**

- **iz portfeljskih deležev** = na dan distribucije **manj kot 10% udeležbe** v dobičku/kapitalu/glasovalnih pravicah
IN
- v lastništvu **manj kot 1 leto**

POZOR: kriterij za izvzem iz kvalificiranega dohodka za MinD ni enak kot po ZDDPO-2 (24. člen)

KORAKI IZRAČUNA KVALIFICIRANEGA DOHODKA /IZGUBE

3. izključeni kapitalski dobički ali izgube (povečanje ali zmanjšanje);

Dobiček ali izguba, ki je vključena v finančni računovodski neto dohodek ali izgubo subjekta v sestavi, ki izhaja iz:

- a) dobičkov in izgub **iz spremembe poštene vrednosti lastniškega deleža**, razen pri portfeljskem deležu = manj kot 10% lastništvo

>> efekt uporabe poštene vrednosti za merjenje FN - FVPL

- 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 = manj kot 10% lastništvo

POZOR: kriterij za izvzem iz kvalificiranega dohodka za MinD ni enak kot po ZDDPO-2

KORAKI IZRAČUNA KVALIFICIRANEGA DOHODKA /IZGUBE

4. vključeni dobički ali izgube po metodi prevrednotenja (povečanje ali zmanjšanje);

MOŽNA IZBIRA OPCIJE, ki SICER VELJA ZA MODEL VREDNOTENJA SREDSTEV IN OBVEZNOSTI PO POŠTENI VREDNOSTI – DOPUSTNA IZBIRA PRIPOZNAVANJA PRIHODKOV IN ODHODKOV OB REALIZACIJI

1. **UČINKI IZ PREDVREDNOTENJA** SO V LETU, KO SO OBRAČUNANI IZLOČIJO IZ KVALIFICIRANEGA DOBIČKA/IZGUBE
2. VKLJUČUJEJO SE **PRIHODKI IN ODHODKI OB REALIZACIJI**: uporaba historičnih knjigovodskih vrednosti, oz. knjigovodskih vrednosti ob izbiri opcije

Pomeni **neto** dobiček ali izgubo, **povečano ali zmanjšano** za vse povezane zajete davke za poslovno leto, **ki izhaja iz uporabe računovodske metode ali prakse prevrednotenja na pošteno vrednost pri zemljiščih, zgradbah in opremi. SITUACIJA:**

- a) prevrednotenje OOS na pošteno vrednost,
- b) spremembe iz prevrednotenja se evidentirajo v OCI in
- c) vrednosti nabrane v OCI se ne prenašajo v IPI;

KOMENTAR REŠITVE OECD: *razlog za rešitev je v tem, ker obračunana amortizacija tudi od prevrednotenega dela OOS znižuje poslovni izid, učinki prevrednotenja pa se iz OCI neposredno prenašajo v preneseni poslovni izid*

TOREJ = KVALIFICIRANI DOHODEK SE POVEČA/ZMANJŠA ZA: neto dobiček/izgubo iz prevrednotenja OOS +/- vsi davki (odloženi) na tej podlagi za poslovno leto

POZOR: UPOŠTEVANJE ODLOŽENIH DAVKOV DRUGAČE KOT ZA ODLOŽENE DAVKE PO METODI BILANCE STANJA – UPOŠTEVA SE LE EFEKT TEKOČEGA LETA (TAKO PRI IZRAČUNU KVALIFICIRANEGA DOHODKA, KOT PRI ZAJETIH DAVKIH ZA IZRAČUN ETR)

NOVI ODLOŽENI DAVKI PREKO IPI ZA PLAČAN DAVEK NA PREVREDNOTENJE OOS PREKO OCI >> davčna stopnja = 15% **PO IAS 12 se začasno ne obračunavajo**

KORAKI IZRAČUNA KVALIFICIRANEGA DOHODKA /IZGUBE

5. dobički ali izgube iz
odprodaje sredstev in
obveznosti, za katere se
izbere opcija po (7)
odstavku 20. čl. ZMD
(povečanje ali zmanjšanje);

OPCIJSKO PRAVILO: Dobiček ali izguba iz odprodaje v tej jurisdikciji nahajajočih se lokalnih sredstev – **VENDAR** zgolj nepremičnin tretjim osebam se lahko razporedi v 5 letno obdobje.

- opcija lahko za jurisdikcijo
- za nepremičnine, ki se nahajajo v isti državi, kot subjekt v sestavi

IZVEDBA OPCIJE:

- V letu izbire opcije se neto dobiček iz odprodaje nepremičnin najprej zniža za vse morebitne izgube iz odprodaje nepremičnin na 5 let (tekoče leto in pretekla štiri leta)
>> Najprej izguba, ki je starejša
- Preostanek se razporedi enakomerno na 5 let (tekoče leto in pretekla štiri leta) in pobota sorazmerno z dobičkom iz prodaje nepremičnin v kvalificiranem dohodku vsakega subjekta v jurisdikciji, ki je realiziral dobiček iz odprodaje v letu izbire opcije.
>> Preračunati kvalificirani dohodek ali izgubo družbe za nazaj, ETR in povrhnji davek za vsako od predhodnih davčnih let (40. čl.), učinek vključiti v DODATNI POVRHNJI DAVEK tekočega leta

KORAKI IZRAČUNA KVALIFICIRANEGA DOHODKA /IZGUBE

6. asimetrični dobički ali izgube iz naslova tujih valut (povečanje ali zmanjšanje);

»**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:

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 = 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;

KORAKI IZRAČUNA KVALIFICIRANEGA DOHODKA /IZGUBE

7. prilagoditve po predpisih o nepriznanih odhodkih (povečanje);

7.1. odhodek, ki ga subjekt v sestavi vračuna **za nezakonita plačila**, vključno s podkupninami in nezakonitimi provizijami

KOMENTAR OECD: Nezakonito plačilo = ki je nezakonito po pravu države subjekta v sestavi, ali po pravu krovnega matičnega subjekta

7.2. odhodek, ki ga subjekt v sestavi vračuna za **globe in kazni** v višini najmanj 50.000 eurov ali enakovrednega zneska v funkcijski valuti, v kateri se izračuna finančni računovodski neto dohodek ali izguba subjekta v sestavi;

NPR: globa regulatorjev, globa FURS

ZAMUDNE OBRESTI za neplačan davek ali druge dajatve državi niso kazni in ne povečujejo kvalificiranega dohodka

VSI OSTALI ODHODKI, KI SO SICER PO ZDDPO-2 NEPRIZNANI (npr. 29.člen, 30. člen, reprezentanca,... začasno davčno nepriznani odhodki, ne povečujejo kvalificiranega dohodka po tej točki)

KORAKI IZRAČUNA KVALIFICIRANEGA DOHODKA /IZGUBE

8. napake ali spremembe načel računovodenja, nastalih pred tekočim obdobjem (povečanje ali zmanjšanje), ter

= **spmemba začetnega lastniškega kapitala** subjekta v sestavi na začetku poslovnega leta

VKLJUČUJE:

8.1. popravke računovodskih napak, ki je vplivala na dohodke ali odhodke, ki jih je mogoče vključiti v izračun kvalificiranega dohodka ali izgube v preteklosti, razen kolikor je tak popravek napake povzročil bistveno zmanjšanje obveznosti za zajete davke



NEBISTVENO ZMANJŠANJE ZAJETIH DAVKOV = skupno zmanjšanje prilagojenih zajetih davkov, v poslovnem letu za jurisdikcijo, za manj kot 1.000.000 eurov.

BISTVENI POPRAVKI se izvedejo po 40. čl. ZMinD

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

KOMENTAR OECD: če gre za napake / spremembe usmeritev, ki bi morale vplivati na dobiček/izgubo preteklih let, ko GloBE pravila še niso bila uveljavljena, se popravek ne izvede

KORAKI IZRAČUNA KVALIFICIRANEGA DOHODKA /IZGUBE

9. vračunani odhodki za pokojnine (povečanje ali zmanjšanje).

= razlika med zneskom odhodkov za pokojninsko obveznost, vključenih v finančni računovodski neto dohodek ali izgubo, in zneskom, ki se prispeva v pokojninski sklad za določeno poslovno leto.

CILJ: da se letni odhodki za pokojnine **priznajo v kvalificiranem dohodku/izgubi glede na dejanske prispevke v Pokojninski sklad** in ne glede na zneske, ki so v RI izkazani kot odhodki

>> ne priznajo se odhodki iz IPI iz naslova vračunanih stroškov, izločijo se morebitni prihodki iz odprave

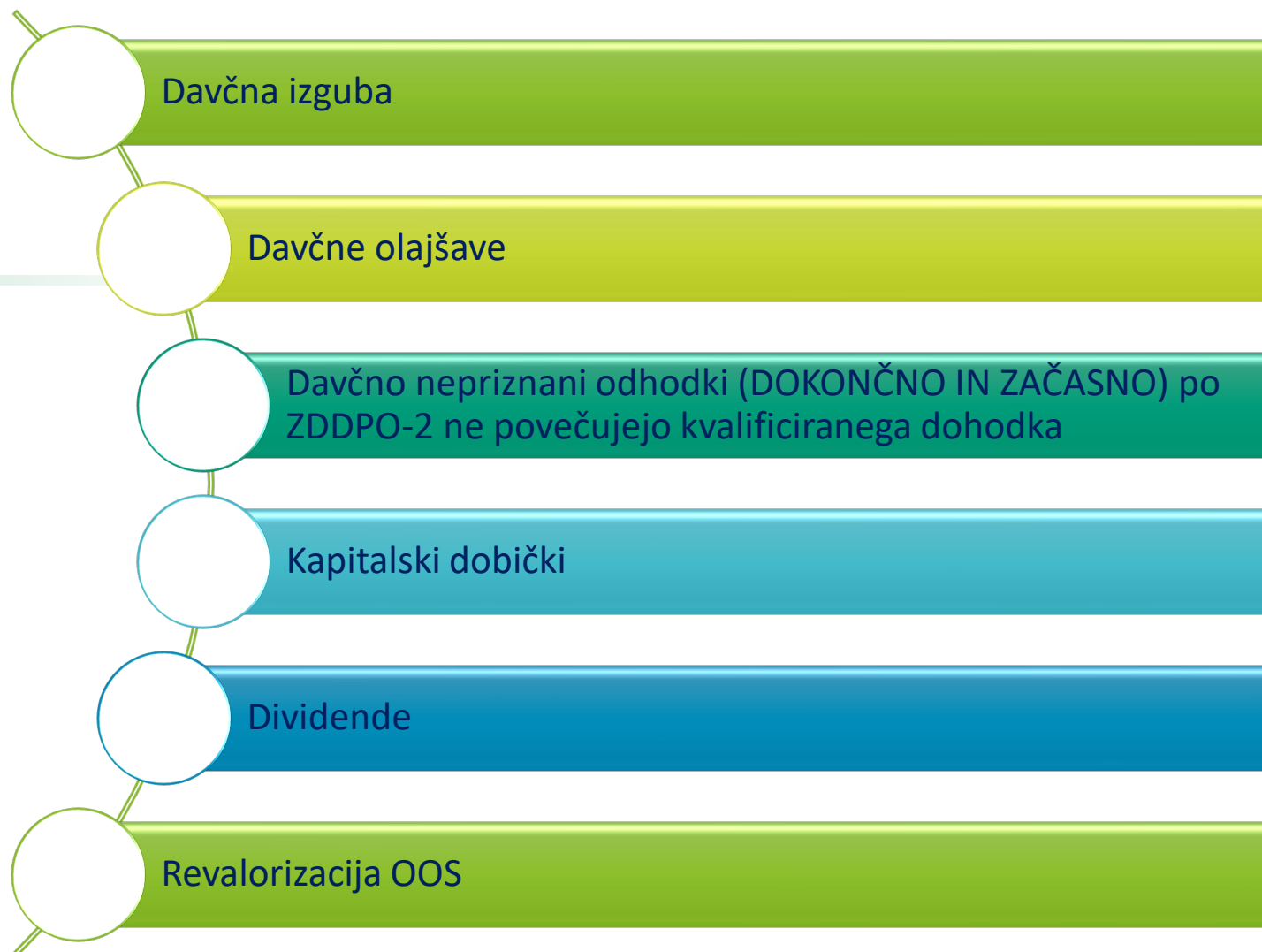
>> priznajo se dejanska plačila

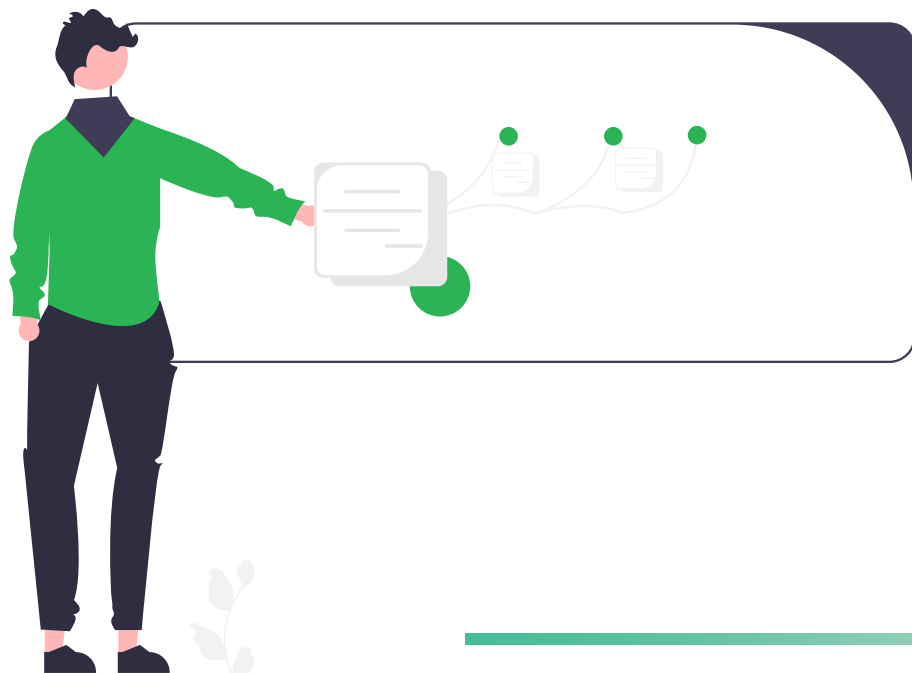
PRAVILO UREJA zgolj vplačila v Pokojninske sklade in ne tudi druga neposredna plačila zaposlenim (npr. v SLO odpravnine ob upokojitvi). Slednji stroški se priznajo v kvalificiranem dohodku/izgubi tako kot so bili obračunani v RI

OSTALI ZASLUŽKI ZAPOSLENCEV SO PRIZNANI V CELOTI (plače, uspešnost,... tudi jubilejne, odpravnine ob upokojitvi), kot so obračunani preko IPI

KORAKI IZRAČUNA KVALIFICIRANEGA DOHODKA /IZGUBE

**KLJUČNE RAZLIKE Z
DAVČNO OSNOVO PO
ZDDPO-2**





II. ZAJETI DAVKI IN ODLOŽENI DAVKI



KORAKI IZRAČUNA PRILAGOJENIH ZAJETIH DAVKOV

- 1. PRVI KORAK:** IZVEDE SE KOREKCIJA ČISTEGA POSLOVNEGA IZIDA ZA EFEKT ODLOŽENIH DAVKOV – ENAKO KOT ZA OBRAČUNANE DAVKE (POVEČANJE/ZMANJŠANJE), **ZATO DA SE UGOTOVI DOBIČEK/IZGUBA PRED DAVKI** >> ZA NAMEN IZRAČUNAVANJA KVALIFICIRANEGA DOBIČKA / IZGUBE
- 2. DRUGI KORAK:** IZRAČUNAJO SE ZAJETI DAVKI
- 3. TRETJI KORAK:** ZAJETI DAVKI SE PRILAGODIJO ZA EFEKT ODLOŽENIH DAVKOV



ZAJETI DAVKI (obračunani
v RI)

+ /- PRILAGODITVE ZA
ODLOŽENI DAVKI

= PRILAGOJENI ZAJETI
DAVKI

**KONCEPT ODLOŽENIH DAVKOV
PO RAČUNOVODSKIH STANDARDIH**

KAKO VSEBINO
ODLOŽENIH
DAVKOV RAZUMETI
IN APLICIRATI NA
PRAVILA MinD?

VEDNO ZAČASNE DAVČNE RAZIKE

- 1) **ODBITNE** >> sredstvo >> prihodek za davek >> znižuje odhodek za davek >> ali OCI;
PRI PORABI IN ODPRAMI RAVNO OBRATNO = povečuje odhodek za davek
- 1) **OBDAVČLJIVE** >> obveznost >> odhodek za davek (povečuje odhodek za davek) ali OCI;
PRI PORABI IN ODPRAMI RAVNO OBRATNO = znižuje odhodek za davek

ODLOŽENI DAVKI VEZANI NA NEGOTOV DAVČNI POLOŽAJ

= ko so odložene obveznosti **obračunane**, se odhodek za odloženi davek (iz RI) ne prizna kot povečanje zajetih davkov

= ko je davek za negotov davčni položaj **dejansko plačan**, pa se prizna obračunan davek v znesku dejanskega plačila

DAVČNA STOPNJA

= Če je lokalna davčna stopnja $\leq 15\%$, potem se uporabijo odhodki za odloženi davek, kot so obračunani v RI

= Če je lokalna davčna stopnja $> 15\%$, se za izračun odloženih odhodkov za davek uporabi stopnja 15%

„NEPORABLJENE OBVEZNOSTI ZA ODLOŽENI DAVEK“

= Če odložene obveznosti za davek **niso porabljene v 5. letih**, se odložene obveznosti (prej odhodek za davek) odpravijo
>> **prihodek za davek**, razen, če so bile odložene obveznosti oblikovane za:

1. Stroške v zvezi z OOS (? Rezervacije za sanacijo mesta); 2. stroške v povezavi s pogodbami z državo v zvezi z izkoriščanjem nepremičnin (npr. obveze za sanacijo kamnolomov, odlagališč,..); 3. za stroške v zvezi z R&D, 4. za stroške demontaže OOS; 5. Fair value merjenje za nerealizirane dobičke/ izgube (OCI), 6. zavarovalne rezervacije; 7. dobički iz prodaje OOS, kot subjekt v isti jurisdikciji, ki je reinvestiral OOS v isti jurisdikciji?;

PRILAGODITVE ZAJETIH DAVKOV ZA ODLOŽENE DAVKE NE VKLJUČUJEJO

- Odhodkov za odloženi davek (katerihkoli), ki so obračunani **v zvezi s postavkami, ki so izločene iz kvalificiranega dohodka/izgube**
- Odhodkov za odloženi davek **v zvezi z nedovoljenimi odloženimi davki** (za negotov davčni položaj, distribucije drugih subjektov v sestavi)
- Učinkov **iz ponovne ocene odloženih davkov**
- Učinkov **iz ponovnega preračuna odloženih davkov zaradi spremembe „lokalne“ davčne stopnje** v posamezni državi
- Odloženih davkov v povezavi **z oblikovanjem ali odpravo odloženih terjatev za davek za davčne dobropise**

DAVČNA IZGUBA

Če za tekoče leto v zvezi z davčno izgubo niso obračunane odložene terjatve za davek v RI (ni pogojev po IAS 12), se izvede prilagoditev zajetih davkov tako, kot da bi bile odložene terjatve obračunane >> prihodek za odložen davek >> znižanje zajetih davkov

OPCIJA ZA KVALIFICIRANO IZGUBO ZA JURISDIKCIJO:

1.1. za poslovno leto, ko je izguba ugotovljena, se za kvalificirano neto izgubo jurisdikcije pripoznajo odložene terjatve za davek (upoštevana stopnja 15%) >> **znesek oblikovanja = prihodek za davek**

1.2. odložene terjatve za davčno izgubo se uporabijo v naslednjih letih, ko je za jurisdikcijo ugotovljen neto kvalificiran dohodek (odprava odloženih terjatev po 15%) >> **znesek porabe = odhodek za davek**

V PREHODNEM LETU IN ZA VSAKO NASLEDNJE POSLOVNO LETO SE UPOŠTEVA:

- vse odložene terjatve za davek in vse odložene obveznosti za davek, ki se odražajo ali razkrijejo v RI vseh subjektov v sestavi v jurisdikciji za prehodno leto.
- odložene terjatve za davek in odložene obveznosti za davek se upoštevajo po nižji od: minimalni davčni stopnji ali veljavni domači davčni stopnji.
- vendar se odložena terjatev za davek, zabeležena po davčni stopnji, ki je nižja od minimalne, lahko upošteva po minimalni davčni stopnji, če davkoplačevalec lahko dokaže, da je odloženo terjatev za davek mogoče pripisati kvalificirani izgubi. !!!! **Zanemari se učinek vsakršne prilagoditve vrednotenja ali prilagoditve računovodskega priznanja v zvezi z odloženo terjatvijo za davek.**

POZOR: v zvezi s temi odloženimi davki, ki bodo „začetno stanje“ se bodo kot odhodek/prihodek tekočega leta upoštevale spremembe v letu (nova oblikovanja, reversal)

HVALA ZA POZORNOST

Mag. Saša Jerman

JERMAN&BAJUK d.o.o.

<https://jerman-bajuk.si/>

info@jerman-bajuk.si

+386 1 54 73 140

