



REPUBLIKA SLOVENIJA
MINISTRSTVO ZA FINANCE

Župančičeva ulica 3, p.p. 644a, 1001 Ljubljana

T: +386 1 369 6300
F: +386 1 369 6659
E: gp.mf@gov.si
www.mf.gov.si

POSTOPEK SKUPNEGA DOGOVARJANJA PO MEDNARODNIH POGODBAH O IZOGIBANJU DVOJNEGA OBDAVČEVANJA

April 2018

Kazalo vsebine

1. UVOD.....	3
1.1. Splošno o postopku skupnega dogovarjanja	3
1.2. Pravna podlaga	3
1.3. Vsebina določb o postopku skupnega dogovarjanja.....	4
1.4. Vsebina in namen skupnega dogovarjanja pristojnih organov.....	5
1.5. Pristojni organ.....	6
2. POSTOPEK SKUPNEGA DOGOVARJANJA PO MEDNARODNIH POGODBAH O IZOGIBANJU DVOJNEGA OBDAVČEVANJA.....	6
2.1. Zahtevek za začetek postopka skupnega dogovarjanja	6
2.1.1. Kdo lahko vloži zahtevek.....	6
2.1.2. Kje se vloži zahtevek.....	6
2.1.3. Rok za vložitev zahtevka	7
2.1.4. Dopustnost zahtevka	8
2.1.5. Način vložitve zahtevka.....	9
2.1.6. Vsebina zahtevka	9
2.2. Postopek po vložitvi zahtevka	10
2.2.1. Preizkus zahtevka	10
2.2.2. Postopek medsebojnega obveščanja in posvetovanja z drugim pristojnim organom .	11
2.2.3. Začetek postopka	11
2.2.3.1. Pobiranje davkov v primeru začetka postopka.....	11
2.2.3.2. Vodenje postopka.....	11
2.2.4. Interakcija med postopkom skupnega dogovarjanja in uporabo domačih pravnih sredstev	12
2.3. Izvedba postopka skupnega dogovarjanja.....	12
2.4. Uveljavitev skupnega dogovora.....	14

1. UVOD

1.1. Splošno o postopku skupnega dogovarjanja

V tem dokumentu je opisan institut postopka skupnega dogovarjanja po konvencijah/sporazumih o izogibanju dvojnega obdavčevanja dohodka in premoženja, ki jih je sklenila Republika Slovenija (v nadaljevanju: mednarodne pogodbe o izogibanju dvojnega obdavčevanja).

Postopek skupnega dogovarjanja po mednarodnih pogodbah o izogibanju dvojnega obdavčevanja je mednarodni postopek za zagotavljanje enotnega izvajanja navedenih pogodb. Tovrstni postopek torej ni postopek po domačem pravu države pogodbenice, temveč poseben instrument za reševanje mednarodnih davčnih sporov. Podobno velja tudi za postopek skupnega dogovarjanja po [Konvenciji o odpravi dvojnega obdavčevanja v zvezi s preračunom dobička povezanih podjetij](#) (Uradni list RS-MP, št. 12/07; v nadaljevanju: Arbitražna konvencija).

Organizacija za ekonomsko sodelovanje in razvoj (v nadaljevanju: OECD), katere članica je tudi Republika Slovenija, je objavila Priročnik o učinkovitih postopkih skupnega dogovarjanja (MEMAP). Cilj objave priročnika, v katerem so navedene najboljše prakse na tem področju, je spodbujanje ozaveščenosti o delovanju postopkov skupnega dogovarjanja. Priročnik je objavljen na spletni strani OECD (<http://www.oecd.org>).

Prav tako IV. poglavje Smernic OECD za določanje transfernih cen za mednarodna podjetja in davčne uprave (v nadaljevanju: Smernice OECD za določanje transfernih cen) vsebuje poseben del glede ustreznih prilagoditev in postopkov skupnega dogovarjanja¹. Julija 2017 so bile navedene Smernice OECD za določanje transfernih cen posodobljene z novo izdajo, ki odraža predvsem pojasnitve in spremembe iz poročil ukrepov za preprečevanje zmanjševanja davčne osnove in preusmerjanja dobička (angl. »Base Erosion and Profit Shifting – BEPS«)².

1.2. Pravna podlaga

Postopek skupnega dogovarjanja je urejen v določbah posamezne veljavne mednarodne pogodbe o izogibanju dvojnega obdavčevanja (praviloma 25. člen – Postopek skupnega dogovarjanja). Poleg navedenih mednarodnih pogodb je postopek skupnega dogovarjanja urejen tudi v 6. členu Arbitražne konvencije³.

Po navedenih določbah mednarodne pogodbe o izogibanju dvojnega obdavčevanja se lahko pristojni organ v Sloveniji dogovarja neposredno s pristojnim organom druge države pogodbenice, da bi dosegla dogovor glede obdavčitve v Republiki Sloveniji (v nadaljevanju: Slovenija) ali v drugi državi pogodbenici, in sicer je to lahko dogovor v posameznih primerih ali tudi dogovor o splošnih vprašanjih (več o tem pod točko 1.3.).

¹ Smernice(izdaja 2010) so v prevodu objavljene na spletni strani Ministrstva za finance: http://www.mf.gov.si/fileadmin/mf.gov.si/pageuploads/Davki_in_carine/Dokumenti/Smernice_OECD_za_dolocanje_t_ransfernih_cen_koncnopdf

² Nova izdaja Smernic OECD za določanje transfernih cen je objavljena na spletni strani OECD: <http://www.oecd.org/tax/transfer-pricing/oecd-transfer-pricing-guidelines-for-multinational-enterprises-and-tax-administrations-20170917.htm>

³ Poleg navedenih pravnih aktov je bila na tem področju na ravni EU sprejeta tudi [Direktiva Sveta EU 2017/1852 z dne 10. oktobra 2017 o mehanizmih za reševanje davčnih sporov v Evropski Uniji](#) (UL L št. 265 z dne 14. 10. 2017, str. 1), ki mora biti prenesena v nacionalno zakonodajo do 30. 9. 2019 in bo dopolnila mehanizme za reševanje sporov po obstoječih pravnih podlagah.

Podobno se lahko pristojni organ v Sloveniji dogovarja po Arbitražni konvenciji s pristojnim organom druge države članice Evropske unije, da bi dosegla dogovor v posameznem primeru, vendar pa se Arbitražna konvencija uporablja za primere preračuna dobička povezanih podjetij in primere določanja dobička stalnim poslovnim enotam. Arbitražna konvencija se uporablja v razmerju z drugimi državami članicami Evropske unije (Avstrijo, Belgijo, Bolgarijo, Ciprom, Češko, Dansko, Estonijo, Finsko, Francijo, Grčijo, Hrvaško, Irsko, Italijo, Latvijo, Litvo, Luksemburgom, Madžarsko, Malto, Nemčijo, Nizozemsko, Poljsko, Portugalsko, Romunijo, Slovaško, Španijo, Švedsko in Združenim kraljestvom).

Omeniti je treba tudi, da Zakon o davčnem postopku (Uradni list RS, št. 13/11 – uradno prečiščeno besedilo, 32/12 in 94/12, 101/13 – ZDavNepr, 111/13, 25/14 – ZFU, 40/14 – ZIN-B, 90/14, 91/15, 63/16 in 69/17; v nadaljevanju: ZDavP-2) v 256. do 258. členu vsebuje pravila glede izvajanja postopkov skupnega dogovarjanja po mednarodnih pogodbah o izogibanju dvojnega obdavčevanja, ki jih je sklenila Slovenija.

V okviru postopka skupnega dogovarjanja lahko oseba zaprosi tudi za sklenitev enostranskega, dvostranskega ali večstranskega vnaprejšnjega cenovnega sporazuma (v nadaljnjem besedilu: APA sporazum, angl. »advance pricing agreement«). Dvostranski APA sporazum temelji na skupnem dogovoru pristojnih organov po mednarodni pogodbi o izogibanju dvojnega obdavčevanja, ki tako dogovarjanje omogoča, večstranski APA sporazum pa na skupnih dogovorih pristojnih organov po mednarodnih pogodbah o izogibanju dvojnega obdavčevanja, ki tako dogovarjanje omogočajo.

APA sporazum je dogovor med davčnim zavezancem in davčnim organom, s katerim se pred izvajanjem transakcij med povezanimi osebami določijo metodologija, kritične predpostavke in druga primerna merila za določanje transfernih cen za te transakcije in obdobje, za katerega ta merila veljajo. Postopek sklenitve APA sporazuma je določen v 14.a do 14.g členu ZDavP-2. Več informacij v zvezi s sklepanjem APA sporazumov je mogoče najti na spletni strani Finančne uprave Republike Slovenije:

http://www.fu.gov.si/nadzor/podrocja/transferne_cene/.

Informacije o vodenju postopkov skupnega dogovarjanja v Sloveniji so na spletni strani OECD objavljene tudi v zbirki informacij o vodenju postopkov skupnega dogovarjanja po državah:

<http://www.oecd.org/tax/beps/country-map-profiles.htm>

Poleg tega OECD objavlja tudi informacije o sistemih držav na področju transfernih cen. Te informacije so lahko relevantne tudi za reševanje sporov v postopkih skupnega dogovarjanja. Informacije glede sistemov držav na področju transfernih cen so objavljene na naslednji povezavi:

<http://www.oecd.org/tax/transfer-pricing/transfer-pricing-country-profiles.htm>

1.3. Vsebina določb o postopku skupnega dogovarjanja

V določbah mednarodnih pogodb o izogibanju dvojnega obdavčevanja, ki urejajo postopek skupnega dogovarjanja, so z nekaterimi izjemami določene naslednje vrste postopkov⁴:

⁴ V 25. členu Vzorčne konvencije o izogibanju dvojnega obdavčevanja dohodka in premoženja OECD iz leta 2014 (v nadaljevanju: Vzorčna davčna konvencija OECD) je določeno:

1. Kadar oseba meni, da imajo ali bodo imela dejanja ene ali obeh držav pogodbenic zanjo za posledico obdavčenje, ki ni v skladu z določbami te konvencije, lahko ne glede na pravna sredstva, ki ji jih omogoča domače pravo teh držav, predloži zadevo pristojnemu organu države pogodbenice, katere rezident je, ali če se njen primer nanaša na prvi odstavek 24. člena, tiste države pogodbenice, katere državljan je. Zadeva mora biti predložena v treh letih od prvega uradnega obvestila o dejanju, ki je imelo za posledico obdavčenje, ki ni v skladu z določbami konvencije.

- postopek skupnega dogovarjanja v posameznih primerih, ki se lahko začne na zahtevo osebe, s katero ta izkaže, da imajo ali bodo imela dejanja ene ali obeh držav pogodbenic zanjo za posledico obdavčevanje, ki ni v skladu z določbami veljavne mednarodne pogodbe;
- postopek skupnega dogovarjanja o splošnih vprašanjih, s katerimi se odpravljajo težave ali dvomi pri razlagi ali uporabi mednarodnih pogodb;
- postopek skupnega dogovarjanja o odpravi dvojnega obdavčevanja v primerih, ki jih posamezna mednarodna pogodba ne predvideva⁵.

Postopka skupnega dogovarjanja iz druge in tretje alineje prejšnjega odstavka se začneta na zahtevo pristojnega organa. Praviloma skupni dogovori, doseženi v postopkih po drugi alineji, vplivajo na večje število davčnih zavezancev.

V tem dokumentu je podrobneje opisan postopek skupnega dogovarjanja iz prve alineje prvega odstavka te točke (1.3.).

V določbah mednarodnih pogodb o izogibanju dvojnega obdavčevanja, ki urejajo postopek skupnega dogovarjanja, ni predvidena obveznost pristojnih organov, da dosežejo rešitev (dogovor) v vsakem primeru. Pristojna organa sta si dolžna le prizadevati rešiti primer s skupnim dogovorom, a to še ne pomeni, da je tak dogovor tudi možno doseči v čisto vsakem primeru. Po nekaterih mednarodnih pogodbah je v primeru, ko dogovor ni dosežen v določenem časovnem okviru, dopustna arbitražna kot sestavni del postopka skupnega dogovarjanja, ki omogoča rešitev primera z neodvisno odločitvijo. Podobno je po Arbitražni konvenciji predvidena arbitražna, če pristojna organa ne dosežeta dogovora pravočasno⁶.

1.4. Vsebina in namen skupnega dogovarjanja pristojnih organov

Vsebina skupnega dogovarjanja kot meddržavnega postopka je obravnava zahtev držav pogodbenic, podanih na podlagi mednarodne pogodbe o izogibanju dvojnega obdavčevanja

2. Če pristojni organ meni, da je pritožba upravičena in če sam ne more najti zadovoljive rešitve, si prizadeva rešiti primer s skupnim dogovorom s pristojnim organom druge države pogodbenice, da bi se izognili obdavčenju, ki ni v skladu s konvencijo. Vsak dosežen dogovor se izvaja ne glede na roke v domačem pravu držav pogodbenic.

3. Pristojna organa držav pogodbenic si prizadevata s skupnim dogovorom rešiti kakršne koli težave ali dvome, ki nastanejo pri razlagi ali uporabi konvencije. Prav tako se lahko posvetujeta o odpravi dvojnega obdavčevanja v primerih, ki jih konvencija ne predvideva.

4. Da bi pristojna organa držav pogodbenic dosegla dogovor v skladu s prejšnjimi odstavki, se lahko dogovarjata neposredno, vključno v skupni komisiji, ki jo sestavljata sama ali njuni predstavniki.

5. Kadar:

a) je po prvem odstavku oseba predložila primer pristojnemu organu države pogodbenice, ker so imela dejanja ene ali obeh držav pogodbenic za to osebo za posledico obdavčenje, ki ni v skladu z določbami te konvencije, in

b) se pristojna organa ne moreta dogovoriti o rešitvi primera v skladu z drugim odstavkom v dveh letih od predložitve primera pristojnemu organu druge države pogodbenice,

se kakršna koli nerešena vprašanja, ki izhajajo iz primera, predložijo v arbitražo, če oseba tako zahteva. Vendar se ta nerazrešena vprašanja ne predložijo v arbitražo, če je sodišče ali upravno sodišče katere koli od obeh držav že sprejelo odločitev o teh vprašanjih. Razen če oseba, ki jo primer neposredno zadeva, ne sprejme skupnega dogovora, s katerim se izvede arbitražna odločitev, je ta odločitev zavezujoča za obe državi pogodbenici in se izvede ne glede na roke v domači zakonodaji teh držav pogodbenic. Pristojna organa držav pogodbenic s skupnim dogovorom uredita način uporabe tega odstavka. Pristojna organa držav pogodbenic s skupnim dogovorom uredita način uporabe tega odstavka.

⁵ Npr. v primeru, ko ima rezident tretje države stalno poslovno enoto v obeh državah pogodbenicah in se državi pogodbenici ne strinjata o višini dobička, ki se pripiše vsaki od teh poslovnih enot.

⁶ Sprejeta [Direktiva Sveta EU 2017/1852 z dne 10. oktobra 2017 o mehanizmih za reševanje davčnih sporov v Evropski Uniji](#) (UL L št. 265 z dne 14. 10. 2017, str. 1) bo, ko bo prenesena v nacionalno zakonodajo, zavezancem omogočala, da v primeru, ko dogovor med pristojnima organoma ne bo dosežen pravočasno, zahteva arbitražo.

oziroma po Arbitražni konvenciji, ki se nanaša na davčno obravnavo osebe, za katero se uporabljajo določbe mednarodne pogodbe oziroma konvencije.

Namen skupnega dogovarjanja pristojnih organov je uveljaviti pravico, ki jo ima oseba, za katero se uporabljajo določbe mednarodne pogodbe o izogibanju dvojnega obdavčevanja ali Arbitražne konvencije, po navedeni pogodbi oziroma konvenciji, v okviru pravnih sistemov držav pogodbenic.

1.5. Pristojni organ

V Sloveniji je za nudenje pomoči prek postopkov skupnega dogovarjanja po mednarodnih pogodbah o izogibanju dvojnega obdavčevanja, ki jih je sklenila Republika Slovenija, in po Arbitražni konvenciji, pristojno Ministrstvo za finance. Tovrstne storitve nudenja pomoči so brezplačne.

Seznam držav, s katerimi je Slovenija sklenila mednarodne pogodbe o izogibanju dvojnega obdavčevanja, je objavljen na naslednjem spletnem naslovu:

http://www.fu.gov.si/fileadmin/Internet/Davki_in_druge_dajatve/Podrocja/Mednarodno_obdavcenje/Zakonodaja/Seznam_veljavnih_MP.pdf

Postopek skupnega dogovarjanja po mednarodnih pogodbah o izogibanju dvojnega obdavčevanja ali po Arbitražni konvenciji je mednarodni postopek, ki poteka med pristojnima organoma obeh držav pogodbenic. Zato davčni zavezanci, četudi se postopek začne na njihovo zahtevo, kot je navedeno v nadaljevanju, v samem poteku konkretnega dogovarjanja med organoma ne sodelujejo. Pričakuje pa se, da bodo v času trajanja postopka skupnega dogovarjanja hitro in odzivno sodelovali s pristojnim organom.

Za informacije, izmenjane v postopku skupnega dogovarjanja, velja davčna tajnost, kot je določeno v posamezni mednarodni pogodbi o izogibanju dvojnega obdavčevanja.

2. POSTOPEK SKUPNEGA DOGOVARJANJA PO MEDNARODNIH POGODBAH O IZOGIBANJU DVOJNEGA OBDAVČEVANJA

2.1. Zahtevki za začetek postopka skupnega dogovarjanja

2.1.1. Kdo lahko vloži zahtevek

Zahtevek za začetek postopka skupnega dogovarjanja lahko vloži oseba, za katero se uporabljajo določbe posamezne mednarodne pogodbe o izogibanju dvojnega obdavčevanja.

2.1.2. Kje se vloži zahtevek

Zahtevek se vloži pri pristojnem organu države rezidentstva osebe, za katero se uporabljajo določbe posamezne mednarodne pogodbe o izogibanju dvojnega obdavčevanja. Pisni zahtevki za nudenje pomoči prek postopkov skupnega dogovarjanja po mednarodnih pogodbah o izogibanju dvojnega obdavčevanja dohodka in premoženja se v Sloveniji pošljejo neposredno pristojnemu organu na naslov:

Ministrstvo za finance
Direktorat za sistem davčnih, carinski in drugih javnih prihodkov
Sektor za sistem obdavčitve dohodkov in premoženja
Župančičeva 3
1000 Ljubljana
Fax: 01 369 6719
Tel: 01 369 6717, 6710
Email: gp.mf@gov.si

V primeru uveljavljanja varstva po prvem odstavku člena mednarodne pogodbe o izogibanju dvojnega obdavčevanja, ki ureja enako obravnavanje, se zahtevek vloži pri pristojnem organu države državljanstva osebe, ki uveljavlja ugodnosti iz posamezne mednarodne pogodbe, če z mednarodno pogodbo ni določeno drugače.

Davčni zavezanec, ki spremeni svoj rezidentski status (postane rezident druge države pogodbenice in preneha biti rezident Slovenije) po tem, ko je nastopilo dejanje, posledica katerega je bila ali bi lahko bila obdavčitev, ki ni v skladu z določbami mednarodne pogodbe o izogibanju dvojnega obdavčevanja, vloži zahtevek pri pristojnem organu države, katere rezident je bil v času, ko je bil (ali naj bi bil) relevantni davek, ki je posledica takšnega dejanja, obračunan oziroma odmerjen.

V primeru dvojnega rezidentstva se zahtevek vloži v tisti državi pogodbenici, v kateri oseba meni, da je njen rezident. Tako mora rezident Slovenije, ki je tudi rezident druge države pogodbenice in meni, da je po določbah mednarodne pogodbe o izogibanju dvojnega obdavčevanja samo davčni rezident te druge države pogodbenice, začetek postopka skupnega dogovarjanja glede ugotavljanja njegovega davčnega rezidentstva po določbah mednarodne pogodbe zahtevati pri pristojnem organu druge države pogodbenice.

V primeru, ko se v eni državi pogodbenici opravi prilagoditev, ki vpliva na povezane osebe iz obeh držav pogodbenic (npr. prilagoditev transfernih cen, ki jo opravi ena država pogodbenica glede prihodkov ali odhodkov ene družbe iz transakcij med njo in povezano družbo v drugi državi pogodbenici), je priporočljivo, da vsak davčni zavezanec vloži ločen zahtevek pri pristojnem organu države, katere rezident je. Torej zahtevek vložita tako družba, ki je prejela odločbo o odmeri davka, v državi, ki je izdala odločbo, zaradi katere je nastala dvojna obdavčitev ali obdavčitev, ki ni skladna z mednarodno pogodbo o izogibanju dvojnega obdavčevanja, ter tudi z njo povezana tuja družba, ki bi lahko že bila obdavčena od dela dobička, ki ustreza primarni prilagoditvi, pri pristojnem organu države, katere rezident je. V primeru, ko je zahtevek vložen pri več kot enem pristojnem organu, je treba paziti, da se vloži istočasno ter da se pristojnima organoma predložijo enaki podatki. Na ta način se zagotovi učinkovitost postopka in enako informiranje obeh pristojnih organov.

2.1.3. Rok za vložitev zahtevka

Zahtevek je treba vložiti čim prej po prvem uradnem obvestilu o dejanju v Sloveniji ali drugi državi pogodbenici, ki je imelo za posledico obdavčenje, ki ni v skladu z določbami mednarodne pogodbe o izogibanju dvojnega obdavčevanja.

Roki za vložitev zahtevka so določeni v mednarodnih pogodbah o izogibanju dvojnega obdavčevanja (tj. v členu, ki ureja postopek skupnega dogovarjanja).

Če v posamezni mednarodni pogodbi o izogibanju dvojnega obdavčevanja rok ni določen in ni določeno, da se vsak dosežen dogovor izvaja ne glede na roke v domači zakonodaji držav pogodbenic, pristojni organ v Sloveniji upošteva zastaralni rok po 125. členu ZDavP-2, če gre za

primer, ko naj bi se dvojna obdavčitev oz. obdavčitev, ki ni v skladu z mednarodno pogodbo, odpravila v Sloveniji.

Če naj bi se dvojna obdavčitev ali obdavčitev, ki ni skladna z mednarodno pogodbo o izogibanju dvojnega obdavčevanja, odpravila v drugi državi pogodbenici in v mednarodni pogodbi ni določeno, da se vsak dosežen dogovor izvaja ne glede na roke v domači zakonodaji držav pogodbenic, pa je treba ob vložitvi zahtevka upoštevati tudi dejstvo, ali bi bilo skupni dogovor v drugi državi pogodbenici možno takrat izvršiti.

Izraz »čim prej po prvem uradnem obvestilu o dejanju, ki je imelo za posledico obdavčenje, ki ni v skladu z določbami mednarodne pogodbe« se razlaga na način, ki je najugodnejši za davčnega zavezanca. Navedeno pomeni, da ob upoštevanju domače zakonodaje o davčnem postopku, rok za vložitev zahtevka običajno začne teči:

- v primeru, ko je bil davek izračunan v obračunu davčnega odtegljaja, z dnem, ko je bil izračunan, odtegnjen in plačan davčni odtegljaj;
- v primeru, ko je bil davek izračunan v davčnem obračunu, z dnem, ko je bil davčni obračun predložen davčnemu organu;
- v primeru, ko je bil davek ugotovljen z odločbo o odmeri davka, z dnem, ko je bila davčnemu zavezancu vročena odločba.

Navedeno tudi pomeni, da se v primeru, ko navedeno obdavčenje izhaja iz prilagoditev dobička, ki jih je opravil davčni organ (npr. v davčnih inšpekcijskih nadzorih), rok za vložitev zahtevka v takih primerih začne teči najkasneje z dnem, ko je bila davčnemu zavezancu vročena odločba o odmeri davka.

Zahtevk za začetek postopka skupnega dogovarjanja se lahko vloži ne glede na to, da pritožbeni postopek še ni zaključen ali da pravna sredstva po slovenski zakonodaji ali zakonodaji druge države pogodbenice še niso bila izkoriščena. Pri tem pa je treba upoštevati dejstvo, da po domačem pravu nekaterih držav pogodbenic ni mogoče uveljaviti dogovora z vsebino, drugačno od odločbe domačega sodišča (tudi v Sloveniji; več o tem v 2.2.4. točki tega dokumenta).

Izjemoma pa se lahko zahtevk vloži, tudi če država pogodbenica še ni storila dejanja, ki je imelo za posledico obdavčenje, ki ni v skladu z določbami mednarodne pogodbe o izogibanju dvojnega obdavčevanja, a je še posebej verjetno, da ga bo storila (npr. če je davčni organ sprejel zavezujočo informacijo o davčni obravnavi nameravane aktivnosti, ali še pred dokončanjem davčnega inšpekcijskega nadzora oziroma pred vročitvijo odločbe o odmeri davka, če je davčni organ napovedal določene davčne ukrepe med trajanjem nadzora v zapisniku). Opozoriti pa je treba, da lahko pristojni organ z reševanjem takega primera počaka do zaključka postopka davčno inšpekcijskega nadzora oziroma do izdaje odločbe o odmeri davka.

2.1.4. Dopustnost zahtevka

Zahtevk za začetek postopka skupnega dogovarjanja je dopusten, če je iz zahtevka razvidno, da imajo ali bodo imela dejanja ene ali obeh držav pogodbenic za posledico obdavčenje, ki ni v skladu z določbami mednarodne pogodbe o izogibanju dvojnega obdavčevanja.

V primeru družb so to običajno primeri, povezani s transferencenimi cenami (tj. primeri, ko družbam, ki so del skupine multinacionalk, davčni organi ene ali več držav prilagodijo njihov dohodek iz transakcij znotraj skupine – primeri ustreznih prilagoditev dobička) in drugi primeri (npr. obstoj stalne poslovne enote, pripis dobička stalni poslovni enoti, opredelitev dohodka kot poslovni dobiček ali kot dohodek po drugih členih mednarodne pogodbe, uporaba davčnih stopenj po mednarodni pogodbi). V primeru fizičnih oseb so to običajno primeri v zvezi z dvojnimi rezidentstvom (kadar se oseba šteje za rezidenta dveh držav pogodbenic, ker izpolnjuje pogoje za status rezidenta po davčnih zakonodajah obeh držav in je v obeh državah obdavčen kot

rezident), neprimerno uporabo davčnega odtegljaja od dividend, obresti in licenčnin ter avtorskih honorarjev, obdavčevanjem dohodka iz zaposlitve in pokojnin.

V nadaljevanju so navedeni nekateri drugi splošni primeri obdavčevanja, ki ni v skladu z določbami mednarodne pogodbe o izogibanju dvojnega obdavčevanja:

- dohodek, ki se po mednarodni pogodbi ne obdavči (ali se obdavči le deloma) v drugi državi pogodbenici, je tam obdavčen (v celoti ali nad obsegom, ki ga dovoljuje mednarodna pogodba);
- davčni zavezanec, ki je v državi pogodbenici, katere rezident je, zavezanec za davek od dohodkov, vključno z dohodkom iz dejavnosti, je v drugi državi pogodbenici obdavčen od v tej drugi državi doseženega dohodka iz dejavnosti, čeprav v tej drugi državi nima stalne baze/stalne poslovne enote;
- dvojna obdavčitev je posledica različne opredelitve dohodka po mednarodni pogodbi v državah pogodbenicah;
- obdavčitev v drugi državi pogodbenici je v nasprotju s prepovedjo neenake obravnave po mednarodni pogodbi.

Če je dvojna obdavčitev nastala zaradi neupoštevanja pravil davčnega postopka, ne gre za obdavčitev, ki ni v skladu z določbami veljavne mednarodne pogodbe o izogibanju dvojnega obdavčevanja. To pomeni, da zahtevka za začetek postopka skupnega dogovarjanja ni možno vložiti v primeru dvojne obdavčitve, ki je nastala zaradi neuveljavljanja ugodnosti po mednarodni pogodbi v drugi državi pogodbenici – državi vira dohodka, kot to določajo pravila davčnega postopka v tej drugi državi. Postopek skupnega dogovarjanja namreč ne nadomešča postopka za zmanjšanje ali vračilo davčnega odtegljaja/davka v drugi državi pogodbenici. Zahtevek za postopek skupnega dogovarjanja se lahko vloži le v primeru, če je bila zahteva za tako zmanjšanje ali vračilo davka v drugi državi pogodbenici zavrnjena.

2.1.5. Način vložitve zahtevka

Zahtevek se vloži v pisni obliki na naslov, naveden pod točko 2.1.2. tega dokumenta. V primeru obsežnejše dokumentacije, zlasti v primerih prilagoditev dobička, povezanih s transfeznimi cenami, je možno in priporočljivo dokazno dokumentacijo kot prilogo k pisni vlogi predložiti v elektronski obliki.

Zahtevek se vloži v slovenskem jeziku. Zaradi mednarodne narave postopka in z namenom, da se vodenje postopka ter komunikacija s pristojnimi organi drugih držav pospeši, pa je zaželeno, da davčni zavezanec predloži zahtevo tudi v angleškem jeziku. V primeru priloženih kopij dokumentov v tujem jeziku, ki ni angleščina, je treba zahtevku priložiti prevode dokumentov.

2.1.6. Vsebina zahtevka

Poudariti je treba, da je hitrost reševanja konkretnega primera v postopku skupnega dogovarjanja med drugim odvisna tudi od vsebine zahtevka in priložene dokumentacije. Popoln zahtevek omogoča hitrejši začetek reševanja primera.

Zahtevek naj vsebuje naslednje::

- a) ime, naslov(-e), davčno(-e) številko(-e) in druge informacije, ki so potrebne za identifikacijo osebe, za katero se uporabljajo določbe posamezne mednarodne pogodbe o izogibanju dvojnega obdavčevanja, ki je vložila zahtevek pri pristojnem organu, ter morebitnih drugih relevantnih oseb;
- b) relevantna davčna obdobja;
- c) podrobnosti o upoštevanih dejstvih in okoliščinah primera (vključno s podrobnostmi o strukturi transakcije in razmerij med osebo, ki je vložila zahtevek pri pristojnem organu,

in drugimi strankami relevantnih transakcij), in natančneje, o naravi in datumu dejanj, zaradi katerih je nastalo vprašanje spora (vključno, kadar je to relevantno, s podrobnostmi o istem dohodku, prejetem v drugi državi, in o vključitvi takšnega dohodka v obdavčljivi dohodek v drugi državi ter o davku, ki je bil ali bo obračunan v zvezi s takšnimi dohodki v drugi državi) ter s tem povezanih zneskih v valutah relevantnih držav, vključno s kopijami morebitnih spremnih dokumentov;

- d) sklicevanje na nacionalne predpise, ki se uporabljajo, in mednarodno pogodbo o izogibanju dvojnega obdavčevanja. Kadar se uporablja več kot ena mednarodna pogodba, oseba, ki vloži zahtevek, navede, katera mednarodna pogodba se razlaga v povezavi z nastalim vprašanjem spora;
- e) naslednje informacije, ki jih predloži oseba, ki je vložila zahtevek pri pristojnem organu, vključno s kopijami morebitnih spremnih dokumentov:
 - o pojasnilo, zakaj oseba meni, da obstaja vprašanje spora;
 - o podrobnosti o morebitnih upravnih in sodnih postopkih, ki jih je oseba začela v zvezi z relevantnimi transakcijami, ter morebitnih sodnih odločbah, ki se nanašajo na vprašanje spora;
 - o zaveza (v obliki izjave) osebe, da so vse navedbe v predloženi dokumentaciji resnične in da bo čim bolj popolno in čim hitreje odgovorila na vse ustrezne zahteve pristojnih organov ter na zahtevo pristojnih organov predložila vso dokumentacijo;
 - o kopijo končne odločbe o odmeri davka v obliki končnega uradnega obvestila o odmeri davka, poročila davčnega inšpekcijskega nadzora ali drugega enakovrednega dokumenta, ki sproža vprašanje spora, in kopije kakršnih koli drugih relevantnih dokumentov, ki so jih davčni organi morebiti izdali v zvezi z vprašanjem spora;
 - o informacije o morebitnih zahtevkih, ki jih je oseba vložila v okviru drugega postopka medsebojnega dogovarjanja ali postopka reševanja sporov;
 - o informacijo o tem, ali je pristojni organ zadevo, o kateri je podan zahtevek, že kdaj obravnaval;
 - o informacijo o tem, ali je zadevna oseba vložila zahtevek tudi pri pristojnem organu druge države.

Poleg navedenega mora zahtevek vsebovati še :

- kontaktno telefonsko številko;
- kadar osebo v postopku zastopa pooblaščenec, se zahtevku priloži ustrezno pooblastilo;
- navedbo pristojnega davčnega organa (urada) osebe, za katero se uporablja mednarodna pogodba, in relevantnega tujega pristojnega davčnega organa (urada);
- druge informacije, ki bi bile po oceni zavezanca, pomembne za rešitev primera.

Oseba, ki vloži zahtevek za začetek postopka, mora pristojni organ sproti obveščati tudi o vseh spremembah v zvezi z vsebino zahtevka.

2.2. Postopek po vložitvi zahtevka

2.2.1. Preizkus zahtevka

Pristojni organ po vložitvi zahtevka preveri, ali so izpolnjeni formalni pogoji za začetek postopka in sicer zlasti, ali je zahtevek vložen v predpisanem roku in ali ga je vložila upravičena oseba.

Pristojni organ nato preveri, ali je vsebina zahtevka popolna, tj. ali zahtevek vsebuje vse elemente, ki so navedeni pod točko 2. 1. 6. tega dokumenta. V primeru, da določeni elementi zahtevka manjkajo ali da potrebuje dodatne informacije ali dokumentacijo za temeljito vsebinsko preučitev zadeve, pristojni organ praviloma v treh mesecih (kadar je zahteva vložena na podlagi mednarodne pogodbe o izogibanju dvojnega obdavčevanja) oziroma v dveh mesecih

(kadar je zahteva vložena na podlagi Arbitražne konvencije) od prejema zahteve, pozove osebo k dopolnitvi. V primeru, da oseba, ki je vložila zahtevo za začetek postopka skupnega dogovarjanja, v roku, ki je določen v pozivu za predložitev dodatnih informacij ali dokumentacije, teh iz utemeljenih razlogov ne more predložiti, lahko o razlogih obvesti pristojni organ in zaprosi za podaljšanje roka. Kadar oseba tudi po pozivu ne predloži zahtevanih informacij ali dokumentacije oziroma s pristojnim organom ne sodeluje, lahko pristojni organ z odločbo zavrne zahtevek za začetek postopka skupnega dogovarjanja (npr. kadar na podlagi prejetih informacij ali dokumentacije ne more ugotoviti, ali je zahteva utemeljena). Pristojni organ v tem primeru izvede tudi postopek medsebojnega obveščanja ali posvetovanja z drugim pristojnim organom, kot je opisano v točki 2.2.2. tega dokumenta.

V primeru, da pristojni organ na podlagi popolnega zahtevka ugotovi, da v zadevi dejanja ene ali obeh držav pogodbenic za zavezanca nimajo oziroma ne bodo imela za posledico obdavčenje, ki ni v skladu z določbami mednarodne pogodbe, praviloma v dveh mesecih od prejema popolne zahteve z odločbo zavrne zahtevek za začetek postopka skupnega dogovarjanja. Pristojni organ v tem primeru izvede tudi postopek medsebojnega obveščanja ali posvetovanja z drugim pristojnim organom iz točke 2.2.2. tega dokumenta.

V primeru, da se davčni zavezanec s tako odločitvijo pristojnega organa ne strinja, lahko sproži upravni spor pred Upravnim sodiščem Republike Slovenije v roku 30 dni po prejemu zavrnilne odločbe.

2.2.2. Postopek medsebojnega obveščanja in posvetovanja z drugim pristojnim organom

Kadar je zahtevek vložen pri pristojnem organu Slovenije, ki ugotovi, da niso izpolnjeni pogoji za začetek postopka oziroma iz drugih razlogov, navedenih pod točko 2.2.1. tega dokumenta, z odločbo zavrne zahtevek za začetek postopka skupnega dogovarjanja, o tem z dopisom obvesti pristojni organ druge države praviloma v roku dveh mesecev po tem, ko je o zavrnitvi obveščen davčni zavezanec. Pristojni organ se lahko pred zavrnitvijo zahtevka tudi posvetuje s pristojnim organom druge države pogodbenice.

2.2.3. Začetek postopka

2.2.3.1. Pobiranje davkov v primeru začetka postopka

Vložitev zahtevka za začetek postopka skupnega dogovarjanja ne prekine davčnega postopka oziroma postopka odmere davka.

Vložitev zahtevka za začetek postopka skupnega dogovarjanja ne zadrži izvršitve odmerne odločbe. Vendar ima davčni zavezanec, ki je vložil zahtevek za začetek postopka skupnega dogovarjanja, na voljo vse institute v zvezi z določitvijo drugačnega načina plačila davčne obveznosti (npr. drugi odstavek 87. člena in 101. do 103. člen ZDavP-2).

2.2.3.2. Vodenje postopka

Če pristojni organ na podlagi prejetih informacij in dokumentacije, po temeljiti preučitvi primera oceni, da so vsebinski pogoji za začetek postopka skupnega dogovarjanja izpolnjeni, se vsebina zahtevka, ki ga je vložila oseba, za katero se uporablja mednarodna pogodba, kadar je to v posameznem primeru možno, lahko reši (enostransko) z uporabo ustreznih pravnih sredstev po slovenski zakonodaji. Če je treba, lahko slovenski pristojni organ s pristojnim organom druge države pogodbenice izmenja mnenja in informacije o primeru, da bi potrdil določeno razlago mednarodne pogodbe o izogibanju dvojnega obdavčevanja.

Če se vsebina zahtevka ne more rešiti (enostransko) z uporabo ustreznih pravnih sredstev po slovenski zakonodaji, pristojni organ začne bilateralno fazo postopka skupnega dogovarjanja s pristojnim organom druge države pogodbenice. O začetku bilateralne faze postopka praviloma v roku dveh mesecev po prejemu popolne vloge obvesti osebo, ki je zahtevek vložila.

Kadar se je postopek skupnega dogovarjanja začel na pobudo pristojnega organa druge države pogodbenice in se zahtevek nanaša (tudi) na davčne zavezance v Sloveniji (npr. primeri po členu mednarodne pogodbe, ki ureja povezane osebe, ali členu, ki ureja rezidentstvo), pristojni organ v Sloveniji o tem praviloma v roku dveh mesecev obvesti davčnega zavezanca v Sloveniji, kadar ta ni seznanjen s primerom. Davčni zavezanec v Sloveniji je v takih primerih dolžan sodelovati s pristojnim organom. Pristojni organ v Sloveniji lahko od davčnega zavezanca, če je potrebno, zahteva predložitev dodatnih informacij oziroma dokumentacije.

2.2.4. Interakcija med postopkom skupnega dogovarjanja in uporabo domačih pravnih sredstev

Upošteva slovensko pravno ureditev je davčni organ v Sloveniji – vključno s pristojnim organom v postopku skupnega dogovarjanja – vezan na odločitev, ki jo v obravnavanem primeru sprejme sodišče v Sloveniji. Prevlada sodne odločitve nad dogovorom, doseženim v postopku skupnega dogovarjanja po mednarodni pogodbi, izhaja prvenstveno iz veljavne ustavne ureditve Republike Slovenije in temeljnih pravil delovanja sodnega sistema oziroma sistema sodnega varstva Republike Slovenije. Na taki ureditvi temelji tudi 256. člen ZDavP-2, v katerem je določeno, da se lahko odločitev, ki je sprejeta v postopku skupnega dogovora uveljavi, ne glede na odločitev davčnega organa, ki so že bile sprejete v skladu z ZDavP-2. Ker mora davčni organ odločitev sodišča spoštovati, se v postopku skupnega dogovarjanja ne more sprejeti oziroma uveljaviti dogovor, ki bi bil neskladen z odločitvijo sodišča v obravnavanem primeru.

Navedeno pomeni, da se v Sloveniji postopek skupnega dogovarjanja lahko začne med trajanjem sodnega postopka, a morebitno doseženi skupni dogovor se v Sloveniji ne more uveljaviti, če:

- je Upravno sodišče v Sloveniji v času do njegove uveljavitve v zadevi že pravnomočno odločilo, ali
- Upravno sodišče v Sloveniji v času do njegove uveljavitve v zadevi še ni pravnomočno odločilo in sodni postopek pred njegovo uveljavitvijo (s katero se je davčni zavezanec strinjal) ni bil ustavljen.

To torej pomeni, da se lahko v Sloveniji postopek skupnega dogovarjanja v primeru, ko je sodišče v zadevi že pravnomočno odločilo, začne oziroma nadaljuje le v luči tega, da bi bilo možno dvojno obdavčenje oz. obdavčenje, ki ni skladno z določbami mednarodne pogodbe o izogibanju dvojnega obdavčevanja, odpraviti v drugi državi pogodbenici. Pristojni organ v Sloveniji v tem primeru drugi pristojni organ seznaniti z odločitvijo sodišča.

Ob tem je treba opozoriti, da lahko Upravno sodišče v Sloveniji sodni postopek tudi prekine do zaključka postopka skupnega dogovarjanja.⁷ V luči učinkovitega vodenja postopka naj bi o taki prekinitvi sodnega postopka oseba čim prej obvestila pristojni organ. V tem primeru se lahko, ko je znan izid postopka skupnega dogovarjanja, sodni postopek po potrebi nadaljuje ali ustavi.

2.3. Izvedba postopka skupnega dogovarjanja

Postopek skupnega dogovarjanja poteka neposredno med pristojnima organoma obeh držav pogodbenic v skladu z mednarodno prakso. Ker je vsebina takega mednarodnega postopka

⁷ Sklep Vrhovnega sodišča Republike Slovenije (X Ips 288/2012).

posvetovalne narave, davčni zavezanci – četudi se postopek začne na njihovo zahtevo – v samem poteku dogovarjanja med pristojnima organoma ne sodelujejo (torej niso ne 'sodelujoči' in ne 'udeleženci' v teh postopkih). Seznanjeni so le z rezultatom postopka. V določenih izjemnih primerih, kadar je treba dodatno razjasniti kompleksno dejansko stanje in okoliščine primera, se lahko zavezanca pozove k predstavitvi primera pred pristojnima organoma, da bi se doseglo usklajeno razumevanje primera, kar pa ne pomeni, da davčni zavezanec nato tudi sodeluje pri pogovorih med njima.

Za razjasnitev okoliščin in dosego dogovora lahko pristojna organa izmenjujeta mnenja neposredno, vključno prek posebnega odbora, ki ga ustanovita in ga sestavljajo predstavniki obeh organov zaradi take izmenjave mnenj. V praksi pa izmenjava mnenj praviloma poteka pisno (običajno v angleškem jeziku).

Hitrost postopka je odvisna od okoliščin vsakega posameznega primera. Kadar je treba v postopku dodatno razjasniti dejanske okoliščine primera, mora oseba, ki je vložila zahtevek za začetek postopka skupnega dogovarjanja, pri tem proaktivno, transparentno in v dobri veri sodelovati s pristojnim organom ter predložiti zahtevane informacije in dokumentacijo. Posebno pomembno je, da pristojna organa ne prejmeta nasprotujočih si informacij (npr. od davčnega zavezanca in njegove povezane osebe v drugi državi), saj to lahko bistveno upočasni postopek. Dokumentacija, ki jo predložita davčni zavezanec ali njegova povezana oseba v postopku, mora biti zato natančno pregledana z vidika točnosti in konsistentnosti. Nesodelovanje osebe s pristojnim organom lahko vodi k temu, da slovenski pristojni organ ne more nuditi pomoči v postopku skupnega dogovarjanja, kot je pojasnjeno v točki 2.2.1. tega dokumenta, in posledično k temu, da v obravnavanem primeru skupnega dogovora pristojnih organov o odpravi dvojne obdavčitve oz. obdavčitve, ki ni skladna z mednarodno pogodbo o izogibanju dvojnega obdavčevanja, ni mogoče doseči. Med postopkom pristojni organ pridobiva tudi informacije o rezultatih preiskave dejstev in okoliščin v drugi državi pogodbenici. Morebitna razhajanja pristojnih organov glede opredelitve okoliščin primera se lahko razjasnijo v teku dogovarjanja.

Pristojni organ osebo, ki je vložila zahtevek, običajno oz., če je to mogoče, po telefonu obvesti o statusu in napredku v primeru.

Informacije, izmenjane v postopku skupnega dogovarjanja, se varujejo, kot je določeno v posamezni mednarodni pogodbi o izogibanju dvojnega obdavčevanja (praviloma v členu, ki ureja izmenjavo informacij). Informacije, ki so izmenjane v postopku skupnega dogovarjanja, so tako skladno z ZDavP-2 varovane kot davčna tajnost.

Upošteva se navedeno o naravi postopka skupnega dogovarjanja in po mednarodni praksi, ki je povzeta v Priročniku o učinkovitih postopkih skupnega dogovarjanja (»Manual on Effective Mutual Agreement Procedure – MEMAP), se davčnim zavezancem v primeru postopkov skupnih dogovorov po mednarodnih pogodbah ne razkrivajo dokumenti, ki sta jih v zvezi s skupnim dogovarjanjem izmenjala pristojna organa obeh držav pogodbenic.

Če se pristojna organa držav pogodbenic v postopku skupnega dogovarjanja ne uspeja dogovoriti o rešitvi primera, pristojni organ o tem obvesti osebo, ki je vložila zahtevek. V zvezi s tem je treba opozoriti, da so lahko postopki skupnega dogovarjanja v izjemnih primerih tudi zelo dolgotrajni. V primeru nedoseženega dogovora se lahko nadaljuje morebitni prekinjeni sodni postopek. Kot navedeno v 1.3. točki tega dokumenta pa je v primeru, ko pristojna organa (v določenem času) ne dosežeta dogovora, po nekaterih mednarodnih pogodbah o izogibanju dvojnega obdavčevanja, dopustna tudi arbitražna.

2.4. Uveljavitev skupnega dogovora

Praviloma se vsak dogovor, ki je dosežen v postopku skupnega dogovarjanja, izvaja ne glede na roke v domačem pravu držav pogodbenic.

Navedeno ne velja po nekaterih mednarodnih pogodbah o izogibanju dvojnega obdavčevanja, v katerih v členu, ki ureja postopek skupnega dogovarjanja, ni posebne določbe o tem, da se vsak dosežen dogovor izvaja ne glede na roke v domačem pravu držav pogodbenic. Navedeno pomeni, da je treba pri uveljavitvi skupnega dogovora po teh mednarodnih pogodbah v Sloveniji upoštevati zastaralne roke iz 125. člena ZDavP-2 (oziroma pri uveljavitvi v drugi državi pogodbenici zastaralne roke v drugi državi pogodbenici).

Ko pristojna organa držav pogodbenic dosežeta dogovor v postopku skupnega dogovarjanja, pristojni organ, ki je začel tovrstni postopek, praviloma v roku enega meseca po sklenitvi dogovora obvesti osebo, ki je vložila zahtevek, o vsebini takega dogovora. V primeru postopka skupnega dogovarjanja zaradi prilagoditve dobička, povezane s transfernimi cenami, pristojni organ v Sloveniji o vsebini dogovora praviloma v roku enega meseca po sklenitvi dogovora obvesti rezidenta Slovenije, na katerega se postopek nanaša, tudi če je postopek začel pristojni organ druge države pogodbenice na zahtevo svojega rezidenta.

Po 257. členu ZDavP-2 lahko davčni zavezanec, na katerega se nanaša odločitev, sprejeta v postopku skupnega dogovarjanja, v 12 mesecih od dneva, ko je bil obveščen o odločitvi, ki sta jo pristojna organa sprejela v postopku skupnega dogovarjanja, od davčnega organa zahteva, da se odločitev, ki je bila sprejeta v postopku skupnega dogovarjanja, uveljavi. Po drugem odstavku 258. člena ZDavP-2 navedeno velja smiselno tudi, če se je postopek skupnega dogovarjanja začel na pobudo pristojnega organa druge države pogodbenice. Davčni zavezanec od davčnega organa ne more zahtevati, da se odločitev, ki je bila sprejeta v postopku skupnega dogovarjanja uveljavi le deloma in ne v celoti.