



REPUBLIKA SLOVENIJA  
**MINISTRSTVO ZA FINANCE**

FINANČNA UPRAVA REPUBLIKE SLOVENIJE

Šmartinska cesta 55, p.p. 631, 1001 Ljubljana

T: 01 478 38 00

E: [gfu.fu@gov.si](mailto:gfu.fu@gov.si)

[www.fu.gov.si](http://www.fu.gov.si)

## **MEDNARODNA IZMENJAVA/DAC6**

### **Poročanje o čezmejnih aranžmajih (reportable cross-border arrangements)**

#### **Podrobnejši opis**

junij 2021

## Kazalo

<b>1</b>	<b>SPLOŠNO</b> .....	<b>4</b>
1.1	Kaj je poročanje o čezmejnih aranžmajih.....	4
1.2	Kdo poroča o čezmejnih aranžmajih.....	4
1.3	Katere davke zajema poročanje .....	5
<b>2</b>	<b>ČEZMEJNI ARANŽMA</b> .....	<b>6</b>
2.1	Kaj je čezmejni aranžma.....	6
2.2	Kaj je čezmejni aranžma, o katerem se poroča .....	7
2.3	Kaj je tržni aranžma in kaj je prilagojeni aranžma .....	7
2.4	Primeri: čezmejni aranžma, o katerem se poroča .....	8
<b>3</b>	<b>POROČANJE DAVČNEMU ORGANU</b> .....	<b>9</b>
3.1	Obveznost poročanja - posredniki .....	9
3.2	Privilegij poklicne molčečnosti .....	10
3.3	Kdo je zavezan k poročanju, če ni posrednika .....	11
3.4	Poročanje, kadar je več posrednikov ali zadevnih zavezancev .....	11
3.5	Primeri: pravila poročanja.....	11
3.6	Katere podatke je treba poročati in kako se podatki predložijo Finančni upravi RS.....	14
<b>4</b>	<b>ROK ZA POROČANJE IN IZMENJAVO INFORMACIJ</b> .....	<b>16</b>
4.1	Rok za predložitev podatkov Finančni upravi RS.....	16
4.2	Primeri: Kdaj nastane obveznost poročanja .....	17
4.3	Izmenjava informacij.....	17
<b>5</b>	<b>SANKCIJE</b> .....	<b>18</b>
5.1	Kakšne so sankcije, če posrednik ali zadevni davčni zavezanec podatkov ne poroča	18
<b>6</b>	<b>DOLŽNA SKRBNOST OZIROMA DOLŽNO RAVNANJE POSREDNIKA</b> .....	<b>19</b>
6.1	Dolžna skrbnost oziroma dolžno ravnanje posrednika .....	19
6.2	Dodelitev identifikacijske številke aranžmaja in razkritja, obveščanje o dodeljeni številki aranžmaja in razkritja .....	19
6.3	Primeri: pridobivanje dodatnih informacij o aranžmaju .....	20
<b>7</b>	<b>PREPOZNAVNE ZNAČILNOSTI (HALLMARKS)</b> .....	<b>22</b>
7.1	<b>PRESKUS GLAVNE KORISTI</b> .....	<b>22</b>
	Primeri: test glavne koristi .....	23
7.2	<b>A. SPLOŠNE PREPOZNAVNE ZNAČILNOSTI, POVEZANE S PRESKUSOM GLAVNE KORISTI</b> .....	<b>24</b>
	A1. Aranžma, pri katerem se zadevni davčni zavezanec ali udeleženec v aranžmaju zaveže, da bo upošteval pogoj zaupnosti,.....	24
	A2. Aranžma, pri katerem je posrednik upravičen do plačila (ali obresti ter nadomestila za stroške financiranja in druge stroške) za aranžma .....	25
	A3. Aranžma, ki je bistveno standardiziral dokumentacijo in/ali strukturo .....	26

<b>7.3 B. POSEBNE PREPOZNAVNE ZNAČILNOSTI, POVEZANE S PRESKUSOM GLAVNE KORISTI</b> .....	<b>27</b>
B1. Aranžma, pri katerem udeleženec sprejme navidezne korake.....	27
Primeri: B1.....	28
B2. Aranžma, ki ima za posledico preoblikovanje dohodkov v kapital, darila ali druge kategorije	30
Primeri: B2.....	31
B3. Aranžma, ki vključuje krožne transakcije, katerih rezultat je fiktivno trgovanje s sredstvi.....	32
Primeri: B3.....	33
<b>7.4 C. POSEBNE PREPOZNAVNE ZNAČILNOSTI, POVEZANE S ČEZMEJNIMI TRANSAKCIJAMI</b> .....	<b>33</b>
C1. Aranžma, ki vključuje odbitna čezmejna plačila med dvema ali več povezanimi podjetji .....	34
Primeri: C1 .....	35
C2. Odbitki za isto amortizacijo sredstev se uveljavljajo v več kot eni jurisdikciji.....	36
C3. Oprostitev dvojnega obdavčevanja v zvezi z isto postavko dohodkov ali kapitala se uveljavlja v več kot eni jurisdikciji .....	36
C4. Obstaja aranžma, ki vključuje prenose sredstev, pri čemer obstaja pomembna razlika v znesku, ki se v navedenih jurisdikcijah v zvezi s temi sredstvi šteje za plačljivega.....	38
<b>7.5 D. POSEBNE PREPOZNAVNE ZNAČILNOSTI, POVEZANE Z AVTOMATIČNO IZMENJAVO PODATKOV IN UPRAVIČENIM LASTNIŠTVOM</b> .....	<b>39</b>
D1. Aranžma, ki lahko ima za posledico ogrožitev obveznosti .....	39
Primeri: D1b .....	41
Primeri: D1c.....	41
Primeri: D1f .....	43
D2. Aranžma, ki vključuje nepregledno verigo pravnega ali upravičenega lastništva .....	43
Primeri: D2 .....	45
<b>7.6 POSEBNE PREPOZNAVNE ZNAČILNOSTI, POVEZANE S TRANSFERNIMI CENAMI</b> ....	<b>46</b>
E1. Aranžma, ki vključuje uporabo enostranskih pravil izjeme »varnega pristana« .....	46
Primeri: E1.....	47
E2. Aranžma, ki vključuje prenos neopredmetenih sredstev, ki jih je težko ovrednotiti.....	48
E3. Aranžma, ki vključuje čezmejni prenos funkcij in/ali tveganj in/ali sredstev znotraj skupine...	49
<b>8 DODATNE INFORMACIJE</b> .....	<b>50</b>
<b>8.1 Kje so na voljo dodatne informacije?</b> .....	<b>50</b>
<b>9 POGOSTA VPRAŠANJA</b> .....	<b>50</b>

Izjava o omejitvi odgovornosti:

Pojasnila, objavljena na spletni strani so namenjena lažjemu razumevanju glede obveznosti poročanja in izmenjave poročil po državah in niso pravno zavezujoča.

# 1 SPLOŠNO

## 1.1 Kaj je poročanje o čezmejnih aranžmajih

Obveznost poročanja o potencialno agresivnih čezmejnih aranžmajih davčnega načrtovanja uvaja Direktiva Sveta (EU) 2018/822 o spremembi Direktive 2011/16/EU glede avtomatične izmenjave informacij na področju obdavčenja v zvezi s čezmejnimi aranžmaji, o katerih se poroča (v nadaljevanju: Direktiva). Cilj Direktive je zaščita nacionalnih davčnih prihodkov pred agresivnimi davčnimi strukturami, katerih glavni namen je prelivanje dobičkov v davčno ugodnejše jurisdikcije.

Direktiva je zasnovana po vzoru priporočil BEPS Ukrepa 12<sup>1</sup> glede zahteve, da davčni zavezanci razkrijejo svoje aranžmaje agresivnega davčnega načrtovanja, s čimer se davčnemu organu zagotavljajo pravočasne, celovite in relevantne informacije o potencialno agresivnih aranžmajih in shemah davčnega načrtovanja.

V slovenski zakonodaji je poročanje v skladu z Direktivo (v nadaljevanju: DAC6 poročanje) urejeno v [Zakonu o davčnem postopku](#) (v nadaljevanju ZDavP-2), v naslednjih členih: 243.a, 248.c, 255.m, 255.n, 255.o, 255.p, 255.r, 255.s, 255.š, 255.t, 255.u in 255.v (III. C poglavje) in v členih 394., 397 ter v Prilogi IV Direktive 2011/2016/EU.

Izvajanje pravil za poročanje o čezmejnih aranžmajih na podlagi III. C poglavja ZDavP-2 pa je podrobneje urejeno v II.B delu [Pravilnika o izvajanju ZDavP-2](#) (v nadaljevanju Pravilnik), v členih od 85.c člena do vključno 85. j člena in v Prilogi 22, ki je sestavni del tega Pravilnika.

## 1.2 Kdo poroča o čezmejnih aranžmajih

DAC6 poročanje uvaja obveznost poročanja za podjetja in posameznike, ki ponujajo storitve svetovanja na področju davčnega načrtovanja in se v direktivi imenujejo posredniki. To so lahko davčni svetovalci, banke, bonitetne agencije, notarji, odvetniki, revizorji, računovodski servisi in druge institucije in podjetja, ki v razmerju do davčnih zavezancev ustrezajo opredelitvi posrednika.

Obveznost razkritja se nanaša na osebe, ki so opredeljene kot posredniki. Definicija posrednika v ZDavP-2 sledi dvodelni opredelitvi v Direktivi, ki določa, da je posrednik vsaka fizična ali pravna oseba ali subjekt brez pravne osebnosti, ki oblikuje, trži, organizira ali da na voljo za izvajanje ali upravlja izvajanje čezmejne ureditve, o katerih se poroča. Posrednik je tudi vsaka oseba, ki se ob upoštevanju ustreznih dejstev in okoliščin ter na podlagi razpoložljivih informacij in ustreznega strokovnega znanja in razumevanja, potrebnega za zagotovitev takih storitev, zaveda, ali bi bilo zanjo upravičeno pričakovati, da se zaveda, da bo neposredno ali s pomočjo drugih oseb nudila pomoč, oziroma svetovanje pri oblikovanju, trženju, organizaciji, dajanju na voljo za uporabo ali upravljanja izvajanja čezmejne ureditve, o kateri se poroča. Posrednik poroča v državi članici rezidentstva oziroma tisti državi, v kateri so navezne okoliščine najmočnejše (npr. kjer je registrirana stalna poslovna enota), kot je določeno v 255.r členu ZDavP-2.

V primeru, ko se posrednik sklicuje na poklicno tajnost oziroma, če posrednika ni, ali le-ta ne izpolnjuje vsaj enega od prej omenjenih pogojev (kar pomeni, da ni posrednika, ki bi bil zavezan poročati slovenskemu pristojnemu organu), se obveznost poročanja prenese na zadevnega davčnega zavezanca.

---

<sup>1</sup> BEPS Ukrep 12 je del Poročila o Akcijskem načrtu BEPS. OECD je leta 2013 sprejel Akcijski načrt v zvezi z BEPS in v njem predstavil 15 ukrepov - BEPS ukrepov. Kot rezultat skupnega dela držav G20 in držav OECD ter široke vključenosti držav v razvoju in sodelovanja mednarodnih integracij, vključno z Evropsko unijo, so bila oktobra 2015 predstavljena in sprejeta Končna poročila 15 ukrepov zoper BEPS (*Base Erosion and Profit Shifting*), ki so objavljena na spletni strani OECD.

Osebe, ki so zavezane k poročanju, določa ZDavP-2 v 255.o členu, 255.s, 255.š in 255.t členu.

### **1.3 Katere davke zajema poročanje**

DAC6 poročanje zajema vse vrste davkov, ki jih določajo predpisi EU ali predpisi držav članic EU, razen davka na dodano vrednost, carin, trošarin in obveznih prispevkov za socialno varnost. Izvzete so tudi upravne takse in podobne pristojbine. Zajete so torej vrste davščin, ki so tudi sicer v dometu Direktive 2011/16/EU (244. in 255.n člen ZDavP-2).

## 2 ČEZMEJNI ARANŽMA

### 2.1 Kaj je čezmejni aranžma

V Poročilu o akcijskem načrtu o ukrepih BEPS, Ukrep 6, je aranžma opredeljen zelo široko in sicer je v zvezi s testom glavnega namena določeno, da pojem aranžma vključuje kakršen koli dogovor, shemo, transakcijo ali serijo transakcij, ne glede na to ali so pravno iztožljive. Vključuje zlasti ustvarjanje, pripis, pridobitev ali prenos dohodka, premoženja ali pravice, ki izvirajo iz dohodka.

Po Direktivi in ZDavP-2 (10. točka 243.a člena) je čezmejni aranžma opredeljen kot aranžma, ki zadeva več kot eno državo članice EU ali državo članico EU in tretjo državo, pri čemer je izpolnjen vsaj eden od naslednjih pogojev (tuji element):

- vsi udeleženci v aranžmaju niso rezidenti za davčne namene v isti jurisdikciji,
- vsaj eden od udeležencev v aranžmaju je hkrati rezident za davčne namene v več kot eni jurisdikciji,
- eden ali več udeležencev v aranžmaju izvaja dejavnost v drugi jurisdikciji prek stalne poslovne enote, ki se nahaja v navedeni jurisdikciji in aranžma predstavlja celotno poslovanje stalne poslovne enote ali njegov del,
- eden ali več udeležencev v aranžmaju izvaja dejavnost v drugi jurisdikciji, v kateri ni rezident za davčne namene in nima stalne poslovne enote,
- tak aranžma bi lahko vplival na avtomatično izmenjavo informacij ali identifikacijo upravičenega lastništva.

Aranžma lahko vključuje niz aranžmajev, posamezen aranžma pa je lahko sestavljen tudi iz več delov ali korakov. Direktiva poleg tega za aranžma uporablja različne izraze, kot so sheme ali transakcije.

Aranžma je torej lahko sestavljen iz več delov oziroma faz. Kjer posamezni del ne kaže izogibanja, je treba gledati celotno sliko in oceniti, ali transakcija, kombinacija transakcij ali kombinacija transakcij in drugih dejanj tvorijo čezmejni aranžma. V tem primeru se poroča o kombinaciji transakcij in dejanj, ki tvorijo en aranžma.

Kot uporabnike čezmejnega aranžmaja se lahko šteje vse vrste davčnih zavezancev, torej tako fizične osebe, kot tudi gospodarske družbe zasebnega in javnega prava ter ustanove.

Obličnost aranžmaja ni določena, tako ni potrebno, da je aranžma v pisni obliki, lahko gre zgolj za ustni dogovor.

Opredelitev, koliko jurisdikcij »zadeva« aranžma: pomen koncepta »zadevanja« (angl. *concerning*) v opredelitvi čezmejnega aranžmaja iz 10. točke 243.a izhaja iz same definicije, ki je sestavljena iz generalne klavzule (*čezmejni aranžma je aranžma, ki zadeva več kot eno državo članico EU ali državo članico EU in tretjo državo*) in opredelitev v alinejah, ki predstavljajo izčrpen seznam možnih tujih elementov, ki bi vplivali na to, da aranžma zadeva več kot eno jurisdikcijo.

Da čezmejni aranžma, o katerem se poroča, zadeva več jurisdikcij, je potrebna določena vsebinska povezava jurisdikcije z aranžmajem.

Na primer: podjetje v eni državi posluje preko stalne poslovne enote v drugi državi. Podjetje lahko vstopi v aranžma preko svoje stalne poslovne enote, kar zadeva samo stalno poslovno enoto (in nasprotno stranke s stalnim prebivališčem v državi članici, kjer je stalna poslovna enota) in ne vpliva na druge jurisdikcije. V tem primeru dejstvo, da je podjetje davčni rezident v drugi jurisdikciji kot nasprotno stranke ne pomeni, da aranžma "zadeva" več jurisdikcij. Aranžma je v tem primeru med podružnico in jurisdikcijo X in drugimi strankami, ki so prav tako rezidentke jurisdikcije X. Država, kjer je matična družba davčni

rezident, ne bo imela materialne povezave z aranžmajem. Vsekakor pa se opredelitev in število zadevnih jurisdikcij presoja od primera do primera.

## 2.2 Kaj je čezmejni aranžma, o katerem se poroča

Agresivno davčno načrtovanje izkorišča tehnične podrobnosti davčnega sistema ali neskladja med dvema ali več davčnimi sistemi z namenom zmanjševanja davčne obveznosti. Aranžmaji agresivnega davčnega načrtovanja so z leti postali vse bolj zapleteni in se ves čas spreminjajo in prilagajajo obrambnim protiukrepom davčnih organov.

Zato namesto opredelitve pojma agresivnega davčnega načrtovanja Direktiva aranžmaje potencialno agresivnega davčnega načrtovanja zajame s seznamom značilnosti in elementov transakcij, ki močno kažejo na izogibanje davkom ali davčno zlorabo. Ti znaki so opredeljeni kot prepoznavne značilnosti.

Nabor prepoznavnih značilnosti je opredeljen v Prilogi IV Direktive. Če aranžma vsebuje vsaj eno od teh značilnosti (angl. *Hallmarks*), gre za čezmejni aranžma, o katerem je treba poročati, kar izhaja tudi iz definicije takega aranžmaja v 11. točki 243.a člena ZDavP-2, ki se v tem delu neposredno sklicuje na prepoznavne značilnosti v Direktivi<sup>2</sup>.

Prepoznavne značilnosti so razdeljene v 5 kategorij. Kategoriji A in B ter določeni elementi kategorije C bodo obvezni za poročanje, če bo izpolnjen tako imenovan »Test glavne koristi«. Pozitiven test pomeni, da je eden od glavnih namenov aranžmaja doseči davčno korist.

## 2.3 Kaj je tržni aranžma in kaj je prilagojeni aranžma

Tržni aranžma iz 24. točke 3. člena Direktive in 14. odstavka 243.a člena ZDavP-2 pomeni čezmejni aranžma, ki je zasnovan, dan na tržišče, pripravljen za izvajanje ali dan na voljo za izvajanje, ne da bi ga bilo treba bistveno prilagoditi konkretnemu davčnemu zavezancu in ga lahko vsak zainteresirani davčni zavezanec uporabi takšnega, kot je pripravljen. Takšne aranžmaje (ki so na območjih z anglosaksonskim pravom dobro poznani, v kontinentalnem pravu pa niso običajni) lahko uporablja veliko število zavezancev. Presoja o tem, kdaj je tržni aranžma zasnovan tako, da ga ne bi bilo treba bistveno prilagoditi za uporabo, je odvisna od okoliščin konkretnega primera. Pri presoji, ali se predmetni aranžma šteje za tržni aranžma, se lahko primeroma sledi naslednjim vprašanjem:

- ali je aranžma dan na voljo za uporabo širšemu krogu uporabnikov in je s tem vstop novih uporabnikov razmeroma enostaven;
- ali se aranžma ponuja kot celostni (davčni) standardiziran produkt, za katerega so vnaprej določene vrsta in vsebina pogodb ter predviden končni rezultat, brez bistvene prilagoditve posameznemu uporabniku;

Pri tržnem aranžmaju v trenutku, ko nastopi obveznost poročanja, običajno ne bodo znani vsi podatki, ki se poročajo, ali pa se bodo ti podatki v naslednjih časovnih obdobjih spreminjali. Tako bodo, na primer, k aranžmaju pristopile nove stranke iz držav članic EU, zato je potrebno v periodičnih poročilih posredovati posodobljene podatke o aranžmaju in zadevnih zavezancih (posodobljen seznam strank, ki konkretni aranžma uporabljajo).

Na drugi strani pa je posebej prilagojeni aranžma iz 25. točke 3. člena Direktive vsak aranžma, ki ni tržni aranžma. Gre za aranžma, ki je zasnovan za konkretnega davčnega zavezanca, saj upošteva njegove značilnosti in potrebe.

---

<sup>2</sup> Čezmejni aranžma, o katerem se poroča, pomeni vsak čezmejni aranžma, ki ima vsaj eno od prepoznavnih značilnosti iz Priloge IV Direktive 2011/16/EU.

## 2.4 Primeri: čezmejni aranžma, o katerem se poroča

1. *Kje je tista bistvena meja oziroma mejnik, ki razmejuje, da je tržni aranžma zasnovan tako, da ga ne bi bilo treba bistveno prilagoditi za uporabo?*

Razmejitev narave oziroma vrste aranžmaja (ali gre za posebej prilagojeni aranžma ali za tržni aranžma) je odvisna od značilnosti oziroma bistvenih elementov aranžmaja, zato je presoja vedno odvisna od dejanskega stanja in okoliščin vsakega posameznega primera. V splošnem lahko tovrstni aranžmaji primeroma vključujejo standardizirane pogodbe (prepoznavna značilnost A3), kjer uporabnik zagotovi zgolj določene identifikacijske podatke, posrednik pa nato po vnaprej dogovorjenih korakih/fazah uredi izvedbo transakcij, poslov, ipd.

2. *Davčni svetovalec svojim strankam množično, naenkrat predstavlja čezmejni aranžma, npr. predstavitev davčnih novic vsem svojim strankam v sejni sobi, kjer nadrobno razloži čezmejni aranžma in njegovo implementacijo. Ali je v tem primeru podana obveznost poročanja, ali gre za tržni aranžma?*

Če je tržni aranžma<sup>3</sup> ob izvedbi predstavitve zasnovan v zadostni meri, da so znani vsi bistveni elementi in lahko k aranžmaju brez bistvenih prilagoditev pristopijo stranke, ki so prisotne v sejni sobi, ravno tako pa tudi druge potencialne stranke, potem se šteje, da že gre za tržni aranžma, o katerem se poroča. V kolikor so izpolnjene tudi druge okoliščine, ki sprožijo obveznost poročanja, potem je o zadevnem aranžmaju potrebno poročati v roku 30 dni od predstavitve.

3. *Družba A, rezident države A, je v decembru 2019 pridobila deleže v družbi X, ki je nepovezana oseba v državi X in ima neopredmetena sredstva M in L. Kot del strukturiranja transakcije po prevzemu, se družba X v aprilu 2020 odloči, da bo prenesla sredstvo M na povezano družbo B (rezident države B) in v maju 2020 sredstvo L na povezano osebo C (rezident države C). Prenos sredstva M na B se zaključi v juniju 2020. Zaradi zamud se prenos sredstva L na C začne pred letom 2022.*

*Vprašanje: Ali sta prenosa sredstev dva ločena aranžmaja ali se štejeta za en aranžma, implementiran v maju 2020?*

V tem primeru gre za situacijo, ko je aranžma sestavljen iz več delov ali korakov. Gre torej za en aranžma, čeprav je bil drugi korak storjen kasneje.

---

<sup>3</sup> Upoštevajoč definicijo tržnega aranžmaja iz 14. točke 243a. člena ZDavP-2.



### 3 POROČANJE DAVČNEMU ORGANU

K poročanju o čezmejnem aranžmaju so zavezani posredniki in zadevni davčni zavezanci. Prvenstveno so k poročanju zavezani posredniki: če posrednika ni, ali če posrednik uporabi privilegij poklicne tajnosti, se obveznost poročanja prenese na zadevne davčne zavezance. Zadevni davčni zavezanec torej poroča le v teh dveh (izjemnih) primerih, zato se posrednik ne more razbremeniti obveznosti poročanja na način, da bi namesto njega poročal zadevni davčni zavezanec.

#### 3.1 Obveznost poročanja - posredniki

Posredniki so določeni v 255.o členu ZDavP-2, in sicer je posrednik:

- oseba, ki oblikuje, trži, organizira ali daje na voljo za uporabo čezmejni aranžma, o katerem se poroča, ali upravlja njegovo izvajanje in
- oseba, ki se šteje za posrednika v primeru, da se ob upoštevanju ustreznih dejstev in okoliščin ter na podlagi razpoložljivih informacij in ustreznega strokovnega znanja in razumevanja, potrebnega za zagotavljanje takih storitev, zaveda, ali bi bilo zanjo upravičeno pričakovati, da se zaveda, da bo neposredno ali prek drugih oseb nudila pomoč oziroma svetovanje pri oblikovanju, trženju, organizaciji, dajanju na voljo za uporabo ali upravljanju izvajanja čezmejnega aranžmaja, o katerem se poroča. V tem delu ZDavP-2 je tako določen pravni standard upoštevanja ustreznih dejstev in okoliščin, razpoložljivih informacij in ustreznega strokovnega znanja in razumevanja.

ZDavP-2 sledi definiciji iz Direktive in določa široko zastavljeno, dvodelno definicijo posrednika: tisti, ki oblikuje, trži, organizira, daje na voljo za uporabo ali upravlja čezmejni aranžma o katerem se poroča (t.i. »promotor« ali »designer«) in tisti, ki nudi pomoč ali svetovanje pri oblikovanju, trženju, organiziranju ali dajanju na voljo ali upravljanju izvajanja čezmejnega aranžmaja (t.i. "service provider").

V drugem delu definicije posrednika (drugi odstavek 255.o člena ZDavP-2) je tako vsebovan objektivni test, po katerem se presoja, ali oseba izpolnjuje pogoje za posrednika, in sicer je to lahko le tisti, ki glede na:

1. ustrezne dejstva in okoliščine,
2. razpoložljive informacije in
3. ustrezno strokovno znanje in razumevanje

lahko šteje za posrednika.

Vse te tri prvine testa morajo biti podane, da se nekdo lahko šteje za posrednika, sicer pa ne.

Razlika med promotorji in service providerji je v vlogi, ki jo ima eden ali drugi v aranžmaju. Iz tega izhaja tudi razlika, da ima service provider možnost ugovora (in dokazovanja), da ni posrednik, ker se ni zavedal oziroma od njega ne bi bilo razumno pričakovati, da se zaveda vključenosti v izvajanje čezmejnega aranžmaja, s tem pa je izključena dolžnost poročanja.

Tudi v primerih, ko bi service provider naknadno ugotovil, da je sodeloval v aranžmaju, o katerem se poroča, (na primer, če revizor v postopku revidiranja identificira transakcijo, o kateri se poroča), obveznost poročanja ne nastopi, saj revizor ni nudil pomoči pri oblikovanju in trženju aranžmaja, temveč je zgolj naknadno zaznal to transakcijo.

Oseba se šteje za posrednika, če izpolnjuje vsaj enega od dodatnih pogojev:

- je rezident za davčne namene v Sloveniji;
- ima stalno poslovno enoto v Sloveniji, prek katere zagotavlja storitve v zvezi s čezmejnimi aranžmajem;
- je ustanovljena oziroma organizirana v skladu s slovenskim pravom ali
- je v Sloveniji registrirana za opravljanje pravnih, davčnih ali svetovalnih storitev.

Kadar mora posrednik predložiti podatke pristojnim organom več kot ene države članice EU, predloži podatke le v Sloveniji po pravilih, ki so določena v 255.r členu ZDavP-2. V skladu s tem členom je določena hierarhija glede na navezne okoliščine (nexus), pri čemer slovenskemu davčnemu organu poroča takrat, kadar je ta vez najmočnejša.

### **3.2 Privilegij poklicne molčečnosti**

Posrednik je oproščen predložitve podatkov, če bi s poročanjem kršil varovanje poklicne tajnosti, kot jo določa zakon, ki ureja poklicno tajnost. Tako dolžnost določa Zakon o odvetništvu (Uradni list RS, št. 18/93, 24/96 – odl. US, 24/10, 54/08, 35/09, 97/14, 8/16 – odl. US, 46/16 in 36/19, v nadaljevanju: ZOdv), ki v 6. členu določa, da mora odvetnik varovati kot tajnost, kar mu je zaupala stranka.

Zakonsko določena poklicna tajnost, relevantna pri ustvarjanju davčnih aranžmajev, je določena v ZOdv in Kodeksu odvetniške poklicne etike. Skozi zagotavljanje zasebnosti odvetniku se zagotavlja tajnost in zaupnost razmerja do stranke. Zaupni so podatki o stranki, ki so pri odvetniku, kot tudi odvetnikova korespondenca s stranko ter njegovo svetovanje stranki. Ta dolžnost varovanja podatkov, ki so jih odvetniku zaupale stranke, je bistveni temelj zaupnega razmerja med odvetnikom in njegovo stranko. Namen poklicne tajnosti ni zaščita odvetnika/posrednika, ampak zaščita njegovih strank, torej davčnih zavezancev.

Med odvetniške poklicne dejavnosti spadajo storitve, kot jih opredeljuje 2. člen ZOdv. To so pravno svetovanje, zastopanje in zagovarjanje strank pred sodišči in drugimi državnimi organi, sestavljanje listin in zastopanje strank v njihovih pravnih razmerjih. Odvetniška poklicna tajnost obsega tako storitve zunaj postopkov pred državnimi organi (svetovanje, sestavljanje listin in zastopanje v pravnih razmerjih) kot tudi storitve v zvezi s sodnimi in drugimi postopki pred državnimi organi.

Razlika med posredniki, ki se lahko sklicujejo na privilegij, in tistimi, ki se ne morejo, se pokaže pri vprašanju, ali gre za tržni ali posebej dogovorjeni aranžma. Pri tržnem aranžmaju morajo namreč tudi posredniki, ki se sklicujejo na privilegij, poročati o tržnem aranžmaju, saj glede na to, da je standardiziran, podatkov o strankah (davčnih zavezancih) ne vsebuje. Same podatke o strankah pa morajo v tem primeru poročati zadevni davčni zavezanci, ki bodo tak aranžma uporabili oziroma ga uporabljajo.

Ko bo šlo za posebej dogovorjeni aranžma, pa mora zaradi uveljavitve privilegija zadevni davčni zavezanec poročati o celotnem naboru podatkov, o katerih se poroča.

Kadar se posrednik sklicuje na poklicno tajnost, mora o tem pisno obvestiti kateregakoli drugega posrednika, ali če tega ni, zadevnega davčnega zavezanca. Prenos obveznosti poročanja je torej pogojena z obvestilom/notifikacijo posrednika, ki bi bil primarno zavezan poročati, če se ne bi skliceval na poklicno molčečnost.

Posrednik je oproščen poročanja v skladu z 255.s členom ZDavP-2 le v obsegu, ki ga za njegov poklic določa zakon, ki ureja poklicno tajnost. Navedeno pomeni, da se privilegij nanaša le na podatke, ki jih je odvetniku zaupal davčni zavezanec.

### 3.3 Kdo je zavezan k poročanju, če ni posrednika

Prvenstveno so torej k poročanju zavezani posredniki: če posrednika ni ali če posrednik pisno obvesti zadevnega drugega posrednika ali davčnega zavezanca o uporabi privilegija poklicne skrivnosti iz 255.č člena ZDavP-2, podatke o čezmejnem aranžmaju, o katerem se poroča, predloži drug posrednik ali, če tega ni, zadevni davčni zavezanec po pravilih iz 255.š člena ZDavP-2.

Za zadevnega davčnega zavezanca se štejejo rezidenti in nerezidenti RS. Zadevni davčni zavezanec pomeni udeleženca v aranžmaju, ki mu je čezmejni aranžma bil dan na voljo za izvajanje ali ki je tak aranžma pripravljen izvajati oziroma je že izvedel njegov prvi del (13. točka 243.a člena ZDavP-2).

Kot je že bilo pojasnjeno, mora pri tržnih aranžmajih v primeru sklicevanja na poklicno molčečnost posrednik javiti podatke o aranžmaju brez identificiranja podatkov o zavezancih; ko bo tak aranžma začel tržiti, pa bodo morali o njem poročati uporabniki sheme.

### 3.4 Poročanje, kadar je več posrednikov ali zadevnih zavezancev

Pravila poročanja so določena v 255.t členu ZDavP-2. Pravila preprečujejo dvojno poročanje in na drugi strani preprečujejo vrzeli v poročanju. Če je posrednikov več, morajo podatke o čezmejnem aranžmaju, o katerem se poroča, predložiti vsi posredniki, ki so vključeni v isti čezmejni aranžma. Posrednik je oproščen predložitve podatkov le, če lahko dokaže, da je iste podatke iz prvega odstavka 248.c člena ZDavP-2 že predložil drug posrednik. Kot dokaz lahko uporabi katerokoli dokazno sredstvo in uporabi katerikoli dokaz.

Če pa je k poročanju zvezanih več zadevnih davčnih zavezancev, predloži podatke prvi zadevni davčni zavezanec, ki se je s posrednikom o čezmejnem aranžmaju dogovoril oziroma, ki izvajanje aranžmaja upravlja. Zadevni davčni zavezanec je oproščen predložitve podatkov le, če lahko dokaže, da je iste podatke iz prvega odstavka 248.c člena ZDavP-2 že predložil drug zadevni davčni zavezanec.

Davčni zavezanec bo predložil podatke slovenskemu pristojnemu organu takrat, kadar bo *nexus* v Sloveniji najmočnejši.

Vsak zadevni davčni zavezanec na podlagi četrtega odstavka 255.t člena ZDavP-2 podatke o uporabi aranžmaja posreduje davčnemu organu vsako leto, za katero ga uporablja.

### 3.5 Primeri: pravila poročanja

- a) *Ali se finančne institucije, ki po interni politiki ne dajejo davčnih svetovalnih storitev, štejejo kot subjekt, ki ima pri svojem rednem poslovanju zadostne informacije in dovolj znanja in s tem izpolnjuje kriterije za vlogo service providerja?*

Ko so posredniki finančne institucije oziroma banke, velja, da kadar te opravljajo rutinske storitve in transakcije, takrat ne ustrezajo definiciji posrednika. Kljub temu pa jih ni mogoče vnaprej kategorično izključiti iz definicije, saj je ta vezana na vlogo v aranžmaju (torej na vsebinske pogoje, kdaj se nekdo šteje za posrednika) in ne na pravno-organizacijsko obliko ali dejavnost subjekta. Pri presoji se mora uporabiti pravni standard iz drugega odstavka 255.o člena ZDavP-2. Na primer: od nekega bančnega uslužbenca, ki izvaja standardna rutinska opravila, se ne pričakuje, da bi poznal vse relevantne okoliščine in informacije v zvezi z aranžmajem, niti se ne pričakuje, da ima zadostno ekspertno znanje, da bi lahko v teh okoliščinah prepoznal, da gre za aranžma, zato po vsebinskem preizkusu ne bi bil zajet v definiciji. Nasprotno pa se pri izvajanju kompleksnejših transakcij, storitev ali pogodb, ki jih tudi izvajajo banke, lahko pojavijo znani riziki, o teh pa je banka dolžna poročati, če prepozna, da

gre v transakciji za aranžma. Pri zahtevnejših storitvah, ki po naravi predpostavljajo individualno obravnavo stranke, se taki riziki, ki predstavljajo prepoznavne značilnosti, lahko odkrijejo.

- b) *Davčna ekipa znotraj mednarodne skupine podjetij analizira čezmejni aranžma, pri čemer se v analizo vključi zunanji izvajalec storitev davčnega svetovanja. Ali mora na podlagi drugega odstavka 255.o člena ZDavP-2 zunanji izvajalec poročati o čezmejnem aranžmaju, čeprav aranžma še ni pripravljen za izvedbo, niti na voljo za izvedbo in tudi prvi korak ni bil storjen?*

*Dejstva kažejo, da zunanji izvajalec storitev davčnega svetovanja lahko nima vseh informacij in celotne slike o aranžmaju. Poleg tega analizirani aranžma lahko ne bo nikdar izveden ali pa bo občutno spremenjen na podlagi naslednjih analiz in pred izvedbo. Dodatno je lahko poleg prvega zunanjega svetovalca vključenih še več ostalih zunanjih svetovalcev/posrednikov. Vsi ti izvajalci storitev bodo lahko oddali poročila z nepopolnimi in verjetno zavajajočimi informacijami o aranžmaju, pri čemer pa lahko naročnik (davčna ekipa znotraj mednarodnega podjetja) poroča o celem aranžmaju naknadno, ko bo aranžma pripravljen za izvedbo oziroma bo izveden prvi korak.*

Najprej je potrebno pojasniti, da se o aranžmaju poroča takrat, ko je ta zasnovan v zadostni meri, da se lahko uporablja. V tem kontekstu se torej ne poročajo »ideje«, temveč zaključene »rešitve«.

V naslednjem koraku je potrebno upoštevati, da vsak od vključenih posrednikov posreduje tiste podatke, ki jih ima na razpolago. To pomeni, da bo v primeru, kot je opisan, v praksi potrebna določena stopnja sodelovanja med vsemi osebami, vključenimi v pripravo aranžmaja.

Določbe ZDavP-2 ne določajo možnosti predložitve dokazila, da bo o čezmejnem aranžmaju poročal davčni zavezanec sam namesto posrednika. Obstaja le možnost, da en posrednik poroča podatke o vseh posrednikih, zaradi česar nato drugim posrednikom ni potrebno pošiljati ločenih poročil. Zato na podlagi drugega odstavka 255.o člena ZDavP-2 v zgoraj navedenem primeru obstaja dolžnost poročanja s strani zunanjega izvajalca storitev davčnega svetovanja, v kolikor je izpolnjen vsaj en dodatni pogoj iz tretjega odstavka 255.o člena ZDavP-2.

- c) *Davčno svetovalna družba, ki je del skupine s svetovalnimi družbami v večjem številu držav, se z davčnim zavezancem dogovori, da bo pripravila okvirno študijo čezmejnega prestrukturiranja. Nekaj analiziranih alternativ ima elemente, ki bi morali biti poročani. Davčno svetovalna družba (glavna), ki ima dogovor z davčnim zavezancem, prosi za lokalno analizo ostale pisarne, ki so del skupine svetovalnih družb, v drugih državah. Za glavno davčno svetovalno družbo ta storitev ni predmet poročanja, saj analiza, ki jo dobi davčni zavezanec, ne dosega standardov »pripravljen za izvedbo« ali »na voljo za izvedbo« in ker prvi korak ni bil izveden. Ne glede na to na podlagi besedne razlage določb ZDavP-2 pomoč enega posrednika drugemu posredniku predstavlja razlog za poročanje. Ali je namen Direktive zajeti primere, ko se svetuje/pomaga davčnemu zavezancu in ne primerov pomoči enega posrednika drugemu posredniku?*

Kot je bilo že omenjeno – poročajo se aranžmaji, ki so zasnovani v zadostni meri, da se lahko uporabljajo. Ker se presoja celotni aranžma, ki v opisanem primeru vključuje več posrednikov, se posredniki, ki nudijo pomoč drugemu posredniku, štejejo za service providerje po drugem in tretjem odstavku 255.o člena ZDavP-2. Pomoč enega posrednika davčnemu zavezancu ali drugemu posredniku je razlog za poročanje o čezmejnem aranžmaju.

- d) *Mednarodna skupina podjetij z družbami v državah po svetu zaposluje davčne strokovnjake, ki pripravljajo, analizirajo in izvajajo čezmejne aranžmaje. Ti so zaposleni v posebni družbi znotraj skupine, ki opravlja storitve za povezane osebe in hkrati sama ni del aranžmaja. Ali je ta*

*posebna družba znotraj skupine potencialno davčni zavezanec (če je aranžma dan na voljo za izvedbo), posrednik, ali oboje?*

Na podlagi prvega odstavka 255.o člena ZDavP-2 je posebna družba posrednik v primerih, ko oblikuje, trži, organizira ali daje na voljo za uporabo čezmejni aranžma, o katerem se poroča, ali upravlja njegovo izvajanje in izpolnjuje vsaj enega od dodatnih pogojev iz tretjega odstavka 255.o člena ZDavP-2. Kot zadevni davčni zavezanec bi se ta posebna družba obravnavala, če bi bila (1) uporabnica aranžmaja, ki jo je zadnje oblikoval nek drug posrednik, ali (2) če bi šlo za t.i. »in-house« aranžma (kadar ni posrednika). V obeh primerih se posebna družba šteje za davčnega zavezanca takrat, kadar le-ta pridobi koristi iz aranžmaja.

- e) *Ali so v primerih, ko davčni strokovnjaki mednarodne skupine podjetij prosijo za nasvet ali mnenje tudi zunanje davčne svetovalce, zunanji davčni svetovalci posredniki in to izključi obveznost poročanja davčnih strokovnjakov mednarodne skupine podjetij?*

Zunanji davčni svetovalci se štejejo za posrednike, v kolikor izpolnjujejo pogoje iz prvega ali drugega odstavka 255.o člena ZDavP-2. V kolikor se zunanji davčni svetovalci štejejo za posrednike v skladu s prvim odstavkom 255.o člena ZDavP-2, so davčni strokovnjaki mednarodne skupine podjetij izključeni od obveznosti poročanja le v primeru, če lahko dokažejo, da je iste podatke predložil že drug posrednik, torej zunanji davčni svetovalec (255.t člen ZDavP-2).

- f) *Davčni strokovnjaki znotraj skladov ali investicijskih hiš načrtujejo in izvajajo ali upravljajo izvedbo čezmejnih aranžmajev in jih dajejo na voljo investitorjem ali družbam, ki predstavljajo za njih naložbo. Davčni strokovnjaki opravljajo storitve in dajejo nasvete vsakemu skladu na podlagi pogodbe (manager) ali na podlagi statusno pravnega položaja kot družbenik. Načeloma se ne morejo šteti za povezane osebe v smislu 23. točke 3. člena Direktive 2011/16/EU. Ali je taka družba oziroma investicijska hiša, ki zaposluje davčne strokovnjake, davčni zavezanec, posrednik ali oboje? Ali je s tega vidika pomembno, ali njihove aktivnosti zadevajo investitorje v skladih ali hčerinske družbe, ki so v lasti skladov?*

V opisanem primeru je investicijska hiša glede na različne storitve, ki jih za investitorje ali hčerinske družbe (sklade) opravlja preko davčnih strokovnjakov, posrednik na podlagi 255.o člena ZDavP-2, ne glede na status/pravnoorganizacijsko obliko prejemnika storitev.

- g) *Davčni zavezanec pri zunanjih svetovalcih naroči davčno mnenje o npr. davčno optimalni rešitvi kapitalske neustreznosti povezane/odvisne družbe in sta tako zunanji davčni svetovalec kot povezana družba rezidenta države, ki ni članica EU. Ali je potrebno o pridobitvi takega mnenja poročati in katera pravna podlaga se uporabi?*

V opisanem primeru se šteje, da ni posrednika in zato se obveznost poročanja prenese na zadevnega davčnega zavezanca. Ta podatke predloži v državi rezidentstva, pri čemer lahko kot pravno podlago (nacionalne določbe) navede sklenjeno mednarodno pogodbo med državo rezidentstva in državo posrednika oziroma državo povezane pravne osebe.

### 3.6 Katere podatke je treba poročati in kako se podatki predložijo Finančni upravi RS

Posredniki in zadevni davčni zavezanci poročajo podatke, ki so vsebinsko razvrščeni v 8 skupin in podrobneje navedeni v 255.p členu ZDavP-2. Sporočajo se identifikacijski podatki o posrednikih ter zadevnih davčnih zavezancih, podrobnosti o prepoznavnih značilnostih, datumih začetka uporabe, o določbah nacionalnega prava<sup>4</sup>, vrednostih aranžmaja<sup>5</sup>, zadevnih državah članicah in drugi relevantni podatki.

Podatki se predložijo z oddajo obrazca DAC6 Čezmejni aranžma/razkritje preko portala [eDavki](#)<sup>6</sup>.

Način predložitve podatkov Finančni upravi RS je podrobneje urejen v [Pravilniku o izvajanju zakona od davčnem postopku](#). Vsebino obrazca vsebuje Priloga 22, ki je sestavni del Pravilnika in v kateri so opisana tudi navodila za izpolnjevanje obrazca. Dodatna pojasnila posameznih elementov in pravil DAC6 poročanja pa so opisana v [Tehničnem navodilu za poročanje](#).

Učinkovitost obvezne avtomatične izmenjave podatkov o čezmejnih aranžmajih, o katerih se poroča, zlasti, kadar je podatke dolžan predložiti več kot en posrednik ali zadevni davčni zavezanec, se zagotavlja z obvezno uporabo referenčne številke aranžmaja.

Če je podatke dolžan predložiti več kot en posrednik ali zadevni davčni zavezanec, morajo vse izmenjave v zvezi z istim aranžmajem vsebovati eno samo referenčno število, tako da je te izmenjave mogoče povezati z enim samim aranžmajem v osrednji podatkovni zbirki<sup>7</sup>.

Uporaba referenčne številke je vpeljana na podlagi Izvedbene uredbe komisije (EU) 2019/532 z dne 28. marca 2019 o spremembi Izvedbene uredbe (EU) 2015/2378 glede standardnih obrazcev, vključno z jezikovno ureditvijo, za obvezno avtomatično izmenjavo podatkov o čezmejnih aranžmajih, o katerih se poroča<sup>8</sup>.

Ob prvem poročanju o posameznem čezmejnem aranžmaju se zato aranžmaju dodeli referenčna številka (v nadaljevanju A-ID), ki se nato obvezno uporabi pri vsakem naslednjem poročanju o tem aranžmaju.

---

<sup>4</sup> Med nacionalne določbe, o katerih poroča pristojni organ, štejejo tudi sporazumi, ki jih ima Slovenija sklenjene z drugimi državami, sem spadajo torej tudi relevantne določbe konvencij o izogibanju dvojnega obdavčevanja, sklenjene s konkretno drugo državo. Navadno se aranžma nanaša na nacionalne določbe več kot ene države članice EU/jurisdikcije, saj gre za čezmejne aranžmaje, tako da je treba poročati tudi o teh.

<sup>5</sup> Kaj predstavlja vrednost aranžmaja, je odvisno od okoliščin primera, najpogosteje bo to vrednost transakcije. Vrednosti aranžmaja pa ne smemo enačiti ali zamenjati z višino davčne koristi, ta bo le izjemoma predstavljala vrednost transakcije.

<sup>6</sup> Poslovni subjekti dostopajo do portala eDavki s kvalificiranim digitalnim potrdilom. Če nimajo potrebne opreme za vstop v portal, lahko določijo pooblaščenca. Fizične osebe lahko do portala dostopajo s kvalificiranim digitalnim potrdilom, uporabniškim računom ali z mobilno aplikacijo eDavki. Več informacij o poslovanju preko portala si lahko preberete na spletni strani Finančne uprave RS, [https://www.fu.gov.si/davki\\_in\\_druge\\_dajatve/poslovanje\\_z\\_nami/e\\_davki/](https://www.fu.gov.si/davki_in_druge_dajatve/poslovanje_z_nami/e_davki/).

<sup>7</sup> Osrednja podatkovna zbirka je zbirka držav članic EU za upravno sodelovanje na področju obdavčevanja, kjer se za izpolnitev obveznosti glede avtomatične izmenjave podatkov o čezmejnih aranžmajih, o katerih se poroča, beležijo podatki.

<sup>8</sup> Standardni obrazec za avtomatično izmenjavo podatkov vsebuje elemente za izmenjavo podatkov, ki so naštetih v členu 8ab(14) Direktive 2011/16/EU, ter druga z njimi povezana polja, potrebna za doseg ciljev iz člena 8ab navedene Direktive. Za zagotovitev učinkovitosti obvezne avtomatične izmenjave podatkov o čezmejnih aranžmajih, o katerih se poroča, zlasti kadar je podatke dolžan predložiti več kot en posrednik ali zadevni davčni zavezanec, se na podlagi Izvedbene uredbe Komisije v poročanje vključijo dodatno polje, ki vsebuje referenčno številko čezmejnega aranžmaja (A-ID).

A-ID je sestavljena iz niza 17 znakov v strukturi CCAYYYMMDDXXXXXX. Posamezni znaki identifikacijske številke znaka predstavljajo:

- CC – pomeni ISO kodo države, v kateri je posrednik ali davčni zavezanec prvič poročal o razkritju iz zadevnega čezmejnega aranžmaja, o katerem se poroča; v primeru, ko se dodeli s strani Finančne uprave RS, je to oznaka »SI«;
- A – znak za aranžma;
- YYYYMMDD – datum izdaje identifikacijske številke aranžmaja;
- XXXXXX – enolična številka, ki lahko vključuje kombinacijo črk (A-Z) in števil (0-9).

Ob prvem poročanju bo identifikacijsko številko dodelil pristojni nacionalni davčni organ, vsi posredniki in uporabniki aranžmaja pa so dolžni poskrbeti za dosledno in pravilno uporabo ustrezne A-ID številke pri vseh nadaljnjih poročanjih o posameznem aranžmaju, ki mu je pripadajoča A-ID številka dodeljena.

## **4 ROK ZA POROČANJE IN IZMENJAVO INFORMACIJ**

### **4.1 Rok za predložitev podatkov Finančni upravi RS**

Za predložitev podatkov velja splošni rok 30 dni, pri čemer se trenutek nastanka obveznosti poročanja razlikuje glede na vlogo poročevalca in glede na vrsto aranžmaja.

#### **Posredniki:**

Posredniki, ki oblikujejo, tržijo, organizirajo ali dajejo na voljo za uporabo čezmejni aranžma, podatke predložijo v 30 dneh od (drugi odstavek 255.p člena ZDavP-2)

- dneva po tem, ko je tržni aranžma na voljo za izvajanje,
- dneva po tem, ko je posebej prilagojeni aranžma pripravljen za izvajanje, ali
- dneva, ko se izvede kakršna koli aktivnost, ki kaže na namero o izvajanju aranžmaja ali pomeni začetek izvajanja aranžmaja.

V primeru tržnih aranžmajev posrednik vsake tri mesece predloži redno poročilo, ki glede na predhodno poročilo vsebuje nove podatke iz 1., 4., 7. in 8. točke prvega odstavka 255.p člena ZDavP-2 (podatki o posrednikih in zadevnih davčnih zavezancih, datume začetka uporabe, spremembe v zadevnih državah članicah EU in spremembe pri morebitnih drugih zadevnih osebah).

Vse druge osebe, ki se po določilih drugega odstavka 255.o člena ZDavP-2 ravno tako štejejo za posrednike, morajo podatke o čezmejnih aranžmajih predložiti v 30 dneh od dneva po tem, ko so neposredno ali prek drugih oseb zagotovili pomoč oziroma svetovanje (tretji odstavek 255.p člena ZDavP-2).

Začetek izvajanja aranžmaja pomeni trenutek, ko je jasno, da se bo neka transakcija zgodila, ali pa ta pomeni že njegovo izvedbo.

#### **Zadevni davčni zavezanci:**

V primerih, ko ni posrednika, ali če posrednik pisno obvesti zadevnega davčnega zavezanca ali drugega posrednika o uporabi privilegija poklicne skrivnosti, mora podatke o čezmejnem aranžmaju, o katerem se poroča, predložiti drug posrednik ali, če tega ni, zadevni davčni zavezanec. Podatke mora predložiti v 30 dneh od dneva, ko je čezmejni aranžma na voljo zadevnemu davčnemu zavezancu za izvajanje ali je pripravljen za izvajanje s strani zadevnega davčnega zavezanca ali je storjen prvi del pri njegovem izvajanju, odvisno od tega, kaj nastopi prej (255.š člen ZDavP-2).

V primerih, ko je k poročanju zavezanih več zadevnih davčnih zavezancev, je pravilo določeno glede na dejstvo, kateri zavezanec je v kontaktu s posrednikom v zgodnejši fazi (četrti in peti odstavek 255.t člena ZDavP-2).

#### Podrobnejša pojasnila o tem, kdaj nastane obveznost poročanja:

»Dan na voljo« in »pripravljen na izvajanje« pomeni prvi trenutek, ki sproži obveznost poročanja. Na tej točki ni nujno, da je zavezanec sprejel odločitev o uporabi aranžmaja, temveč zadostuje že dovolj znanih informacij, na podlagi katerih se lahko zavezanec odloči za uporabo aranžmaja oziroma je znan končni namen/cilj aranžmaja.

Direktiva 2011/16/EU in Poročilo OECD o ukrepih Beps št. 12 (pravila za obvezno razkritje) dodatno ne opredeljujeta pojma »storjen prvi korak«. V poročilu OECD priporoča, da se kot storjen prvi korak



opredeli trenutek, v katerem je jasno, da se bo transakcija nadaljevala in je omogočen dober pregled nad transakcijo (predpostavke, začetni koraki in pričakovani rezultati).

Pojavne oblike so lahko različne, in sicer lahko vključujejo primere, ko se zadevni zavezanec obrne na posrednika zgolj z namenom iskanja nasvetov in idej, posrednik pa nato razvije primerni aranžma. Aranžma je lahko pripravljen kot ena izmed rešitev tudi v okviru predhodnega/dotedanjega sodelovanja med posrednikom in stranko. V to kategorijo se štejejo tudi aranžmaji, ki jih posredniki aktivno tržijo na spletu, po telefonu, z neposredno prodajo ali preko drugih marketinških kanalov. Ni potrebno, da bi bile vse podrobnosti aranžmaja dodelane in znane v celoti, temveč zadostuje, da je znan bistven namen oziroma dogovor. Ravno tako ni pomembno, če se zavezanec za uporabo aranžmaja ne odloči: aranžma je bil kljub temu »dan na voljo« in s tem nastane obveznost poročanja.

Spremembe: če se obstoječi aranžma spremeni, je bistveno in odločilno, ali je sprememba ali pa že prvotni aranžma vseboval prepoznavno značilnost, ki je sprožila obveznost poročanja. Če prepoznavno značilnost vsebuje sprememba oziroma, če sprememba aranžmaja vpliva na davčne koristi aranžmaja, je o spremenjenem aranžmaju treba poročati, če pa je prepoznavno značilnost vseboval že prvotni aranžma, ali sprememba ne vpliva na davčne koristi, pa praviloma ne.

#### **4.2 Primeri: Kdaj nastane obveznost poročanja**

- a) *Primer 1: Zavezanec ustanovi družbo v državi X, kar predstavlja več aktivnosti (npr. sestava statuta itd.), kar lahko pomeni več mesecev dokler ni družba res ustanovljena. Kaj je v tem primeru prvi korak?*

*Primer 2: V decembru 2019 A Co, rezident države A, pridobi deleže v X Co, nepovezani osebi, ki je rezident države X. Kot del strukturiranja po prevzemu, X Co v aprilu 2020 odloči, da bo prenesel določena sredstva na družbo B Co (povezana oseba, rezident države B) v maju 2020 in drugi povezani osebi, družbi C Co (rezident države C) v juniju 2020. Zaradi zamud dejansko prenese sredstva družbi C v letu 2022. Ali se šteje, da so to ločeni aranžmaji ali pa gre za en aranžma, katerega prvi korak je bil izveden maja 2020?*

Na podlagi drugega odstavka 255.p člena ZDavP-2 je prvi korak storjen, ko se izvede kakršna koli aktivnost, ki kaže na namero o izvajanju aranžmaja ali pomeni začetek izvajanja aranžmaja. Povedano drugače: obveznost poročanja nastane, ko je zasnovana struktura aranžmaja in je znan njegov pričakovan učinek. V prvem opisanem primeru je to začetek ustanovitve družbe. V drugem primeru je prvi korak pridobitev poslovnih deležev v decembru 2019, če je že ta transakcija del aranžmaja in potrebna za njegovo izvedbo. Faze znotraj aranžmaja se ne obravnavajo kot ločeni aranžmaji, temveč kot en aranžma.

#### **4.3 Izmenjava informacij**

Finančna uprava RS, kot pristojni organ, prejete podatke avtomatično prek osrednje podatkovne zbirke posreduje pristojnim organom vseh drugih držav članic EU, v določenem obsegu pa tudi Evropski Komisiji.

Avtomatična izmenjava se izvede vsako četrletje, v enem mesecu po koncu četrletja, v katerem so bili podatki predloženi.

## **5 SANKCIJE**

### **5.1 Kakšne so sankcije, če posrednik ali zadevni davčni zavezanec podatkov ne poroča**

Sankcije za prekrške so določene v ZDavP-2, kjer so v 394. oziroma 397. členu predpisane globe za prekrške.

V primeru ugotovljenih kršitev se vodi postopek o prekršku po določbah Zakona o prekrških – ZP-1 (Uradni list RS, št. 29/11 – uradno prečiščeno besedilo, 21/13, 111/13, 74/14 – odl. US, 32/16 in 15/17 – odl. US). Po splošnih pravilih za odmero sankcij po 26. členu ZP-1 mora davčni organ upoštevati vse okoliščine, ki vplivajo na izrek sankcije (tudi na višino, če je predpisana globa v razponu), zlasti pa: stopnjo storilčeve odgovornosti za prekršek, nagibe, iz katerih je prekršek storil, stopnjo ogrožanja ali kršitve zavarovane dobrine in okoliščine, v katerih je bil prekršek storjen. Pri odmeri globe pravni osebi in samostojnemu podjetniku posamezniku se kot relevantna okoliščina upoštevajo tudi gospodarska moč in predhodno izrečene sankcije.

#### **Posredniki:**

Sankcioniranje oseb, ki opravljajo dejavnost (posrednikov) je določeno v prvem odstavku 397. člena ZDavP-2, in sicer znašajo globe za prekrške:

- od 800 do 10.000 EUR za samostojne podjetnike posameznike ali posameznike, ki samostojno opravljajo dejavnost ter od 400 do 4.000 EUR za njihove odgovorne osebe;
- od 1.200 do 15.000 EUR za pravne osebe ter od 600 do 4.000 EUR za njihove odgovorne osebe
- 3.200 do 30.000 EUR, za pravne osebe, ki se po zakonu o gospodarskih družbah štejejo za srednje ali velike gospodarske družbe ter od 800 do 4.000 EUR za njihove odgovorne osebe.

Posrednik se za prekršek kaznuje, če (46. in 47. točka prvega odstavka 397. člena ZDavP-2):

- podatkov o aranžmaju in rednih poročil ne predloži, ali če ti niso predloženi v roku;
- ne obvesti drugega posrednika ali zadevnega davčnega zavezanca o uporabi privilegija zaupnosti in o obveznosti poročanja;

#### **Zadevni davčni zavezanci:**

Če zadevni davčni zavezanec posameznik ne predloži podatkov o čezmejnem aranžmaju, o katerem se poroča, ali jih ne predloži v roku oziroma jih ne predloži vsako leto, ko aranžma uporablja (prvi in drugi odstavek 255.š člena ter četrti odstavek 255.t člena ZDavP-2), se kaznuje z globo 250 do 400 EUR (7. točka 394. člena ZDavP-2).

V primerih, ko se za zadevnega davčnega zavezanca šteje samostojni podjetnik posameznik, posameznik, ki samostojno opravlja dejavnost ali pravna oseba, ne predloži podatkov ali pa jih ne predloži v roku (48. točka 397. člena ZDavP-2), veljajo globe, kot so opisane zgoraj v rubriki za posrednike.

## **6 DOLŽNA SKRBNOST OZIROMA DOLŽNO RAVNANJE POSREDNIKA**

### **6.1 Dolžna skrbnost oziroma dolžno ravnanje posrednika**

Posredniki poročajo podatke, ki jih imajo. Za namene DAC6 poročanja podatkov iz člena 248.c ZDavP-2 (podatki, ki se poročajo), niso zavezani, da bi aktivno raziskovali in pridobivali podatke, če le-teh že nimajo v svoji posesti. Navedeno velja tako za osebe, ki oblikujejo in tržijo aranžmaje, kot tudi za vse druge osebe, ki se ob upoštevanju ustreznih dejstev in okoliščin ter na podlagi razpoložljivih informacij in ustreznega znanja zavedajo, ali bi bilo zanje upravičeno pričakovati, da se zavedajo, da neposredno ali posredno sodelujejo v aranžmaju, o katerem se poroča (torej isto velja za posrednike iz prvega in iz drugega odstavka 255.o člena ZDavP-2).

V tem kontekstu se torej ne pričakuje, da bodo posredniki izvajali obsežne posebne postopke dolžne skrbnosti za to, da bi ugotovili, ali aranžma izpolnjuje pogoje za poročanje. Morajo pa biti opravljeni vsi običajni in ustaljeni postopki, kot sicer veljajo za zadevni tip transakcije in zadevne davčne zavezance: posrednik se ne more zagovarjati, da ni razpolagal z vsemi informacijami ali da se ni zavedal, da sodeluje v aranžmaju, če v določeni zadevi namenoma ni zastavil vseh tistih vprašanj, ki bi jih v tovrstnih zadevah sicer postavil.

Iz dometa poročanja ni mogoče vnaprej in/ali kategorično izločiti posameznih vrst gospodarskih subjektov glede na dejavnost, ki jo opravljajo (ali glede storitev, ki se zagotovijo v okviru aranžmaja). Tako, na primer, finančne institucije opravljajo vrsto rutinskih (bančnih) transakcij. Od posameznega bančnega uslužbenca, ki izvaja tovrstna rutinska opravila, se ne pričakuje, da bi poznal vse relevantne okoliščine in informacije v povezavi z aranžmajem, niti se ne pričakuje, da ima zadostno strokovno znanje, da bi v teh okoliščinah prepoznal, da gre za aranžma. Zaradi tega po vsebinskem preizkusu ne bi bil zajet v definiciji posrednika, niti ne bi razpolagal z zadostnimi informacijami za prepoznavo aranžmaja. Lahko pa se tveganja, ki predstavljajo prepoznavne značilnosti za DAC6 poročanje, odkrijejo pri zahtevnejših storitvah, ki po naravi predpostavljajo individualno obravnavo stranke.

Posredniki lahko tveganja, zajeta v prepoznavnih značilnostih, zaznavajo v okviru obstoječih internih kontrolnih postopkov in postopkov poznavanja strank. O takšnih zaznanih davčnih tveganjih bodo morali posredniki poročati.

### **6.2 Dodelitev identifikacijske številke aranžmaja in razkritja, obveščanje o dodeljeni številki aranžmaja in razkritja**

Poseben vidik dolžnega ravnanja poročevalcev se nanaša tudi na obveščanje med poročevalci oziroma udeleženci aranžmaja.

Če je v isti aranžma vključenih več posrednikov, morajo podatke predložiti vsi. Posrednik je namreč oproščen predložitve podatkov le, če lahko dokaže, da je iste podatke predložil drug posrednik (1. odstavek 255.t člena ZDavP-2).

Ob prvem poročanju o posameznem čezmejnem aranžmaju se aranžmaju dodeli referenčna/identifikacijska številka aranžmaja (Arrangement ID v nadaljevanju A-ID) in pri vsakem naslednjem poročanju o tem aranžmaju se mora obvezno uporabiti dodeljena A-ID, kot je bilo predhodno že opisano v točki 3.6 tega dokumenta, ki se nanaša na način predložitve podatkov Finančni upravi RS.

Ravno tako FURS ob vsakem poročanju razkritja podatkov, ki so del čezmejnega aranžmaja, o katerem se poroča, razkritju dodeli referenčno številko, ki je enolična identifikacijska številka razkritja (Disclosure ID, v nadaljevanju D-ID).

Če mora podatke o istem čezmejnem aranžmaju, o katerem se poroča, poročati več kot en posrednik ali zadevni davčni zavezanec, mora dodeljeno A-ID številko ter povzetek vsebine poročevalca najpozneje v petih dneh sporočiti drugim posrednikom in zadevnim davčnim zavezancem, ki sodelujejo v aranžmaju.

Če vsak izmed preostalih posrednikov oziroma zadevnih davčnih zavezancev, ki so dolžni poročati o tem aranžmaju, razpolaga z zgoraj navedenimi elementi (in je iz vsebine poročila mogoče nedvoumno zaključiti, da so poročani vsi relevantni podatki), se to šteje kot dokaz, da je iste podatke že predložil drug posrednik oziroma zadevni davčni zavezanec.

### 6.3 Primeri: pridobivanje dodatnih informacij o aranžmaju

a) *Posrednik, rezident RS poda davčni nasvet v zvezi s transakcijo, ki se bo implementirala v Sloveniji, pri čemer:*

- *aranžma vsebuje več transakcij;*
- *pri oblikovanju aranžmaja davčnemu zavezancu svetujejo zunanji svetovalci (ali pa je aranžma razvil zavezanec sam);*
- *aranžma kot celota je čezmejni aranžma, o katerem se poroča: to dejstvo ni v celoti potrjeno, obstaja pa sum;*
- *transakcija (kot del celotnega aranžmaja) nima prepoznavnih značilnosti iz Direktive;*
- *informacije, ki jih davčni zavezanec ali zunanji svetovalec, ki oblikuje celoten aranžma, razkrije posredniku, so bodisi omejene izključno na transakcijo, ki se poroča, bodisi posrednik nima dovolj informacij za presojo, ali je celotni aranžma kot celota del poročanja.*

*Ali mora posrednik v RS, ki je svetoval v zvezi s to transakcijo od davčnega zavezanca oziroma od posrednika, ki razvija aranžma, zahtevati podatke o celotnem čezmejnem aranžmaju, ki bi posredniku omogočile oceno, ali obstaja obveznost poročanja? Ali mora posrednik poročati o transakcijah, glede katerih nimajo dovolj informacij za potrditev utemeljenosti suma?*

V danem primeru so o čezmejnem aranžmaju dolžni poročati vsi posredniki, ki so vključeni v aranžma:

- posrednik, ki je zasnoval aranžma kot celoto (to je posrednik iz prvega odstavka 255.o člena ZDavP-2) in
- posrednik rezident RS (ki se v tem primeru šteje kot posrednik iz drugega odstavka 255.o člena ZDavP-2).

Očitno posrednik rezident RS v dani situaciji, ob ustaljenem načinu priprave davčnih nasvetov, razpolaga z zadostnimi informacijami, da se zaveda sodelovanja oziroma nudenja pomoči pri izvedbi aranžmaja oziroma, da je v aranžmaju zaznal prisotnost prepoznavne značilnosti. V tem oziru se ne zahteva določena stopnja verjetnosti (npr. utemeljen sum), ampak zadostuje zaznava prisotnosti prepoznavne značilnosti, ki jo je posrednik sposoben dovolj jasno konkretizirati – opredelitev le te je tudi eden izmed elementov poročanja, kar zadostuje za vzpostavitev (in izpolnitev) obveznosti poročanja po DAC6. Koliko (dodatnih) informacij bo posrednik rezident RS pridobil, je odvisno od njegovega operativnega načina dela in celovitosti opravljenih storitev. S tem je izpolnjen pogoj za nastanek obveznosti poročanja. Z drugimi besedami: posrednik, ki je eden od členov v verigi, ki tvori aranžma, se ne more izogniti poročanju zgolj zato, ker ne razpolaga z vsemi informacijami.

V povezavi z obsegom poročenih podatkov pa sta v tem primeru možni dve situaciji: posrednik (ali davčni zavezanec, ki je aranžma razvil), bo moral poročati o celotnem aranžmaju v državi članici rezidentstva (oziroma tisti državi, v kateri so navezne okoliščine – nexus – najmočnejše), posrednik rezident RS pa bo poročal o podatkih, s katerimi razpolaga: to bo lahko celoten opis aranžmaja ali pa zgolj opis zadevne transakcije. V tem primeru bo oseba, ki je prva poročala svojemu pristojnemu organu in pridobila A-ID številko, to A-ID posredovala vsem ostalim posrednikom, ki so vključeni v aranžma.

V izogib podvajanju posredovanja istih podatkov se lahko posrednika dogovorita, da bo poročal le posrednik, ki je aranžma oblikoval: v tem primeru mora posrednik navesti tudi vse identifikacijske podatke posrednika rezidenta RS in mu po uspešno oddanem razkritju podatkov posredovati tudi A-ID in D-ID številko ter povzetek vsebine čezmejnega aranžmaja, kar predstavlja kot dokazilo, da so bili podatki o čezmejnem aranžmaju o katerem se poroča, že poročani.

## 7 PREPOZNAVNE ZNAČILNOSTI (HALLMARKS)

Za namene DAC6 poročanja se aranžmaji, o katerih se poroča, prepoznavajo preko določenih posebnih lastnosti, in sicer t.i. prepoznavnih značilnosti (Hallmarks). Prepoznavna značilnost pomeni lastnost ali značilnost čezmejnega aranžmaja, ki nakazuje morebitno tveganje za izogibanje davkom (12. točka 243.a člena ZDavP-2). Gre za vnaprej določene karakteristike korakov, poslov in drugih elementov čezmejnih aranžmajev, ki so razdeljeni v dve širši skupini, in sicer na splošne in na posebne prepoznavne značilnosti. Še pomembnejše pa je razlikovanje v tem, ali se prepoznavna značilnost veže na preizkus glavne koristi, ali ne.

Prepoznavne značilnosti so določene v Prilogi IV Direktive. Seznam se lahko po potrebi, glede na zaznane nove pojavne oblike aranžmajev, tudi dopolni (s spremembo Direktive). Razdeljene so v pet skupin, in sicer na:

- splošne in posebne prepoznavne značilnosti, povezane s testom glavne koristi (skupina A in B),
- specifične prepoznavne značilnosti, povezane s čezmejnimi transakcijami (skupina C),
- specifične prepoznavne značilnosti glede avtomatične izmenjave podatkov in dejanskim lastništvom (skupina D) in
- specifične prepoznavne značilnosti, povezane s transfernimi cenami (skupina E).

Čezmejni aranžmaji so torej definirani skozi prepoznavne značilnosti: na ta način sta določena vsebina in obseg poročanja. Koncept poročanja in s tem opis prepoznavnih značilnosti je zastavljen široko, da se v čim večji meri zajame aranžmaje, ki bi te značilnosti vsebovali, in s tem prepreči izogibanje obveznosti poročanja. V tem kontekstu prepoznavne značilnosti predstavljajo nedoločni pravni pojem (pravni standard), ki mu je treba v vsakem posamičnem primeru dati pravi pomen z ugotovitvijo vseh relevantnih okoliščin, ki napolni vsebino abstraktne prepoznavne značilnosti.

### 7.1 PRESKUS GLAVNE KORISTI

Nekatere izmed prepoznavnih značilnosti so vezane na izpolnjevanje testa glavne koristi, t.i. Main benefit test. Gre za splošne prepoznavne značilnosti kategorije A ter posebne prepoznavne značilnosti kategorije B.

Test glavne koristi se uporabi tudi pri prepoznavnih značilnostih iz točk (b)(i), (c) in (d) odstavka 1 kategorije C. Pri tem je potrebno poudariti, da zgolj obstoj pogojev iz teh točk sam po sebi ne more biti razlog za zaključek, da je rezultat preskusa glavne koristi aranžmaja pozitiven.

Preskus glavne koristi deluje kot filter pri določanju, kateri aranžmaji se poročajo in kateri ne. Določene prepoznavne značilnosti (Kategorija A, B in C1 (b)(i), c in d) namreč dobijo davčno relevantnost zgolj ob pozitivnem testu glavne koristi. Namen testa ni iskanje oziroma določanje subjektivnih motivov pri izvedbi aranžmaja, temveč zagotavljanje okvira, znotraj katerega se presojuje objektivna dejstva in okoliščine. Rezultat testa bo pozitiven, če je glavna korist ali ena od glavnih koristi, ki jo uporabnik lahko pričakuje od aranžmaja, pridobitev davčne koristi.

Povedano drugače: test glavne koristi je pridobitev davčne koristi, ki jo lahko glede na vse okoliščine razumno pričakujemo. Razumno pričakovanje je torej objektivni kriterij, ki pomeni, da lahko povprečna oseba, ki so ji znana vsa dejstva, razumno pričakuje davčno korist kot učinek aranžmaja.

Za glavno korist ali eno izmed njih gre, kadar uporabnik (torej v tem primeru davčni zavezanec) pričakuje takšne koristi, da brez njih aranžma verjetno ne bi bil implementiran. Davčna korist v tem kontekstu je lahko vsaka sprememba glede davčne obravnave dveh različnih subjektov.

Pri tem se zadevna situacija primerja z:

- obravnavo, če zadevne transakcije ali aranžmaja ne bi bilo in/ali
- transakcijo, ki bi bila glede na vse okoliščine primera najbolj ekonomsko smiselna/logična/upravičena ali s
- transakcijo, ki ne upošteva davčnega načrtovanja.

Pri določanju, ali gre pri davčnih vidikih aranžmaja za eno izmed glavnih koristi, se primerja vrednost pričakovane davčne koristi z drugimi koristmi. Poudariti velja, da mora biti davčna ugodnost znatna ali pa da je pomemben element korist, ne zgolj slučajan, posreden ali nepomemben element pričakovane koristi aranžmaja. Druge koristi, ki se pri tem primerjajo, so lahko med drugim tudi širitev poslovanja, stroškovno optimiranje, hitrejši in cenejši transport, različni časovni pasovi, usposobljenost kadrov, lokacija poslovnih partnerjev, ipd.

Test glavne koristi prvenstveno opravi posrednik, ki poroča o aranžmaju, saj že ob njegovem oblikovanju presoja, ali gre za aranžma, o katerem je treba poročati. V končni fazi pa pri ugotavljanju obstoja obveznosti po testu glavne koristi presoja davčni organ.

V povezavi s presojanjem davčnih koristi aranžmaja davčni organ sledi priporočilom Evropske komisije<sup>9</sup>. Pri ugotavljanju, ali ureditev ali niz ureditev pomeni davčno ugodnost, se znesek davka, ki bi ga ob upoštevanju zadevnih ureditev moral plačati davčni zavezanec, primerja z zneskom, ki bi ga isti davčni zavezanec dolgoval v istih okoliščinah, če teh ureditev ne bi bilo. V tem kontekstu se preuči, ali gre za naslednje primere: (1) znesek ni vključen v davčno osnovo, (2) davčni zavezanec je upravičen do odbitka, (3) nastane izguba za davčne namene, (4) davčnega odtegljaja ni treba plačati ali (5) če je tuji davek izravnani.

#### **Primeri: test glavne koristi – davčno optimiranje**

- a) *Banka se s prezadolženim komitentom dogovarja o poplačilu njegovih obveznosti. Primarni namen transakcije je poplačilo dolga. Banka je ob pogoju, da dobi poplačan določen del terjatve, pripravljena odpisati preostali del terjatev. Komitent je pripravljen za pridobitev likvidnih sredstev za poplačilo obveznosti izvesti določene ukrepe (npr. prodaja premoženja). Komitent je v svoji državi, ki ni DČ, naročil mnenje o davčnih učinkih te transakcije, ki ga je posredoval banki. Davčni svetovalci so bili mnenja, da je za komitenta ugodneje, da se transakcija izvede v tekočem letu in ne šele naslednje leto, ker komitent v tekočem letu poteče rok za prenos davčnih izgub (s katerim bi pokrila prihodke zaradi odpisa njegovih obveznosti). Osnovni namen transakcije ni pridobitev davčnih ugodnosti za komitenta, temveč poplačilo kredita (ki pa bi ga komitent želel izpeljati na način, da se v okviru zakonsko predpisanih možnosti, njegova davčna obveznost optimira). Ali v tem primeru nastane obveznost poročanja?*

DAC6 poročanje je usmerjeno v zaježitev škodljivih davčnih praks oziroma agresivnega davčnega planiranja. Upoštevajoč namen Direktive torej posli, ki so izpeljani znotraj zakonsko predpisanih možnosti in optimirajo davčne obveznosti zavezancev, niso predmet DAC6 poročanja.

Kljub temu velja na tem mestu poudariti, da sta (upoštevajoč ustaljeno sodno prakso v RS<sup>10</sup>) tako davčna optimizacija kot davčno izogibanje nedoločna pravna pojma (pravna standarda), ki ju je potrebno napolniti pri vrednotenju davčno relevantnih dogodkov – enako velja za DAC6 poročanje – zapolniti z vsebino. Kdaj posamezno ravnanje zavezancev pomeni še dovoljeno davčno optimizacijo (ki ni predmet poročanja) in kdaj nedovoljeno davčno izogibanje (ki je

<sup>9</sup> Priporočilo komisije z dne 6. decembra 2012 o agresivnem davčnem načrtovanju (2012/772/EU).

<sup>10</sup> VSRS Sklep X Ips 314/2013, z dne 6. 4. 2016.

predmet poročanja), je vprašanje, ki ga je treba presojati od primera do primera: zavezanci lahko sklepajo posle na način, da pri tem optimirajo svoje davčne obveznosti; če pa sklepajo navidezne posle ali posle, ki ne sledijo nobenemu samostojnemu gospodarskemu cilju, razen pridobitvi davčne ugodnosti, potem je utemeljeno zaključiti, da gre za nedopustno davčno izogibanje, s čimer pa za predmetne posle nastane obveznost poročanja.

## 7.2 A. SPLOŠNE PREPOZNAVNE ZNAČILNOSTI, POVEZANE S PRESKUSOM GLAVNE KORISTI

Prepoznavne značilnosti skupine A se lahko upoštevajo le ob pozitivnem rezultatu preskusa glavne koristi.

Gre za značilnosti, skupne številnim potencialno škodljivim davčnim aranžmajem, zlasti pa se nanašajo na zajemanje novih in inovativnih transakcij v tem pogledu.

### Preglednica 1: Prepoznavne značilnosti skupine A – elementi aranžmaja, značilni za tržne sheme

Oznaka	Prepoznavne značilnosti	Vežano na test glavne koristi
A1	Udeleženca aranžmaja veže pogoj zaupnosti glede elementa aranžmaja, ki zagotavlja davčno prednost	Da
A2a A2b	Posrednikovo plačilo je odvisno od učinkovitosti sheme	Da
A3	Standardna dokumentacija ali struktura aranžmaja	Da

#### **A1. Aranžma, pri katerem se zadevni davčni zavezanec ali udeleženec v aranžmaju zaveže, da bo upošteval pogoj zaupnosti, s katerim se lahko od njega zahteva, da drugim posrednikom ali davčnim organom ne razkrije, kako bi aranžma lahko zagotovil davčno ugodnost.**

Ob predhodnem pozitivnem testu glavne koristi je, upoštevajoč razlago BEPS 12 ukrepa, bistvo koncepta zaupnosti vezano na poslovne skrivnosti in poslovno znanje in ni povezano s poklicno skrivnostjo. Obveznost spoštovanja zaupnosti je na strani stranke oziroma zadevnega davčnega zavezanca in ne na strani posrednika. Shema je uporabniku ponujena pod pogojem zaupnosti, s čimer je omejeno poročanje davčnega zavezanca oziroma udeleženca v aranžmaju o davčnem svetovanju, davčni strukturi transakcij oziroma sheme in pridobljeni davčni ugodnosti.

Smisel pogoja zaupnosti je v tem, da želi posrednik (promotor) preprečiti razkritje značilnosti aranžmaja drugim posrednikom ali davčnim organom. To pomeni, da lahko gre bodisi za inovativne bodisi za agresivne aranžmaje. Oboje lahko za posameznega promotorja predstavlja konkurenčno prednost, obenem pa mu omogoči prodajo aranžmaja večjemu številu različnih davčnih zavezancev.

Pojavna oblika je zlasti sklenitev posebne pogodbe/sporazuma, izjave ali drugega ločenega dokumenta in se torej izraža neposredno. Lahko pa se pogoj zaupnosti uporabi posredno, na primer:

- pozivanje uporabnikov naj posredovanih gradiv ne shranjujejo;
- določitev enotne kontaktne osebe pri posredniku, preko katere poteka celotna komunikacija, tudi komunikacija s pristojnimi davčnimi organi;
- odvrčanje potencialnih uporabnikov od pridobivanja strokovnih nasvetov o tej transakciji pri drugih svetovalcih;
- prepoved odgovarjanja na zahteve pristojnih davčnih organov brez predhodne privolitve posrednika, ki trži aranžma;
- izdaja raznega promocijskega gradiva, ki spodbuja nerazkrivanje podatkov;
- razni drugi (lahko tudi zgolj ustno sklenjeni) dogovori, ki zagotavljajo zaupnost podatkov.



Presoja izpolnjevanja kriterija je odvisna od konkretne zadeve, zato ni mogoče podati enoznačnega odgovora o vseh situacijah, kdaj bo ta kriterij izpolnjen.

Velja omeniti še, da načeloma splošni pogoji poslovanja, ki med drugim vsebujejo tudi standardne klavzule o nerazkrivanju podatkov, ne izpolnjujejo tega kriterija: praviloma namreč predstavljajo splošno varovalko in sestavni del (utečenega) opravljanja dejavnosti zavezanca. V primeru, ko bi iz vseh okoliščin predmetne zadeve izhajalo, da je namen te klavzule v skrivanju davčnih učinkov transakcije, pa je pogoj za poročanje izpolnjen. Enako velja v situacijah, ko bi se posrednik, na primer, ukvarjal izključno s trženjem agresivnih čezmejnih davčnih aranžmajev in bi že splošni pogoji sami po sebi imeli enak namen kot ločen sporazum o zaupnosti.

Z zaupnostjo posrednik zavaruje svoje produkte, torej na nek način zavaruje svoje inovativno znanje. Posledično tudi ni mogoče iz te prepoznavne značilnosti izvzeti znanih davčnih struktur. Tudi te se namreč skozi časovno obdobje in s strani različnih posrednikov lahko spreminjajo in dopolnjujejo, s čimer je ravno tako povezana določena stopnja inovativnosti aranžmaja.

**A2. Aranžma, pri katerem je posrednik upravičen do plačila (ali obresti ter nadomestila za stroške financiranja in druge stroške) za aranžma, to plačilo pa je določeno glede na:**

**(a) znesek davčne ugodnosti, ki se pridobi iz aranžmaja, ali**  
**(b) to, ali se iz aranžmaja dejansko pridobi davčna ugodnost ali ne. Pri tem bi imel posrednik obveznost, da delno ali v celoti vrne plačilo, če namen pridobitve davčne ugodnosti iz aranžmaja ni dosežen v delu ali v celoti.**

Ta značilnost se lahko uporablja le v primerih, ko je v shemo vključen posrednik. Posrednik je lahko promotor ali service provider.

Aranžmajem iz te skupine prepoznavnih značilnosti je skupno, da:

- je plačilo posredniku odvisno ali pa je neposredno povezano z zneskom pridobljene davčne ugodnosti in/ali
- v primeru, ko pričakovan davčni učinek ni realiziran, to lahko vpliva na višino plačila posredniku.

Praviloma so začetni oziroma vstopni stroški uporabnika tovrstnega aranžmaja razmeroma nizki in plačilo posredniku ni potrebno vse do takrat, če/ko je dosežen davčni učinek. Ker je višina plačila (t.i. premium fee, contingency fee, tax result oriented fee, ipd.) vezana na višino davčnega učinka, se premija zvišuje s povečevanjem agresivnosti aranžmaja (bolj agresivni aranžmaji dosegajo višje premije).

Termin »plačila« je interpretiran široko, da vključuje plačila v katerikoli obliki, ne glede na to, ali je plačilo direktno ali indirektno. Pomembno je, da je višina plačila povezana z davčnim učinkom. Zajete so vse vrste plačil, kot so obresti, nadomestila za stroške financiranja in drugi stroški, tudi nagrade, do katerih je posrednik upravičen za opravljene storitve na podlagi sklenjenega aranžmaja. Lahko gre tudi za delna plačila v obliki vnaprej dogovorjenih plačil, ki pa so odvisna od uspešnega davčnega učinka v predhodnih fazah aranžmaja. Ni nujno, da je premija dogovorjena v obliki dodatnega stroška, temveč je lahko sestavni del cene samega aranžmaja.

Tovrstna plačila oziroma premije so lahko bistveno višje od normalnih premij, ki jih sicer zaračunava posrednik in torej predstavljajo odklon od normalnega poslovanja. Pri tem je pomembno, da je višina plačila odvisna od prednosti tega aranžmaja in ne od drugih dejavnikov, kot je na primer sloves posrednika.

*Vprašanje: Ali drži, da prepoznavna značilnost A2 velja samo za prihodnje storitve in na primer cene storitev, ki temeljijo na izpolnitvi pogoja (npr. storitve v sporu ali nadzoru davkov v letu 2019 glede čezmejnne transakcije, ki je bila izvedena leta 2010) ne spadajo v A2? Ali drži, da pregled davčnega odtegljaja po posameznih transakcijah, ki je bil plačan v obdobju 2013-2017, na podlagi cene, ki temelji na uspehu, ne spada v A2?*

Najprej je potrebno poudariti, da sodelovanje davčnega svetovalca (kot posrednika) v davčnem inšpekcijskem nadzoru (v nadaljevanju DIN) samo po sebi ne predstavlja aranžmaja, o katerem se poroča v okviru DAC6 poročanja. V tem kontekstu tudi plačilo glede na uspeh v postopku sam po sebi ne pomeni premium fee plačila: pravično in zakonito obdavčenje, kar izdana odločba predpostavlja, ne more predstavljati davčne koristi, temveč obdavčitev v skladu z zakonom.

Drugič: ob predpostavki, da je bil aranžma, torej čezmejna transakcija, izvedena v letu 2010, zasnovan s strani tega posrednika in je bil takrat dogovorjen premium fee, tudi ne zapade pod poročanje, ker gre za aranžma, implementiran pred sprejetjem Direktive.

Tretjič: če pa je sodelovanje posrednika v DIN eden izmed inovativnih načinov/mehanizmov za doseganje davčne koristi in je zaradi tega cena storitve bistveno višja (od, na primer, cene, ki jo posrednik sicer zaračunava za sodelovanje v DIN), potem pa aranžma izpolnjuje to prepoznavno značilnost in je potrebno o njem poročati.

Četrtič: če je namen pregleda davčnega odtegljaja v tem, da se prevetri shema in najde nov način, s katerim se lahko zniža ta davek (torej predvidoma, da se lahko zahteva vračilo davka) in je višina plačila odvisna od zahtevanega vračila davka, potem je potrebno o aranžmaju poročati.

**A3. Aranžma, ki je bistveno standardiziral dokumentacijo in/ali strukturo in je na voljo več kot enemu zadevnemu davčnemu zavezancu, ne da bi ga bilo treba bistveno prilagoditi za izvajanje.**

Tudi ta prepoznavna značilnost se uporablja ob pozitivnem testu glavne koristi. Upoštevajoč OECD razlago BEPS12 ukrepa je ta značilnost namenjena zajemu aranžmajev, ki so dani na razpolago večjemu številu uporabnikov in uporabljajo standardno dokumentacijo, ki ni posebej prilagojena potrebam uporabnika.

V tovrstnih primerih davčni zavezanec pridobi standardiziran davčni produkt in za njegovo implementacijo praviloma niso potrebne niti nikakršne dodatne prilagoditve niti dodatno davčno svetovanje. Način promoviranja aranžmaja in sklenitve dogovora (pisno ali ustno) pri tem ni relevanten, bistveno je, v kolikšni meri in kolikšnemu številu uporabnikov je aranžma ponujen, torej kolikšna je enostavnost replikacije aranžmaja. Ravno enostavnost repliciranja je tipična značilnost masovnih tržnih aranžmajev, ki so v anglosaksonskem pravu znani tudi kot »shrink-wrapped« ali »plug and play« sheme, v kontinentalnem pravu pa so manj pogosti.

Gre torej za prepoznavno značilnost, prek katere se v poročanje zajemajo tržni aranžmaji, kot so določeni v 14. odstavku 243.a člena ZDavP-2, čeprav definicija tržnega aranžmaja sicer eksplicitno ne vključuje standardizirane dokumentacije. Kljub temu je vendarle standardizirana dokumentacije ključna za to, da se določen davčni produkt lahko ponudi na razpolago večjemu številu uporabnikov brez posebne prilagoditve, kar po vsebini ustreza definiciji tržnega aranžmaja.

Standardno dokumentacijo v tem pogledu lahko predstavljajo tipske pogodbe ali predizpolnjeni obrazci (vključno z navodili za izpolnjevanje), pa tudi, na primer sklenitev ustnih dogovorov. Tržni aranžmaji se lahko ponujajo preko različnih komunikacijskih in trženjskih kanalov.

V to prepoznavno značilnost sodijo tudi aranžmaji, ki vključujejo implementacijo aranžmajev z ustanavljanjem družb ali kupovanjem družb na zalogo pri registracijskih agentih, vključno z vsemi spremljajočimi storitvami (spremembe podatkov v uradnih registrih, pridobivanje ustreznih potrdil, odpiranje finančnih in drugih računov, ipd.). Po izkušnjah davčnih administracij so namreč dokumentacija, struktura in poslovni model aranžmaja standardizirani do te mere, da so za implementacijo aranžmaja potrebne minimalne prilagoditve.

Na drugi strani pa finančne institucije pri svojem delu uporabljajo standardizirano dokumentacijo in so široko dostopne različnim strankam. Pri presoji, ali se določena standardna dokumentacija šteje v prepoznavno značilnost A3 ali ne, ni mogoče kategorično vnaprej izločiti določenih tipov pogodb. Standardne pogodbe v bančništvu, kot so hipotekarni krediti in drugi podobni bančni produkti ali storitve (npr. predložitev t. i. KIDO obrazcev pri izplačilu obresti), ne bodo podvržene poročanju, ker je davčna ugodnost nepomembna korist v primerjavi z drugimi učinki in ne gre za trženje davčnega produkta.

Podobno davčni svetovalci in zavezanci pogosto uporabljajo standardno dokumentacijo kot so posojilne pogodbe v okviru zakladništva in akte o ustanovitvi ali prestrukturiranih gospodarskih subjektov. Tudi pri presoji tovrstnih dokumentov je potrebno upoštevati namen in okvir aranžmaja, v okviru katerega se uporablja ta standardizirana dokumentacija. Posojilna pogodba torej sama po sebi kot odraz obligacijsko pravnega razmerja, četudi je standardizirana do te mere, da omogoča razmeroma enostavno replikacijo, ne zapade v prepoznavno značilnost A3, ker njen glavni namen ni davčna korist. Če pa je sklenitev takšne standardizirane pogodbe bistven element za pridobivanje davčnih koristi, potem je pogoj prepoznavne značilnosti izpolnjen. Smiselno enako velja za pogodbe o prestrukturiranju.

### 7.3 B. POSEBNE PREPOZNAVNE ZNAČILNOSTI, POVEZANE S PRESKUSOM GLAVNE KORISTI

Posebne prepoznavne značilnosti iz te skupine so ciljno usmerjene na specifična bolj tvegana področja, pri katerih obstaja večja možnost davčnega izogibanja. Ker se uporabijo zgolj ob pozitivnem rezultatu testa glavne koristi, so v poročanje zajeti vsi tisti aranžmaji, katerih namen je pridobitev davčne koristi in niso izvedeni v skladu z namenom materialnega zakona.

#### Preglednica 2: Skupina B – strukturirani aranžmaji, značilni za davčno izogibanje

Oznaka	Prepoznavne značilnosti	Vezano na test glavne koristi
B1	Uporaba izgub	Da
B2	Preoblikovanja dohodkov v kapital	Da
B3	Krožne transakcije, ki rezultirajo v <i>round-triping</i> sredstev, brez druge komercialne funkcije	Da

**B1. Aranžma, pri katerem udeleženec sprejme navidezne korake, ki zajemajo pridobitev družbe, ki posluje z izgubo, ustavitev glavne dejavnosti take družbe in uporabo njenih izgub za zmanjšanje svoje davčne obveznosti, med drugim s prenosom navedenih izgub v drugo jurisdikcijo ali s hitrejšo uporabo navedenih izgub.**

Besedna zveza »navidezni koraki« se za namene DAC6 poročanja razlaga v skladu z definicijami o ugotavljanju dejstev o pravnih poslih iz 74. člena ZDavP-2<sup>11</sup>, upoštevajoč ustaljeno davčnopravno sodno

<sup>11</sup> 74. člen: (ugotavljanje dejstev)

(1) Če se z nekim dejanjem ali ravnanjem krši zakon, s katerim se prepoveduje ali nalaga neko dejanje ali ravnanje, nastanejo pa gospodarske (ekonomske) posledice, to ne vpliva na obdavčenje.

(2) Če je pravni posel neveljaven ali postane neveljaven, to ne vpliva na obdavčenje, če gospodarske (ekonomske) posledice tega pravnega posla kljub njegovi neveljavnosti nastanejo in obstojijo, če ni z zakonom o obdavčenju drugače določeno.

prakso v RS in pravila obligacijskega prava. V tem kontekstu se kot navidezni posel obravnava pogodba, ki jo skleneta pogodbeni stranki, ne da bi imeli resen namen prevzeti obveznosti in pridobiti pravice, ki so vsebina tega posla, temveč le z namenom tretjim strankam prikazati, da med njima učinkuje pogodba s tako vsebino. Navidezni koraki v aranžmaju so v tem pogledu lahko absolutno navidezni (torej popolnoma fiktivni posli) ali relativno navidezni, kjer navidezno sklenjena pogodba prikriva drugo pogodbo.

Med navidezne korake v okviru prepoznavne značilnosti pa sodijo tudi pravni posli, ki sicer niso navidezni, saj sta stranki posledice pravnega posla želeli, vendar pa sta ga izpeljali po nerazumljivo zapleteni in kompleksni poti, ki vključuje več na prvi pogled umetnih in z namenom davčnega izogibanja skonstruiranih korakov (gre za posle iz 4. odstavka 74. člena ZDavP-2).

### **Primeri: B1 – davčne izgube in slabitev dobrega imena**

Nekaj primerov davčnih aranžmajev, ki bi se lahko nanašali na prepoznavno značilnost B1, je mogoče najti tudi v veljavni sodni praksi RS, pri čemer velja izrecno poudariti, da je navedena prepoznavna značilnost podana tudi v drugih primerih.

- a) Družba A ima stalno poslovno enoto B v drugi državi članici EU. Družba A pridobi tretjo družbo C, ki ne izkazuje premoženja, temveč zgolj davčne izgube. V naslednjem koraku se novo pridobljena družba C pripoji k obstoječi poslovni enoti B, pri čemer v naslednjih davčnih obdobjih davčne izgube zmanjšujejo obdavčljive dobičke. Če sta obstoj davčnih izgub in črpanje teh upravičenj v prihodnosti bistvena za izvedbo posla in pri izvedbi transakcije ni zaslediti nobenih ekonomskih ciljev (razumne podlage) za takšno odločitev, potem se šteje, da je pridobitev davčne ugodnosti edini cilj in da je rezultat preskusa glavne koristi pozitiven.
- b) Fizična oseba je s pogodbo o odsvojitvi poslovnega deleža z dne 26. 3. 2019 prodala svoj 81,5% poslovni delež v družbi A družbi Z za kupnino 26.869.000,00 EUR. Družba Z je bila vpisana v sodni register 7. 3. 2019, njen ustanovitelj pa je družba J. Holding, katere lastništvo je istega dne, ko je bil opravljen prenos poslovnega deleža, prevzel sin prodajalca in direktor vseh udeleženih družb, ki je s tem postal dejanski lastnik 81,5 % družbe A d.o.o. Plačilo kupnine po pogodbi ni bilo opravljeno. Štiri dni kasneje je bila izvedena naslednja transakcija, t. j. pripojitev družbe Z k družbi A. Izvedbo pripojitve je prevzemna družba v poslovnih knjigah evidentirala tako, da je preknjižila postavke kontov pripojene družbe, s tem pa je bilo v poslovnih knjigah med neopredmetenimi osnovnimi sredstvi pripoznano dobro ime v višini 26.869.000 EUR. Če se tako upošteva datum vpisa v sodni register in datum prenehanja po Pogodbi o pripojitvi (31. 3. 2019), je družba Z obstajala le 24 dni. Po prenehanju so na prevzemno družbo prešla vsa njena sredstva in obveznosti, ki so nastale iz enega samega posla, t. j. odsvojitve oziroma nakupa poslovnega deleža. Družba A je tako s pripojitvijo nase prevzela finančne obveznosti do nekdanjega družbenika, te pa je nato konvertirala z izdajo obveznic v nominalni vrednosti 21.789.500,00 EUR z dospelostjo na dan 26. 4. 2023 in obrestno mero 7,3 %. V preostalem delu (5.000.000 EUR) je bila terjatev preoblikovana v posojilo družbi, od katerega je bil znesek 2.000.000 EUR vrnjen 1. 4. 2019. Z izročilno pogodbo, sklenjeno 16. 9. 2018, je nato fizična oseba sinu in hčeri neodplačno prepustila obveznice in terjatev do družbe A iz naslova prodaje poslovnega deleža.

Družba A je na zgoraj opisan način ustvarila t. i. davčni ščit, kar je bil tudi edini namen pripojitve, saj so bili zasledovani osebni interesi vodstva podjetja. Želeni učinek je bil dosežen z visoko

---

(3) Navidezni pravni posli ne vplivajo na obdavčenje. Če navidezni pravni posel prikriva drug pravni posel, je za obdavčenje merodajen prikrit pravni posel.

(4) Z izogibanjem ali zlorabo drugih predpisov se ni mogoče izogniti uporabi predpisov o obdavčenju. Če se ugotovi takšno izogibanje ali zloraba, se šteje, da je nastala davčna obveznost, kakršna bi nastala ob upoštevanju razmerij, nastalih na podlagi gospodarskih (ekonomskih) dogodkov.

nakupno ceno poslovnega deleža, s pripojitvijo družbe Z, ki ni bila ekonomsko utemeljena in pri kateri določbe Zakona o gospodarskih družbah (v nadaljevanju ZGD-1) niso bile v celoti spoštovane, z evidentiranjem dobrega imena v nasprotju z določili SRS in MSRP ter načinom financiranja nakupa preko izdaje obveznic s strani matične družbe, ki je na tak način financirala odkup poslovnega deleža nekdanjega lastnika. Hkrati je nastala možnost slabitve dobrega imena in s tem možnost neposrednega vplivanja na poslovni rezultat. Družba A je tako v naslednjih letih v davčnih obračunih izkazovala izgubo, saj se prihodki niso povečevali, bistveno pa so se povečali ravno odhodki, ki izvirajo iz zgoraj opisanih poslovnih dogodkov<sup>12</sup>.

- c) Družba A d.d. je imela 100% lastninski delež v odvisni družbi D d.o.o. kakor tudi v družbi B d.o.o. Slednja pa je 100 % lastnica družbe E d.o.o. Dne 22. 11. 2019 je družba A d.d. sklenila pogodbo o pripojitvi odvisne družbe B d.o.o. k matični družbi (A d.d.). Obračun je bil narejen na dan 30. 9. 2019, v register pa je bila pripojitev vpisana 3. 1. 2020. Posledica pripojitve družbe B d.o.o. k matični družbi A d.d. je bilo oblikovanje dolgoročne finančne naložbe v družbo E d.o.o. v vrednosti 3.106.574,44 EUR, ki se je na dan 31. 12. 2019 oslabila na vrednost 0,00 EUR. Ista dolgoročna finančna naložba je bila nato 10. 7. 2020 prodana odvisni družbi D d.o.o. za 9.300,00 EUR na podlagi cenitve z dne 23. 12. 2019, ki jo je financiral bodoči kupec te dolgoročne finančne naložbe, to je družba D d.o.o.

Posledica pripojitve družbe B d.o.o. k družbi A. d.d. je bila tudi oblikovanje dobrega imena v poslovnih knjigah družbe A d.d. v višini 2.839.839,55 EUR kot razlike med izkazano vrednostjo dolgoročne finančne naložbe v družbo B d.o.o. (izkazano v poslovnih knjigah družbe A d.d.) v višini 3.582.517,00 EUR in kapitalom družbe B d.o.o. v višini 742.678,00 EUR. Dobro ime se je na dan 31. 12. 2019 oslabilo na vrednost 0,00 EUR. V skladu s 23. členom Zakona o davku od dohodkov pravnih oseb (v nadaljevanju ZDDPO-2) je družba A d.d. evidentirala 20 % slabitev dobrega imena. V času, ko je potekal postopek pripojitve družbe B. d.o.o. k matični družbi A d.d. je prišlo tudi do prenosa dela podjetja B d.o.o. na povezano družbo D d.o.o. S tem prenosom se je glavna dejavnost družbe B d.o.o. (trgovina z motornimi vozili znamke Fiat, Lancia, Alfa Romeo in Jeep) prenesla na povezano družbo D d.o.o., ki je v Sloveniji opravljala avtomobilsko dejavnost za motorna vozila znamke Fiat, Lancia, Alfa Romeo in Jeep, kot je to bila tudi dejavnost družbe B d.o.o. pred pripojitvijo preko hčerinske družbe E d.o.o. za hrvaški trg. Prenos avtomobilске dejavnosti iz družbe B d.o.o. oz. iz družbe A d.d. je bil izveden 20. 12. 2019 na podlagi pogodbe o prenosu dela podjetja z dne 17. 12. 2019. Gre za posel med povezanimi osebami, kot jih opredelujeta 16. člen in 17. člen ZDDPO-2. Posel je potekal v treh fazah: pripojitev, nato oddelitev edine dejavnosti in odprodaja dolgoročne finančne naložbe.

V družbi A d.d. so po izvedeni pripojitvi družbe B d.o.o. in nato po takojšnji oddelitvi glavne dejavnosti družbe B d.o.o. in prenosom dela dejavnosti na družbo D d.o.o. ostala samo sredstva in obveznosti, s katerimi pa družba B d.o.o. ne more opravljati dejavnosti in posledično tudi ne more ustvarjati dobička. Ob pripojitvi družbe B d.o.o. k družbi A d.d. se je oblikovalo dobro ime v višini 2.839.839,00 EUR.

Rezultat obravnavanih transakcij je bil, da se je na družbo A d.d. prenesla izguba iz naslova podcenjene finančne naložbe (E d.o.o.), pri družbi A d.d., kot prevzemni družbi, se je oblikovalo dobro ime, ki se je takoj oslabilo zaradi slabitve finančne naložbe v družbo E d.o.o. (slabitev dobrega imena), na družbo A d.d. pa so se tudi prenesle kreditne obveznosti iz naslova izvajanja dejavnosti družbe B d.o.o. (nabave in dobave vozil), ki pa je bila prenesena na povezano družbo D d.o.o.<sup>13</sup>.

<sup>12</sup> Primer je povezan z ugotovljeno zlorabo predpisov po 4. odstavku 74. člena ZavP-2, povzet in prilagojen po sodbi Vrhovnega sodišča RS, št. X Ips 329/2017 z dne 2. 10. 2019.

<sup>13</sup> Primer je povezan z ugotovljeno zlorabo predpisov po 4. odstavku 74. člena ZDavP-2, povzet in prilagojen po sodbi Upravnega sodišča RS, št. I U 2045/2017-9, z dne 2. 10. 2018.

- d) Fizična oseba je 20. 3. 2019 prodala poslovni delež v družbi A d.o.o., za kupnino 15.814.244,38 EUR ter napovedala dobiček v višini 8.738.368,49 EUR. V obdobju od 9. 6. 2019 do 8. 10. 2019 je ista fizična oseba kupila tudi skupno 411.236 delnic družbe B d.d. v vrednosti 11.292.725,04 EUR in jih 20. 12. 2019 prodala družbi C d.o.o., s katero je bila fizična oseba poslovno povezana. Delnice so bile prodane za (več kot) polovico nižji znesek, in sicer za 4.478.596 EUR, zato je prodajalec davčnemu organu napovedal izgubo v višini 7.425.181,54 EUR.

Kupnine fizična oseba do konca leta 2019 ni prejela. Okoliščine, ki bi utemeljevale prodajo delnic po tako nizki ceni v tako kratkem času, niso razvidne. Delnice so bile takoj preknjižene na kupca, čeprav kupnina še ni bila plačana, niti ni bila plačana v pogodbenih rokih, fizična oseba pa kljub temu tudi ni poskusila izterjati dolga. V januarju 2020 je bila terjatev spremenjena v brezobrestno posojilo, kupec je nekaj kupnine v naslednjem letu nakazal na TRR prodajalca. Družba C d.o.o. pri razpolaganju z delnicami ni bila aktivna, čez manj kot eno leto pa so se vrednostni papirji znova znašli na trgovalnem računu prodajalca – fizične osebe, ki je tudi sama poravnala stroške preknjižbe<sup>14</sup>.

## **B2. Aranžma, ki ima za posledico preoblikovanje dohodkov v kapital, darila ali druge kategorije prihodkov, ki so obdavčene po nižji stopnji ali oproščene davka.**

Prepoznavna značilnost se nanaša na vse tiste aranžmaje, pri katerih se z namenom nižjih davčnih obveznosti plačila ali izplačila, ki so po svoji ekonomski vsebini dohodki prikažejo, ali preoblikujejo v druge oblike, pri katerih je stopnja obdavčitve nižja (ali pa so iz obdavčitve izvzeti). Termin dohodek se v tem kontekstu interpretira široko, termin davek pa se nanaša tako na tekoče davčne obveznosti kot tudi na odložene davke

Pri tem se pojavi vprašanje, ali se kot preoblikovanje šteje zgolj preoblikovanje obstoječih dohodkov. Ne, za namene DAC6 poročanja se v značilnost B2 štejejo katerakoli izplačila oziroma plačila, ne glede na to, ali so ob nastanku opredeljena kot dohodek, ali kot kakršna koli vrsta plačila, vključno s plačili brez ekonomske/pravne/pogodbene podlage.

V to prepoznavno značilnost sodijo tudi alternativne oblike dohodka in ravno tako statusna preoblikovanja gospodarskih subjektov, kadar je namen preoblikovanja v doseganju davčno manj obremenjene vrste dohodka oziroma davčni prihranek.

Med pojavne oblike po značilnosti B2 se prav tako štejejo zlorabe rezidentskih statusov oziroma neupravičeno pridobivanje nerezidentskega statusa, ki v končni fazi lahko pripelje do situacije, ko dohodki fizičnih in pravnih oseb (kot končni učinek aranžmaja) niso obdavčeni v pravilni višini ali pa sploh niso obdavčeni nikjer.

Tipična pojavna oblika za to značilnost je na primer izplačilo dividende, čeprav je dejansko izplačana plača. Lahko pa gre za prodajo poslovnega deleža, ki se obdavčuje s kapitalskimi dobički, čeprav gre po vsebini za izplačilo dividende.

Standardni bančni produkti in finančni instrumenti, katerih namen ni konverzija dohodkov v kapital zaradi davčno ugodnejše obravnave, se ne štejejo v značilnost B2.

---

<sup>14</sup> Primer je prilagojen in povzet po sodbi Upravnega sodišča RS, št. I U 1395/2017-41, z dne 20. 2. 2018, v povezavi s sodbo Vrhovnega sodišča RS, št. X Ips 347/2015, z dne 14. 6. 2017. Ponazorjen primer je predmet poročanja, če zadeva vsaj dve jurisdikciji.

## Primeri: B2 – preoblikovanje dohodkov v kapital

Nekaj primerov davčnih aranžmajev, ki bi se lahko nanašali na prepoznavno značilnost B2, je mogoče najti tudi v veljavni sodni praksi RS, pri čemer velja izrecno poudariti, da je navedena prepoznavna značilnost podana tudi v drugih primerih.

- a) Fizična oseba ima v lasti 100% poslovni delež v družbi A d.o.o. Fizična oseba dne 2. 7. 2019 proda 80%, nato pa 30. 11. 2019 še 20% poslovni delež v družbi A d.o.o. ciprski družbi B Ltd.

Ciprska družba B Ltd je bila ustanovljena tik pred nakupom poslovnega deleža in ni razpolagala s finančnimi sredstvi, da bi lahko poravnala kupnino, zato je do poplačila kupnine s strani kupca ob prodaji prišlo šele, ko je ciprska družba B Ltd od slovenske družbe A d.o.o. prejela prve dividende.

Celotna kupnina je znašala 260.000,00 EUR in je bila fizični osebi izplačana obročno v štirih obrokih. Ciprsko družbo B Ltd je ustanovila odvetniška družba E Ltd, Ciper dne 2. 5. 2019 in je bila njena 100% lastnica do 15. 9. 2019, ko jo je prevzela družba D Ltd iz Britanskih deviških otokov. Družbo D Ltd je 18. 9. 2019 za kupnino v višini 1.000,00 EUR kupila ista fizična oseba, ki je prodala poslovni delež v družbi A d.o.o. S tem je fizična oseba ponovno obvladovala vse navedene družbe, bistveno dejstvo v zadevi pa je, da je bila kupnina plačana šele po izplačilu dividend, ki ga je opravila družba A d.o.o. novemu ciprskemu lastniku. Z opisanimi medsebojno povezanimi posli je prišlo do situacije, ko je fizična oseba formalnopravno prejela kupnino za prodajo poslovnega deleža (obdavčeno kot kapital, z nižjo stopnjo davčne obremenitve), dejansko pa so bile izplačane dividende, ki so po vsebini dohodek fizične osebe<sup>15</sup>.

- b) Pravna oseba A d.d. je sprejela opcijski načrt, na podlagi katerega je s poimensko določenimi zaposlenimi ter člani uprave in nadzornega sveta, podpisala pogodbe o opciji za možnost nakupa določenega števila delnic pravne osebe A d.d. Opcijska upravičenja so bila upravičencem podeljena v zvezi z njihovim delom na podlagi zaposlitve oziroma drugega pogodbenega razmerja, kot način nagrajevanja. Opcijski upravičenci so čez nekaj časa na Nizozemskem ustanovili družbo B, B.V. in nanjo prenesli vsa opcijska upravičenja. Novoustanovljena nizozemska družba ni razpolagala s prostimi finančnimi sredstvi, zato so terjatve za plačilo kupnine za odsvojene opcijske pravice konvertirali v dolgoročno posojilo tej družbi.

Nizozemska družba je izkoristila opcijsko pravico in kupila delnice slovenske družbe A d.d. V nadaljevanju je del teh delnic prodala družbi C, d. d., in s kupnino poplačala posojila nekaterim opcijskim upravičencem, ki so hkrati odprodali svoj delež v nizozemski družbi. Štirje družbeniki so ostali v družbi B, B. V., tudi po tem poslu in so družbi zagotovili še dodatna finančna sredstva za nakup delnic družbe. Cena delnic ni bila določena v skladu z neodvisnim tržnim načelom. Prenos (odsvojitve) opcij je bil le »sredstvo« za izognitev plačila davka v Sloveniji ob izvršitvi delniških opcij, saj je bila obdavčitev opravljena na Nizozemskem namesto v Sloveniji. Upoštevajoč ceno delnic bi bilo potrebno, če posli ne bi bili izpeljani na opisan način, obračunani davke in prispevke iz delovnega ali drugega pogodbenega razmerja (bonitete)<sup>16</sup>.

- c) Družba A d.o.o. in njen direktor sta sklenila pogodbo o prodaji nepremičnine (pogodbo je na obeh straneh podpisal direktor), pri čemer se je kupec zavezal, da bo kupnino poravnal v 90

<sup>15</sup> Primer je povezan z ugotovljeno zlorabo predpisov po 4. odstavku 74. člena ZavP-2, povzet in prilagojen po sodbi Vrhovnega sodišča, št. X Ips 283/2016 z dne 16. 1. 2019.

<sup>16</sup> Primer je povezan z ugotovljeno zlorabo predpisov po 4. odstavku 74. člena ZavP-2, povzet in prilagojen po sodbi Vrhovnega sodišča RS, št. X Ips 96/2017 z dne 30. 8. 2017.

dneh. Kasneje sta pogodbeni stranki z dodatkom k pogodbi določili daljši rok plačila (40 mesecev), pred iztekom roka za plačilo pa je družba A d.o.o. svojo terjatev do direktorja prodala družbi B S.A. iz Luksemburga. Istočasno je družba B S.A. prevzela posojilo od družbe C d.o.o., ki ga je ta dala družbi A d.o.o. Terjatve in obveznosti med družbama A d.o.o. in B S.A. so bile s medsebojno pobotane. Denarnega toka iz naslova plačila kupinine ni bilo. Na tak način je družba A d.o.o. svojemu direktorju z navideznim poslom (sklenitev prodajne pogodbe) in tremi pogodbami v zvezi s terjatvijo, fizični osebi (lastniku) prikrito izplačala dobiček, ki se za davčne namene obravnava (obdavči) kot izplačilo dividende<sup>17</sup>.

*Vprašanje: Ali pod prepoznavno značilnost B2 spadajo tudi hibridne strukture?*

V Direktivi Sveta (EU) 2016/1164 z dne 12. julija 2016 o določitvi pravil proti praksam izogibanja davkom (t. i. ATAD direktiva) in Direktivi Sveta (EU) 2017/952 z dne 29. maja 2017 (t. i. ATAD2 direktiva) so določeni ukrepi za odpravo hibridnih neskladij, ki so bili prevzeti v nacionalno materialno zakonodajo, t.j. Zakon o davku od dohodkov pravnih oseb – ZDDPO-2.

V skladu s tem pod prepoznavno značilnost B2 spadajo hibridne strukture z naravo preoblikovanja dohodka v kapital, ki še niso nevtralizirane z določbami ZDDPO-2, ali ki so sestavljene z namenom izogibanja antihibridni zakonodaji.

Enako velja tudi za vse ostale hibridne strukture: aranžmaji, ki še niso nevtralizirani z ZDDPO-2, ali katerih namen je zaobiti določbe ZDDPO-2 o odpravi hibridnih neskladij, pa jih je mogoče vsebinsko umestiti v katero od prepoznavnih značilnosti, se poročajo.

**B3. Aranžma, ki vključuje krožne transakcije, katerih rezultat je fiktivno trgovanje s sredstvi (round-tripping), in sicer z vključitvijo vmesnih subjektov brez druge primarne komercialne funkcije ali transakcij, ki se medsebojno izravnavajo ali izničujejo oziroma imajo druge podobne značilnosti.**

Tudi pri tej prepoznavni značilnosti se smiselno uporabi razlaga o ugotavljanju dejstev po 74. členu ZDavP-2.

Praviloma gre za transakcije, sklenjene znotraj kroga dobro obveščenih in povezanih oseb, ki se pod takšnimi pogoji med nepovezanimi osebami ne bi zgodile. Trgovanje s sredstvi je lahko opravljeno z navideznimi posli ali pa s posli, ki pomenijo zlorabo predpisov, zato v tem pogledu ni pomembna pojavna oblika, temveč končni namen aranžmaja. Učinek se lahko presoja na ravni posameznega gospodarskega subjekta (ali posameznika), kakor tudi na ravni celotne skupine. Če se sredstva preprodajajo znotraj skupine, pri čemer lastništva in razpolagalna upravičenja preidejo od prodajalca h kupcu in je dosežen davčni prihranek, vendar sredstva v končni fazi ostanejo znotraj skupine povezanih oseb, potem se o aranžmaju poroča.

Pojavne oblike tovrstnih poslov so različne in jih ni mogoče taksativno naštet: tudi v primerih, ko trgovanje s sredstvi prikrije dejansko izplačilo dobička, je lahko test za izpolnjevanje pogojev B3 pozitiven. Poleg tega bo pogoj izpolnjen, kadar se sredstva preusmerijo v offshore jurisdikcijo, nato pa se ta ista sredstva v obliki neposrednih tujih investicij vrnejo nazaj v izvorno državo.

---

<sup>17</sup> Primer je povzet po sodbi Vrhovnega sodišča RS, št. X Ips 151/2017, z dne 24. 10. 2018.



### Primeri: B3 – kroženje denarnih sredstev

- a) Fizična oseba nakaže sredstva ali opravi gotovinski polog na bančni račun pravne osebe v offshore jurisdikciji, katere dejanski lastnik je ta fizična oseba. Z računom tudi dejansko upravlja fizična oseba in prosto razpolaga z denarnimi sredstvi. S tem denarjem družba iz offshore jurisdikcije kupi vrednostne papirje, finančne instrumente ali poslovne deleže gospodarskih družb v izvorni državi. Formalnopravno se ta transakcija v izvorni državi obravnava kot investicije tujih vlagateljev: če so dohodki iz kapitala in finančnih instrumentov, ki jih dosežejo tuji vlagatelji (nerezidenti), v izvorni državi izvzeti iz obdavčitve, potem si lahko fizična oseba obeta davčno korist.
- b) Na podoben način delujejo tudi aranžmaji s posojili: izhajajoč iz zgornjega primera je lahko osnovni vir denarnih sredstev povezana pravna oseba v izvorni državi. V naslednjem koraku ta pravna oseba prejme posojilo od družbe v offshore jurisdikciji, ki je v dejanski lasti istih fizičnih oseb. Obračunane obresti pravna oseba upošteva kot davčno priznane odhodke pri davku od dohodkov pravnih oseb, s čimer je nižja davčna osnova za obračun davka. Davčna korist se v tem primeru pokaže kot neupravičeni davčno priznani odhodki, saj prejeta sredstva ne predstavljajo posojila, temveč umetno generirano postavko, ki prikriva lastna sredstva pravne osebe.

### 7.4 C. POSEBNE PREPOZNAVNE ZNAČILNOSTI, POVEZANE S ČEZMEJNIMI TRANSAKCIJAMI

Test glavne koristi se uporabi le pri določenih tipih čezmejnih transakcij, in sicer pri C1bi, C1c, in C1d. Pri ostalih značilnostih v tej skupini ni pomembno, ali je namen aranžmaja generirati davčno korist in ali takšna davčna korist predstavlja glavni namen aranžmaja.

Direktiva jasno napotuje, da zgolj obstoj pogojev iz točk C1bi, C1c, in C1d samo po sebi ne more biti razlog za zaključek, da je rezultat preskusa glavne koristi aranžmaja pozitiven. Z drugimi besedami: obstajati morajo drugi relevantni dokazi in okoliščine kot zgolj prisotnost ene izmed teh treh značilnosti, zato, da se aranžma opredeli kot aranžma, o katerem se poroča.

#### Preglednica 3: Skupina C – čezmejna plačila in transakcije

Oznaka	Prepoznavne značilnosti		Vezano na test glavne koristi
C1a	Odbitna čezmejna plačila med dvema ali več povezanimi podjetji	prejemniku, ki ni rezident v nobeni jurisdikciji	Ne
C1bi		prejemnik je rezident v jurisdikciji z nič ali manj kot 1% DDPO	Da
C1bii		Prejemniku v jurisdikcijo z EU seznama	Ne
C1c C1d		Prejemnik v celoti oproščen davka ali za plačilo velja preferenčni davčni režim	Da
C2	Odbitki za isto amortizacijo se uveljavljajo v več državah		Ne
C3	Uveljavljanje oprostitve dvojnega obdavčevanja za isti dohodek v več državah		Ne
C4	Prenos sredstev, kjer med državami obstaja pomembna razlika v znesku plačila		Ne

**C1. Aranžma, ki vključuje odbitna čezmejna plačila med dvema ali več povezanimi podjetji, če je izpolnjen vsaj eden od naslednjih pogojev:**

- a) prejemnik ni rezident za davčne namene v nobeni davčni jurisdikciji;**
- b) prejemnik je sicer rezident za davčne namene v določeni jurisdikciji, vendar jurisdikcija:**
  - i) ne nalaga nobenega davka od dohodkov pravnih oseb ali pa nalaga davek od dohodkov pravnih oseb po ničelni ali skoraj ničelni stopnji ali**
  - (ii) je uvrščena na seznam jurisdikcij tretjih držav, za katere so države članice skupaj ali v okviru OECD ocenile, da niso pripravljene sodelovati;**
- c) plačilo je v jurisdikciji, v kateri je prejemnik rezident za davčne namene, v celoti oproščeno davka;**
- d) za plačilo v jurisdikciji, v kateri je prejemnik rezident za davčne namene, velja ugodnejši davčni režim.**

Prepoznavne značilnosti C1 se uporabljajo za transakcije med povezanimi osebami in se razlagajo v skladu z določbami 255.m člena ZDavP-2. V opisu značilnosti je sicer uporabljena dikcija »med dvema ali več povezanimi podjetji«, vendar iz določil o povezanih osebah izhaja, da se tudi posamezniki (torej fizične osebe) in njihovi družinski člani štejejo za povezane osebe. Poleg tega je davek od dohodkov pravnih oseb, iz katerega bi bilo moč sklepati, da velja zgolj za pravne osebe, izrecno naveden le v točki C1b(i), ki predstavlja specialno določbo v razmerju do splošne kategorije C1.

V značilnost kategorije C1 se, upoštevajoč smernice iz OECD BEPS ukrepa št. 2, štejejo vsa plačila, ki jih plačnik po nacionalni zakonodaji lahko uveljavlja kot odbitno postavko pri kateri koli vrsti davka. Ali plačilo šteje kot odbitno, je odvisno od okoliščin konkretnega primera.

Termin »odbitek« se nanaša na postavko odhodkov/izdatkov, ki se smejo odšteti od prihodka/dohodka davčnega zavezanca ali pa generirajo vračilo davka. Poleg teh, neposrednih oblik, pa se kot odbitna plačila obravnavajo tudi vse preostale transakcije, ki imajo istovrsten učinek na znižanje davčne osnove, kot so na primer odpisi vrednost.

Termin »plačilo« je potrebno razlagati v najširšem smislu: vključuje tako plačila v denarju, kot druge načine pobotavanja terjatev in obveznosti, tudi pripis dobička.

Prejemnik plačila je vsaka oseba, ki prejme plačilo, vključno s stalno poslovno enoto. Upravičenec je praviloma pravna oseba, vendar pa se v določenih situacijah plačilo oziroma prihodek ne pripiše neposredno gospodarskemu subjektu, temveč njegovemu vlagatelju. V tem primeru bo moral posrednik (ali zadevni davčni zavezanec) v zadostni meri ugotoviti, komu se pripiše dohodek iz tega naslova. Če je rezidentstvo prejemnika (npr. partnerja) materialno pomembno za implementacijo aranžmaja, bo namreč moral že po naravi stvari posrednik s tem podatkom razpolagati.

Značilnost C1b(i) se nanaša na davek od dohodkov pravnih oseb, pri čemer ta v Direktivi ni podrobneje opredeljen, saj so definicije odvisne od določb nacionalne zakonodaje, zato je to določbo potrebno razlagati široko. Lahko se nanaša tudi na davčni odtegljaj in na druge kategorije obdavčitve pravnih oseb. Besedilo »po ničelni ali skoraj ničelni stopnji« se nanaša na nominalno stopnjo davka. V to kategorijo sodijo plačila prejemnikom, pravnim subjektom in davčnim zavezancem, ki imajo poseben položaj – lahko so oproščeni davka ali pa ga plačujejo po nizki stopnji, če je glavni namen teh plačil pridobiti davčno korist. Zgolj opravljeno nakazilo ne zadostuje za sklep o pozitivnem testu – obstajati morajo tudi druge okoliščine, ki izkazujejo takšen namen.

Kot orientacijski pripomoček pri določanju jurisdikcij z ničelno ali skoraj ničelno davčno stopnjo korporacijskih davkov se lahko uporabijo primerjalni statistični podatki, ki jih objavlja OECD<sup>18</sup>.

Značilnost C1b(ii) je vezana na seznam jurisdikcij tretjih držav, za katere so države članice ali države v okviru OECD ocenile, da niso pripravljene sodelovati. Svet EU je 5. decembra 2017 objavil prvi seznam EU z jurisdikcijami, ki niso pripravljene sodelovati v davčne namene<sup>19</sup>. Ker se ti sezname spreminjajo, se pri prvem poročanju o aranžmaju upoštevajo trenutno veljavni sezname, ki so dostopni na uradnih spletnih straneh EU<sup>20</sup>. Upošteva se torej seznam, ki je veljaven v trenutku, ko nastane obveznost poročanja. Pri enkratnem poročanju o aranžmajih iz prehodnega obdobja, ki se opravi najkasneje do 31. 8. 2020, se ravno tako upošteva seznam, ki je veljal v trenutku začetka uporabe aranžmaja. Naknadno spremljanje ažuriranih seznamov ni potrebno, če se druge okoliščine aranžmaja ne spremenijo v tolikšni meri, da bi že te spremembe same po sebi zahtevale novo/dodatno poročanje.

Prepoznavna značilnosti C1c se nanaša na naravo plačila, torej na vprašanje, ali je plačilo oproščeno samo po sebi, status subjekta (ali gre za osebo, ki je v tej jurisdikciji oproščena plačila davka ali pa ga plačuje po nizki stopnji) v tej zvezi ni relevanten. Pokojninski skladi, države institucije in podobne entitete, ki so oproščene plačila davka, torej v to značilnost ne zapadejo avtomatično zgolj zaradi njihovega statusa, temveč šele po naravi plačila.

V prepoznavno značilnost C1d se všteta t. i. »patent boxes« in posebne ekonomske cone. Preferenčni režim v tem kontekstu predstavlja vrsta različnih pojavnih oblik. Bistveno pri presoji je, ali je določena obravnava znotraj režima omogočena vsem, ali ne.

*Vprašanje: plačilo v jurisdikciji prejemnika efektivno ni obdavčeno, ker ima prejemnik davčne izgube. Ali sodi v C1c? V tem primeru bi takšno plačilo lahko pomenilo, da gre po vsebini za »skoraj ničelno« davčno stopnjo in bi s tem bili lahko izpolnjeni pogoji za poročanje.*

## **Primeri: C1 – odbitna plačila**

### **a) Licence za uporabo IP**

Družba A je rezidentka države članice A z visoko stopnjo obdavčitve. Razpolaga z licenco za uporabo intelektualne lastnine mednarodne skupine podjetij, katere matična družba je locirana v eni izmed glavnih trgovinskih partneric EU. Licenca je podeljena preko centra skupine (IP center), ki je lociran v tretji državi z ničelno stopnjo davka od dohodkov pravnih oseb.

Družba A plačuje licenčnino družbi IP. Da bi se pri tem izognili plačilu davčnega odtegljaja v višini 15% (ni sklenjen davčni sporazum), mednarodna skupina podjetij ustanovi novo družbo NewCo v eni izmed držav članic, v kateri plačila dohodkov v tretje države ne podležejo davčnemu odtegljaju. NewCo pridobi vlogo podlicencojemalca (sublicensee) za upravljanje intelektualne lastnine mednarodne skupine podjetij po celotni EU.

Družba A plača licenčnino družbi NewCo pod pogoji davčnega sporazuma, ki sledi vzročni konvenciji OECD in zagotavlja oprostitev davčnega odtegljaja. V nadaljevanju družba NewCo plača licenčnino družbi IP v tretjo državo, davčni odtegljaj pa se ravno tako ne obračuna, ker se po nacionalni zakonodaji tovrstna izhodna plačila ne obdavčijo.

<sup>18</sup> <https://www1.compareyourcountry.org/corporate-tax-statistics/en/0/all/default#> oziroma:

[https://stats.oecd.org/Index.aspx?DataSetCode=CTS\\_ETR](https://stats.oecd.org/Index.aspx?DataSetCode=CTS_ETR).

<sup>19</sup> Doc. 15429/17 FISC 345 ECOFIN 1088.

<sup>20</sup> EU seznam nesodelujočih jurisdikcij: <https://www.consilium.europa.eu/sl/policies/eu-list-of-non-cooperative-jurisdictions/>.

Družba NewCo prejete licenčnine od družbe A izkazuje kot prihodek, plačane licenčnine družbi IP pa kot odhodek, s čimer se znižuje njena davčna osnova.

Tak aranžma omogoča, da se licenčnine neobdavčeno prelijejo v IP center izven EU, kjer je ta prihodek obdavčen po ničelni stopnji.

## **C2. Odbitki za isto amortizacijo sredstev se uveljavljajo v več kot eni jurisdikciji**

Poročanje o prepoznavni značilnosti C2 se nanaša na vse prenose vrednosti opredmetenih in neopredmetenih sredstev v stroške na podlagi njihove funkcionalne in ekonomske izrabe (v nadaljevanju poimenovano amortizacija), ne glede na to kako so ti prenosi v posameznih okoljih poimenovani (npr. amortizacija, deprecijacija,...).

Predmet poročanja o prepoznavni značilnosti C2 so odhodki iz naslova amortizacije sredstev, ki so hkrati evidentirana med sredstvi matičnega podjetja v prvi državi in njegove podružnice oziroma poslovne enote v drugi državi, pri čemer je ena od teh dveh držav Slovenija. Poročanje je omejeno na primere, ko se odhodki iz naslova amortizacije istega sredstva v posameznem poslovnem obdobju v izkazu poslovnega izida matičnega podjetja in v izkazu poslovnega izida podružnice oziroma poslovne enote med seboj razlikujejo zaradi katerega koli vzroka.

Predmet poročanja o prepoznavni značilnosti C2 so tudi odhodki iz naslova amortizacije sredstev, ki so hkrati evidentirana med sredstvi prvega podjetja v prvi državi in z njim povezanega drugega podjetja v drugi državi, pri čemer je ena od teh dveh držav Slovenija. Do navedene okoliščine primeroma lahko pride, ko podjetje - najemodajalec posel obravnava kot poslovni najem, podjetje - najemnik pa kot finančni najem. Poroča se o vseh primerih, v katerih prihaja do hkratnega pripoznanja sredstva, ki je predmet amortizacije, v poslovnih knjigah najemodajalca in najemnika.

V primeru poslovnega najema najemodajalec amortizira sredstvo, najemjemalec pa amortizira pravico do najema. Ker prvo amortizacijo opredeljuje doba koristnosti sredstva in njegova vrednost, drugo amortizacijo pa opredeljuje obdobje najema in diskontirana sedanja vrednost bodočih najemnin, navedeni amortizaciji med seboj ne moremo enačiti. Poročanje o prepoznavni značilnosti C2 se posledično ne nanaša na primerjavo med amortizacijo sredstva in amortizacijo pravice do uporabe tega sredstva, v primeru ko tako najemodajalec kot tudi najemjemalec posel smatrata za poslovni najem.

## **C3. Oprostitev dvojnega obdavčevanja v zvezi z isto postavko dohodkov ali kapitala se uveljavlja v več kot eni jurisdikciji**

Prepoznavna značilnost C3 zajema situacije, kjer se kot rezultat različnih opredelitev upravičenega lastništva, uveljavlja odprava dvojne obdavčitve v več kot eni jurisdikciji za isto vrsto dohodka. Ta konflikt v pojmovanju upravičenega lastništva se lahko nanaša na konflikt med osebami ali jurisdikcijami.

Opredelitev te prepoznavne značilnosti je precej abstraktna, zaradi česar jo je treba razlagati precej široko. Primeroma vključuje davčne aranžmaje, ki zajemajo tehnike zniževanja davčne osnove in dobička, ki so definirana v BEPS Action Plan (OECD, 2013), npr. hibridna neskladja (hybrid mismatch) in t. i. »treaty shopping arrangements«.

Hibridna neskladja nastanejo zaradi plačil ali domnevnih plačil med davčnim zavezancem in povezanimi osebami ali v okviru strukturiranih ureditev med osebami v različnih državah. Hibridna neskladja so

posledica razlik v pravni opredelitvi plačil, finančnih instrumentov in oseb<sup>21</sup> ter posledica neupoštevanih poslovnih enot<sup>22</sup>. Privedejo do različne razporeditve plačil, uvoženih neskladij, obratnih hibridnih neskladij, hibridnih prenosov oziroma neskladij glede davčnega rezidentstva. Posledice hibridnih neskladij so dvojni odbitek, odbitek dohodka v eni državi brez njegove vključitve v davčno osnovo v drugi državi ali ne obdavčitev dohodka v eni državi brez njegove vključitve v davčno osnovo v drugi državi.

V Direktivi Sveta (EU) 2016/1164 z dne 12. julija 2016 o določitvi pravil proti praksam izogibanja davkom (t. i. ATAD direktiva) in Direktivi Sveta (EU) 2017/952 z dne 29. maja 2017 (t. i. ATAD2 direktiva) so določeni ukrepi za odpravo hibridnih neskladij, ki so bili prevzeti v nacionalno materialno zakonodajo, t.j. Zakon o davku od dohodkov pravnih oseb – ZDDPO-2.

V skladu s tem pod prepoznavno značilnost C3 spadajo hibridne strukture, ki še niso nevtralizirane z določbami ZZDPO-2, ali katerih namen je zaobiti določbe ZDDPO-2 o odpravi hibridnih neskladij.

Tipični primer »treaty shopping arrangements« vključuje osebo, ki posredno uveljavlja ugodnosti iz mednarodne pogodbe o izogibanju dvojnega obdavčevanja med dvema državama kljub temu, da ni rezident nobene od obeh držav pogodbenic.<sup>23</sup>

Obveznost poročanja o davčnih aranžmajih na podlagi prepoznavne značilnosti C3 je pripoznana, če so kumulativno izpolnjeni naslednji trije pogoji:

- **Konflikt v pojmovanju upravičenega lastništva sredstev.** Prepoznavna značilnost C3 pokriva davčne aranžmaje, kjer zaradi konflikta v pojmovanju upravičenega lastništva sredstev pride do uveljavljanja odprave dvojne obdavčitve v več kot eni jurisdikciji.
- **Zavezanec uveljavlja odpravo dvojne obdavčitve v zvezi z istim dohodkom.** Sem spadajo le primeri, kjer zavezanec zahteva odpravo dvojne obdavčitve v državi, kjer je rezident za davčne namene (metoda odbitka ali metoda izvzema). Pri tem ni pomembno, ali se zahteva oprostitev na podlagi določil nacionalne zakonodaje ali mednarodne pogodbe o izogibanju dvojnega obdavčevanja.
- **Uveljavljanje odprave dvojne obdavčitve v več kot eni jurisdikciji je posledica konflikta v pojmovanju upravičenega lastništva sredstva.**

Nepovezane osebe – ta prepoznavna značilnost ne zahteva, da poteka davčni aranžma obvezno med dvema povezanimi osebama, da bi bilo treba o njem poročati. Poročajo se tudi transakcije med nepovezanimi osebami, primeroma posojanje delnic, če tako posojilodajalec kot posojilodajalec uveljavljata odpravo dvojne obdavčitve.

Obveznost poročanja o tovrstnih aranžmajih je podana že s tem, ko je bila primeroma odprava dvojne obdavčitve uveljavljena v davčni napovedi ali davčnem obračunu, ki vsebuje možnost uveljavljanja oprostitve davka/odbitka davka in ne nujno s posebnim zahtevkom. Opozoriti je treba na obveznost poročanja tudi v primerih, ko se uveljavlja odprava dvojnega obdavčevanja v zvezi z isto postavko

---

<sup>21</sup> Npr. isti subjekt se obravnava kot davčno transparenten v državi članici EU, v tretji državi pa kot davčno netransparenten subjekt.

<sup>22</sup> Primeroma ureditev, ki v državi, kjer ima poslovna enota sedež oziroma se v njej nahaja, nima statusa poslovne enote, v državi sedeža ali kraja dejanskega delovanja posloводства zavezanca za davek pa ima status poslovne enote.

<sup>23</sup> Glej tudi 17. odstavek v poročilu BEPS, Action 6 Final Report (2015): za zlorabo davčnih konvencij (angl. treaty abuse and treaty shopping) se štejejo tudi primeri, ko rezident države pogodbenice, v kateri izvira dohodek, poskuša pridobiti davčno ugodnost iz konvencije tako, da prenese davčno rezidentstvo v drugo državo pogodbenico ali preko ustanovitve subjekta (angl. a special purpose vehicle or letter-box company) v drugi državi pogodbenici.

dohodka ali kapitala, čeprav so v jurisdikcije, ki so pri tem vključene, prenesena pravila glede hibridnih, kot je bilo predhodno že omenjeno.

Nekaj primerov davčnih aranžmajev, ki so predmet poročanja, je mogoče najti v poročilih o BEPS Ukrepu št. 2 (BEPS Action 2 – Neutralising the effects of hybrid mismatch arrangements<sup>24</sup>) in poročilu o BEPS ukrepu št. 12 (BEPS Action 12 – Mandatory Disclosure Rules).

#### **C4. Obstaja aranžma, ki vključuje prenose sredstev, pri čemer obstaja pomembna razlika v znesku, ki se v navedenih jurisdikcijah v zvezi s temi sredstvi šteje za plačljivega**

Poročanje o prepoznavni značilnosti C4 je potrebno v primerih aranžmajev, pri katerih razlike v zneskih, ki se štejejo za plačljive, privedejo do nesorazmernih posledic, ki jih posamezni prenos sredstva ima na davčno osnovo v posamezni jurisdikciji. Povedano drugače, za poročanje je potrebno, da razlike pri zneskih, ki se štejejo za plačljive, rezultirajo tudi v razlikah pri izračunu davčnih osnov, v primerjavi z davčnimi osnovami, ki bi se udejanjile, če razlik v zneskih, ki se štejejo za plačljive ne bi bilo. Poročanje je omejeno na transakcije med povezanimi osebami.

Poročanje je omejeno na aranžmaje, ki vključujejo prenos sredstva iz računovodskega vidika. Poročanje o poslih v katerih lastninska pravica nad sredstvom sicer preide na drug subjekt, v poslovnih knjigah pa do prenosa ne pride (npr. Sale&Lease posli) v poročanje niso zajeti.

Pojavna oblika ne vključuje poročanja o prenosih med matično družbo in njeno poslovno enoto v drugi jurisdikciji, saj pri navedenih prenosih ne moremo govoriti o zneskih, ki se štejejo za plačljive. Pojavna oblika prav tako ne vključuje brezplačnih prenosov sredstev, pod pogojem, da prenos kot brezplačen upoštevata tako prenosnik kot prejemnik. Nadalje pojavna oblika ne vključuje prenosov med povezanimi osebami po cenah, ki se razlikujejo od primerljivih tržnih cen, pod pogojem, da je višina transferne cene enaka tako pri prenosniku kot pri prejemniku. Navedeno velja tudi v primeru, če oziroma, ko eden od njiju ali oba opravita zakonsko predpisane prilagoditve v svojih davčnih osnovah.

Aranžma, o katerem je potrebno poročati, je lahko sestavljen iz posameznega prenosa sredstev ali iz skupka oziroma zaporedja večih prenosov istih sredstev v omejenem časovnem obdobju, pri čemer velja, da obstaja pomembna razlika med zneskom, ki se šteje za plačljivega v prvem subjektu v verigi, in zneskom, ki se šteje za plačljivega v zadnjem subjektu v verigi.

---

<sup>24</sup> Prepoznavna značilnost C3 v glavnini pokriva primere »hibridnih prenosov«, opisanih v tem poročilu v primerih 1.31 (angl. Loan structured as a share repo), 1.32, 1.33, 1.34 (angl. Share lending agreements), 1.37 (angl. Manufactured dividend on a failed share trade) in 2.2 (angl. Bond-lending arrangement).

## 7.5 D. POSEBNE PREPOZNAVNE ZNAČILNOSTI, POVEZANE Z AVTOMATIČNO IZMENJAVO PODATKOV IN UPRAVIČENIM LASTNIŠTVOM

Preglednica 4: Skupina D – izmenjava podatkov in upravičeno lastništvo

Oznaka	Prepoznavne značilnosti	Vezano na test glavne koristi
D1a D1b D1c D1e D1f D2a D2b D2c	Aranžmaji, ki imajo lahko za posledico ogrožitev obveznosti avtomatične izmenjave podatkov in zakrivanjem upravičenega lastništva	Ne

V uvodnih določbah Direktive 2011/16/EU (odstavek 13) je definirano, da se države članice pri izvajanju tega dela direktive, zaradi ponazoritve in razlage lahko oprejo na delo OECD oz. na pripravljena vzorčna pravila o obveznem razkritju za obravnavanje aranžmajev za izogibanje skupnim standardom poročanja in nepreglednih offshore struktur (ang. Model Mandatory Disclosure Rules for CRS Avoidance Arrangements and Opaque Offshore Structures – v nadaljevanju; MDR), zato podrobnejši opis v tem delu sledi OECD pravilom<sup>25</sup>.

Prepoznavne značilnosti znotraj skupine D niso vezane na test glavne koristi, kar pomeni, da se o njih poroča, četudi se od aranžmaja ne pričakuje davčna korist.

Finančna institucija, ki ponuja določen produkt, da se izogne obveznosti poročanja glede na prepoznavne značilnosti pod D1 in D2 se bo najverjetneje obravnavala kot posrednik, saj bo zajeta v definicijo osebe, ki »oblikuje, trži, organizira ali daje na voljo za uporabo« čezmejni aranžma, o katerem se poroča.

**D1. Aranžma, ki lahko ima za posledico ogrožitev obveznosti poročanja na podlagi zakonov, s katerimi se izvaja zakonodaja Unije, ali kakršni koli enakovredni sporazumi o avtomatični izmenjavi informacij o Finančnih računih, vključno s sporazumi s tretjimi državami, ali ki izkorišča neobstoj take zakonodaje ali sporazumov. Takšni aranžmaji vključujejo vsaj naslednje:**

Prepoznavna značilnost D1 velja za aranžmaje, ki so povezani z avtomatično izmenjavo podatkov o finančnih računih (Common Reporting Standard, v nadaljevanju CRS<sup>26</sup>). Značilnost se nanaša na aranžmaje, namenjene izogibanju CRS poročanja, in sicer tako za izogibanje zakonskim zahtevam CRS standarda kot napačni razlagi oziroma uporabi standarda.

Zgolj dejstvo, da aranžma vpliva na neporočanje, še ne zadošča, da se njegov učinek obravnava kot izogibanje CRS zakonodaji. Za izogibanje CRS zakonodaji gre le v primeru, ko je mogoče razumno sklepati, da aranžma ogroža obveznost poročanja na podlagi CRS zakonodaje.

Aranžma ogrozi poročanje in zaobide CRS zakonodajo, kadar se izogiba poročanju zadevnih informacij jurisdikciji(-jam) davčnega rezidentstva zavezanca na način, ki spodkopava nameravano politiko CRS, vključno z:

- izkoriščanjem odsotnosti CRS zakonodaje ali nepravilno uporabo takšne zakonodaje;

<sup>25</sup> Celotna vsebina vzorčnih pravil (Model Mandatory Disclosure Rules for CRS Avoidance Arrangement and Opaque Offshore Structure) so objavljena na spletnih straneh OECD: <https://www.oecd.org/tax/exchange-of-tax-information/model-mandatory-disclosure-rules-for-crs-avoidance-arrangements-and-opaque-offshore-structures.pdf>.

<sup>26</sup><https://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/standard-for-automatic-exchange-of-financial-account-information-for-tax-matters-9789264216525-en.htm>.

- izkoriščanjem odsotnosti sporazuma o avtomatični izmenjavi CRS podatkov z eno ali več jurisdikcijami davčnega rezidentstva zavezanca;
- spodbujanjem ali izkoriščanjem pomanjkljivosti v postopkih dolžne skrbnosti, ki jih uporabljajo finančne institucije v skladu s CRS zakonodajo; ali
- na druge načine spodbujanjem nameravane politike CRS.

Aranžma torej izpolnjuje prepoznavno značilnost D1, kadar so njegovi učinki taki, da ogrozijo obveznost poročanja oziroma se skušajo izogniti poročanju po CRS. Test, ali je podana prepoznavna značilnost D1, je objektivni test. Podobno kot pri testu glavne koristi ni pomembno, kakšni so subjektivni motivi uporabnika, temveč zgolj, ali je to pričakovan rezultat aranžmaja. Pri tem se presoja učinek glede celotnega aranžmaja.

V kolikor se posrednik sreča le z delom aranžmaja in ne ve, da ta posamezni korak aranžmaja pomeni ogrožitev obveznosti oziroma izogibanje poročanja po CRS, v tem primeru ni zavezan k poročanju. Če obveznosti poročanja CRS ni, ne pomeni, da je avtomatsko sprožena prepoznavna značilnost D1. V takem primeru je potrebno presojati, ali je mogoče razumno sklepati, da izostanek poročanja ni posledica ogrožitve obveznosti poročanja po CRS.

#### **Primer:**

Nepremičnine so na primer vrsta premoženja, ki ni zajeta v obseg poročanja po CRS. Zato aranžma o dvigu sredstev za nakup stanovanja iz depozitnega računa, ki je predmet poročanja, ne predstavlja aranžmaja o izogibanju CRS kljub dejstvu, da se zaradi aranžmaja ne poroča o sredstvih, uporabljenih za ta nakup.

Podobno se predplačniške kartice, ki jih izdaja finančna institucija pri običajnem bančnem ali podobnem poslovanju in so namenjene izključno plačevanju blaga in storitev, ob izpolnjevanju kriterijev iz CRS standarda lahko obravnavajo kot izključeni računi in zato v normalnih okoliščinah ne predstavljajo aranžmaja o izogibanju CRS zakonodaje.

#### **(a) uporabo računa, produkta ali naložbe, ki ni ali naj ne bi bil Finančni račun, ima pa značilnosti, ki so zelo podobne značilnostim Finančnega računa;**

Prepoznavna značilnost D1a, se nanaša na finančne produkte, ki vlagatelju zagotavljajo osnovno funkcionalnost finančnega računa, vendar pa se ga zaradi lastnosti, ki jih vključuje, ne more opredeliti kot finančni račun za namene CRS. Ta značilnost bi lahko zajemala npr. uporabo nekaterih vrst elektronskega denarja kot nadomestka za depozitni račun ali izdajo določenih vrst pogodb o izvedenih finančnih instrumentih s strani finančnih institucij, ki ne spadajo v področje uporabe zakonodaje CRS, ampak replicirajo osnovno finančno premoženje, ki ga zajema ta zakonodaja. Čeprav se glede na definicijo zdi polje uporabe zelo široko, ker bo zajelo vrsto produktov samo zato, ker niso finančni računi, pa se poročanje nanaša le na prepoznavne značilnosti, ki imajo za posledico ogrožitev obveznosti poročanja. Prepoznavna značilnost zajema tako ponujanje takih produktov kot tudi transfer sredstev v take investicije.

**Splošno o D1b – D1d:** Za razliko od prepoznavne značilnosti D1a, ki se osredotoča na posebne značilnosti produkta, zaradi katerih je ta izvzet iz CRS poročanja, se te prepoznavne značilnosti nanašajo na jurisdikcijo, v kateri se ponuja finančni produkt, ali na domače izjeme pri poročanju znotraj posamezne jurisdikcije, da bi opredelili aranžmaje, ki predstavljajo tveganje za izogibanje CRS poročanju.

Te posebne značilnosti se nanašajo na prenose denarja ali finančnih sredstev in vključujejo tiste primere, v katerih pride do spremembe strukture naložb, ki ima za posledico umik finančnega računa iz področja poročanja CRS.



**(b) prenos Finančnih računov ali sredstev v jurisdikcije, ki jih avtomatična izmenjava informacij o Finančnih računih z državo, katere rezident je zadevni davčni zavezanec, ne zavezuje, ali uporabo teh jurisdikcij;**

Prepoznavna značilnost D1b se nanaša na prenos finančnih računov ali sredstev v finančne institucije v jurisdikcije, ki niso vzpostavile CRS ali ne izmenjujejo CRS informacij z jurisdikcijo rezidentstva davčnega zavezanca (t. i. ne-sodelujoče jurisdikcije). Prepoznavna značilnost D1b je tako npr. izpolnjena v primeru, ko posrednik svetuje, da stranka prenese sredstva iz jurisdikcije, ki je implementirala CRS standard, v jurisdikcijo, ki CRS standarda ni implementirala. Oseba, ki transakcijo sredstev izvede (npr. bančni prenos iz enega računa na drug račun) in nima vpogleda v aranžma kot celoto, ter ni seznanjena z učinkom prenosa, ni dolžna poročati. Prav tako se od finančne institucije, ki izvaja rutinske bančne transakcije (kot je prenos denarja, skrbništvo, itd.), praviloma ne more pričakovati, da bi v določenem trenutku poznala podrobnosti o mreži CRS izmenjav za posamezno jurisdikcijo, vendar pa bi bilo vseeno razumno pričakovati, da ve, če je jurisdikcija, s katero ima finančna institucija redne stike, implementirala CRS pravila.

**Primeri: D1b**

- a) prenos vodenja računov: Poročevalska finančna institucija stranki svetuje, da njen račun vodi povezan subjekt v ne-sodelujoči jurisdikciji, kar poročevalski finančni instituciji omogoča, da se izogne poročanju, pri čemer pa še vedno ponuja storitve in posluje s strankami, kot da bi sama vodila račun. V takem primeru se šteje, da račun vodi poročevalska finančna institucija ter ima zato s tem povezano obveznost poročanja ter izvajanja postopkov dolžne skrbnosti.
- b) Aranžma ne pomeni izogibanja CRS, če se izmenjujejo informacije o finančnih računih na podlagi FATCA sporazuma<sup>27</sup> z jurisdikcijo davčnega rezidentstva osebe, o kateri se poroča. Če npr. oseba, o kateri se poroča, davčni rezident Hrvaške, prenese finančni račun v ZDA, se ta prenos ne šteje za izogibanje CRS zakonodaji pod pogojem, da se podatki o finančnih računih izmenjujejo med pristojnim organom ZDA in Hrvaške.
- c) Kapital se prenese na skrbniški račun, odprt v jurisdikciji, ki ni implementirala CRS zakonodaje. Rezultat aranžmaja je, da država rezidentstva zadevnega davčnega zavezanca ne bo prejela informacij o tem finančnem računu.

**(c) prerazvrstitev dohodka in kapitala v produkte ali plačila, za katere ne velja avtomatična izmenjava informacij o Finančnih računih;**

Prepoznavna značilnost D1c se nanaša na aranžmaje, ki razvrščajo plačila imetniku računa ali obvladujoči osebi, v takšno vrsto plačila, za katero ne velja obveznost poročanja po CRS. Zajeti so aranžmaji, ki plačila opredeljujejo kot plačilo, ki ni zavezano k poročanju, tudi če tak aranžma nima pravnega učinka in vključuje zahtevo, da se precizira, da je plačilo za oziroma v korist imetnika računa ali obvladujoče osebe. Gre npr. za skrbniški sklad, ki plačuje račune v imenu upravičenca ali kreditira zneske na predplačniški debetni ali kreditni kartici. Hallmark D1c tako na primer ni podan v primeru, ko rezident države A dvigne denarna sredstva iz depozitnega računa v državi B za nakup nepremičnine v državi B, ker so nepremičnine izključene iz poročanja po CRS.

**Primeri: D1c**

---

<sup>27</sup> FATCA – Foreign Account Tax Compliance Act oziroma Zakon o spoštovanju davčnih predpisov v zvezi z računi v tujini. Republika Slovenija je z ZDA dne 2. junija 2014 podpisala Sporazum o izboljšanju spoštovanja davčnih predpisov na mednarodni ravni in izvajanju FATCA, ki je začel veljati 1. julija 2014, v katerem so podrobneje opredeljene obveznosti slovenskih finančnih institucij in Finančne uprave RS, v zvezi z izvajanjem FATCA.

- a) Družba, ki ni finančna institucija (subjekt), izplača plačo svojim zaposlenim v obliki delnic ali obveznic te družbe. Ti vrednostni papirji so v neposredni lasti zaposlenih (vlagateljev), brez posredovanja skrbnika. Posledično dohodek, ki se generira iz naslova teh vrednostnih papirjev, ne bo zajet v CRS poročanju, kajti z vrednostnimi papirji razpolagajo neposredno zaposleni (vlagatelji), brez posredovanja skrbnika, torej finančne institucije.

**(d) prenos ali preoblikovanje Finančne institucije ali Finančnega računa ali sredstev v njih v Finančno institucijo ali Finančni račun ali sredstva, ki niso predmet poročanja na podlagi avtomatične izmenjave informacij o Finančnih računih;**

Prepoznavna značilnost D1d se nanaša predvsem na izjeme pri CRS poročanju, kar omogoča prenos ali preoblikovanje finančne institucije ali finančnega računa ali sredstev, na način, da ti niso predmet CRS izmenjave. CRS namreč izrecno predvideva kategorije izključenih računov in finančnih institucij, ki so izvzete iz poročanja. Skladno s tem se, na primer, prenos sredstev iz depozitnega računa (ki je predmet poročanja) na pokojninski račun (ki je opredeljen kot izključen račun), v normalnih okoliščinah ne bi štel za izogibanje CRS zakonodaji. Vendar pa se trženje sheme, ki izkorišča takšno izključitev na način, ki spodkopava CRS zakonodajo in kriterije za zagotovitev takšne izključitve, šteje za aranžma o izogibanju CRS.

Hallmark D1d bi bil podan tudi v primeru uporabe določenih strategij, kot je razdelitev zneskov na finančnem računu tako, da ostanejo pod 250.000 USD, ki je prag za poročanje že obstoječih računov subjektov.

**Primeri: D1d**

- a) Davčni zavezanec, ki je rezident države članice A, ustanovi profesionalno voden skrbniški sklad (ki se obravnava kot investicijski subjekt v skladu s Poglavljem VIII(6)(b) CRS standarda – subjekt, ki ga »upravlja« drug subjekt) v tretji državi, jurisdikciji B. Sklad odpre finančni račun v državi članici C.

Država članica C ima sklenjen bilateralni sporazum o avtomatični izmenjavi informacij o finančnih računih (Competent Authority Agreement – CAA) s tretjo državo B, zaradi česar se država B, s strani države C, šteje kot sodelujoča jurisdikcija za CRS namene. Zato država članica C ne bo opravila »spregled« (look through) investicijskega subjekta (sklada) v državi B. Med državo članico A in tretjo državo B pa CAA ni podpisan.

V tem primeru se o strukturi ne bo poročalo v državo članico A in država članica A tako ne bo dobila informacije o strukturi skrbniškega sklada in povezanih računih, ki jih ima njen zavezanec za davek. V kolikor med državo C in tretjo državo B ne bi bilo sklenjenega bilateralnega CAA, bi država članica B skrbniški sklad obravnavala kot pasivni nefinančni subjekt (pasivni NFS) in bi opravila »spregled« pasivnega NFS, da identificira upravičene lastnike in poroča podatke o finančnih računih državi rezidentstva upravičenega lastnika.

**(e) uporabo pravnih subjektov, aranžmajev ali struktur, ki odpravljajo ali naj bi odpravili poročanje enega ali več imetnikov računov ali obvladujočih oseb na podlagi avtomatične izmenjave informacij o Finančnih računih;**

Med prepoznavno značilnost D1e sodijo aranžmaji, ki imajo za posledico ogrožanje obveznosti poročanja oziroma izkoriščajo dejstvo, da za določene subjekte, aranžmaje ali strukture ne velja obveznost razkritja ali poročanja imetnikov računov ali obvladujočih oseb.

V okviru CRS tako za aktivni nefinančni subjekt ne velja obveznost razkritja ali poročanja v zvezi z njegovimi obvladujočimi osebami. Hallmark D1e bi bil tako podan, na primer, v primeru trženja podjetja, ki se v jurisdikciji ustanovitve samodejno kvalificira kot aktivni nefinančni subjekt ali v primeru naložbe v pasivni nefinančni subjekt, ki so strukturirane tako, da omogočijo izvzetje vlagatelja iz opredelitve

obvladujoče osebe v okviru CRS (npr. načrt za preusmeritev iz skrbniškega sklada v družbo kot naložbenega nosilca z namenom izogibanja poročanja o dejanskih (skritih) upravičencev sklada kot obvladujočih oseb).

Ta prepoznavna značilnost uporablja ustrezne opredelitve iz CRS zakonodaje za ciljno obravnavo teh tveganj, brez da bi se določile posebne tehnike, ki se uporabljajo za doseganje tega cilja. Vendar pa samo dejstvo, da je subjekt po CRS opredeljen kot »aktivni finančni subjekt« ali da je oseba opravila naložbo v aktivni ali pasivni nefinančni subjekt, ne bi uvrstila aranžmaja pod to prepoznavno značilnost, razen če te transakcije ne vsebujejo elementa, ki je zasnovan tako, da subjektu omogoča pridobitev statusa aktivnega nefinančnega subjekta za namene CRS, ali pa je bila struktura naložbe v nefinančni subjekt takšna, da je mogoče razumno pričakovati, da bi takšen dogovor spodkopal postopke dolžne skrbnosti po CRS.

**(f) aranžmaje, ki ogrožajo postopke skrbnega preverjanja, ki jih uporabljajo Finančne institucije za izpolnitev obveznosti poročanja informacij o Finančnih računih, ali izkoriščajo slabosti teh postopkov, vključno z uporabo jurisdikcij z nezadostnimi ali šibkimi ureditvami izvrševanja zakonodaje s področja preprečevanja pranja denarja ali s šibkimi zahtevami po preglednosti za pravne osebe ali pravne ureditve.**

Cilj prepoznavne značilnosti D1f so aranžmaji, ki ogrožajo ali izkoriščajo slabosti v postopkih dolžne skrbnosti, ki jih finančne institucije uporabljajo za zbiranje informacij CRS o imetnikih računov in obvladujočih oseb pasivnega finančnega subjekta. Aranžmaji, ki ogrožajo učinkovitost postopkov dolžne skrbnosti so tisti, ki ovirajo doseganje načrtovanih rezultatov teh postopkov (na primer zloraba potrdil o rezidentstvu). Aranžmaji, ki izkoriščajo slabosti v postopkih dolžne skrbnosti vključujejo tiste aranžmaje, ki se zanašajo na odsotnost ali neustreznost izvajanja takšnih postopkov dolžne skrbnosti, npr. izkoriščanje nedoslednega izvajanja najnovejših priporočil FATF<sup>28</sup>, nedosledna zakonodaja s področja preprečevanja pranja denarja, šibke zahteve po preglednosti za pravne osebe ali pravne ureditve.

#### **Primeri: D1f**

- a) Prezem davčnega rezidentstva: Številne jurisdikcije ponujajo davčne spodbude posameznikom, s katerim jih privabljajo k prevzemu davčnega rezidentstva v tej jurisdikcij. Te spodbude lahko vključujejočasne ali trajne oprostitve davka od dohodka iz tujega vira, za pridobitev takšnega davčnega rezidentstva pa se lahko zahteva le minimalna prisotnost v tej jurisdikcij. Oseba, ki je davčni rezident v več kot eni jurisdikciji, lahko takšno potrdilo uporabi za prikritje dejstva, da je davčni rezident v drugi jurisdikciji. Predložitev takšnega potrdila finančni instituciji kot dokazila o rezidentstvu z namenom, da se spodkopava postopke dolžne skrbnosti finančne institucije, bi spadalo pod prepoznavno značilnost D1f. Pridobitev potrdila o davčnem rezidentstvu je lahko del aranžmaja o izogibanju CRS, vendar pa se oseba, ki ni posrednik (promotor), temveč le zagotavlja storitve v zvezi s pridobitvijo takšnega potrdila, ne šteje za posrednika pri aranžmaju o izogibanju CRS, razen če je ta oseba vedela, ali bi se lahko razumno pričakovalo, da bi vedela, da je bilo potrdilo o davčnem rezidentstvu prodano stranki, da bi se izognila CRS poročanju.

**D2. Aranžma, ki vključuje nepregledno verigo pravnega ali upravičenega lastništva z uporabo oseb, pravnih ureditev ali struktur:**

- (a) ki ne opravljajo pomembne gospodarske dejavnosti, podprte z ustreznim osebjem, opremo, sredstvi in prostori; in**

---

<sup>28</sup> <https://www.fatf-gafi.org/media/fatf/documents/recommendations/pdfs/FATF%20Recommendations%202012.pdf>.

- (b) ki so ustanovljeni, se upravljajo, so rezidenti, so pod nadzorom ali imajo sedež v kateri koli jurisdikciji, ki ni jurisdikcija rezidentstva enega ali več upravičenih lastnikov sredstev, ki jih imajo te osebe, pravne ureditve ali strukture v lasti, ter**
- (c) kadar upravičenih lastnikov teh oseb, pravnih ureditev ali struktur, kot so opredeljeni v Direktivi (EU) 2015/849 ni mogoče identificirati.**

### **Splošno o prepoznavni značilnosti D2:**

Prepoznavna značilnost D2 se, namesto da se osredotoča na potencialne sheme agresivnega davčnega načrtovanja, usmerja v izmenjavo informacij in zakrivanje podatkov davčnim organom o dejanskih upravičenih lastnikih. Prepoznavna značilnost vzpostavlja neposredno povezavo z Direktivo 2015/849 o preprečevanju uporabe finančnega sistema za pranje denarja ali financiranje terorizma (AML pravila). Hallmark D2 vključuje aranžmaje, katerih cilj ali rezultat je, da se davčnim organom zakrije dejanske upravičene lastnike, z uporabo oseb, pravnih ureditev, struktur zunaj države rezidentstva upravičenega lastnika. Vsi trije pogoji oziroma prepoznavne značilnosti, navedene v točkah a do c morajo biti izpolnjene kumulativno, da je izpolnjen test po hallmarku D2.

V kontekstu prepoznavne značilnosti D2 se izraz »nepregledno« uporabljata v smislu transparentnosti dostopa do informacij, kot na primer: ali je s strani davčnega organa enostavno identificirati dejanske lastnike strukture oz. aranžmaja. Pri interpretaciji se lahko uporabi OECD vzorčna pravila o razkritju (MDR), kjer so »nepregledne strukture« definirane kot strukture z uporabo pooblaščenih delničarjev (nominee shareholders), dogovorov o posrednem nazoru ali dogovorov, ki onemogočajo prepoznavo dejanskega lastnika.

Pomembna gospodarska dejavnost je v slovenski zakonodaji opredeljena kot tuja družba, ki ima pri opravljanju dejavnosti na voljo osebje, opremo, sredstva in prostore ali če ena tretjina ali manj dohodka, ki ga prejme nadzorovana tuja družba spada med t. i. pasivne dohodke (Direktiva 2016/1164 in 67.i člen ZDDPO-2).

Prepoznavna značilnost D2 je podana v primerih, ko upravičenih (dejanskih) lastnikov ni mogoče identificirati. Pri opredelitvi »ni mogoče identificirati« se lahko opre na dokument Evropske Komisije SWD (2017) 236 final (Commission staff working document – impact assessment) iz katerega izhaja, da je namen posebne prepoznavne značilnosti D2 najverjetneje v širitvi prizadevanja EU na področju CRS in AML in sicer, da se zajame tiste aranžmaje, kjer davčni organ ne more identificirati dejanskega lastnika.

Pri razlagi izrazov se lahko uporabi tudi opredelitev iz FATF 2012 priporočil, ki »dejanskega lastnika« definirajo kot »vsako fizično osebo, ki obvladuje oziroma ima nadzor nad pravno osebo ali pravnim dogovorom«. Finančne institucije morajo namreč za določene skupine subjektov (pasivni nefinančni subjekt) identificirati obvladujoče osebe. S tem namenom morajo izvesti postopke dolžne skrbnosti, kot jih določa AML zakonodaja ter pridobiti ustrezno samopotrdilo, kot to določba CRS zakonodaja. Brez dejanskega poznavanja stranke bi bilo v večini primerov za finančno institucijo neizvedljivo ugotoviti, ali je namen, da se obvladujočo osebo oz. dejanskega lastnik »prikrije«. Finančna institucija bi o aranžmaju torej morala poročati v primeru:

- če ima stranka izrecen (specifičen) namen, da ene ali več obvladujočih oseb ni mogoče identificirati v skladu z običajnimi CRS postopki;
- o namenu je finančna institucija seznanjena; ter
- finančna institucija nastopa kot posrednik pri transakciji.

Finančne institucije, ki so implementirale AML zakonodajo v skladu s FATF 2012 priporočili in izvajajo postopke dolžne skrbnosti obvladujočih oseb kot to določa CRS standard, načeloma niso zajete v poročanje pod prepoznavno značilnostjo D2, razen, če imajo specifično znanje oziroma vedenje, da gre za aranžma, ki je namenjen izogibanju CRS poročanja.

Velja poudariti, da se prepoznavna značilnost nanaša na sheme agresivnega davčnega načrtovanja, povezane z zakrivanjem podatkov (o dejanskih lastnikih) davčnemu organu. Z njimi se v praksi ne bodo srečevale le finančne institucije, temveč vsi posredniki, zato tudi za vse ostale subjekte nastane obveznost poročanja, če je izpolnjena prepoznavna značilnost D2.

### **Primeri: D2- nepregledne lastniške strukture**

Pojavnih oblik aranžmajev, ki bi se lahko nanašali na prepoznavno značilnost D2, je več, ena izmed (nikakor pa ne edina, te so lahko podane v različnih situacijah), je ponazorjena v spodnjem primeru.

- a) Davčni zavezanec nabavlja blago pri dobaviteljih iz Kitajske, pri čemer mu računa za blago ne izda dobavitelj iz Kitajske, temveč poslovni subjekt iz davčne oaze. Zavezanec prejete račune plačuje na račun družbe iz davčne oaze, ki je pogosto odprt v eni izmed sosednjih držav (najpogosteje v Avstriji). Dejanski dobavitelj blaga je torej družba iz Kitajske (to je razvidno iz listin, ki spremljajo blago na poti do slovenskega kupca), medtem ko je družba iz davčne oaze, od katere davčni zavezanec prejme račun za blago, zgolj vmesni člen. Pri tem je cena, ki jo davčnemu zavezancu zaračuna poslovni subjekt iz davčne oaze, bistveno višja od tiste, ki jo zaračuna dejanski dobavitelj iz Kitajske. Zavezanec je sam opravil naročilo blaga pri dobavitelju iz Kitajske.

Zavezanec posluje z družbo iz davčno ugodnejšega območja zgolj na podlagi ustnih naročil in dogovorov. Poslovne korespondence, razen splošne osnovne pogodbe o dobavi, nima. Pristojni pri zavezancu ne pojasnijo, kdo je kontaktna oseba pri obravnavanem poslovnem subjektu iz davčno ugodnejšega območja. Subjekt iz davčne oaze nima zaposlenih, upravlja ga odvetniška družba, ki upravlja še številne druge poslovne subjekte. S tem poslovnim subjektom ni mogoče navezati stika in nima objavljenih informacij na spletni strani.

Dejanskih lastnikov gospodarskega subjekta iz davčne oaze nikakor ni mogoče identificirati, namen aranžmaja pa je izvedba navideznih dobav s strani poslovnega subjekta iz davčno ugodnejšega območja, s čimer se prikriva pravilna (dejansko nižja) nabavna vrednost blaga. Zaradi tega so izkazani previsoki davčno priznani odhodki zavezanca, posledično pa je s tem nižja davčna osnova za obračun davka od dohodkov pravnih oseb.

## 7.6 POSEBNE PREPOZNAVNE ZNAČILNOSTI, POVEZANE S TRANSFERNIMI CENAMI

### Preglednica 5: Skupina E – transferne cene: neupoštevanje neodvisnega tržnega načela, negotove cenitve ali transferji, ki znižujejo davčno osnovo

Oznaka	Prepoznavne značilnosti	Vezano na test glavne koristi
E1	Enostranska pravila varnega pristana (pravila, ki niso skladna z OECD smernicami za TC)	Ne
E2a E2b	Prenos HTVI	Ne
E3	prestrukturiranja, ki rezultirajo v več kot 50 % zmanjšanju EBIT	Ne

Naslov poglavja E iz IV. Priloge Direktive o posebnih prepoznavnih značilnostih, povezanih s transfernimi cenami, kaže na to, da so prepoznavne značilnosti v tem poglavju vezane na področje transfernih cen. Na podlagi 11. točke Smernic OECD za določanje transfernih cen za mednarodna podjetja in davčne uprave - Smernice OECD (OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations, July 2017) so transferne cene tiste cene, po katerih podjetje prenaša povezanim podjetjem stvari in neopredmetena sredstva ali zanje opravlja storitve.

ZDavP-2 v 10. točki 243.a člena določa, da čezmejni aranžma pomeni aranžma, ki zadeva bodisi več kot eno državo članico EU bodisi državo članico EU in tretjo državo, pri čemer je podan vsaj eden od taksativno naštetih tujih elementov, ki pomenijo, da aranžma zadeva več kot eno državo/jurisdikcijo. Ta tuji element je lahko različno rezidentstvo udeležencev, večkratno rezidentstvo udeležencev, stalna poslovna enota ali druge aktivnosti v tuji jurisdikciji ali več partnerskih jurisdikcij v avtomatični izmenjavi podatkov.

Za namene DAC6 poročanja povezano podjetje pomeni osebo, ki je povezana z drugo osebo na vsaj enega od naslednjih načinov: (a) oseba je udeležena pri upravljanju druge osebe tako, da je v položaju z znatnim vplivom na to drugo osebo; (b) oseba je udeležena pri nadzoru nad drugo osebo z deležem glasovalnih pravic, ki presega 25 %; (c) oseba je udeležena v kapitalu druge osebe z lastništvom kapitala, ki neposredno ali posredno presega delež 25 %; (d) oseba je upravičena do 25 % ali več dobička druge osebe.

Če je pri upravljanju, nadzoru ali v kapitalu oziroma dobičku, kot je navedeno v točkah (a) do (d), iste osebe, udeležena več kot ena oseba, se vse zadevne osebe štejejo za povezana podjetja. Če je pri upravljanju, nadzoru ali v kapitalu oziroma pri dobičku, kot je navedeno v točkah (a) do (d), več kot ene osebe, udeležena ista oseba, se vse zadevne osebe štejejo za povezana podjetja. Za namene te točke se oseba, ki deluje skupaj z drugo osebo v zvezi z glasovalnimi pravicami ali lastništvom kapitala subjekta, obravnava kot udeležena pri vseh glasovalnih pravicah ali lastništvu kapitala tega subjekta, ki jih ima druga oseba. Pri posredni udeležbi se izpolnjevanje zahtev iz točke (c) določi tako, da se pomnožijo deleži po zaporednih stopnjah. Za osebo z več kot 50 % glasovalnih pravic se šteje, da jih ima 100 %. Posameznik, njegov zakonec in predniki ali potomci se štejejo za eno osebo.

#### **E1. Aranžma, ki vključuje uporabo enostranskih pravil izjeme »varnega pristana«**

Prepoznavna značilnost E1 določa, da morajo posredniki in zadevni davčni zavezanci poročati o čezmejnih aranžmajih, ki vključujejo uporabo enostranskih varnih pristanov, in sicer brez preskusa glavne koristi.

Smernice OECD v točki 4.94 določajo, da so varni pristani preprosta pravila, po katerih davčne uprave posameznih držav samodejno sprejemajo transferne cene. Uradno bi bila v zvezi z obdavčevanjem varni pristan zakonska določba, ki bi se uporabljala za določeno vrsto davčnih zavezancev in bi upravičene davčne zavezance odvezovala nekaterih obveznosti, ki jih sicer nalaga davčna zakonodaja; nadomeščene bi bile z izjemnimi, navadno enostavnejšimi obveznostmi. V posebnem primeru določanja transfernih cen bi bile upravne zahteve varnega pristana lahko različne: od popolne oprostitve ciljnih davčnih zavezancev vsake obveznosti, da ravnajo v skladu z zakonodajo in predpisi te države za določanje transfernih cen, do obveznosti, da ravnajo v skladu z različnimi postopkovnimi pravili, ki so pogoj za uvrstitev v varni pristan. Ta pravila bi na primer lahko zahtevala, da davčni zavezanci določajo transferne cene ali izide poslovanja na nek poseben način, na primer z uporabo poenostavljene metode za določanje transfernih cen, ki jo določi davčna uprava, ali da izpolnjujejo posebne določbe o poročanju in vodenju evidenc za povezane transakcije.

Čezmejni aranžmaji, pri katerih se uporabi pravila o enostranskih varnih pristanih iz 19. člena ZDDPO-2 o priznani obrestni meri med povezanimi osebami ali iz 32. člena ZDDPO-2 o obrestih od presežka posojil (t. i. tanka kapitalizacija), niso predmet poročanja po prepoznavni značilnosti E1. Obveznost poročanja po Direktivi pa obstaja glede čezmejnih aranžmajev, pri katerih pride do uporabe določb o enostranskih varnih pristanih z namenom izogibanja plačevanju davkov.

Poenostavljen pristop v zvezi z določanjem transferne cene opravljenih storitev med povezanimi osebami z nizko dodano vrednostjo se šteje za večstranski varni pristan, zato uporaba tega pristopa ni predmet poročanja po Direktivi. Možnost tega pristopa še ni bila uzakonjena v Republiki Sloveniji.

Izpodbojne domneve, na podlagi katerih je transferna cena določena vnaprej s strani držav in se nanaša na vse davčne zavezance v določenih situacijah, sicer nimajo značilnosti varnih pristanov, da se davčni zavezanci sami odločijo za uporabo, vendar so po lastnostih dovolj blizu, da jih lahko obravnavamo kot varne pristane.

V primerih čezmejnih aranžmajev, ki padejo pod značilnosti varnih pristanov, so banke zavezane poročati o aranžmaju, kadar imajo v aranžmaju same vlogo davčnega zavezanca, ali pa kadar zapadejo pod določbo 255.o člena ZDavP-2 o posrednikih, ki morajo poročati.

#### **Primeri: E1 – uporaba enostranskih pravil izjeme varnega pristana**

- a) *Kot svetovalec zavezanec za stranko pripravlja ali pregleduje davčni obračun. V okviru projekta dobi jasno informacijo, da se za priznavanje obresti upošteva POM, vendar v zvezi s tem ni stranki ničesar svetoval, ali dajal mnenj, analiz itd.*

*V sklopu skrbnega pregleda zavezanec pri tarči zazna uporabo POM oziroma pravil tanke kapitalizacije. Ne svetuje stranki ali tarči, temveč samo povzame ugotovitve in morebitna tveganja.*

*Zavezanec v sklopu revizije pregleda davčni obračun in posamezne transakcije in ne svetuje strankam.*

*Ali v teh primerih zavezanec zapade pod poročanje po Direktivi?*

V teh primerih, ko zavezanec naknadno ugotovi obstoj čezmejnega aranžmaja, o katerem se poroča, obveznost poročanja ne nastopi. V kolikor zavezanec kot posrednik ni nudil pomoči pri oblikovanju in trženju aranžmaja, temveč je zgolj naknadno zaznal to transakcijo, ni zavezan k poročanju.

- b) *V okviru projekta davčni svetovalec posreduje stranki splošni opis davčne zakonodaje glede priznavanja obresti. Pri tem ne gre za svetovanje stranki, kaj in kako naj postavi finančno strukturo. Stranka na podlagi povzetka sama sprejme odločitev in sistem financiranja, o katerem kot svetovalec kasneje ničesar ne izve. Ali v tem primeru davčni svetovalec zapade pod poročanje po Direktivi?*

Pri zavezancu, ki posreduje stranki splošen opis davčne zakonodaje, je potrebno prvo presoditi, ali gre pri splošnem opisu davčne zakonodaje za čezmejni aranžma, ki izpolnjuje pogoje za poročanje.

V prvem koraku mora zavezanec – torej posrednik, ki pripravlja splošni opis davčne zakonodaje, z vso dolžno skrbnostjo presoditi, ali ta opis zajema pripravo aranžmaja, ali samo en del in nato v naslednjem koraku presoditi, ali je izpolnjena katera izmed prepoznavnih značilnosti. Kot je bilo v tem dokumentu poudarjeno že na več mestih, je potrebno pri tem izvesti vse postopke in pridobiti vse informacije, ki tudi sicer veljajo za tovrstne storitve.

Gre za presojo, ki jo v prvi vrsti opravi posrednik – potencialni poročevalec (kot promotor ali kot service provider) in ki je vedno odvisna od celotnega spleta okoliščin posameznega primera. Zato ni mogoče vnaprej razmejiti ali podrobneje določiti, v katerih primerih bo pri posredniku nastala obveznost poročanja, ker bo odločitev vedno odvisna od konkretne zadeve.

V zgoraj opisanem primeru (na podlagi podanih informacij) se šteje, da bi bil posrednik lahko v vlogi service providerja, ki pa stranki ni svetoval glede posla in s tem sodeloval pri izvedbi aranžmaja, temveč zgolj pripravil opis stanja. Zato obveznost poročanja ne nastopi. Ne glede na to pa ni izključeno, da bi obveznost poročanja nastopila v kakšnem drugem, podobnem primeru.

- c) *Slovenska pravna oseba ima račun pri slovenski banki in na račun prejme posojilo tuje povezane osebe. Pri tem slovenska banka ne more ugotavljati razmerja prejetega posojila glede na knjigovodsko vrednost kapitala, ki ga ima posojilodajalec v posojilojemalcu. Slovenska banka tako ni seznanjena, ali podjetje uporablja varni pristan 1:4 ali druge možnosti za dokazovanje, da so posojila skladna z 32. členom ZDDPO-2. Ali v tem primeru banka kot posrednik zapade pod poročanje po Direktivi?*

Posrednik – potencialni poročevalec ni zavezan aktivno raziskovati in pridobivati podatkov od strank, če le teh že nima v svoji posesti, mora pa izvesti vse postopke in pridobiti vse informacije, ki tudi sicer veljajo za posamezno storitev. V zgoraj opisanem primeru torej posrednik ne zapade pod poročanje po Direktivi, v kolikor mu pri opravljanju posredniških storitev v zvezi s samo transakcijo niso na voljo podatki o razmerju prejetega posojila glede na knjigovodsko vrednost kapitala oziroma tega ni zavezan ugotavljati pri opravljanju storitve.

## **E2. Aranžma, ki vključuje prenos neopredmetenih sredstev, ki jih je težko ovrednotiti.**

Pojem neopredmetena sredstva, ki jih je težko ovrednotiti, zajema neopredmetena sredstva ali pravice na neopredmetenih sredstvih, za katere ob njihovem prenosu med povezanimi podjetji:

- a) ne obstajajo zanesljive primerljive vrednosti; in
- b) ob sklenitvi transakcije so napovedi prihodnjih denarnih tokov ali prihodka, ki naj bi se pridobil iz prenesenega opredmetenega sredstva, ali predpostavke, uporabljene pri vrednotenju neopredmetenega sredstva ob prenosu.

Oba pogoja oziroma prepoznavni značilnosti, navedene v točkah a in b morata biti izpolnjeni kumulativno, da je izpolnjen test po hallmarku E2.



Direktiva določa pojem neopredmetenih sredstev, ki jih je težko ovrednotiti, in sicer so to neopredmetena sredstva ali pravice na neopredmetenih sredstvih, za katere ob njihovem prenosu med povezanimi podjetji ne obstajajo zanesljive primerljive vrednosti in so ob sklenitvi transakcije napovedi prihodnjih denarnih tokov ali prihodka, ki naj bi se pridobil iz prenesenega neopredmetenega sredstva ali predpostavke, uporabljene pri vrednotenju neopredmetenega sredstva, zelo negotove, zaradi česar je težko predvideti raven končnega uspeha neopredmetenega sredstva ob prenosu. Pojem neopredmetenih sredstev na podlagi te definicije vključuje tudi prenos pravic na neopredmetenih sredstvih kot so licenciranje neopredmetenih sredstev, ki se težko vrednotijo.

Podobno kot izraz »zanesljive primerljive vrednosti« je tudi izraz »zelo negotove« subjektiven in temelji na hipotetični oceni, ali bi neodvisne stranke zahtevale mehanizme za prilagoditev cen ali podobno, če bi sklepale pogodbe, ki vključujejo neopredmetena sredstva, in sicer zaradi negotovosti povezane s prihodnjo vrednostjo neopredmetenega sredstva ali pravic na neopredmetenih sredstvih.

**E3. Aranžma, ki vključuje čezmejni prenos funkcij in/ali tveganj in/ali sredstev znotraj skupine, če so načrtovani letni dobički pred obrestmi in davki (EBIT) prenosnika ali prenosnikov v treh letih po prenosu manjši od 50% načrtovanega letnega EBIT tega prenosnika ali prenosnikov, kot bi bil, če prenos ne bi bil izveden**

Direktiva kot prepoznavno značilnost, povezano s transfernimi cenami, določa tudi aranžma, ki vključuje prenos funkcij in/ali tveganj in/ali sredstev znotraj skupine, če so načrtovani letni dobički pred obrestmi in davki (EBIT) prenosnika ali prenosnikov v treh letih po prenosu manjši od 50 % načrtovanega letnega EBIT tega prenosnika ali prenosnikov, kot bi bil, če prenos ne bi bil izveden.

Beseda skupina se nanaša na povezane osebe, in sicer v skladu z vsebino poglavja E Direktive o posebnih prepoznavnih značilnostih, povezanih s transfernimi cenami, ki kaže na to, da so prepoznavne značilnosti v tem poglavju vezane na področje transfernih cen. Na podlagi 11. točke Smernic so transferne cene tiste cene, po katerih podjetje prenaša povezanim podjetjem stvari in neopredmetena sredstva ali zanje opravlja storitve. Definicija povezanih oseb se nahaja v 23. točki 3. člena Direktive, ki je bila določena za namene 8ab. člena Direktive o obvezni avtomatični izmenjavi podatkov o čezmejnih aranžmajih.

Direktiva EU ne definira prenosa funkcij, tveganj in sredstev, na katere se nanaša prepoznavna značilnost E3. Določbe Smernic OECD lahko pomagajo pri definiranju prenosa funkcij, tveganj in sredstev, in sicer v poglavjih VII. o storitvah v skupini in IX. o preoblikovanju poslovanja. Bistveno za določanje, ali se transakcija dvigne na raven, da jo je treba poročati, je, da se specifično opredelijo ustrezne funkcije, tveganja, opredmetena osnovna sredstva ali neopredmetena sredstva (ali pravice do neopredmetenih sredstev) z namenom da se oceni, ali so bila prenesena. Na splošno pride do čezmejnega prenosa, kadar nekaj dragocenega spremeni lastništvo bodisi iz ene do druge osebe ali jurisdikcijo. Če se želi presoditi, ali je prišlo do prenosa, je pomembno, da se ne pogleda samo prestrukturiranje in sprememba lastništva (prek pravnega naslova, pogodbe ali sicer) sredstev in funkcij ter tveganj kot takih, ampak opravi tudi funkcionalna analiza pred in po transakciji. Pri tem prepoznavna značilnost pod E3 predvideva čezmejni prenos funkcij, tveganj ali sredstev bodisi v drugo državo članico EU bodisi v tretjo državo ali obratno. ZDavP-2 v 10. točki 243.a člena določa, da čezmejni aranžma pomeni aranžma, ki zadeva bodisi več kot eno državo članico EU bodisi državo članico EU in tretjo državo, pri čemer je podan vsaj eden od taksativno naštetih tujih elementov, ki pomenijo, da aranžma zadeva več kot eno državo/jurisdikcijo. Ta tuj element je lahko različno rezidentstvo udeležencev, večkratno rezidentstvo udeležencev, stalna poslovna enota ali druge aktivnosti v tuji jurisdikciji ali več partnerskih jurisdikcij v avtomatični izmenjavi podatkov.

Za obdobje treh let po prenosu se šteje obdobje treh poslovnih let po končanju leta, v katerem je prišlo do prenosa funkcij in/ali tveganj in/ali sredstev znotraj skupine.

## 8 DODATNE INFORMACIJE

### 8.1 Kje so na voljo dodatne informacije?

Bistvene informacije in novice glede DAC6 poročanja so na voljo na spletni strani Finančne uprave RS, [Izmenjava informacij o čezmejnih aranžmajih](#). Za dodatna vprašanja je na voljo e-poštni naslov: [dac6.fu@gov.si](mailto:dac6.fu@gov.si).

## 9 POGOSTA VPRAŠANJA

### Vprašanje 1:

**Kako pogosto in kdaj se poroča o aranžmajih, ki so v uporabi v obdobju, daljšem od enega leta? Aranžma se je začel uporabljati v letu 2020, zato je posrednik o aranžmaju prvič poročal v januarju 2021. Kdaj mora posrednik ponovno poročati o tem aranžmaju?**

*V skladu z določbo 85.h člena Pravilnika o izvajanju ZDavP-2 mora zadevni davčni zavezanec o uporabi aranžmaja poročati prvo leto, ko začne uporabljati aranžma in vsako nadaljnje leto, ko ga uporablja. Podatke sporoči najkasneje v treh mesecih po koncu koledarskega leta.*

Odgovor: Glede na podan primer bo zavezanec o uporabi aranžmaja prvič poročal:

- če se je aranžma začel uporabljati v obdobju od 1. 1. 2020 do 30. 6. 2020, poroča najkasneje do 28. 2. 2021,
- če se aranžma uporablja v letu 2021, poroča najkasneje do 31. 3. 2022 in tako vsako leto, dokler zavezanec uporablja aranžma.

### Vprašanje 2:

**Kako se poroča o aranžmajih, povezanih z Združenim Kraljestvom? Ali so domači poročevalci po 1. 1. 2021, ko je Združeno Kraljestvo dokončno izstopilo iz Evropske Unije, oproščeni poročanja v Sloveniji, če so podatki o aranžmaju predhodno že bili predloženi v Združenem Kraljestvu?**

Odgovor: Podatki, ki so bili pred 1. 1. 2021 predhodno že poročani v združenem Kraljestvu, se obravnavajo kot podatki, oddani v drugi državi članici. Po 1. 1. 2021 se Združeno Kraljestvo ne šteje več za državo članico, zato se po tem datumu v Sloveniji poroča neodvisno od situacije v Združenem Kraljestvu. Navedeno velja tako za primere iz 255.t člena ZDavP-2 (poročanje več posrednikov), kot za tiste iz 255.r člena ZDavP-2 (večkratno poročanje istega posrednika).

Povedano drugače: če podatki zaradi narave in značilnosti konkretnega čezmejnega aranžmaja<sup>29</sup> ne bodo predloženi v kateri koli drugi državi članici EU, potem pogoj za oprostitev poročanja v Sloveniji ni izpolnjen.

---

<sup>29</sup> Na primer, če konkretni aranžma zadeva Slovenijo in Nemčijo kot zadevni državi članici EU ter Združeno Kraljestvo kot tretjo državo.

### **Vprašanje 3:**

**Vprašanje: Kako dolgo morajo poročevalci zagotavljati revizijsko sled o tem, kako so ugotavljali, ali je potrebno poročanje?**

Izdajanje in hramba dokumentacije za namene DAC6 poročanja v ZDavP-2 nista posebej urejeni, zato se uporabijo splošne določbe o obveznosti dokumentiranja in hrambi dokumentacije iz 31. in 32. člena ZDavP-2, v povezavi s 125. členom ZDavP-2. Dokumenti in evidence se morajo hraniti do poteka absolutnega zastaralnega roka pravice do izterjave davka, na katerega se nanašajo, torej 10 let.

### **Vprašanje 4:**

**Ali se poroča tudi o neskljenjenih poslih?** Banka pripravi ponudbo (npr. izračun kredita) na poizvedbo stranke, vendar v nadaljevanju posel ni sklenjen (banka zavrne zahtevek za kredit ali stranka odstopi od posla). Davčni svetovalac pripravi nasvet v obliki ponudbe, posel v nadaljevanju ni sklenjen. V obeh primerih potencialni poročevalec razpolaga z določenim obsegom podatkov, ravno tako so opravljene določene pripravljalne aktivnosti, kar bi lahko sprožilo obveznost poročanja. Ali je v teh primerih potrebno poročati?

Odgovor: V kolikor se banka ali davčni svetovalac štejeta za posrednika, potem se o aranžmaju poroča takrat, ko je ta zasnovan v zadostni meri, da se lahko uporablja. Če storitve v obliki pomoči ali svetovanja s strani banke niso bile opravljene, in bi neizvršitev te storitve (npr. nakazilo kredita) pomenila, da aranžma ni zasnovan do te mere, da ga je mogoče izvesti, potem v splošnem velja, da obveznosti poročanja ni podana.

### **Vprašanje 5:**

**Ali je potrebno poročati o aranžmaju, če je prepoznavna značilnost zaznana naknadno?**

Odgovor: V primerih, ko posrednik po 2. odstavku 255.o člena ZDavP-2 naknadno ugotovi, da je sodeloval v aranžmaju, o katerem se poroča, (na primer, če revizor v postopku revidiranja identificira transakcijo, o kateri se poroča ali če banka to zazna šele v kasnejših obdobjih odplačevanja kredita), obveznost poročanja ne nastopi, saj revizor oziroma banka nista nudila pomoči pri oblikovanju in trženju aranžmaja, temveč sta zgolj naknadno zaznala to transakcijo.

### **Vprašanje 6:**

**Ali se davčni svetovalac, ki pregleda čezmejni aranžma, vzpostavljenega s strani drugega posrednika, torej poda drugo mnenje o čezmejnem aranžmaju, opredeli kot posrednik?**

Odgovor: V primeru, ko drug davčni svetovalac pregleda čezmejni aranžma in v zvezi z njim poda drugo mnenje gre za nudenje pomoči oziroma storitev, zato se posrednik obravnava kot posrednik po drugem odstavku 255.o člena ZDavP-2. V tem primeru je namreč ob upoštevanju ustreznih dejstev in okoliščin ter na podlagi razpoložljivih informacij in ustreznega strokovnega znanja in razumevanja pričakovati ali bi bilo upravičeno pričakovati, da se zaveda, da s svojim pregledom in drugim mnenjem nudi pomoč oziroma svetovanje glede čezmejnega aranžmaja o katerem se poroča. Šteje se namreč, da pregled aranžmaja in podano drugo mnenje o čezmejnem aranžmaju ni zgolj »naključna« seznanitev z aranžmajem pač pa gre za neko aktivnost, ki v odnosu do aranžmaja pomeni nudenje pomoči oziroma svetovanje.

### **Vprašanje 7:**

**Ali je pri prepoznavni značilnosti C2 potrebno računovodski vidik nakupa licence preverjati tudi v kolikor gre za nakup s strani nepovezane osebe? Namreč v tem primeru moramo dejansko**

**kontaktirati dobavitelja in ga vprašati o računovodskem pripoznavanju posameznega sredstva in kaj storiti v kolikor dobavitelj ne poda odgovora?**

V kolikor slovenski rezident (kupec licence) sklene licenčno pogodbo z nepovezanim tujim davčnim rezidentom, slovenskemu davčnemu zavezancu ni potrebno poročati o tej transakciji slovenskemu davčnemu organu na podlagi posebne prepoznavne značilnosti, povezane s čezmejnimi transakcijami (C2) – odbitki za isto amortizacijo sredstev se uveljavljajo v več kot eni jurisdikciji. Poročanje je v primeru različnih pravnih oseb pogojeno z obstojem povezanosti med njimi in z obstojem istega sredstva v poslovnih knjigah več kot ene povezane osebe.

**Vprašanje 8:**

**Ali se poročajo prazni oziroma ničelni obrazci, brez podatkov?**

Odgovor: Ne, poročevalci oddajajo le poročila, ki vsebujejo podatke.