

IDENTIFIKACIJA ZA NAMENE DDV DAVČNEGA ZAVEZANCA IZ TRETJE DRŽAVE

Pojasnilo DURS, št. 4230-264/2007, 22. 1. 2008

V zvezi z obravnavo stalne poslovne enote po ZDDPO-2, identifikacijo tujega davčnega zavezanca s sedežem v tretji državi (Japonska), vračilom DDV ter obdavčitvijo dobav blaga v verigi:

slovenski dobavitelj (ali dobavitelj iz druge države članice EU) → angleška družba → japonska družba → slovenska družba → končni naročnik (prejemnik blaga) v Sloveniji, pri čemer so vsi udeleženci dobav, razen japonske družbe, identificirani za namene DDV v eni izmed držav članic EU, pojasnjujemo:

Davčni zavezanec iz tretje države (Japonska) ima pravico do vračila DDV, zaračunanega za blago ali storitve, ki so mu jih dobavili drugi davčni zavezanci na ozemlju Slovenije, če v Sloveniji nima sedeža svoje dejavnosti, niti stalne poslovne enote, iz katere se opravljajo poslovne transakcije, in če izpolnjuje druge pogoje, določene v 74. členu ZDDV-1.

Davčni zavezanec s sedežem zunaj Slovenije, ki na ozemlju Slovenije opravi obdavčljivo dobavo, se mora identificirati za namene DDV preden opravi prvo tako dobavo in obračunati DDV od vsake dobave ter pridobitve blaga, za katere velja, da je kraj dobave na ozemlju Slovenije. Davčni zavezanec, ki nima sedeža na ozemlju Slovenije in v skladu s predpisi ni dolžan ustanoviti podružnice, lahko za izpolnjevanje obveznosti iz naslova DDV imenuje davčnega zastopnika.

Pridobitev identifikacijske številke za namene DDV s strani tuje osebe v Sloveniji ne pomeni tudi avtomatične določitve te osebe kot stalne poslovne enote za namene izvajanja določb Zakona o davku od dohodkov pravnih oseb.

Na podlagi [74. člena](#) Zakona o davku na dodano vrednost - ZDDV-1 (Uradni list RS, št. 117/06 in 52/07) ima davčni zavezanec, ki nima v Sloveniji sedeža svoje dejavnosti, niti stalne poslovne enote, iz katere se opravljajo poslovne transakcije, niti stalnega ali običajnega prebivališča, ob izpolnjevanju pogojev, ki jih vsebuje navedeni člen ZDDV-1, pravico do vračila DDV, zaračunanega za blago ali storitve, ki so mu jih dobavili drugi davčni zavezanci na ozemlju Slovenije, ali zaračunanega ob uvozu blaga v Slovenijo.

Vračilo davčnim zavezancem s sedežem zunaj Skupnosti se prizna samo, če je zagotovljena vzajemnost. Glede na to, da je z Japonsko zagotovljena vzajemnost pri vračilu DDV, ima davčni zavezanec s sedežem na Japonskem pravico do vračila DDV, zaračunanega za blago ali storitve, ki so mu jih dobavili drugi davčni zavezanci na ozemlju Slovenije.

V skladu s prvim odstavkom 5. člena ZDDV-1 je davčni zavezanec vsaka oseba, ki kjerkoli neodvisno opravlja katerokoli ekonomsko dejavnost, ne glede na namen ali rezultat opravljanja dejavnosti. Ta določba se nanaša tudi na osebe, ki na ozemlju Republike Slovenije nimajo sedeža svoje dejavnosti niti stalne poslovne enote niti stalnega ali običajnega prebivališča.

Davčni zavezanec, ki ima sedež v drugi državi in opravi obdavčljivo dobavo blaga ali storitev na ozemlju Slovenije, za namene izvajanja ZDDV-1 velja torej za davčnega zavezanca, ki mora v skladu s četrtnim odstavkom 131. člena Pravilnika o izvajanju Zakona o davku na dodano vrednost – pravilnik (Uradni list RS, št. 141/06, 52/07 in 120/07) začeti obračunavati DDV in izpolnjevati druge obveznosti iz naslova DDV najpozneje z dnem, ko začne opravljati obdavčljivo dejavnost.

Prvi odstavek 78. člena ZDDV-1 določa, da mora davčni zavezanec s sedežem v drugi državi davčnemu organu prijaviti kdaj začne opravljati dejavnost kot davčni zavezanec,

in pristojnemu davčnemu organu predložiti zahtevek za izdajo identifikacijske številke za DDV. V zahtevku za izdajo identifikacijske številke za DDV, ki ga mora predložiti najpozneje 15 dni, preden bo opravil obdavčljivo dobavo v Sloveniji, mora navesti podatke, ki so predpisani z [obrazcem DDV-P3](#), ki je v Prilogi IX k pravilniku in je njegov sestavni del. Obrazcu DDV-P3 mora priložiti potrdilo pristojnega organa države, kjer ima sedež, da je dolžan obračunavati DDV v tej državi, ali izpis iz sodnega ali drugega registra, ki dokazuje, da opravlja dejavnost v državi, kjer ima sedež, ter pogodbo ali predpogodbo ali drugo dokazilo, iz katerega je razvidno, da namerava opravljati dejavnost v Sloveniji.

Davčni organ v Sloveniji mora davčnemu zavezancu s sedežem v drugi državi izdati identifikacijsko številko za DDV najpozneje do dneva, ko bo ta davčni zavezanec opravil obdavčljivo dobavo in jo je navedel v zahtevku za izdajo identifikacijske številke.

Za izpolnjevanje obveznosti iz naslova DDV, lahko davčni zavezanec s sedežem v drugi državi, ki ni dolžan ustanoviti podružnice, imenuje davčnega zastopnika. Davčni zastopnik je lahko pravna ali fizična oseba, ki:

- opravlja obdavčljivo dejavnost in
- ima sedež oziroma stalno bivališče v Sloveniji in
- je identificirana za namene DDV v Republiki Sloveniji.

Davčni zastopnik ne more biti podružnica tuje osebe.

Davčni zastopnik v imenu davčnega zavezanca s sedežem v drugi državi izpolnjuje obveznosti in uveljavlja pravice iz naslova DDV (sestavlja in predlaga obračune DDV, plačuje DDV, vloga zahtevke za vračilo presežka odbitka DDV itd.). Davčni zavezanec s sedežem v drugi državi mora davčnemu zastopniku za potrebe izpolnjevanja obveznosti iz naslova DDV poslati po en izvod izdanih računov, na katerih je poleg drugih predpisanih podatkov navedeno tudi ime, naslov in identifikacijska številka za DDV davčnega zastopnika.

Davčni organ lahko od davčnega zavezanca, ki nima sedeža v Sloveniji, v skladu z zakonom, ki ureja davčni postopek, zahteva predložitev ustreznega instrumenta zavarovanja plačila davčne obveznosti. Davčni organ lahko sprejme instrument zavarovanja plačila davčne obveznosti tudi od davčnega zastopnika, če ima za tako predložitev davčni zastopnik pooblastilo davčnega zavezanca, ki nima sedeža v Sloveniji.

Na podlagi pojasnil izhaja, da mora davčni zavezanec s sedežem na Japonskem, ki na ozemlju Slovenije proda blago drugemu davčnemu zavezancu, pridobiti identifikacijsko številko za namene DDV že pred opravljeno prvo dobavo in na računu za to dobavo obračunati DDV, če blago ne zapusti ozemlja Slovenije.

V zvezi z vprašanji kdo, kje, kdaj in kako mora plačati DDV v opisanih konkretnih primerih, pa pojasnujemo:

1. Kraj dobave blaga, če blago ne zapusti ozemlja Slovenije, je na podlagi 19. člena ZDDV-1 na ozemlju Slovenije, zato od vsakokratne dobave tega blaga nastane obveznost obračuna DDV v Sloveniji.

V konkretnem primeru opisane dobave, ko je dobavitelj blaga (prvi v verigi) davčni zavezanec s sedežem na ozemlju Slovenije, mora ta naročniku (angleški družbi) obračunati slovenski DDV. Angleška družba kot prejemnik blaga in dobavitelj japonski družbi, mora za to dobavo pridobiti v skladu s prejšnjimi pojasnili identifikacijsko številko za namene DDV in prav tako na izdanem računu obračunati slovenski DDV. Isti postopek kot za angleško družbo velja tudi za japonsko družbo. Slovenski davčni zavezanec (slovenska družba, ki prejme

dobavo japonske družbe) na izdanem računu končnemu prejemniku v Sloveniji prav tako obračuna slovenski DDV. Za vse davčne zavezanke v opisani poslovni verigi velja, da imajo pravico do odbitka DDV, ki jim ga je zaračunal dobavitelj za blago, če izpolnjujejo pogoje iz 62. do 67. člena ZDDV-1.

2. Kraj dobave blaga, če se blago prevaža ali odpošilja, je v skladu z 20. členom ZDDV-1 v državi članici, kjer se blago nahaja, ko se začne odpošiljanje ali prevoz. Kraj pridobitve blaga znotraj Skupnosti je v skladu s prvim odstavkom 23. člena ZDDV-1 država članica, v kateri se blago nahaja, ko se konča pošiljanje ali prevoz osebi, ki je to blago pridobila.

Če dobavitelj blaga (prvi v verigi), davčni zavezanec s sedežem v drugi državi članici EU, razpolaga z identifikacijsko številko za namene DDV naročnika iz druge države članice, za dobavo blaga v Slovenijo na izdanem računu ne obračuna DDV, ker velja za znotraj skupnostno dobavo oprostitev. DDV bo v tem primeru na podlagi druge točke 3. člena ZDDV-1 obračunal pridobitelj blaga v državi članici, ki je izdala pridobitelju (naročniku) identifikacijsko številko za namene DDV.

Če je japonska družba pridobila pravico do razpolaganja z blagom na ozemlju države članice odhoda (pošiljanja) blaga in je nadaljnjo dobavo blaga slovenskemu podjetju opravil po začetku prevoza ali odpošiljanja blaga, mora opraviti obračun DDV od pridobitve blaga v Sloveniji. Vsaka naslednja dobava blaga na ozemlju Slovenije je predmet obdavčitve z DDV v Sloveniji, kot je opisano v točki 1.

V primeru, da je japonska družba pravico do razpolaganja z blagom prenesla na kupca iz Slovenije (proda blago na ozemlju druge države članice, kjer se blago nahaja, preden se začne prevoz ali odpošiljanje) pred prevozom ali odpošiljanjem, potem velja za pridobitelja blaga v Sloveniji slovenski kupec, ki mora obračunati DDV od pridobitve blaga znotraj Skupnosti. Vsaka nadaljnja dobava blaga, ki jo opravi slovenski pridobitelj blaga, če to blago ne zapusti ozemlja Slovenije, je predmet obdavčitve z DDV v Sloveniji, kot je zapisano v točki 1.

Stalna poslovna enota z vidika davka od dohodkov pravnih oseb:

Identifikacija za namene DDV ne pomeni hkrati tudi obstoj poslovne enote nerezidenta kot zavezanca za davek od dohodkov pravnih oseb v Sloveniji. Slovenija z Japonsko nima sklenjene konvencije o izogibanju dvojnega obdavčevanja dohodka in premoženja, zato se pogoji za obstoj poslovne enote nerezidenta presojujejo zgolj po nacionalni zakonodaji Slovenije. Pogoje za obstoj poslovne enote nerezidenta v Sloveniji določa Zakon o davku od dohodkov pravnih oseb – ZDDPO-2 (Uradni list RS, št. 117/06; v nadaljevanju: ZDDPO-2) in jih v nadaljevanju povzemamo.

V skladu s 6. členom ZDDPO-2 je poslovna enota nerezidenta kraj poslovanja, to je kraj, v katerem ali preko katerega nerezident v celoti ali delno opravlja dejavnost oziroma posle v Sloveniji.

Za poslovno enoto nerezidenta se šteje zlasti:

1. pisarna, podružnica, tovarna, delavnica, rudnik, kamnolom ali drug kraj, kjer se pridobivajo ali izkoriščajo naravni viri;
2. gradbišče, projekt gradnje, montaže ali postavitve ali nadzor v zvezi z njimi, če dejavnost oziroma posli trajajo dlje kot 12 mesecev (vključno s pripravljalnimi deli).

Kot poslovna enota nerezidenta se obravnava tudi posrednik, ki deluje v imenu nerezidenta, v zvezi s katerimikoli dejavnostmi oziroma posli za nerezidenta, če ima in običajno uporablja pooblastilo za sklepanje pogodb v imenu nerezidenta, razen če so

dejavnosti oziroma posli posrednika omejene na tiste iz 7. člena tega zakona, zaradi česar se ta kraj poslovanja ne bi štel za poslovno enoto nerezidenta.

Kot poslovna enota nerezidenta se obravnava tudi posrednik, ki v svojem imenu deluje za nerezidenta, v okviru svoje redne dejavnosti kot borzni posrednik, posrednik s splošnim pooblastilom ali katerikoli drug neodvisni posrednik, kadar deluje v celoti ali pretežno v imenu nerezidenta in se pogoji in okoliščine v poslovnih in finančnih razmerjih med tem nerezidentom in tem posrednikom razlikujejo od tistih, ki bi bili v razmerjih med nepovezanimi osebami.

V skladu s 7. členom se kraj poslovanja ne šteje za poslovno enoto nerezidenta, če nerezident:

1. uporablja prostore le za skladiščenje, razstavljanje ali dostavo dobrin ali blaga, ki mu pripadajo;
2. vzdržuje zaloge dobrin ali blaga, ki mu pripadajo, le zaradi skladiščenja, razstavljanja ali dostave;
3. vzdržuje zaloge dobrin ali blaga, ki mu pripadajo, le zaradi predelave s strani druge osebe;
4. vzdržuje kraj poslovanja le zaradi nakupa dobrin ali blaga ali zbiranja informacij zase;
5. vzdržuje kraj poslovanja le zaradi opravljanja kakršnekoli druge dejavnosti oziroma poslov pripravljalne ali pomožne narave zase;
6. vzdržuje kraj poslovanja le za kakršnokoli kombinacijo dejavnosti oziroma poslov, določenih v 1. do 5. točki tega člena, pod pogojem, da so splošna dejavnost oziroma posli kraja poslovanja, ki je posledica te kombinacije, pripravljalne ali pomožne narave.

V primeru, da so izpolnjeni pogoji po 6. členu ZDDPO-2 velja, da ima MELCO v Sloveniji poslovno enoto in, da je zavezanec za plačilo davka od dohodkov pravnih oseb od tistih dohodkov, ki imajo vir v Sloveniji.