

IZVAJANJE STORITEV DRŽAVLJANOV EU

Pojasnilo DURS, št. 4212-40/2008-2, 4. 9. 2008

Zavezanec sprašuje, kakšna je davčna obravnava *poslovnih subjektov iz EU*, ki opravljajo poljubne storitve pri naročniku oziroma končnem potrošniku v Republiki Sloveniji, oziroma *poslovnih subjektov, ki so registrirani v Republiki Sloveniji* in želijo opravljati delo v državah članicah EU. Zanima ga, ali je obdavčitev vezana le na Zakon o dohodnini, oziroma še na kakšne druge davčne predpise.

V zvezi z navedenim pojasnjujemo:

1. Obdavčitev poslovnih subjektov iz EU, ki opravljajo storitve v Sloveniji

A) Nerezident dosega dohodke z opravljanjem dejavnosti

Glede na določbo drugega odstavka 5. člena Zakona o dohodnini (Uradni list RS, št. 117/06, 10/08 in 78/08; v nadaljevanju: ZDoh-2), je **nerezident** zavezan za plačilo dohodnine od vseh dohodkov, ki imajo vir v Sloveniji, vendar pa se na podlagi četrtega odstavka 33. člena ZDoh-2 **dohodnine ne plačuje od dohodka, doseženega z opravljanjem dejavnosti** – razen od dohodka iz dejavnosti nastopajočega izvajalca ali športnika – *ob izpolnjevanju naslednjih pogojev*:

1. prejemnik dohodka je nerezident,
2. dejavnosti v Sloveniji ne opravlja v ali preko poslovne enote in je prisoten v Sloveniji manj kot 183 dni v kateremkoli obdobju 12 mesecev in
3. ne gre za dohodke, od katerih se v skladu s prvim in drugim odstavkom 68. člena ZDoh-2 obračunava davčni odtegljaj.

Če navedeni pogoji niso izpolnjeni, so nerezidenti Slovenije, ki opravljajo samostojno dejavnost na ozemlju Slovenije, od dohodkov, doseženih s takšno dejavnostjo, obdavčeni v Sloveniji v skladu z določbami ZDoh-2.

B) Nerezident dosega dohodke kot pravna oseba tujega prava

Zavezanci za davek od dohodkov pravnih oseb so v Sloveniji pravne osebe domačega in tujega prava. V skladu z drugim odstavkom Zakona o davku od dohodkov pravnih oseb (Uradni list RS, št. 117/06, 56/08 in 76/08; v nadaljevanju: ZDDPO-2) je nerezident zavezan za davek od dohodkov, ki imajo svoj vir v Sloveniji. ZDDPO-2 v drugem odstavku 5. člena določa, da je **nerezident** zavezanec, ki **ne izpolnjuje** nobenega od navedenih pogojev iz prvega odstavka navedenega člena:

1. ima sedež v Sloveniji,
2. ima kraj dejanskega delovanja posloводства v Sloveniji.

Dohodek nerezidenta, dosežen v poslovni enoti tega nerezidenta* ali preko poslovne enote tega nerezidenta, ima vir v Sloveniji, če se poslovna enota nahaja v Sloveniji. Več o tem kaj se šteje za poslovno enoto nerezidenta (tako v skladu z določili ZDDPO-2, kot v skladu z določbami konvencij o izogibanju dvojnega obdavčenja) najdete na [spletnem naslovu DURS](#).

V skladu s šesto točko 42. člena Zakona o davčni službi (Uradni list RS, št. 1/07 UPB2) se v davčni register vpiše pravna oseba, ki nima sedeža ali druge registrirane oblike v Sloveniji in opravlja aktivnosti na območju Slovenije. Prijavo za vpis v davčni register se predloži davčnemu uradu, na območju katerega bo opravljala dejavnost, pred začetkom opravljanja dejavnosti na območju Slovenije. Prijava za vpis v davčni register se opravi

na obrazcu DR04, ki je predpisan s Pravilnikom o vodenju in vzdrževanju davčnega registra (Uradni list RS, št. 31/05 in 120/07).

Poslovna enota nerezidenta mora voditi poslovne knjige v slovenskem jeziku in v skladu z uvedenimi računovodskimi standardi (Slovenskimi računovodskimi standardi ali Mednarodnimi standardi računovodskega poročanja).

Poslovni enoti nerezidenta se v skladu s tretjim odstavkom 12. člena ZDDPO-2 za ugotavljanje dobička priznajo prihodki in odhodki, ugotovljeni v izkazu poslovnega izida oziroma letnem poročilu, ki ustreza izkazu poslovnega izida in prikazuje prihodke, odhodke in poslovni izid, na podlagi zakona in v skladu z njim uvedenimi računovodskimi standardi. V skladu s četrtem odstavkom 12. člena ZDDPO-2 je dobiček poslovne enote nerezidenta v Sloveniji dobiček, ki se lahko pripiše tej poslovni enoti.

Nerezident je zavezanec za davek od dohodkov pravnih oseb, zato je v skladu s 356. členom Zakona o davčnem postopku, ZDavP-2 (Uradni list RS, št. 117/06) dolžan predložiti davčni obračun od dohodkov, ki jih dosega v poslovni enoti ali preko poslovne enote v Sloveniji.

C) Mednarodni vidik obdavčevanja dohodka

Pri določanju pravice do obdavčitve »poslovnih dobičkov« oziroma »samostojnih osebnih storitev« pa je potrebno upoštevati tudi določbe mednarodnih pogodb o izogibanju dvojnega obdavčenja, v kolikor so sklenjene med dvema državama pogodbenicama. Seznam in vsebino veljavnih konvencij o izogibanju dvojnega obdavčevanja dohodka in premoženja (v nadaljevanju: konvencije), ki jih je Slovenija sklenila z drugimi državami pogodbenicami najdete [na spletnih straneh DURS](#).

Vse konvencije vsebujejo 7. člen, ki obravnava »Poslovni dobiček«, ne vsebujejo pa vse 14. člena**, ki obravnava »Samostojne osebne storitve«.

Osnovno pravilo, ki je vsebovano v prvem odstavku **7. člena** določa, da se dobiček podjetja države pogodbenice obdavči samo v državi rezidentstva podjetja, razen, če podjetje posluje v drugi državi pogodbenici prek stalne poslovne enote. Kadar je ta pogoj izpolnjen, lahko država pogodbenica, v kateri je poslovna enota, obdavči dobiček podjetja druge države pogodbenice, vendar samo toliko dobička, kot se pripiše tej stalni poslovni enoti.

V konvencijah, ki vsebujejo **14. člen**, se dohodki iz naslova »samostojnih osebnih storitev« ne obravnavajo po 7. členu, ampak po določbah 14. člena, ki določa, da se dohodek, ki ga rezident države pogodbenice ustvari s poklicnimi storitvami ali drugimi samostojnimi dejavnostmi, obdavči samo v državi rezidentstva posameznika, razen, če se dejavnost opravlja preko stalne baze, ki mu je redno na voljo v drugi državi pogodbenici. V tem primeru se lahko v tej drugi državi obdavči samo tolikšen del dohodka, kolikor se ga lahko pripiše tej stalni bazi.

Nekatere konvencije pa v 14. členu vsebujejo tudi dodatni kriterij, v skladu s katerim lahko država, v kateri se storitve opravljajo, obdavči dohodek od teh storitev, če posameznik prebiva v tej državi pogodbenici skupno najmanj 183 dni v fiskalnem letu.

D) Obdavčitev z DDV

V skladu s prvim odstavkom 5. člena Zakona o davku na dodano vrednost - ZDDV-1 (Uradni list RS, št. 117/06 in 52/07) je davčni zavezanec *vsaka oseba (pravna ali fizična)*, 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 zavezanci, ki imajo sedež v drugi državi članici EU in opravijo obdavčljivo dobavo blaga ali storitev na ozemlju Republike Slovenije, za namene izvajanja ZDDV-1 veljajo torej za davčne zavezanke, ki morajo v skladu s četrtem odstavkom 131. člena Pravilnika o izvajanju Zakona o davku na dodano vrednost – pravilnik (Uradni list RS, št. 141/06, 52/07, 120/07 in 21/08) začeti obračunavati DDV in izpolnjevati druge obveznosti iz naslova DDV najpozneje z dnem, ko opravijo na ozemlju Slovenije obdavčljivo dobavo.

Navodila in pojasnila, ki se nanašajo na identifikacijo davčnih zavezancev s sedežem v drugi državi za namene DDV, izpolnjevanje njihovih obveznosti ter uveljavljanje pravic iz naslova DDV, so objavljene [na spletnih straneh DURS](#) in [v angleškem](#).

2. Obdavčitev poslovnih subjektov, ki so registrirani v Sloveniji in opravljajo storitve v državah EU

Rezident*** je po ZDDPO-2 obdavčen po svetovnem dohodku, kar pomeni, da je zavezan za davek od vseh dohodkov, ki imajo svoj vir v Sloveniji in izven Slovenije. Kadar zavezanec rezident Slovenije opravlja dejavnost ali posle izven Slovenije, se takšno njegovo delovanje šteje *po domači zakonodaji gostujoče države za poslovno enoto in ga ta druga država tudi obdavči*. Pri ugotavljanju dohodkov oziroma dobička takšne stalne poslovne enote za davčne namene gostujoče države se upoštevajo in uporabljajo davčna pravila gostujoče države.

Stalna poslovna enota je del slovenske družbe, ki v tujini opravlja dejavnost, ni pa v tujini registrirana kot samostojna pravna oseba po notranjem pravu države pogodbenice. Podjetje, registrirano v Sloveniji (državi rezidentstva), ki ima tako poslovno enoto v tujini, v svojih poslovnih knjigah evidentira vse prihodke in odhodke, ki jih v tujini (državi vira) ustvari njena poslovna enota.

Konvencije z določbo o odpravi dvojnega obdavčevanja določajo odpravo dvojnega obdavčevanja v državi rezidentstva in metode za odpravo takega obdavčevanja. Namen te določbe je, da se slovenski davčni zavezanec izogne dvakratnemu plačilu davka od dobička oziroma dohodka. Če je že plačal davek od dohodka v tujini (v državi vira) zaradi poslovanja poslovne enote, določba konvencije**** (običajno 23. člen) omogoča, da v državi rezidentstva ne plača še enkrat (ponovno) davka na dobiček.

Podrobnejše informacije v zvezi z metodami izogibanja dvojne obdavčitve so [na spletni strani DURS](#).

Davčni zavezanci s sedežem v Sloveniji morajo pri opravljanju dejavnosti (dobav blaga in storitev) v drugih državah članicah EU upoštevati tudi DDV zakonodajo države, v kateri dejavnost opravljajo. Kraj obdavčitve in morebitna identifikacija za namene DDV v drugi državi članici EU je odvisna od vrste dejavnosti (vrste dobav blaga ali storitev), ki jo opravlja davčni zavezanec, zato morajo slovenske pravne ali fizične osebe najprej preveriti, kje je z vidika DDV dobava opravljena. Dobava, ki velja za opravljeno zunaj Slovenije (v drugi državi članici), ni predmet slovenskega DDV.

Vse države članice EU morajo pri določanju kraja dobav blaga ali storitev upoštevati določila iz Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost (UL L 347, str. 1), zato se kraj opravljanja konkretne dobave (blaga ali storitev), z vidika DDV, določa na podlagi direktive in zakonodaje države članice EU, v kateri je določena dobava opravljena.

** Prvi odstavek 6. člena ZDDPO-2 določa, da je poslovna enota nerezidenta kraj poslovanja, v katerem ali preko katerega nerezident v celoti ali delno opravlja dejavnost oziroma posle v Sloveniji.*

*** Določbe 14. člena so podobne tistim, ki se nanašajo na obdavčitev poslovnega dobička in temeljijo na istih načelih kot določbe, vsebovane v 7. členu.*

**** Rezident je zavezanec, ki izpolnjuje vsaj enega izmed naslednjih pogojev:*

- ima sedež v Sloveniji,*
- ima kraj dejanskega delovanja posloводства v Sloveniji.*

***** Če konvencija z drugo državo pogodbenico ni sklenjena, se za odpravo dvojnega obdavčevanja dohodkov rezidenta iz virov izven Slovenije, upošteva 10. poglavje ZDDPO-2.*