

DDV OBRAVNAVA TELEKOMUNIKACIJSKIH STORITEV – ROAMINGA

Pojasnilo DURS, št. 4230-283/2009-2, 15. 12. 2009

Davčni zavezanec sprašuje o obdavčitvi/neobdavčitvi telekomunikacijskih storitev v skladu s pravilom o uporabi in uživanju. Navaja primer, da slovenski mobilni operater za plačilo opravi roaming storitev hrvaškemu mobilnemu operaterju, tako da stranke hrvaškega mobilnega operaterja uporabljajo mobilne storitve telekomunikacij tudi v Sloveniji. Davčni zavezanec meni, da navedene storitve niso predmet obdavčitve z DDV v Sloveniji in svoje mnenje utemeljuje z navajanjem pravnega okvira DDV direktive, smernic Odbora za DDV in s primerom avstrijskega upravnega sodišča. Po mnenju davčnega zavezanca namreč ni izpolnjen pogoj za uporabi pravila uporabe in uživanja, to je nevarnost neobdavčitve in drugič, da storitve dejansko niso uporabljene in uživane v Sloveniji. V primeru, da DURS meni, da so storitve obdavčene z DDV v Sloveniji prosi za pojasnilo glede naslednjih vprašanj:

1. kako je podana dvojna obdavčitev, neobdavčitev ali izkrivljanje konkurence v tem primeru?
2. če je dejansko podana dvojna obdavčitev, neobdavčitev ali izkrivljanje konkurence, zakaj so te storitve dejansko uporabljene in užite v Sloveniji oziroma na kakšen način so uporabljene in užite v Sloveniji?

V zvezi z navedenim odgovarjamo:

Roaming storitev, ki jo opravi slovenski mobilni operater za hrvaškega mobilnega operaterja, je predmet obdavčitve z DDV v Sloveniji.

Republika Slovenija je s pristopom v EU sprejela v svoj pravni red primarno in sekundarno zakonodajo Skupnosti. Pogodba o Evropski uniji v 94. členu vsebuje določbe o približevanju zakonov in drugih predpisov držav članic na področjih, ki neposredno vplivajo na vzpostavitev ali delovanje skupnega trga. V ta namen Svet EU na predlog Komisije soglasno izdaja direktive.

Akt o pogojih pristopa Češke republike, Republike Estonije, Republike Cipra, Republike Latvije, Republike Litve, Republike Madžarske, Republike Malte, Republike Poljske, Republike Slovenije in Slovaške republike in prilagoditvah Pogodb, na katerih temelji Evropska unija, v 2. členu določa, da so od dne pristopa določbe izvirnih pogodb in aktov, ki so jih institucije in Evropska centralna banka sprejele pred pristopom, za nove države članice zavezujoče in se uporabljajo v teh državah pod pogoji, ki jih določajo omenjene pogodbe in ta akt. Odstopanja od ureditve v Šesti Direktiva Sveta 77/388/EGS z dne 17. maja 1977 o usklajevanju zakonodaj držav članic o prometnih davkih – Skupni sistem davka na dodano vrednost: enotna osnova za obdavčitev (UL L 145, 13.6.1977, str. 1), kakor je bila nazadnje spremenjena z Direktivo Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost (UL L 347, 11.12.2006, str. 1–118), so določena v Prilogi XIII. Seznama iz člena 24 Akta o pristopu: Slovenija, in sicer v poglavju 6 o obdavčitvi. Med odstopanji od ureditve iz direktive o DDV, pa ni določb o obdavčenju storitev, o katerih sprašujete, zato mora Republika Slovenija pri obdavčevanju telekomunikacijskih storitev v svoji zakonodaji določbe upoštevati neposredno iz direktive.

Trenutno veljavna direktiva v EU na področju DDV je Direktiva Sveta 2006/112/ES. 58. člen te direktive, ki določa merilo dejanske uporabe in dejanskega uživanja, je prenesen v 29. člen Zakona o davku na dodano vrednost - ZDDV-1 (Uradni list RS, št. 117/06, 33/09 in 85/09) in 29. člen Pravilnika o izvajanju Zakona o davku na dodano vrednost (Uradni list RS, št. 141/06, 52/2007, 120/2007, 21/2008, 123/2008) in določa, da je kraj opravljanja telekomunikacijskih storitev, ki bi bil v skladu s prvim odstavkom 29. člena

ZDDV-1 zunaj Skupnosti, v Sloveniji, če se te storitve dejansko uporabijo in uživajo v Sloveniji.

Umestitev določb o telekomunikacijskih storitvah v pravno ureditev EU je bila izvedena z namenom zagotovitve pravilnega delovanja notranjega trga in preprečevanja izkrivljanja konkurence na tem področju. Ureditev po merilih dejanske uporabe in dejanskega uživanja, ki je namenjena preprečevanju dvojnega obdavčevanja ali neobdavčevanja ali izkrivljanju konkurence, je bila razširjena na področje telekomunikacijskih storitev z Direktivo Sveta 1999/59/ES, z dne 17. junija 1999, o spremembi Direktive 77/388/EGS glede ureditve davka na dodano vrednost od telekomunikacijskih storitev (UL L 162, 26.6.1999, str. 63–64). V skladu s 1. členom te direktive in tretjim odstavkom 29. člena ZDDV-1 so telekomunikacijske storitve v zvezi s prenosom, oddajanjem ali sprejemanjem signalov, besed, slike in zvoka ali kakršne koli informacije po žičnih, radijskih, optičnih ali drugih elektromagnetnih sistemih, vključno s prenosom ali dodeljevanjem povezane pravice do uporabe zmogljivosti za takšen prenos, oddajanje ali sprejemanje. Telekomunikacijske storitve v smislu te določbe vključujejo tudi zagotavljanje dostopa do globalnih informacijskih omrežij.

Pred sprejetjem teh sprememb na področju telekomunikacij so bile te storitve obdavčene po sedežu izvajalca storitve, tako da so davčni zavezanci, prejemniki telekomunikacijskih storitev lahko zahtevali vračila DDV v državi izvajalca storitev. S spremembami direktive je bila ta ureditev poenostavljena, saj davčni zavezanci iz držav članic EU od sprememb naprej sami obračunajo DDV kot prejemniki storitve po sistemu obrnjene davčne obveznosti. Še vedno pa se k postopku vračila DDV lahko zatečejo davčni zavezanci iz tretjih držav, če so jim opravljene dobave blaga in storitev, pod pogojem, da znotraj države članice EU, kjer se šteje storitev za opravljeno sami niso opravili drugih dobav blaga ali storitev. Ta pravica izhaja iz Trinajste direktiva Sveta 86/560/EGS z dne 17. novembra 1986 o usklajevanju zakonodaje držav članic glede prometnih davkov – Postopki vračila davka na dodano vrednost davčnim zavezancem, ki nimajo stalnega prebivališča ali sedeža na ozemlju Skupnosti (UL L 326, 21.11.1986, str. 40–41) in je v ZDDV-1 prenesena z določbo 74. člena. Dodaten pogoj za uveljavljanje te pravice za davčne zezavce iz tretjih držav je načelo vzajemnosti. Za Hrvaško velja omejena vzajemnost, ki ne velja za področje telekomunikacij.

Na podlagi ugotovljenega, so določila slovenske zakonodaje in predpisov EU o roaming storitvah takšne, da je treba v obravnavanem primeru za te storitve, ki so zaračunane davčnim zavezancem iz tretjih držav (npr. Hrvaške), obračunati DDV. Mednarodni pravilnik o telekomunikacijah sicer določa oprostitve obdavčevanja za telekomunikacijske storitve, ki se opravijo za uporabnike (stranke) iz druge države, zaračunane s strani operaterja v eni državi, operaterju v drugi državi. Vendar te določbe niso obligatorne, saj lahko države v skladu s pojmovanjem zadnjega dela te določbe obdavčujejo telekomunikacijske storitve, opravljene uporabnikom (strankam) tujega operaterja, če je zaradi posebnih razlogov (v posebnih primerih) to drugače urejeno. Posebne primere, pa je Slovenija določila; zaradi izogibanja neobdavčevanju in izkrivljanju konkurence, je v ZDDV-1 povzela 58. člen Direktive Sveta 2006/112/ES, ki določa obdavčenje po merilu uporabe in dejanskega uživanja.

Glede dodatnih vprašanj pa odgovarjamo:

1. Direktiva Sveta 2006/112/ES ne določa dodatnih pogojev za države članice glede dokazovanja dejanskega obstoja (dvojne obdavčitve oziroma izkrivljanja konkurence) za uporabo pravila uporabe in uživanja, ampak samo omogoča uporabo tega pravila, da se izključi možnost neobdavčitve. Država ne ugotavlja za vsak posamezen primer neobdavčitve določene storitve. Za uporabo določbe 58. člena direktive (in 29. člena ZDDV-1 ter 29. člena pravilnika) je torej dovolj obstoj možnosti neobdavčitve. Na odločitev o uporabi in uživanju na ozemlju Slovenije pa ne vpliva dejstvo, da je prejemnik storitve roaminga le posrednik (hrvaški mobilni operater) in ne končni uporabnik storitve.

Takšna ugotovitev izhaja tudi iz sodbe Sodišča ES v primeru 1/08* kjer je Sodišče ES v primeru ugotavljanja kraja opravljanja oglaševalnih storitev (ki so uvrščene v isti člen Direktive Sveta 2006/112/ES – 56. člen kot storitve telekomunikacij, in ki določa kraj opravljanja storitev), ki so opravljene davčnim zavezancem iz druge države članice ali osebam iz tretjih držav. V 23 in 24 odstavku navedene sodbe je Sodišče ES zapisalo, da je treba člen 9(2)(e), druga alineja, Šeste direktive (prenesen v 56. člen Direktive Sveta 2006/112/ES) razlagati tako, da se ne uporablja samo za oglaševalske storitve, ki jih ponudnik opravi neposredno in zaračuna oglaševalcu, ki je davčni zavezanec, ampak tudi za storitve, ki so opravljene posredno za oglaševalca in zaračunane tretji osebi, ta pa jih zaračuna oglaševalcu (sodbi z dne 15. marca 2001 v zadevi SPI, C-108/00, Recueil, str. I-2361, točka 22, in z dne 5. junija 2003 v zadevi Design Concept, C-438/01, Recueil, str. I-5617, točka 17).

Iz navedenega je razvidno, da posredna narava storitev, ki je posledica dejstva, da jih je opravil in zaračunal prvi izvajalec podjetju, ki mora samo opraviti oglaševalske storitve, preden jih je to zaračunalo oglaševalcu, ne preprečuje uporabe člena 9(2)(e) Šeste direktive (zgoraj navedena sodba Design Concept, točka 18).

V 25. odstavku iste sodbe je tudi zapisano, da je na podlagi odstavkov 1 in 2 navedenega člena 9 določitev kraja opravljanja storitve odvisna od kraja, kjer imata sedež izvajalec in naročnik zadevne storitve, pri čemer v tem členu ni določeno, da je treba upoštevati transakcije, opravljene po tej prvi opravljeni storitvi (glej v tem smislu zgoraj navedeno sodbo Design Concept, točka 26).

Pravilo uporabe in uživanja se torej uporabi tudi za določanje kraja opravljanja roaming storitev, ki jih prejme hrvaški mobilni operater in ne samo v primeru, da so te storitve zaračunane neposredno končnemu uporabniku s sedežem na Hrvaškem.

2. V primeru roaming storitve, ki jo opravi slovenski mobilni operater za hrvaškega mobilnega operaterja, tako da stranke hrvaškega mobilnega operaterja uporabljajo storitve telekomunikacij v Sloveniji, je storitev uporabljena in uživana na ozemlju Slovenije, saj se s storitvijo roaminga za uporabnike storitev hrvaškega mobilnega operaterja fizično omogoča uporaba slovenskega mobilnega omrežja, ki je tudi fizično omejeno na celotno ozemlje Slovenije. Storitve roaminga, ki jo opravi slovenski mobilni operater, je torej uporabljena in užita v Sloveniji.

** Sodba Sodišča (tretji senat) z dne 19. februarja 2009 v zadevi C-1/08 Athesia Druck proti Ministero delle Finanze, Agenzia delle Entrate.*