

STALNA POSLOVNA ENOTA IN ZDDV-1

Pojasnilo DURS, št. 4230-228/2010, 18. 8. 2010

Davčni zavezanec s sedežem v Švici na ozemlju Slovenije prodaja stroje in rezervne dele, v zvezi s katerimi je pridobil identifikacijsko številko za namene DDV. Stroje in rezervne dele pridobiva iz drugih držav članic ali jih uvaža iz tretjih držav. Davčni zavezanec s sedežem v Švici ima s slovenskim podjetjem B sklenjeno pogodbo o skladiščenju izdelkov v carinskem in v konsignacijskem skladišču. Podjetje B zaračunava pogodbeno dogovorjen znesek za vsak vnos stroja ali rezervnega dela v ti dve skladišči. Zaposleni v podjetju B opravljajo vsa dela v skladiščih, ki so potrebna za vnos in iznos blaga ter vse v zvezi s tem, da podjetje B skrbi za blago kot dober gospodar. Na vaše vprašanje v zvezi s tem odgovarjamo:

Ali se v opisanem primeru šteje, da ima davčni zavezanec s sedežem v Švici stalno poslovno enoto v Sloveniji?

V opisanem primeru davčni zavezanec s sedežem v Švici v Sloveniji nima stalne poslovne enote za namene določanja kraja opravljanja storitev v skladu z določbami ZDDV-1.

Kraj obdavčitve storitev v skladu s splošnim pravilom ureja prvi odstavek 25. člena Zakona o davku na dodano vrednost – ZDDV-1-UPB2 (Uradni list RS, št. 10/10). Ta določa, da je kraj opravljanja storitev, ki jih prejme davčni zavezanec, ki deluje kot tak, kraj, kjer ima ta davčni zavezanec sedež svoje dejavnosti. Če so te storitve opravljene stalni poslovni enoti davčnega zavezanca, ki ni v kraju, kjer ima sedež svoje dejavnosti, je kraj opravljanja teh storitev kraj, kjer ima ta davčni zavezanec stalno poslovno enoto. Če takega sedeža ali take stalne poslovne enote ni, je kraj opravljanja storitev kraj, kjer ima davčni zavezanec, ki prejme te storitve, stalno oziroma običajno prebivališče.

Opredelitev stalne poslovne enote za namene kraja opravljanja storitev najdemo v 28. členu Pravilnika o izvajanju Zakona o davku na dodano vrednost – pravilnik (Uradni list RS, št. 141/06, 52/07, 120/07, 21/08, 123/08, 105/09 in 27/10). Ta določa, da se za stalno poslovno enoto davčnega zavezanca, ki v Sloveniji nima sedeža, za namene 25. člena ZDDV-1 šteje poslovna enota (kraj poslovanja), ki trajno razpolaga s človeškimi in materialnimi viri v tolikšni meri, da omogoča:

- prejem in uporabo storitev iz prvega odstavka 25. člena ZDDV-1 ali
- opravljanje storitev iz drugega odstavka 25. člena ZDDV-1.

Tako ima davčni zavezanec, s sedežem v drugi državi članici, za namene 25. člena ZDDV-1 v Sloveniji stalno poslovno enoto, kadar »enota« razpolaga z ljudmi in tehničnimi sredstvi v tolikšni meri, da omogoča prejem in uporabo storitev iz prvega odstavka 25. člena ZDDV-1 ali opravljanje storitev iz drugega odstavka 25. člena ZDDV-1. Pri tem pa mora biti izpolnjen tudi pogoj zadostne stopnje stalnosti (trajnosti).

Niti ZDDV-1 niti Direktiva Sveta 2006/112/ES o skupnem sistemu davka na dodano vrednost ne predpisujeta kriterijev za presojo obstoja stalne poslovne enote.

Opredelitev stalne poslovne enote iz 28. člena pravilnika pa je precej ohlapna, zato se moramo pri presoji, ali gre za stalno poslovno enoto ali ne, opreti na odločitve in razlage Sodišča Evropskih Skupnosti (sodišče ES) v sodbah s tega področja.

Kar zadeva davčne predpise, je izraz stalna poslovna enota opredeljen v vzorčni konvenciji OECD o izogibanju dvojnega obdavčenja, vendar te opredelitve po mnenju sodišča ES ni mogoče upoštevati za namene določanja kraja opravljanja storitev iz 25. člena ZDDV-1, ker se ta opredelitev nanaša na neposredno, DDV pa na posredno obdavčenje (glej sodbo FCE Bank plc, C-210/04).*

1. Opravljanje storitev iz drugega odstavka 25. člena ZDDV-1

Kot je že navedeno, se moramo v zvezi z določanjem kraja obdavčitve storitev pri presoji, ali gre za stalno poslovno enoto, ali ne, opreti na odločitve in razlage sodišča ES v sodbah, ki jih navajamo v nadaljevanju.

Da bi nek obrat opredelili za stalno poslovno enoto, mora ta obrat, v skladu z ustaljeno sodno prakso na področju DDV, biti minimalne velikosti ter mora imeti trajno prisotne človeške vire in tehnična sredstva, potrebne za opravljanje določenih storitev. Tako na primer postavitev igralnih avtomatov na krovu ladje (izven države, v kateri ima sedež davčni zavezanec), ki jih osebje davčnega zavezanca le občasno vzdržuje, ne predstavlja stalne poslovne enote davčnega zavezanca v drugi državi (glej sodbo v zadevi Berkholz, C-168/84).

Pojem stalne poslovne enote zahteva zadostno stopnjo stalnosti in strukturo, ki lahko z osebnega in tehničnega vidika omogoči samostojno opravljanje določenih storitev. Tako na primer glede prevoznih dejavnosti ta pojem zahteva vsaj pisarniški prostor, v katerem se lahko pripravijo pogodbe in sprejemajo vsakodnevne poslovne odločitve upravljanja, ter kraj za vmesno parkiranje vozil, povezanih s temi dejavnostmi (glej sodbo v zadevi ARO Lease, C-190/95).

Stalna baza, ki se uporablja za opravljanje pripravljalnih ali pomožnih dejavnosti, kot je zaposlovanje ali nakup tehničnih sredstev, potrebnih za opravljanje dejavnosti podjetja, ne pomeni, da gre za stalno poslovno enoto (glej sodbo v zadevi ECL Planzer Luksemburg C-73/06).

Prav tako družbe, ki dobavlja električno energijo obdavčljivemu preprodajalcu, ki nima trajno prisotnih človeških ali tehničnih virov za dobavo električne energije v državi članici naročnika, ni mogoče obravnavati, kot da ima stalno poslovno enoto, čeprav bi imela tam podružnico, vpisano v sodni register. Tudi dejstvo, da je družba identificirana za namene DDV v drugi državi članici, kakor tisti, v kateri ima sedež svoje dejavnosti, samo po sebi ne pomeni, da ima družba stalno poslovno enoto v tej državi članici.**

Upoštevanje stalne poslovne enote pri določanju kraja obdavčitve storitev je potrebno v vseh primerih, ko glede na kraj, kjer ima davčni zavezanec sedež svoje dejavnosti, ne vodi k racionalni rešitvi z davčnega vidika. Neupoštevanje stalne poslovne enote oziroma le upoštevanje kraja, kjer ima davčni zavezanec sedež svoje dejavnosti, bi lahko privedlo do izkrivljanja konkurence. Zato je treba pri presoji vsakega posameznega primera upoštevati dejansko gospodarsko stanje, ki je temeljno načelo za uporabo skupnega sistema DDV.

- Davčni zavezanec ustanovi podružnico, ki ima v drugi državi članici pisarno in svoje osebje, iz katere opravlja storitve.
- Davčni zavezanec je lastnik nepremičnine v drugi državi članici, ki jo daje v najem. Premoženje samo po sebi ne ustvarja stalne poslovne enote. Če ima podjetje v drugi državi članici pisarno in osebje ali pa imenuje agenta, ki izvaja posle z upravljanjem premoženja, ima v tej državi članici stalno poslovno enoto.
- Davčni zavezanec sklepa pogodbe za opravljanje storitev s strankami v drugi državi članici. Družba v tej državi članici nima osebja ali tehničnih sredstev, zato tam ustanovi podružnico, ki pri opravljanju storitev deluje v njegovem imenu.
- Davčni zavezanec s sedežem v državi članici deluje kot operativni član konzorcija za »offshore« izkoriščanje nafte ali plina izven svoje države, pri tem pa uporablja fiksno proizvodno platformo, kar predstavlja stalno poslovno enoto.***

2. Prejem in uporaba storitev iz prvega odstavka 25. člena ZDDV-1

Sodišče ES ni v nobeni zadevi obravnavalo vprašanja obstoja stalne poslovne enote davčnega zavezanca v primerih, ko poslovna enota prejme in uporabi storitve iz prvega odstavka 25. člena ZDDV-1.

Dejstvo, da je družba identificirana za namene DDV v drugi državi članici, kot je država članica, v kateri ima sedež svoje dejavnosti, samo po sebi ne zadostujejo za to, da ima stalno poslovno enoto v tej državi članici. Družba mora imeti dovolj človeških in tehničnih virov v tej državi članici, ki prejme in uporabi storitve.

Obravnava dejanskega gospodarskega položaja je temeljno merilo za uporabo skupnega sistema DDV. Splošno načelo obdavčitve blaga in storitev v kraju dejanske porabe blaga in storitev zahteva obravnavo poslovne enote kot stalne poslovne enote, kadar je ta sposobna prejeti in uporabiti storitve iz prvega odstavka 25. člena ZDDV-1. Na podlagi presoje v vsakem posameznem primeru je tako treba določiti, ali ima neka poslovna enota to sposobnost ali ne. Dejstvo, da ima poslovna enota identifikacijsko številko za namene DDV, je pomemben element, vendar pa za presojo ni niti zadosten niti odločilen.

Dne 17. decembra 2009 je Komisija objavila svoj predlog Uredbe o določitvi izvedbenih ukrepov za Direktivo 2006/112/ES o skupnem sistemu davka na dodano vrednost. Ta uredba, ko bo sprejeta, se bo neposredno uporabljala v vseh državah članicah. Člen 15 predloga Uredbe določa:

Stalna poslovna enota iz členov 44 in 45 Direktive 2006/112/ES je vsaka enota najmanjše velikosti z zadostnimi človeškimi in tehničnimi viri, ki so stalno prisotni, da lahko:

(a) v primeru storitev iz člena 44 Direktive 2006/112/ES prejme in uporabi storitve, opravljene zanjo,

(b) v primeru storitev iz člena 45 Direktive 2006/112/ES zagotovi storitve, ki jih opravlja.

Davčni zavezanec s sedežem v Švici v zvezi z opisanim poslom od podjetja B prejema storitve skladiščenja blaga v carinskem in konsignacijskem skladišču, storitve popravi v garancijskem roku in izven njega ter oskrbo strojev pred izročitvijo kupcem.

Na podlagi vsega navedenega lahko v zvezi s presojo danega primera ugotovimo, da davčni zavezanec s sedežem v Švici za namene določanja kraja opravljanja storitev v skladu z določbami ZDDV-1 nima stalne poslovne enote, ki bi bila sposobna sprejeti in uporabiti storitve iz prvega odstavka 25. člena ZDDV-1.

** Izraz „stalna poslovna enota“ je v vzorčni konvenciji OECD opredeljen v členu 5. V skladu s to določbo izraz označuje stalno mesto poslovanja, prek katerega v celoti ali delno poteka poslovanje podjetja. To je lahko sedež uprave, podružnica, pisarna, tovarna, delavnica itd.*

****** Povzeto po IBFD, A guide to the European VAT Directives.

******* Povzeto po HM Revenue and customs, Notice 741A Place of supply of services.