

DOLOČANJE STATUSA PREJEMNIKA STORITVE IZ PRVEGA ODSTAVKA 25. ČLENA ZDDV-1

Pojasnilo DURS, št. 4230-3626/2011, 6. 5. 2011

Prejeli smo vprašanja v zvezi z izvajanjem 25. člena Zakona o davku na dodano vrednost in sicer:

- kako naj ravna davčni zavezanec, ki je opravil storitev iz 25. člena Zakona o davku na dodano vrednost davčnemu zavezancu iz druge države članice, ki se v nasprotju z določili Direktive Sveta 2006/112/ES ni identificiral za namene DDV;
- ali mora davčni zavezanec obračunati DDV od storitve, opravljene španskemu naročniku, ki je neprofitna organizacija in mu je ta predložil davčno številko, ki v sistemu VIES ni veljavna identifikacijska številka za DDV.

V zvezi s tem pojasnujemo:

Izvajalec storitve obračuna DDV, če dokaže, da mu prejemnik storitve iz druge države članice ni sporočil identifikacijske številke, oziroma izvajalca ni seznanil, da je zaprosil za identifikacijsko številko. V tem primeru lahko izvajalec storitve šteje, da prejemnik iz druge države članice nima statusa davčnega zavezanca.

V primeru, opisanem v drugem vprašanju, izvajalec storitve razpolaga z elektronskim sporočilom španskega naročnika, iz katerega lahko sklepamo, da ga je naš davčni zavezanec pozval, naj mu predloži identifikacijsko številko za DDV. Španski naročnik mu je sporočil številko, ki v sistemu VIES ni veljavna številka, in navaja, da ta davčna številka pripada tako imenovanim »sociedad civil«. V danem primeru lahko izvajalec storitve dokaže, da mu zadevna oseba ni predložila identifikacijske številke za DDV, zato od opravljene storitve obračuna DDV.

Kraj obdavčitve storitev je v skladu s splošnim pravilom iz 25. člena Zakona o davku na dodano vrednost – ZDDV-1 (Uradni list RS, št. 13/11-UPB-3 in 18/11) lahko v državi, kjer ima sedež izvajalec storitve, lahko pa je v državi, kjer ima sedež prejemnik storitve, kar je odvisno od tega ali je prejemnik storitve davčni zavezanec ali ne.

Prvi odstavek 25. člena ZDDV-1 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.

Drugi odstavek 25. člena ZDDV-1 pa določa, da je kraj opravljanja storitev, ki jih prejme **oseba, ki ni davčni zavezanec**, kraj, kjer ima izvajalec storitev sedež svoje dejavnosti. Če so te storitve opravljene iz stalne poslovne enote izvajalca, ki ni v kraju, kjer ima izvajalec sedež svoje dejavnosti, je kraj opravljanja teh storitev kraj, kjer ima izvajalec storitev stalno poslovno enoto. Če takega sedeža ali take stalne poslovne enote ni, je kraj opravljanja storitev kraj, kjer ima izvajalec storitev stalno oziroma običajno prebivališče.

Na podlagi d) točke prvega odstavka 214. člena Direktive Sveta 2006/112/ES se mora vsak davčni zavezanec, za katerega se na njihovem ozemlju opravijo storitve, za katere je v skladu s 196. členom dolžan plačati DDV, identificirati za namene DDV.*

V nekaterih primerih se, predvsem ko je prejemnik storitve mali davčni zavezanec ali oseba, ki primarno ni ustanovljen za opravljanje ekonomske dejavnosti, zastavlja

vprašanje, kdo za namene določanja kraja obdavčitve storitev šteje za davčnega zavezanca.

Kadar je določitev kraja opravljanja storitev odvisna od tega, ali je prejemnik davčni zavezanec ali ne, se status prejemnika določi na podlagi 9., 10., 11., 12., 13. ter 43. člena Direktive Sveta 2006/112/ES.

Določitev statusa prejemnika storitve na podlagi določb členov 9., 10., 11., 12., 13. ter 43. Direktive 2006/112/ES

„Davčni zavezanec“ je na podlagi splošne določbe 9. člena Direktive 2006/112/ES vsaka oseba, ki kjerkoli neodvisno opravlja kakršno koli ekonomsko dejavnost, ne glede na namen ali rezultat te dejavnosti. „Ekonomska dejavnost“ je vsaka dejavnost proizvajalcev, trgovcev ali oseb, ki opravljajo storitve, vključno z rudarskimi in kmetijskimi dejavnostmi ter dejavnostmi samostojnih poklicev. Za ekonomsko dejavnost se šteje predvsem izkoriščanje premoženja v stvareh ali pravicah, ki je namenjeno trajnemu doseganju dohodka. Pogoji glede neodvisnega opravljanja ekonomske dejavnosti iz DDV izključuje zaposlene in druge osebe, ki jih na delodajalca veže pogodba o zaposlitvi ali kakršne koli druge pravne vezi, ki glede delovnih pogojev, plačila in obveznosti delodajalca ustvarjajo odnos delodajalca in delojemalca.

Državni, regionalni in lokalni organi ter druge osebe javnega prava se na podlagi 13. člena Direktive Sveta 2006/112/ES ne štejejo za davčne zavezance v zvezi z dejavnostmi ali transakcijami, ki jih opravljajo kot državni organi, tudi če pobirajo dajatve, pristojbine, prispevke ali plačila v zvezi s temi dejavnostmi ali transakcijami. Pri opravljanju takšnih dejavnosti ali transakcij pa se štejejo za davčne zavezance v zvezi s temi dejavnostmi ali transakcijami, če bi njihova obravnava, kot da niso davčni zavezanci, povzročila znatno izkrivljanje konkurence. V vsakem primeru se osebe javnega prava štejejo za davčne zavezance v zvezi z dejavnostmi iz Priloge I, če obseg teh dejavnosti ni tako majhen, da bi bil zanemarljiv.

Poleg navedene splošne določbe davčnega zavezanca pa Direktiva Sveta 2006/112/ES v 43. členu določa, kdo še dodatno šteje za davčnega zavezanca za namene uporabe pravil o kraju opravljanja storitev. Ta člen torej razširi definicijo davčnega zavezanca in določa, da za namene uporabe pravil o kraju opravljanja storitev:

- davčni zavezanec, ki opravlja tudi dejavnosti ali transakcije, ki v skladu s členom 2(1) Direktive Sveta 2006/112/ES niso obravnavane kot obdavčljive dobave blaga ali storitev, šteje za davčnega zavezanca za vse storitve, ki so bile opravljene zanj;
- pravna oseba, ki ni davčni zavezanec, vendar je identificirana za DDV, šteje za davčnega zavezanca.

Pravna oseba, ki ni davčni zavezanec in je v skladu s točko (b) člena 214(1) Direktive 2006/112/ES identificirana oziroma mora biti identificirana za DDV, ker so njene pridobitve blaga znotraj Skupnosti predmet DDV oziroma je uporabila možnost, da so te dejavnosti postale predmet DDV, je torej davčni zavezanec v smislu člena 43 navedene direktive.

V nadaljevanju navajamo pravila za ravnanje izvajalca storitve, ko se glede na status prejemnika storitve odloča, ali bo od storitve, ki jo opravi osebi, ki ni davčni zavezanec, obračunal DDV ali pa od storitve, ki jo opravi davčnemu zavezancu, ne bo obračunal DDV. Pravila so različna kadar je prejemnik oseba, s sedežem v Skupnosti in kadar je prejemnik oseba, s sedežem izven Skupnosti.**

Kdaj lahko izvajalec storitve šteje, da ima prejemnik storitve s sedežem v Skupnosti status davčnega zavezanca

Izvajalec lahko (razen, če ima nasprotne informacije) šteje, da ima prejemnik s sedežem v Skupnosti status davčnega zavezanca:

(a) če mu je prejemnik sporočil svojo osebno identifikacijsko številko DDV in izvajalec pridobi potrditev iz člena 31 Uredbe Sveta (ES) št. 904/2010 z dne 7. oktobra 2010 o upravnem sodelovanju in boju proti goljufijam na področju davka na dodano vrednost;

(b) če prejemnik še ni prejel osebne identifikacijske številke DDV, vendar je seznanil izvajalca, da je zanjo zaprosil in izvajalec pridobi katero koli drugo dokazilo, iz katerega se lahko razbere, da je le-ta davčni zavezanec ali pravna oseba, ki ni davčni zavezanec, ki je lahko identificiran za DDV, in če z običajnimi poslovnimi varnostnimi ukrepi, kot so ukrepi v zvezi s preverjanjem identitete ali plačil, v razumni meri preveri točnost informacij, ki mu jih je poslal prejemnik.

Kdaj lahko izvajalec storitve šteje, da prejemnik s sedežem v Skupnosti nima statusa davčnega zavezanca

Izvajalec storitve lahko (razen če razpolaga z nasprotnimi informacijami) šteje, da prejemnik s sedežem v Skupnosti nima statusa davčnega zavezanca, če lahko dokaže, da mu zadevni prejemnik ni sporočil osebne identifikacijske številke DDV.

Kdaj lahko izvajalec storitve šteje, da ima prejemnik s sedežem zunaj Skupnosti status davčnega zavezanca:

Izvajalec storitve lahko (razen, če razpolaga z nasprotnimi informacijami) šteje, da ima prejemnik s sedežem zunaj Skupnosti status davčnega zavezanca:

(a) če od prejemnika pridobi potrdilo pristojnih davčnih organov prejemnika o vključenosti prejemnika v gospodarske dejavnosti, kar mu omogoča, da dobi vračilo DDV v skladu z Direktivo 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;

(b) če prejemnik nima potrdila, dobavitelj pa ima DDV številko ali podobno številko, ki jo je prejemniku dodelila država sedeža in se uporablja za identifikacijo dejavnosti, ali katero koli drugo dokazilo, iz katerega se lahko razbere, da je prejemnik davčni zavezanec, ter če dobavitelj z običajnimi poslovnimi varnostnimi ukrepi, kot so ukrepi v zvezi s preverjanjem identitete ali plačil, v razumni meri preveri točnost informacij, ki mu jih je poslal prejemnik.

Kadar torej davčni zavezanec opravi storitev iz 25. člena ZDDV-1 davčnemu zavezancu iz druge države članice, ki mu ni predložil identifikacijske številke za DDV, ne obračuna DDV, če prejemnik še ni prejel osebne identifikacijske številke DDV, vendar je seznanil izvajalca, da je zanjo zaprosil in izvajalec pridobi katero koli drugo dokazilo, iz katerega se lahko razbere, da je le-ta davčni zavezanec ali pravna oseba, ki ni davčni zavezanec, ki je lahko identificiran za DDV, in če z običajnimi poslovnimi varnostnimi ukrepi, kot so ukrepi v zvezi s preverjanjem identitete ali plačil, v razumni meri preveri točnost informacij, ki mu jih je poslal prejemnik.

Izvajalec storitve lahko šteje, da prejemnik storitve s sedežem v Skupnosti nima statusa

davčnega zavezanca, če mu ta ni predložil identifikacijske številke in ga tudi ni seznanil, da je zaprosil za identifikacijsko številko, če lahko dokaže, da mu zadevni prejemnik ni sporočil osebne identifikacijske številke DDV.

To pomeni, da izvajalec storitve v primeru, ko mu prejemnik storitve ne sporoči identifikacijske številke za DDV, ne sme samodejno obračunati DDV, ampak mora imeti dokaz (običajna korespondenca davčnega zavezanca), da mu prejemnik ni sporočil identifikacijske številke.

V zvezi z vprašanjem, ali mora davčni zavezanec obračunati DDV od storitev, ki jih opravi španskemu naročniku (neprofitna organizacija), ki je predložil davčno številko, ki ni veljavna identifikacijska številka v sistemu VIES, je torej pomembno, ali lahko izvajalec storitve dokaže, da mu zadevna oseba ni sporočila identifikacijske številke za namene DDV. V danem primeru izvajalec storitve razpolaga z elektronskim sporočilom španskega naročnika, na podlagi katerega lahko sklepamo, da ga je izvajalec storitve pozval, naj mu predloži identifikacijsko številko za DDV. Španski naročnik mu je sporočil številko, ki v sistemu VIES ni veljavna številka za DDV. Navaja tudi, da ta davčna številka pripada tako imenovanim »sociedad civil«. V danem primeru lahko izvajalec storitve dokaže, da mu zadevna oseba ni predložila identifikacijske številke za DDV, zato od opravljene storitve obračuna DDV.

To pojasnilo nadomešča [**pojasnilo DURS, št. 4230-146/2010, z dne 3. 8. 2010.**](#)

** Ta določba Direktive Sveta 2006/112/ES je prenesena v četrty odstavek 78. člena ZDDV-1. Ta določa, da se mora vsak davčni zavezanec (tudi mali davčni zavezanec iz prvega in drugega odstavka 94. člena ZDDV-1), ki ima sedež v Sloveniji in opravlja storitve na ozemlju druge države članice, za katere je plačnik DDV v skladu s 196. členom Direktive Sveta 2006/112/ES izključno prejemnik storitev in vsak davčni zavezanec, za katerega se na ozemlju Republike Slovenije opravijo storitve, za katere je v skladu s 3. točko prvega odstavka 76. člena dolžan plačati DDV, predložiti pristojnemu davčnemu organu zahtevek za izdajo identifikacijske številke za DDV.*

*** Tako ureja določitev statusa prejemnika tudi Izvedbena uredba sveta (EU) št. 282/2011 o določitvi izvedbenih ukrepov za Direktivo 2006/112/ES o skupnem sistemu davka na dodano vrednost. Izvedbena uredba se uporablja od 1. 7. 2011, vendar je z uredbo predpisana pravila smiselno upoštevati že prej na podlagi tega pojasnila DURS.*