

STALNA POSLOVNA ENOTA – ZAPROSILO ZA POJASNILO

Pojasnilo DURS, št. 4200-1540/2013-2, 13. 12. 2013

Zavezanec nam je posredoval vprašanja glede davčne obravnave stalnih poslovnih enot v Sloveniji v več točkah, v zvezi s katerimi je želel pridobiti dodatna pojasnila:

1. Kot prvo izpostavlja vprašanje o izkazovanju dobička stalne poslovne enote, ki jo ima slovenska družba v tujini. Iz Metodologije za izpolnjevanje obrazca razume, da se pod zaporedno številko 1.1 vključi znesek prihodkov (in ne le dobiček) poslovne enote v tujini, od katerih je bil (oziroma bo) odtegnjen in plačan davek v tujini.

2. V nadaljevanju ga zanima, kdaj se mora pravna in fizična oseba, združenje oseb po tujem pravu brez pravne osebnosti, ki nima sedeža ali druge registrirane oblike v Sloveniji, vpisati v davčni register glede na 42. člen Zakona o davčni službi – ZDS-1 (Uradni list RS, št. 1/07-UPB2, 40/09 in 33/11). Prosi za pojasnilo o tem, kdaj se šteje, da določena oseba v Sloveniji opravlja aktivnost oz. kako je določen prag (ali so s tem mišljene pomožne dejavnosti podjetja, že samo iskanje potencialnih kupcev, kakršnakoli storitev na območju RS ali karkoli drugega). Pri tem razume, da se mora tuje podjetje (v kolikor preseže zgoraj omenjeni prag) vpisati v davčni register in da ta interpretacija ne vpliva na dejstvo, ali je tuje podjetje dolžno v Sloveniji ustanoviti podružnico. V zvezi s tem sprašuje še, kakšne so davčne obveznosti z vidika plačevanja davkov in prispevkov za delavce v primeru, ko tuje podjetje v Sloveniji nima stalne poslovne enote, ki bi se štela za plačnika davka.

3. Zaključuje s povzetkom opredelitve poslovne enote nerezidenta po Zakonu o davku od dohodkov pravnih oseb – ZDDPO-2 (Uradni list RS, št. 117/06, 90/07, 56/08, 76/08, 92/08, 5/09, 96/09, 43/10, 59/11, 24/12, 30/12, 94/12, 81/13) in sprašuje, kakšna je davčna obravnava v primeru, ko posamezniki (ki niso zaposleni v tej tuji družbi) v Sloveniji za tujo družbo opravljajo delo in pri tem nimajo pooblastil za sklepanje pogodb ali za pogajanje o bistvenih elementih pogodb ali ko na svojih domovih opravljajo poglavitno dejavnost za tuje podjetje.

V nadaljevanju pojasnjujemo.

K točki 1:

Pod zaporedno številko 1.1 se kot analitični podatek vpisuje znesek dohodkov, od katerih je bil odtegnjen davek na viru in v primeru poslovne enote pomeni dobiček, ki se ji lahko pripiše in od katerega je zavezanec v tujini plačal davek.

Glede na to, da je rezident v skladu s prvim odstavkom 4. člena ZDDPO-2 zavezan za davek od vseh dohodkov, ki imajo svoj vir v Sloveniji, in od vseh dohodkov, ki imajo svoj vir izven Slovenije, je dolžan dohodke, dosežene v ali preko poslovne enote izven Slovenije, vključiti v davčno osnovo v Sloveniji. To pomeni, da je dolžan rezident v davčni obračun, predložen na obrazcu DDPO, ki je Priloga 1 Pravilnika o davčnem obračunu davka od dohodkov pravnih oseb (Uradni list RS, št. 67/10, 77/12; v nadaljevanju: Pravilnik) in katerega se izpolni v skladu z metodologijo za izpolnjevanje obrazca DDPO, ki je Priloga 2 tega Pravilnika, pod ustreznimi postavkami vključiti tudi prihodke in odhodke stalne poslovne enote, ki se nahaja v tujini. Pod zaporedno številko 1.1 pa je treba vključiti znesek dohodkov, izkazanih pod zaporedno številko 1, od katerih je bil odtegnjen davek na viru. Pod to postavko je tako treba vključiti znesek dohodka, od katerega je bil odtegnjen davek v državi vira, kar v primeru poslovne enote pomeni dobiček, ki se ji lahko pripiše in od katerega je zavezanec v tujini plačal davek. Odbitek tujega davka nato uveljavlja pod zaporedno številko 18 obrazca DDPO in v zvezi s tem izpolni Prilogo 10 Pravilnika, na kateri se kot vrsto dohodka v skladu z metodologijo za izpolnjevanje obrazca prikaže tudi dobiček poslovne enote v tujini in izračuna dovoljen odbitek.

K točki 2:

Oseba, ki nima sedeža ali druge oblike registracije v Sloveniji in opravlja aktivnost na njenem območju, je dolžna davčnemu uradu predložiti prijavo za vpis v davčni register pred začetkom opravljanja dejavnosti na območju Slovenije, vprašanje ustanovitve podružnice tujega podjetja iz države članice EU v Sloveniji pa je ločeno od omenjene obveznosti vpisa v davčni register. Zaposleni pri tujem podjetju, ki v Sloveniji nima stalne poslovne enote, so dolžni sami napovedati dohodek, ki ga prejmejo od tujega podjetja in sami obračunati prispevke za socialno varnost.

V zvezi z obveznostjo vpisa v davčni register pojasnjujemo, da drugi odstavek 45. člena ZDS-1 v primerjavi z 42. členom tega zakona natančneje določa, da je oseba, ki nima sedeža ali druge oblike registracije v Sloveniji in opravlja aktivnost na njenem območju, dolžna davčnemu uradu predložiti prijavo za vpis v davčni register pred začetkom opravljanja dejavnosti na območju Slovenije. V to so vključene tudi vse pomožne in pripravljalske aktivnosti, ki jih mora oseba opraviti, da lahko začne opravljati dejavnost v Sloveniji, ne šteje pa se za opravljanje dejavnosti izvedba enkratnega posla. Pridobitev davčne številke v Sloveniji je v tem primeru potrebna za namene identificiranja pred davčnim organom in zato, ker opravljanje dejavnosti pod določenimi pogoji iz ZDDPO-2 lahko pomeni obstoj poslovne enote.

Vprašanje ustanovitve podružnice tujega podjetja iz države članice EU v Sloveniji je ločeno od omenjenih obveznosti vpisa, ki izhajajo iz ZDS-1. Ustanovitev je treba obravnavati z vidika gospodarskega prava, vendar pa pri tem, zlasti v zvezi s predpisi EU, poudarjamo naslednje. V državah članicah EU velja načelo svobodnega delovanja podjetij, če imajo sedež v eni izmed držav članic EU (49. in 54. člen Pogodbe o delovanju Evropske unije – PDEU, ki določata prosto ustanavljanje in dolžnost enakega obravnavanja oz. prepoved diskriminacije). Ustanovitev podružnice ne more biti pogoj za opravljanje dejavnosti v gostujoči državi članici, temveč je to pravica. Omenjena člena PDEU se za družbe s sedežem znotraj EU uporabljata prednostno glede na prvi odstavek 676. člena Zakona o gospodarskih družbah – ZGD-1 (Uradni list RS, št. 65/09-UPB3, 33/11, 91/11, 32/12, 57/12 in 82/13), kar posledično pomeni, da lahko družbe s sedežem v EU opravljajo dejavnost v Sloveniji neposredno in niso dolžne za pravno-formalne namene ustanoviti podružnico v Sloveniji.*

Delavci, zaposleni pri tujem podjetju, ki v Sloveniji nima stalne poslovne enote, so v primeru, da so zavezani za plačilo dohodnine v Sloveniji, na podlagi drugega odstavka 285. člena Zakona o davčnem postopku – ZDavP-2 (Uradni list RS, št. 13/11-UPB4, 32/12 in 94/12), dolžni sami napovedati dohodek, ki ga prejmejo od tujega podjetja in v skladu z zakonodajo, ki ureja področje socialne varnosti, sami obračunati prispevke za socialno varnost, saj se šteje, da jim je dohodke izplačala oseba, ki ni plačnik davka.

K točki 3:

Pri vprašanju, ali lahko dom oz. pisarna na domu (t.i. »home office«) predstavlja stalno poslovno enoto tujega podjetja, je temeljno, ali je takšna pisarna oz. dom, v zadostni meri na razpolago temu podjetju.

V zvezi z opredelitvijo stalne poslovne enote nerezidenta v Sloveniji in navajanji glede vira dohodka pojasnjujemo, da je nerezident v skladu s 4. členom ZDDPO-2 zavezan le za davek od dohodkov, ki imajo svoj vir v Sloveniji, vendar pa to ne pomeni, da je obdavčen le od dohodka, ki ga doseže v Sloveniji, če ima tu stalno poslovno enoto, preko katere opravlja svojo dejavnost. Na podlagi 11. člena ZDDPO-2 je nerezident zavezan tudi za davek od dohodkov, ki imajo v skladu z 8. členom tega zakona vir v Sloveniji in za katere je določena obveznost davčnega odtegljaja iz 70. člena tega zakona. Glede navedb o opredelitvi stalne poslovne enote na podlagi 6. člena ZDDPO-2 in Komentarja k 5. členu Vzorce konvencije OECD kot odvisnega posrednika tujega podjetja v Sloveniji

ali kot stalni kraj poslovanja, ki mu je na razpolago in kjer opravlja poglavitno dejavnost, dodajamo naslednje. Odvisni posrednik lahko predstavlja stalno poslovno enoto tudi, kadar formalno sicer nima pooblastila za sklepanje pogodb v imenu tujega podjetja (nerezidenta), vendar pa dejansko sodeluje pri pogajanjih o elementih oz. podrobnostih pogodbe na način, da so zavezujoči za tuje podjetje (npr. ko tuje podjetje rutinsko potrjuje dogovorjene pogodbe). Tudi če bi bila v takih primerih pogodba formalno podpisana s strani druge osebe, bi se še vedno lahko štelo, da je posrednik dejansko imel pooblastilo za sklepanje pogodb in bi ob izpolnjevanju drugih pogojev (običajna uporaba pooblastila v okviru poglavitne dejavnosti) lahko predstavljal stalno poslovno enoto tujega podjetja, v imenu katerega deluje.

Pri vprašanju, ali lahko dom oz. pisarna na domu (t.i. »home office«) predstavlja stalno poslovno enoto tujega podjetja, so bili iz prakse identificirani naslednji kriteriji, ki se jih lahko uporablja pri presoji, ali dom predstavlja stalno poslovno enoto in so bili upoštevati tudi v pobudi za dopolnitev Komentarja k 5. členu Vzorčne konvencije OECD:

- redna oz. neprekinjena uporaba doma posameznika (npr. zaposlenega), pri opravljanju dela za tuje podjetje v okviru poglavitne dejavnosti tega podjetja,
- jasna zahteva podjetja, da posameznik delo opravlja od doma (kar je razvidno iz konkretnih okoliščin primera, npr. ko podjetje posamezniku ne da na razpolago pisarne) oz. je predpogoj za zaposlitev oz. opravljanje dela zagotovitev pisarne s strani delavca
- kritje stroškov za pisarniški material in stroškov za vzdrževanje opreme, uporabljene v pisarni na domu,
- označevanje takšne pisarne v telefonskem imeniku v okviru podjetja, opremljenost poslovnih vizitk z naslovom pisarne na domu z oznakami podjetja, ipd.,
- dostopnost pisarne na domu drugim uslužbencem podjetja (npr. obiski oz. nadzor nadrejenih na domu), ipd.

V navedenem primeru, ko posamezniki niso zaposleni v tujem podjetju in od doma opravljajo poglavitno dejavnost za tuje podjetje (npr. računalniško raziskovalno-razvojno dejavnost), je obstoj stalne poslovne enote odvisen od tega, v kolikšni meri je pisarna na domu dostopna oz. na razpolago tujemu podjetju, kar se presoja po omenjenih kriterijih v odvisnosti od okoliščin posameznega primera. Ob tem je treba opozoriti, da se besedila konvencij o izogibanju dvojnega obdavčevanja lahko razlikujejo od Vzorčne konvencije OECD oz. opredelitve v nacionalni zakonodaji, zato je treba pri ugotavljanju obstoja stalne poslovne enote vedno upoštevati tudi besedila konkretne konvencije, ki se uporablja v določenem primeru.

* *M. Kocbek in soavtorji: Veliki komentar ZGD, 3. knjiga, str. 940 in 944.*