



REPUBLIKA SLOVENIJA
MINISTRSTVO ZA FINANCE

FINANČNA UPRAVA REPUBLIKE SLOVENIJE

Šmartinska cesta 55, p.p. 631, 1001 Ljubljana

T: 01 478 38 00
F: 01 478 39 00
E: gfu.fu@gov.si
www.fu.gov.si

MEDNARODNO OBDAVČENJE

Stalna poslovna enota nerezidenta

Podrobnejši opis

1. izdaja, JULIJ 2021

Kazalo

1.0 UVOD	4
2.0 POSLOVNA ENOTA NEREZIDENTA.....	4
2.1 Opredelitev poslovne enote nerezidenta po ZDDPO-2	4
3.0 STALNA POSLOVNA ENOTA NEREZIDENTA	6
3.1 Stalna poslovna enota nerezidenta na podlagi mednarodnih pogodb o izogibanju dvojnega obdavčevanja	6
3.2 Spremembe mednarodnih pogodb o izogibanju dvojnega obdavčevanja zaradi podpisanega multilateralnega inštrumenta – MLI.....	10
3.2.1 Splošno o MLI.....	10
3.2.2 Umetno izogibanje statusu stalne poslovne enote z uporabo izjem za posebej navedene dejavnosti.....	10
3.2.3 Umetno izogibanje statusu stalne poslovne enote s komisijskimi aranžmaji in podobnimi strategijami.....	13
4.0 DAVČNE OBVEZNOSTI (STALNE) POSLOVNE ENOTE NEREZIDENTA.....	17
4.1 Vpis v davčni register	17
4.2 Davčne obveznosti	17
5.0 PRIPIS DOBIČKA STALNI POSLOVNI ENOTI V SLOVENIJI	19
5.1 Pripis dobička – nacionalna zakonodaja (ZDDPO-2)	19
5.2 Pripis dobička – mednarodni predpisi	20
6.0 VPRAŠANJA IN ODGOVORI	21
Vprašanje 1: Kaj pomeni, da ima tuje podjetje stalno poslovno enoto v Sloveniji?.....	21
Vprašanje 2: Kako se v Sloveniji lahko uveljavlja v tujini plačan davek od dohodka stalne poslovne enote, ki jo ima rezident Slovenije v tujini?	22
Vprašanje 3: Kaj pomeni odvisni posrednik v opredelitvi stalne poslovne enote po mednarodni pogodbi o izogibanju dvojnega obdavčevanja dohodka in premoženja?	23
Vprašanje 4: V katerem primeru bi se štelo, da odvisni posrednik predstavlja poslovno enoto nerezidenta po mednarodni pogodbi?.....	23
Vprašanje 5: Ali se neodvisni posrednik po mednarodni pogodbi o izogibanju dvojnega obdavčevanja dohodka in premoženja lahko šteje za poslovno enoto nerezidenta?.....	24
Vprašanje 6: Ali pobiranje zavarovalnih premij in zavarovanje nevarnosti lahko pomeni stalno poslovno enoto?	24
Vprašanje 7: Ali se hčerinska družba po mednarodni pogodbi lahko šteje za poslovno enoto nerezidenta?.....	25
Vprašanje 8: Ali so v Sloveniji obdavčene storitve, ki jih za naročnike oz. končne potrošnike v Sloveniji opravljajo osebe iz držav članic EU?.....	25
Vprašanje 9: Kako so obdavčeni poslovni subjekti, ki so registrirani v Sloveniji in opravljajo storitve v državah članicah EU?	27
Vprašanje 10: Ali in na kakšen način mora tuja pravna oseba obvestiti davčni organ o obstoju PE v Sloveniji?	27
Vprašanje 11: Kaj morajo vedeti tuja podjetja oz. podjetniki, ki se vpisujejo v davčni register na podlagi obrazcev DR-03 in DR-04 ?.....	28
Vprašanje 12: Ali je dolžno tuje podjetje, ki v Sloveniji opravlja dejavnost montaže proizvodne linije, registrirati podružnico (vpis v sodni register)?.....	28

Vprašanje 13: Ali je takšna podružnica, ki v Sloveniji opravlja dejavnost montaže proizvodne linije, zavezana za davek od dohodkov pravnih oseb v Sloveniji?	29
Vprašanje 14: Kako se obdavčuje dobiček, ki ga v Sloveniji dosežejo tuje letalske družbe?	29
Vprašanje 15: Ali lahko dom oz. pisarna na domu (t.i. »home office«) predstavlja stalno poslovno enoto tujega podjetja?	29
Vprašanje 16: Na kakšen način bo podružnica, ki bo imela dve zaposleni osebi, ki bosta opravljali reklamni marketing, vendar ne bo izstavljala računov oz. ustvarjala prihodkov v Sloveniji, izpolnila davčno obveznost v Sloveniji?	30
Vprašanje 17: Katere so tipične dejavnosti nerezidenta, ki izpolnjujejo pogoj stalnosti v smislu časa in kraja pri ugotavljanju obstoja stalne poslovne enote v Sloveniji (npr. prodaja kmetijskih pridelkov, potujoča prodajalna)?	31

1.0 UVOD

Tuje podjetje, ki želi v Sloveniji izvajati poslovne aktivnosti preko podružnice ali druge pravne oblike, mora svojo aktivnost registrirati¹ v Sloveniji. Podjetja z registriranim sedežem v drugi državi članici EU lahko v Sloveniji izvajajo svoje aktivnosti brez registracije. Kljub temu pa morajo za davčne namene pridobiti davčno številko z vpisom v davčni register.

Tuje podjetje nerezident, ki bo opravljalo dejavnost v Sloveniji mora natančno in s skrbnostjo pravilno ugotovi potencialni obstoj poslovne enote v Sloveniji. Nepravilna ugotovitev obstoja poslovne enote ima lahko za posledico izogibanje davčni obveznosti v Sloveniji. O obstoju poslovne enote nerezidenta v Sloveniji se ne vodi posebni ugotovitveni postopek in se ne izda ugotovitvena odločba. Zavezanec, ki izpolnjuje pogoje za obstoj poslovne enote nerezidenta v Sloveniji na podlagi določil [Zakona o davku od dohodkov pravnih oseb - ZDDPO-2](#) je dolžan predložiti davčni obračun na podlagi samoobdavčitve. Redni davčni nadzor nad izpolnjevanjem obveznosti opravlja Finančna uprava RS (FURS).

Pravna oseba, ki na območju Slovenije nima registriranega sedeža ali stalne poslovne enote in v Sloveniji opravlja ekonomsko aktivnost, se v Sloveniji šteje tudi za zavezanca za davek na dodano vrednost (DDV). Več informacij o [DDV](#) je objavljenih na spletni strani FURS.

Mednarodne pogodbe o izogibanju dvojnega obdavčevanja dohodka in premoženja predstavljajo dvostranski ukrep za izogibanje dvojnega obdavčevanja dohodka in premoženja. Za rezidente držav, ki sklenejo sporazum, določajo pravila, na podlagi katerih so obdavčeni njihovi prihodki. Ti meddržavni sporazumi razdeljujejo pravice do obdavčevanja dohodkov in premoženja med državama pogodbenicama, ob siceršnjem upoštevanju njunih lastnih davčnih zakonodaj. Mednarodna pogodba lahko omeji pravico do obdavčitve določene vrste dohodka oziroma premoženja ali pa določi priznanje dobropisa za davek, ki je bil plačan v drugi državi pogodbenici. S sklepanjem mednarodnih pogodb o izogibanju dvojnega obdavčevanja dohodka in premoženja se tako predvsem omogoča odprava mednarodnega dvojnega obdavčenja istega dohodka in premoženja, preprečuje davčne utaje in davčna diskriminacija ter omogoča reševanje davčnih sporov. Tovrstni sporazumi se vedno nanašajo le na neposredne davke in imajo prednost pred domačo davčno zakonodajo v posamezni državi pogodbenici.

Nekatere mednarodne pogodbe oziroma konvencije o izogibanju dvojnega obdavčevanja dohodka – KIDO, so prilagojene oz. preoblikovane z [Večstransko konvencijo o izvajanju z mednarodnimi davčnimi sporazumi povezanih ukrepov za preprečevanje zmanjševanja davčne osnove in preusmerjanja dobička](#) (Uradni list RS, št. 12/18 – MP, št. 2/18), ki je eden od rezultatov projekta OECD/G20 za reševanje problematike BEPS (angl. Base Erosion and Profit Shifting), tj. strategij davčnega načrtovanja, ki izkoriščajo vrzeli in neskladja v davčnih pravilih za umetno preusmerjanje dobičkov na lokacije z nizko ali ničelno obdavčitvijo, kjer je malo ali sploh ni nobene gospodarske aktivnosti, in imajo za posledico manjše ali ničelno plačilo skupnega korporacijskega davka.

2.0 POSLOVNA ENOTA NEREZIDENTA

2.1 Opredelitev poslovne enote nerezidenta po ZDDPO-2

¹ Gospodarske družbe v sodni register vpiše sodišče v Sloveniji. Več o registraciji dejavnosti v Sloveniji je dosegljivih tukaj: https://www.fu.gov.si/poslovni_dogodki_podjetja/registracija_dejavnosti/.

V skladu z določbami [Zakona o davku od dohodkov pravnih oseb – ZDDPO-2](#) je poslovna enota nerezidenta kraj poslovanja, v katerem ali preko katerega nerezident v celoti ali delno opravlja dejavnost oziroma posle v Sloveniji.

Ta definicija še posebej vključuje naslednje prostore, v katerih tuje podjetje ali podjetnik opravlja dejavnost v Sloveniji: pisarna, podružnica, tovarna, delavnica, rudnik, kamnolom ali katerikoli drug kraj, kjer se pridobivajo in izkoriščajo naravni viri. Vključuje tudi gradbišče, projekt gradnje, montaže ali postavitve in nadzor v zvezi z njimi, če dejavnost oz. posli trajajo dlje kot 12 mesecev.

Kraj poslovanja lahko obsega kakršnekoli prostore ali zemljišče, ki jih podjetje uporablja med opravljanjem dejavnosti v Sloveniji, vključno s stroji ali opremo, ki jih podjetje oziroma podjetnik upravlja in vzdržuje. V določenih primerih se lahko zgodi, da prostori sploh niso potrebni za opravljanje dejavnosti. Tako je pomembno le, da je podjetju ali podjetniku na razpolago določena količina prostora.

Definicija izraza kraj poslovanja implicira tudi prostorsko stalnost. To pomeni, da bi morala običajno obstajati povezava med prostorom poslovanja in jasno določeno geografsko točko, ni pa nujno, da je oprema, ki predstavlja poslovno enoto, dejansko pritrjena. Dejavnost je lahko tudi takšne narave, da zahteva, da se podjetje premika med različnimi lokacijami. Enoten kraj poslovanja je v takšnih primerih težko določiti, kar pomeni, da ima lahko podjetje tudi dve poslovni enoti. Na splošno bo prostor veljal za enoten oziroma stalen, kjer bo ob upoštevanju narave dejavnosti lokacija predstavljala povezano celoto v komercialnem in geografskem smislu.

Ne glede na to pa je predvidena izjema v primerih, ko so opravljane dejavnosti zgolj pripravljalne ali pomožne narave. Takšne dejavnosti ne bodo predstavljale poslovne enote nerezidenta, tudi kadar bi sicer zadostile ostalim pogojem za opravljanje dejavnosti v kraju ali preko kraja poslovanja.

Dejavnosti, ki jih primeroma štejemo kot pripravljalne, so: uporaba prostorov le za skladiščenje, razstavljanje ali dostavo dobrin ali blaga, ki pripadajo nerezidentu; vzdrževanje zaloge dobrin ali blaga, ki pripadajo nerezidentu, ali le zaradi skladiščenja, razstavljanja ali dostave ali le zaradi predelave s strani druge osebe; vzdrževanje kraja poslovanja le zaradi nakupa dobrin ali blaga ali zbiranja informacij zase, le zaradi opravljanja kakršnekoli druge dejavnosti oziroma poslov pripravljalne ali pomožne narave zase oziroma vzdrževanje kraja poslovanja le za kakršnokoli kombinacijo dejavnosti, naštetih zgoraj, pod pogojem, da so splošna dejavnost oziroma posli kraja poslovanja, ki je posledica te kombinacije, pripravljalne ali pomožne narave. Pri določanju, katere dejavnosti so pripravljalne ali pomožne narave in katere niso, je ključno, da se ugotovi, ali sestavljajo bistven oziroma vsaj pomemben del dejavnosti podjetja oziroma podjetnika kot celote.

Poleg kraja poslovanja lahko poslovna enota nerezidenta obstaja tudi, če ima oseba v Sloveniji (odvisni posrednik), ki deluje v imenu nerezidenta, v zvezi s katerimikoli dejavnostmi ali posli za nerezidenta pooblastilo za sklepanje pogodb v imenu nerezidenta in ga tudi običajno uporablja. Poslovna enota lahko obstaja tudi takrat, ko takšen posrednik sicer nima neposrednega pooblastila za sklepanje pogodb v imenu nerezidenta, vendar pa lahko sklene pogodbo, ki bo za nerezidenta zavezujoča.

Poleg odvisnega posrednika lahko v Sloveniji pod določenimi pogoji tudi neodvisni posrednik šteje za poslovno enoto nerezidenta. To se lahko zgodi, kadar sicer neodvisni posrednik kot npr. borzni posrednik, posrednik s splošnim pooblastilom ali katerikoli drug neodvisni posrednik, ki običajno deluje v okviru svoje redne dejavnosti in v svojem imenu, v celoti ali pretežno deluje v imenu nerezidenta (npr. več kot 50 % prihodkov izvira iz enega podjetja) in se pogoji v poslovnih in finančnih razmerjih med posrednikom in tem nerezidentom razlikujejo od tistih, ki bi se vzpostavili med nepovezanimi osebami.

3.0 STALNA POSLOVNA ENOTA NEREZIDENTA

3.1 Stalna poslovna enota nerezidenta na podlagi mednarodnih pogodb o izogibanju dvojnega obdavčevanja

Pogoji za obstoj poslovne enote nerezidenta so v slovenski nacionalni zakonodaji urejeni podobno kot v mednarodnih pogodbah, ki jih sklepa Slovenija in se zgledujejo po Vzorčni konvenciji OECD. Kljub temu pa obstajajo razlike, in sicer predvsem v tem, **da Vzorčna konvencija dodatno zahteva, da je mesto poslovanja stalno.**

V primeru, ko ima Slovenija z drugo državo sklenjeno [mednarodno pogodbo o izogibanju dvojnega obdavčevanja \(v nadaljevanju: mednarodne pogodbe\)](#), se pogoji za obstoj poslovne enote, predvsem glede izpolnjevanja pogoja stalnosti, presojujejo tudi po kriterijih mednarodne pogodbe. Dejavnost nerezidenta se mora na določeni lokaciji opravljati stalno – **ne sme imeti samo začasnega značaja.**

Po **Vzorčni konvenciji OECD (5. člen)** izraz »stalna poslovna enota« pomeni stalno mesto poslovanja, prek katerega v celoti ali delno potekajo posli podjetja.

Za obstoj stalne poslovne enote morajo biti sočasno izpolnjeni trije pogoji:

1. **mesto poslovanja** – ekonomska aktivnost nerezidenta – podjetja ali posameznika na nekem geografskem prostoru (točki);
2. **stalno mesto poslovanja** – mesto poslovanja mora biti v smislu kraja in časa stalno;
3. **opravljanje dejavnosti preko stalnega mesta poslovanja** – največkrat to pomeni, da ljudje, ki so tako ali drugače odvisni od družbe, opravljajo dejavnost družbe v državi, kjer je stalno mesto poslovanja.

Koncept stalne poslovne enote državi pogodbenici omogoči, da obdavči dobiček podjetja druge države pogodbenice. Kadar podjetje posluje v drugi državi pogodbenici prek stalne poslovne enote, se lahko dobiček podjetja, ki se pripíše taki poslovni enoti, obdavči v državi, kjer je stalna poslovna enota, vendar samo toliko dobička, kolikor se ga pripíše tej stalni poslovni enoti. Več o pripisu dobička poslovni enoti je navedeno spodaj pod točko 5.

V pomoč pri interpretiranju in izvajanju mednarodnih pogodb je tudi Komentar k Vzorčni konvenciji OECD, v katerem so bile v letu 2017 narejene spremembe, kot rezultat sprejetja Poročila o ukrepu BEPS 7 - preprečevanje umetnega izogibanja statusu stalne poslovne enote (Base Erosion and Profit Shifting Project). V Komentarju so določbe glede poslovne enote obrazložene po posameznih odstavkih.

Prvi odstavek Vzorčne konvencije OECD:

»Za namene te konvencije izraz »stalna poslovna enota« pomeni stalno mesto poslovanja, prek katerega v celoti ali delno potekajo posli podjetja«.

Po Komentarju Vzorčne konvencije pojem **mesto poslovanja** pomeni katerikoli prostor, sredstva ali instalacije, ki se uporabljajo za opravljanje dejavnosti podjetja ne glede na to ali se uporablja izključno za ta namen. Mesto poslovanja lahko, kljub temu obstaja tudi, če prostor ni zahtevan za opravljanje poslovanja podjetja ali ima podjetje **na razpolago** samo določen del prostora. Pri tem ni nujno, da je to mesto poslovanja v lasti podjetja, lahko ga ima tudi v najemu ali kakorkoli drugače na razpolago. Mesto poslovanja tako lahko predstavlja tudi **prostor na tržnici** ali kakšen drug del prostora, ki se stalno uporablja npr. **carinsko skladišče**.

Mesto poslovanja mora biti stalno tudi **časovno**, kar pomeni, da deluje določeno obdobje. Za kako dolgo obdobje gre, je odvisno od vrste dejavnosti in narave posla, običajno pa se po 6

mesecih poslovanja že lahko šteje, da gre za časovno stalno mesto poslovanja (rok ni predpisan (razen za gradbeništvo) in ga je treba vedno znova presojeti; šteje se, da je pričelo podjetje opravljati svojo dejavnost že s pripravljalnimi dejavnostmi).

Kriteriji, ki so lahko v pomoč pri ugotavljanju, ali neka dejavnost predstavlja stalno poslovno enoto:

- dejavnost se opravlja manj kot 6 mesecev: verjetno ni stalne poslovne enote,
- dejavnost se opravlja od 6 do 12 mesecev: z veliko verjetnostjo lahko trdimo, da stalna poslovna enota obstaja, v primeru, da ne gre za aktivnosti iz 7. člena ZDDPO-2 oz. četrtega odstavka 5. člena KIDO,
- dejavnost se opravlja več kot 12 mesecev: obstoj stalne poslovne enote v primeru, da ne gre za aktivnosti iz 7. člena ZDDPO- 2 oz. četrtega odstavka 5. člena KIDO.

Ne glede na navedene kriterije so izjema aktivnosti, ki so ponavljajoče narave. V teh primerih se za opredelitev stalne poslovne enote presoja vsaka perioda opravljanja aktivnosti na določenem prostoru in število teh period opravljanja aktivnosti, ki se lahko raztegne tudi čez več let. Druga izjema je situacija, ko aktivnosti podjetje opravlja eskuzivno v določeni državi in so zaradi narave kratkotrajne, vendar ker se v celoti opravljajo le v tej državi, je povezava z državo zelo močna in predstavlja stalno poslovno enoto v tej državi.

Drugi odstavek Vzorčne konvencije OECD:

Izraz » stalna poslovna enota« še posebej vključuje:

- sedež uprave,
- podružnico,
- pisarno,
- tovarno,
- delavnico in
- rudnik, nahajališče nafte ali plina, kamnolom ali kateri koli drug kraj pridobivanja naravnih virov.

V drugem odstavku so primeroma naštet možni načini organiziranja stalne poslovne enote, ki pa morajo izpolnjevati kriterije iz prvega odstavka ter ne gre za aktivnosti iz četrtega odstavka 5. člena, ki ne pomenijo stalne poslovne enote.

Tretji odstavek Vzorčne konvencije OECD:

» Gradbišče, projekt gradnje ali montaže je stalna poslovna enota samo, če traja več kot dvanajst mesecev.«

Pojem gradbišče ne vključuje samo gradnje stavb, ampak tudi izgradnjo cest, mostov in kanalov in prenov (ki pomenijo več kot le vzdrževanje oz. dekoracijo) zgradb, cest, kanalov, vodovodnega in drugih omrežij. Med montaže pa poleg montaž v zvezi z izgradnjo stavb, spada tudi montaža nove opreme, npr. kompleksnega stroja v že obstoječi stavbi ali prostoru.

Gradbišče, projekt gradnje ali montaže je stalna poslovna enota samo, **če traja več kot dvanajst mesecev**. »Test 12 mesecev« se nanaša na posamezno gradbišče ali projekt. Obdobje 12 mesecev je treba določiti za vsako posamezno gradbišče ali projekt posebej.

Primer: Gradnja apartmajskega naselja z več stavbami se šteje za eno samo gradbišče, čeprav je sestavljeno iz več stavb, kjer gre lahko tudi za več investitorjev.

Gradbišče začne obstajati takrat, ko izvajalec začne delo, vključno s pripravljanim delom. Kadar delo na gradbišču opravljajo tudi podizvajalci, se njihov čas opravljanja všteva v čas glavnega

izvajalca. Podizvajalec ima svojo stalno poslovno enoto samo, če traja njegova prisotnost na gradbišču več kot 12 mesecev. Začasna prekinitvev del (npr. zaradi slabega vremena, pomanjkanja materiala, težav z delavci,...) se ne šteje kot prekinitvev obstoja stalne poslovne enote.

Gradbišče preneha, ko se delo trajno preneha opravljati. Delo, ki se opravlja po končanju del, npr. popravila v garancijskem roku, praviloma niso vključeno v obdobje obstoja stalne poslovne enote, odvisno od okoliščin posameznega primera. Če pa gre za obsežna dela (vključno z obsežnimi popravili v garancijskem roku), že po končanju dela, se pa tudi navedno upošteva pri določitvi obstoja stalne poslovne enote, odvisno od okoliščin konkretnega primera.

Nadzor ali svetovanje, povezano z gradbiščem

Razlika med nacionalno zakonodajo in Vzorčno konvencijo je v tem, da je v nacionalni zakonodaji dodatno opredeljena kot poslovna enota tudi **dejavnost nadzora v zvezi z gradbiščem, projektom gradnje, montažo ali postavitvijo, če traja dlje kot 12 mesecev.**

Po Komentarju Vzorčne konvencije OECD pojem »gradbišče« zajema tudi nadzorne dejavnosti v zvezi z gradnjo, pri čemer ni pomembno ali dejavnost nadzora opravlja podjetje, ki opravlja gradbeno dejavnost, ali drugo podjetje. Države, ki želijo izrecneje določiti obstoj poslovne enote v zvezi z nadzornimi aktivnostmi, lahko to storijo v bilateralnih pogodbah.

Mednarodne pogodbe, ki **vsebujejo** takšno določbo so sklenjene z naslednjimi državami: Belgija, Bosna in Hercegovina, Češka, Estonija, Iran, Izrael, Japonska, Kanada, Kitajska, Koreja, Litva, Latvija, Malta, Madžarska, Moldova, Norveška, Nizozemska, Portugalska, Rusija, Tajska in Združeni Arabski Emirati.

Mednarodne pogodbe, ki **ne vključujejo** dejavnosti nadzora v zvezi z gradbiščem, projektom gradnje, montažo ali postavitvijo, so sklenjene z naslednjimi državami: Avstrija, Bolgarija, Ciper, Danska, Francija, Finska, Grčija, Hrvaška, Irska, Italija, Indija, Kazakstan, Kosovo, Luksemburg, Makedonija, Nemčija, Poljska, Romunija, Srbija, Slovaška, Španija, Švedska, Švica, Turčija, Ukrajina, Velika Britanija in ZDA. V teh primerih je dejavnost nadzora zajeta v osnovni opredelitvi pojma »gradbišče«.

V primerih, ko je v mednarodni pogodbi določen čas trajanja aktivnosti nerezidenta manj kot 12 mesecev (npr. s Tajsko je določen čas trajanja 6 mesecev), se zaradi določbe nacionalne zakonodaje upošteva čas trajanja več kot 12 mesecev. Navedeno izhaja iz pravila, da **mednarodna pogodba ne more vzpostavljati pravic obdavčevanja (npr. obdavčitev že po 6 mesecih trajanja aktivnosti), ki jih po domači zakonodaji ni (obdavčitev šele po 12 mesecih trajanja aktivnosti).**

Opravljanje storitev, vključno s svetovanjem in poslovodnimi storitvami,

V mednarodnih pogodbah, ki jih je sklenila Slovenija z Bolgarijo, Češko, Kanado, Kitajsko, Malto, Moldovo, Slovaško in Tajsko je vključeno naslednje besedilo:

»Izraz "stalna poslovna enota" vključuje tudi opravljanje storitev, vključno s svetovalnimi ali poslovodnimi storitvami, ki jih opravlja podjetje države pogodbenice s svojimi zaposlenimi ali drugim osebjem, ki ga podjetje zaposli v ta namen, če se tovrstne dejavnosti (za isti ali povezan projekt) na ozemlju druge države pogodbenice izvajajo v obdobju ali obdobjih, ki skupno trajajo več kot 183 dni v katerem koli obdobju dvanajstih mesecev.«

Ker nacionalna zakonodaja v Sloveniji *ne vsebuje posebnega pogoja*, da se šteje, da ima nerezident poslovno enoto v Sloveniji tudi, kadar opravlja storitve, vključno s svetovalnimi ali poslovodnimi storitvami, se v tem primeru za navedene dejavnosti oziroma posle **uporablja osnovna opredelitev poslovne enote, po kateri se tovrstne aktivnosti ne štejejo za poslovno enoto, če niso izpolnjeni drugi pogoji (npr. stalno mesto poslovanja itd.).**

Četrty odstavek Vzorčne konvencije OECD:

»Ne glede na prejšnje določbe 5. člena se šteje, da izraz **»stalna poslovna enota«** ne vključuje:

- a) uporabe prostorov samo za namen skladiščenja, razstavljanja ali dostavo dobrin ali blaga, ki mu pripada podjetju;
- b) vzdrževanja zalog dobrin ali blaga, ki pripada podjetju, samo za namen skladiščenja, razstavljanja ali dostave;
- c) vzdrževanja zaloge dobrin ali blaga, ki pripada podjetju, samo za namen predelave s strani drugega podjetja;
- d) vzdrževanje stalnega mesta poslovanja samo za namen nakupa dobrin ali blaga ali zbiranja informacij za podjetje;
- e) vzdrževanja stalnega mesta poslovanja samo za namen opravljanja kakršne koli druge dejavnosti pripravljalne ali pomožne narave za podjetje;
- f) vzdrževanja stalnega mesta poslovanja samo za kakršno koli kombinacijo dejavnosti omenjenih v pododstavkih a) do e), pod pogojem, da je splošna dejavnost stalnega mesta poslovanja, ki je posledica kombinacije, pripravljalne ali pomožne narave.

Gre za aktivnosti pripravljalne ali pomožne narave. Pri navedenih aktivnostih je težko razlikovati med dejavnostjo, ki je pripravljalne, pomožne narave, in dejavnostjo, ki to ni. Uporabimo lahko kriterij, ali ta dejavnost pomeni bistveno dejavnost podjetja kot celote ali ne. Vsak konkreten primer je treba presojati posebej.

Mesto poslovanja, preko katerega podjetje izvaja dejavnost, ki je za podjetje samo pripravljalne ali pomožne narave, se tako ne šteje kot stalna poslovna enota. Pri tem velja opozoriti, da tovrstna poslovna mesta lahko precej prispevajo k produktivnosti podjetja, vendar so storitve, ki jih opravljajo, zelo ločene od dejanskega doseganja dobička podjetja. Npr. poslovno mesto je namenjeno izključno oglaševanju, zagotavljanju informacij za znanstvene raziskave, ali podpore pri izkoriščanju patenta ali know – how. V teh primerih podjetje **nima** stalne poslovne enote, vendar samo pod pogojem, da so te dejavnosti pripravljalne ali pomožne narave.

Kadar pa podjetje preko mesta poslovanja navedene dejavnosti opravlja *neposredno tudi za druga podjetja* (npr. za druge družbe koncerna, ki mu pripada prvo omenjeno podjetje), se šteje, da **ima** to podjetje stalno poslovno enoto.

Primer: Podjetje v državi A (izvoznik sadja) ima specializirano skladišče v državi B samo z namenom skladiščenja sadja v kontroliranih pogojih v času trajanja carinskega postopka v tej državi.

V naslednjem primeru se šteje, da ima podjetje A v državi B stalno poslovno enoto (ne more se uporabiti odstavek a): Podjetje v državi A ima v državi B veliko skladišče, kjer je zaposlenih večje število ljudi. Glavni namen obstoja skladišča v državi B je skladiščenje blaga in opravljanje prodajnih aktivnosti preko skladišča, ki predstavljajo pomembno dejavnost, zahtevajo večje število zaposlenih in predstavljajo zelo pomemben del prodajne in distribucijske dejavnosti tega podjetja. V navedenem primeru ne gre za pripravljalne oziroma pomožne dejavnosti podjetja.

Primer: Logistično podjetje upravlja skladišče v državi S, kjer kontinuirano skladišči dobrine in blago, ki pripadajo podjetju iz države R, pri tem pa podjetji nista povezani podjetji. To skladišče ne predstavlja stalnega mesta poslovanja, ki je podjetju iz države R stalno razpolago, zato se v tem primeru ne uporabi pododstavek b). V primeru, da je podjetju iz države R dovoljen neomejen dostop do dela tega skladišča za namene pregleda in vzdrževanja svojih dobrin ali blaga, ki je tam skladiščeno, se v primeru ugotavljanja obstoja stalne poslovne enote podjetja iz države R v državi S upošteva tudi pododstavek b) in sicer se ugotavlja ali te dejavnosti predstavljajo pripravljalne oz. pomožne dejavnosti podjetja.

3.2 Spremembe mednarodnih pogodb o izogibanju dvojnega obdavčevanja zaradi podpisanega multilateralnega inštrumenta – MLI

3.2.1 Splošno o MLI

Prilagoditev oz. preoblikovanje mednarodnih pogodb z MLI vpliva na uporabo določb posamezne mednarodne pogodbe v praksi.

Eno izmed ključnejših pravil, ki jih vsebuje MLI je pravilo zoper zlorabam mednarodnih pogodb, ki temelji na glavnem namenu dogovora ali transakcije (test glavnega namena). V skladu s tem testom se, ne glede na katere koli določbe posamezne mednarodne pogodbe, ugodnost po posamezni mednarodni pogodbi v zvezi z delom dohodka ali premoženja ne prizna, če je ob upoštevanju vseh ustreznih dejstev in okoliščin mogoče sklepati, **da je bila pridobitev te ugodnosti eden od glavnih namenov** katerega koli dogovora ali transakcije, na podlagi katerega je bila neposredno ali posredno pridobljena ta ugodnost, razen če se ne ugotovi, da bi bilo priznavanje take ugodnosti v teh okoliščinah skladno s cilji in nameni ustreznih določb te mednarodne pogodbe.

3.2.2 Umetno izogibanje statusu stalne poslovne enote z uporabo izjem za posebej navedene dejavnosti

Vsebina drugega in četrtega odstavka 13. člena MLI izhaja iz Končnega poročila ukrepa BEPS št. 7 (preprečevanje umetnega izogibanja statusu stalne poslovne enote) iz leta 2015. Vsebina omenjenih dveh odstavkov je bila nato vključena tudi v Vzorčno davčno konvencijo OECD 2017 in sicer v **četrty odstavek** ter kot **novi 4.1. odstavek 5. člena**. Vsebina je obrazložena v komentarju omenjenih določb, ki vsebuje tudi več primerov situacij, v katerih se te določbe uporabijo.

Oseba, ki je tesno povezana s podjetjem, je za namene izvajanja četrtega odstavka 13. člena MLI opredeljena v prvem odstavku 15. člena MLI. Opozoriti je treba, da se opredelitev te osebe po MLI deloma razlikuje od opredelitve te osebe, ki je bila za namene izvajanja 4.1. odstavka in šestega odstavka 5. člena Vzorčne davčne konvencije OECD 2017 vključena v ta člen kot nov osmi odstavek. Opredelitev osebe, ki je tesno povezana s podjetjem, je primeroma vsebovana v preoblikovanih KIDO z Dansko, Francijo, Izraelom, Srbijo, Litvo, Veliko Britanijo in Severno Irsko, Slovaško, Albanijo, Rusijo, Kazahstanom, Portugalsko, BiH, Irsko, Nizozemsko, Belgijo, Indijo in Norveško.

Opredelitev stalne poslovne enote je bistvenega pomena pri ugotavljanju, ali ima tuje podjetje obdavčljivo prisotnost, tj. stalno poslovno enoto kot stalno mesto poslovanja, prek katerega v celoti ali delno potekajo posli podjetja, v drugi državi pogodbenici. S spremembami, ki izhajajo iz drugega odstavka 13. člena MLI, se zastrujejo pogoji, pomembni za presojo obstoja stalne

poslovne enote po 5. členu KIDO ter omejuje obseg izjem za dejavnosti, zaradi opravljanja katerih ne obstaja stalna poslovna enota podjetja v drugi državi pogodbenici, saj dejavnosti iz četrtega odstavka 5. člena Vzorčne konvencije OECD lahko predstavljajo tudi bistven in ključen del dejavnosti podjetja kot celote. Upošteva četrty odstavek 13. člena MLI pa se statusu stalne poslovne enote podjetja ali skupina tesno povezanih podjetij tudi ne bo več mogla izogniti z razdrobitvijo celovitega poslovanja na več manjših delov na način, da bi imel vsak posamezni del značaj pomožne ali pripravljalne dejavnosti, za katere bi veljale izjeme iz četrtega odstavka 5. člena.

Navedeno pravilo MLI zožuje interpretacijo izjem stalne poslovne enote v mednarodni pogodbi, saj se pojem pripravljalne oz. pomožne dejavnosti nanaša na vse primere (alineje) navedenega člena. Potrebno je presoditi, ali aktivnost podjetja na določenem mestu predstavlja bistven in ključen del dejavnosti podjetja kot celote. **Stalna poslovna enota ne obstoji, če so vse dejavnosti podjetja v določeni državi pripravljalne oz. pomožne.**

Pojem »pripravljalne narave« običajno pomeni dejavnost, ki se opravlja ob načrtovanju opravljanja tega, kar tvori bistven in ključen del dejavnosti podjetja kot celote. Ker se pripravljalna dejavnost izvaja še pred nastopom druge dejavnosti, se pogosto opravlja krajše obdobje, pri čemer se trajanje tega obdobja določi upošteva naravo glavne dejavnosti podjetja. A to ne drži vedno, saj je mogoče opravljati dejavnosti v določenem kraju tudi dalj časa kot pripravo na dejavnosti, ki se opravljajo drugje.

Pojem »pomožne narave« pa se nanaša na podporne funkcije izvajanja bistvenega ali ključnega dela dejavnosti podjetja kot celote, ki niso njen del. Če je v dejavnost vključen pomemben delež zaposlenih ali sredstev podjetja, je malo verjetno, da taka dejavnost predstavlja pomožno dejavnost, ki bi izključevala obstoj stalne poslovne enote podjetja v drugi državi pogodbenici.

Primer: Podjetje ima sedež v državi R ter veliko skladišče v državi V. V skladišču je zaposlen pomemben delež zaposlenih v podjetju, ki skladiščijo in distribuirajo blago v lasti podjetja, ki ga podjetje prodaja po spletu strankam v državi S. V tem primeru skladiščno-distribucijski center v državi V, predstavlja stalno poslovno enoto podjetja v državi V, saj dejavnost skladiščenja in distribucije, ki poteka prek skladišča ter predstavlja pomemben delež sredstev podjetja in zahteva večje število zaposlenih, predstavlja ključen del prodajne/distribucijske dejavnosti podjetja, in torej ni pomožne ali pripravljalne narave.

- **pravilo za preprečevanje drobljenja dejavnosti**

S pravilom se želi preprečiti, da bi podjetje ali skupina tesno povezanih oseb razdrobila celovito poslovanje na več manjših delov, zato da bi imel vsak posamezni del značaj pomožne ali pripravljalne dejavnosti, za katere bi veljale izjeme iz četrtega odstavka 5. člena. Po pravilu se izjeme iz četrtega odstavka ne uporabljajo za mesto poslovanja, ki bi se sicer štelo za stalno poslovno enoto, kadar dejavnosti, ki se opravljajo na tem kraju in druge dejavnosti istega podjetja ali skupine povezanih podjetij, ki se opravljajo na tem kraju ali drugem kraju v isti državi, tvorijo dopolnilne funkcije, ki so del celovitega poslovanja.

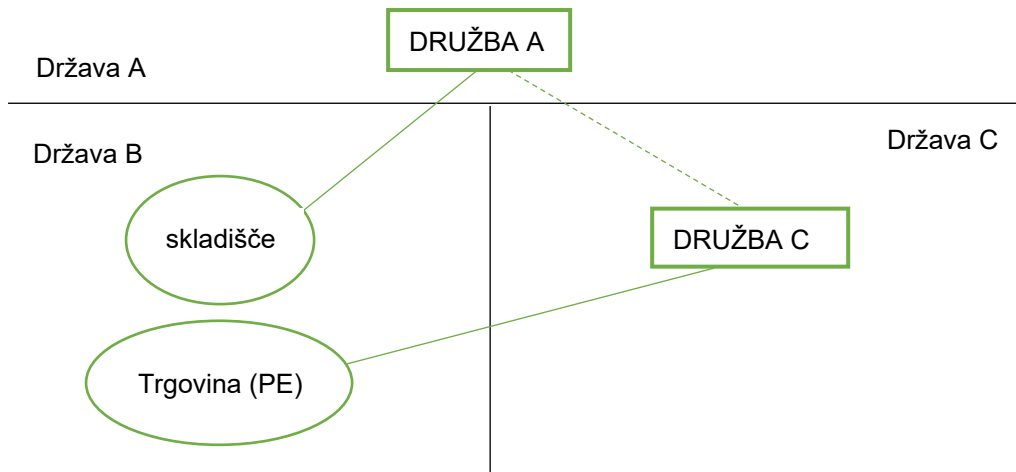
Pravilo se lahko uporabi le, če vsaj en od krajev, na katerem se opravljajo dejavnosti, tvori stalno poslovno enoto, ali če je ne, če celotna dejavnost, kot rezultat kombinacije relevantnih dejavnosti, ni le pomožna ali pripravljalna.

To pravilo je primeroma vsebovano v preoblikovani mednarodni pogodbi z Izraelom, Srbijo, Litvo, Veliko Britanijo in Severno Irsko, Slovaško, Portugalsko, Kazahstanom, Rusijo, Irsko, Nizozemsko, Belgijo, Indijo, Norveško, Ukrajino in Dansko.

Po MLI se za namene izvajanja četrtega odstavka 13. člena MLI šteje, da je oseba tesno povezana s podjetjem, če ima na podlagi vseh ustreznih dejstev in okoliščin eden nadzor nad drugim ali pa sta oba pod nadzorom istih oseb ali podjetij. V vsakem primeru se oseba šteje za tesno povezano s podjetjem, če ima eden izmed njiju neposredno ali posredno več kakor 50 odstotkov upravičenega deleža v drugem (ali v primeru družbe več kakor 50 odstotkov seštevka glasov in vrednosti delnic družbe ali upravičenega lastniškega deleža v družbi) ali če ima druga oseba neposredno ali posredno več kakor 50 % upravičenega deleža (ali v primeru družbe več kakor 50 odstotkov seštevka glasov in vrednosti delnic družbe ali upravičenega lastniškega deleža v družbi) v osebi in podjetju.

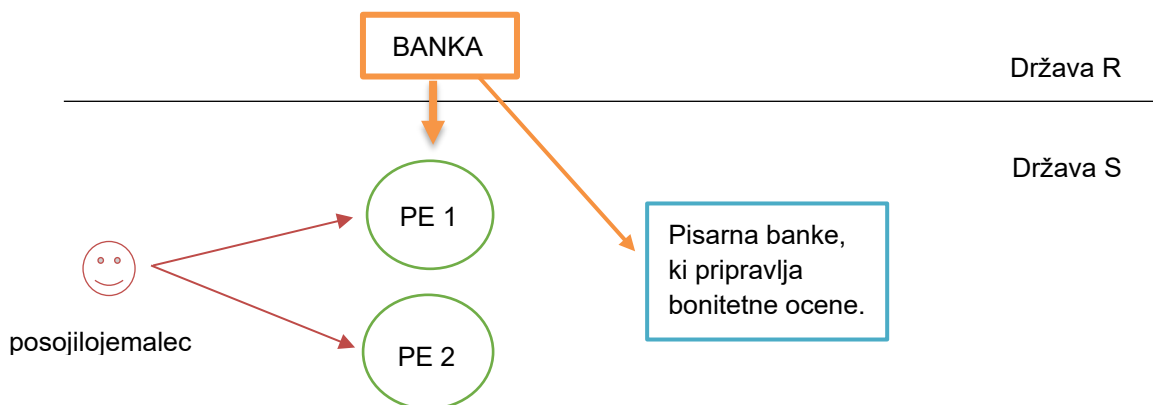
Primer 1: Družba A, rezident države A, proizvaja in prodaja naprave. Družba C, rezident države C, je hčerinsko podjetje družbe A in ima v lasti trgovino v državi B, ki prodaja naprave proizvedene v družbi A in predstavlja poslovno enoto družbe C. Družba A ima v državi B manjše skladišče, kjer skladišči večje proizvode, ki so enaki nekaterim od tistih, ki so razstavljeni v trgovini družbe C. Ko kupec kupi tak večji proizvod, ga trgovina pridobi iz skladišča družbe A.

V tem primeru se izjema od nastanka SPE zaradi neizpolnjevanja kriterija »storitev pomožne narave«, ne more uporabiti, zaradi česar skladišče predstavlja stalno poslovno enoto družbe A. Družba A in družba C sta namreč povezani podjetji, pri čemer trgovina predstavlja SPE družbe C. Dejavnost skladiščenja in dejavnost trgovine pa se dopolnjujeta in tvorita usklajeno poslovanje v tej meri, da se dejavnost skladiščenja ne more šteti kot storitev pomožne narave.



Primer 2: Banka, rezident države R, ima več poslovnih enot v državi S (PE 1, PE 2). V državi S ima tudi pisarno, kjer nekaj zaposlenih pripravlja bonitetne ocene potencialnih posojiljemalcev, ki so vložili vlogo v eni izmed poslovnih enot. Rezultati preverjanja se posredujejo banki v državi R, ki pripravi končna poročila za poslovne enote v državi S, kjer se sprejemajo odločitve o odobritvi posojil.

Pisarna banke s pripravo bonitetnih ocen izvaja komplementarno oz. nadaljevalno dejavnost k siceršnjim bančnim aktivnostim te banke v državi S ter tako skupaj s poslovnimi enotami banke predstavlja povezano poslovno bančno storitev v državi S in s tem obstoj SPE.



3.2.3 Umetno izogibanje statusu stalne poslovne enote s komisijskimi aranžmaji in podobnimi strategijami

Vsebina prvega in drugega odstavka 12. člena MLI izhaja iz Končnega poročila ukrepa BEPS št. 7 (preprečevanje umetnega izogibanja statusu stalne poslovne enote) iz leta 2015. Vsebina omenjenih dveh odstavkov je bila nato vključena tudi v Vzorčno davčno konvencijo OECD 2017 in sicer v peti in šesti odstavek 5. člena. Vsebina je obrazložena v komentarju omenjenih določb na straneh 141-150 (odstavki 82-114), ki vsebuje tudi primere situacij, v katerih se te določbe uporabijo.

Kot izhaja iz omenjenega končnega poročila, se lahko komisijski aranžma na splošno opredeli kot aranžma, prek katerega oseba prodaja proizvode v državi v svojem imenu, a za tuje podjetje, ki ima v lasti te proizvode. Prek takega aranžmaja je lahko tuje podjetje prodajalo proizvode v državi, ne da imelo stalno poslovno enoto v njej, kateri bi se take prodaje lahko pripisale za davčne namene. Zato ker proizvodov oseba, ki jih je prodajala, ni imela v lasti, se je lahko obdavčilo le nadomestilo, ki ga je oseba prejela za svoje storitve (običajno provizija), ne pa tudi dobiček iz takih prodaj. Podobne strategije za izogibanje uporabe petega odstavka Vzorčne davčne konvencije OECD, ki je veljala pred letom 2017, so vključevale situacije, ko pogodb, ki so bile bistveno izpogajane v državi, niso bile sklenjene v tej državi, ker so bile zaključene ali odobrene v tujini, ali ker je oseba, ki je običajno uporabljala pooblastilo za sklepanje pogodb, predstavljala »neodvisnega zastopnika«, za katerega se je uporabljala izjema iz šestega odstavka Vzorčne davčne konvencije OECD, ki je veljala pred letom 2017, celo če je bila tesno povezana s tujim podjetjem, za katerega je delovala.

V številnih primerih so bili opisani komisijski aranžmaji in druge strategije oblikovane predvsem zaradi zmanjšanja davčne osnove v državi, kjer so se proizvodi prodajali. S prvim in drugim odstavkom 12. člena oziroma novim petim in šestim odstavkom 5. člena Vzorčne davčne konvencije OECD 2017, se zato rešujejo opisane situacije.

Odvisni zastopnik (prvi odstavek 12. člena MLI in peti odstavek 5. člena Vzorčne davčne konvencije OECD 2017)

V skladu z novo opredelitvijo odvisnega zastopnika se – ne glede na določbe mednarodne pogodbe (KIDO), ki opredeljujejo izraz »stalna poslovna enota« (tj. praviloma prvi in drugi odstavek 5. člena), vendar ob upoštevanju določb KIDO, ki opredeljujejo neodvisnega zastopnika (tj. praviloma šesti odstavek 5. člena KIDO) – kadar oseba deluje v državi pogodbenici za podjetje in pri tem običajno sklepa pogodbe ali ima običajno vodilno vlogo, kar vodi k sklepanju pogodb, ki se sklepajo rutinsko, ne da bi jih podjetje bistveno spreminjalo, in so te pogodbe:

- a) v imenu podjetja ali
- b) za prenos lastništva nad premoženjem v lasti tega podjetja ali premoženja, ki ga podjetje lahko uporablja, ali za podelitev pravice do uporabe takega premoženja ali
- c) za storitve, ki jih to podjetje opravlja,

za to podjetje šteje, da ima stalno poslovno enoto v tej državi pogodbenici v zvezi s kakršnimi koli dejavnostmi, ki jih ta oseba prevzame za podjetje, razen če dejavnosti te osebe niso omejene na tiste iz četrtega odstavka 5. člena KIDO (tj. odstavka, ki določa izjeme za posebej navedene dejavnosti), zaradi katerih se to stalno mesto poslovanja po določbah tega odstavka ne bi štelo za stalno poslovno enoto, če bi se opravljale prek stalnega mesta poslovanja.

Izraz »**ima običajno vodilno vlogo, kar vodi k sklepanju pogodb**« je treba razlagati v luči cilja in namena petega odstavka 5. člena KIDO, ki je v tem, da se zajamejo primeri, v katerih oseba v državi opravlja dejavnost zato, da bi tuje podjetje redno sklepalo pogodbe, tj. ko ta oseba deluje kot prodajno osebje podjetja. Zato je ta izraz običajno povezan z dejanji osebe, ki je tretjo osebo prepričala, da sklene pogodbo s podjetjem. Izraz »**pogodbe, ki se sklepajo rutinsko, ne da bi jih podjetje bistveno spreminjalo**« pojasni, da kadar ima oseba omenjeno vodilno vlogo v državi, so dejanja te osebe zajeta s petim odstavkom 5. člena KIDO, celo če pogodbe niso formalno sklenjene v tej državi (npr. kadar so pogodbe predmet rutinskega pregleda in odobritve izven te države, zaradi takega pregleda pa se ne spreminjajo ključni vidiki teh pogodb).

Izraz »običajno sklepa pogodbe ali ima običajno vodilno vlogo, kar vodi k sklepanju pogodb, ki se sklepajo rutinsko, ne da bi jih podjetje bistveno spreminjalo« se torej uporabi, ko primeroma oseba pridobiva in prejema (a uradno ne dokonča) naročila, ki se neposredno pošljejo skladišču, iz katerega se dobavlja blago, ki je v lasti podjetja in kjer podjetje te transakcije rutinsko odobri. Ne uporabi pa se, kadar oseba samo promovira in trži blago ali storitve podjetja na način, ki neposredno ne vodi k sklepanju pogodb.

Za obstoj poslovne enote je pri dodatnih pogojih iz točk a, b in c treba upoštevati, da se z njimi zagotavlja, da se peti odstavek 5. člena KIDO ne nanaša samo na pogodbe, ki ustvarjajo pravice in obveznosti, ki so pravno izvršljive, med podjetjem, za katerega zastopnik deluje, in tretjimi strankami, s katerimi se pogodbe sklenejo, temveč tudi na pogodbe, ki ustvarjajo obveznosti, ki jih bo dejansko izpolnilo tako podjetje, in ne oseba, ki jih je po pogodbi zavezana izpolniti. Izraz »**v imenu podjetja**« iz točke a ne omejuje uporabo te točke za pogodbe, ki so dobesedno sklenjene v imenu podjetja, saj se primeroma lahko ta točka uporabi tudi v določenih situacijah, kadar ime podjetja v pisni pogodbi ni navedeno.

Kljub izpolnjevanju zgoraj navedenih pogojev, pa se določbe glede odvisnega zastopnika ne uporabljajo, kadar so dejavnosti stalnega mesta poslovanja tujega podjetja omejene le na pripravljalne ali pomožne dejavnosti iz četrtega odstavka 5. člena KIDO (v tem primeru tudi zastopnik, katerega dejavnosti so omejene na tovrstne dejavnosti, ne predstavlja stalne poslovne enote), ali kadar je zastopnika mogoče opredeliti kot neodvisnega zastopnika po šestem odstavku 5. člena Vzorčne konvencije OECD 2017.

To pravilo je primeroma vsebovano v preoblikovanih KIDO s Francijo, Izraelom, Srbijo, Litvo, Slovaško, BIH, Kazahstanom, Albanijo, Rusijo, Belgijo, Indijo, Norveško, Ukrajino in Dansko.

Neodvisni zastopnik (drugi odstavek 12. člena MLI in šesti odstavek 5. člena Vzorčne davčne konvencije OECD)

V skladu z novo opredelitvijo se za neodvisnega zastopnika šteje oseba, ki deluje v državi pogodbenici za podjetje druge države pogodbenice, kadar posluje v prvi omenjeni državi pogodbenici kot neodvisni zastopnik in deluje za podjetje v okviru tega običajnega poslovanja. Če pa oseba deluje izključno ali skoraj izključno za eno ali več podjetij, s katerimi je tesno povezana, ta oseba v zvezi s katerim koli takim podjetjem ne velja za neodvisnega zastopnika v smislu tega odstavka.

Drugi stavek ne pomeni, da se bo oseba avtomatično štela za neodvisnega zastopnika, kadar deluje izključno ali skoraj izključno za eno ali več podjetij, s katerimi ni tesno povezana. Po določbi mora namreč oseba poslovati kot neodvisni zastopnik in delovati v okviru običajnega poslovanja. Neodvisen status je manj verjeten, kadar se dejavnosti osebe izvajajo v celoti ali skoraj v celoti za samo eno podjetje (ali skupino podjetij, ki so med seboj tesno povezana) v času opravljanja dejavnosti te osebe ali skozi daljše časovno obdobje. Kadar pa oseba deluje izključno za eno podjetje, s katerim ni tesno povezana, le kratek čas (npr. na začetku poslovanja te osebe), je možno, da se oseba šteje za neodvisnega agenta. V posameznem primeru je zato pri presoji, ali je oseba neodvisni agent, treba upoštevati vsa dejstva in okoliščine primera.

To pravilo je primeroma vsebovano v preoblikovanih KIDO s Francijo, Izraelom, Srbijo, Litvo, Slovaško, BIH, Kazahstanom, Albanijo, Rusijo, Belgijo, Indijo, Norveško, Ukrajino in Dansko.

Oseba, ki je tesno povezana s podjetjem, je za namene izvajanja drugega odstavka 12. člena MLI opredeljena v prvem odstavku 15. člena MLI. Opozoriti je treba, da se opredelitev te osebe po MLI deloma razlikuje od opredelitve te osebe, ki je bila za namene izvajanja 4.1. odstavka in šestega odstavka 5. člena Vzorčne davčne konvencije OECD 2017 vključena v ta člen kot nov osmi odstavek.

3.2.4 Pravilo o preprečevanju zlorab za stalne poslovne enote v tretjih jurisdikcijah

Vsebina prvega do tretjega odstavka 10. člena MLI izhaja iz Končnega poročila ukrepa BEPS št. 6 (preprečevanje zlorab davčnih konvencij) iz leta 2015. Vsebina omenjenih treh odstavkov je bila nato z nekaterimi prilagoditvami vključena tudi v Vzorčno davčno konvencijo OECD 2017 in sicer v osmi odstavku novega 29. člena ter je kot taka obrazložena v komentarju omenjene določbe (tj. na straneh 585-587, odstavki od 161 do 167).

Prvi do tretji odstavek 10. člena MLI vsebujejo pravilo proti zlorabam, ki državi vira omogoča, da ne prizna ugodnosti po KIDO v primerih, ko je dohodek, ki se pripíše stalni poslovni enoti podjetja v tretji državi, v tej državi malo obdavčen (angl. *subject to low taxation*). Ne bi se smelo namreč pričakovati, da bo v primeru, ko država rezidentstva podjetja oprošča ali malo obdavči dobiček stalnih poslovnih enot v tretjih državah, država vira priznavala ugodnosti po KIDO v zvezi s takim dohodkom (tj. gre za primere možnih zlorab na način prenosa delnic, terjatev, pravic ali premoženja na stalne poslovne enote, ki se ustanovijo zgolj s tem namenom v državah, ki nudijo ugodnejšo obravnavo dohodka iz takega premoženja).

V skladu s pravilom o preprečevanju zlorab stalne poslovne enote v tretjih jurisdikcijah se davčne ugodnosti po KIDO v državi vira ne prizna, kadar podjetje doseže dohodek, ki se v državi njegovega rezidentstva obravnava kot dohodek, ki se pripíše stalni poslovni enoti, ki jo ima podjetje v tretji državi, in kadar se dobiček take stalne poslovne enote v državi rezidentstva ne obdavči, če se tak dosežen dohodek v tretji jurisdikciji obdavči z manj kot 60 % davka, s katerim

bi se ta dohodek obdavčil v državi rezidentstva podjetja, če bi se ta poslovna enota nahajala v tej državi.

Po prvem odstavku 10. člena MLI se v primeru, kadar podjetje, ki je rezident država pogodbenice KIDO, doseže dohodek v drugi državi pogodbenici (tj državi vira), in država njegovega rezidentstva ta dohodek obravnava kot dohodek, ki se pripíše stalni poslovni enoti tega podjetja v tretji jurisdikciji, in kadar se dobiček podjetja, ki se pripíše tej stalni poslovni enoti, oprosti davka v državi njegovega rezidentstva, ugodnosti po KIDO ne uporabljajo za kateri koli del dohodka, ki se v tretji jurisdikciji obdavči z davkom, nižjim od 60 % davka, s katerim bi se ta del dohodka obdavčil v državi rezidentstva podjetja, če bi bila ta stalna poslovna enota v tej državi. V takem primeru se kateri koli dohodek, za katerega se uporablja ta odstavek, v državi vira še naprej obdavčuje v skladu z domačim pravom, ne glede na katere koli druge določbe KIDO.

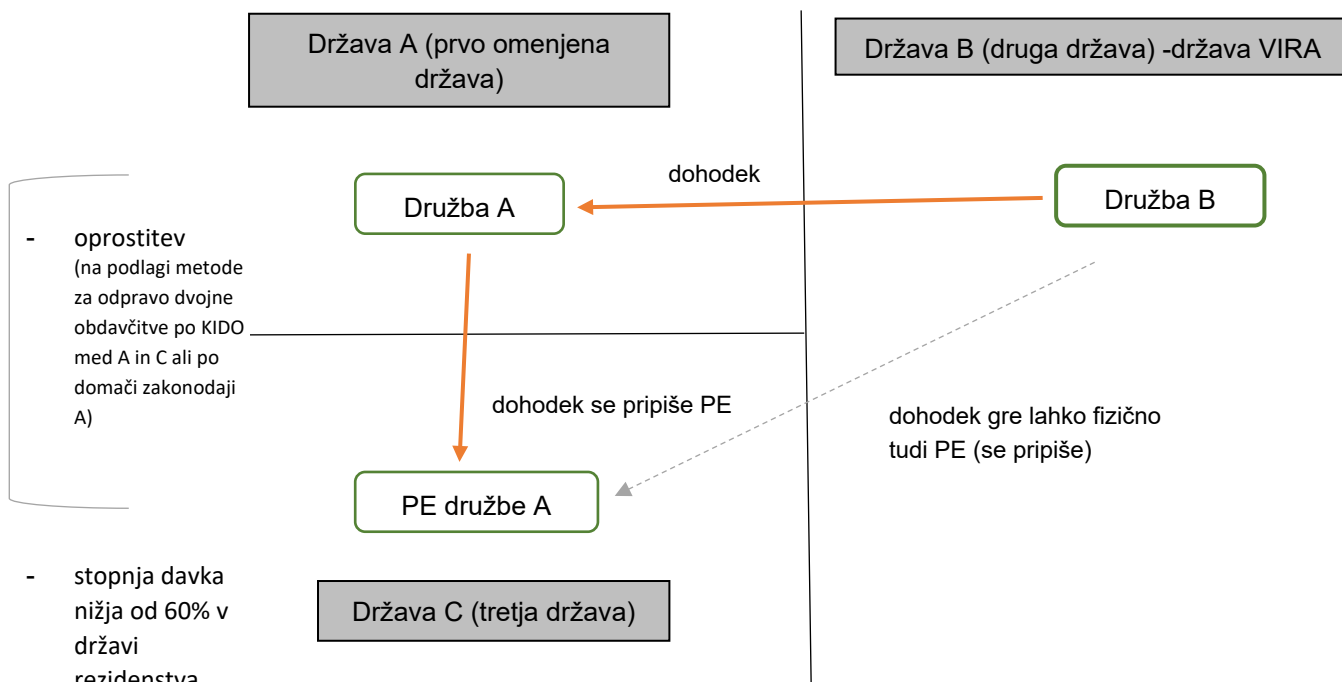
V drugem odstavku 10. člena MLI je določeno, da se prvi odstavek ne uporablja, če je tak dohodek v državi vira dosežen z ali v povezavi z dejavnim opravljanjem poslovne dejavnosti prek stalne poslovne enote (ki ni poslovna dejavnost izvajanja, upravljanja ali preprosto imetništva naložb za račun podjetja, razen če gre za bančne ali zavarovalniške dejavnosti ali dejavnosti v zvezi z vrednostnimi papirji, ki jih opravlja banka, zavarovalnica oziroma registrirani trgovec z vrednostnimi papirji).

V tretjem odstavku 10. člena MLI je določeno, da lahko, če se v zvezi z delom dohodka, ki ga doseže rezident države pogodbenice, ugodnosti na podlagi KIDO v skladu s prvim odstavkom ne priznajo, pristojni organ države vira v zvezi s tem delom dohodka te ugodnosti kljub temu prizna, če na podlagi zahteve, ki jo predloži ta rezident, ugotovi, da je priznanje teh ugodnosti upravičeno glede na razloge, zaradi katerih ta rezident ni izpolnjeval zahtev iz prvega in drugega odstavka. Pristojni organ države vira, ki mu je rezident druge države pogodbenice predložil zahtevo v skladu s prejšnjim stavkom, se pred odobritvijo ali zavrnitvijo zahteve posvetuje s pristojnim organom države rezidentstva podjetja.

To pravilo vsebujejo preoblikovane KIDO z Avstrijo, Izraelom, Slovaško, Nizozemsko, Indijo, Ukrajino, Dansko, Rusijo, Albanijo in Kazahstanom.

Uporabo prvega odstavka ponazarjamo z naslednjim hipotetičnim primerom:

Dohodek (npr. obresti), ki ima vir v državi B, je izplačan s strani pravne osebe v državi B – družba B poslovni enoti družbe A, ki je rezident države A, poslovna enota te družbe pa se nahaja v tretji državi - država C. Izplačane obresti se v državi rezidentstva družbe A obravnavajo kot dohodek, ki se pripíše stalni poslovni enoti družbe A, ki se nahaja v državi C. Dobiček stalne poslovne enote, ki jo ima družba A v državi C, se v državi A ne obdavči. Te obresti v državi A tako niso obdavčene, stopnja obdavčitve teh obresti v državi C pa je nižja od 60 % davka, s katerim bi se ta del dohodka obdavčil v državi A, če bi bila ta stalna poslovna enota v državi A. V tem primeru se kateri koli dohodek, za katerega se uporablja prvi odstavek 10. člena MLI, v državi vira (država B) še naprej obdavčuje v skladu z domačim pravom, ne glede na katere koli druge določbe KIDO.



V ta namen bi moralo podjetje na zahtevo davčnega organa predložiti izjavo oziroma dokazila o tem, ali se dohodek, ki ga podjetje doseže v Sloveniji, v državi njegovega rezidentstva obravnava kot dohodek, ki se pripiše njegovi stalni poslovni enoti v tretji državi, ter ali je dobiček, ki se pripiše tej stalni poslovni enoti, v državi njegovega rezidentstva oproščen davka. Če je odgovor v obeh primerih pozitiven, pa še izjavo oziroma dokazila o višini stopnje davka v državi, v kateri se nahaja stalna poslovna enota in v državi rezidentstva.

4.0 DAVČNE OBVEZNOSTI (STALNE) POSLOVNE ENOTE NEREZIDENTA

4.1 Vpis v davčni register

Tuje podjetje oz. podjetnik, ki želi opravljati dejavnost v Sloveniji preko podružnice ali katerekoli druge pravne oblike, mora svojo dejavnost vpisati v davčni register z vložitvijo obrazca [DR-03²](#) oziroma [DR-04³](#) pri Finančni upravi. Več informacij glede vpisa v davčni register je dosegljivih na spletni strani [Finančne uprave](#).

4.2 Davčne obveznosti

Davčne obveznosti tujega podjetja (nerezidenta), ki v Sloveniji opravlja poslovne aktivnosti preko poslovne enote, so naslednje:

- predložitev davčnega obračuna od dohodkov, ki jih dosega v poslovni enoti ali preko poslovne enote v Sloveniji;
- davek od dohodkov pravnih oseb se obračuna in plača preko davčnega obračuna poslovne enote, po stopnji 19 %,

² Obrazec DR-03: Prijava za vpis dejavnosti fizične osebe v davčni register

³ Obrazec DR-04: Prijava za vpis pravne osebe v davčni register

- davčno leto je enako koledarskemu, davčni zavezanec pa si lahko izbere davčno leto, ki sovпада z njegovim poslovnim letom. V ta namen davčnemu organu pošlje pisno prošnjo.
- davčni zavezanci med letom plačujejo akontacijo davka, ki se izračuna glede na davčni obračun iz prejšnjega leta. Zneski akontacij se med letom lahko spreminjajo, če je davčna osnova tekočega leta drugačna od davčne osnove iz preteklega leta; spremembo zavezanci zahtevajo s pisno izjavo.

V skladu s slovensko zakonodajo je dobiček poslovne enote nerezidenta v Sloveniji določen kot dobiček, ki se lahko pripiše tej poslovni enoti. Poslovni enoti se lahko pripiše tisti dobiček, za katerega bi se lahko pričakovalo, da bi ga ta poslovna enota imela, če bi bila samostojni zavezanec, ki opravlja enako ali podobno dejavnost oziroma posle. Prihodki, ki so doseženi z opravljanjem dejavnosti oziroma poslov v poslovni enoti ali preko poslovne enote nerezidenta v Sloveniji in dejanski stroški, ki nastanejo za namene te poslovne enote, vključno s poslovnimi in splošnimi upravnimi stroški, se pripišejo tej poslovni enoti, če nastanejo v Sloveniji ali izven nje.

Obdavčljiv pripisan dohodek podjetja je treba davčnemu organu napovedati v davčnem obračunu. Takšen dohodek je določen na osnovi pravil o transferenceh cenah⁴ in poslovnih knjig, ki se morajo voditi v skladu s slovenskimi računovodskimi standardi in mednarodnimi standardi računovodskega poročanja. V primeru, da omenjena dokumentacija ni pripravljena v slovenskem jeziku, mora tuje podjetje oziroma podjetnik na zahtevo davčnega organa zagotoviti overjen prevod zahtevane dokumentacije. V posebnih primerih, ko so dejavnosti poslovne enote nerezidenta takšne narave (npr. trženjske dejavnosti, kot so raziskave trga, javnega mnenja, marketinška dejavnost ipd.), da ne ustvarjajo lastnih prihodkov za enoto in so prihodki oziroma dobiček enoti pripisani na podlagi metod o transferenceh cenah, je poslovna enota dolžna utemeljiti vsak vnos v davčnem obračunu s pomočjo priložene dokumentacije, ki mora poleg dokumentacije o transferenceh cenah vključevati tudi poslovne knjige povezanega tujega podjetja oziroma podjetnika, poslovne listine, pogodbe in druge relevantne dokumente.

Davek od dohodkov pravnih oseb se v Sloveniji plačuje preko davčnega obračuna po stopnji 19 %⁵. Obračun je treba vložiti pri davčnem organu v treh mesecih od začetka tekočega davčnega leta za preteklo davčno leto (običajno do 31. marca, kadar je davčno leto enako koledarskemu). V njem se uveljavljajo davčne olajšave. Drugačni roki so določeni za zavezance v posebnih okoliščinah, kot so stečaj, združitev, delitev, likvidacija ipd.

Davčno leto je enako koledarskemu, vendar pa lahko davčni zavezanci izberejo drugačno davčno leto, ki sovпада z njihovim poslovnim letom. Izbor se opravi s pisnim zahtevkom pri davčnem organu vsaj 45 dni pred datumom začetka novega davčnega leta. Novo podjetje je dolžno pristojni davčni organ obvestiti o drugačnem davčnem letu 8 dni po registraciji v Sloveniji. Pristojni davčni organ davčnemu zavezancu v 15 dneh potrdi spremembo davčnega leta.

Davčni zavezanci so med letom dolžni plačevati akontacijo davka. Akontacija za tekoče leto je enaka znesku davka, ki se izračuna od davčne osnove po davčnem obračunu za preteklo obdobje. Plačuje se mesečno (če znaša znesek akontacije več kot 400 EUR) ali v trimesečnih obrokih (če znaša znesek akontacije manj kot 400 EUR). V plačilo zapade na deseti dan v mesecu za pretekli mesec ali preteklo obdobje. V primeru, ko zavezanec začne z opravljanjem dejavnosti v Sloveniji, mora sam izračunati akontacijo, ki je enaka znesku davka, izračunanemu glede na višino predvidene davčne osnove davčnega obdobja, za katerega se akontacija plačuje. Obrazloženi izračun davčne osnove je treba predložiti davčnemu organu v 8 dneh po vpisu v

⁴ Poslovna enota nerezidenta in nerezident se v skladu s slovensko zakonodajo obravnavata kot povezani osebi, za kateri veljajo pravila o transferenceh cenah.

⁵ Stopnja davka od dohodkov pravnih oseb je določena z določbo ZDDPO-2.

primarni register oziroma uradno evidenco organa. Znesek akontacije davka se lahko spremeni med letom v primeru, ko je davčna osnova podjetja v tekočem davčnem obdobju drugačna od davčne osnove prejšnjega davčnega obdobja. Spremembo lahko davčni zavezanec zahteva s pisno vlogo najmanj 30 dni pred dospelostjo obroka akontacije davka. Vlogi mora priložiti davčni obračun za tekoče davčno obdobje, oceno davčne osnove tekočega leta in podatke, ki dokazujejo spremembo davčne osnove.

Poslovna enota nerezidenta ima tudi obveznost plačnika davka in je dolžna izračunati, odtegniti in plačati davek od tistih dohodkov, od katerih se plačuje davčni odtegljaj. Več informacij o davčnem odtegljaju je mogoče najti na spletni strani FURS v podrobnejšem opisu [Davčne obveznosti nerezidentov v Sloveniji](#), pod točko 2. 2: Obdavčitev z davčnim odtegljajem.

5.0 PRIPIS DOBIČKA STALNI POSLOVNI ENOTI V SLOVENIJI

Kadar je ugotovljen obstoj stalne poslovne enote v drugi državi pogodbenici in s tem izpolnjen pogoj za obdavčitev dobička podjetja države pogodbenice v tej drugi državi pogodbenici, je naslednje vprašanje, na katerega je treba odgovoriti pri določitvi davčne obveznosti stalne poslovne enote, koliko dobička (če sploh) se lahko obdavči v državi vira. 7. člen Vzorčne konvencije OECD določa pravila, kako se ugotovi tisti del dobička podjetja, ki se pripiše stalni poslovni enoti, ki jo ima podjetje v drugi državi pogodbenici, ter je obdavčljiv v tej drugi državi pogodbenici.

Dohodki nerezidentov so v Sloveniji obdavčeni le, če imajo vir v njej. 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.

Dobiček morajo nerezidenti ugotoviti v obračunu DDPO za posamezno davčno obdobje. Pri tem morajo davčno osnovo za obračun DDPO ugotoviti po slovenskih davčnih pravilih iz ZDDPO-2 ob upoštevanju 16. člena ZDDPO-2 preko katerega je v slovensko zakonodajo implementirano neodvisno tržno načelo.

5.1 Pripis dobička – nacionalna zakonodaja (ZDDPO-2)

Podlago za pripis dobička poslovni enoti tujega podjetja v Sloveniji predstavlja najprej [Zakon o davku od dohodkov pravnih oseb – ZDDPO-2](#), ki v 11. členu določa predmet obdavčitve in v 12. členu davčno osnovo. 16. člen ZDDPO-2 pa opredeljuje transferne cene.

a) 11. člen ZDDPO-2 (predmet obdavčitve)

Predmet obdavčitve je dobiček nerezidenta, ki ga dosega z opravljanjem dejavnosti oziroma poslov v poslovni enoti ali preko poslovne enote, ki se nahaja v Sloveniji.

b) 12. člen ZDDPO-2 (davčna osnova)

(1) Osnova za davek rezidenta in nerezidenta za dejavnost oziroma posle v poslovni enoti ali preko poslovne enote v Sloveniji, je dobiček, ki se ugotovi v skladu z določbami tega zakona.

(4) Dobiček poslovne enote nerezidenta v Sloveniji je dobiček, ki se lahko pripiše tej poslovni enoti. Poslovni enoti se lahko pripiše tisti dobiček, za katerega bi se lahko pričakovalo, da bi ga ta poslovna enota imela, če bi bila samostojni zavezanec, ki opravlja enako ali podobno dejavnost oziroma posle. Prihodki, ki so doseženi z opravljanjem dejavnosti oziroma poslov v poslovni enoti ali preko poslovne enote nerezidenta v Sloveniji in dejanski stroški, ki nastanejo za namene te poslovne enote, vključno s poslovnimi in splošnimi upravnimi stroški, se pripišejo tej poslovni enoti, če nastanejo v Sloveniji ali izven nje.

c) V 16. člen ZDDPO-2 (transferne cene) je implementirano neodvisno tržno načelo.

5.2 Pripis dobička – mednarodni predpisi

Med mednarodnimi predpisi so za pripis **dobička stalni poslovni enoti** pomembne naslednje mednarodne pogodbe in predpisi:

- 7. člen posamezne sklenjene mednarodne pogodbe in 7. člen OECD Vzorčne konvencije.
- Komentar k 5. in 7. členu OECD Vzorčne konvencije (OECD Model Tax Convention on Income and on Capital, 2017).
- Poročilo OECD o pripisu dobička poslovnim enotam (OECD Report on Attribution on profits to permanent establishments; 2008, 2010).
- OECD Smernice za določanje transfernih cen, Pariz 2017.

7. člen OECD Vzorčne konvencije (poslovni dobiček), določa način obdavčitve dobička podjetij in sicer se na podlagi 1. odstavka 7. člena dobiček podjetja države pogodbenice obdavči samo v tisti državi, kjer se nahaja podjetje, to je v državi, kjer je podjetje rezident, razen, če podjetje posluje v drugi državi pogodbenici prek stalne poslovne enote. Kadar podjetje posluje v drugi državi pogodbenici prek stalne poslovne enote, se lahko dobiček podjetja, ki se pripiše taki stalni poslovni enoti, obdavči v državi, kjer je stalna poslovna enota, vendar samo toliko dobička, kolikor se ga pripiše tej stalni poslovni enoti.

2. odstavek 7. člena OECD Vzorčne konvencije določa osnovno pravilo za pripis dobička stalni poslovni enoti.

V Poročilu OECD o pripisu dobička poslovnim enotam (OECD Report on Attribution on profits to permanent establishments 2008, 2010) je bil odobren nov pristop za pripis dobička, t. i. AOA Approach, na podlagi katerega je bilo spremenjeno tudi besedilo 7. člena OECD Vzorčne konvencije in njen komentar v letu 2010.

Authorized OECD Approach (AOA) je OECD uradno priznan pristop t. i. Separate Entity Approach - pristop samostojnega gospodarskega subjekta.

Na podlagi tega pristopa se SPE pripiše dobiček, za katerega bi se lahko pričakovalo, da bi ga imela, če bi bila različno in ločeno podjetje, ki opravlja enake ali podobne dejavnosti pod enakimi ali podobnimi pogoji ter povsem neodvisno posluje s podjetjem, katerega SPE je – neodvisno tržno načelo.

Izhodišče za ugotovitev dobička SPE je funkcijska analiza, analiza tveganj in uporabe sredstev, na podlagi katere se lahko izvede primerjalno analizo transakcij SPE s transakcijami med neodvisnimi podjetji.

V osnovi se SPE z ustrežno metodo za določanje transfernih cen pripiše dobiček, za katerega bi se lahko pričakovalo, da bi ga imela, če bi bila ločeno in neodvisno podjetje, ki opravlja enake ali podobne dejavnosti pod enakimi ali podobnimi pogoji, ob upoštevanju opravljenih funkcij, uporabljenih sredstev in prevzetih tveganj, ki jih prevzame podjetje prek SPE in drugih delov podjetja.

Pripis dobička po pristopu AOA se z uporabo OECD Poročila za pripis dobička SPE 2008, 2010⁶ ter OECD smernic za določanje TC opravi v dveh korakih:

V prvem koraku se opravi hipotetična razmejitev SPE na način, kot da gre za samostojno gospodarsko družbo. Pri tem se upoštevajo vse izvedene poslovne funkcije (tako transakcije z neodvisnimi kot odvisnimi subjekti), uporabljena sredstva, prevzeta tveganja, pripiše se kapital⁷ in dolžniško financiranje. Upoštevajo se tudi pripoznani notranji posli, t.i. "dealings" – AOA pristop temelji na primerjavi poslovanja med SPE in podjetjem, katerega del je, s primerljivimi transakcijami med nepovezanimi podjetji⁸.

V drugem koraku se določi dobiček, ki pripada SPE na način, kot da gre za samostojno gospodarsko družbo. Opravi se primerjalna analiza (comparability analysis) in aplicira metoda za določanje transfernih cen z namenom pripisati dobiček SPE.

6.0 VPRAŠANJA IN ODGOVORI

Vprašanje 1: Kaj pomeni, da ima tuje podjetje stalno poslovno enoto 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. To pomeni, da ima ves dohodek oziroma dobiček (aktivni dohodki in pasivni dohodki) nerezidenta Slovenije, ki je dosežen v poslovni enoti ali preko poslovne enote nerezidenta v Sloveniji, vir v Sloveniji.

Pri davčni obravnavi nerezidenta Slovenije, ki v Sloveniji opravlja svojo dejavnost, je potrebno ugotoviti dve pomembni dejstvi, preden se naloži obveznost plačila davka na dobiček podjetja: ali ima tuje podjetje v Sloveniji poslovno enoto, in

- če je odgovor pritrdilen, koliko dobička poslovne enote nerezidenta se v Sloveniji lahko obdavči.

Slovenija ima z večjim številom držav sklenjeno mednarodno pogodbo o izogibanju dvojnega obdavčevanja dohodka in premoženja (v nadaljevanju: mednarodna pogodba). Z mednarodnimi pogodbami se odpravlja dvojna obdavčitev dohodka in premoženja.

Kadar **ima Slovenija sklenjeno mednarodno pogodbo**, se izpolnjevanje pogojev za obstoj poslovne enote nerezidenta v Sloveniji presoja tako po določbah slovenske zakonodaje kot tudi po določbah mednarodne pogodbe. Pri tem je potrebno upoštevati načelo, da **mednarodna pogodba ne more vzpostavljati pravic obdavčevanja, ki jih po domači zakonodaji ni**. To pomeni, da država pogodbenica, čeprav ji mednarodna pogodba to dovoljuje, ne more ugotavljati obstoja poslovne enote nerezidenta, če za to nima podlage v svoji zakonodaji.

⁶ OECD Poročilo za pripis dobička SPE 2008, 2010 določa način ugotavljanja višine pripisa dobička stalni poslovni enoti, skladno z drugim odstavkom 7. člena OECD Vzorčne konvencije.

⁷ Prosti kapital (free capital) – besedilo 7. člena (2010) opredeljuje obravnavanje SPE kot ločeno in neodvisno podjetje, od katerega se pričakuje, da bo imelo za svoje delovanje na voljo tudi določen prosti kapital_oz., da se bo financiralo tako iz kapitala kot iz dolga. SPE se pripiše kapital v skladu z neodvisnim tržnim načelom (pravilo tanke kapitalizacije – 32. člen ZDDPO-2).

⁸ Notranji posli (dealings) – transakcije med SPE in matično družbo v drugi državi. Če matična družba opravlja določene storitve, ki se nanašajo na SPE, jih mora v skladu z neodvisnim tržnim načelom zaračunati v skladu z metodologijo za določanje transfernih cen.

Vprašanje 2: Kako se v Sloveniji lahko uveljavlja v tujini plačan davek od dohodka stalne poslovne enote, ki jo ima rezident Slovenije v tujini?

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 njegova poslovna enota.

Če je zavezanec že plačal davek od dohodka v tujini (v državi vira) zaradi poslovanja poslovne enote, pravila o odpravi dvojne obdavčitve v slovenski davčni zakonodaji oz. v relevantni mednarodni pogodbi določajo, da v državi rezidentstva ne plača še enkrat (ponovno) davka na dobiček. Odprava dvojne obdavčitve je možna po eni od spodaj pojasnenih metod.

Metoda izvzetja (oprostitve)⁹

Deluje na ravni dohodka in omogoča, da se v davčnem obračunu davka od dohodkov pravne osebe pri izračunu davčne osnove oziroma davčne obveznosti ne upoštevajo prihodki in odhodki stalne poslovne enote v tujini, ker so bili že obdavčeni v tujini.

Davčni zavezanec v obrazcu obračun davka od dohodkov pravnih oseb - DDPO evidentira vse realizirane prihodke in odhodke, vključno s tistimi iz stalne poslovne enote v tujini. Z izvzetjem prihodkov in odhodkov stalne poslovne enote doseže, da se znesek v tujini realizirane davčne osnove ne upošteva pri izračunu davčne obveznosti v Sloveniji. Davčni zavezanec skupaj z obračunom DDPO predloži tudi dokazila, na podlagi katerih davčni organ ugotavlja upravičenost zavezanca do navedene ugodnosti (npr. dokazilo, iz katerega so razvidni višina prihodkov oziroma odhodkov in dobiček poslovne enote ipd.).

V mednarodnih pogodbah je uporabljena metoda izvzetja (oprostitve) s progresijo, kar pomeni, da se dohodek ali premoženje davčnega zavezanca, ki se v skladu s konvencijo lahko obdavči v državi vira (državi pogodbenici), ne obdavči v državi njegovega rezidentstva, vendar ima ta država pravico tak dohodek ali premoženje upoštevati pri določanju davka od drugega dohodka ali premoženja davčnega zavezanca.

Metoda odbitka (dobropisa)

Deluje na ravni davka in omogoča, da se v davčnem obračunu davka od dohodkov pravne osebe pri izračunu davčne osnove oziroma davčne obveznosti sicer upoštevajo prihodki in odhodki stalne poslovne enote v tujini (zavezanec jih ne izvzame), vendar se obračunana obveznost za plačilo davka v Sloveniji lahko zmanjša za znesek odbitega tujega davka, ki ga je zavezanec plačal v tujini, in sicer na način in v obsegu, določenem v slovenski nacionalni zakonodaji oz. relevantni mednarodni pogodbi. Davčni zavezanec mora k izračunu dovoljenega odbitka na obračunu DDPO predložiti tudi dokazilo o obračunanem in plačanem davku od dobička poslovne enote, ki je obračunan in plačan po davčni zakonodaji države, v kateri stalna poslovna enota posluje.

Po metodi polnega odbitka (dobropisa) država prejemnikovega sedeža odšteje celotni znesek davka, ki je bil plačan v drugi državi. V veljavnih mednarodnih pogodbah o izogibanju dvojnega obdavčevanja se ta metoda ne uporablja.

⁹ Trenutno je ta metoda določena samo z mednarodno pogodbo o izogibanju dvojnega obdavčevanja, ki je sklenjena med Slovenijo in Švedsko.

Po metodi navadnega odbitka (dobropisa) država prejemnikovega sedeža odšteje le znesek davka, plačanega v državi vira, ki je enak davku, ki bi ga sama odmerila od dohodka, doseženega v drugi državi.

Vprašanje 3: Kaj pomeni odvisni posrednik v opredelitvi stalne poslovne enote po mednarodni pogodbi o izogibanju dvojnega obdavčevanja dohodka in premoženja?

Vzorčna konvencija določa, da se v primeru, ko oseba – ki ni zastopnik z neodvisnim statusom – in deluje v imenu podjetja ter ima in običajno uporablja v državi pogodbenici pooblastilo za sklepanje pogodb v imenu podjetja, za to podjetje šteje, da ima stalno poslovno enoto v tej državi v zvezi s katerimi koli dejavnostmi, ki jih ta oseba prevzame za podjetje, razen če so dejavnosti te osebe omejene na tiste dejavnosti, ki so določene kot izjeme (pripravljalne in pomožne dejavnosti).

Za stalno poslovno enoto se lahko šteje tudi posrednik, ki je lahko pravna ali fizična oseba (lahko je v podjetju zaposlena ali ne), in ki ima pooblastilo, da v imenu in za račun nerezidenta sklepa pogodbe. To pooblastilo mora posrednik redno uporabljati. Pogodba, ki jo sklene v imenu in za račun nerezidenta, je pravno zavezujoča za podjetje. Gre za takšne pogodbe, ki predstavljajo sodelovanje nerezidenta v gospodarskih dejavnostih druge države.

Po Komentarju Vzorčne konvencije OECD **pogoj »uporabljati pooblastilo za sklepanje pogodb v imenu in za račun nerezidenta«** ne omeji uporabe tega pravila samo na primere, ko posrednik sklepa pogodbe v imenu podjetja v dobesednem smislu. Pravilo se nanaša tudi na primere, ko posrednik sklene pogodbo, ki podjetje zavezuje, čeprav dejansko niso sklenjene v imenu podjetja. Samo dejstvo, da ni aktivnosti podjetja v samem poslu, lahko kaže na dodelitev te pristojnosti agentu.

Izpolnjevanje zahteve, da posrednik **»običajno uporablja pooblastilo«**, je odvisno od narave pogodb in poslovanja podjetja. Iz navedenega razloga ni mogoče postaviti testa pogostnosti uporabljanja pooblastila, zato je potrebno vsak primer presojeti posebej.

Podrobneje je opredelitev odvisnega zastopnika z upoštevanjem določb MLI pojasnjena v točki 3. 2. 3. – Odvisni zastopnik.

Vprašanje 4: V katerem primeru bi se štelo, da odvisni posrednik predstavlja poslovno enoto nerezidenta po mednarodni pogodbi?

Poslovno enoto nerezidenta v smislu odvisnega posrednika lahko ponazorimo v naslednjem primeru. Posrednik ima pooblastilo za sklepanje pogodb, kjer se dogovori in prejme naročila (vendar posla formalno ne dokonča). Naročila pošilja skladišču, iz katerega se blago dostavi pogodbeni stranki, in kjer tuje podjetje avtomatično potrjuje posle.

Pooblastilo za sklepanje pogodb se **mora nanašati na pogodbe, ki ustrezajo dejavnosti podjetja**. Tako ne bomo šteli za stalno poslovno enoto aktivnosti osebe, ki ima pooblastilo, da sklepa pogodbe, ki se nanašajo samo na notranje delovanje podjetja (npr. pogodbe o zaposlitvi, sklepanje naročniškega razmerja za telefon, internet,...).

Oseba, ki je pooblaščenca, da se dogovori o vseh sestavinah in podrobnostih pogodbe, ki je zavezujoča za podjetje, se šteje, da izvaja pooblastilo za sklepanje pogodb v tej državi, četudi pogodbo podpiše druga oseba v državi, kjer je sedež podjetja.

Dejstvo, da je oseba v državi navzoča ali celo sodeluje pri pogajanjih med podjetjem in stranko, ne pomeni samo po sebi, da oseba v tej državi izvaja svoja pooblastila. Je pa pomembna okoliščina pri določanju funkcij, ki jih taka oseba opravlja za podjetje.

Dodatno je pojasnjeno o opredelitvi odvisnega posrednika v točki 3. 2. 3. – Odvisni posrednik.

Vprašanje 5: Ali se neodvisni posrednik po mednarodni pogodbi o izogibanju dvojnega obdavčevanja dohodka in premoženja lahko šteje za poslovno enoto nerezidenta?

Vzorčna konvencija določa, da se ne šteje, da ima podjetje stalno poslovno enoto v državi pogodbenici samo zato, ker opravlja posle v tej državi preko posrednika, splošnega komisionarja ali katerega koli drugega zastopnika z neodvisnim statusom, pod pogojem, da te osebe delujejo v okviru svojega rednega poslovanja.

Posrednik se **ne šteje** za stalno poslovno enoto nerezidenta, če je **neodvisen – pravno in ekonomsko – od nerezidenta**, in če opravlja delo **v okviru svojega rednega poslovanja**.

Če se med posrednikom z neodvisnim statusom in nerezidentom vzpostavi **odvisno razmerje**, potem se ta posrednik **šteje** za stalno poslovno enoto nerezidenta. Odvisnost se kaže v tem, da je njegova dejavnost vezana samo na eno podjetje, odnosi med zastopnikom in podjetjem pa so drugačni od tistih, ki obstajajo med neodvisnimi podjetji.

Kriteriji pravne in finančne (ne)odvisnosti so lahko:

- kdo nosi odgovornost za morebitno izgubo (poslovno tveganje), odgovornost za rezultate,
- obveznosti zastopnika do podjetja: ekskluzivnost – verjetno je podvržen navodilom in kontroli podjetja (zato se ne more šteti več za neodvisnega, vendar to še ne pomeni, da je odvisen, ampak je potrebno vsak primer obravnavati posebej),
- odvisnost samo od enega vira dohodka – število strank v zastopanju,
- delovanje na podlagi in v mejah pooblastil, ki mu jih daje nerezident
- posebne veščine posrednika,...

Kriterij (ne)odvisnosti je lahko tudi delež prihodkov, prejetih s strani enega ali več podjetij.

Dodatno je glede opredelitve neodvisnega zastopnika v povezavi z MLI pojasnjeno v točki 3. 2. 3. – Neodvisni zastopnik.

Vprašanje 6: Ali pobiranje zavarovalnih premij in zavarovanje nevarnosti lahko pomeni stalno poslovno enoto?

V skladu z definicijo pojma »permanent establishment«, v prevodu »stalna poslovna enota« iz prvega odstavka 5. člena Vzorčne konvencije OECD (VK), je zavarovalna družba lahko obdavčena v drugi državi pogodbenici v zvezi s poslovanjem na področju zavarovalništva, če ima stalno mesto poslovanja v tej državi pogodbenici (prvi odstavek 5. člena VK) ali vodi posle preko osebe iz petega odstavka 5. člena VK (odvisni zastopnik) z upoštevanjem izjem iz četrtega odstavka 5. člena VK.

Tuje zavarovalne družbe pogosto ne izpolnjujejo nobenega od pogojev za obstoj stalne poslovne enote iz 5. člena VK, opravljajo pa širok spekter storitev v drugi državi pogodbenici, a v tej drugi državi ne plačujejo nobenega davka. V izogib navedenemu so države članice OECD pred letom

2017 vključevale v svoje mednarodne pogodbe posebne dodatne določbe, ki so kljub neizpolnjevanju splošnih pogojev iz 5. člena določale obstoj stalnih poslovnih enot tujih zavarovalnih družb v drugi državi pogodbenici.

V mednarodnih pogodbah, ki jih ima Slovenija sklenjene z državama Indijo in Moldovo, je tako dodan odstavek, ki se tiče pobiranja zavarovalnih premij in zavarovanja nevarnosti na območju države pogodbenice. Razlog umestitve takšne določbe je bil v tem, da tuje zavarovalne družbe preko posrednikov v državi dosegajo visoke dobičke, brez da bi bili v tej državi obdavčeni, saj ne izpolnjujejo pogojev za obstoj poslovne enote po ostalih kriterijih.

Sicer pa velja, da je treba v posameznem primeru pri opredelitvi obstoja stalne poslovne enote tuje zavarovalne družbe v Sloveniji, poleg določb mednarodne pogodbe (KIDO) upoštevati tudi določbe MLI, ki spreminjajo/dopolnjujejo 5. člen konkretne KIDO. MLI zožuje interpretacijo izjem stalne poslovne enote v mednarodni pogodbi, saj se pojem pripravljalne oz. pomožne dejavnosti nanaša na vse primere (alineje) četrtega odstavka 5. člena mednarodne pogodbe. Ob upoštevanju vseh dejstev in okoliščin primera je treba presoditi, ali aktivnost zavarovalne družbe na določenem mestu predstavlja bistven in ključen del dejavnosti družbe kot celote, kar pomeni večjo verjetnost obstoja stalne poslovne enote. Stalna poslovna enota ne obstoji le v primeru, če so vse dejavnosti družbe v določeni državi pripravljalne oz. pomožne narave.

Več o navedenem je pojasnjeno v točki 3. 2. 2. – Umetno izogibanje statusu stalne poslovne enote z uporabo izjem za posebej navedene dejavnosti.

Vprašanje 7: Ali se hčerinska družba po mednarodni pogodbi lahko šteje za poslovno enoto nerezidenta?

Dejstvo, da družba, ki je rezident države pogodbenice, nadzoruje družbo, ki je rezident druge države pogodbenice ali opravlja posle v tej drugi državi (prek stalne poslovne enote ali drugače) ali je pod nadzorom take družbe, samo po sebi še ne pomeni, da je ena od družb stalna poslovna enota druge.

Že sam obstoj hčerinske družbe v državi pogodbenici ne pomeni, da ta družba predstavlja stalno poslovno enoto svoje matične družbe. Za davčne namene se hčerinska družba šteje za samostojen pravni subjekt.

Kot stalna poslovna enota se hčerinska družba lahko šteje v smislu odvisnega posrednika, kadar ima npr. pooblastilo, da v imenu matične družbe sklepa pogodbe in to pooblastilo običajno izvaja. Enako velja tudi za dejavnosti, ki jih hčerinska družba opravlja za drugo hčerinsko družbo iste matične družbe. V teh primerih se obstoj poslovne enote nerezidenta presoja po kriterijih, ki veljajo za odvisnega posrednika.j.

Vprašanje 8: Ali so v Sloveniji obdavčene storitve, ki jih za naročnike oz. končne potrošnike v Sloveniji opravljajo osebe iz držav članic EU?

a) Kadar jih opravlja nerezident, ki je fizična oseba

Kadar fizične osebe iz držav članic EU dosegajo dohodke z opravljanjem storitev za naročnike oz. končne potrošnike v Sloveniji, je lahko takšen dohodek obdavčljiv v Sloveniji, če oseba ne izpolnjuje nobenega od naslednjih pogojev (izjema so dejavnosti nastopajočega izvajalca ali športnika, ki so obdavčene v Sloveniji, če se nastop izvaja v Sloveniji):

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 obračunava davčni odtegljaj .

Če navedeni pogoji niso izpolnjeni, so nerezidenti Slovenije, ki opravljajo samostojno dejavnost na ozemlju Slovenije, od dohodkov, doseženih s takšno dejavnostjo, v skladu s slovensko zakonodajo obdavčeni v Sloveniji.

b) Kadar jih opravlja nerezident, ki je pravna oseba tujega prava

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, zato je v Sloveniji tudi obdavčljiv. Pravna oseba, ki nima sedeža ali druge registrirane oblike v Sloveniji in opravlja aktivnosti na območju Slovenije se je dolžna vpisati v davčni register. Prijavo za vpis v davčni register se predloži finančnemu 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.

V skladu s slovensko zakonodajo je dobiček poslovne enote nerezidenta v Sloveniji določen kot dobiček, ki se lahko pripiše tej poslovni enoti. Poslovni enoti se lahko pripiše tisti dobiček, za katerega bi se lahko pričakovalo, da bi ga ta poslovna enota imela, če bi bila samostojni zavezanec, ki opravlja enako ali podobno dejavnost oziroma posle. Prihodki, ki so doseženi z opravljanjem dejavnosti oziroma poslov v poslovni enoti ali preko poslovne enote nerezidenta v Sloveniji in dejanski stroški, ki nastanejo za namene te poslovne enote, vključno s poslovnimi in splošnimi upravnimi stroški, se pripišejo tej poslovni enoti, če nastanejo v Sloveniji ali izven nje.

Takšen nerezident, ki v Sloveniji opravlja dejavnost preko poslovne enote, je zavezanec za davek od dohodkov pravnih oseb in je 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, v kolikor so sklenjene med dvema državama pogodbenicama.

Osnovno pravilo, ki je vsebovano v mednarodnih pogodbah 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 določene mednarodne pogodbe je vključen poseben člen o dohodkih iz naslova »samostojnih osebnih storitev«, 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 mednarodne pogodbe pa v tem 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 Davkom na dodano vrednost (DDV)

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 spletni strani FURS, pod rubriko [DDV](#).

Vprašanje 9: Kako so obdavčeni poslovni subjekti, ki so registrirani v Sloveniji in opravljajo storitve v državah članicah EU?

Rezident je v skladu s slovensko zakonodajo obdavčen po t.i. načelu svetovnega dohodka, 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 lahko 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 in pravila relevantne mednarodne pogodbe, kadar je ta sklenjena.

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 njegova poslovna enota.

Slovenski davčni zavezanec se lahko v skladu s pravili domače zakonodaje oz. relevantne mednarodne pogodbe izogne dvakratnemu plačilu davka od dobička oziroma dohodka. Če je že plačal davek od dohodka v tujini (v državi vira) zaradi poslovanja poslovne enote, lahko slovenska davčna zakonodaja oz. relevantna mednarodna pogodba omogoča, da v državi rezidentstva ne plača še enkrat (ponovno) davka na dobiček.

Vidik DDV

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 evropske zakonodaje o skupnem sistemu davka na dodano vrednost, 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.

Vprašanje 10: Ali in na kakšen način mora tuja pravna oseba obvestiti davčni organ o obstoju PE v Sloveniji?

Pravna oseba, ki nima sedeža ali druge registrirane oblike v Sloveniji in opravlja aktivnosti na območju Slovenije se mora vpisati v davčni register. Prijavo za vpis v davčni register se predloži finančnemu uradu, na območju katerega bo opravljala dejavnost, in sicer pred začetkom

opravljanja dejavnosti na območju Slovenije, opravi pa se na obrazcu DR-04 (samostojni podjetnik pa na obrazcu DR-03). Zavezanec nerezident mora natančno in z vso skrbnostjo pravilno ugotoviti potencialni obstoj poslovne enote v Sloveniji. Nepravilna ugotovitev obstoja poslovne enote ima lahko za posledico neizpolnjevanje davčnih obveznosti v Sloveniji.

Vprašanje 11: Kaj morajo vedeti tuja podjetja oz. podjetniki, ki se vpisujejo v davčni register na podlagi obrazcev DR-03 in DR-04 ?

Tuje podjetje oz. podjetnik, ki želi opravljati dejavnost v Sloveniji preko podružnice ali drugače, mora svojo dejavnost prijaviti. Za davčne namene se mora vpisati v register davčnih zavezancev.

Dejavnost, ki jo nerezidenti opravljajo v Sloveniji, lahko predstavlja obstoj poslovne enote nerezidenta oz. stalne poslovne enote v Sloveniji. Dohodki iz takšne dejavnosti so tako v skladu s slovensko nacionalno davčno zakonodajo kot tudi z relevantno mednarodno pogodbo o izogibanju dvojnega obdavčevanja dohodka in premoženja, obdavčeni v Sloveniji.

Tuje podjetje je namreč zavezanec za davek v Sloveniji samo od dohodkov, ki imajo svoj vir v Sloveniji. Dohodek tujega podjetja - nerezidenta, ki je dosežen v poslovni enoti ali preko poslovne enote tega nerezidenta, ima svoj vir v Sloveniji, če se poslovna enota nahaja v Sloveniji.

Poslovna enota nerezidenta oz. stalna poslovna enota je podrobneje opredeljena v prejšnjih točkah tega podrobnejšega opisa.

V Sloveniji bo obdavčen del dohodka nerezidenta, ki se lahko pripiše njegovi poslovni enoti. Obdavčljiv pripisan dohodek podjetja oz. podjetnika je treba davčnemu organu napovedati v davčnem obračunu. Takšen dohodek je določen na osnovi pravil o transfernih cenah in poslovnih knjig, ki se morajo voditi v skladu s slovenskimi računovodskimi standardi in mednarodnimi standardi računovodskega poročanja. V primeru, da omenjena dokumentacija ni pripravljena v slovenskem jeziku, mora tuje podjetje oz. podjetnik na zahtevo davčnega organa zagotoviti overjen prevod zahtevane dokumentacije. V posebnih primerih, ko so dejavnosti poslovne enote nerezidenta takšne narave (npr. trženjske dejavnosti, kot so raziskave trga, javnega mnenja, marketinška dejavnost ipd.), da ne ustvarjajo lastnih prihodkov za enoto in so prihodki oz. dobiček enoti pripisani na podlagi metod o transfernih cenah, je poslovna enota dolžna utemeljiti vsak vnos v davčnem obračunu s pomočjo priložene dokumentacije, ki mora poleg dokumentacije o transfernih cenah vključevati tudi poslovne knjige povezanega tujega podjetja oz. podjetnika, poslovne listine, pogodbe in druge relevantne dokumente.

Dodatne informacije glede davčnih obveznosti so pojasnjene pod točko 4.2 tega podrobnejšega opisa.

Vprašanje 12: Ali je dolžno tuje podjetje, ki v Sloveniji opravlja dejavnost montaže proizvodne linije, registrirati podružnico (vpis v sodni register)?

Pojem podružnice tujega podjetja v Sloveniji je opredeljen v okviru določb gospodarskega in ne davčnega prava. Tuje podjetje lahko v Sloveniji pridobitno dejavnost opravlja preko podružnic, ki so opredeljene kot od sedeža družbe ločene enote, ki nimajo lastne pravne osebnosti, vendar smejo opravljati vse posle, ki jih sicer lahko opravlja družba in se vpišejo v sodni register. Glede na to, da v državah članicah EU velja načelo svobodnega delovanja podjetij, ustanovitev podružnice ni pogoj za opravljanje dejavnosti v gostujoči državi članici, ampak je to pravica. Družbe s sedežem v EU lahko tako dejavnost v Sloveniji opravljajo tudi neposredno in za pravno-formalne namene niso dolžne ustanoviti podružnice v Sloveniji. To pa ne velja za družbe s

sedežem iz tretjih držav (nečlanic EU). Za tuja podjetja iz teh držav je ustanovitev oz. registracija podružnice pogoj, da v Sloveniji lahko opravljajo dejavnost.

Vprašanje 13: Ali je takšna podružnica, ki v Sloveniji opravlja dejavnost montaže proizvodne linije, zavezana za davek od dohodkov pravnih oseb v Sloveniji?

V primeru, da bo podružnica v Sloveniji dejavnost montaže proizvodne linije opravljala dlje kot 12 mesecev (pogoj, da se gradbišče oz. projekt gradnje ali montaže, šteje za poslovno enoto) in ta projekt ne bo predstavljal ene od izjem, zaradi katerih se kraj poslovanja ne bi štel za poslovno enoto, npr. ne bo šlo zgolj za opravljanje dejavnosti pomožne ali pripravljalne narave zase, je takšna podružnica zavezana za davek od dohodkov pravnih oseb v Sloveniji. V zvezi s tem je dolžna predložiti davčni obračun od dohodkov, ki jih dosega v poslovni enoti ali preko poslovne enote.

Vprašanje 14: Kako se obdavčuje dobiček, ki ga v Sloveniji dosežejo tuje letalske družbe?

V primeru, da tuja letalska družba v Sloveniji opravlja dejavnost preko poslovne enote nerezidenta (npr. da ima registrirano podružnico), mora v Sloveniji napovedati davčno obveznost. Vendar se morajo v primeru, ko je med državama sklenjena mednarodna pogodba, poleg določil o stalni poslovni enoti in o obdavčevanju dobička stalne poslovne enote v tem primeru upoštevati tudi določila o obdavčevanju dobička iz ladijskih ali letalskih prevozov v mednarodnem prometu. Ta lahko določajo, da se dobiček iz opravljanja ladijskih ali letalskih prevozov v mednarodnem prometu obdavči samo v državi pogodbenici, v kateri je sedež dejanske uprave podjetja oziroma mednarodne prevozne agencije (v tem primeru v tuji državi, v kateri je sedež letalske družbe). To pomeni, da se uporabljajo samo za dobiček, dosežen iz opravljanja letalskih prevozov v mednarodnem prometu, torej dobiček, ki ga podjetje doseže s prevozom potnikov in blaga, ter dobiček iz pomožnih oziroma podpornih dejavnosti, ki so tesno povezane z neposrednim opravljanjem letalskih prevozov v mednarodnem prometu (običajno enaka pravila veljajo tudi za mednarodni ladijski prevoz). Dohodek oziroma dobiček iz drugih poslovnih dejavnosti podjetja (npr. če bi letalska družba opravljala tudi dejavnost izposoje avtomobilov, hotelske storitve ipd.) se obravnava v skladu s standardnimi pravili o obdavčevanju stalne poslovne enote.

Davčni zavezanec nerezident mora od dohodkov, ki jih dosega z opravljanjem dejavnosti oziroma poslov v poslovni enoti ali preko poslovne enote nerezidenta v Sloveniji, predložiti davčni obračun, pri tem pa lahko znesek prihodkov, ki se nanašajo na opravljanje letalskih prevozov v mednarodnem prometu, izvzame iz obdavčitve na podlagi mednarodne pogodbe o izogibanju dvojnega obdavčevanja. K obračunu mora priložiti tudi ustrezna dokazila o rezidentstvu družbe in izjavo o sedežu dejanske uprave družbe.

Vprašanje 15: Ali lahko dom oz. pisarna na domu (t.i. »home office«) predstavlja stalno poslovno enoto tujega podjetja?

Pisarna na domu lahko pod določenimi pogoji predstavlja stalno poslovno enoto tujega podjetja. Prvič jo lahko predstavlja oseba, ki dela na domu, če se šteje za odvisnega posrednika za tujo družbo. Pri tem je treba poleg pojasnil o odvisnem posredniku, ki jih najdete v odgovorih na predhodna vprašanja, poudariti, da 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 poglobitve dejavnosti) lahko predstavljal stalno poslovno enoto tujega podjetja, v imenu katerega deluje.

Dom oz. pisarna na domu (t.i. »home office«) lahko predstavlja stalno poslovno enoto tujega podjetja tudi kot kraj poslovanja tujega podjetja, če so pri tem izpolnjeni določeni kriteriji, ki so bili iz prakse identificirani na naslednji način:

- redna oz. neprekinjena uporaba doma posameznika (npr. zaposlenega), pri opravljanju dela za tuje podjetje v okviru poglobitve 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.

Če posamezniki niso zaposleni v tujem podjetju in od doma opravljajo poglobitvo dejavnost za tuje podjetje (npr. računalniško raziskovalno-razvojno dejavnost), je obstoj stalne poslovne enote odvisen predvsem 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 mednarodnih pogodb 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 mednarodne pogodbe, ki se uporablja v določenem primeru.

Vprašanje 16: Na kakšen način bo podružnica, ki bo imela dve zaposleni osebi, ki bosta opravljali reklamni marketing, vendar ne bo izstavljala računov oz. ustvarjala prihodkov v Sloveniji, izpolnila davčno obveznost v Sloveniji?

Opredelitev poslovne enote nerezidenta, ki je zavezana za davek od dohodkov pravnih oseb, še posebej vključuje zlasti naslednje prostore, v katerih tuje podjetje opravlja dejavnost v Sloveniji: pisarna, **podružnica**, tovarna, delavnica, rudnik, kamnolom ali katerikoli drug kraj, kjer se pridobivajo in izkoriščajo naravni viri.

Ne glede na to je določena izjema, če bi tuje podjetje preko podružnice opravljal dejavnosti zgolj pripravljalne ali pomožne narave zase. Takšne dejavnosti ne bodo predstavljale poslovne enote nerezidenta, tudi kadar bi sicer zadostile ostalim pogojem za njen obstoj (npr. kraj poslovanja). Ključno pri določanju, katere dejavnosti so pripravljalne ali pomožne narave in katere niso, je ugotavljanje, ali sestavljajo bistven oz. vsaj pomemben del dejavnosti podjetja kot celote, kar je treba ugotoviti tudi v primeru, kadar želi tuje podjetje v Sloveniji opravljati zgolj reklamiranje svojih storitev, pri čemer se morajo upoštevati vsa dejstva in okoliščine konkretnega primera.

Davčna osnova za davek nerezidenta za dejavnost oz. posle v ali preko poslovne enote v Sloveniji, je dobiček, ki se lahko pripiše tej poslovni enoti. Poslovni enoti se lahko pripiše tisti dobiček, za katerega bi se pričakovalo, da bi ga imela, če bi bila samostojni zavezanec, ki

opravlja enako ali podobno dejavnost oz. posle. Pri tem ni pomembno, ali je poslovna enota dejansko samostojna in ustvarja prihodke oz. izstavlja račune (poslovna enota, ki ne ustvarja lastnih prihodkov lahko imenujemo tudi t.i. »dotirana« poslovna enota), temveč jo je treba kot tako obravnavati zgolj za davčne namene oz. za potrebe pripisa dobička v skladu s pravili za določanje transfernih cen, ki temeljijo na neodvisnem tržnem načelu. Na ta način ugotovljeno davčno osnovo poslovne enote mora tuje podjetje vključiti v obračun davka od dohodkov pravnih oseb, ki ga je dolžno predložiti davčnemu organu v Sloveniji. Več v točki 5. 2. – Pripis dobička.

Vprašanje 17: Katere so tipične dejavnosti nerezidenta, ki izpolnjujejo pogoj stalnosti v smislu časa in kraja pri ugotavljanju obstoja stalne poslovne enote v Sloveniji (npr. prodaja kmetijskih pridelkov, potujoča prodajalna)?

Pri opredelitvi stalne poslovne enote po določbah mednarodne pogodbe je treba upoštevati tudi pogoj stalnosti, kar pomeni, da dejavnost nerezidenta ne sme imeti samo začasnega značaja.

Poleg stalnega mesta poslovanja se pri stopnji stalnosti upošteva vsako poslovanje (na tem stalnem mestu), ki ni občasne narave oziroma gre za aktivnosti ponavljajoče se narave, kot na primer prodaja kmetijskih pridelkov, ki jih pridelovalci – nerezidenti prodajajo na stojnicah v Sloveniji. Čeprav je zaradi narave teh pridelkov (npr. mandarin, paradižnika,..) prodaja omejena na časovno obdobje le nekaj mesecev (2 do 3) v letu oziroma na sezonsko komponento dejavnosti nerezidenta, je pričakovati, da se ekonomsko uspešna dejavnost ponovi tudi v prihodnje (ali pa se je že izvedla), zaradi česar gre za veliko verjetnost obstoja stalne poslovne enote.

Tudi pri potujoči prodajalni (npr. prodaja rib v drugi državi pogodbenici) gre za veliko verjetnost obstoja stalne poslovne enote zaradi ponavljajoče se (in običajno tudi sezonske narave) dejavnosti, kar predstavlja stalnost v časovnem in krajevnem (teritorialno zaključeno območje, prodaja se običajno na istih lokacijah) smislu.

Stojnice na prireditvah običajno zaradi nizke stopnje stalnosti (občasna narava, lahko tudi na istih lokacijah) ne predstavljajo stalne poslovne enote nerezidenta.