

OBRAČUN DDV IN BREZPLAČNA DOBAVA PUBLIKACIJ Z OGLAŠEVALSKO VSEBINO

Pojasnilo DURS, št. 4230-250/2007, 20. 9. 2007

V zvezi z brezplačno dobavo publikacije ciljni skupini potencialnih potrošnikov v okviru opravljanja dejavnosti oglaševalskih storitev, ki se opravijo za naročnike in plačnike oglasov, natisnjenih v teh publikacijah, sta bili zastavljeni naslednji vprašanji:

1. Ali dobava publikacije, ki je sestavni del enotne dobave storitve oglaševanja in jo naročijo in plačajo oglaševalci, ciljni skupini potencialnih potrošnikov, ki za publikacijo ne plačajo, velja za podporno dobavo glavni dobavi storitve oglaševanja?
2. Zakaj, če sploh, bi bilo treba od tovrstne dobave ponovno obračunati DDV po določbah o brezplačni dobavi blaga, če je bil DDV že obračunan od glavne dobave, to je od storitve oglaševanja, tovrstna dobava publikacije pa je glede na glavno zgolj (nesamostojna) podporna dobava?

Na vprašanji odgovarjamo:

Brezplačna dobava publikacije z oglaševalskimi vsebinami velja kot enotna dobava storitve oglaševanja, če je oglaševanje prvotni cilj enovite dobave, katere podredni del je tudi brezplačna dobava publikacije prejemnikom, to je potencialnim kupcem oglaševalnih proizvodov.

Obrazložitev:

Zakon o davku na dodano vrednost - ZDDV-1 (Uradni list RS, št. 117/06 in 52/07) in Direktiva Sveta 112/2006 z dne 28. 11. 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost (UL L 347, 11. 12. 2006, str. 1; v nadaljnjem besedilu: direktiva 112) ne opredeljujeta pojma oglaševanja in pojma enotne dobave, zato je treba pri uporabi predpisov o obdavčitvi z DDV upoštevati tudi načela in razlage, ki jih je v sodbe vpeljalo Sodišče Evropskih skupnosti (v nadaljnjem besedilu: Sodišče ES).

Podrobnejše je pojem enotna dobava Sodišče ES med drugim pojasnilo v sodbi **Levob, C-41/04**, pri kateri iz devetnajstega odstavka izhaja, da je treba pri ugotavljanju, ali obstajata dve samostojni transakciji ali več ali samo enotna transakcija (in če je to enotna transakcija, ali je treba to enotno transakcijo opredeliti kot opravljanje storitev), upoštevati vse okoliščine, v katerih se opravi obravnavana transakcija, kadar ta transakcija obsega skupek delov in dejanj. Ob upoštevanju dveh okoliščin, kakor izhaja iz dvajsetega odstavka navedene sodbe, je treba običajno vsako transakcijo upoštevati kot samostojno in neodvisno; po drugi strani pa transakcije, ki z gospodarskega vidika pomenijo samo eno transakcijo, ne umetno razdeliti, da se ne bi izkrivilo delovanje sistema DDV. V tem primeru je treba **poiskati značilne dele zadevne transakcije**, da se ugotovi, ali davčni zavezanec opravi več samostojnih glavnih storitev (dobavo storitve oglaševanja in dobavo blaga – publikacije) ali enotno storitev (dobavo storitve oglaševanja ali brezplačno dobavo publikacije).

Z enotno transakcijo imamo po mnenju Sodišča ES opraviti zlasti takrat, kadar je treba enega ali več delov upoštevati kot glavno transakcijo, medtem ko je treba po drugi strani druge dele transakcije upoštevati kot eno od pomožnih transakcij, ki so drugače davčno obravnavane kakor glavna transakcija.

Zaradi približevanja zakonodaj na področju DDV je v tej zvezi mogoča primerjava ureditve področja obdavčitve z DDV v drugi državi članici z ureditvijo v Republiki Sloveniji in usklajeno razlaganje predpisa DDV v skladu z direktivo 112, če nacionalni predpisi to dopuščajo (v tem primeru ZDDV-1).

Za dodatno podkrepitev odgovora je uporabna sodba **Baxi Group LTD proti The Commissioners for HM Revenue and Customs***, v kateri so izpostavljeni nekateri vidiki odločanja o enoviti dobavi, sestavljeni iz dobave dveh ali več dobav blaga ali storitev, in sklicevanje na sodbo Customs and Excise Commissioners proti Telemed Ltd. in sodbi Sodišča ES**. Za odločitev, ali nekatere dobave blaga ali storitev veljajo kot enotna dobava, je v skladu z omenjeno sodbo treba upoštevati naslednje:

1. kot splošno pravilo je treba vsako dobavo blaga ali storitev praviloma upoštevati kot enovito in neodvisno transakcijo, transakcije pa z ekonomskega vidika ne umetno razdeliti;
2. niti nacionalna zakonodaja niti direktiva o DDV ne vsebujeta določb o davčni obravnavi »mešanih« dobav, zato so merila za takšno obravnavo tista, ki so jih določila sodišča;
3. kadar je transakcija sestavljena iz več delov in dejanj, je treba upoštevati vse okoliščine, ki vplivajo na to transakcijo;
4. če je transakcija z ekonomskega vidika enotna (enovita) dobava, ne sme biti umetno ločena; za preprečitev umetnega ločevanja transakcij mora sodišče (ali tisti, ki odloča o davčni obravnavi transakcije) zasledovati stopnjo posplošenja, ki ustreza ekonomski realnosti – treba je ugotoviti ekonomsko realnost transakcije***;
5. za določitev, ali transakcija z ekonomskega vidika pomeni enovito ali sestavljeno ali mešano dobavo, je treba ugotoviti bistvene značilnosti dobave – kaj je prevladujoči namen transakcije;
6. eden od načinov, vendar ne edini, za določitev, ali je to enovita ali sestavljena transakcija, je možnost določitve glavne dobave (jedra), v razmerju do katere so druge dobave samo spremljajoče;
7. kadar ni mogoče določiti prevladujoče dobave (skupne dobave, pri kateri ni spremljajočih dobav), je treba upoštevati »table top« (vrh seznama) za ugotovitev pravilne in temeljne vrste nadomestila za prejeto plačilo;
8. glavni pristop k določitvi davčne obravnave sestavljenih (mešanih) transakcij mora biti pravičen in razumen;
9. pravni preizkusi in analize, ki so jih prevzela sodišča (predvsem Sodišče ES) pri odločanju, ali določena transakcija pomeni enovito ali sestavljeno dobavo, zadevajo transakcije, sestavljene iz več dobav blaga, transakcije, sestavljene iz več dobav storitev, in transakcije, sestavljene iz dobav blaga in dobav storitev skupaj.

Za določitev pravilne davčne obravnave transakcije z vidika DDV sta odločilna vsebina in dejansko stanje transakcije, ki se ugotavlja v vsakem primeru posebej. Sklenjene obligacijske pogodbe (npr. za oglaševalske storitve) so lahko dodaten argument pri določanju vsebinske obravnave transakcij, ne morejo pa prevladati nad vsebino transakcije, če je ta različna od vsebine v sklenjenih pogodbah.

Kakor zaključuje sodnik v omenjeni sodbi Baxi Group Ltd. je tudi v obravnavanem primeru na podlagi enakih zaključkov mogoče določiti, da dobava publikacije lahko velja kot enotna dobava oglaševalske storitve le, **če oglaševanje pomeni bistven (prevladujoči) del enovite dobave**. Treba je torej ugotoviti, ali dejansko stanje transakcije ustreza vsebini tega poslovnega dogovora; to pomeni, ali je brezplačna dobava publikacije del poslovnega dogovora med naročnikom oglaševanja in izdajateljem te publikacije in ne gre za dobavo na podlagi drugega pravnega razmerja. Navedeno potrjuje že ugotovljeno dejansko stanje na podlagi odločitve Sodišča ES, ki je bilo izhodišče za sodbo v zadevi Baxi Group Ltd.

Če namreč izdaja brezplačne publikacije ne pomeni samo dela dobave v okviru oglaševalskih storitev, ampak se brezplačno razdeli na podlagi drugega pravnega razmerja, ki odraža dejansko stanje transakcije (npr. plačilo za dobavo publikacije, ki

vsebuje tudi brezplačnik), ni mogoče govoriti o enoviti dobavi storitve oglaševanja, saj oglaševanje potem ni prvotni (prevladujoči) del celotne transakcije. V tem primeru je prvotni cilj enovite dobave dobava na podlagi tega drugega pravnega razmerja (npr. dobava publikacije za plačilo) in posledično brezplačna dobava pomeni del enovite dobave blaga. Oglaševalska storitev v ožjem pomenu (oglas v publikaciji) se v tem primeru obravnava ločeno od dobave blaga, ker je ni mogoče upoštevati kot del enovite dobave in pomeni ekonomsko ločeno transakcijo.

Da razdelitev publikacije velja za obdavčljivo dobavo blaga, mora biti ta dobava del enovite transakcije dobave blaga (skupaj ali brez storitve oglaševanja) in samostojno ekonomsko pomemben del skupne transakcije, ki jo je treba davčno ločeno obravnavati. Pri brezplačni razdelitvi publikacije bralcem – potencialnim potrošnikom je ločena obdavčljiva dobava blaga možna samo na podlagi prvega odstavka 7. člena ZDDV-1, po katerem kot dobava blaga, opravljena za plačilo, velja tudi brezplačna odtujitev blaga, ki je del poslovnih sredstev davčnega zavezanca. Predmet DDV so namreč po prvem odstavku 3. člena ZDDV-1 dobave blaga, ki jih davčni zavezanec opravi v okviru opravljanja svoje gospodarske dejavnosti na ozemlju Slovenije za plačilo.

Na podlagi ugotovitev, ki temeljijo na pravnih virih Sodišča ES v zadevi Levob, in ob razlagi sodbe v zadevi Baxi Group Ltd. v obravnavanem primeru dobava publikacije lahko velja kot enotna transakcija storitve oglaševanja za naročnike – oglaševalce in se obdavči v skladu z določbami o obdavčitvi teh storitev, **če je prvotni namen izdaje publikacije oglaševanje z objavo oglasov (in ne dobava publikacije)**, katere podporni del je brezplačna dobava publikacije potencialnim potrošnikom – bralcem publikacije. Dejstvo, da so v publikaciji tudi druge vsebine (informativne), v tem primeru ne vpliva na obdavčitev dobave publikacije kot enotne storitve oglaševanja, če te (informativne) vsebine pomenijo sredstvo za izpolnitev pogodbene obveznosti (pridobitev čim večjega števila bralcev – potencialnih potrošnikov, ki se seznanijo z oglaševalnimi produkti).