

DAVČNA OBRAVNAVA SPLETNEGA OGLAŠEVANJA

Pojasnilo DURS, št. 4200-69/2008, 2. 7. 2008

Zavezanec prosi za pojasnilo v zvezi z obdavčitvijo prihodkov iz naslova spletnega oglaševanja. Za posamezne primere navaja vprašanja, ki jih na kratko povzemamo in nanje odgovarjamo:

Primer št. 1:

Fizična oseba je lastnik in upravljavec spletne strani, na kateri prikazuje oglase ene izmed oglaševalskih mrež (v nadaljevanju založnik). Oglaševalska mreža je podjetje, ki združuje spletne strani različnih založnikov, ki želijo na svojih spletnih straneh prikazovati spletne oglase, pri tem pa se ne želijo ukvarjati s trženjem oglasnega prostora in kontakti z oglaševalci. Oglaševalska mreža pridobi oglaševalce, s katerimi sklene pogodbo za prikazovanje njihovih oglasov na spletnih straneh, vključenih v oglaševalsko mrežo. Založnik je na podlagi prikazanih oglasov upravičen do dela prihodkov, ki jih ustvari oglaševalska mreža s prodajo oglasnega prostora na založnikovi spletni strani. Pravno gledano bi vključitev v oglaševalsko mrežo lahko predstavljala sklenitev najemne pogodbe, na podlagi katere založnik odda posamezna oglasna mesta v zakup oglaševalski mreži. Oglaševalska mreža ima pravico z zakupljenimi oglasnimi mesti samostojno razpolagati in jih tudi oddati v podzakup. Dejansko je oddaja oglasnega prostora v podzakup namen vključitve, saj založnik prejme »najemnino« v določenem % od cene, ki jo oglaševalec (podzakupnik) plača oglaševalski mreži (zakupniku).

a) Kakšna je davčna obravnava izplačila založniku na podlagi tovrstnega sodelovanja, če založnik ni registriran za opravljanje nobene dejavnosti, niti ne posluje kot samostojni podjetnik ali preko pravne osebe?

Dohodek, ki ga fizična oseba dosega s prikazovanjem oglasov različnih oglaševalskih mrež, se šteje za dohodek, ki je obdavčen po Zakonu o dohodnini – ZDoh-2 (Uradni list RS, št. 117/06, 10/08), in sicer;

- kot dohodek iz drugega pogodbenega razmerja,
- kot dohodek iz dejavnosti.

Pri presoji opredelitve vrste dohodka je treba ugotoviti naravo razmerja med izplačevalcem dohodka (naročnikom-oglaševalsko mrežo) in izvajalcem posla (založnikom). V primeru, da založnik opravlja delo občasno po pogodbi ter na podlagi odvisnega razmerja (delo opravi pod nadzorom in po navodilih naročnika, ne prevzema finančnega tveganja v zvezi s poslovanjem naročnika, običajno storitve ne opravlja za več naročnikov in ni neposredno udeležen na dobičku ali izgubi, doseženi z delom, ki ga opravlja), se prejeti dohodek obravnava kot dohodek iz drugega pogodbenega razmerja. V kolikor bo založnik opravljal storitve trženja oglasov neodvisno samostojno (dejavnost bo opravljal na svoj račun, v svojo korist, na svojo odgovornost in na svoj riziko) ter se s to aktivnostjo namerava ukvarjati trajno tudi v prihodnje, se doseženi dohodki obdavčijo z dohodkom iz dejavnosti.

Glede na to, da iz vprašanja niso razvidna vsa dejstva in okoliščine, ki bi omogočale presojo ali bo založnik te aktivnosti opravljal samostojno in neodvisno, oz. ali bo ta dohodek dosegel na podlagi odvisnega pogodbenega razmerja, na vprašanje ni mogoče podati dokončnega odgovora.

b) Kaj morajo prejemniki tovrstnih izplačil narediti, da bo takšno plačilo mogoče legalno oz. da bodo vse formalnosti davčnega postopka izpolnjene? Je potrebna registracija dejavnosti, vodenje poslovnih knjig ali kakšna druga obveznost?

V primeru, da fizična oseba dosega dohodek iz dejavnosti, se mora za opravljanje dejavnosti registrirati kot samostojni podjetnik in vpisati v Poslovni register Slovenije.

Obveznost vpisa oziroma priglasitve opravljanja dejavnosti določa Zakon o preprečevanju dela in zaposlovanja na črno – ZPDZC (Uradni list RS, št. 12/07). Fizična oseba, ki opravlja dejavnost, mora voditi tudi poslovne knjige (54. člen Zakona o gospodarskih družbah – ZGD-1, Uradni list RS, št. 42/06, 10/08). Vrste in način vodenja poslovnih knjig in evidenc predpisuje Pravilnik o poslovnih knjigah in drugih davčnih evidencah za fizične osebe, ki opravljajo dejavnost (Uradni list RS, št. 138/06, 52/07).

c) Kdaj je obseg storitev, opravljenih s strani založnika takšen, da bi se morala fizična oseba registrirati za opravljanje dejavnosti?

Po določbi 46. člena ZDoh-2 se za dohodek iz dejavnosti šteje dohodek, dosežen z neodvisnim samostojnim opravljanjem dejavnosti, torej, ko gre za trajno neodvisno opravljanje ekonomske aktivnosti. Trajnost v ZDoh-2 ni neposredno izpostavljena, vendar izhaja posredno iz pojma dejavnost. O opravljanju dejavnosti ni mogoče govoriti, če gre za enkratni posel ali občasne, nepovezane posle.

Primer št. 2:

Založnik iz prejšnjega primera s prikazovanjem oglasov na svojih spletnih straneh zasluži določen znesek, ki pa ga želi porabiti za oglaševanje lastnih spletnih strani in sicer na drugih spletnih straneh v okviru iste oglaševalske mreže. Izplačevalec prihodka iz naslova oglaševanja in prejemnik plačila za oglaševanje bi bila v tem primeru ista oseba – oglaševalska mreža. Ali je mogoče opraviti medsebojni pobot med obema stranema tega poslovnega odnosa (oglaševalsko mrežo na eni strani in fizično, ki je hkrati ponudnik (založnik) in najemnik (oglaševalec) oglaševalskega prostora na drugi strani), ne da bi obe strani izdali račun za opravljeno storitev oziroma za pridobljen dohodek, če se znesek v celoti pobota?

Primer št. 3:

Dva založnika spletnih strani (posamezni založnik ima lahko status fizične osebe, registrirane za opravljanje dejavnosti, poslovnega subjekta, identificiranega za namen DDV ali poslovnega subjekta, ki za namen DDV ni identificiran) se dogovorita o medsebojnem sodelovanju in sicer o izmenjavi oglasnega prostora. Vsak založnik bo prikazal določeno število oglasov za spletne strani drugega založnika. Ali je mogoče opraviti medsebojni pobot med obema stranema tega poslovnega odnosa, ne da bi obe strani izdali račun za opravljeno storitev, če se znesek v celoti pobota?

Za vsak poslovni dogodek, kot je npr. tudi opravljen promet blaga oz. storitev, je potrebno izdati knjigovodsko listino (t.j. račun), ki je podlaga za vpisovanje poslovnih dogodkov v poslovne knjige. Navedeno izhaja iz 5. točke Uvoda v Slovenske računovodske standarde SRS (2006) – Temeljne računovodske predpostavke in kakovostne značilnosti računovodenja, ki določa, da je ena temeljnih računovodskih predpostavk tudi upoštevanje nastanka poslovnih dogodkov. To pomeni, da je treba računovodske izkaze sestavljati na podlagi računovodenja, ki je zasnovano na temeljnih poslovnih dogodkih – knjigovodskih listinah (t.j. v posebni obliki sestavljen zapis o nastanku poslovnega dogodka). Prav tako tudi ZGD-1, ki v 62. členu ureja splošna pravila o členitvi izkazov, določa, da v izkazih ni dovoljeno pobotati posameznih aktivnih postavk s posameznimi pasivnimi postavkami ali posameznih postavk prihodkov s posameznimi postavkami odhodkov.

Primer št. 4:

Podjetje s sedežem v ZDA je lastnik oglaševalske mreže, v katero so vključeni tudi založniki spletnih strani (fizične osebe, ki niso registrirane za opravljanje dejavnosti) s stalnim prebivališčem v Sloveniji. Založnik je na podlagi dogovora o delitvi prihodkov upravičen do plačila za opravljene storitve prikazovanja spletnih oglasov, ki mu jih posreduje oglaševalska mreža. Po oddaji zahteve za izplačilo zaslužka, ameriško podjetje pošlje založniku ček. Ali obstajajo in kakšne so morebitne davčne obveznosti tuje oglaševalske mreže in/ali slovenskega založnika (fizične osebe) v zvezi s prihodki iz naslova prikazovanja spletnih oglasov?

V primeru, da fizična oseba ni registrirana za opravljanje dejavnosti, se dohodek iz naslova prikazovanja spletnih oglasov ameriške oglaševalne mreže, obdavči kot dohodek iz drugega pogodbenega razmerja. Akontacijo dohodnine od dohodka iz drugega pogodbenega razmerja ugotovi davčni organ na podlagi napovedi, ki jo mora davčni zavezanec vložiti do desetega dne v mesecu za pretekli mesec (288. člen Zakona o davčnem postopku – ZDavP-2, Uradni list RS, št. 117/06).