**Stopnja DDV pri dobavi blaga prek spleta**

**Pojasnilo FURS št. 0920-9320/2022-1 z dne 30. 05. 2022**

V zadnjem času je Finančna uprava RS prejela več vprašanj glede davčne obravnave DDV v primeru dobave blaga z dostavo pri prodaji blaga na daljavo v druge države članice in prodaji blaga prek spleta, ki se dobavi končnim potrošnikom v državi članici dobavitelja. Davčne zavezance zanima, kako obravnavati dobavo blaga prek spleta z dostavo, in sicer ali stroški dostave predstavljajo skupaj z dobavo blaga enotno transakcijo in so obdavčeni po isti stopnji za dobavljeno blago ali predstavljajo ločeno transakcijo.

Izpostavljena so bila naslednja vprašanja:

1. Davčni zavezanec, identificiran za namene DDV, prodaja blago prek spleta končnim potrošnikom v svoji državi članici. Kupci ne morejo sami prevzeti blaga na lokaciji dobavitelja. Prevoz blaga organizira prodajalec in tako poleg blaga zaračuna tudi strošek pošiljanja (ni vključen v ceno blaga). Ali se v tem primeru transakcija dobave blaga in transakcija dostave obravnava ločeno, ali je storitev prevoza/pošiljanja pomožna transakcija k dobavi blaga in se jo obravnava kot enotno transakcijo?
2. Ali na odločitev o enotni/posamezni ločeni transakciji vpliva možnost izbire glede dostave s strani kupca?
3. Davčni zavezanec, identificiran za namene DDV, opravlja oproščeno dejavnost npr. po 4. točki prvega odstavka 42. člena ZDDV-1 (storitve zobnih tehnikov in zobna protetika). Blago izdela po naročilu zobozdravnika in mu ga dostavi prek pošte. Ali v tem primeru transakciji obravnavati ločeno ali je storitev prevoza/pošiljanja pomožna transakcija k dobavi blaga in se jo obravnava enako kot blago (vse oproščeno)?
4. Davčni zavezanec, identificiran za namene DDV, dobavlja blago drugim davčnim zavezancem, ki so identificirani za DDV v drugih državah članicah. Pogoji za oprostitev po 1. točki 46. člena ZDDV-1 so izpolnjeni. Dobavitelj ima s kupci različne dogovore, in sicer:
   1. z blagom v času prevoza razpolaga dobavitelj in slednji tudi organizira prevoz. Stroške prevoza zaračuna kupcu poleg blaga (strošek ni vključen v ceno tega blaga);
   2. z blagom v času prevoza že razpolaga kupec, a mu dobavitelj vseeno opravi prevoz tega blaga in mu ga tudi zaračuna poleg blaga.

Ali se z vidika določanja kraja in poročanja v rekapitulacijsko poročilo, dobavo blaga in opravljanje storitev prevoza/pošiljanja obravnava kot dve ločeni transakciji ali je storitev prevoza/pošiljanja le pomožna transakcija k dobavi blaga in jo je treba obravnavati enako kot blago?

1. Po kateri stopnji DDV se obdavči strošek dostave, če se istočasno dobavlja blago, ki je obdavčeno po različnih stopnjah DDV (npr. dobava blaga po splošni stopnji in nižji stopnji) in dostava predstavlja pomožno transakcijo h glavni, torej gre za enotno transakcijo, kjer je dostava obdavčena po stopnji dobave blaga?

V nadaljevanju pojasnjujemo:

*Pri dobavi blaga prek spleta, kjer se blago dobavlja končnim potrošnikom v državi dobavitelja in prodaji blaga na daljavo, kjer se blago dobavlja končnim potrošnikom v druge države članice, stroški dostave predstavljajo pomožno storitev h glavni transakciji, tj. dobavi blaga. Tako se za namene DDV obravnavajo enako kot dobava blaga, in sicer ne glede na to, če so na računu prikazani ločeno in ali ima stranka možnost izbire glede dostave. Če se istočasno dobavlja blago po splošni in po nižji stopnji DDV, se DDV od dostave obračuna v sorazmernem deležu dobavljenega blaga.*

*Če davčni zavezanec, identificiran za namene DDV, dobavlja blago drugim davčnim zavezancem, ki so identificirani za namene DDV v drugih državah članicah, so stroški dostave v osnovi pomožna storitev h glavni, če je blago odpremljeno s strani dobavitelja ali v njegovem imenu in breme tveganja v zvezi z odpremo in dobavo blaga nosi dobavitelj. Če v času prevoza z blagom že razpolaga kupec, so stroški prevoza samostojna transakcija.*

V obravnavanih primerih je treba presoditi, ali stroški dostave pri dobavi blaga prek spleta predstavljajo pomožno storitev dobave blaga in so obdavčeni po isti stopnji kot dobavljeno blago, ali predstavljajo ločeno transakcijo in je treba vsako od njih za namene DDV obravnavati posamezno.

Pri presoji, ali gre za več samostojnih transakcij ali za enotno transakcijo iz sodne prakse Sodišča Evropske unije (v nadaljevanju sodišče EU) izhaja napotilo, da je treba v primeru, ko gre za enotno transakcijo, upoštevati vse okoliščine, v katerih se opravi transakcija. Pri tej presoji je treba upoštevati, da se vsaka transakcija načeloma šteje za samostojno in neodvisno, vendar pa, po drugi strani, tistih transakcij, ki z gospodarskega vidika obsegajo eno samo transakcijo, ni treba umetno razdeliti. Z enotno transakcijo imamo opraviti zlasti takrat, kadar je treba enega ali več elementov šteti za glavno transakcijo, medtem ko je po drugi strani treba element oziroma elemente šteti za eno od pomožnih transakcij, ki so davčno enako obravnavane kot glavna transakcija. Enako velja, kadar sta dva elementa ali dve dejanji ali je več teh, ki jih davčni zavezanec opravi za potrošnika, ki je običajni potrošnik, tako tesno povezani, da dejansko sestavljata nedeljivo gospodarsko transakcijo, katere razdelitev bi bila umetna. Zlasti je treba dobavo šteti za pomožno dobavo glavne dobave, če ta za stranko nima samostojnega namena, ampak predstavlja sredstvo za boljšo uporabo ponujene glavne storitve. Za določitev pravilne davčne obravnave transakcije z vidika DDV je torej pomembna vsebina in dejansko stanje transakcije, ki se ugotavlja v vsakem primeru posebej.

Glede na omenjeno je torej treba v vsakem posameznem primeru posebej preveriti vse elemente transakcije ter ugotoviti, ali opravljena storitev glede na cilje pomeni enotno dobavo.

Iz sodne prakse Sodišča EU izhaja, da se od načela samostojnosti vsake storitve odstopa v primeru, kadar je storitev zgolj nesamostojna pomožna storitev glavne storitve. Storitev je treba šteti za pomožno storitev glavne, če za stranko ni cilj, temveč sredstvo, da lahko uporabljajo glavno storitev izvajalca storitev pod boljšimi pogoji. Pomožna storitev je v primerjavi z glavno storitvijo manj pomembna, zato je davčno enako obravnavana kot glavna storitev. To pomeni, da je treba pomožno storitev za namene DDV obravnavati kot glavno storitev.

Za neobstoj pomožne storitve je tipično, da prejemnik storitev zanje nima samostojnega gospodarskega interesa, saj se z njimi zgolj zaokroži in dopolni glavna transakcija, zato jo običajno spremljajo. Z vidika povprečnega potrošnika se njihov namen lahko uresniči samo v povezavi z glavno transakcijo. Dejstvo, da pomožno storitev lahko opravlja tudi tretja oseba – npr. storitev odpreme in pakiranja izvajajo zunanji izvajalci – ne preprečuje, da bi se štela za pomožno storitev. Sodišče je kot značilni pomožni storitvi pri dobavi blaga opredelilo pakiranje in odpremo, ker ti storitvi nista tako pomembni, da bi bili samostojni glavni storitvi, saj sta namenjeni zgolj izpolnjevanju dejanskega namena pogodbe.

V skladu s sodno prakso Sodišča EU dejstvo, da je zaračunana enotna cena, ali da so bile pogodbeno določene ločene cene, ni odločilno pri ugotavljanju, ali je treba ugotoviti obstoj dveh ali več ločenih in samostojnih transakcij ali enotno gospodarsko transakcijo.

Prav tako na odločitev ne vpliva možnost izbire med posameznimi storitvami. Navedeno je sodišče presojalo v zadevi C-276/09, kjer je odločilo, da dodatni stroški, ki se zaračunajo pri uporabi nekaterih načinov plačila za storitve mobilne telefonije ne pomenijo plačila storitev, ki bi bile ločene in neodvisne od glavne storitve, ki je zagotavljanje telekomunikacijskih storitev. V omenjenem primeru so imele stranke možnost izbire med različnimi oblikami plačila, med katerimi so nekatere oblike plačila pomenile tudi zaračunavanje dodatnih stroškov, ki jih je sodišče opredelilo kot pomožno storitev h glavni storitvi.

V skladu z navedenim je stroške dobave blaga prek spleta/dobave blaga na daljavo šteti kot pomožno storitev h glavni in se obdavčijo po stopnji DDV, kot velja za dobavo blaga, ki predstavlja glavno transakcijo.

Glede izpostavljenih vprašanj še dodatno pojasnjujemo:

1. Prodaja blaga prek spleta končnim potrošnikom v državi članici dobavitelja in dobava blaga na daljavo končnim potrošnikom v drugih državah članicah

Davčni zavezanec, identificiran za namene DDV, ki prodaja blago prek spleta končnim potrošnikom v svoji državi članici in prodajo blaga na daljavo končnim potrošnikom v druge države članice, kjer kupci ne morejo sami prevzeti blaga na lokaciji dobavitelja in kjer prevoz blaga organizira prodajalec in tako poleg blaga zaračuna tudi strošek pošiljanja (ne glede na to, ali je vključen v ceno blaga ali je na računu prikazan ločeno) opravi enotno transakcijo dobave blaga prek spleta/dobave blaga na daljavo, kjer stroški dostave predstavljajo nesamostojno pomožno storitev in se obravnavajo enako kot dobava blaga.

1. Možnost izbire kupca glede dostave oziroma osebnega prevzema

Na odločitev o enotni transakciji pri dobavi blaga prek spleta ne vpliva možnost izbire dostave s strani kupca. Tudi v primeru, kjer ima stranka možnost izbire in se odloči za osebni prevzem pri dobavitelju, navedena izbira ne predstavlja ključnega pomena, ki bi stroške dostave pri kupcih, ki so se odločili za dostavo, opredelil kot ločeno storitev, saj je dostava namenjena zgolj izpolnjevanju dejanskega namena pogodbe. Strošek dostave namreč ni cilj kupca, ampak le sredstvo za prejem naročenega blaga.

1. Dostava blaga v okviru opravljanja oproščene dejavnosti

V primeru, kjer se v okviru opravljanja oproščene dejavnosti, npr. po 4. točki prvega odstavka 42. člena ZDDV-1 (storitve zobnih tehnikov in zobna protetika), izdela blago in dostavi prek pošte, stroški dostave predstavljajo nesamostojno pomožno storitev in se obravnavajo enako kot dobava blaga (celotna transakcija je oproščena plačila DDV).

1. Dobava blaga davčnim zavezancem v drugo državo članico

Če davčni zavezanec, identificiran za namene DDV, dobavlja blago drugim davčnim zavezancem, ki so identificirani za namene DDV v drugih državah članicah (pogoji za oprostitev po 1. točki 46. člena ZDDV-1 so izpolnjeni), so stroški dostave v osnovi pomožna storitev h glavni, če je blago odpremljeno s strani dobavitelja ali v njegovem imenu. V tem primeru namreč breme tveganja v zvezi z odpremo in dobavo blaga nosi dobavitelj.

Na podlagi prvega odstavka 36. člena ZDDV-1 pri dobavah blaga ali storitev davčna osnova vključuje vse, kar predstavlja plačilo (v denarju, v stvareh ali v storitvah), ki ga je prejel ali ga bo prejel dobavitelj ali izvajalec od kupca, naročnika ali tretje osebe za te dobave, vključno s subvencijami, ki so neposredno povezane s ceno takih dobav, če ni s tem zakonom drugače določeno. V davčno osnovo se vštevajo, če že niso všteti, tudi postranski stroški kot so provizije, stroški pakiranja, prevoza in zavarovanja, ki jih dobavitelj ali izvajalec zaračuna kupcu oziroma naročniku storitve.

V skladu s tem se v polje 12 obrazca DDV vpisuje celotna vrednost blaga, ki ga odpošlje ali odpelje dobavitelj ali druga oseba za njegov račun iz Slovenije v drugo državo članico in je tam nastala obveznost za obračun DDV, vključno s stroški pošiljanja blaga. Navedena vrednost je tudi predmet poročanja v rekapitulacijskem poročilu, kjer mora davčni zavezanec navesti podatke, ki so predpisani v 90. členu ZDDV-1.

Navedeno pa ne velja v primeru, kjer z blagom že v času prevoza razpolaga kupec, ki nosi tudi vso breme tveganja v zvezi z odpremo. V tem primeru so stroški prevoza samostojna transakcija.

1. Stopnja DDV za dostavo v primeru dobave blaga, ki je obdavčeno po različnih stopnjah DDV

V primeru, kjer stroški dostave predstavljajo nesamostojno pomožno storitev in se obravnavajo enako kot dobava blaga, se od celotne vrednosti obračuna DDV po stopnji za dobavljeno blago. Če se istočasno dobavlja blago po splošni in po nižji stopnji DDV, se DDV od dostave obračuna v sorazmernem deležu dobavljenega blaga.