

PRODAJNE AKCIJE, POPUSTI NA PODLAGI KUPONOV IN OBRAČUN DDV

Pojasnilo DURS, št. 4230-965/2006, 19. 3. 2007

Davčni zavezanec v okviru marketinške politike z različnimi akcijami nagraduje zveste kupce. V zvezi z vprašanjem o obračunavanju DDV od daril kupcem in od blaga, ki ga proda s »pika popustom«, pojasnujemo:

1 Brezplačna darila kupcem

V trenutni akciji davčni zavezanec nagraduje kupce, ki v določenem obdobju opravijo nakup, vreden najmanj 130 evrov, za kar brezplačno prejmejo servis porcelana. Akcijo oglašuje kot brezplačno darilo, dejansko pa davčni zavezanec meni, da gre za popust v blagu, saj mora kupec za pridobitev brezplačnega servisa porcelana opraviti nakupe najmanj v znesku 130 evrov.

Za dobavo blaga, opravljeno za plačilo, se na podlagi 7. člena Zakona o davku na dodano vrednost – ZDDV-1 (Uradni list RS, št. 117/06) šteje tudi uporaba blaga, ki je del poslovnih sredstev davčnega zavezanca, za zasebne namene ali za zasebne namene njegovih zaposlenih, brezplačna odtujitev tega blaga ali kakršna koli uporaba blaga za druge namene kot za namene opravljanja njegove dejavnosti, če je za to blago ali sestavine tega blaga izkoristil pravico do celotnega ali delnega odbitka DDV. Izjema je brezplačno dajanje poslovnih vzorcev in daril manjših vrednosti. Na podlagi drugega odstavka 7. člena ZDDV-1 se za dobavo blaga, opravljeno za plačilo, namreč ne šteje:

- brezplačno dajanje poslovnih vzorcev v razumnih količinah kupcem ali bodočim kupcem, če jih ti ne dajo v prodajo oziroma so v taki obliki, da ni mogoče, da se prodajajo;
- dajanje daril manjših vrednosti v okviru opravljanja dejavnosti davčnega zavezanca, če se dajejo le občasno in če se ne dajejo istim osebam. Za darila manjših vrednosti se štejejo darila, pri katerih vrednost posameznega darila ne preseže 20 evrov.

Brezplačna odtujitev blaga se tako šteje za dobavo, opravljeno za plačilo, kar posledično pomeni, da je treba od daril večjih vrednosti obračunati DDV.

Glede vštevanja popustov, odobrenih v trenutku dobave, v davčno osnovo ZDDV-1 v šestem odstavku 36. člena določa, da se v davčno osnovo ne vštevajo cenovni popusti za predčasno plačilo ter cenovni popusti in rabati, odobreni naročniku in obračunani v trenutku dobave.

Naknadno priznane popuste pa ureja drugi odstavek 39. člena ZDDV-1. Ta določa, da se pri znižanju cene po opravljeni dobavi davčna osnova ustrezno zmanjša. Davčni zavezanec lahko popravi (zmanjša) znesek obračunanega DDV, če naročnik blaga oziroma storitev popravi (zmanjša) znesek DDV, ki ga je odbil, in če o tem pisno obvesti dobavitelja. Davčni zavezanec lahko v skladu z drugim odstavkom 41. člena Pravilnika o izvajanju zakona o davku na dodano vrednost – pravilnik (Uradni list RS, št. 141/06) zmanjša znesek DDV od naknadno priznanih popustov, kot so npr. superrabati in popusti zaradi slabše kakovosti blaga, če je bilo o njih neposredno dogovorjeno med dobaviteljem in prejemnikom.

V zvezi z razlago določb Direktive sveta 2006/112/ES o skupnem sistemu davka na dodano vrednost (v nadaljnjem besedilu: direktiva DDV), s katero je bila preoblikovana šesta direktiva, je Sodišče Evropskih skupnosti v sodbi Kuwait Petroleum (C-48/97) odločilo, da se darila v promocijski akciji obravnavajo kot dobava za plačilo. V obravnavanem primeru so kupci goriva v promocijski akciji dobavitelja goriva zbirali

kupone, s katerimi so bili upravičeni do nakupa blaga iz kataloga, ki ga je izdal dobavitelj. Sodišče je tudi odločilo, da cena goriva ne vključuje tudi plačila za blago iz kataloga. Sodišče pojasnjuje, da se dobave blaga, pri katerih znaša popust 100 % cene, obravnavajo kot dobave brez plačila, ki so predmet obdavčitve z DDV v skladu s 16. členom direktive DDV. Ta določba direktive je povzeta v 7. členu ZDDV-1.

Po mnenju sodišča v obravnavanem primeru dve okoliščini kažeta na to, da zamenjava blaga za kupone pomeni odtujitev blaga brez plačila, ki je predmet obdavčitve z DDV, in sicer:

- blago je bilo v promocijskem katalogu označeno kot darilo in
- na računih, ki jih je izdal dobavitelj, je bilo zaračunano samo gorivo. Plačilo za gorivo dejansko ni vsebovalo tudi plačila za blago, ki so ga kupci zamenjali za kupone.

Iz navedenega izhaja, da se dajanje brezplačnega servisa kupcem, ki v določenem obdobju opravijo nakup, vreden najmanj 130 evrov, v okviru prodajne akcije, obravnava kot brezplačna odtujitev blaga, ki se na podlagi 7. člena ZDDV-1 šteje za obdavčljivo dobavo blaga. Davčno osnovo za te dobave blaga določa drugi odstavek 36. člena ZDDV-1. Ta določa, da je pri dobavah blaga iz 7. člena ZDDV-1 davčna osnova nabavna cena blaga ali podobnega blaga oziroma lastna cena blaga, določena v trenutku uporabe.

Davčni zavezanec tako od servisov porcelana, ki jih brezplačno razdeli kupcem kot nagrado, obračuna DDV od osnove, ki je enaka nabavni vrednosti tega blaga.

2 Bonitetni sistem »pik«

Na podlagi bonitetne kartice kupci ob plačilu blaga pridobivajo pike. Ko kupec zbere določeno število pik, je pri nakupu blaga upravičen do popusta. Ob unovčenju zbranih pik kupec prejme bon za plačilo blaga. Ko se izkoristi popust na podlagi zbranih pik, se na računu znesek zmanjša za vrednost »pika popusta«, tako da se izstopni DDV plača od dejansko prejetega plačila.

2.1 Popusti, odobreni ob dobavi

V davčno osnovo se na podlagi šestega odstavka 36. člena ZDDV-1 ne vštevajo cenovni popusti in rabati, odobreni naročniku in obračunani v trenutku dobave.

Davčni zavezanec kupcem blaga priznava »pike«, ki pri naslednjih nakupih blaga prinašajo upravičenost do uveljavljanja popusta, ki je odvisen od števila zbranih točk. Zbrane »pike«, ki same po sebi nimajo nobene vrednosti, pomenijo obveznost davčnega zavezanca, da bo kupcu ob nakupu blaga odobril popust glede na število zbranih pik.

Popust, odobren ob nakupu blaga, pa je popust v smislu šestega odstavka 36. člena ZDDV-1 oziroma točke b prvega odstavka 79. člena direktive DDV.

Sodišče Evropskih skupnosti v sodbi Boots Company (C-126/88) na podlagi točke b prvega odstavka 79. člena direktive DDV razlaga, kaj se ne vštevava v davčno osnovo za obračun DDV. Boots Company je v okviru promocijske akcije kupcem blaga razdeljeval kupone, ki so dajali pravico do nakupa enakega ali drugega blaga. Za prodano blago je tako trgovec prejel delno plačilo in kupon. Glede davčne osnove je sodišče odločilo, da se prejeti kuponi, ki jih trgovec prejme od kupca, vključujejo med popuste in rabate, ki zmanjšujejo davčno osnovo.

Sodišče razloži, da izraz »popust pri ceni in rabati, odobreni stranki in obračunani v trenutku nabave« zajema razliko med običajno maloprodajno ceno nabavljenega blaga in zneskom, ki ga trgovec na drobno dejansko prejme za to blago, pri čemer ta trgovec

od kupca prejme kupon, ki ji ga je izročil brezplačno ob predhodnem nakupu po običajni maloprodajni ceni.

Podobno stališče je sodišče zavzelo tudi v sodbi Elida Gibbs (C-317/94). Elida Gibbs je v promocijski akciji kupcem izdelkov dajala kupone za popuste in kupone za povračilo denarja. Sodišče je menilo, da je treba davčno osnovo proizvajalca znižati za zneske, ki jih je ta povrnil trgovcu oziroma kupcu blaga.

Kot izhaja iz navedb davčnega zavezanca, gre za vnaprej dogovorjen popust med davčnim zavezancem in kupcem – končnim potrošnikom, kar izhaja tudi iz pravil bonitetnega sistema. Davčni zavezanec prizna kupcu popust v razmerju z vrednostjo prej opravljenih nakupov.

Davčni zavezanec navaja, da se na računu znesek za plačilo zmanjša za vrednost »pika popusta«, tako da se izstopni DDV obračuna in plača od dejansko prejetega plačila.

Obvezne sestavine poenostavljenega računa predpisuje ZDDV-1 v 83. členu. Davčni zavezanec, ki izda račun v skladu s 6. točko prvega odstavka 81. člena ZDDV-1, mora na računu med drugim navesti prodajno vrednost blaga oziroma storitve z vključenim DDV in znesek vračunanega DDV.

Davčni zavezanec tako lahko obračuna DDV od osnove, zmanjšane za popust, ki je enaka plačilu denarnega zneska, prejetega od kupca blaga, če na izdanem računu pri izkazovanju prodajne vrednosti blaga z vključenim DDV pravilno upošteva vrednost »pika popusta« in na računu prikaže ustrezen znesek vračunanega DDV.

Kot je bilo že navedeno, se v davčno osnovo po točki b šestega odstavka 36. člena ZDDV-1 ne vštevajo cenovni popusti in rabati, odobreni naročniku in obračunani v trenutku dobave. Kupec bona ne pridobi v zameno za plačilo in tako bon ne pomeni drugega kot obveznost davčnega zavezanca, da bo prinosniku bona ob nakupu v zameno za določeno število bonov odobril nakup blaga po nižji ceni. Nominalna vrednost bonov izraža le znesek obljubljenega znižanja cene ob enem od naslednjih nakupov. Popust tako pomeni znižanje cene, po kateri se blago dobavi kupcu, davčna osnova pa je enaka dejansko prejetemu plačilu.

Davčni zavezanec v opisani situaciji ne more popravljati obračunanega DDV na podlagi drugega odstavka 39. člena ZDDV-1, ki ureja naknadno priznane popuste. Ta določa, da se pri znižanju cene po opravljeni dobavi davčna osnova ustrezno zmanjša. Davčni zavezanec lahko v skladu z drugim odstavkom 41. člena pravilnika zmanjša znesek DDV od naknadno priznanih popustov, kot so npr. superrabati in popusti zaradi slabše kakovosti blaga, če je bilo o njih neposredno dogovorjeno med dobaviteljem in prejemnikom.

2.2 Popust pomeni 100 % cene

Zbrane »pike« oziroma bon, ki ga na podlagi zbranih pik prejme kupec, pomenijo obveznost davčnega zavezanca, da bo kupcu ob nakupu blaga odobril popust glede na število zbranih točk oziroma vrednost bona. Ko se popust izkoristi, se na računu znesek zmanjša za vrednost »pika popusta«, tako da se izstopni DDV plača od dejansko prejetega plačila. V bonitetnem sistemu »pik« kupci praviloma ne pridobijo novega blaga brez plačila, vendar pa se lahko zgodi, da kupec unovči bon ob nakupu blaga, katerega vrednost je enaka vrednosti bona. Če je vrednost blaga enaka (ali manjša) od vrednosti bona, pride z davčnega vidika do situacije, v kateri je vrednost zaračunanega blaga enaka odobrenemu popustu, zato kupec za blago ne plača nič.

Menimo, da je treba za obdavčitev dobav blaga, pri katerih je vrednost popusta na podlagi predloženega bona enaka vrednosti zaračunanega blaga, upoštevati sodbo

Kuwait Petroleum (C-48/97), v kateri sodišče pojasnjuje, da se dobave blaga, pri katerih znaša popust 100 % cene, obravnavajo kot dobave brez plačila, ki so predmet obdavčitve z DDV v skladu s 16. členom direktive DDV. Ta določba direktive DDV je povzeta v 7. členu ZDDV-1.

Če je vrednost zaračunanega blaga enaka vrednosti »pika« popusta, mora davčni zavezanec od dobave blaga tako obračunati DDV na podlagi prvega odstavka 7. člena ZDDV-1, ki določa, da se brezplačna odtujitev blaga šteje za dobavo blaga, opravljeno za plačilo. Davčni zavezanec obračuna DDV od osnove, ki je enaka nabavni vrednosti tega blaga. Izjema je brezplačno dajanje poslovnih vzorcev in daril manjših vrednosti.

DDV se pri dobavi blaga s »pika popustom« torej praviloma obračuna od osnove, ki je enaka plačilu denarnega zneska, ki ga davčni zavezanec prejme od kupca. To velja tudi v primerih, ko »pika popust« pomeni pretežni del vrednosti zaračunanega blaga in kupec plača z denarjem le manjši delež zaračunanega blaga, za preostalo vrednost pa predloži bon. Kadar pa kupec ne plača nič, ker je celotna vrednost zaračunanega blaga enaka vrednosti popusta, pa mora davčni zavezanec obračunati DDV od nabavne vrednosti blaga.

2.3 Odbitek vstopnega DDV v povezavi z izstopnim DDV določenega blaga

Na podlagi 68. člena ZDDV-1 mora davčni zavezanec prvotni odbitek popraviti, če je bil odbitek višji ali nižji od odbitka, do katerega je bil davčni zavezanec upravičen. Popravek mora davčni zavezanec opraviti, če se po opravljenem obračunu spremenijo dejavniki, ki so bili uporabljeni pri določitvi zneska za odbitek, kot na primer odpovedi nakupov in znižanja cen. Ne glede na drugi odstavek tega člena davčni zavezanec ne popravi prvotnega odbitka pri uradno dokazanem uničenju ali izgubi in pri dajanju daril manjših vrednosti ali dajanju vzorcev iz 7. člena ZDDV-1.

Davčni zavezanec mora torej vstopni DDV popraviti, če se po opravljenem obračunu spremenijo dejavniki, ki so bili uporabljeni pri določitvi zneska za odbitek, kot na primer odpovedi nakupov in znižanja nabavnih cen. Omenjena zakonska določba ne zahteva popravka vstopnega DDV, kadar davčni zavezanec določeno blago proda po cenah, ki so nižje od nabavnih cen tega blaga.

Davčni zavezanec, ki prodaja določeno blago po cenah, ki so nižje od nabavnih cen, ima pravico do odbitka celotnega vstopnega DDV ne glede na to, da pri prodaji tega blaga obračuna DDV od vrednosti, ki je nižja od nabavne vrednosti tega blaga. Tako lahko davčni zavezanec odbije celotni vstopni DDV tudi od blaga, ki ga proda s »pika« popustom po cenah, ki so nižje od nabavne cene.