

Metodický pokyn k uplatňovaniu zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov pri dodaní a nadobudnutí tovarov, ktoré sú predmetom spotrebnej dane

Tovarom, ktorý je predmetom spotrebnej dane na účely zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o DPH“), sa podľa § 6 ods. 6 zákona o DPH rozumie tovar, ktorý je ako predmet spotrebnej dane vymedzený v zákonoch o spotrebných daniach, okrem plynu dodávaného prostredníctvom sústavy zemného plynu, ktorá sa nachádza na území EÚ, alebo siete, ktorá je k takejto sústave pripojená, a okrem elektriny.

Tovarom, ktorý je predmetom spotrebnej dane je minerálny olej v zmysle § 4 zákona č. 98/2004 Z. z. o spotrebnej dani z minerálneho oleja v znení neskorších predpisov, alkoholický nápoj, ktorým sú lieh, pivo, víno a medziprodukt v zmysle § 4 zákona č. 530/2011 Z. z. o spotrebnej dani z alkoholických nápojov v znení neskorších predpisov, tabakové výrobky, ktorými sú cigarety, cigary, cigarky a tabak v zmysle § 4 zákona č. 106/2004 Z. z. o spotrebnej dani z tabakových výrobkov v znení neskorších predpisov, uhlie a stlačený zemný plyn v zmysle § 16 a § 39a zákona č. 609/2007 Z. z. o spotrebnej dani z elektriny, uhlia a zemného plynu a o zmene a doplnení zákona č. 98/2004 Z. z. o spotrebnej dani z minerálneho oleja v znení neskorších predpisov.

Týmto metodickým pokynom sa upravuje len dodanie tovaru, ktorý je predmetom spotrebnej dane, ak sa predmetný tovar prepravuje z tuzemska do iného členského štátu alebo naopak.

1. Dodanie tovaru, ktorý je predmetom spotrebnej dane, z tuzemska do iného členského štátu

Predmetom dane z pridanej hodnoty podľa § 2 zákona o DPH je dodanie tovaru, ktorý je predmetom spotrebnej dane, len vtedy, ak miesto dodania tohto tovaru zdaniteľnou osobou je v tuzemsku. Pri dodaní tovaru, ktorý je predmetom spotrebnej dane, z tuzemska do iného členského štátu je potrebné rozlišovať, komu sú dodávky tohto tovaru určené.

Zásielkový predaj

Dodanie tovaru, ktorý je predmetom spotrebnej dane, je zásielkovým predajom len v prípade, ak je tovar dodaný fyzickým osobám na osobnú spotrebu. Zásielkovým predajom sa podľa § 6 ods. 5 zákona o DPH rozumie dodanie tovaru, ktorý je odoslaný alebo prepravený dodávateľom alebo na jeho účet z členského štátu iného ako je členský štát, v ktorom sa skončí odoslanie alebo preprava tovaru, a odberateľom je osoba, ktorá nemá pridelené identifikačné číslo pre DPH, okrem dodania nových dopravných prostriedkov a tovaru dodaného s inštaláciou alebo montážou dodávateľom alebo na jeho účet.

Miestom dodania tovaru pri zásielkovom predaji tovaru, ktorý je predmetom spotrebnej dane, je podľa § 14 ods. 3 zákona o DPH miesto, kde sa tovar nachádza v čase skončenia jeho odoslania alebo prepravy ku kupujúcemu. Ak zdaniteľná osoba dodáva z tuzemska do iného členského štátu tovar, ktorý je predmetom spotrebnej dane, fyzickej osobe na osobnú spotrebu, musí sa ešte pred dodaním tohto tovaru registrovať pre DPH v členskom štáte, do ktorého tento tovar dodáva a tovar bude zdaňovať sadzbou DPH platnou v tomto členskom štáte. Povinnosť registrácie pre DPH v členskom štáte, do ktorého sa tovar, ktorý je predmetom spotrebnej dane, dodáva fyzickej osobe na osobnú spotrebu, platí bez ohľadu na limit stanovený pre zásielkový predaj. Na dodanie tovaru, ktorý je predmetom spotrebnej dane, sa vzťahujú predpisy o DPH platné v členskom štáte, v ktorom je miesto dodania tovaru.

Príklad č. 1

Slovenský výrobca alkoholického nápoja (vína) uzavrel zmluvu na dodávku vína s fyzickou osobou s bydliskom na území Maďarska na jej osobnú spotrebu. Prepravu vína na územie Maďarska zabezpečí dodávateľ. Dodávka vína spĺňa kritériá zásielkového predaja na účely DPH. Ešte pred prvou dodávkou vína by sa slovenský

dodávateľ mal v Maďarsku registrovať pre DPH. Na dodávku vína fyzickej osobe v Maďarsku sa vzťahujú predpisy o DPH platné v Maďarsku. Daň z pridanej hodnoty z dodávky vína sa má priznať a odviesť v Maďarsku.

Platiteľ dane z pridanej hodnoty (ďalej len „platiteľ dane“), ktorý dodáva tovar formou zásielkového predaja s miestom dodania v tuzemsku, je podľa § 73 zákona o DPH povinný vyhotoviť faktúru do 15 dní odo dňa dodania tovaru alebo do 15 dní odo dňa prijatia platby pred dodaním tovaru. Faktúra musí obsahovať náležitosti podľa § 74 ods. 1 zákona o DPH.

Zdanenie dodania tovaru, ktorý je predmetom spotrebnej dane, z tuzemska do iného členského štátu daňou z pridanej hodnoty

Ak platiteľ dane dodáva tovar, ktorý je predmetom spotrebnej dane, a ktorý je prepravený alebo odoslaný z tuzemska do iného členského štátu zdaniteľným osobám podľa práva iného členského štátu, ktoré nie sú identifikované pre DPH alebo právnickým osobám, ktoré nie sú zdaniteľnou osobou podľa práva iného členského štátu a nie sú identifikované pre DPH, a tieto osoby (kupujúci) nie sú podľa platných predpisov o spotrebných daniach vo svojom členskom štáte povinné platiť spotrebnú daň, dodanie tovaru, ktorý je predmetom spotrebnej dane, podlieha DPH v tuzemsku. Miesto dodania tovaru sa posúdi podľa § 13 ods. 1 písm. a) zákona o DPH.

Príklad č. 2

Právnická osoba, ktorá nie je zdaniteľnou osobou podľa práva Českej republiky a nie je identifikovaná pre DPH, si objednala od platiteľa dane dodanie tovaru, ktorý je predmetom spotrebnej dane – alkoholického nápoja, ktorým je lieh. Prepravu tovaru z tuzemska do Českej republiky zabezpečoval dodávateľ. Odberateľ nepoužije alkoholický nápoj, ktorým je lieh, na podnikateľské účely a nie je osobou povinnou platiť spotrebnú daň podľa platných predpisov o spotrebných daniach v Českej republike. Miestom dodania predmetného tovaru je tuzemsko. Dodávateľ zdaní dodanie alkoholického nápoja pre českého odberateľa daňou z pridanej hodnoty platnou v tuzemsku.

Oslobodenie dodania tovaru, ktorý je predmetom spotrebnej dane, od DPH

Podľa § 43 ods. 1 zákona o DPH je dodanie tovaru, ktorý je predmetom spotrebnej dane, a ktorý je odoslaný alebo prepravený z jedného členského štátu do iného členského štátu predávajúcim alebo nadobúdateľom tovaru alebo na ich účet, ak je nadobúdateľom tovaru osoba identifikovaná pre DPH v inom členskom štáte, oslobodené od DPH. Podmienkou oslobodenia od DPH je:

- dodávateľ tovaru je osoba registrovaná pre DPH v tuzemsku a má postavenie platiteľa dane,
- odberateľ tovaru je osobou identifikovanou pre DPH v inom členskom štáte a tovar objedná pod svojim identifikačným číslom pre DPH prideleným v inom členskom štáte,
- tovar sa fyzicky prepravuje z tuzemska do iného členského štátu,
- musí ísť o odplatný obchodný vzťah medzi dodávateľom a odberateľom.

Ak platiteľ dane dodáva tovar, ktorý je predmetom spotrebnej dane, do iného členského štátu zdaniteľným osobám podľa práva iného členského štátu, ktoré nie sú identifikované pre DPH alebo právnickým osobám, ktoré nie sú zdaniteľnou osobou podľa práva iného členského štátu a nie sú identifikované pre DPH, a ak tieto osoby sú podľa platných predpisov o spotrebných daniach vo svojom členskom štáte povinné platiť spotrebnú daň, je dodanie tovaru, ktorý je predmetom spotrebnej dane, do iného členského štátu, v ktorom skončí preprava alebo odoslanie tovaru, oslobodené od DPH podľa § 43 ods. 3 zákona o DPH. Miesto dodania tovaru sa posúdi podľa § 13 ods. 1 písm. a) zákona o DPH.

Platiteľ dane, ktorý dodáva tovar oslobodený od DPH do iného členského štátu podľa § 43 zákona o DPH, je povinný v zmysle § 73 zákona o DPH vyhotoviť faktúru do 15 dní od konca kalendárneho mesiaca, v ktorom bol dodaný tovar oslobodený od DPH. Faktúra musí obsahovať náležitosti podľa § 74 ods. 1 zákona o DPH a musí byť v nej uvedená slovná informácia „dodanie je oslobodené od dane“ alebo odkaz na ustanovenie tohto zákona alebo smernice Rady 2006/112/ES z 28.11.2006 o spoločnom systéme DPH v platnom znení. Platiteľ dane, ktorý dodáva do iného členského štátu tovar, ktorý je predmetom spotrebnej dane, uvedie v súhrnnom výkaze k DPH len tie dodávky tovaru, ktorý je predmetom spotrebnej dane, ktoré sú určené osobe identifikovanej pre DPH v inom členskom štáte.

Príklad č. 3

Slovenský výrobca alkoholického nápoja (piva) uzavrel s poľským podnikateľom dňa 14.3.2014 zmluvu na dodávku piva a zaviazal sa mu ho dodať do Poľska. Poľský podnikateľ nie je identifikovaný pre DPH v Poľsku, ale má v Poľsku postavenie oprávneného príjemcu, ktorému dňom prijatia piva na území Poľska vznikne daňová povinnosť na spotrebnej dani. Výrobca piva postupuje podľa § 43 ods. 3 zákona o DPH a dodávku piva pre poľského podnikateľa oslobodí v tuzemsku od DPH. V súhrnnom výkaze k DPH neuvedie dodanie tovaru, ktorý je predmetom spotrebnej dane, pretože poľský podnikateľ nie je osobou identifikovanou pre DPH.

Preukázanie splnenia podmienok oslobodenia od DPH podľa § 43 ods. 5 zákona o DPH a daňová povinnosť pri dodaní tovaru z tuzemska do iného členského štátu sú upravené v samostatných metodických pokynoch.

2. Dodanie tovaru, ktorý je predmetom spotrebnej dane, do tuzemska fyzickej osobe na osobnú spotrebu formou zásielkového predaja

Ak zahraničná osoba dodáva do tuzemska fyzickej osobe na osobnú spotrebu formou zásielkového predaja tovar, ktorý je predmetom spotrebnej dane, je táto zahraničná osoba povinná podať žiadosť o registráciu pre DPH podľa § 6 zákona o DPH Daňovému úradu Bratislava pred dodaním tovaru. Dodanie tovaru, ktorý je predmetom spotrebnej dane, zdani zahraničná osoba sadzbou DPH platnou v tuzemsku. Dňom uvedeným v osvedčení o registrácii pre DPH sa zahraničná osoba stáva platiteľom dane a vzťahujú sa na ňu ustanovenia zákona o DPH platné pre platiteľa dane.

Informácia o zásielkovom obchode podľa zákonov o spotrebných daniach

Obdobou zásielkového predaja je v zákonoch o spotrebných daniach inštitút zásielkového obchodu. Zásielkovým obchodom sa na účely zákonov o spotrebných daniach rozumie dodanie tovarov spotrebnej dane, osobou, ktorá v rámci podnikania tieto tovary uvedené do daňového voľného obehu v inom členskom štáte, v ktorom má sídlo alebo trvalý pobyt a miesto podnikania, dodáva sama alebo prostredníctvom inej osoby na daňové územie na súkromné účely odberateľovi, ktorý nie je prevádzkovateľom daňového skladu, resp. oprávneným príjemcom.

V takomto prípade vzniká daňová povinnosť na spotrebnej dani na daňovom území (v tuzemsku) dodaním tovarov, ktoré sú predmetom spotrebnej dane, na daňové územie, pričom dodaním sa rozumie deň ich prevzatia odberateľom. Platiteľom spotrebnej dane je v tomto prípade odosielateľ (dodávateľ). Napr. v prípade spotrebnej dane z alkoholických nápojov, ktorým je medziprodukt, je platiteľ spotrebnej dane povinný pri vzniku daňovej povinnosti podať colnému úradu príslušnému pre odberateľa daňové priznanie najneskôr do troch pracovných dní nasledujúcich po dni vzniku daňovej povinnosti a v rovnakej lehote zaplatiť daň. Ak platiteľ spotrebnej dane uskutočňuje zásielkový obchod opakovane, môže colný úrad povoliť, aby dodávky uskutočňované v jednom zdaňovacom období (jeden kalendárny mesiac) boli zahrnuté do jedného daňového priznania. V takomto prípade platiteľ podáva daňové priznanie a platí daň 25. deň po skončení zdaňovacieho obdobia.

O zásielkovom obchode na účely spotrebnej dane je možné hovoriť len v prípade, ak ide o dodanie tovarov spotrebnej dane na súkromné účely pre fyzické osoby, ktoré nemajú postavenie prevádzkovateľa daňového skladu alebo oprávneného príjemcu. **Zásielkový obchod** podľa zákonov o spotrebných daniach rovnako ako zásielkový predaj na účely zákona o DPH je inštitút, ktorý umožňuje dodať tovar spotrebnej dane **len fyzickej osobe pre jej vlastnú spotrebu**.

Na požiadanie odosielateľa (dodávateľa) môže colný úrad povoliť, aby povinnosti vo vzťahu k colnému úradu plnil splnomocnenec pre zásielkový obchod.

3. Nadobudnutie tovaru, ktorý je predmetom spotrebnej dane, v tuzemsku z iného členského štátu

Nadobudnutím tovaru v tuzemsku z iného členského štátu sa v zmysle § 11 zákona o DPH rozumie nadobudnutie práva nakladať ako vlastník s hnutelným hmotným majetkom, ktorý bol odoslaný alebo prepravený nadobúdateľovi dodávateľom alebo nadobúdateľom alebo na ich účet do tuzemska z iného členského štátu. Nadobudnutie tovaru v tuzemsku z iného členského štátu je predmetom dane z pridanej hodnoty, ak

nadobúdateľom tovaru je zdaniteľná osoba konajúca v postavení zdaniteľnej osoby, právnická osoba, ktorá nie je zdaniteľnou osobou, alebo zahraničná osoba, ktorá je identifikovaná pre DPH v inom členskom štáte a dodávateľom tovaru je osoba identifikovaná pre DPH v inom členskom štáte, ktorá dodala tovar za protihodnotu. Uvedené sa netýka dodania tovaru s inštaláciou alebo montážou dodávateľom alebo na jeho účet a dodania tovaru formou zásielkového predaja.

Zákon o DPH v § 11 ods. 4 ustanovuje, kedy nadobudnutie tovaru v tuzemsku z iného členského štátu nie je predmetom DPH. Ide o situáciu, keď nadobúdateľom tovaru v tuzemsku z iného členského štátu je zdaniteľná osoba alebo právnická osoba, ktorá nie je zdaniteľnou osobou, a ktoré nie sú registrované pre DPH podľa § 7 zákona o DPH, a súčasne celková hodnota nadobudnutého tovaru nedosiahla 14 000 eur za predchádzajúci kalendárny rok a ani v prebiehajúcom kalendárnom roku túto hodnotu nedosiahne. Táto podmienka sledovania hodnoty nadobúdaného tovaru však neplatí v prípade tovaru, ktorý je predmetom spotrebnej dane. Uvedené vyplýva z ustanovenia § 11 ods. 6 zákona o DPH, v zmysle ktorého sa do hodnoty 14 000 eur okrem hodnoty nových dopravných prostriedkov nezapočítava ani hodnota tovaru, ktorý je predmetom spotrebnej dane.

Ak tovar, ktorý je predmetom spotrebnej dane, nadobúdajú v tuzemsku z iného členského štátu zdaniteľné osoby a právnické osoby, ktoré nie sú zdaniteľnými osobami, a tieto osoby nie sú registrované pre DPH v tuzemsku, nesledujú dosiahnutie hodnoty 14 000 eur z nadobudnutia tovaru. Rozhodujúcou skutočnosťou pre posúdenie, či zdaniteľná osoba, ktorá nie je platiteľom dane a ktorá nie je registrovaná pre DPH podľa § 7 zákona o DPH, alebo právnická osoba, ktorá nie je zdaniteľnou osobou a ktorá nie je registrovaná pre DPH podľa § 7 zákona o DPH, je nadobúdateľom tovaru, ktorý je predmetom spotrebnej dane, v tuzemsku z iného členského štátu je to, či týmto osobám podľa zákonov o spotrebných daniach vzniká povinnosť platiť spotrebnú daň v tuzemsku (na daňovom území). Uvedené sa rovnako vzťahuje aj na zdaniteľné osoby registrované pre DPH podľa § 7a zákona o DPH. Uvedení nadobúdatelia tovaru, ktorý je predmetom spotrebnej dane, sú podľa § 69 ods. 6 zákona o DPH osobami povinnými platiť DPH správcovi dane, ktorým je daňový úrad. Z titulu nadobudnutia tovaru, ktorý je predmetom spotrebnej dane, nemajú tieto osoby registračnú povinnosť pre DPH. Napriek tejto skutočnosti sú však povinné podať daňové priznanie k DPH do 25 dní po skončení kalendárneho mesiaca, v ktorom im vznikla daňová povinnosť.

Typickým príkladom takéhoto nadobudnutia tovaru je pri spotrebnej dani z alkoholických nápojov prípad, ak je platiteľom spotrebnej dane oprávnený príjemca (§19 zákona č. 530/2011 Z. z.). Obdobne to platí aj pre prípad, pri ktorom sa alkoholický nápoj, ktorým je lieh, uvedený do daňového voľného obehu v inom členskom štáte prepravil na daňové územie na podnikateľské účely mimo pozastavenia spotrebnej dane, pričom daňová povinnosť na spotrebnej dani vzniká dňom prevzatia tohto alkoholického nápoja na daňovom území. Platiteľom spotrebnej dane v tomto prípade je právnická osoba alebo fyzická osoba, ktorá je odberateľom alkoholického nápoja. Tento platiteľ spotrebnej dane je povinný podať colnému úradu daňové priznanie a zaplatiť spotrebnú daň. Odberateľom tovaru v uvedenom prípade môže byť aj právnická osoba, ktorá nie je zriadená alebo založená na podnikateľské účely. Podnikaním sa pre účely zákonov o spotrebných daniach rozumie činnosť vykonávaná na daňovom území v súlade s osobitnými predpismi (§ 2 Obchodného zákonníka) a rovnaká alebo obdobná činnosť vykonávaná v iných členských štátoch podľa právnych predpisov platných v týchto členských štátoch.

Informácia k pozastaveniu dane podľa zákonov o spotrebných daniach

Pozastavením spotrebnej dane sa rozumie daňový režim, v ktorom sa vznik daňovej povinnosti posunie na deň uvedenia tovaru podliehajúceho spotrebnej dani do daňového voľného obehu. Typmi daňových subjektov, ktoré sú podľa zákonov o spotrebných daniach oprávnené využiť tento daňový režim, či už na výrobu, spracúvanie, skladovanie, prijímanie alebo odosielanie tovaru podliehajúceho spotrebnej dani, sú:

- prevádzkovateľ daňového skladu,
- prevádzkovateľ tranzitného daňového skladu,
- oprávnený príjemca opakovaný,
- oprávnený príjemca príležitostný,
- registrovaný odosielateľ.

Príklad č. 4

Zdaniteľná osoba, ktorá nie je v tuzemsku platiteľom DPH, objednala v mesiaci máj 2014 tabak od českého podnikateľa identifikovaného pre DPH v Českej republike. Dodávateľovi tabaku sa preukázala povolením prijímať tabak z iného členského štátu v pozastavení spotrebnej dane v postavení oprávneného príjemcu tabaku vydaným colným úradom. Tabak bol prepravený na územie SR slovenskou zdaniteľnou osobou, ktorá ho prijala na sklad dňa 6. júna 2014. Právo nakladať s tovarom ako vlastník mala zdaniteľná osoba dňa 5. júna 2014, kedy prevzala tabak od českého podnikateľa. Daňová povinnosť pri spotrebnej dani z tabakových výrobkov vzniká zdaniteľnej osobe dňa 6. júna 2014, dňom prijatia tabaku prepraveného na daňové územie v pozastavení dane. Keďže je zdaniteľná osoba povinná zaplatiť spotrebnú daň z tabakových výrobkov v tuzemsku, tabak kupuje v cene bez DPH a v Českej republike je dodávka tabaku oslobodená od DPH. Český podnikateľ vyhotovil dňa 9. júna 2014 faktúru. Zdaniteľná osoba ako nadobúdateľ tovaru v tuzemsku je osobou povinnou platiť DPH v tuzemsku. Daňová povinnosť pri DPH jej vzniká dňom vyhotovenia faktúry - 9. júna 2014. Zdaniteľná osoba je povinná podať do 25. júla 2014 daňové priznanie, v ktorom prizná DPH z nakúpeného tabaku a v tej istej lehote je povinná DPH aj zaplatiť.

Miesto nadobudnutia tovaru, ktorý je predmetom spotrebnej dane, vznik daňovej povinnosti, základ dane a oprava základu dane sú upravené v samostatných metodických pokynoch.

Týmto metodickým pokynom sa ruší metodický pokyn na uplatňovanie zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov pri dodaní a nadobudnutí tovarov, ktoré sú predmetom spotrebnej dane z 8.2.2006.

*Vypracoval: Finančné riaditeľstvo SR Banská Bystrica
Odbor daňovej metodiky
Október 2014*