

4/DZPaU/2022/I - Informácia k účtovaniu zálohovaných jednorazových obalov v podvojnóm účtovníctve u výrobcu, ktorý uvádza na trh nápoje v zálohovaných jednorazových obaloch, u distribútora týchto obalov a u konečného používateľa

Z dôvodu zabezpečenia jednotného postupu pri účtovaní zálohovaných jednorazových obalov v zmysle zákona č. 431/2002 Z. z. o účtovníctve v znení neskorších predpisov vydáva oddelenie metodiky dane z príjmov a účtovníctva v spolupráci s Ministerstvom financií Slovenskej republiky odborom pre legislatívu a metodiku účtovníctva Informáciu k účtovaniu zálohovaných jednorazových obalov v podvojnóm účtovníctve u výrobcu, ktorý uvádza na trh nápoje v zálohovaných jednorazových obaloch, u distribútora týchto obalov a u konečného používateľa, ktorí postupujú podľa Opatrenia Ministerstva financií Slovenskej republiky č. 23054/2002-92, ktorým sa ustanovujú podrobnosti o postupoch účtovania a rámcovej účtovej osnove pre podnikateľov účtujúcich v sústave podvojného účtovníctva v znení neskorších predpisov (ďalej len „postupy účtovania“).

1. Právny rámec upravujúci zálohované jednorazové obaly

Na zálohované jednorazové vratné obaly na nápoje, ktoré sa uvádzajú na trh v Slovenskej republike a na odpady z týchto obalov sa vzťahuje zákon č. 302/2019 Z. z. o zálohovaní jednorazových obalov na nápoje a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon č. 302/2019 Z. z.“). Tento zákon upravuje okrem iného

- práva a povinnosti právnických osôb a fyzických osôb pri zálohovaní jednorazových obalov na nápoje,
- postavenie a úlohy správcu zálohového systému jednorazových obalov na nápoje (ďalej len „správca“).

Od 1.1.2022 nadobúdajú účinnosť ustanovenia zákona č. 302/2019 Z. z. týkajúce sa zálohovania vymedzených jednorazových obalov na nápoje z plastu, ktorými sú fľaše a jednorazových obalov na nápoje z kovu, ktorými sú plechovky.

Definície základných pojmov ako je zálohovaný jednorazový obal, výrobca obalov (ďalej aj „výrobca“), distribútor obalov (ďalej aj „distribútor“), záloh, správca ako aj iné pojmy, práva a povinnosti sú obsahom zákona č. 302/2019 Z. z.. Súvisiacimi predpismi k zákonu č. 302/2019 Z. z. sú:

- vyhláška č. 347/2019 Z. z. Ministerstva životného prostredia Slovenskej republiky zo 14. októbra 2019, ktorou sa vykonávajú niektoré ustanovenia zákona o zálohovaní jednorazových obalov na nápoje (ďalej len „vyhláška č. 347/2019 Z. z.“);
- zákon č. 79/2015 Z. z. o odpadoch a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o odpadoch“).

Táto informácia sa nezaobrára pojmami a vzťahmi v rámci zálohového systému spotrebiteľov, ktoré sú obsahom zákona č. 302/2019 Z. z., ale uvádza len skutočnosti rozhodujúce pre účtovanie jednotlivých účtovných prípadov súvisiacich so zálohovanými jednorazovými obalmi podľa dostupných informácií.

2. Účtovanie zálohovaných jednorazových obalov

Na správne účtovanie zálohovaných jednorazových obalov je nevyhnutné uviesť základný rámec fungovania zálohového systému. Z dostupných zdrojov je zrejмый nasledovný systém fungovania zálohového systému:

1. Výrobca registruje nápojové obaly u správcu, pričom správcom je nezisková organizácia poskytujúca všeobecne prospešné služby. Výrobca zaplatí správcovi stanovenú výšku zálohu.
2. Výrobca predá nápoj obchodníkovi (distribútorovi), ktorý mu zaplatí okrem ceny výrobku aj hodnotu zálohu.
3. Distribútor predá nápoj konečnému používateľovi, resp. spotrebiteľovi, zákazníkovi (ďalej aj „zákazník“), ktorý mu zaplatí cenu nápoja aj hodnotu zálohu.
4. Konečný používateľ má možnosť vrátiť obal obchodníkovi, ktorý mu vráti hodnotu zálohu.
5. Distribútor má nárok na vyplatenie hodnoty zálohu z vyzbieraných obalov.
6. Správca zabezpečí kontrolu, sčítanie, prepravu a spracovanie obalov.

Pri účtovaní u výrobcu ako aj u distribútora sa vychádza zo základných princípov účtovania, ktoré sú upravené v postupoch účtovania. Vzhľadom k tomu, že správca je nezisková organizácia, účtovné súvzťažnosti u správcu nie sú súčasťou tejto informácie.

2.1 Účtovanie u výrobcu obalov

Podľa § 2 písm. c) zákona č. 302/2019 Z. z. výrobcom obalov sa rozumie výrobca obalov podľa osobitného predpisu (§ 52 ods. 11 zákona o odpadoch), ktorý uvádza na trh nápoje v zálohovaných jednorazových obaloch.

V zmysle § 4 ods. 1 zákona č. 302/2019 Z. z. **je výrobca obalov** na účel riadneho fungovania zálohového systému **povinný** okrem iného **viest' oddelene účtovné záznamy o cene tovaru a o výške hodnoty zálohu**. Na zabezpečenie tejto povinnosti výrobca vytvorí v súlade s § 4 ods. 1 písm. m) postupov účtovania osobitné analytické účty k jednotlivým účtom, ktoré sa týkajú zálohovaných jednorazových obalov.

U výrobcu obalov je potrebné pri účtovaní rozlíšiť skutočnosti vyplývajúce zo vzťahu medzi:

- výrobcu obalov a správcu a
- výrobcu obalov a distribútorom obalov (vzťah výrobca → distribútor).

Pre znázornenie účtovných súvzťažností vychádzame z nasledovnej predajnej ceny výrobku u výrobcu obalov pri jeho predaji:

Predajná cena výrobku:

Cena výrobku: 1,00 eur

DPH: 0,20 eur

Hodnota zálohu: 0,15 eur

Poznámka:

V zmysle § 2 vyhlášky č. 347/2019 Z. z. minimálna výška zálohu za jednorazový obal na nápoje sa ustanovuje takto:

a) 0,12 eura/obal z plastu, ktorým je fľaša s objemom 0,1 l až 3 l vrátane,

b) 0,10 eura/obal z kovu, ktorým je plechovka s objemom 0,1 l až 3 l vrátane.

Výrobca → distribútor

P.č.	Účtovný prípad	Suma v eur	Výrobca		Distribútor	
			MD	D	MD	D
1.	Predaj výrobku					
	a) úbytok výrobku v ocenení vo vlastných nákladoch	xxx	613.100	123.100		
	b) predaj výrobku a nákup tovaru v zálohovanom jednorazovom obale (faktúra za dodanie) – u výrobcu ide o uvedenie zálohovaného jednorazového obalu na trh					
	- cena	1,20	311.100			321.100
	- cena bez DPH	1,00		601.100	132.100	
	- DPH	0,20		343.100	343.100	
	- predpis odvodu zálohu správcovi do zálohového systému u výrobcu a stanovenie zálohu ako súčasť obstarania tovaru u distribútora	0,15	311.100	325.100	132.200	321.100
2.	Inkaso pohľadávky za predaj výrobku a úhrada záväzku za nákup tovaru, ktorého súčasťou je aj záloh	1,35	221.100	311.100	321.100	221.100
3.	Zaplatenie zálohu správcovi do zálohového systému	0,15	325.100	221.100	-	-

Použitie analytické účty:

Výrobca: analytický účet s trojčíslím 100 sa týka jednorazových zálohovaných obalov

Distribútor: účet 132.200 – Tovar – výška hodnoty zálohu

Ak má výrobca podnikové predajne, do ktorých výrobky premiestňuje zo svojho skladu a následne predáva zákazníkom, je v pozícii výrobcu a zároveň aj v pozícii distribútora. Pre znázornenie účtovných súvzťažností vychádzame z nasledovného ocenenia tovaru pri jeho predaji vo vlastnej predajni:

Predajná cena tovaru:

Cena tovaru: 1,00 eur

DPH: 0,20 eur

Hodnota zálohu: 0,15 eur

Účtovné súvzťažnosti u výrobcu v prípade premiestnenia výrobkov do svojej predajne uvádzame v dvoch variantoch:

- variant A platí v prípade, ak výrobcovi, ktorý je zároveň aj distribútor, vzniká povinnosť odvodu hodnoty zálohov premiestnením výrobkov do vlastnej predajne,
- variant B platí v prípade, ak výrobcovi, ktorý je zároveň aj distribútor, vzniká povinnosť odvodu hodnoty zálohov až okamihom externého predaja.

Variant A

Výrobca = distribútor (prevod výrobkov do vlastnej predajne, ak výrobcovi vzniká povinnosť odvodu hodnoty zálohov premiestnením výrobkov do vlastnej predajne)

P.č.	Účtovný prípad	Suma v eur	Distribútor	
			MD	D
1.	Prevod výrobkov do vlastnej predajne			
	a) Úbytok výrobku			
	- vo vlastných nákladoch	xxx	613.100	123.100
	- záloh, ak sa umiestnením obalu na trh považuje presun do vlastnej predajne a výrobca musí odvieť záloh správcovi	0,15	395.100	325.100
	b) Prijatý tovar na predajňu			
	- v ocenení výrobku	xxx	132.100	621.100
	- záloh jednorazového obalu	0,15	132.200	395.100
2.	Predaj tovaru z vlastnej predajne			
	a) vyskladnenie tovaru			
	- hodnota tovaru	xxx	504.100	132.100
	- záloh jednorazového obalu	0,15	395.200	132.200
	b) predaj tovaru v zálohovanom obale (predajňa – e-kasa)			
	- cena	1,20	211.100	
	- cena bez DPH	1,00		604.100
	- DPH	0,20		343.100
	- záloh jednorazového obalu (DPH sa na záloh nevzťahuje)	0,15	211.100	395.200

Účet 395.100 je zúčtovacím účtom

Variant B

Výrobca = distribútor (prevod výrobkov do vlastnej predajne, ak výrobcovi vzniká povinnosť odvodu hodnoty zálohov až okamihom predaja)

P.č.	Účtovný prípad	Suma v eur	Distribútor	
			MD	D
1.	Prevod výrobkov do vlastnej predajne			
	a) Úbytok výrobku vo vlastných nákladoch	xxx	613.100	123.100
	b) Prijatý tovar na predajňu			
	- v ocenení výrobku	xxx	132.100	621.100
	- záloh jednorazového obalu	0,15	132.200	395.100
2.	Predaj tovaru			
	a) vyskladnenie tovaru			
	- hodnota tovaru	xxx	504.100	132.100
	- záloh jednorazového obalu	015	395.100	132.200
	b) predaj tovaru v zálohovanom obale (predajňa – e-kasa)			
	- cena	1,20	211.100	
	- cena bez DPH	1,00		604.100
	- DPH	0,20		343.100
	- predpis odvodu zálohu správcovi do zálohového systému	0,15	211.100	325.100

Účet 395.100 je zúčtovacím účtom

2.2 Účtovanie u distribútora obalov

Podľa § 2 písm. d) zákona č. 302/2019 Z. z. distribútorom obalov sa rozumie distribútor obalov podľa osobitného predpisu (§ 52 ods. 14 zákona o odpadoch), ktorý uskutočňuje distribúciu nápojov v zálohovaných jednorazových obaloch.

V zmysle § 5 ods. 1 písm. c) zákona č. 302/2019 Z. z. je **distribútor obalov**, ktorý vykonáva predaj nápojov v zálohovaných jednorazových obaloch konečnému používateľovi, na účel riadneho fungovania zálohového systému **povinný** okrem iného **viest' oddelene účtovné záznamy o cene tovaru a o výške hodnoty zálohu**.

Distribútor realizuje dve nezávislé činnosti:

- kúpa tovaru (vzťah distribútor → výrobca je uvedený vyššie, prípadne s rovnakým princípom vzťah distribútor → distribútor) a predaj tovaru v zálohovaných jednorazových obaloch konečnému používateľovi, resp. zákazníkovi (vzťah distribútor → konečný používateľ);
- činnosť registrovaného odberného miesta odpadu zo zálohovaných jednorazových obalov na nápoje (vzťah distribútor → správca).

Distribútor neúčtuje o obaloch tak, ako je uvedené v § 17 ods. 3 písm. e) postupov účtovania, t. j. **neúčtuje ako o materiáli**. Účtuje len o zálohu, ktorý je súčasťou obstarania tovaru, pričom na zabezpečenie povinnosti vyplývajúcej z § 5 ods. 1 písm. c) zákona č. 302/2019 Z. z. distribútor vytvorí osobitný analytický účet k účtu 132 – Tovar v členení, že ide o záloh. Na účte 112 – Materiál distribútor účtuje o obaloch pri ich výkupe (viď nižšie).

Pre znázornenie účtovných súvzťažností vychádzame z nasledovného ocenenia tovaru u distribútora obalov vo vzťahu distribútor → zákazník:

Obstarávacía cena tovaru:

Hodnota tovaru: 1,00 eur

DPH: 0,20 eur

Hodnota zálohu: 0,15 eur

Predajná cena tovaru:

Cena tovaru: 2,00 eur

DPH: 0,40 eur

Hodnota zálohu: 0,15 eur

Distribútor → konečný používateľ (predaj e-kasa)

P.č.	Účtovný prípad	Suma v eur	Distribútor	
			MD	D
1.	Predaj tovaru			
	a) vyskladnenie tovaru			
	- hodnota tovaru	1,00	504.100	132.100
	- záloh jednorazového obalu	0,15	395.100	132.200
	b) predaj tovaru v zálohovanom obale (predajňa – e-kasa)			
	- cena	2,40	211.100	
	- cena bez DPH	2,00		604.100
	- DPH	0,40		343.100
	- záloh jednorazového obalu	0,15	211.100	395.100
2.	Škoda na tovare			
	Vyskladnenie tovaru			
	- hodnota tovaru	1,00	549.100	132.100
	- záloh jednorazového obalu	0,15	549.200	132.200

Účet 395.100 je zúčtovacím účtom

Poznámka:

Ak distribútor vyskladní tovar na iný účel ako na predaj napr. z dôvodu škody na tovare, účtuje záloh evidovaný na osobitnom analytickom účte k účtu 132 – Tovar na ťarchu príslušného nákladového účtu.

Distribútor → Správca

V rámci činnosti registrovaného odberného miesta odpadu zo zálohovaných jednorazových obalov na nápoje a v nadväznosti na vzťah medzi distribútorom a zákazníkom je distribútor v zmysle § 5 ods. 1 písm. g) zákona č. 302/2019 Z. z. povinný vrátiť konečnému používateľovi záloh v plnej výške pri vrátení odpadu zo zálohovaného jednorazového obalu na nápoje, a to aj bez preukázania úhrady zálohu zo strany konečného používateľa.

Vrátenie zálohu konečnému používateľovi, resp. sumy za vykúpené zálohované obaly je v pokladnici e-kasa klient zápornou položkou [§ 2 písm. ak) zákona č. 289/2008 Z. z. o používaní elektronickej registračnej pokladnice a o zmene a doplnení zákona Slovenskej národnej rady č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov a o zmenách v sústave územných finančných orgánov v znení neskorších predpisov].

V zmysle § 7 ods. 1 písm. h) zákona č. 302/2019 Z. z. je správca povinný uhrádzať distribútorom obalov **finančné prostriedky vynaložené na vyplatenie zálohov** v súlade s uzatvorenou zmluvou. Informáciu o množstve vyplatených zálohov distribútor doručuje správcovi podľa podmienok dohodnutých v zmluve. Vzhľadom k tomu, že je distribútorovi od správcu uhrádzaná suma finančných prostriedkov vynaložených na vyplatenie zálohov, distribútor pri vyplatení (vrátení) zálohu zákazníkovi účtuje pohľadávku voči správcovi. Vrátenie zálohu zákazníkovi distribútor (obchodná prevádzka) realizuje vrátením hotovosti alebo znížením platby za nákup tovaru, pričom z účtovného hľadiska nie je rozhodujúce, či sa vrátenie zálohu uskutoční na základe predloženia kupónu z tzv. zálohomatu alebo sa vyplatí hotovosť priamo bez kupónu. Evidenciu o zálohovaných jednorazových obaloch distribútor vedie v podsúvahe (prípadne v osobitnej evidencii), a to podľa požiadaviek finančného a naturálneho zúčtovania odpadu. Jednotlivé účtovné súvzťažnosti sú uvedené v tabuľke.

Distribútor → Správca (distribútor ako odberné miesto)

P.č.	Účtovný prípad	Suma v eur	Distribútor	
			MD	D
1.	Vrátenie zálohu zákazníkovi (predajňa e-kasa) priamo v hotovosti, resp. poskytnutím zľavy z nákupu [§ 5 ods. 1 písm. g) zákona č. 302/2019 Z. z.]	0,15	315.100	211.100
2.	Evidencia prijatých zálohovaných jednorazových obalov	0,15	799	76x
3.	Odozdanie vyzbieraných jednorazových obalov	0,15	76x	799
4.	Nárok na províziu v súlade s uzatvorenou zmluvou	xxx	315.200	602.100
5.	a. Inkaso finančných prostriedkov vynaložených na vyplatenie zálohov [§ 7 ods. 1 písm. h) zákona č. 302/2019 Z. z.]	0,15	221.100	315.100
	b. Inkaso provízie	xxx	221.100	315.200
6.	Nárok na dotáciu na technológiu zberu (od správcu)	xxx	347.100	384.100

2.3 Účtovanie u konečného používateľa

Konečným používateľom, resp. zákazníkom môže byť aj podnikateľ - účtovná jednotka účtujúca v sústave podvojného účtovníctva, ktorý nakupuje nápoje v zálohovaných jednorazových obaloch na určený účel (vlastná spotreba, darovanie, použitie na reprezentáciu a pod.).

Konečný používateľ → Distribútor

P.č.	Účtovný prípad	Suma v eur	Konečný používateľ	
			MD	D
1.	Nákup nápoja			
	Obstaranie nápoja v zálohovanom jednorazovom obale (predajňa – e-kasa)			
	- cena	2,40		211.100
	- cena bez DPH	2,00	112.100	
	- DPH	0,40	343.100	
	- hodnota zálohu jednorazového vratného obalu (s možnosťou vrátenia obalu); (DPH sa na záloh nevzťahuje)	0,15	112.200	
2.	Spotreba materiálu, nápoja			
	a) vyskladnenie materiálu – hodnota nápoja z dôvodu napr.:			
	- pitný režim pre zamestnancov	1,00	527.100	112.100
	- darovanie		543.100	112.100

	- použitie tovaru na reprezentáciu - škoda		513.100 549.100	112.100 112.100
	b) záloh jednorazového obalu s možnosťou vrátenia - pitný režim pre zamestnancov - darovanie - použitie tovaru na reprezentáciu - škoda	0,15	527.200 543.200 513.200 549.200	112.200 112.200 112.200 112.200
3.	Odovzdanie vratného obalu distribútorovi			
	Uplatnenie kupónu zo zálohmatu pri nákupe, napríklad zásob	xxx	112.100 112.200	211.100 648.100
	Príjem z vrátenia zálohu priamo v hotovosti	0,15	211.100	648.100

Na záver je potrebné uviesť, že účtovné zápisy zobrazujú skutočnosti vyplývajúce zo zákonných povinností ako aj zo zmluvných podmienok dohodnutých v rámci jednotlivých vzťahov.

Vypracovalo: Finančné riaditeľstvo SR Banská Bystrica
Odbor daňovej metodiky
Január 2022