Podnet:

**Problém vzniku daňovej povinnosti pri zálohovaní vratných obalov, ktoré neobsahujú nápoj, a tým spôsobená dualita uplatňovania zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty na rovnaké obaly (sklenené fľaše) v závislosti od obsahu týchto obalov**

Dátum vypracovania: 4. 6. 2025 Metodická komisia: DPH

**1. Právna úprava**

§ 19 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty

§ 19 ods. 4 zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty

§ 19 ods. 10 zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty

§ 22 ods. 3 zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty

(ďalej len „zákon o DPH“)

v spojení s:

§ 52 ods. 9 a 10 zákona č. 79/2015 Z. z. o odpadoch

**2. Popis problému**

1. **Konkrétny príklad z aplikačnej praxe**

Spoločnosť s.r.o. (ďalej len „spoločnosť“) má svoju tradíciu v slovenskom liehovarníctve od roku 1886 a v súčasnosti je na Slovensku jediným podnikateľským subjektom, ktorý vysoko alkoholické nápoje vyrába a plní do sklenených fliaš určených na opakované použitie (tzv. vratné obaly). Plnenie vysoko alkoholických nápojov do opakovane použiteľných sklenených fliaš bolo v spoločnosti zavedené do prevádzky ešte v 70-tych rokoch, pričom je snahou spoločnosti túto obchodnú tradíciu zachovať, keďže aj prostredníctvom nej spoločnosť dlhodobo znižuje potrebu zberu, triedenia a recyklácie jednorazových sklenených obalov, čo pozitívne vplýva na ochranu životného prostredia.

Následne spoločnosť tieto vysoko alkoholické nápoje vo vratných fľašiach predáva svojím obchodným partnerom, ktorými sú veľkoobchody dodávajúce liehoviny v týchto sklenených fľašiach pohostinstvám, ktoré z nich liehoviny „rozlievajú“ alebo ich predávajú priamo týmto pohostinstvám.

Spoločnosť vysoko alkoholické nápoje vo svojich vratných sklenených fľašiach nepredáva konečným zákazníkom – občanom, nakoľko pre občanom ako konečných spotrebiteľov má vo svojej ponuke rovnaký sortiment vysoko alkoholických nápojov v nevratných fľašiach.

Pri predaji vratných sklenených fliaš svojim obchodným partnerom spoločnosť pripočíta k cene výrobku aj cenu za sklenenú vratnú fľašu vo výške 0,13 Eur + DPH.

Z pohľadu spoločnosti ide pre ňu o zálohované fľaše, ktoré sa jej od obchodných partnerov vracajú späť a ona ich následne opakovane plní vysoko alkoholickými nápojmi, a teda by mali byť predmetom zálohu, ktorého výška je určená príslušnou vyhláškou MŽP SR + bez uplatňovania DPH pri každom vratnom obale + so vznikom daňovej povinnosti podľa § 19 ods. 10 zákona o DPH.

Nakoľko však vysoko alkoholické nápoje nie sú nápojom podľa Potravinového kódexu, nepovažujú sa opakovane použiteľné obaly, do ktorých sú tieto nápoje plnené, podľa zákona o odpadoch za zálohované obaly (hoci spoločnosť zabezpečuje ich vrátenie a opakované použitie), a preto na ne nie je možné účtovať záloh a na vznik daňovej povinnosti sa nevzťahuje § 19 ods. 10 zákona o DPH, ale sklenená fľaša ako opakovane použiteľný (vratný) obal je pre spoločnosť tovarom, ktorý má svoju cenu, z nej uplatnenú DPH a pri vrátení týchto vratných obalov sa realizuje oprava základu dane.

Spoločnosť je opakovane dožadovaná zo strany svojich obchodných partnerov, aby sadzbu DPH na vratné fľaše neuplatňovala a aby sme vo vzťahu k nim postupovala rovnako, ako keď im je predávané vo vratných sklenených fľašiach pivo či iné druhy nápojov spĺňajúcich definíciu nápoja podľa Potravinového kódexu. Tento tlak na spoločnosť bol významnejší najmä na konci roka 2024, kedy sa obchodní partneri pripravovali na zavedenie ekasy, pričom nevnímali rozdiel medzi opakovane použiteľnými vratnými obalmi na pivo či liehovinu, a tak sa dožadovali rovnakého postupu.

1. **Právny rozbor uvedenej problematiky**

**§ 19 ods. 10 zákona o DPH znie, cit.:**

*(10) Daňová povinnosť zo zálohovaných obalov*[*6aa)*](https://www.slov-lex.sk/ezbierky-fe/pravne-predpisy/SK/ZZ/2004/222/#poznamky.poznamka-6aa)*dodaných na trh spolu s tovarom vzniká platiteľovi, ktorý ako prvý uvádza na trh v tuzemsku zálohované obaly spolu s tovarom, a to posledným dňom príslušného kalendárneho roka z rozdielu medzi celkovým počtom zálohovaných obalov, ktoré spolu s tovarom ako prvý uviedol na trh v tuzemsku v príslušnom kalendárnom roku, a celkovým počtom týchto zálohovaných obalov, ktoré sa mu vrátili z trhu v tuzemsku v príslušnom kalendárnom roku; ak je rozdiel v príslušnom kalendárnom roku záporný, uvedie sa základ dane a výška dane v záznamoch podľa*[*§ 70*](https://www.slov-lex.sk/ezbierky-fe/pravne-predpisy/SK/ZZ/2004/222/#paragraf-70)*a v daňovom priznaní so záporným znamienkom. Platiteľ, ktorý v kalendárnom roku dodáva zálohované obaly spolu s tovarom, ktoré uvádza na trh v tuzemsku ako prvý, a ktorý dodáva aj zálohované obaly spolu s tovarom, ktoré neuvádza na trh v tuzemsku ako prvý, nemôže uplatniť záporný rozdiel v daňovom priznaní. Základom dane je súčin zisteného rozdielu podľa prvej vety a výšky zálohy za zálohovaný obal určenej osobitným predpisom,*[*6ab)*](https://www.slov-lex.sk/ezbierky-fe/pravne-predpisy/SK/ZZ/2004/222/#poznamky.poznamka-6ab)*ktorá je platná posledný deň príslušného kalendárneho roka, znížený o daň.*

**Odkaz 6aa** v citovanom ustanovení odkazuje na § 7 ods. 1 a 2 zákona č. 529/2002 Z. z. o obaloch, ktorý je zrušený už od roku 2010.

**Definícia zálohovaného obalu a zálohovania je aktuálne upravená v § 52 ods. 9 a 10 zákona č. 79/2015 Z. z. o odpadoch, ktoré znejú, cit.:**

*(9)* ***Zálohovaným obalom je*** *na účely tohto zákona obal tovaru, pri ktorého predaji sa okrem ceny za tovar účtuje osobitná peňažná čiastka viazaná na obal tovaru (ďalej len „záloh“), ktorej účelom je zabezpečiť vrátenie použitého obalu. Zálohujú sa opakovane použiteľné obaly na nápoje.*

*(10)* ***Zálohovaním obalu je*** *na účely tohto zákona činnosť pri predaji tovaru v zálohovanom obale, ktorou je naúčtovanie zálohu osobe uhrádzajúcej cenu tovaru a činnosť pri vrátení zálohovaného obalu spočívajúca vo vydaní tohto zálohu osobe, ktorá zabezpečuje vrátenie použitého obalu; za vrátenie zálohu sa považuje aj jeho započítanie na účely vysporiadania inej peňažnej pohľadávky.*

**Podľa § 3 ods. 4 Prvej časti 1. hlavy Potravinového kódexu nápoje sú, cit.:**

*(4) Nápoje sú kvapalné požívatiny obsahujúce viac ako 80% vody a schopné uspokojovať fyziologickú potrebu vody; členia sa spravidla na nealkoholické a alkoholické.*

1. **Analýza procesného uplatňovania aktuálnej právnej úpravy**

**Z uvedených ustanovení zákona o DPH, zákona o odpadoch a Potravinového kódexu je teda zrejmé, že podľa § 19 ods. 10 zákona o DPH vzniká daňová povinnosť „len“ zo zálohovaných obalov NA NÁPOJE.**

**Čo však v prípade, keď zálohovaný obal obsahuje vysoko alkoholický nápoj?**

Alkoholické nápoje so stupňovitosťou alkoholu viac ako 20% podľa Potravinového kódexu nápojmi NIE SÚ, pretože neobsahujú viac ako 80% vody. Ide o tzv. vysoko alkoholické nápoje, ktoré takto označovala vo svojich starších metodických pokynoch aj daňová správa.

Vychádzajúc z vyššie citovaných ustanovení príslušných všeobecne záväzných právnych predpisov je možné konštatovať, že:

1. pokiaľ sú v zálohovaných obaloch (spravidla v sklenených fľašiach) pivo, víno, nealkoholické nápoje, resp. alkoholické nápoje so stupňovitosťou alkoholu do 20%, tak daňová povinnosť vzniká podľa § 19 ods. 10 zákona o DPH,
2. pokiaľ sú však v zálohovaných obaloch (spravidla v sklenených fľašiach) alkoholické nápoje so stupňovitosťou alkoholu viac ako 20%, tak daňová povinnosť nevzniká podľa § 19 ods. 10 zákona o DPH, pretože toto ustanovenie sa na ne nevzťahuje, a to z dôvodu, že nejde o opakovane použiteľný obal na nápoj, ale ide o opakovane použiteľný obal na vysoko alkoholický nápoj.
3. **Pohľad Finančného riaditeľstva SR na danú problematiku**

V súčasnosti neexistuje metodické usmernenie či pokyn Finančného riaditeľstva SR, ktoré by konkrétne upravovalo, resp. metodicky usmerňovalo, ako aplikovať aktuálnu právnu úpravu týkajúcu sa vzniku daňovej povinnosti v prípade, kedy opakovane použiteľný (vratný) obal neobsahuje nápoj v zmysle Potravinového kódexu.

Metodický pokyn Daňového riaditeľstva SR z roku 2008 obsah vratných obalov jasne popisoval, pričom hovoril, že: cit.:

„*ak sa na vratné fľaše nevzťahuje osobitný režim zdaňovania zálohovaných obalov (pretože tento sa vzťahuje pri opakovane použiteľných obalov len na nápoje - § 52 ods. 9 zákona o odpadoch), potom sa na tieto fľaše hľadí ako na každý iný tovar.*

*Uvedené znamená, že z hľadiska uplatňovania DPH sa dodanie fliaš, pri ktorom dochádza k prevodu práva nakladať s týmto tovarom ako vlastník považuje za uskutočnené zdaniteľné plnenie.*

***Pri predaji alkoholických nápojov v obaloch vzniká platiteľovi daňová povinnosť podľa § 19 ods. 1, resp. ods. 4 zákona o DPH, pretože daňová povinnosť podľa § 19 ods. 10 zákona o DPH vzniká len zo zálohovaných obalov, ktoré sa na trh v tuzemsku dodávajú spolu s nápojom*** *v zmysle § 7 ods. 1 a 2 zákona o obaloch v nadväznosti na § 1 vyhlášky MŽP SR a na výnos MP SR a MZ SR (tieto sú dnes nahradené § 52 ods. 9 zákona o odpadoch a § 18 vyhlášky MŽP SR č. 373/2015 Z. z., ktorá definuje výšku zálohu na obaly a odpady z obalov).*“

Taktiež tento Metodický pokyn DR SR z roku 2008 ustanovoval, že: cit.:

„*z § 22 ods. 3 vyplýva, že pri dodaní tovaru v zálohovaných obaloch sa do základu dane nezahŕňa záloha na zálohované obaly, ktoré sú dodané spolu s tovarom len v prípade, ak ide o zálohované obaly, pri ktorých vzniká daňová povinnosť podľa § 19 ods. 10 zákona o DPH.*“

Spoločnosť začiatkom decembra 2024 požiadala o vyjadrenie Finančné riaditeľstvo SR, ktoré jej poskytlo vyrozumenie dňa 19.12.2024 (vybavujúci p. Ing. Ťažký) ktoré bolo nasledovné, cit.:

„Dobrý deň,

Podľa poskytnutých informácií spoločnosť OLD HEROLD, s.r.o. (ďalej len výrobca) dodáva vysoko alkoholické nápoje (ďalej len liehoviny) vo fľašiach veľkoobchodu, veľkoobchod dodáva liehoviny vo fľašiach pohostinstvám, ktoré z nich liehoviny „rozlievajú“, čiže predmetné liehoviny sa vo fľašiach nepredávajú konečným zákazníkom – občanom. Respektívne výrobca priamo predáva liehoviny vo fľašiach pohostinstvám.

Tieto fľaše sa následne vracajú výrobcovi, (t.j. ide o opravu základu dane podľa § 25 ods. 1 písm. a/ zákona o DPH) s tým, že sa pri vrátení vyhotoví zjednodušená faktúra na vrátený tovar, resp. doklad z e-kasa klient, ktorý obsahuje okrem iného pôvodný identifikátor pokladničného dokladu.

Podľa § 52 ods. 9 zákona č. 79/2015 Z. z. o odpadoch predmetné fľaše nie sú opakovane použiteľným obalom na nápoje, keďže liehoviny nie sú v zmysle § 3 ods. 3 Potravinového kódexu nápoje ale pochutiny.

V nadväznosti na uvedené skutočnosti k vašim otázkam uvádzame nasledovné:

- metodický pokyn DR SR z roku 2008 je už neplatný

- na výrobcu liehovín, ktorý predáva liehoviny vo fľašiach, ktoré mu odberatelia vracajú na opakované použitie, sa nevzťahuje § 19 ods. 10 zákona o DPH. t.j. **výrobca liehovín pri predaji liehovín vo fľašiach predmetné fľaše zdaňuje bežným spôsobom a pri ich vrátení vykoná opravu základu dane podľa § 25 ods. 1 a 3 zákona o DPH**.

**- ustanovenie § 19 ods. 10 zákona o DPH sa vzťahuje na dodávateľa, ktorý uvádza na trh v tuzemsku tovar v opakovane použiteľnom obale na nápoje, ktorý je zálohovaný, čo nie je v opísanom prípade splnené, keďže, ako je vyššie uvedené, liehovina nie je nápoj.**

Uvedená odpoveď má informatívny charakter a bola vypracovaná na základe informácií poskytnutých daňovým subjektom v jeho žiadosti.

1. **Záver**

Aj na základe uvedenej odpovede Finančného riaditeľstva SR je možné konštatovať, že vo vzťahu k vzniku daňovej povinnosti v súvislosti s DPH pri opakovane použiteľných (vratných) obaloch je tento **vznik daňovej povinnosti jednoznačne viazaný k tomu,** **čo opakovane použiteľný obal obsahuje**.

A teda:

Či takýto opakovane použiteľný (vratný) obal **obsahuje nápoj** – vtedy sa uplatňuje ustanovenie **§ 19 ods. 10 zákona o DPH**.

Alebo

Takýto obal **neobsahuje nápoj** (obsahuje napr. vysoko alkoholický nápoj, ktorý je kategorizovaný ako pochutina) - vtedy sa uplatňuje **§ 19 ods. 1 zákona o DPH**, a teda výrobca liehovín pri predaji liehovín vo fľašiach predmetné fľaše zdaňuje bežným spôsobom a pri ich vrátení vykoná opravu základu dane podľa § 25 ods. 1 a 3 zákona o DPH.

Poukazujeme na skutočnosť, že:

* aj spoločnosť ako výrobca vysoko alkoholických nápojov dlhoročne (v zmysle tradície) používa opakovane použiteľné (vratné) obaly,
* spoločnosť nepredáva tieto vysoko alkoholické nápoje vo vratných fľašiach konečnému spotrebiteľovi, nakoľko pre neho má variant jednorazového (nevratného) obalu,
* aj spoločnosť má na opakovane použiteľné (vratné) obaly zavedený systém zálohovania,
* pre spoločnosť, aj pre obchodných partnerov je účtovanie zálohu efektívnejšie a výhodnejšie s tým, že záloh by bol pri vrátení obalu vrátený a na vznik daňovej povinnosti by sa uplatňoval § 19 ods. 10 zákona o DPH, a nie oprava základu dane,
* spoločnosť týmto postupom dlhodobo vo vzťahu k svojim obchodným partnerom znižuje potrebu zberu, triedenia a recyklácie jednorazových sklenených obalov,
* spoločnosť aj touto svojou činnosťou vplýva na životné prostredie a zabezpečuje jeho ochranu,

a preto na základe uvedených skutočností spoločnosť ako výrobca vysoko alkoholických nápojov navrhuje vykonať takú legislatívnu úpravu, ktorá by zjednotila systém vzniku daňovej povinnosti v súvislosti s DPH na opakovane použiteľné (vratné) obaly bez ohľadu na to, či tieto obsahujú nápoj alebo nie.

**3./4. Návrh možnej aplikácie v praxi pri existujúcej legislatívnej úprave/Návrh na legislatívnoprávnu úpravu**

Za existujúceho právneho stavu nie je možné dualitu uplatňovania vzniku daňovej povinnosti odstrániť.

Navrhujeme legislatívnoprávnu úpravu § 19 odsek 10 zákona o DPH tak, aby tento nebol viazaný na definíciu zálohovaného obalu v zmysle environmentálnych predpisov, teda v súčasnosti na § 52 ods. 9 zákona o odpadoch (hoci odkaz v zákone o DPH je dnes stále sa viažúci na osobitný zákon o obaloch zrušený v roku 2010), z ktorého druhej vety vyplýva, že zálohujú sa len opakovane použiteľné obaly na nápoje, ale aby toto ustanovenie upravovalo vznik daňovej povinnosti aj k tým opakovane použiteľným obalom, ktoré obsahujú vysoko alkoholické nápoje.

Predkladá: Ing. Mária Sokolíková