

## **Metodický pokyn DRSR k uplatňovaniu dane z pridanej hodnoty pri dodaní tovaru v tuzemsku prepusteného do rôznych colných režimov**

Za účinnosti zákona č. 289/1995 Z.z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov, t.j. do 30. apríla 2004, sa pri uplatňovaní dane z pridanej hodnoty (ďalej „dane“) pri dodaní tovaru, pri ktorom dochádzalo k zmene vlastníckeho práva, vychádzalo zo skutočnosti, či tovar, ktorý bol v tuzemsku dodaný, mal štatút slovenského tovaru alebo mal štatút zahraničného tovaru. Od toho sa odvíjalo uplatňovanie dane pri dodaní tovaru. Od účinnosti zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty, t.j. od 1. mája 2004 sa uplatňuje odlišný prístup pri uplatňovaní dane pri dodaní tovaru v tuzemsku, ktorý bol v rámci colného konania prepustený do colného režimu colné uskladňovanie alebo pri dodaní tovaru v tuzemsku umiestneného v slobodnom sklade, v slobodnom pásme a podobne aj pri tovare, ktorý bol v rámci colného konania prepustený do iného colného režimu. Problematika uplatňovania dane pri dodaní tovaru v colnom sklade v tuzemsku bola riešená na zasadnutiach Komisie na zabezpečenie jednotného metodického výkladu za oblasť DPH na MF SR, z ktorých závery sú zverejnené na internete DRSR v ponuke Daňové informácie/ Zovšeobecnené informácie/ Stanoviská a informácie MFSR... DR SR sa k problematike uplatňovania dane pri predaji tovaru v colnom sklade v tuzemsku vyjadrilo v rámci metodického pokynu k uplatňovaniu ust. § 19 – 21 zákona o DPH (zverejnené na internete DRSR v ponuke Daňové informácie/ Pokyny a iné predpisy/DRSR/DPH ).

Podľa § 2 ods. 1 písm. a) zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o DPH“) predmetom dane je dodanie tovaru za protihodnotu v tuzemsku uskutočnené zdaniteľnou osobou.

**Dodaním tovaru** je v zmysle § 8 ods. 1 písm. a) zákona o DPH prevod práva nakladať s hmotným majetkom ako vlastník.

Pod pojmom **hmotný majetok** zákon o DPH rozumie hnutelné a nehnuteľné veci ako aj elektrinu, plyn, vodu, teplo, chlad a bankovky a mince predávané na zberateľské účely.

**Zdaniteľnou osobou** je každá osoba, ktorá vykonáva nezávisle akúkoľvek ekonomickú činnosť, z ktorej dosahuje príjem, bez ohľadu na účel alebo výsledky tejto činnosti.

**Tuzemskom** sa pre účely zákona o DPH rozumie územie Slovenskej republiky. Územím Európskych spoločenstiev (ďalej „ES“) sa rozumie tuzemsko a územia ostatných členských štátov vymedzené na účely dane ako tuzemsko týchto členských štátov. Územie ES (daňové územie ES) je tvorené 27 členskými štátmi Európskej únie s výnimkou území vylúčených z tuzemska jednotlivých členských štátov, ktoré sú územím tretích štátov. Slovenská republika nemá územia vylúčené z tuzemska na rozdiel od niektorých členských štátov. Je potrebné uviesť, že daňové územie ES nie je totožné s colným územím ES, ako to vyplýva aj zo Smernice Rady 2006/112/ES hlava II.

Každý tovar nachádzajúci sa v tuzemsku podlieha okrem iných predpisov (napr. colné predpisy) aj hmotnoprávnemu predpisu, ktorým je zákon o DPH. Tovar, ktorý je prepravený z tuzemska do zahraničia alebo zo zahraničia do tuzemska, je podľa colných predpisov deklarovaný ako tovar ES alebo ako tovar, ktorý nie je tovarom ES. Okrem toho je takémuto tovaru pridelené colne schválené určenie alebo použitie, ktorým môže byť:

- prepustenie tovaru do colného režimu,
- umiestnenie tovaru do slobodného pásma alebo slobodného skladu,
- spätný vývoz tovaru z colného územia spoločenstva,

- zničenie tovaru,
- prenechanie tovaru v prospech štátu.

Podľa Nariadenia Rady (EHS) č. 2913/92 z 12. októbra 1992, ktorým sa ustanovuje Colný kódex spoločenstva čl. 4 ods. 16 sa colným režimom rozumie:

- a) voľný obeh,
- b) tranzit,
- c) colné uskladňovanie,
- d) aktívny zušľacht'ovací styk,
- e) prepracovanie pod colným dohľadom,
- f) dočasné použitie,
- g) pasívny zušľacht'ovací styk,
- h) vývoz.

Pri každom dodaní tovaru platiteľom dane (ďalej len „platiteľ“) je potrebné určiť miesto dodania tovaru, ktoré upravuje § 13 zákona o DPH. Bez ohľadu na skutočnosť, že tovaru je pridelené akékoľvek colne schválené určenie alebo použitie, napríklad umiestnenie tovaru do slobodného pásma alebo slobodného skladu alebo je tovar prepustený do colného režimu tranzit, colné uskladňovanie a pod., v prípade, že tovar je dodaný a miestom dodania tovaru je tuzemsko, **dodanie tovaru podlieha dani**. Podľa § 13 ods. 1 písm. c) zákona o DPH je miestom dodania tovaru, ak je dodanie tovaru bez odoslania alebo prepravy miesto, kde sa tovar nachádza v čase, keď sa jeho dodanie uskutočňuje. Ak sa predáva tovar prepustený do režimu uskladnenia v colnom sklade v tuzemsku a tovar sa dodáva bez prepravy, miestom dodania tovaru, pri ktorom dochádza k prevodu práva nakladať s tovarom ako vlastník je tuzemsko a predaj tovaru podlieha dani.

V prípade, že je tovar prepravený z jedného colného skladu do druhého colného skladu v tuzemsku, miesto dodania tovaru sa určí podľa § 13 ods.1 písm. a) zákona o DPH, podľa ktorého, ak je dodanie spojené s odoslaním alebo prepravou tovaru, miestom dodania tovaru je miesto, kde sa tovar nachádza v čase, keď sa odoslanie alebo preprava tovaru začína uskutočňovať. Aj v tomto prípade, ak je tovar dodaný inej osobe, predaj tovaru podlieha dani.

V zmysle § 19 ods. 1 zákona o DPH pri dodaní tovaru daňová povinnosť vzniká dňom dodania tovaru, ktorým je deň, keď kupujúci nadobudne právo nakladať s tovarom ako vlastník. V prípade predaja takéhoto tovaru inej osobe na území tuzemska, platiteľ, dodávateľ tovaru, je povinný platiť daň v zmysle § 69 ods. 1 zákona o DPH. Skutočnosť, že tovar v čase predaja je napríklad v colnom režime colné uskladňovanie, tranzit alebo v inom colnom režime, v zmysle colných predpisov nie je tovarom Spoločenstva, je vo vzťahu k uplatneniu dane irelevantné. Rozhodujúcou skutočnosťou je, že v čase, keď sa tovar dodáva, sa fyzicky nachádza na území Slovenskej republiky, čo znamená, že miestom dodania tovaru je tuzemsko.

Tovar, ktorý bol prepustený do ktoréhokoľvek colného režimu alebo bol umiestnený do slobodného pásma alebo slobodného skladu v prípade, že sa nachádza na území SR a je dodaný inej osobe, posudzuje sa na účely zákona o DPH rovnako ako každý iný tovar dodaný v tuzemsku. V prípade tuzemských dodaní tovaru je v zmysle § 84 zákona o DPH správcom dane daňový úrad, pri dovoze tovaru do tuzemska je správcom dane colný orgán. V tejto súvislosti je potrebné poznamenať, že ustanovenia § 18 a § 21 zákona o DPH upravujú postup z hľadiska uplatňovania dane pri vstupe tovaru z územia tretích štátov na územie Európskych spoločenstiev a pri jeho prepustení do niektorého z colných režimov uvedených v § 21 ods. 1 zákona o DPH, kedy dochádza k **dovozu tovaru do tuzemska**, ktorý je predmetom dane podľa § 2 ods. 1 písm. d) zákona o DPH. **Daňová povinnosť pri dovoze**

**tovaru** vzniká podľa § 21 ods. 2 zákona o DPH a správcom dane je colný orgán. Z hľadiska ustanovenia § 2 ods. 1 písm. d) zákona o DPH ide o **samostatný predmet dane**.

Dodanie tovaru v tuzemsku môže byť v zásade v závislosti od konkrétnych podmienok zdaňované alebo oslobodené od dane. Zdaňované je teda každé dodanie tovaru v tuzemsku, ak nie je od dane oslobodené.

Oslobodené od dane môže byť dodanie tovaru z titulu:

- ust. § 28 – 42 zákona o DPH bez nároku na odpočítanie dane,
- ust. § 43, 45, 47 zákona o DPH s nárokom na odpočítanie dane.

**Príklad 1.** *Platiteľ dane nakupuje tovar za účelom jeho ďalšieho predaja. Tovar mal v tuzemsku uskladnený v colnom sklade v Banskej Bystrici v colnom režime colného uskladňovania. Platiteľ dane požiadal colné orgány o ukončenie colného režimu colné uskladňovanie a tovar predal osobe identifikovanej pre daň v ČR s miestom určenia colný sklad v ČR. Tovar bol prepravený platiteľom dane v colnom režime tranzit odberateľovi do colného skladu v ČR. Následne odberateľ, osoba identifikovaná pre daň v ČR, požiadala české colné orgány o prepustenie tovaru do režimu colného uskladňovania. Ak sa splnia podmienky podľa § 43 ods. 1 zákona o DPH, dodanie tovaru platiteľom dane je oslobodené od dane. Oslobodené dodanie tovaru do iného členského štátu vykáže platiteľ dane v daňovom priznaní za zdaňovacie obdobie, v ktorom bol tovar dodaný podľa § 19 ods. 8 zákona o DPH a rovnako v súhrnnom výkaze za príslušný kalendárny štvrtrok.*

**Príklad 2.** *Platiteľ SK 1 dovezol z Ukrajiny tovar, ktorý bol prepustený v tuzemsku do colného režimu colného uskladňovania. Platiteľ SK 1 tovar predal spoločnosti z tretieho štátu, pričom z kúpnopredajnej zmluvy vyplýva, že prepravu tovaru zo SR do Maďarska zabezpečí predávajúci SK 1 a že miestom určenia je colný sklad v Maďarsku. Dňom prijatia tovaru do colného skladu v Miškolci sa kupujúci z tretieho štátu stáva vlastníkom tovaru. Tovar z colného skladu v SR bol prepravený do Maďarska v colnom režime tranzit. Kupujúci z tretieho štátu nie je identifikovaný pre daň v Maďarsku a ani v inom členskom štáte. V uvedenom prípade ide o dodanie tovaru s prepravou. Miestom dodania tovaru je miesto, kde sa jeho preprava začala uskutočňovať, t.j. v tuzemsku. Ak nie je preukázané, že ide o dodanie tovaru, ktoré je oslobodené od dane podľa § 43 zákona o DPH, potom predaj tovaru podlieha dani v tuzemsku a predávajúci SK 1 je povinný platiť daň v zmysle § 69 ods. 1 zákona o DPH.*

*Ak by miestom určenia tovaru bol tretí štát a tovar by sa prepravil napr. v režime tranzit na územie tretieho štátu, potom by išlo o dodanie tovaru do tretieho štátu, ktoré je oslobodené od dane v zmysle § 47 ods. 1 zákona o DPH.*

**Príklad 3.** *Tovar bol prepravený z Ukrajiny do tuzemska a bol prepustený do colného režimu aktívny zušľachtovací styk (podmienečný systém). Po ukončení colného režimu aktívny zušľachtovací styk bol tovar prepustený do režimu colné uskladňovanie. Platiteľ SK 1, ktorý tovar prepracoval, ho v tuzemsku predal inému platiteľovi SK 2, pričom uplatnil DPH. Platiteľ SK 2 si uplatnil odpočítanie dane a následne tovar predal osobe z tretieho štátu, ktorá si ho prepravila vrámcí colne schváleného určenia alebo použitia spätný vývoz mimo územie ES. Z hľadiska zákona o DPH ide o dodanie tovaru do tretieho štátu, pričom je tovar odoslaný alebo prepravený do miesta určenia na území tretieho štátu. V zmysle § 47 ods. 2 zákona o DPH je takéto dodanie tovaru oslobodené od dane. Podľa ods. 3 cit. ust. je platiteľ dane povinný odoslanie alebo prepravenie tovaru do miesta určenia na území tretieho štátu preukázať colným vyhlásením, v ktorom je colným orgánom potvrdený výstup tovaru z územia ES a dokladom o odoslaní alebo preprave tovaru. Platiteľ dane je povinný preukázať*

odoslanie alebo prepravenie tovaru do miesta určenia na území tretieho štátu najneskôr do konca šiesteho mesiaca nasledujúceho po skončení zdaňovacieho obdobia, v ktorom uplatnil oslobodenie od dane.

**Príklad 4.** Platiteľ SK 1 dovezol tovar z Ukrajiny a tovar bol prepustený do režimu colného uskladňovania v tuzemsku. Platiteľ SK 1 je identifikovaný pre daň aj v Rakúsku. Za účelom svojho podnikania v Rakúsku premiestnil predmetný tovar v colnom režime tranzit do colného skladu v Rakúsku. V zmysle § 8 ods. 4 zákona o DPH sa za dodanie tovaru považuje aj premiestnenie tovaru vo vlastníctve zdaniteľnej osoby do iného členského štátu na účely jej podnikania okrem výnimiek uvedených v cit. ust. Premiestnenie tovaru z tuzemska do iného členského štátu je oslobodené od dane v zmysle § 43 ods. 4 zákona o DPH.

**Príklad 5.** Slovenská spoločnosť, ktorá je platiteľom dane, dováža tovar z tretích štátov (Čína, Vietnam, Kórea) pre zákazníkov, platiteľov dane, v tuzemsku. Tovar sa prepravuje loďou do Hamburgu, kde je prepustený do colného režimu vonkajší tranzit a prepraví sa do miesta určenia v SR. Prepravu zabezpečuje a hradí slovenská spoločnosť. Tovar spoločnosť predáva tuzemským platiteľom dane ešte pred ukončením colného režimu vonkajší tranzit. (Ide o predaj tovaru, na ktorý je potrebná licencia, ktorú na rozdiel od slovenskej spoločnosti tuzemskí platitelia vlastní.) Tuzemskí platitelia už ako vlastníci tovaru požiadajú colné orgány o prepustenie tovaru z režimu vonkajší tranzit do režimu voľný obeh.

Pri posudzovaní uvedeného príkladu je treba osobitne pristupovať k vzniku daňovej povinnosti pri dovoze tovaru a osobitne k vzniku daňovej povinnosti pri dodaní tovaru v tuzemsku.

*Dodanie tovaru:*

Skutočnosť, že slovenská spoločnosť predala tovar v SR, i keď bol v režime vonkajší tranzit, tuzemským platiteľom, zakladá vznik daňovej povinnosti slovenskej spoločnosti z titulu dodania tovaru v tuzemsku.

*Dovoz tovaru:*

Ust. § 69 ods. 8 zákona o DPH určuje osobu povinnú platiť daň pri dovoze tovaru (dlžník podľa osobitných predpisov). Miestom dovozu tovaru z tretieho štátu prepravovaného v colnom režime vonkajší tranzit je v zmysle § 18 ods. 2 zákona o DPH členský štát, v ktorom sa skončí toto colné opatrenie, tj SR. Daňová povinnosť vzniká tuzemským platiteľom v tuzemsku pri prepustení tovaru do voľného obehu.

**Príklad 6.** Platiteľ sa rozhodol stroj na obrábanie kovov, ktorý používal na svoje podnikanie a ktorý odpisoval a pri kúpe ktorého si uplatnil odpočítanie dane, predat' osobe z tretieho štátu z dôvodu zmeny zamerania svojej podnikateľskej činnosti. Stroj umiestnil v colnom sklade v tuzemsku v colnom režime colného uskladňovania z dôvodu jeho pripravovaného vývozu do tretieho štátu. Následne bol stroj z colného skladu odcudzený. Podľa § 53 ods. 5 zákona o DPH pri krádeži tovaru, pri ktorom platiteľ odpočítal daň, je povinný odviesť daň vo výške odpočítanej dane. Pri tovare, ktorý je odpisovaný podľa osobitného predpisu, zníži platiteľ daň o pomernú časť dane zodpovedajúcu odpisom. Odvod dane platiteľ prizná za zdaňovacie obdobie, v ktorom zistil krádež tovaru.

Vydalo : Daňové riaditeľstvo SR, Banská Bystrica,  
odbor metodiky daní,  
jún 2008

