

# **Medzinárodný obchod s potravinárskym tovarom podliehajúcim spotrebnej dani**

©OLEXOVA VASILISIN s.r.o., 2012

## Obsah:

1/	Úvod	4
2/	Uplatňovanie spotrebnej dane na potravinársky tovar	5
2.1	Právna úprava spotrebných daní na potravinársky tovar	5
2.2	Vymedzenie niektorých pojmov	7
2.3	Dovoz potravinárskeho tovaru podliehajúceho spotrebnej dani	8
2.4	Vývoz potravinárskeho tovaru podliehajúceho spotrebnej dani	11
3/	Záver a odporúčania	14
	Použitá literatúra	15

## 1/ Úvod

Predmetom obchodu medzi subjektmi, ktoré sú rezidentmi rôznych štátov môže byť nespočetné množstvo druhov tovaru a služieb. Takýmto tovarom môžu byť aj alkoholické nápoje, ktoré sú nie len predmetom dane z pridanej hodnoty, ale aj spotrebných daní a iných predpisov (napr. o nakladaní s odpadmi, o ochrane verejného zdravia a pod.).

Alkoholické nápoje podliehajú v Európskej únii predpisom o dani z liehu, dani z piva a dani z vína.

Predmetom tejto práce je analýza aktuálneho právneho stavu vybraných otázok pri obchode s potravinárskym tovarom podliehajúcim spotrebnej dani z pohľadu podnikateľa, ktorého domicil a podnikateľské aktivity sú v Európskej únii.

Predmetom analýzy bude uplatňovanie spotrebnej dane pri obchodovaní s potravinárskym tovarom podliehajúcim spotrebnej dani v medzinárodnom obchodnom vzťahu.

Cieľom práce je priblížiť postavenie podnikateľa pri medzinárodnom obchode s potravinárskym tovarom podliehajúcim spotrebnej dani z pohľadu aplikácie predpisov vzťahujúcich sa na vymedzený okruh otázok a poukázať na potrebu pamätania na toto postavenie pri definovaní obchodných podmienok takého vzťahu.

Medzinárodným obchodom s tovarom podliehajúcim spotrebnej dani sa na účely tejto práce bude rozumieť jeho dovoz a vývoz.

## **2/ Uplatňovanie spotrebnej dane na potravinársky tovar**

Z potravinárskeho tovaru podlieha spotrebnej dani obchodovanie s tovarom obsahujúcim alkohol. Obchodovanie s alkoholickými nápojmi podlieha spotrebným daniam vo všeobecnosti nie len v Slovenskej republike ale aj v Európskej únii, krajinách OECD a väčšine ďalších krajín.

Obchodovanie s alkoholickými nápojmi môže podliehať v jednotlivých krajinách rôznym obmedzeniam, ktoré sa zakladajú najmä na požiadavkách verejných záujmov pri ochrane zdravia, no predaj alkoholických nápojov vo všeobecnosti okrem krajín arabského sveta nie je zakázaný. V krajinách Európskej únie platí aj pravidlo, podľa ktorého „Všetky výrobky, ktoré sa nachádzajú v niektorom členskom štáte vo voľnom obeh, musia byť pripustené na ktorýkoľvek iný národný trh v celom priestore ES“ [1]. Toto pravidlo pritom bolo prijaté na základe rozhodnutia sporu pri dovoze alkoholického nápoja do Nemecka z Francúzska (poznámka).

Ak odhliadneme od diskutabilnej možnosti zneužívania alkoholu a ochrany pred jeho zneužívaním zákazom požívania alkoholických nápojov, treba povedať, že konzumácia alkoholu patrí tradične medzi významné a stabilné príjmy štátnych rozpočtov a tak nepriamo aj rozpočtu Európskej únie.

Štáty vrátane Slovenskej republiky ako členského štátu Európskej únie teda obchodovanie s alkoholickými nápojmi zaťažujú spotrebiteľskými daňami. Na predpisy ohľadom spotrebných daní preto pri obchodovaní s nimi nemožno zabúdať nie len na vnútroštátnej, ale ani na medzinárodnej úrovni.

### **2.1 Právna úprava spotrebných daní na potravinársky tovar**

V Slovenskej republike treba pri obchodovaní s potravinárskym tovarom podliehajúcim spotrebným daniam prihliadať na tieto zákony:

- zákon č. 105/2004 Z.z. o spotrebnej dani z liehu a o zmene zákona o výrobe liehu, v znení neskorších právnych predpisov
- zákon č. 107/2004 Z.z. o spotrebnej dani z piva, v znení neskorších právnych predpisov
- zákon č. 104/2004 Z.z. o spotrebnej dani z vína, v znení neskorších právnych predpisov

Komunitárnu úpravu na tejto úrovni treba hľadať v týchto prameňoch:

- Smernica Rady 92/12/EHS z 25. februára 1992 o všeobecných systémoch pre výrobky podliehajúce spotrebnej dani a o vlastníctve, pohybe a monitorovaní takýchto výrobkov (Ú.v. ES L 76, 23.3.1992) v znení smernice Rady 92/108/EHS zo 14. decembra 1992 (Ú.v. ES L 390, 31.12.1992), smernice Rady 94/74/ES z 22. decembra 1994 (Ú.v. ES L 365, 31.12.1994), smernice Rady 96/99/ES z 30. decembra 1996 (Ú.v. ES L 8, 11.1.1997), smernice Rady 2000/44/ES z 30. júna 2000 (Ú.v. ES L 161, 1.7.2000), smernice Rady 2000/47/ES z 20. júla 2000 (Ú.v. ES L 193, 29.7.2000), nariadenia Rady 807/2003/ES zo 14. apríla 2003 (Ú.v. EÚ L 122, 16.5.2003) a smernice Rady 2004/106/ES zo 16. novembra 2004 (Ú.v. EÚ L 359, 4.12.2004)

Smernica upravuje základné vzťahy pri obchodovaní s alkoholom, tabakom a minerálnymi olejmi (pohonné hmoty) definovaním základných pojmov a pravidiel výroby a zdaňovania týchto tovarov.

Smernicou upravená základné pojmy a pravidlá sú transformované a implementované do národných právnych poriadkov členských štátov Európskej únie, prečo možno povedať, že právny základ pre obchodovanie s potravinárskym tovarom podliehajúcim spotrebnej dani je v Európskej únii na porovnateľnej, harmonizovanej úrovni.

- Smernica Rady 92/84/EHS z 31. októbra 1992 o aproximácii sadzieb spotrebnej dane na alkohol a alkoholické nápoje (Ú.v. ES L 316, 31.10.1992)

Smernica upravuje minimálne sadzby spotrebných daní na alkohol, ktoré musia platiť v členských štátoch Európskej únie.

Vo všeobecnosti sú hlavnými pojmami daňových noriem pojmy daňový dlžník, predmet dane, sadzba dane a vznik daňovej povinnosti.

Z pohľadu tejto práce možno intuitívne zovšeobecniť, že daňovým dlžníkom, alebo daňovníkom bude obchodník obchodujúci s potravinárskym tovarom podliehajúcim spotrebnej dani.

Predmetom dane bude potravinársky tovar podliehajúcim spotrebnej dani, s ktorým sa obchoduje počítaný na účely dane vo všeobecnosti v hektolitroch.

Sadzba dane bude určená v národných predpisoch (z pohľadu tejto práce v predpisoch Slovenskej republiky), podľa ktorých však nesmie byť nižšia ako sadzby určené na komunitárnej úrovni a vznikom daňovej povinnosti bude spravidla uvedenie tovaru do obehu určitého štátu.

Koncom tejto časti treba povedať, že cieľom právnych noriem na komunitárnej úrovni je okrem iného aj vylúčenie dvojitého zdanenia tovaru podliehajúceho spotrebnej dani s prihliadnutím na rozumný argument, že spotrebná daň z tovaru, ktorý jej podlieha má byť zaplatená v tom štáte, v ktorom dochádza k jeho spotrebe.

## 2.2 Vymedzenie niektorých pojmov

Pred pristúpením k analýze vymedzených otázok spojených s dovozom a vývozom potravinárskeho tovaru podliehajúceho spotrebnej dani je potrebné vymedziť základné pojmy, na ktoré bude potrebné viac krát odkazovať, ktorými sú pojmy:

- daňový sklad
- oprávnený príjemca
- pozastavenie dane
- členský štát únie
- tretí štát

Daňovým skladom je podľa predpisov upravujúcich spotrebne dane z liehu, vína a piva miesto, kde sa tento tovar na základe povolenia na prevádzkovanie daňového skladu v pozastavení dane vyrába, spracováva, skladuje, prijíma alebo odosiela.

Oprávneným príjemcom je podľa predpisov upravujúcich spotrebne dane z liehu, vína a piva právnická osoba alebo fyzická osoba, ktorá nie je prevádzkovateľom daňového skladu a ktorá v rámci podnikania opakovane alebo príležitostne na základe povolenia prijíma tovar z iného členského štátu v pozastavení dane, pričom nesmie tovar v pozastavení dane skladovať ani odosielať.

Pozastavením dane je podľa uvedených predpisov daňový režim, v ktorom sa vznik daňovej povinnosti posunie na deň uvedenia liehu, piva alebo vína do daňového voľného obehu.

Tretím štátom sa v analyzovanom kontexte rozumie iný štát ako členský štát európskej únie a členskému štátu únie priradíme význam v tomto kontexte.

## 2.3 Dovoz potravinárskeho tovaru podliehajúceho spotrebnej dani

Dovozom treba rozumieť činnosť, ktorej cieľom je získavanie statkov (tovarov alebo služieb a podobne) zo zahraničia kúpou (alebo výmenou) [2]. Pre účely tejto práce pôjde o taký obchodný vzťah, pri ktorom sa tovar premiestňuje z územia jedného štátu na územie iného štátu za účelom jeho uvedenia na trh tohto štátu, teda nie iba za účelom spotreby.

Keďže už z uvedeného vyplýva, že pravidlo zákazu dvojitého zdanenia by sa malo uplatniť aj pri spotrebnej dani, pri dovoze potravinárskeho tovaru podliehajúceho spotrebnej dani treba prihliadať na to, že spotrebnú daň by mal platiť dovozca, v konkrétnom obchodnom vzťahu teda kupujúci a nie predávajúci ako sa to pri spotrebných daniach dá konštatovať vo všeobecnosti.

Uvedená okolnosť samozrejme pre predávajúceho predstavuje výhodu, ktorú prirodzene bude mať záujem využiť a pamätať na ňu musí hlavne kupujúci pretože v prípade, že by spotrebnú daň zaplatil aj predávajúcemu, v prípade zle nastavených zmluvných podmienok alebo nesprávnej evidencie pri realizácii obchodu by sa mohlo stať, že by spotrebnú daň bol povinný zaplatiť ešte raz aj voči štátu, v ktorom bude s tovarom obchodovať.

Pokiaľ však budú splnené podmienky, ktoré sú právnymi poriadkami oboch účastníkov právneho vzťahu v medzinárodnom obchode spojené so vznikom daňovej povinnosti pri spotrebnej dani iba na území kupujúceho – pozastavením dane (posunutie dňa vzniku daňovej povinnosti na deň uvedenia tovaru podliehajúceho spotrebnej dani do daňového voľného obehu), potom bude spotrebnú daň platiť iba kupujúci a pri dohode o kúpnej cene na spotrebnú daň netreba prihliadať.

Na spotrebnú daň pri stanovení kúpnej ceny platenej predávajúcemu netreba prihliadať pri dovoze tovaru podliehajúceho spotrebnej dani:

- 1/ ani z územia tretích štátov
- 2/ ani z krajín členskej únie

Ad 1/

Samotný dovoz z územia tretích krajín by mal byť oslobodený od dane vždy pokiaľ sa realizuje z daňového skladu. Vzniku daňovej povinnosti bude podliehať až uvedenie tovaru do obehu v štáte, do ktorého sa tovar podliehajúci spotrebnej dani dovezie a to pokiaľ budú na strane predávajúceho splnené určité podmienky.

Podmienkou na realizáciu medzinárodného obchodného vzťahu bez vzniku daňovej povinnosti na spotrebnú daň na strane predávajúceho je, aby predávajúci mal platné povolenie na prevádzkovanie daňového skladu a to podľa právneho poriadku štátu, ktorého je rezidentom. Ak predávajúci také povolenie bude mať, kúpnu cenu v takom vzťahu možno stanoviť bez spotrebnej dane, bez toho, aby bol pre túto okolnosť predávajúci poškodený. V opačnom prípade zaplatí kupujúci spotrebnú daň dva krát zbytočne.

Z uvedeného však ako bolo uvedené nevyplýva, že samotný tovar spotrebnej dani nebude podliehať po jeho uvedení na trh v štáte, ktorého rezidentom je kupujúci (ak na dovoz nebude nadväzovať režim pozastavenia dane). Táto okolnosť však nie je rozhodujúca pre vzťah medzi predávajúcim a kupujúcim v medzinárodnom obchode ale až pre vzťahy medzi kupujúcim a jeho odberateľmi.

Ad 2/

Dovoz potravinárskeho tovaru podliehajúceho spotrebnej dani z územia členských krajín Európskej únie podlieha tzv. podmienenému režimu oslobodenia od dane, resp. pozastaveniu dane, pri ktorom je vznik daňovej povinnosti posunutý na deň uvedenia tovaru do daňového voľného obehu v štáte, ktorého rezidentom je kupujúci. Aj v tomto prípade ale musia byť splnené predpísané podmienky.

Podmienky na realizáciu medzinárodného obchodného vzťahu bez vzniku daňovej povinnosti na spotrebnú daň z tovaru na strane predávajúceho v tomto prípade musí spĺňať nie len predávajúci ale aj kupujúci a musia byť plné predpísané zákonné povinnosti.

Predávajúci aj v tomto prípade musí byť držiteľom platného povolenia na prevádzkovanie daňového skladu v štáte, ktorého je rezidentom. Okrem toho musí byť však držiteľom platného povolenia na obchodovanie s tovarom podliehajúcim spotrebnej dani ani kupujúci.

Kupujúci musí byť držiteľom alebo

- povolenia na prevádzkovanie daňového skladu v štáte ktorého je on rezidentom, alebo
- povolenia na prijímanie tovaru podliehajúceho spotrebnej dani v pozastavení dane.

Rozdiel medzi uvedenými povoleniami, resp. činnosti, ktorá by sa mala na ich základe prevádzkovať je v tom, že oprávnený príjemca na rozdiel od daňového skladu by nemal tovar podliehajúci spotrebnej dani aj skladovať, čo v praxi znamená len toľko, že podlieha vzniku daňovej povinnosti okamžite po evidencii jeho prevzatia. Dodáť možno že zaobstaranie potvrdenia o povolení na prijímanie tovaru v pozastavení dane je v praxi o niečo jednoduchšie, je potrebné splniť menej formalít ako pri povolení na prevádzku daňového skladu a časová náročnosť jeho zaobstarania je teda podstatne kratšia.

V medzinárodnom obchodnom vzťahu teda v takom prípade nie je potrebné prihliadať na spotrebnú daň inak predpísanú v štáte, ktorého rezidentom je predávajúci, ak sú splnené vyššie uvedené podmienky tak na strane predávajúceho ako aj na strane kupujúceho. Okrem toho je však potrebné pamätať na ďalšie zákonné povinnosti, ktorými sú:

- povinnosť skladania zábezpeky na spotrebnú daň zo strany predávajúceho
- evidenčné povinnosti na strane kupujúceho

Predávajúci pri vývoze tovaru podliehajúceho spotrebnej dani skladá zábezpeku na spotrebnú daň vo výške predpokladaného mesačného obratu tovaru, ktorý sa spravidla určuje z obratu za uplynulý kalendárny mesiac. Táto zábezpeka sa uvoľní na účely vývozu ďalšieho tovaru až po potvrdení prevzatia skôr vyvezeného tovaru príjemcom – kupujúcim, ktorému vznikne daňová povinnosť na spotrebnú daň v momente jeho potvrdenia pokiaľ je oprávneným príjemcom, alebo uvedením tovaru do obehu ak je daňovým skladom. V prípade, že kupujúci ako príjemca prevzatie tovaru riadne nepotvrdí, predávajúci nebude môcť vyvieť ďalší tovar bez zvýšenia, teda doplatenia zábezpeky, čo by ho samozrejme mohlo poškodiť minimálne z dôvodu zbytočnej blokácie disponibilných zdrojov.

Prihliadnutie na tieto procesné normy je preto v medzinárodno-obchodnom vzťahu predmetom, ktorého je tovar podliehajúci spotrebnej dani veľmi dôležité, pretože môže tak zaistiť stabilnú vzájomne výhodnú spoluprácu, ako aj spoluprácu významne ohroziť a opačného partnera poškodiť.

Uvedené okolnosti pri dovoze tovaru podliehajúceho spotrebnej dani je potrebné overiť pri každom medzinárodnom obchode podľa právnych predpisov platných v štátoch, ktorého sa medzinárodný obchod týka. Ako z uvedeného vyplýva na území členských krajín Európskej únie by však mala byť právna úprava do vysokej miery harmonizovaná, čo vyplýva aj zo základných požiadaviek na voľný pohyb tovaru a pri dovoze z iných krajín ide v podstate o zhodné záujmy štátov odrážajúce sa v porovnateľných colných predpisoch.

## 2.4 Vývoz potravinárskeho tovaru podliehajúceho spotrebnej dani



Vývozom treba rozumieť činnosť, ktorej cieľom je predaj statkov (tovarov alebo služieb a podobne) do zahraničia [3]. Pre účely tejto práce pôjde o taký obchodný vzťah, pri ktorom sa tovar premiestňuje z územia jedného štátu na územie iného štátu za účelom jeho uvedenia na trh tohto štátu, teda nie iba za účelom spotreby.

Tento obchodný vzťah s medzinárodným prvkom je vo svojej podstate tým istým obchodným vzťahom ako pri dovoze potravinárskeho tovaru podliehajúceho spotrebnej dani, no z pohľadu záujmov účastníkov medzinárodného obchodného vzťahu treba uplatniť odlišné kritériá, ktoré je potrebné splniť na ochranu ich záujmov. Jednoducho účastník medzinárodného obchodného vzťahu sleduje opačné záujmy pokiaľ má postavenie dovozcu ako keď je v postavení vývozcu. Aj pri vývoze tovaru podliehajúceho spotrebnej dani však platí, že spotrebnú daň z tovaru podliehajúceho spotrebnej dani by mal platiť kupujúci, resp. predávajúci by spotrebnú daň platiť nemal. Aj v tomto prípade je však potrebné splniť predpísané podmienky.

Podmienky, ktoré je potrebné splniť na vývoz tovaru podliehajúceho spotrebnej dani sa odlišujú pri vývoze:

- 1/ na územie tretích štátov
- 2/ na územie členských krajín únie

Ad 1/

Pri vývoze potravinárskeho tovaru podliehajúceho spotrebnej dani na územie tretích štátov je možné alebo realizovať taký vývoz

- v pozastavení dane alebo až
- po zaplatení spotrebnej dane s tým, že štát ktorého rezidentom je predávajúci, teda štát v ktorom bola daň zaplatená zaplatenú daň predávajúcemu v prípade splnenia predpísaných podmienok spravidla vráti.

Na vývoz v pozastavení dane je potrebné, aby predávajúci realizoval taký vývoz z daňového skladu. Iná možnosť nie je prípustná.

Na vrátenie dane pri vývoze tovaru, pri ktorom bola daň zaplatená je potrebné skutočnosť o zaplatení dane riadne preukázať a vývoz tovaru doložiť jednotným colným dokladom potvrdeným colným orgánom na výstupe [4]. Iba na požiadanie colného úradu je vývoz potrebné zdokladovať aj dokladom o preprave tovaru na územie tretieho štátu alebo dokladom o platbe.

Ad 2/

Rozdiel oproti vývozu na územie členských štátov a vývozu na územie členského štátu únie je pri tovare podliehajúcom spotrebnej dani v tom, že vývoz tovaru nebude potvrdzovať colný úrad na jednotnom colnom doklade ale (z dôvodu voľného pohybu tovaru) príjemca na potvrdení o vývoze (CMR).

Až potvrdením o prevzatí vyvezeného tovaru podliehajúceho spotrebnej dani bude predávajúci oprávnený na vývoz ďalšieho tovaru, pri ktorom nezaplatil zábezpeku na spotrebnú daň alebo na jej vrátenie, ak ďalší vývoz nerealizuje, resp. ak tovaru podliehajúci spotrebnej dani nevyviezol v pozastavení dane, tak na jej vrátenie.

Pre požiadavky na postavenie príjemcu tovaru, pokiaľ sa má vývoz realizovať v pozastavení dane platia požiadavky opísané v predchádzajúcej časti.

### **3. Závěry a odporúčania**

Záverom tejto práce možno konštatovať, že pamätanie na právne súvislosti obchodovania s potravinárskym tovarom podliehajúcim spotrebnej dani vo vzťahu s medzinárodným prvkom je veľmi dôležité z oboch strán, tak zo strany predávajúceho ako aj zo strany kupujúceho. Z oboch strán totiž môže nastať situácia, pri ktorej opomenutie týchto súvislostí bude znamenať pre účastníka obchodného vzťahu zvýšené náklady, resp. náklady s ktorými nepočítal a naopak ich rešpektovanie a zohľadnenie výhody, ktoré obchodovanie nie len uľahčia, ale môžu priniesť aj významný zisk z dôvodu zníženia nákladov.

**Použitá literatúra:**

[1]

<http://www.civitaseuropa.eu/ND/Clanky/ClankyCivitasEuropa/PravneOtazky/CassisDeDijon.html>

[2]

<http://sk.wikipedia.org/wiki/Dovoz>

[3]

<http://sk.wikipedia.org/wiki/V%C3%BDvoz>

[4]

ASPI; LIT 31369 SK; Komentár k zákonu o dani z pridanej hodnoty; 2004

