



Finančné riaditeľstvo SR

1/DPH/2022/MU

Metodické usmernenie k uplatňovaniu zníženej sadzby dane v zmysle novely zákona o DPH účinnnej od 1. 1. 2023

Novelou zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o DPH“) sa s účinnosťou od 1.1.2023 prechodným ustanovením § 85km ods. 10 rozšíril okruh služieb, pri ktorých sa uplatňuje znížená sadzba dane. Toto opatrenie sa týka dvoch oblastí, a to oblasti podpory športu a oblasti podpory gastrosektora a má obmedzenú účinnosť do 31. marca 2023.

I. Uplatňovanie zníženej sadzby dane v oblasti podpory športu

Ako vyplýva z odôvodnenia doplňujúceho poslaneckého návrhu k novele zákona o DPH, vzhľadom na aktuálnu situáciu na trhu s energiami a s cieľom podpory cestovného ruchu a podpory športu, sa na časovo vymedzené obdobie začínajúce dňom účinnosti novely zákona o DPH, t. j. dňom 1. januára 2023 a končiace dňa 31. marca 2023, zavádza znížená sadzba DPH 10 % zo základu dane, ktorá sa uplatňuje na prepravu osôb visutými a pozemnými lanovkami a lyžiarskymi vlekmí, na sprístupnenie krytých a nekrytých športových zariadení na účely vykonávania športu a na vstupné do umelých kúpalísk, s cieľom zachovať poskytovanie čo najširšieho spektra vymedzených služieb a umožniť prístup k týmto aktivitám pre čo najširšiu verejnosť z hľadiska ich cenovej dostupnosti.

Sprístupnenie krytých a nekrytých športových zariadení je predmetom zákona o DPH ak sa poskytuje zdaniteľnou osobou za protihodnotu. Pri účele, ktorým je vykonávanie športu, nemusí ísť o profesionálnu úroveň vykonávania športu, ale týka sa aj úrovne rekreačnej. Zákon o DPH bližšie športové zariadenia nedefinuje, preto je možné vychádzať napr. zo štatistickej klasifikácie produkcie alebo zo zákona č. 440/2015 Z. z. o športe a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov. V zmysle tohto zákona sa športovou infraštruktúrou rozumie štadión, športová hala, športové ihrisko, telocvičňa a iné kryté alebo otvorené športové zariadenie určené na vykonávanie športu.

Pokiaľ ide o zdaňovanie vstupného do umelých kúpalísk, novela zákona o DPH sa odvoláva na ustanovenie § 19 ods. 4 zákona č. 355/2007 Z. z. o ochrane, podpore a rozvoji verejného zdravia a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov. Podľa tohto ustanovenia sa umelým kúpaliskom rozumie krytá stavba alebo nekrytá stavba so súborom zariadení využívaných na kúpanie a s ním súvisiace prevádzkové plochy.

II. Uplatňovanie zníženej sadzby dane v oblasti podpory gastrosektora

Ustanovením § 85km ods. 10 novely zákona o DPH sa s cieľom dočasnej podpory gastrosektora bude znížená sadzba dane 10 % uplatňovať v období od 1. januára 2023 do 31. marca 2023 aj na reštauračné a stravovacie služby tak, ako sú vymedzené v čl. 6 vykonávacieho nariadenia Rady (EÚ) č. 282/2011 z 15. marca 2011, ktorým sa ustanovujú vykonávacie opatrenia smernice o DPH (ďalej len „vykonávacie nariadenie č. 282/2011“).

Vykonávacie nariadenie č. 282/2011 v článku 6 ods.1 stanovuje, že reštauračnými a stravovacími službami sa rozumejú služby, ktoré pozostávajú z poskytovania pripraveného alebo nepripraveného jedla alebo nápojov alebo obidvoch, ktoré sú určené na ľudskú spotrebu, pričom tieto služby sú sprevádzané dostatočne podpornými službami umožňujúcimi okamžitú spotrebu takýchto jedál alebo nápojov. Poskytovanie jedla alebo nápojov alebo obidvoch predstavuje len časť celku, v ktorom prevládajú služby. Reštauračné služby sú poskytovaním týchto služieb v poskytovateľových priestoroch a stravovacie služby sú poskytovaním týchto služieb mimo poskytovateľových priestorov.

Zároveň v ods. 2 nariadenia sa uvádza, že poskytovanie pripraveného alebo nepripraveného jedla alebo nápojov alebo obidvoch, bez ohľadu na to, či zahŕňa prepravu, ale bez toho, aby sa poskytovali akékoľvek iné podporné služby, sa nepovažuje za reštauračné ani stravovacie služby v zmysle odseku 1.

Súdny dvor, ktorý sa zaoberá výkladom jednotlivých článkov smernice Rady č. 2006/112/ES o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty vo svojich rozsudkoch uvádza, že v prípade komplexného plnenia, ktoré pozostáva zo série úzko prepojených prvkov a činností objektívne tvoriacich jediné neoddeliteľné plnenie, je potrebné na účely určenia, či sa má toto plnenie kvalifikovať ako dodávka tovaru alebo poskytnutie služby, zohľadniť všetky okolnosti, za ktorých sa toto plnenie vykonáva, aby bolo možné nájsť charakteristické a prevažujúce prvky (C-703/19, bod 48). Prevažujúci prvok musí byť určený z pohľadu priemerného spotrebiteľa a v rámci celkového posúdenia musí zohľadniť nielen kvantitatívnu ale aj kvalitatívnu relevantnosť prvkov poskytovania služieb vo vzťahu k prvkom, ktoré sa týkajú dodávky tovarov (C-703/19, bod. 49). Predaj tovaru je totiž vždy spojený s minimálnym poskytovaním služieb ako je napríklad vystavenie výrobku v regáloch a teda pri celkovom komplexnom posúdení podielu poskytovania služby pri plnení zahŕňajúcom aj dodávku tovaru môžu byť zohľadnené len tie služby, ktoré sa líšia od služieb, ktoré sú nevyhnutne spojené s dodávkou tovaru (C-703/19, bod 50).

Súdny dvor preto rozhodol, že dodávka hotových jedál a nápojov určených na priamu konzumáciu je výsledkom celého radu služieb počnúc varením jedla až po jeho fyzické prinesenie odberateľovi, pričom zákazník má k dispozícii zároveň širokú škálu zariadení, nábytku a riadu. Ľudia, ktorí v rámci svojho povolania uskutočňujú transakcie spojené s reštauračnými službami, musia vykonávať ďalšie činnosti, akými sú prestretie stola, poskytnutie rád zákazníkovi a vysvetlení o jedlách a nápojoch nachádzajúcich sa na jedálnom a nápojovom lístku, obsluhovať hostí pri stole a odpratať použitý riad zo stola po skončení jedla a nápojov (C-231/94, bod 13). Reštauračné služby možno teda charakterizovať ako súhrn znakov a činností, z ktorých poskytovanie jedla predstavuje iba jeden prvok a pri ktorých podstatne prevláda charakter služieb. Takéto transakcie sa v zmysle smernice považujú za poskytnutie služieb. Odlišná je situácia v prípade predaja jedla, ktoré si konzument odnesie so sebou, pretože ich dodávka nie je spojená so službami, ktorých cieľom podporiť konzumáciu jedla na mieste v náležitom prostredí (C-231/94, bod 14).

Súdny dvor ďalej spresnil, že ak poskytovanie jedla sprevádzajú len elementárne zariadenia (ako napríklad jednoduché pulty bez možnosti sedenia) vyžadujúce len minimálne ľudské nasadenie, tieto prvky predstavujú vedľajšie minimálne plnenia a nemôžu zmeniť prevažujúci prvok hlavného plnenia, ktorým je dodanie tovaru (C-703/19, bod 53).

Rozhodujúce kritéria pre posúdenie, či služby spojené s poskytnutím pripravovaného jedla možno považovať za dostatočne podporné, sa týkajú úrovne služieb ponúkaných spotrebiteľovi, berúc do úvahy najmä také skutočnosti, akými sú prítomnosť čašníkov, existencia servisu spočívajúca v odovzdaní objednávok do kuchyne, prezentácia a servírovanie jedla zákazníkovi na stôl, existencia uzavretých vykurovaných miestností určených na konzumáciu jedla, existencia šatní, toaliet, ako aj poskytnutie riadu, nábytku, príborov (C-703/19, bod 59, 60).

Ak teda z kvalitatívneho posúdenia plnenia ako celku vyplynie, že neprevládajú prvky poskytovania služieb, ktoré predchádzajú dodávke potravín alebo ju súčasne dopĺňajú, ide o dodávky tovaru (C-497/09, bod 81).

Súdny dvor sa v rozsudku C-497/09 v spojených veciach, body 82 - 88, zaoberal aj výkladom pojmu „potravina“ a teda konkrétne, či jedlá alebo pokrmy pripravené na priamu konzumáciu v prípade, že ide o dodávku tovaru, rovnako patria pod tento pojem uvedený v prílohe H kategórie 1 šiestej smernice. Z rozsudku súdneho dvora

vyplýva, že v prípade dodávky tovarov sa má pojem potraviny uvedený v prílohe H kategórie 1 šiestej smernice vykladať v tom zmysle, že sa vzťahuje aj na jedlá a pokrmy, ktoré sú uvarené, upečené, vypražené alebo iným spôsobom pripravené na priamu konzumáciu.

Znížená sadzba DPH sa teda bude v stanovenom období od 1.1.2023 do 31.3.2023 uplatňovať na podávanie jedla alebo nápojov alebo obidvoch, ak sú sprevádzané dostatočne podpornými službami, ktoré umožňujú ich priamu konzumáciu, ako napríklad poskytnutie obsluhy, priestoru na konzumáciu, umývatelného riadu a príborov, poskytnutie toaliet, prípadne iného priestoru pre zákazníkov (šatne a i.) z dôvodu, že uvedené plnenie sa z hľadiska DPH posudzuje ako poskytnutie služby.

V prípade, že sa bude dodávať samostatné jedlo alebo nápoj alebo oboje napríklad formou donášky alebo „formou predaja zo sebou“ bez poskytnutia ďalších podporných služieb, pôjde o dodanie tovaru, ktoré bude podliehať základnej sadzbe.

Pri posudzovaní, či sa na službu vzťahuje znížená sadzba dane, nie je možné opierať sa o štatistickú klasifikáciu produkcie, podľa ktorej do kategórie 56 CPA patria aj také služby, pri ktorých vyššie uvedené vykonávacie nariadenia a judikatúra SD EÚ poskytujú pri definovaní pojmu reštauračné a stravovacie služby pre účely DPH zužujúci výklad.

V súvislosti s poskytovaním stravovania v jedálňach oprávnenou osobou vlastným študentom a študentom iných škôl v zmysle § 31 ods. 2 zákona o DPH je takéto stravovanie oslobodené od DPH ako služby úzko súvisiacej s výchovnými a vzdelávacími službami. Poskytovanie stravovania zamestnancom vzdelávacích inštitúcií alebo iným osobám ako osobám, ktoré prijímajú vzdelávacie služby, nie je oslobodené od dane podľa § 31 zákona o DPH.

Osobitnou kategóriou stravovacích služieb podľa CPA je poskytovanie stravovania zamestnávateľom pre jeho zamestnancov v jedálňach spoločného stravovania. Ak sú pri poskytovaní služieb závodného stravovania v prevládajúcej miere prítomné rôzne podporné služby, bude sa pri jeho poskytovaní uplatňovať znížená sadzba dane.

Príkladmi reštauračných a stravovacích služieb sú napr. podávanie jedla spolu s nealkoholickými či alkoholickými nápojmi v reštaurácii, podávanie kávy a múčnika v kaviarni, konzumácia samotného nealkoholického a alkoholického nápoja v reštaurácii, konzumácia rôznych pochutín podávaných spolu s nápojmi. O služby so zníženou sadzbou dane sa bude jednať vždy za okolností, že sú v priestoroch poskytovateľa sprevádzané podpornými službami ako je poskytnutý priestor, nábytok, obsluha, riad a príbor, toalety, šatne a podobne.

Osobitne je potrebné posudzovať poskytovanie stravovacích služieb v priestoroch zákazníka, kedy sa okrem prinesenia jedla budú poskytovať aj podporné služby, ako je napr. úprava priestorov, v ktorých sa bude jedlo podávať, prinesenie obrusov, riadov a príborov, ich odnesenie a údržba, obsluha (svadby, kary, oslavy, stužkové a pod). Aj pri takto poskytovaných cateringových službách sa bude uplatňovať znížená sadzba.

V prípade, ak cateringová spoločnosť poskytne len donášku jedla, jedná sa o dodanie tovaru a uplatní sa základná sadzba dane. O dodanie tovaru sa jedná pri každej donáške jedla na objednávku, pri zakúpení jedla v reštaurácii, pričom sa po jeho vyzdvihnutí jedlo skonzumuje mimo reštaurácie, pri zakúpení jedla pri okienku a jeho skonzumovanie mimo priestorov predajcu, kúpa pripraveného hotového jedla, i keď teplého, v potravinárskom obchode a podobne.

Vypracoval: *Finančné riaditeľstvo SR, Banská Bystrica*
Odbor daňovej metodiky
December 2022