



Finančné riaditeľstvo SR

7/DPH/2023/MP

Metodický pokyn k určení miesta dodania služieb podľa § 16 ods. 3 zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov

Miesto dodania kultúrnych, umeleckých, športových, vedeckých, vzdelávacích, zábavných a podobných služieb, ako napríklad služieb na výstavách a veľtrhoch a služieb v súvislosti so vstupom na tieto podujatia je upravené v § 16 ods. 3 zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o DPH“). Miesto dodania uvedených služieb je osobitne upravené v prípade, ak sa služby dodávajú zdaniteľnej osobe a osobitne v prípade, ak sa dodávajú nezdaniteľnej osobe. Tieto pravidlá boli zavedené smernicou Rady 2008/8/ES z 12. februára 2008, ktorou sa mení a dopĺňa smernica 2006/112/ES, pokiaľ ide o miesto poskytovania služieb s účinnosťou od 1.1.2011.

1. diel Poskytnutie služby zdaniteľnej osobe

Miestom dodania služieb v súvislosti so vstupom na kultúrne, umelecké, športové, vedecké, vzdelávacie, zábavné a iné podobné podujatia, ako sú výstavy a veľtrhy, a doplnkových služieb súvisiacich s týmto vstupom, ak sú tieto služby dodané zdaniteľnej osobe, je miesto, kde sa tieto podujatia skutočne konajú. Pravidlo určenia miesta dodania služby uvedené v § 16 ods. 3 druhej vete zákona o DPH je transpozíciou článku 53 smernice Rady 2006/112/ES o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (ďalej len „smernica o DPH“). Podľa znenia článku 53 smernice o DPH miestom poskytovania služieb v súvislosti so vstupom na kultúrne, umelecké, športové, vedecké, vzdelávacie, zábavné alebo podobné podujatia, ako napríklad veľtrhy a výstavy, a doplnkových služieb súvisiacich s týmto vstupom, ktoré sa poskytujú zdaniteľnej osobe, je miesto, kde sa tieto podujatia skutočne konajú.

Osobitné pravidlo určenia miesta dodania služby pre zdaniteľnú osobu v súvislosti s uvedenými službami sa vzťahuje na služby v súvislosti so vstupom na kultúrne, umelecké, športové, vedecké, vzdelávacie, zábavné a iné podobné podujatia (napr. výstavy a veľtrhy), ako aj na doplnkové služby, ktoré bezprostredne súvisia so vstupom na tieto podujatia. Miesto dodania kultúrnych, umeleckých, športových, vedeckých, vzdelávacích, zábavných a podobných služieb iných ako služieb spočívajúcich v poskytnutí práva na vstup na tieto podujatia sa pri ich poskytnutí zdaniteľnej osobe určí podľa § 15 ods. 1 zákona o DPH, t. j. miestom dodania služby zdaniteľnej osobe, ktorá koná v postavení zdaniteľnej osoby, je miesto, kde má táto osoba sídlo alebo miesto podnikania, a ak je služba dodaná prevádzkarni zdaniteľnej osoby, miestom dodania služby je miesto, kde má táto osoba prevádzkareň.

1.1. Právo na vstup

Podľa článku 32 odseku 1 vykonávacieho nariadenia Rady (EÚ) č. 282/2011, ktorým sa ustanovujú vykonávacie opatrenia smernice 2006/112/ES o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (ďalej len „vykonávacie nariadenie“) služby v súvislosti so vstupom na kultúrne, umelecké, športové, vedecké, vzdelávacie, zábavné alebo podobné podujatia, ako sa uvádza v článku 53 smernice o DPH, zahŕňajú poskytnutie služieb, ktorých základnou charakteristikou je udelenie práva na vstup na podujatie výmenou za lístok alebo platbu, vrátane platby vo forme predplateného, sezónneho lístka alebo pravidelného poplatku.

2. Odsek 1 sa vzťahuje najmä na:

- a) právo na vstup na zábavné predstavenia, divadelné predstavenia, cirkusové predstavenia, veľtrhy, do zábavných parkov, na koncerty, výstavy a iné podobné kultúrne podujatia;
- b) právo na vstup na športové podujatia, akými sú zápasy alebo súťaže;
- c) právo na vstup na vzdelávacie a vedecké podujatia, akými sú konferencie a semináre.

3. Odsek 1 sa nevzťahuje na používanie zariadení, akými sú telocvične alebo podobné zariadenia, za úhradu poplatku.

1.2. Doplnkové služby, sprostredkovateľské služby súvisiace s predajom lístkov

Doplnkové služby uvedené v článku 53 smernice o DPH podľa článku 33 vykonávacieho nariadenia zahŕňajú služby, ktoré priamo súvisia so vstupom na kultúrne, umelecké, športové, vedecké, vzdelávacie, zábavné alebo podobné podujatia a ktoré sa poskytujú samostatne osobe zúčastňujúcej sa na podujatí za protihodnotu. Takéto doplnkové služby zahŕňajú najmä používanie šatní alebo hygienických zariadení, nezahŕňajú však samotné sprostredkovateľské služby súvisiace s predajom lístkov.

Pri sprostredkovaní predaja lístkov na podujatie medzi zdaniteľnými osobami sa miesto dodania služby sprostredkovania určí podľa § 15 ods. 1 zákona o DPH, t. j. miestom dodania služby zdaniteľnej osobe, ktorá koná v postavení zdaniteľnej osoby, je miesto, kde má táto osoba sídlo alebo miesto podnikania, a ak je služba dodaná prevádzkarni zdaniteľnej osoby, miestom dodania služby je miesto, kde má táto osoba prevádzkareň.

Príklad č. 1

Agentúra XY – platiteľ DPH so sídlom v SR sprostredkováva pre organizátora športového podujatia predaj vstupeniek na toto športové podujatie, ktoré sa uskutoční v Poľskej republike. Organizátorom športového podujatia je platiteľ DPH so sídlom v Poľskej republike. Miestom dodania služby sprostredkovania predaja vstupeniek podľa § 15 ods. 1 zákona o DPH je miesto, kde má príjemca služby sídlo, t. j. Poľská republika. Osobou povinnou platiť daň je príjemca služby. Agentúra XY poskytnutú službu s miestom dodania v inom členskom štáte fakturuje bez DPH s prenosom daňovej povinnosti a vykáže ju v súhrnnom výkaze.

Podľa článku 33a vykonávacieho nariadenia na poskytovanie lístkov, ktoré umožňujú vstup na kultúrne, umelecké, športové, vedecké, vzdelávacie, zábavné alebo podobné podujatie, sprostredkovateľmi, ktorí konajú vo vlastnom mene, ale na účet organizátora, alebo zdaniteľnou osobou inou ako organizátor, ktorá koná na vlastný účet, sa vzťahuje článok 53 a článok 54 ods. 1 smernice o DPH.

Ak iná osoba ako organizátor pri predaji lístkov, ktoré umožňujú vstup na kultúrne, umelecké, športové, vedecké, vzdelávacie, zábavné alebo podobné podujatie, koná vo vlastnom mene, ale na účet organizátora, podľa § 9 ods. 4 zákona o DPH platí, že táto zdaniteľná osoba službu sama prijala a sama dodala. Iná osoba v takomto prípade zakúpi vstupenky od organizátora, t. j. prijme službu umožňujúcu vstup na podujatie podľa § 16 ods. 3 zákona o DPH a následne predá vstupenky zákazníkovi, t. j. dodá službu podľa § 16 ods. 3 zákona o DPH.

Závery 97. zasadnutia Výboru pre DPH

Službami sprostredkovania pri predaji vstupeniek na športové podujatia sa zaoberal Výbor pre DPH na svojom 97. zasadnutí. Výbor pre DPH jednomyseľne potvrdzuje, že v prípade lístkov, ktoré udeľujú právo na prístup ku kultúrnym, umeleckým, športovým, vedeckým, vzdelávacím, zábavným alebo podobným podujatiam a ktoré sú distribuované prostredníctvom **sprostredkovateľa konajúceho v mene a na účet organizátora**, na účely DPH:

- organizátor poskytne služby pozostávajúce z umožnenia prístupu na podujatie prostredníctvom predaja lístka kupujúcemu, ktorých miestom dodania je miesto, kde sa podujatie skutočne koná, ako je ustanovené v článkoch 53 a 54 smernice o DPH;
- sprostredkovateľ poskytne organizátorovi sprostredkovateľské služby, ktorých miesto dodania sa určí v súlade s článkom 44 smernice o DPH.

V prípade, že takéto lístky sú distribuované prostredníctvom **sprostredkovateľa, ktorý koná vo vlastnom mene, ale na účet organizátora**, Výbor pre DPH jednomyseľne súhlasí, že v tomto prípade na účely DPH:

- organizátor sa považuje za poskytovateľa služieb sprostredkovateľovi pozostávajúcich z umožnenia prístupu na podujatie, ktorých miestom dodania je miesto, kde sa podujatie skutočne koná, ako je ustanovené v článku 53 smernice o DPH;
- sprostredkovateľ, podľa článku 28 smernice o DPH, sa považuje za poskytovateľa služieb pozostávajúcich z umožnenia prístupu na podujatie prostredníctvom predaja lístka kupujúcemu, ktorých miestom dodania je miesto, kde sa podujatie skutočne koná, ako je ustanovené v článkoch 53 a 54 smernice o DPH.

Ak sú takéto lístky distribuované prostredníctvom **tretej strany, inej ako organizátor, ktorá koná na svoj účet alebo vo vlastnom mene a na svoj vlastný účet**, Výbor pre DPH jednomyseľne súhlasí s tým, že pri predaji týchto lístkov sa považuje, že tretia strana poskytla službu pozostávajúcu z umožnenia prístupu na podujatie, ktorej miestom dodania je miesto, kde sa podujatie skutočne koná, ako je ustanovené v článkoch 53 a 54 smernice o DPH.

Výbor pre DPH jednomyseľne súhlasí s tým, že predaj lístkov doručených cez internet alebo elektronickú sieť, či už predávaný priamo organizátorom alebo distribuovaný prostredníctvom sprostredkovateľa alebo inou treťou stranou, sa nebude považovať za poskytovanie elektronických služieb, na ktoré sa vzťahuje článok 58 smernice o DPH.

1.3. Rozlišovacie kritériá charakterizujúce službu v súvislosti so vstupom na podujatie

Súdny dvor EÚ po prvýkrát preskúmal a vymedzil vecnú pôsobnosť článku 53 smernice o DPH v znení platnom od 1.1.2011, ktorý ustanovuje miesto dodania služieb v súvislosti so vstupom na kultúrne, umelecké, športové, vedecké, vzdelávacie, zábavné alebo podobné podujatia v rozsudku C-647/17 Srf konsulterna¹. V bode 24 citovaného rozsudku Súdny dvor EÚ konštatuje, že z článku 32 ods. 2 písm. c) vykonávacieho nariadenia v spojení s odsekom 1 tohto článku vyplýva, že služby uvedené v článku 53 smernice o DPH, ktorých predmetom je vstup na vzdelávacie a vedecké podujatia, akými sú konferencie a semináre, zahŕňajú poskytovanie služieb, ktorých podstatná vlastnosť spočíva v poskytnutí práva prístupu na podujatie výmenou za lístok alebo protihodnotu. Podľa bodu 25 rozsudku tieto školenia, ktoré implikujú **fyzickú prítomnosť** uvedených zdaniteľných osôb, patria do kategórie vzdelávacích podujatí uvedených v článku 32 vykonávacieho nariadenia. Pokiaľ ide o skutočnosť, že školenia vo veci samej vyžadujú predchádzajúcu registráciu a platbu vopred, táto na účely uplatnenia článku 53 smernice o DPH nie je relevantná. Nič v znení tohto článku neumožňuje domnievať sa, že takéto kritériá by sa mohli zohľadniť s cieľom určiť miesto, kde sa tieto služby poskytujú (bod 26 rozsudku). Článok 53 smernice o DPH sa má vykladať v tom zmysle, že pojem „služby spočívajúce v poskytnutí vstupu na podujatia“ uvedený v tomto ustanovení, zahŕňa službu, akou je tá vo veci samej, spočívajúca v päťdňovom školení v oblasti účtovníctva a manažmentu, ktoré je poskytované výlučne zdaniteľným osobám a vyžaduje predchádzajúcu registráciu a platbu vopred.

¹ Srf je spoločnosť usadená vo Švédsku, ktorej vlastníkom celého obchodného podielu je profesionálna organizácia pre účtovných, manažérskych a mzdových poradcov. V tomto rámci poskytuje školenia v oblasti účtovníctva a manažmentu formou seminárov, tak pre členov tejto organizácie, ako aj pre tretie osoby. Väčšina týchto školení sa vykonáva vo Švédsku, ale niektoré sa konajú v iných členských štátoch, pričom v takom prípade sa premiestnia školitelia tejto spoločnosti do predmetného členského štátu. Tieto školenia sa vykonávajú výlučne pre zdaniteľné osoby, ktoré majú sídlo svojej ekonomickej činnosti vo Švédsku alebo ktoré tam majú stálu prevádzkareň.

Uvedené školenia sa konajú v konferenčnom centre v rozsahu 30 hodín, ktoré sú rozvrhnuté na päť dní s jednodňovou prestávkou v polovici. Obsah týchto školení je určený vopred, ale prispôsobuje sa na mieste v závislosti od účastníkov, ktorí musia mať určité vedomosti a odborné skúsenosti týkajúce sa účtovných otázok a manažmentu. Účasť na školeniach poskytovaných zo strany spoločnosti Srf predpokladá predchádzajúci zápis, ktorý musí byť potvrdený pred začatím školenia a platí sa vopred.

Súdnuemu dvoru EÚ bola predložená prejudiciálna otázka, či sa má pojem „vstup na podujatie“ uvedený v článku 53 smernice o DPH vykladať v tom zmysle, že zahŕňa službu vo forme päťdňového školenia v oblasti účtovníctva a manažmentu, ktoré je poskytované výlučne zdaniteľným osobám a vyžaduje predchádzajúcu registráciu a platbu vopred.

Kritériá vymedzené v návrhoch generálnej advokátky Eleanor Sharpston vo veci C-647/17:

- Pojem „podujatie“ sa definuje ako „niečo, čo sa deje alebo koná, najmä ak ide o niečo významné“ a konkrétnejšie ako „plánovaná verejná alebo sociálna príležitosť“ (bod 38).
- Podujatie na účely článku 53 smernice o DPH musí byť preto vopred naplánované. Z pojmového hľadiska ide o nedeliteľný celok, pokiaľ ide o obsah, miesto a čas (bod 39).
- Článok 53 smernice o DPH sa vzťahuje len na činnosti, ktorých súčasťou je fyzická prítomnosť zákazníka (bod 40).
- Rozhodujúcim faktorom je aj čas. Konferencia alebo seminár zvyčajne trvajú od niekoľko hodín po niekoľko dní. Z odkazu na „platbu vo forme predplatného, sezónneho lístka alebo pravidelného poplatku“ v článku 32 ods. 1 vykonávacieho nariadenia vyplýva, že séria samostatných podujatí môže takisto predstavovať podujatie na účely článku 53 smernice o DPH (bod 41).
- Podujatie je v zásade neprerušovanou činnosťou. V prípade, že kurz alebo obdobie školenia trvá dlhšie ako jeden deň, je pravdepodobné, že sa naň bude vzťahovať článok 53 smernice o DPH, ak sa koná počas viacerých po sebe nasledujúcich dní. Jednoduchá prestávka v polovici nevedie automaticky k tomu, že činnosť nebude podujatím (bod 42).
- Článok 53 smernice o DPH sa vzťahuje na nedeliteľné vzdelávacie činnosti plánované vopred, ktoré sa konajú na konkrétnom mieste a počas krátkeho obdobia, pričom sa týkajú vopred stanovenej témy (bod 44).
- Kľúčom k výkladu článku 53 smernice o DPH je dôraz, ktorý sa v tomto ustanovení kladie na jednotlivých účastníkov. Toto stanovisko nepriamo potvrdzuje článok 33 vykonávacieho nariadenia, v ktorom sa odkazuje na plnenia „osobe zúčastňujúcej sa na podujatí“. Základnou charakteristikou služieb, na ktoré sa vzťahuje rozsah pôsobnosti článku 53 smernice o DPH, je poskytnúť osobe alebo skupine osôb právo prístupu do priestorov, v ktorých sa koná vzdelávacie podujatie. Cena môže byť účtovaná za poskytnutie práva prístupu na dané podujatie pre určitý počet osôb. Z praktického hľadiska sa preto, pokiaľ poskytovateľ podujatia kontroluje počet osôb schopných získať prístup a účtuje zdaniteľnej osobe poplatok za jej vstup, na takéto podujatie pravdepodobne vzťahuje článok 53 smernice o DPH (bod 53).
- V prípade, že organizátor vzdelávacieho podujatia predáva službu poskytovania takéhoto podujatia ako celok tretej strane, teda zamestnávateľovi, ktorý má v úmysle ponúknuť svojim zamestnancom interné školenie, takáto transakcia nepatrí do rozsahu pôsobnosti článku 53 smernice o DPH a zdaňuje sa v súlade s článkom 44 smernice o DPH. Naopak, ak zdaniteľná osoba, ktorá nadobudla takéto podujatie na kľúč, predá voľné miesta ďalšej zdaniteľnej osobe za cenu, ktorá v zásade závisí od počtu zúčastnených osôb, „vstup“ na takéto podujatie je podstatou tejto služby a uplatňuje sa článok 53 smernice o DPH (bod 60).

Záver 114. zasadnutia Výboru pre DPH

Záver rozsudku vo veci C-647/17 Srd konsulterna boli predmetom 114. zasadnutia Výboru pre DPH. Výbor pre DPH jednomyseľne súhlasí s tým, že na účely uplatňovania článku 53 smernice o DPH sa dĺžka trvania kurzu/seminára/ konferencie nemôže považovať za jediný rozhodujúci faktor, keď sa kvalifikuje ako podujatie. Výbor pre DPH jednomyseľne uznáva, že čím dlhšie je trvanie, tým menej je pravdepodobné, že sa kurz/seminár/konferencia kvalifikuje ako podujatie. Vo väčšine prípadov kurz/seminár/konferencia nemôže podľa jednomyseľného stanoviska Výboru pre DPH trvať dlhšie ako týždeň, aby sa kvalifikovala ako „podujatie“. Výbor pre DPH v tejto súvislosti jednomyseľne zastáva názor, že na to, aby bolo možné posúdiť, či sa kurz/seminár/konferencia považuje za podujatie, je potrebné preskúmať všetky príslušné prvky, konkrétne obsah, miesto a čas.

Výbor pre DPH jednomyseľne potvrdzuje, že na základe rozsudku vo veci C-647/17 Srd konsulterna, registrácia vopred a platba za kurz/seminár/konferenciu sú na účely uplatňovania článku 53 smernice o DPH irelevantné. Preto, ako uznal jednomyseľne Výbor pre DPH, skutočnosť, že dodávateľ pozná totožnosť všetkých účastníkov pred uskutočnením kurzu/seminára/konferencie, a preto ju môže prispôsobiť potrebám alebo želaniam zákazníka, sú pre uplatňovanie tohto ustanovenia nepodstatné.

Výbor pre DPH jednomyseľne uznáva, že ak spoločnosť (právnická osoba) získa službu kvalifikovanú ako „vstup na podujatie“, skutočnosť, že sa udalosti zúčastnia účastníci, ktorí sú fyzickými osobami zastupujúcimi túto spoločnosť, nebráni uplatneniu článku 53 smernice o DPH.

Pre určenie miesta dodania kultúrnych, umeleckých, športových, vedeckých, vzdelávacích, zábavných a iných podobných podujatí poskytnutých zdaniteľnej osobe je rozhodujúcou skutočnosťou posúdenie, či tieto služby spočívajú v poskytnutí práva na vstup na konkrétne podujatie výmenou za lístok alebo za poplatok na takéto podujatie. V prípade, ak sa na kultúrne, umelecké, športové, vedecké, vzdelávacie, zábavné a iné podobné podujatie vyberá vstupné, ktoré predstavuje právo na vstup na konkrétne podujatie, t. j. po zaplatení vstupného má právo na vstup každý záujemca, sú verejne prístupné, miesto dodania poskytnutej služby sa určí podľa § 16 ods. 3 zákona o DPH bez ohľadu na skutočnosť, či je služba poskytnutá zdaniteľnej alebo nezdaniteľnej osobe. Miestom dodania služby spočívajúcej v poskytnutí práva na vstup na konkrétne podujatie výmenou za lístok alebo za poplatok na takéto podujatie je miesto, kde sa tieto služby fyzicky vykonávajú, pričom nie je potrebné skúmať, či je služba poskytnutá zdaniteľnej alebo nezdaniteľnej osobe.

Pri poskytnutí služby zdaniteľnej osobe je potrebné rozlišovať, či ide o služby spočívajúce v poskytnutí práva na vstup za lístok alebo za poplatok, pri ktorých sa miesto dodania služby určí podľa osobitného pravidla upraveného v § 16 ods. 3 druhej vete zákona o DPH alebo ide o dodanie služby, pri ktorej sa miesto dodania určí podľa § 15 ods. 1 zákona o DPH. V prípade, ak kultúrne, umelecké, športové, vedecké, vzdelávacie, zábavné a iné podobné podujatia sú zorganizované napr. na základe objednávky konkrétnej zdaniteľnej osoby, podujatie je určené uzatvorenému okruhu účastníkov, na podujatie nie je vybrané vstupné, podujatie nie je verejne prístupné, ale organizátor, ktorý je zdaniteľnou osobou poskytnutú službu fakturuje objednávateľovi – zdaniteľnej osobe, miesto dodania služby sa určí podľa § 15 ods. 1 zákona o DPH, t. j. miestom dodania služby poskytnutej zdaniteľnej osobe, ktorá koná v postavení zdaniteľnej osoby, je miesto, kde má táto osoba sídlo alebo miesto podnikania, a ak je služba dodaná prevádzkarni zdaniteľnej osoby, miestom dodania služby je miesto, kde má táto osoba prevádzkareň. Ak organizátorom podujatia je zahraničná osoba z iného členského štátu alebo z tretieho štátu a objednávateľom je zdaniteľná osoba so sídlom alebo miestom podnikania v tuzemsku, miestom dodania služby je podľa § 15 ods. 1 zákona o DPH tuzemsko, osobou povinnou platiť daň podľa § 69 ods. 3 zákona o DPH je zdaniteľná osoba a právnická osoba, ktorá nie je zdaniteľnou osobou a je registrovaná pre daň podľa § 7 zákona o DPH. Ak organizátorom podujatia je zahraničná osoba z iného členského štátu, dodanú službu vykáže v súhrnnom výkaze podanom v členskom štáte usadenia.

Príklad č. 2

Podnikateľ, ktorý je registrovaný pre DPH podľa § 7a zákona o DPH, sa zúčastní na veľtrhu v Maďarskej republike, ktorý organizuje zdaniteľná osoba so sídlom v Maďarsku - platiteľ DPH. Podnikateľ uhradí poplatok umožňujúci vstup na veľtrh. Na veľtrhu sa môže po zaplatení vstupného zúčastniť verejnosť. Miestom dodania služby umožňujúcej vstup na veľtrh je miesto, kde sa veľtrh koná, t. j. Maďarská republika. Maďarský platiteľ DPH poplatok umožňujúci vstup na veľtrh zdaní maďarskou DPH. V konkrétnom prípade sa uplatní osobitné pravidlo určenia miesta dodania služby (článok 53 smernice o DPH). Podnikateľ nemôže žiadať o refundáciu maďarskej DPH, pretože nie je platiteľom DPH.

Príklad č. 3

Platiteľ DPH so sídlom v SR sa zúčastní na kontraktačnej výstave v Nemecku ako vystavovateľ. Organizátorom výstavy je platiteľ DPH so sídlom v Nemecku, ktorý vystavovateľovi prenajme výstavný priestor a zabezpečí pripojenie na vodu, elektrinu, plyn. Platiteľovi DPH nebola poskytnutá služba spočívajúca v poskytnutí práva na vstup na výstavu výmenou za lístok alebo za poplatok. Miestom dodania služby poskytnutej zdaniteľnej osobe je podľa § 15 ods. 1 zákona o DPH miesto, kde má príjemca služby sídlo, t. j. Slovenská republika. Osobou povinnou platiť daň podľa § 69 ods. 3 zákona o DPH je platiteľ DPH, nemecký organizátor poskytnutú službu s miestom dodania v tuzemsku fakturuje bez nemeckej DPH a vykáže ju v súhrnnom výkaze podanom v členskom štáte usadenia.

Príklad č. 4

Platiteľ DPH so sídlom v SR organizuje odborný seminár, na ktorý sa vopred prihlásia formou záväznej objednávky účastníci zo Slovenskej a Českej republiky. Seminár sa koná v Českej republike. Na webovej stránke organizátora seminára je zverejnený program seminára a prihláška, pričom prihlásiť sa môže ktokoľvek. Prihlásení účastníci sa môžu seminára zúčastniť po uhradení účastníckeho poplatku. Na seminári sa vyžaduje fyzická prítomnosť účastníkov. Miestom dodania služby spočívajúcej v poskytnutí práva na vstup na seminár je miesto, kde sa seminár koná, t. j. Česká republika a účastnícky poplatok podlieha českej DPH.

Materská spoločnosť so sídlom v SR zaplatila účastnícky poplatok na seminár konajúci sa v Českej republike pre päť dcérskych spoločností. Materská spoločnosť ako obstarávateľ následne fakturuje účastnícke poplatky

dcérskym spoločnostiam, pričom miestom dodania poskytnutej služby umožňujúcej vstup na podujatie je miesto, kde sa seminár koná, t. j. Česká republika a fakturácia podlieha českej DPH.

Prednášajúcim na seminári bola zdaniteľná osoba – platiteľ DPH s bydliskom v Slovenskej republike. Prednáška sa uskutočnila na základe objednávky organizátora seminára, ktorý, ako je vyššie uvedené, je platiteľom DPH usadeným v SR. Za vykonanie prednášky prednášajúci dostal dohodnutú protihodnotu. Miestom dodania služby poskytnutej zdaniteľnej osobe je podľa § 15 ods. 1 zákona o DPH miesto, kde má príjemca služby sídlo, t. j. Slovenská republika. Osobou povinnou platiť daň je podľa § 69 ods. 1 zákona o DPH prednášajúci – platiteľ DPH, ktorý k cene fakturovanej služby uplatní slovenskú DPH.

Príklad č. 5

Podnikateľ – platiteľ DPH so sídlom v Berlíne zorganizoval webinár – školenie, ktoré bolo verejne prístupné a prebiehalo online. Platiteľ DPH so sídlom v SR prihlásil na webinár svojich zamestnancov. Účastník (zamestnanec platiteľa dane) bol pripojený na webinár v mieste výkonu práce cez počítač a školiteľ bol v Nemecku, pričom účastníci mohli do školenia aktívne vstupovať, napr. klásť školiteľovi otázky. Keďže zámerom služby súvisiacej so vstupom je umožniť účastníkovi právo fyzického prístupu do priestorov, kde sa podujatie koná, v prípade vzdelávacej služby (školenia) poskytnutej zdaniteľnej osobe formou interaktívneho webového seminára sa miesto dodania služby určí podľa § 15 ods. 1 zákona o DPH, t. j. miestom dodania vzdelávacej služby je miesto, kde má príjemca služby sídlo, t. j. Slovenská republika. Nemecký podnikateľ dodanú vzdelávaciu službu fakturuje bez nemeckej DPH a vykáže ju v súhrnnom výkaze podanom v členskom štáte usadenia. Osobou povinnou platiť daň je podľa § 69 ods. 3 zákona o DPH príjemca služby – platiteľ DPH usadený v SR.

Príklad č. 6

Podnikateľ so sídlom v Brne, ktorý nie je v tuzemsku registrovaný za platiteľa DPH, si u platiteľa DPH so sídlom v SR objednal zorganizovanie umeleckého podujatia na Slovensku pozostávajúce z organizačno-technického zabezpečenia, sprostredkovania predaja vstupeniek, prenájmu stanov, zabezpečenia moderátora, hostesiek, ozvučenia a prenájmu drobného inventára. Miestom dodania služby poskytnutej zdaniteľnej osobe je podľa § 15 ods. 1 zákona o DPH miesto, kde má objednávateľ sídlo, t. j. Česká republika. K fakturovanej cene platiteľ DPH neuplatní slovenskú DPH, pretože miesto dodania služby nie je v tuzemsku a vykáže ju v súhrnnom výkaze.

Umeleckého podujatia sa môže zúčastniť široká verejnosť po zaplatení vstupného umožňujúcom vstup na toto podujatie. Miestom dodania služby spočívajúcej v poskytnutí práva na vstup na umelecké podujatie je podľa § 16 ods. 3 zákona o DPH miesto, kde sa podujatie skutočne koná, t. j. Slovenská republika bez ohľadu na skutočnosť, či sa podujatia zúčastnia zdaniteľné alebo nezdaniteľné osoby. Poskytovateľ služby spočívajúcej v poskytnutí práva na vstup na umelecké podujatie, ktorým je podnikateľ so sídlom v Brne, má v tuzemsku registračnú povinnosť podľa § 5 zákona o DPH a povinnosť odviešť daň z vybraného vstupného.

2. diel Poskytnutie služby nezdaniteľnej osobe

Miestom dodania kultúrnych, umeleckých, športových, vedeckých, vzdelávacích, zábavných a podobných služieb, ako napríklad služieb na výstavách a veľtrhoch, vrátane ich organizovania a s nimi súvisiacich doplnkových služieb a vstupu na tieto podujatia, ak sú tieto služby dodané osobe inej ako zdaniteľnej osobe, je podľa § 16 ods. 3 prvej vety zákona o DPH miesto, kde sa tieto služby fyzicky vykonávajú. Pravidlo určenia miesta dodania služby uvedené v § 16 ods. 3 prvej vety zákona o DPH je transpozíciou článku 54 odseku 1 smernice o DPH. Podľa znenia článku 54 odseku 1 smernice o DPH miestom poskytovania služieb a doplnkových služieb súvisiacich s kultúrnymi, umeleckými, športovými, vedeckými, vzdelávacími, zábavnými alebo podobnými aktivitami, ako napríklad veľtrhmi a výstavami, vrátane poskytovania služieb organizátormi takýchto aktivít, ktoré sa poskytujú nezdaniteľnej osobe, je miesto, kde sa tieto aktivity skutočne konajú.

Príklad č. 7

Zamestnanci výskumného ústavu, ktorý nie je zdaniteľnou osobou, sa fyzicky zúčastnia vedeckej konferencie, ktorá sa koná vo Viedni. Organizátorom vedeckej konferencie je platiteľ DPH so sídlom vo Viedni. Vedecká konferencia je určená uzavretému okruhu účastníkov, podmienkou účasti je zaplatenie účastníckeho poplatku pred konaním konferencie. Miestom dodania služby je podľa § 16 ods. 3 prvej vety zákona o DPH miesto, kde sa služby fyzicky vykonávajú, t. j. Rakúsko. Účastnícky poplatok podlieha rakúskej DPH.

Príklad č. 8

Hokejový klub – platiteľ DPH so sídlom v Trenčíne, pred začiatkom hokejovej sezóny od augusta kalendárneho roka vykonáva predpredaj sezónnych lístkov na nadchádzajúcu hokejovú sezónu. Sezónny lístok predstavuje umožnenie práva vstupu na športové podujatie. Miestom dodania služby je miesto, kde sa športové podujatie koná, t. j. Trenčín. Úhrada za sezónny lístok pred začiatkom hokejovej sezóny predstavuje platbu vopred, t. j. hokejovému klubu z platieb prijatých za predané sezónne lístky vzniká daňová povinnosť podľa § 19 ods. 4 zákona o DPH.

Určením miesta, kde sa služby fyzicky vykonávajú sa zaoberal rozsudok Súdneho dvora EÚ vo veci C-568/17 L. W. Geelen², ktorý sa síce zaoberal určením miesta dodania podľa článku 9 ods. 2 písm. c) a e) šiestej smernice, článku 52 písm. a) a článku 56 ods. 1 písm. k) smernice o DPH platnej do 31.12.2009, ale v zmysle čl. 9 ods. 2 písm. c) šiestej smernice a článku 52 písm. a) smernice o DPH v znení do 31.12.2009 miestom dodania kultúrnych, umeleckých, športových, vedeckých, vzdelávacích, zábavných alebo podobných aktivít bolo miesto, kde sa tieto služby fyzicky vykonávajú. Vzhľadom k tomu, že obdobne podľa čl. 54 smernice o DPH, ak sú tieto služby poskytnuté inej ako zdaniteľnej osobe, miestom ich dodania, je miesto, kde sa tieto aktivity skutočne konajú (podľa § 16 ods. 3 prvej vety zákona o DPH „...kde sa tieto služby fyzicky vykonávajú“), je tento rozsudok primerane uplatniteľný aj v súčasnosti na posúdenie miesta dodania služieb podľa článku 54 smernice o DPH.

Súdny dvor posúdil predmetné služby ako „zábavné služby“, ktoré **treba považovať za „fyzicky vykonané“** v mieste, kde poskytovateľ zriadil sídlo svojej ekonomickej činnosti alebo stálu prevádzkareň, odkiaľ tieto služby poskytuje, alebo ak takéto sídlo ekonomickej činnosti alebo stála prevádzkareň neexistujú, miesto, kde má trvalé bydlisko alebo kde sa obvykle zdržiava. Pri tomto posúdení Súdny dvor vychádzal z toho, že poskytovanie služieb, o ktoré ide vo veci samej a ktoré spočívajú v organizovaní a ponúkaní interaktívnych zábavných služieb, je komplexným plnením (vystúpenie vykonávané modelkami a možnosť sledovať predstavenia cez internet z miesta podľa výberu zákazníka, ako aj možnosť interaktívnej komunikácie s modelkami), ktoré vykonávajú nie modelky, ale organizátor týchto predstavení a takéto komplexná služba by sa mala považovať za „fyzicky vykonanú“ v mieste, z ktorého ju uvedený poskytovateľ poskytuje, teda v konaní vo veci samej v mieste sídla ekonomickej činnosti poskytovateľa v Holandskom kráľovstve (body 46 a 47 rozsudku Súdneho dvora vo veci C-568/17).

Otázkou miesta zdanenia v prípade poskytovania vzdelávania a odbornej prípravy učiteľom **cez internet alebo elektronickú sieť** sa zaoberal Výbor pre DPH na svojom 97. zasadnutí. Výbor pre DPH takmer jednomyselne potvrdil, že poskytovanie vzdelávania alebo školenia učiteľom cez internet alebo elektronickú sieť (konkrétne cez vzdialený odkaz) musí byť kryté článkom 44 smernice o DPH, ak je dodávané zdaniteľnej osobe (B2B) alebo článkom 54 smernice o DPH, keď sa dodáva nezdaniteľnej osobe (B2C). Ak sa poskytuje nezdaniteľnej osobe, odborná príprava sa považuje za skutočne uskutočnenú na mieste, kde je učiteľ usadený, pokiaľ sa nepreukáže, že poskytuje svoje služby z iného miesta, ako je miesto podnikania alebo stálej prevádzkarene; v takom prípade sa školenie považuje za uskutočnené v krajine, z ktorej je služba skutočne poskytovaná.

Príklad č. 9

Jazyková škola so sídlom v SR poskytuje výučbu anglického jazyka formou interaktívneho webového seminára pre nezdaniteľné osoby zo Slovenska a Českej republiky. Účastníci sú pripojení na webinár v mieste bydliska cez počítač a školiteľ sa fyzicky nachádza v Bratislave. Miestom dodania vzdelávacej služby je podľa § 16 ods. 3 prvej vety zákona o DPH miesto, kde sa služba fyzicky vykoná, pričom vzdelávacia služba sa považuje za „fyzicky vykonanú“ v mieste, z ktorého ju školiteľ poskytuje, teda v mieste sídla alebo prevádzkarene, odkiaľ sú služby poskytované. Jazyková škola k cene interaktívneho webového seminára uplatní DPH.

Pri sprostredkovaní predaja lístkov na podujatie pre nezdaniteľnú osobu je miestom dodania služby podľa § 16 ods. 13 zákona o DPH to isté miesto ako miesto dodania alebo nadobudnutia tovaru alebo služby, ktoré sú predmetom sprostredkovania.

² Pán Geelen, ktorý je v Holandsku zaregistrovaný ako platiteľ DPH, poskytuje za odplatu služby spočívajúce v ponúkaní interaktívnych erotických predstavení filmovaných a šírených naživo cez internet. Modelky, ktoré sú filmované v priebehu týchto predstavení, sa nachádzajú na Filipinách. Pán Geelen im poskytuje materiál a software potrebný na šírenie uvedených predstavení cez internet. Na získanie prístupu k predstaveniam si zákazníci pána Geelena musia vytvoriť účet u jedného z poskytovateľov prístupu na internet. Títo poskytovatelia získavajú platby súvisiace s týmito predstaveniami od uvedených klientov a časť z nich vyplácajú pánovi Geelenovi. Uvedené predstavenia sú interaktívne v tom zmysle, že každý zákazník má možnosť komunikovať s modelkami a dávať im inštrukcie. To isté predstavenie môže naživo sledovať viacero zákazníkov súčasne. Všetci zákazníci sa nachádzali v Holandsku.

Príklad č. 10

Agentúra AB – platiteľ DPH so sídlom v SR sprostredkováva pre záujemcov – občanov, nezdanieľné osoby, predaj vstupeniek na kultúrne podujatie, ktoré sa uskutoční v Košiciach. Organizátorom kultúrneho podujatia je platiteľ DPH so sídlom v Slovenskej republike. Miestom dodania služby sprostredkovania predaja vstupeniek podľa § 16 ods. 13 zákona o DPH je to isté miesto, ako miesto dodania služby umožňujúcej vstup na kultúrne podujatie, t. j. Košice.

Vypracoval: Odbor daňovej metodiky FR SR
 Jún 2023