



Finančné riaditeľstvo SR

3/DPH/2023/MU

Metodické usmernenie k uplatňovaniu zníženej sadzby dane v zmysle novely zákona o DPH účinnej od 1.4.2023 na určité služby v oblasti športu a gastrosektora

Zákonom č. 9/2023 Z. z., ktorým sa mení a dopĺňa zákon č. 530/2011 Z. z. o spotrebnej dani z alkoholických nápojov v znení neskorších predpisov a ktorým sa menia a dopĺňajú niektoré zákony, sa s účinnosťou od 1. 4. 2023 rozširuje zoznam služieb so zníženou sadzbou dane (10 %) v prílohe č. 7a zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o DPH“). Konkrétne sa jedná o nasledovné služby:

- **Preprava osôb visutými a pozemnými lanovkami, lyžiarskymi vlekmí** (kód 49.39.20 CPA¹),
- **Služby spojené s podávaním jedál a nápojov – len reštauračné a stravovacie služby** (kód 56 CPA), pričom sa zákon o DPH odvoláva na čl. 6 vykonávacieho nariadenia Rady (EÚ) č. 282/2011 z 15. marca 2011, ktorým sa ustanovujú vykonávacie opatrenia smernice 2006/112/ES o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (prepracované znenie) (Ú. v. EÚ L 77, 23. 3. 2011) v platnom znení,
- **Prevádzka športových zariadení – len sprístupnenie krytých a nekrytých športových zariadení**, ako napríklad štadiónov, arén, klzísk, plavární, športových ihrísk, golfových ihrísk, kolkární, tenisových kurtov a jazdiarní, **na účely vykonávania športu** (kód 93.11.10 CPA),
- **Služby fitnesscentier – len vstupné do fitnesscentier** (kód 93.13.10) a
- **Služby súvisiace s prevádzkou rekreačných parkov a pláží – len vstupné do umelých kúpalísk** (kód 93.29.11 CPA), pričom sa zákon o DPH odvoláva na § 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 zákona č. 306/2012 Z. z.

1. Uplatňovanie zníženej sadzby dane v oblasti športu

1.1 Pojem šport

Športom sa podľa § 3 písm. t) zákona č. 440/2015 o športe a o zmene a doplnení niektorých zákonov (ďalej len „zákon o športe“) rozumejú **všetky formy telesných aktivít, ktoré prostredníctvom príležitostnej účasti alebo organizovanej účasti vedú k preukazovaniu alebo zvyšovaniu telesnej zdatnosti a duševnej pohody, formujú sociálne väzby alebo umožňujú dosahovať výsledky v súťažiach na všetkých úrovniach**, toto ustanovenie definuje šport pomocou dvoch samostatných úrovní, ako „šport pre všetkých“ (šport určený pre obyvateľstvo vykonávaný organizovane alebo neorganizovane na účely naplňovania sociálneho, kultúrneho

¹ CPA = nariadenie Európskeho parlamentu a Rady (ES) č. 451/2008 z 23. apríla 2008, ktorým sa zavádza nová štatistická klasifikácia produktov podľa činností (CPA) a ktorým sa zrušuje nariadenie Rady (EHS) č. 3696/93 (Ú. v. EÚ L 145, 4. 6. 2008) v platnom znení

a zdravotného prínosu športu - § 3 písm. e) zákona o športe) a „uznaný šport“ (šport uznaný inštitúciami uvedenými v bodoch 1 až 4 § 3 písm. f) zákona o športe).

Pre účely DPH pojem šport vyložil aj Súdny dvor EÚ vo svojich rozhodnutiach, a to v rámci smernice Rady č. 2006/112/ES o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty v platnom znení (ďalej len „smernica o DPH“) a najmä v súvislosti ustanoveniami tejto smernice týkajúcich sa oslobodení od dane. V smernici o DPH sa nenachádza žiadna definícia pojmu „šport“, určenie významu a rozsahu tohto pojmu sa podľa ustálenej judikatúry Súdneho dvora EÚ musí určiť v súlade s jeho **obvyklým významom v bežnom jazyku, pričom sa zohľadní kontext**, v ktorom sa používa, a **ciele sledované** právnou úpravou, ktorej je súčasťou.

Ako vyplýva aj zo znenia definície športu v tuzemskej legislatíve, v bežnom jazyku sa šport označuje zvyčajne ako činnosť fyzickej povahy, alebo inými slovami činnosť s nezanedbateľným fyzickým prvkom. Pojem „šport“ nachádzajúci sa v ustanovení čl. 132 ods. 1 písm. m) smernice o DPH sa obmedzuje na činnosti zodpovedajúce bežnému zmyslu pojmu „šport“, ktoré vykazujú nezanedbateľný fyzický prvok (rozsudok C-90/16, bod 22). Cieľom je podpora určitých činností verejného záujmu, a síce služieb úzko súvisiacich so športom alebo telesnou výchovou, a teda podpora širokých vrstiev obyvateľstva vo venovaní sa takejto činnosti (rozsudok C-90/16, bod 23, rozsudok C-18/12, bod 23). Zároveň skutočnosť, že určitá činnosť je prospešná pre fyzické a mentálne zdravie, nie je sama osebe dostatočná na prijatie záveru, že spadá pod pojem „šport“ v zmysle toho istého ustanovenia (rozsudok C-90/16, bod 24). Súčasne sa nevyžaduje, aby športová činnosť bola vykonávaná na určitej úrovni, napríklad profesionálnej, ani aby dotknutá športová činnosť bola prevádzkovaná určitým spôsobom, a síce pravidelne alebo organizovane alebo na účely účasti na športových súťažiach (rozsudok C-90/16, bod 25, rozsudok C-18/12, bod 22).

Činnosti v rámci zábavy a relaxu, hoci aj prospešné pre fyzické a mentálne zdravie, však pod ustanovenie upravujúce oslobodenie od dane, resp. zníženu sadzbu dane v oblasti športu, nespádajú (rozsudok C-18/12, bod 22).

To znamená, že v zmysle národnej legislatívy v spojitosti s cieľom sledovaným smernicou o DPH a s výkladom Súdneho dvora EÚ, sa športom pre účely uplatnenia zníženej sadzby dane rozumie uznaný šport v zmysle zákona o športe, ktorý vykazuje nezanedbateľný fyzický prvok, ale s prihliadnutím na povahu činnosti možno pripustiť aj šport v obvyklom význame určený pre všetkých. Nejedná sa o činnosti v rámci zábavy a relaxu, ktoré tieto vyššie uvedené kritériá nespĺňajú.

Z vyššie uvedeného vyplýva, že sa nejedná o taký šport, ktorý je síce uznaným športom alebo spĺňa definíciu športu v obvyklom význame tohto pojmu, ale fyzický prvok je v ňom zanedbateľný, napr. bridž, šach, go a pod., a preto v tomto prípade sa pre účely DPH nejedná o „vykonávanie športu“ v zmysle prílohy č. 7a zákona o DPH.

1.2 Pojem športové zariadenie

Vzhľadom k tomu, že sa v zmysle zákona o DPH znížená sadzba dane uplatní len na sprístupnenie krytých a nekrytých športových zariadení na určitý účel, ktorým je šport, je potrebné špecifikovať, čo sa chápe pod pojmom športové zariadenie.

Tento pojem je možné nájsť v § 3 písm. o) zákona o športe, v ktorom je „iné kryté alebo otvorené športové zariadenie určené na vykonávanie športu“ zaradené do pojmu „športová infraštruktúra“. Zároveň § 22 zákona č. 355/2007 Z. z. o ochrane, podpore a rozvoji verejného zdravia definuje telovýchovno-športové zariadenie ako krytý alebo otvorený objekt určený na telovýchovné a športové podujatia v rámci telesnej kultúry. Ďalej zo znenia prílohy č. 7a zákona o DPH vyplýva, že je potrebné, aby služby, na ktoré sa má uplatniť znížená sadzba dane, boli službami zaradenými v kóde 93.11.10 CPA.

Z uvedeného vyplýva, že znížená sadzba dane sa uplatní na sprístupnenie nehnuteľnosti alebo jej časti určenej výlučne na vykonávanie športu, ak sa sprístupňuje na účely vykonávania športu. Jedná sa o sprístupnenie

krytých alebo nekrytých športových zariadení, akými sú napríklad štadióny, arény, klziská, plavárne, športové ihriská, golfové ihriská, kolkárne, tenisové kurty, jazdiarne, ako aj bowlingové dráhy a iné samostatné priestory dlhodobu slúžiace na vykonávanie športu (fitnescentrá, samostatné miestnosti alebo časti miestností určené na aerobic, cvičenie na trampolíne, cvičenie na stacionárnom bicykli, šípky, biliard a pod). Rovnako sa znížená sadzba dane uplatní na odplatné sprístupnenie ohradených aj neohradených upravovaných vonkajších priestorov slúžiacich na výkon športu, akými sú upravované bežkárске trate, golfové ihriská a pod.

Znížená sadzba dane sa neuplatní na poskytnutie športového náradia, ako napr. cvičebné stroje, nástroje, pomôcky atď. Pri ich zapožičaní na športovanie sa uplatní základná sadzba dane.

V prípade sprístupnenia športovo-zábavných zariadení, ktoré ponúkajú na jednej ploche viacero aktivít (športové, zábavné, relaxačné) pre rôzne vekové kategórie, je potrebné pre uplatnenie zníženej sadzby dane pristupovať individuálne, posúdiť všetky okolnosti plnenia. Jedná sa napr. o trampolínové arény, detské interiérové ihriská a pod., ktoré slúžia na zábavu a relax, avšak môžu slúžiť aj na vykonávanie športu. Je preto vždy potrebné individuálne posúdenie takýchto zariadení (pozri časť 1. 4 Balíčky služieb).

V prípade športových klubov, ktoré vlastnia alebo prevádzkujú športové zariadenia a tieto športové zariadenia sprístupňujú na účely vykonávania športu, sa uplatní znížená sadzba dane.

1.3 Sprístupnenie športového zariadenia na účel vykonávania športu

Pri posúdení, či uplatniť na dodanie základnú sadzbu dane alebo zníženú sadzbu dane, je potrebné rozlišovať medzi prenájomom športového zariadenia a jeho sprístupnením.

V zmysle judikatúry Súdneho dvora EÚ podstatnou vlastnosťou pojmu „prenajímanie nehnuteľného majetku“ je prenechať za odplatu nájomcovi právo po dohodnutú dobu užívať nehnuteľnosť alebo jej časť tak, akoby bol jej vlastníkom, s vylúčením akejkoľvek inej osoby z výkonu takéhoto práva. To znamená, že je potrebné, aby boli splnené všetky podmienky charakterizujúce toto plnenie, a to, aby majiteľ nehnuteľnosti postúpil na nájomcu za nájomné a na dojednanú dobu právo užívať svoju nehnuteľnosť a vylúčil z tohto práva iné osoby (napr. rozsudok C-55/14, bod 22).

V prípade, ak sa jedná o službu, ktorou sa sprístupňuje športové zariadenie, potom jej obsahom nie je len samotné prenechanie nehnuteľnosti do užívania, ale súčasne obsahuje aj rozličné služby, napr. správu, údržbu, upratovanie a pod., t. j. také služby, ktoré sú skutočne nevyhnutné na zabezpečenie riadneho užívania športového zariadenia na účel, na ktorý bolo zriadené.

O poskytnutie služby sprístupnenia, na ktorú sa uplatní znížená sadzba dane, sa jedná teda v tom prípade, ak poskytovateľ spolu s právom užívať nehnuteľnosť poskytuje komplexné služby prístupu k športovému zariadeniu, napr. dohľad, správu, udržiavanie, údržbu, starostlivosť, upratovanie zariadenia a zároveň sú poskytovateľovi ponechané určité práva a právomoci, napr. vstup za účelom kontroly a pod. Ide napr. o službu vrátnika v športovom zariadení, plavčíka na plavárni, kosenia futbalového trávnik, úpravu golfového ihriska, rôzne upratovacie služby v zariadeniach a pod., ktoré poskytovateľ služby sprístupnenia zabezpečuje z dôvodu riadneho fungovania daného športového zariadenia, na ktoré je určený.

Znížená sadzba dane sa uplatní na sprístupnenie športového zariadenia na účely vykonávania športu pre jednotlivcov a rovnako aj pre fyzickú alebo právnickú osobu, ktorým bolo športové zariadenie sprístupnené v rámci vykonávania ich podnikateľskej činnosti, ktorou je umožnenie vykonávania športu.

V prípade, ak sa jedná o poskytnutie služby nájmu nehnuteľnosti, znížená sadzba dane sa neuplatní. V danom prípade sa jedná o oslobodené dodanie v zmysle § 38 ods. 3 zákona o DPH, prípadne zdanenie štandardnou sadzbou dane v zmysle § 38 ods. 5 zákona o DPH.

Z vyššie uvedeného vyplýva, že znížená sadzba dane v zmysle § 27 ods. 2 zákona o DPH sa uplatní v prípade kumulatívneho splnenia dvoch podmienok, a to:

1. **poskytnutia služby sprístupnenia športového zariadenia a**
2. **toto sprístupnenie musí byť na účel vykonávania športu.**

V prípade, ak sú poskytované služby vyučovania, trénovania určitého športu samostatnými trénermi alebo inštruktážmi (či už jednotlivcami alebo skupine), ktorá nie je nevyhnutná pre vykonávanie daného športu, potom sa znížená sadzba dane neuplatní. V tomto prípade sa nejedná o sprístupnenie športového zariadenia. Ide napríklad o prípady poskytnutia služby plaveckého kurzu, lyžiarskeho kurzu, služby osobného trénera a pod.

1.4 Balíčky služieb

Je možné a vhodné, aby dodanie služieb, ktoré sú dodávané v balíku služieb, dodávateľ rozdelil na samostatné služby, nakoľko na účely DPH musí byť každé plnenie za normálnych okolností považované za odlišné a nezávislé.

V prípade, ak toto nie je z pohľadu dodávateľa možné, a ak je služba, na ktorú sa uplatňuje znížená sadzba dane podľa § 27 ods. 2 zákona o DPH súčasťou dodania takéhoto balíka služieb, potom sa dodanie považuje za zložené plnenie.

Za určitých okolností viaceré formálne odlišné plnenia, ktoré môžu byť poskytnuté oddelene, sa musia, ak nie sú nezávislé, považovať za jediné plnenie. O jedinú transakciu ide predovšetkým vtedy, ak dva alebo viaceré prvky či úkony poskytnuté zdaniteľnou osobou sú tak úzko zviazané, že objektívne tvoria jediné nerozlučné hospodárske plnenie, ktorého rozčlenenie by bolo neprirodzené. Je to tak najmä v prípade, keď sa jedna alebo viaceré zložky musia považovať za tvoriace hlavné plnenie, zatiaľ čo naopak na jednu alebo viacero zložiek treba hľadieť ako na jedno alebo viacero vedľajších plnení, ktoré podliehajú rovnakému daňovému režimu ako hlavné plnenie. Predovšetkým musí byť plnenie považované za vedľajšie vo vzťahu k hlavnému plneniu, ak samo osebe nie je pre zákazníkov cieľom, ale je iba prostriedkom lepšieho využitia hlavnej služby poskytovateľa.

Ak medzi zložkami tvoriacimi jediné komplexné plnenie nemožno identifikovať hlavnú zložku plnenia a jednu či viacero vedľajších zložiek, zložky tvoriace toto plnenie treba považovať za rovnocenné. V tomto prípade jediné komplexné poskytnutie služieb zložené z niekoľkých zložiek nemôže byť zdanené zníženou sadzbou DPH. To znamená, pokiaľ je súčasťou komplexného plnenia služba, na ktorú by sa uplatnila znížená sadzba dane (napr. sprístupnenie športových zariadení na účely vykonávania športu) a služba, na ktorú by sa uplatnila základná sadzba dane, a tieto tvoria dve rovnocenné zložky tohto komplexného plnenia, potom sa na dodanie uplatní základná sadzba dane.

1.5 Vstupné do umelých kúpalísk

Znížená sadzba dane sa uplatní v zmysle prílohy 7a zákona o DPH na službu vstupu do umelých kúpalísk, ktorá je zaradená do kódu 93.29.11 CPA. Pokiaľ ide o zdaňovanie vstupného do umelých kúpalísk, zákon o DPH sa pri tejto položke prílohy 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. V prípade zníženej sadzby dane uplatnenej na vstup do umelých kúpalísk nie je potrebné skúmať, či kúpalisko patrí do kódu 93.11.10 CPA, či je splnená podmienka, že sa kúpalisko sprístupňuje na účely vykonávania športu alebo cieľom zákazníka je zábava a relax. Avšak v určitých prípadoch dodaní služieb môže dochádzať k prieniku medzi kódmi 93.11.10 a 93.29.11 CPA, t. j. znížená sadzba dane

na vstup do umelých kúpalísk sa môže uplatniť aj z dôvodu sprístupnenia kúpaliska (ako športového zariadenia) na účely vykonávania športu.

1.6 Preprava osôb visutými a pozemnými lanovkami, lyžiarskymi vlekmí

Znížená sadzba dane sa uplatní v zmysle prílohy č. 7a zákona o DPH aj na poskytnutie služby prepravy osôb visutými a pozemnými lanovkami, lyžiarskymi vlekmí, ktorá je zaradená do kódu 49.39.20 CPA.

2. Uplatňovanie zníženej sadzby dane v oblasti gastrosektora

Ustanovením § 27 ods. 2 zákona o DPH a rozšírením prílohy č. 7a zákona o DPH sa uplatní znížená sadzba dane 10 % 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 sa v článku 6 ods. 2 vykonávacieho nariadenia č. 282/2011 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 EÚ, ktorý sa zaoberá výkladom jednotlivých článkov smernice o DPH 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 EÚ 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, obsluhovanie hostí pri stole a odpratanie použitého riadu 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 jeho dodávka nie je spojená so službami, ktorých cieľom je podporiť konzumáciu jedál na mieste v náležitom prostredí (C-231/94, bod 14).

Súdny dvor EÚ 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-03/19, bod 53).

Rozhodujúce kritériá 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 jedál zákazníkom 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 EÚ 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 III bode 1 smernice o DPH. Z rozsudku súdneho dvora vyplýva, že v prípade dodávky tovarov sa má pojem potraviny uvedený v prílohe III bode 1 smernice o DPH 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 dane sa teda bude uplatňovať na podávanie jedla alebo nápojov alebo oboidvoch, ak sú sprevádzané dostatočne podpornými službami, ktoré umožňujú ich priamu konzumáciu, ako napríklad poskytnutie obsluhy, priestoru na konzumáciu, umývadelného 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 dane.

Pri posudzovaní, či sa na službu vzťahuje znížená sadzba dane, nie je možné opierať sa o štatistickú klasifikáciu produkcie, podľa ktorej do kódu 56 CPA patria aj také služby, pri ktorých vyššie uvedené vykonávacie nariadenie 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 dane 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, ale podlieha zníženej sadzbe dane.

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 stravovacích službách (tzv. „catering“) sa bude uplatňovať znížená sadzba dane.

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, pričom sa skonzumuje mimo priestorov predajcu, pri kúpe pripraveného hotového jedla, i keď teplého, v potravinárskom obchode a podobne.

3. Záverečné ustanovenia

Metodické usmernenie k uplatňovaniu zníženej sadzby dane v zmysle novely zákona o DPH účinnej od 1.4.2023 na určité služby v oblasti športu a gastrosektora nadobúda účinnosť 1.4.2023.

Toto metodické usmernenie sa primerane použije aj pri uplatňovaní zníženej sadzby dane podľa § 85km ods. 10 zákon o DPH v znení zákona č. 516/ 2022 Z. z. v období od 1.1.2023 do 31.3.2023.

Vypracoval: *Odbor daňovej metodiky FR SR*
Február 2023