

Pokyn D - 105

o uplatňování daně z přidané hodnoty u služeb stravovacích

Pro uplatňování daně z přidané hodnoty při poskytování stravovacích služeb se vychází z jednotlivých ustanovení zákona č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen "zákon"). V tomto metodickém pokynu jsou vymezeny pouze otázky vyplývající ze specifického postavení služeb stravovacích, které jsou v rámci Standardní klasifikace (SKP) zařazené v kódu 55, a které se odrážejí i v systému uplatňování daně z přidané hodnoty.

Pro zařazení stravovacích služeb do číselných kódů v rámci SKP je ve sporných případech rozhodující vyjádření Českého statistického úřadu jako gestora Standardní klasifikace produkce nebo jím oprávněných organizací.

1. Restaurační a jiné veřejné stravování

Tato část pokynu se vztahuje na služby zařazené podle SKP v kódech SKP 55.1, 55.3 a 55.4, které jsou uvedeny v příloze č. 2 zákona, u kterých se uplatňuje sazba daně ve výši 22 %. Jedná se o:

- a) stravovací služby poskytované v zařízeních hotelového typu s restaurací
- b) služby spojené s podáváním jídel včetně nápojů
- c) služby spojené převážně s podáváním nápojů

U služeb uvedených pod písm. a) a b) se 22% sazba daně nepoužije v případech, kdy jsou služby poskytovány v rámci:

- dětské rekreace (viz pokyn D - 101) a
- rekondičních pobytů zdravotně postižených osob včetně diabetiků

To znamená, že u všech poskytovaných služeb zařazených podle SKP v kódech 55.1, 55.3 a 55.4 (mimo vyjmenovaných) bude uplatňo-

vána na výstupu 22% sazba daně bez ohledu na to jaká sazba daně byla uplatněna na vstupu při jejich pořízení resp. pořízení surovin a pod. Pro stanovení daňové povinnosti nelze použít postupu podle § 18 zákona.

Kombinovaný prodej

V případě kombinace funkce doplňkového stravování (občerstvení) s funkcí maloobchodní (prodej bez konzumace v provozovně) nezáleží z daňového hlediska na předmětu podnikání (obchodní nebo hostinská činnost), ale na věcné podstatě, tj. skutečném stavu poskytovaných služeb v provozovně. Jedná se o případy cukráren, lahůdek apod., kde stejný druh potravin je prodáván přes ulici i ke konzumaci v provozovně. Pokud jsou jak stravovací služby (kód SKP 55) tak i maloobchodní prodej potravinářského zboží (kód SKP 52) poskytovány současně, je třeba tyto činnosti provozně a v záznamech pro účely daně oddělit. Finanční úřad stanoví v tomto případě plátcí vedení záznamní povinnosti podle § 11 zákona a podle § 39 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů tak, aby byla zabezpečena kontrola správnosti jeho daňové povinnosti.

Za provozní rozdělení je možné považovat i použití minimálně dvouregistrové registrační pokladny, kde bude zvlášť evidován prodej zboží s 5% sazbou daně, prodej zboží s 22% sazbou daně a poskytování stravovacích služeb s 22% sazbou daně.

Služby stravovací a ostatní služby spojené s podáváním jídel včetně nápojů v samoobslužných zařízeních (kód SKP 55.30.13) a ostatní služby spojené s podáváním jídel včetně nápojů v bufetech a stáncích (kód SKP 55.30.14) se potom zdaní sazbou 22 % a maloobchodní prodej (kód SKP 52) podle sazeb platných pro prodávané zboží (5% nebo 22 %).

To znamená, že prodej jídla např. i párku v rohlíku nebo zmrzliny, ale i nápojů (otevřená limonáda) v zařízeních hotelového typu, restauracích, kavárnách, vinárnách, v železničních jídelních vozech, v samoobslužných zařízeních, bufetech i stáncích je považován za služby stravovací a bude uplatněna 22% sazba daně.

V žádném případě nelze považovat za službu související s podáváním jídel včetně nápojů prodej potravinářského zboží typu mouka, sušenky, sirup, mléko, maso apod. prováděný stánkem nebo

bufetem. Stejný postup se uplatní u prodeje v závodních kantýnách. Tyto prodeje nelze chápat jako službu spojenou s podáváním jídel včetně nápojů a zdaňují se sazbou ve výši podle druhu zboží.

Pokud je poskytována jak stravovací služba výše definovaná, tak současně uskutečňován maloobchodní prodej potravinářského zboží a tyto činnosti nejsou provozně odděleny a samostatně evidovány, uplatňuje se sazba daně 22 % na všechna zdanitelná plnění.

Rekreační stravování je služba zařazená v podskupině SKP 55.3 a je u ní uplatňována 22% sazba daně mimo případů, kdy se jedná o dětskou rekreaci nebo rekondiční pobyty zdravotně postižených osob včetně diabetiků.

V případě poskytování rekreačního stravování vlastním zaměstnancům je základem daně cena smluvní, na které se dohodne organizace s pracovníkem (např. v kolektivní smlouvě). Základem daně při poskytování rekreačního stravování rodinným příslušníkům a osobám cizím je také vždy cena smluvní.

2. Služby závodních jídelen a dodávky hotových jídel

Tato část pokynu se vztahuje na část služeb zařazených podle SKP v kódu 55.5 - služby závodních jídelen a dodávky hotových jídel.

Závodní stravování provozované plátcem se zdaňuje sazbou ve výši 5 %, protože není uvedeno mezi službami zařazenými v příloze č. 2 zákona. V případě poskytování závodního stravování vlastním zaměstnancům je základem daně cena snížená o poskytnutý příspěvek v souladu s § 6 a § 24 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů u organizací, které byly založeny za účelem podnikání nebo § 7 a § 10 Nařízení vlády ČSSR č. 137/1989 Sb. o závodním stravování v úrovni bez daně u organizací rozpočtových a příspěvkových, které nebyly založeny za účelem podnikání. Zaměstnavatel si přitom uplatní nárok na odpočet daně na vstupu jak u zboží pro závodní stravování, tak u služeb závodních jídelen (kód SKP 55.5) nebo služeb spojených s dodávkou hotových jídel pro spotřebu v jiných zařízeních (kód SKP 55.52), které nakoupil od plátce daně, mimo služeb zařazených podle SKP v kódu 55.52.11, protože zde se jedná o služby určené pro soukromou domácnost.

Základ daně se dále snižuje o příspěvek poskytovaný z FKSP nebo jiného sociálního fondu, pokud si ho organizace vytváří. Jinými slovy - základem daně je cena v úrovni bez daně, kterou platí strávník (viz příklady). Z této zásady platí jediná výjimka a to v případech, kdy si organizace poskytující závodní stravování vytváří vedle FKSP ještě další sociální fond a z obou těchto fondů přispívá na závodní stravování. V těchto případech, pouze jeden z těchto příspěvků (libovolný) snižuje základ daně.

V případě poskytování závodního stravování cizím fyzickým i právnickým osobám je základem daně smluvní cena v úrovni bez daně.

Pokud je závodní stravování poskytováno bývalým zaměstnancům - důchodcům nebo zaměstnancům jiných organizací uplatní se sazba daně také ve výši 5 %. V tomto případě se nejedná o osoby mající zvláštní vztah k plátcí a základem daně je sjednaná cena bez daně.

Pokud je závodní stravování poskytováno zaměstnancům bezúplatně a organizace zajišťuje závodní stravování pro jiné organizace, bude za základ daně považována obvyklá cena v úrovni ceny závodního stravování pro tyto cizí organizace.

Pokud zajišťuje organizace závodní stravování ve vlastní závodní jídelně a neprodává tuto službu žádné jiné právnické nebo fyzické osobě nebo závodní stravování nakupuje od jiné organizace a příspěvkem ze sociálního fondu hradí jídlo v plné výši, tzn., že od zaměstnance nepožaduje žádnou úhradu, je základem daně nula.

Pokud zajišťuje organizace závodní stravování pro své zaměstnance formou restauračního stravování, uplatní restaurace vůči této organizaci sazbu daně ve výši 22 % ze sjednané ceny v úrovni bez daně (kódy SKP 55.3 a 55.4). Plátce uplatňuje vůči svým zaměstnancům daň jako za závodní stravování (sazba 5 %). Základem daně je v tomto případě opět cena snížená o náklady a příspěvek ze sociálního fondu v úrovni bez daně. Pokud není restaurace plátcem DPH, daň z přidané hodnoty v cenách svých služeb neúčtuje, ale zaměstnavatel, který je plátcem a nakupuje stravování od této restaurace pro své zaměstnance, je povinen při prodeji těmto zaměstnancům uplatnit daň ve výši 5 % opět z pořizovací ceny snížené o náklady a příspěvek ze sociálního fondu.

Pokud bude restaurace provozovat závodní stravování, uplatní při dodržení příslušných podmínek (vymezení času, zvláštní menu, vymezený prostor apod.) daň na vstupu ve výši 5 %. Provozovatel

musí přitom vést řádnou evidenci o vydaných jídlech závodního stravování. Finanční úřady v tomto případě uloží záznamní povinnost provozovateli podle konkrétních podmínek individuálně.

Poukázky na stravování ve vybrané síti restaurací a hotelů (typu Gastrotour, Pragotour ap., které mají vyznačenou nominální hodnotu poukázky v korunách) nepodléhají dani při nákupu i prodeji, protože se jedná vlastně o platební prostředek nahrazující peníze. Strávník uhrazuje poukázkou cenu jídla včetně daně ve výši 22 % (kódy SKP 55.3 a 55.4) a povinnost uplatnit daň na výstupu je u plátce poskytující restaurační stravování. Distributor poukázek, pokud je plátcem daně, zdaňuje svou provizi sazbou 22 %, jako zprostředkovatelskou činnost. Při prodeji poukázek zaměstnancům může zaměstnavatel uplatnit finanční příspěvek podle příslušných předpisů (např. zákon o daních z příjmů). Tento příspěvek nemá vliv na uplatňování DPH.

3. Stravování v zařízeních školských

Tato část pokynu se vztahuje na část služeb zařazených podle SKP v kódu 55.51 - služby školních jídelen.

Stravování ve školních jídelnách, menzách a jiných školských zařízeních všech stupňů, provozované rozpočtovými nebo příspěvkovými organizacemi popř. jinými neziskovými organizacemi, zařazené pod výše uvedeným číselným kódem, není podnikáním, a proto není vůbec předmětem daně z přidané hodnoty. Pokud je stravování v zařízeních školských prováděno plátcem v rámci podnikatelské činnosti, uplatní se u něho sazba daně ve výši 5 %.

Stravování v předškolních zařízeních, v nemocnicích a sociálních zařízeních i v rámci lázeňské péče není považováno za službu zařazenou v kódu SKP 55, ale patří podle SKP do kódů 80.1, 85.1 a 85.3 a je tedy chápáno jako součást příslušných výkonů školských, zdravotnických a výkonů sociální péče a v jejich rámci je podle § 25 zákona osvobozeno od daňové povinnosti.

Účinnost: od 1. 1. 1995

Vydáním tohoto Pokynu pozbývá platnost Pokyn č.D-60 vydaný pod č.j. 181 - 74 384/1993.

Ing. Jan Kláček v.r.

I. náměstek ministra financí

Příklady výpočtu základu daně,
daně a ceny u závodního stravování poskytovaného plátcem

	Cena dodav. + daň	OVN	S	N 55%	ZD1	SF	ZD2	D1	D2	C1	C2
Nákup od pl. 5%	30 + 1,50			16,50	13,50	8	5,50	0,7	0,3	14,20	5,80
Nákup od nepl.	30			16,50	13,50	8	5,50	0,7	0,3	14,20	5,80
Nákup od R pl. 22%	30 + 6,60			16,50	13,50	8	5,50	0,7	0,3	14,20	5,80
Nákup od R pl. 5%	30 + 1,50			16,50	13,50	8	5,50	0,7	0,3	14,20	5,80
Nákup od R nepl.	30			16,50	13,50	8	5,50	0,7	0,3	14,20	5,80
Vlastní ZJ		16	14	16	14	8	6	0,7	0,3	14,70	6,30
	celkem	30									

Legenda:

- ZJ - vlastní závodní jídelna
- R - restaurace
- pl. - plátce daně
- nepl. - neplátce daně
- OVN - osobní a věcné náklady
- S - suroviny
- N - náklady uznatelné podle § 24 zákona o daních z příjmů
- ZD1 - základ daně v případech, kdy si org. nevytváří sociální fond
- ZD2 - základ daně v případech, kdy org. přispívá ze SF
- SF - sociální fond (např. FKSP)
- D1 - vlastní daňová povinnost při ZD1
- D2 - vlastní daňová povinnost při ZD2
- C1 - cena stravného bez příspěvku ze SF
- C2 - cena stravného s příspěvkem ze SF