

Ministerstvo financí České republiky

Č.j. 181/87 239/1997

V Praze dne 6. února 1998

Vyřizuje: Ing. Paikert

I. 2290

## **Pokyn D -166**

### **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 produkce (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.

### **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 základní sazba daně. 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 základní sazba daně nepoužije v případech, kdy jsou služby poskytovány v rámci:

- dětské rekreace (viz pokyn D - 161) 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 uplatňována na výstupu základní 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.

V případech, kdy je podávání a prodej občerstvení v bufetech, stáncích, cukrárnách, prodejnách lahůdek a v podobných zařízeních rychlého občerstvení (kód SKP 55.30.14 - ostatní služby spojené s podáváním jídel včetně nápojů) uskutečňováno společně s maloobchodním prodejem potravinářského zboží (kód SKP 52.2 - maloobchod ve specializovaných prodejnách s potravinami, nápoji a tabákovými výrobky), nezáleží z daňového hlediska na předmětu podnikání (obchodní nebo hostinská činnost), ale na věcné podstatě, tj. skutečném stavu poskytovaných služeb v provozovně.

Kód SKP 55.30.14 zahrnuje zejména prodej hamburgerů nebo hranolků balených do krabiček nebo sáčků včetně případných dochucovacích přípravků (např. kečup v hygienickém balení), grilovaných kuřat balených do sáčků případně PE tašek, prodej chlebičků, párků v rohlíku, polévek, nealko nápojů v otevřené lahvi s brčkem nebo v kelímku (např. kola s ledem v uzavřeném kelímku), prodej kávy, kakaa, čaje, prodej zákusků, prodej zmrzlin připravovaných na místě provozovaný v zařízeních rychlého občerstvení, a to i v případě, že uvedené produkty jsou určeny k odněšení a konzumování mimo provozovnu. Pod tento kód SKP spadá i poskytování občerstvení určeného ke konzumování v automobilu.

Služby spojené s **dobavkou hotových jídel pro spotřebu v jiných zařízeních** (i pro soukromé domácnosti) jsou zařazeny v kódu SKP 55.52.1 (příprava jídel nebo hostin a dodání do domu) a podléhají snížené sazbě daně.

Prodej pomocí prodejních automatů spadá pod kód SKP 52.2 (maloobchod).

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 konkrétní 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 stanovení daně a daňové povinnosti.

Za **provozní rozdělení** je možné považovat i použití minimálně dvouregistrové registrační pokladny, kde bude zvlášť evidován prodej zboží se sníženou sazbou daně, prodej zboží se základní sazbou daně a příp. poskytování stravovacích služeb a prodeje občerstvení se základní 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 základní sazbou a maloobchodní prodej (kód SKP 52) podle sazeb platných pro dávávané zboží (snížená nebo základní).

Pokud jsou poskytovány služby (kód 55.3) výše definované a současně uskutečňován maloobchodní prodej potravinářského zboží (kód SKP 52.2) a tyto činnosti nebudou provozně odděleny t.j. samostatně evidovány, uplatní se základní sazba daně u všech zdanitelných plnění.

**Rekreační stravování** je služba zařazená v kódu SKP 55.3 a je u ní uplatňována základní 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 sjednaná, 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 sjednaná (§ 38 zákona č. 151/1997 Sb. o oceňování).

**Stravování v rámci školení** v rekreačním nebo školícím zařízení může být poskytováno buď v režimu závodního stravování (kód 55.51 - snížená sazba daně) tzn., že pro frekventanty kurzu sjednala školící agentura stravování ve „středisku“ závodního stravování na základě smlouvy o závodním stravování nebo mimo režim závodního stravování (kód 55.3 - základní sazba daně) tzn., že je stravování frekventantů zajištěno např. v restauraci, která neplní podmínky pro poskytování závodního stravování (viz dále). Použití snížené sazby daně vyžaduje plnění konkrétní záznamní povinnosti uložené místně příslušným finančním úřadem.

Podávání občerstvení v rámci školení (káva, chlebičky, nealko) je zařazeno pod kód SKP 55.52.11 a uplatní se u něho snížená sazba daně.

## 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 sníženou sazbou, 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.

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 strážník (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.

**Příspěvek** poskytovaný mimo sociální fond např. z disponibilního zisku u fyzických osob a u právnických osob, které si nevytvářejí sociální fond, základ daně nesnižuje.

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 také snížená sazba daně. V tomto případě se nejedná o osoby mající zvláštní vztah k plátcovi 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 (§ 39 zákona č. 151/1997 Sb. o oceňování majetku).

**Služby v závodních kantýnách** jsou zaříděny ve stejném kódu SKP (55.51.10) jako služby závodních jídelen. To znamená, že při prodeji svačinových jídel a nápojů pro předem vymezený okruh osob (zaměstnanci, pracovní návštěvy), při poskytování občerstvení pro pracovníky podniku při jednání se zákazníky, kterým je poskytováno místo ke konzumaci stravy nebo roznášení případně rozvoz svačin na servírovacím stolku pracovníky závodní kuchyně (kantýny) do vymezených prostor jednotlivých společností pro přímou spotřebu, bude uplatňována snížená sazba daně.

Prodej potravin včetně hotových jídel (např. obložené vejce) a nápojů nelze chápat jako službu spojenou s podáváním jídel včetně nápojů a při prodeji potravin včetně hotových jídel a nápojů se uplatní sazba daně podle zboží ve smyslu § 16 odst. 1 zákona o DPH.

Pokud zajišťuje organizace stravování pro své zaměstnance formou **restauračního stravování**, uplatní restaurace vůči této organizaci základní sazbu daně ze sjednané ceny v úrovni bez daně (kódy SKP 55.3 a 55.4). Plátce uplatňuje vůči svým zaměstnancům daň za závodní stravování (snížená sazba). 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 zaměstnancům uplatnit sníženou sazbu daně opět z pořizovací ceny snížené o daňově uznatelné náklady a případný příspěvek ze sociálního fondu.

Pokud bude restaurace provozovat závodní stravování, uplatní při dodržení příslušných podmínek (vymezení času, zvláštní menu, vymezený prostor apod.) sníženou daň na výstupu. 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 Halina, Gastro-ticket ap., ale také poukázky vydané konkrétní restaurací pro vymezený okruh odběratelů, 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 u plátce daně poukázkou cenu jídla včetně daně, ve které je promítnuta:

- a) buď základní sazba daně v případech restauračního stravování, kdy restaurace neplní podmínky vymezení času, zvláštního menu, vymezeného prostoru (kódy SKP 55.3 a 55.4),
- b) nebo snížená sazba daně v případech, kdy restaurace podmínky výše uvedené podmínky plní.

Uplatnění správné sazby daně na výstupu je povinností pro plátce daně poskytujícího stravovací službu a vyplývá ze záznamní povinnosti.

**Distributor poukázek**, pokud je plátcem daně, zdaňuje svou provizi základní sazbou daně, jako zprostředkovatelskou činnost. Odběratel, plátce daně, může uplatnit nárok na odpočet daně uplatněné u provize za zprostředkování na vstupu v plné výši (krácení nároku na odpočet z jiného titulu, než vyplývá z § 20 zákona, není v souladu se zákonem). Při prodeji poukázek zaměstnancům může zaměstnavatel uplatnit finanční příspěvek podle příslušných předpisů (např. zákon o daních z příjmů).

Pokud je závodní stravování zajišťováno jinou organizací např. **Eurest, GTH Catering** ap. v zařízeních organizací, pro kterou poskytují službu závodního stravování, platí obecně platné zásady z hlediska zákona o daních z příjmů i zákona o DPH.

Způsob vystavování daňových dokladů a stanovení daňové povinnosti je uveden v příloze č. 2.

### **3. Stravování v zařízeních školských**

Tato část pokynu se vztahuje na část služeb zařazených podle SKP v kódu 55.51.10 - služby závodních (příp. školních a pod. jídelen).

Stravování ve školních jídelnách, menzách a jiných školských zařízeních všech stupňů, provozované rozpočtovými nebo příspěvkovými organizacemi popř. jinými subjekty, které nebyly založeny nebo zřízeny za účelem podnikání, poskytované v rámci hlav-

ní činnosti je považované za zdanitelné plnění osvobozené od daně ve smyslu § 2 odst.2 písm. x), § 7 odst. 2 písm. f) a § 35a zákona o DPH.

Pokud je stravování v zařízeních školských prováděno v rámci vedlejší hospodářské činnosti tzn., že tuto činnost nemá školské zařízení uvedenou v zakládací listině nebo jinou osobou, plátcem DPH, v rámci podnikatelské činnosti, uplatní se u něho snížená sazba daně .

Snížená sazba daně se uplatní i při **rozházení denních jídel starým, nemocným nebo invalidním osobám** (kód SKP 55.52.11), pokud je poskytováno jako služba spojená s dodávkou hotových jídel pro soukromé domácnosti a ne jako sociální péče (viz níže).

**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.

Tento pokyn nahrazuje od 1.1.1998 pokyn č.D-105 vydaný pod č.j. 181 - 1155/1995

Michal Frankl v.r.  
náměstek ministra financí





## Příloha č.1 pokynu D - 166

Příklady výpočtu základu daně, daně a ceny u závodního stravování

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

### Legenda:

ZJ - vlastní závodní jídelna

R - restaurace

OVN - osobní a věcné náklady

S - suroviny

N - daňově uznatelné náklady ve smyslu § 24 zákona o daních z příjmů

ZD1 - základ daně v případech, kdy si organizace nevytváří sociální fond

ZD2 - základ daně v případech, kdy organizace 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

## Příloha č. 2 k pokynu D-166

Zajištění stravování ve vlastním zařízení prostřednictvím jiného subjektu (např. Eurestu - dále označen jen E) může probíhat z hlediska uplatňování DPH různým způsobem. Zvolení vhodného způsobu záleží na dalších podmínkách spojených s poskytováním stravovací služby např. je-li stravování poskytováno pouze jedinému - hlavnímu odběrateli (dále označen jen H), nebo i dalším - vedlejším odběratelům (dále označení jen V) v zařízení H, způsobu účtování poskytovaných služeb z hlediska finančního toku a toku účetních resp. daňových dokladů a v neposlední řadě i způsobu placení odebraných jídel resp. dalšího zboží (placeno kartou nebo hotově, placeno u H nebo u V nebo u E).

### 1) E poskytuje službu pouze H

I zde je možné postupovat dvojím způsobem.

1.1) H účtuje E energie, odpisy zařízení, nájem, dopravu ap. související s provozem stravovacího zařízení, které se stávají kalkulační položkou poskytované služby. E vyúčtuje poskytovanou službu a vystavuje pro H daňový doklad. H si může uplatnit nárok na odpočet daně na vstupu a vzniká mu povinnost uplatnit daň na výstupu ve smyslu bodu 2 tohoto pokynu.

1.2) H neúčtuje E energie a další režijní náklady spojené s provozem stravovacího zařízení, protože E poskytuje pouze stravovací službu (vaří) a součástí kalkulace ceny za tuto službu nejsou výše uvedené režijní náklady s tím, že do kalkulace ceny jídla pro strávnicka uplatní H i režijní náklady spojené s provozem stravovacího zařízení. E vyúčtuje pouze poskytované stravovací služby a vystavuje pro H daňový doklad. H si může uplatnit nárok na odpočet daně na vstupu a vzniká mu povinnost uplatnit daň na výstupu ve smyslu bodu 2 tohoto pokynu.

### 2) E poskytuje službu současně pro H i V v zařízení H

Protože nárok na odpočet daně na vstupu si může plátce uplatnit ve smyslu § 19 odst. 1 zákona o DPH pouze v případech, že přijatá zdanitelná plnění použije k dosažení obratu za svá zdanitelná plnění resp. k dosažení jiných příjmů nebo výnosů, musí v případech, kdy E poskytuje stravovací služby v jeho zařízení i pro V, a H si chce uplatnit nárok na odpočet daně např. u vstupu el. energie spotřebované v souvislosti s provozem stravovacího zařízení, postupovat buď ve smyslu výše uvedeného bodu 1.1, nebo, což je administrativně náročné a nepraktické, musí část el. energie použité pro stravovací služby pro V, také V přeúčtovat a pro V to znamená, že tento režijní náklad (např. el. energii) uplatní do kalkulace ceny jídla pro svého strávnicka.

I zde je možné volit různé způsoby.

2.1. E vyúčtuje H celkovou poskytovanou službu (pro H i V) a vystavuje pro H daňový doklad. H následně provede přeúčtování části stravovací služby týkající se V a vystavuje pro V daňový doklad.

2.2. E vyúčtuje H pouze stravovací službu týkající se H a na základě smluvního ujednání mezi H a E, vyúčtuje E samostatně stravovací službu týkající se V jménem a ve prospěch H (E pouze vystaví daňové doklady za H). Daňová povinnost E ani H se nemění.

2.3 E vyúčtuje H pouze stravovací služby týkající se H a vystavuje na tyto služby pro H daňový doklad.

E vyúčtuje pro V pouze stravovací služby týkající se V a vystavuje na tyto služby pro V daňový doklad.

Ani zde se celková daňová povinnost E, H a V nemění, ale v tomto režimu musí H účtovat E energie a další režijní náklady spojené s provozem stravovacího zařízení, které se pak stávají kalkulační položkou ceny poskytované stravovací služby účtované E pro H i V.

V případech, kdy je platba za odebraný oběd placena zaměstnancem H nebo V v pokladně E hotově musí E provést zúčtování takto přijaté platby ve prospěch H nebo V zúčtovacím dokladem, kde u přeúčtované částky nebude uplatněna DPH. (Jedná se o peníze vybrané E ve prospěch H resp. V).

