

Ministerstvo financí

Č.j. 181 - 8 201/2000

Vyřizuje: Ing. Paikert

1. 2290

V Praze dne 13. listopadu 2000

Pokyn D - 207 o uplatňování daně z přidané hodnoty u služeb ubytovacích a stravovacích

Novela zákona o DPH, která nabývá účinnosti 1.4. 2000 přinesla zcela zásadní změnu při uplatňování daně z přidané hodnoty při poskytování stravovacích a ubytovacích služeb zařazených v číselném kódu Standardní klasifikace produkce (SKP) 55. V tomto metodickém pokynu jsou vymezeny pouze otázky vyplývající ze specifického postavení služeb stravovacích a ubytovacích, které se odrážejí i v systému uplatňování daně z přidané hodnoty podle jednotlivých ustanovení zákona č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon“).

1. Ubytovací služby

U ubytovacích služeb zařazených v kódu SKP 55 (v hotelech, v kempech, v turistických ubytovnách, v dětských táborech, v rekreačních střediscích, v zařízených pronájmech, v lůžkových a lehátkových vozech a jiných dopravních prostředcích, u přechodného ubytování v internátech, v kolejích, ubytovnách pro pracující ap.) se uplatňuje snížená sazba daně. Pouze pokud jsou u služeb ubytovacích spojených s poskytováním služeb stravovacích (např. kód SKP 55.11.10) podávány alkoholické nápoje nebo prodávány tabákové výrobky, je povinen plátce u prodeje a podávání alkoholických nápojů a při prodeji tabákových výrobků uplatnit základní sazbu daně.

Alkoholickým nápojem se rozumí, ve smyslu § 1 odst. 2 zákona č. 37/1989 Sb., o ochraně před alkoholismem a jinými toxikomániemi, ve znění pozdějších předpisů, taková lihovina, destilát, víno, pivo a jiné nápoje, které obsahují více než 0,75 objemového procenta alkoholu.

2. Služby spojené s podáváním jídel včetně nápojů

U stravovacích služeb zařazených v kódu SKP 55 (služby spojené s podáváním jídel v zařízeních s obsluhou, v železničních jídelních vozech, na lodích nebo v jiných dopravních prostředcích, v samoobslužných zařízeních; podávání jídel ke konzumaci na místě nebo k odnesení v bufetech, ve stáncích, v cukrárnách a v ostatních zařízeních; služby závodních popř. školních jídelen, menz, kantýn; služby spojené s dodávkou hotových jídel pro domácnost, pro společnosti provozující osobní dopravu, pro spotřebu v jiných zařízeních a pro jiné společnosti /catering/) se uplatňuje snížená sazba daně. Pouze u podávání a prodeje alkoholických nápojů a při prodeji tabákových výrobků má plátce daně povinnost uplatnit základní sazbu daně.

Pokud jsou součástí ceny ubytovacích služeb i snídaně (nesmí být na hotelovém účtu účtovány samostatnou položkou), posuzují se stejně jako ubytovací služba. Stejný princip se uplatní u služeb souvisejících s ubytováním (stravovací služba - plná penze, polopenze, sauna, parkování, praní atd.) pokud jsou poskytovány v rámci ubytovacích služeb a nejsou klientovi účtovány jako samostatné služby.

Prodej pomoci prodejních automatů spadá pod kód SKP 52.2 (maloobchod) a z hlediska uplatňování daně je považován za dodání zboží a podléhá příslušné sazbě daně podle § 16 odst. 1 zákona a přílohy č. 1 zákona.

3. Záznamní povinnost

S ohledem na povinnost uplatňování základní sazby daně při podávání a prodeji alkoholických nápojů a tabákových výrobků v rámci poskytování stravovacích a ubytovacích služeb, při kombinaci prodeje zboží a poskytování stravovacích a ubytovacích služeb (např. cukrárna, lahůdky - podávání alkoholických nápojů a také k doplňkovému prodeji určitého zboží ve výčepch restaurací, kde může být např. čokoláda desertem a tedy součástí stravovací služby nebo zbožím) a dále k doplňkovému prodeji hygienických potřeb a jiného zboží v recepcích ubytovacích zařízení, může místně příslušný finanční úřad stanovit plátcům 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 umožněna a zabezpečena kontrola správného stanovení daně a daňové povinnosti.

4. Základ daně u některých forem stravovacích a ubytovacích služeb

Základem daně je sjednaná cena, která neobsahuje daň. Pro výpočet daně může být použita i cena včetně daně.

V případě závodního stravování poskytovaného vlastním zaměstnancům je podle § 14 odst. 14 základem daně částka, kterou hradí zaměstnanec svému zaměstnavateli, která se považuje za částku obsahující daň, tzn., že daň se vypočte podle § 17 odst. 3 zákona.

Zaměstnavatel - plátcem si přitom může uplatnit nárok na odpočet daně na vstupu jak u zboží pro závodní stravování, tak u služeb závodních jídelen nebo služeb spojených s dodávkou hotových jídel pro spotřebu v jiných zařízeních, které nakoupil od plátce daně a může přispívat na závodní stravování z FKSP nebo jiného sociálního fondu, pokud si ho organizace vytváří, nebo z disponibilního zisku nebo z účtu 528 - ostatní sociální náklady.

V případě poskytování závodního stravování cizím fyzickým i právnickým osobám nebo bývalým zaměstnancům - důchodcům je základem daně smluvní cena v úrovni bez daně.

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 nebo z disponibilního zisku hradí jídlo v plné výši, tzn., že od zaměstnance nepožaduje žádnou úhradu, je základem daně nula (§ 39 vyhlášky č. 279/1997 Sb., ve znění pozdějších předpisů, kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 151/1997 Sb., o oceňování majetku a změně některých zákonů).

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

Pokud zajišťuje organizace závodní stravování v restauraci, která není plátcem daně, je organizace povinna uplatnit sníženou sazbu daně k základu daně. Podle § 14 odst. 14 základem daně částka, kterou hradí zaměstnanec svému zaměstnavateli, která se považuje za částku obsahující daň, tzn., že daň se vypočte podle § 17 odst. 3 zákona.

V případě poskytování rekreačního stravování a ubytování 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 vyhlášky č. 279/1997Sb.).

V případě ubytování v podnikové ubytovně, vlastním zaměstnancům je základem daně sjednaná cena. Pokud je ubytování těmto osobám poskytováno bezúplatně, je základem daně cena obvyklá, za kterou by byly ubytovány jiné osoby, kterým by ubytování nebylo poskytnuto bezplatně.

5. Stravování v zařízeních školských, předškolních, v nemocnicích a sociálních zařízeních

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 hlavní činnosti je považováno za zdanitelné plnění osvobozené od daně ve smyslu § 2 odst.2 písm. x), § 7 odst. 6 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 ve zřizovací listině nebo je tato služba poskytována jinou osobou, plátcem DPH, v rámci podnikatelské činnosti, uplatní se u něho snížená sazba daně .

Snížená sazba daně se uplatní i při rozvážce 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.

6. Poukázky

Poukázky na stravování ve vybrané síti restaurací a hotelů, které mají vyznačenou nominální hodnotu poukázky v korunách nepodléhají dani při nákupu i prodeji, protože ve smyslu zákona o DPH se jedná vlastně o platební prostředek nahrazující peníze. Strávník uhrazuje u plátce daně poukázkou cenu jídla a nápojů včetně daně.

Uplatnění správné sazby (snížené u poskytování stravovacích služeb a základní při podávání a prodeji alkoholických nápojů a tabákových výrobků) 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).

V případě placení stravovacích služeb poukázkami je pro určení data uskutečnění zdanitelného plnění (např. pro restauraci) rozhodující datum poskytnutí stravovací služby.

Z hlediska obratu rozhodného pro registraci jako plátce daně, který zákon definuje v ustanovení § 2 odst. 2 písm. c), je v případě jednoduchého účetnictví teprve příjem podle peněžního deníku (okamžik proplacení poukázek distributorem).

7. Zajištění závodního stravování ve vlastním zařízení prostřednictvím jiného subjektu

Dále jsou uvedeny způsoby nejčastěji uplatňované v systému závodního stravování z hlediska vystavování daňových dokladů a stanovení daňové povinnosti. Mohou být uplatněny i další způsoby, pokud nebudou v rozporu se zákonem.

Závodní stravování zaměstnanců subjektu **H** (hlavní odběratel) může být zajištěno jiným subjektem (dále označen jen **E**), a to v zařízení subjektu **H** (ať už vlastním či pronajatém -dále jen **zařízení H**), a to na základě uzavřené smlouvy. Zvolení vhodného daňového režimu záleží na dalších podmínkách spojených s poskytováním stravovací služby, např. zajišťuje-li **E** v zařízeních **H** stravování pouze pro zaměstnance **H**, nebo i pro zaměstnance dalších -vedlejších odběratelů (dále označeni jen **V**), a též na způsobu účtování poskytovaných služeb z hlediska finančního toku a toku účetních resp. daňových dokladů a v neposlední řadě i na způsobu placení odebraných jídel resp. dalšího zboží (placeno kartou nebo hotově, placeno u **H** nebo **V** nebo u **E**).

Je nutné zdůraznit, že způsob účtování a uplatňování DPH není libovolný, ale je přímo závislý na tom, jak bylo poskytování služeb dohodnuto v jednotlivých smlouvách.

7.1. E poskytuje službu pouze H

Zde je možné postupovat dvojím způsobem.

7.1.1. **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.

7.1.2. **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.

7.2. 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, kdy přijatá zdanitelná plnění od jiného plátce použije k podnikání, 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 7.1.1, 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.

7.2.1. **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.

7.2.2. **E** vyúčtuje **H** pouze stravovací službu týkající se (**H** i **V**) 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**. Pro tuto činnost musí mít **E** zplnomocnění od **H**).

7.2.3 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 (při shodných objemech a cenách), ale v tomto režimu účtuje H subjektu E energie a další režijní náklady spojené s provozem stravovacího zařízení (i ve formě paušálu), 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).

7.3. E uzavře s H smlouvu o sdružení bez právní subjektivity (§ 829 obč. zákoníku), kde společnou činností bude zajištění závodního stravování pro V. Nezávisle na této smlouvě poskytuje společnost E závodní stravování pro H.

Ve smyslu § 11 zákona může být pověřeným účastníkem sdružení např. organizace E, která vede záznamy ve smyslu § 11 odst. 1 a 2 zákona za sdružení odděleně od svých záznamů. Může vystavovat daňové doklady a plnit daňovou povinnost za činnost sdružení.

Tento pokyn nahrazuje pokyn č. D-185 vydaný pod č.j. 181 - 95 336/1998, č. D-161 vydaný pod č.j. 181 - 84 696/1997 a č. D - 162 vydaný pod č.j. 181 - 84 697/1997.

Ing. Ladislav Pitner v.r.
ředitel odboru 18 – nepřímých daní