



GFR00276720
ESS

Generální finanční ředitelství
Lazarská 15/7, 117 22 Praha 1

Sekce metodiky a výkonu daní

Č. j. 2735/20/7100-20116-050822

Informace GFŘ ke změnám sazeb DPH od 1. 5. 2020

1. Úvod

S účinností od 1. 5. 2020, zákonem č. 256/2019 Sb., kterým se mění zákon č. 112/2016 Sb., o evidenci tržeb, ve znění pozdějších předpisů, a zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon č. 256/2019 Sb.“), dochází ke změnám v § 47 odst. 5 a dále v přílohách č. 2, 2a, 3 a 3a k zákonu č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o DPH“), kterými se u vybraných služeb a zboží mění sazby daně. K vybraným **podstatným změnám** podáváme doplňující informace.

2. Rozšíření přílohy č. 2a k zákonu o DPH – seznam služeb podléhajících druhé snížené sazbě daně ve výši 10 %

S účinností od 1. 5. 2020 jsou nově zařazeny do přílohy **č. 2a** následující položky:

Rozšíření přílohy 2a od 1. 5. 2020

36.00.2	Úprava a rozvod vody prostřednictvím sítí
37	Odvádění a čištění odpadních vod včetně ostatních služeb souvisejících s těmito činnostmi
56	Stravovací služby, podávání nápojů, pokud <ul style="list-style-type: none">§ nejsou jako stravovací služby osvobozeny od daně podle § 57 až 59,§ se nejedná o podání alkoholických nápojů; to neplatí pro podávání nápojů uvedených pod kódem nomenklatury celního sazebníku 2203 00 10, nebo§ se v rámci stravovací služby nebo podávání nápojů nejedná o podání tabákových výrobků uvedených pod kódy nomenklatury celního sazebníku kapitoly 24
77,85,91	Půjčování nebo nájem knih, brožur, letáků, prospektů, novin, časopisů, periodik, obrázkových knih, předloh ke kreslení, omalovánek, hudebnin a kartografických výrobků, na jejichž dodání se uplatňuje druhá snížená sazba daně, pokud se jedná o veřejné knihovnické a informační nebo další služby poskytované podle knihovního zákona nebo obdobné služby poskytované podle jiného právního předpisu.
81.21.10	Služby čištění vnitřních prostor prováděné v domácnostech
81.22.11	Služby mytí oken prováděné v domácnostech
88.10,88.91	Domácí péče o děti, staré, nemocné a zdravotně postižené občany
95.23	Opravy obuvi a kožených výrobků
95.29.11	Opravy a úpravy oděvů a textilních výrobků
95.29.12	Opravy jízdních kol
96.02	Kadeřnické a holičské služby

3. Sazba daně u stravovacích služeb a podávání nápojů

Za předpokladu splnění příslušných zákonných podmínek se v případě uskutečňování zdanitelných plnění spočívajících v poskytování stravovacích služeb a podávání nápojů, zařazených do číselného kódu klasifikace produkce CZ-CPA 56, s místem plnění v tuzemsku, uplatní nově od 1. 5. 2020 druhá snížená sazba daně.

Kritéria zařazení poskytované služby do kódu CZ-CPA 56 a kritéria odpovídajícího slovního popisu se souvisejícími příklady jsou již podrobně uvedena na webu FS v [Informaci GFŘ k uplatňování sazeb DPH u stravovacích služeb od 1. 12. 2016](#) (č. j. 169368/16/7100-20116-050484 ze dne 25. 11. 2016). V rámci novely zákona o DPH s účinností od 1. 5. 2020 dochází nicméně k úpravě sazby daně při dodání alkoholických nápojů – čepovaného piva v rámci stravovacích služeb nebo služeb podávání nápojů – viz dále část podávání nápojů.

Vzhledem k uplatňování společných pravidel v oblasti daně z přidané hodnoty (dále též „DPH“) je při praktické aplikaci použití sazeb daně dále nezbytné vycházet také z právní úpravy na úrovni EU. Evropská právní úprava používá v dané oblasti termín **restaurační služba**, v rámci terminologie zákona o DPH je používán pojem **stravovací služby, podávání nápojů** (CZ-CPA 56), který je obsahově shodný.

Restauračními (a cateringovými službami) se dle článku 6 nařízení Rady EU¹ rozumí služby spočívající v dodání připravených nebo nepřipravených jídel nebo nápojů či obojího určených pro lidskou spotřebu spolu s dostatečnými podpůrnými službami umožňujícími jejich okamžitou spotřebu. Dodání jídel nebo nápojů či obojího je pouze jednou složkou celku, v němž služby převažují. Restaurační služby jsou poskytnutím takových služeb v prostorách poskytovatele a cateringové služby jsou poskytnutím takových služeb mimo prostory poskytovatele. Za restaurační ani cateringovou službu se nepovažuje dodání připravených nebo nepřipravených jídel nebo nápojů či obojího, bez ohledu na to, zda s přepravou, či bez ní, které však nezahrnuje žádné další podpůrné služby.

Stravovací službou a podáváním nápojů se pro účely DPH rozumí služba, kterou detailněji vymezuje také konstantní judikatura Soudního dvora Evropské unie (dále jen „SDEU“) a to např. v judikátech C-231/94 Faaborg-Gelting-Linien, a C-497/09, C-499/09, C-501/09 a C-502/09 Manfred Bog. O stravovací službu a podávání nápojů se bude jednat za situace, kdy **poskytnuté služby doplňují samotnou konzumaci potravin nebo nápojů** a zvyšují užitek z jejich konzumace. Za doplňkové služby lze považovat např. **služby obsluhy, poskytnutí prostor** zvláště určených ke konzumaci včetně **nábytku (stoly, židle), poskytnutí umývatelného nádobí a příborů, poskytnutí toalet případně šaten nebo věšáků, úklid nádobí a prostor využitých zákazníkem** (nutno posuzovat rozsah a kombinaci uvedených služeb, tj. není nutné, aby byly naplněny všechny současně).

V této souvislosti upozorňujeme, že jednotlivé položky spadající pod číselný kód CZ-CPA 56 mohou z pohledu daně přidané hodnoty představovat jak restaurační služby, tj. **stravovací služby a podávání nápojů**, tak i **dodání zboží**. Vzhledem k vymezení restauračních služeb z pohledu zákonné úpravy EU a judikatury SDEU je tedy nezbytné při posuzování možnosti uplatnění druhé snížené sazby vzít v úvahu nejenom kritérium zařazení do číselného kódu CZ-CPA 56, ale zároveň také podmínku poskytování dostatečných doplňkových služeb tak, aby byl současně naplněn výslovně uvedený slovní popis v příloze č. 2a k zákonu o DPH.

Podpůrně mohou poskytovatelé stravovacích služeb a podávání nápojů (restaurační služby) pro účely uplatnění druhé snížené sazby daně vycházet z povinnosti evidence tržeb dle zákona č. 112/2016 Sb., o evidenci tržeb (dále jen „EET“). Na webových stránkách k EET

¹ Nařízení Rady (EU) č. 282/2011 ze dne 15. března 2011, kterým se stanoví prováděcí opatření ke směrnici 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty, v přepracovaném znění

(<https://www.etrzby.cz/cs/Stravovani>) lze nalézt vybrané modelové případy rozlišení stravovací služby a služby stravování - dodání zboží, které slouží jako pomůcka pro zařazení do jednotlivých fází evidence tržeb (tržby z poskytování stravovací služby spadají do 1. fáze a tržby ze stravování - dodání zboží do 3. fáze). V této souvislosti je nezbytné upozornit, že zatímco zákon o DPH využívá pro zařazení služeb klasifikaci produkce (CZ-CPA), pro účely EET je využívána klasifikace ekonomických činností (CZ-NACE). Z tohoto rozdílného zařazení pak vyplývá skutečnost, že prodej jídla, které není vlastní výroby (tj. jídlo nepřipravené daným podnikatelem) nespadá do kódu CZ-NACE 56, ale do kódu CZ-NACE 47 (Maloobchod), a tudíž podléhá povinnosti EET až v rámci 2. fáze. Kód CZ-CPA 56 žádnou takovou podmínku nestanovuje, a proto pro účely posouzení možnosti uplatnění druhé snížené sazby daně je vždy rozhodné posouzení rozsahu a kombinace výše uváděných doplňkových služeb.

Výjimky ze stravovací služby

Pokud bude prodejce prodávat jídla - připravená v kiosku, občerstvovacím vozidle, stánku s občerstvením (např. hamburgery, klobásy, kebaby, trdelníky, hranolky, popcorn, chipsy, tortilly atd.), která sice bude možné zkonzumovat na místě, ale bez poskytování souvisejících doplňkových služeb, pak se jedná o dodání zboží, **nikoli o stravovací službu**.

Pokud je zboží primárně určeno k odnesení s sebou (tj. ke konzumaci mimo prostory prodávajícího), pak se opět **nejedná o stravovací službu**, ale o dodání zboží (např. zabalené jídlo, pizza v krabici apod.).

Podávání nápojů

Druhá snížená sazba daně ve výši 10 % se uplatní u podávání **nealkoholických nápojů a čepovaného piva** (ze sladu, v nádobách o obsahu převyšujícím 10 litrů, pod kódem nomenklatury celního sazebníku 2203 00 10), které bude při výše uvedených podmínkách možné posoudit jako restaurační službu (tj. podání v rámci stravovací služby – nápoje spolu s jídlem - nebo samostatně v rámci služby podávání nápojů).

U ostatních situací podávání nápojů posuzovaných jako dodání zboží (čepované pivo určené k odnosu s sebou, čepované pivo u stánků bez služeb, balená voda, káva v kelímku apod.) se druhá snížená sazba daně neuplatní. Tato dodání budou podléhat nadále buď první snížené sazbě daně ve výši 15 % (nealkoholické nápoje) nebo základní sazbě daně ve výši 21 % (alkoholické nápoje).

Cateringové služby

Cateringové služby jsou sice ve většině případů ve světle judikatury SDEU v oblasti DPH posuzovány jako dodání zboží (potravin), nelze však vyloučit i posouzení těchto služeb jako stravovacích za předpokladu poskytování souvisejících (užitek zvyšujících) doplňkových služeb. Je tedy obvykle nutné individuálně zkoumat jejich obsah a vyhodnocovat, zda převažuje prvek dodání potravin nebo prvek poskytnutí (souvisejících) služeb (viz též rozsudek SDEU C-497/09).

4. Sazba daně na dodání vody

Do přílohy č. 3a k zákonu o DPH, která zahrnuje seznam zboží podléhajícího druhé snížené sazbě daně, je s účinností od 1. 5. 2020 nově zařazena položka pod kódem nomenklatury celního sazebníku **2201- pitná voda**. Pitnou vodou se pro účely zákona o DPH dle souvisejícího textu rozumí pouze pitná voda dodávaná vodovodem. Pitná voda dodávaná

jiným způsobem (např., balená, z nápojových automatů apod.) do přílohy č. 3a nespadá a podléhá sazbě 15 %.

Druhá snížená sazba daně se také použije při **dodání teplé vody, která byla vyrobena z pitné vody**, dodávané vodovodem.

V této souvislosti upozorňujeme, že novela zákona neobsahuje žádná přechodná ustanovení, která by **stanovila povinnost** rozdělit spotřebu pitné vody na období do 30. 4. 2020 a na období od 1. 5. 2020. Postupuje se standardním způsobem při změně sazeb daně – viz dále bod 6.

5. Sazba daně u elektronicky poskytovaných služeb (§ 47 odst. 5 od 1. 5. 2020)

Druhá snížená sazba daně se uplatní u knih, brožur, letáků, prospektů, novin, časopisů, periodik, obrázkových knih, předloh ke kreslení, omalovánek, hudebnin a kartografických výrobků, které jsou elektronicky poskytovanou službou podle § 10i zákona o DPH. Dále musí být pro uplatnění druhé snížené sazby daně splněna druhá podmínka, a to ta, že se jedná o takové materiály, na které by se, pokud by byly obsaženy na hmotném nosiči, uplatnila druhá snížená sazba daně podle přílohy č. 3a k zákonu o DPH. Může se jednat o materiály určené ke stažení nebo zasílané prostřednictvím elektronické pošty, i o materiály zpřístupněné ke čtení on-line. Při posuzování sazebního zařazení nebude nutná existence hmotného nosiče jako ekvivalentu elektronické verze.

6. Přechodné období

S ohledem na účinnost zákona č. 256/2019 Sb. se bude nová úprava v oblasti sazeb daně aplikovat u těch zdanitelných plnění, která budou uskutečněna od 1. 5. 2020. V případě situací, kdy byla poskytnuta úplata přede dnem uskutečnění zdanitelného plnění a toto plnění bude uskutečněno až po 1. 5. 2020, uplatní se pro výpočet daně postup podle § 37a zákona o DPH.

7. Závazné posouzení určení sazby daně u zdanitelného plnění

V případě nejistoty či nejasností jakou sazbu daně v případě zdanitelného plnění uplatnit, lze i nadále využít institutu tzv. závazného posouzení. Podání žádosti o závazné posouzení pak vychází především z § 47a a § 47b zákona o DPH, přičemž se pro podání žádosti a další procesní záležitosti spojené s řízením o závazném posouzení použijí příslušná ustanovení zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů. Žádost se může vztahovat pouze k jedné položce zboží či služby a její podání podléhá podle zákona č. 634/2004 Sb., o správních poplatcích, ve znění pozdějších předpisů správnímu poplatku ve výši 10 000 Kč.

Ing. Jiří Fojtík
ředitel sekce