

OBRAČUNAVANJE DDV PRI OPRAVLJANJU GOSTINSKE DEJAVNOSTI

Pojasnilo DURS, št. 4230-741838/2013-2 z dne 28. 1. 2014

Davčni zavezanec v dopisu navaja, da namerava kupcem v okviru dejavnosti nuditi:

- naravne sokove z dodatkom zdrobljenega ledu,
- svežo izvirsko vodo z dodatkom narezanih limon, pomaranč, limet itd.,
- mlečne frappeje z dodatkom sirupa,
- kavo, čaj z dodatki po sistemu »vzemi s sabo«,
- vročo čokolado (zgoščena čokoladna zmes, kot jed s priloženo žličko),
- zamrznjene jogurte (pripravijo se po naročilu gosta, sestavine so prašek, led, mleko – kot jed),
- smoothie (pripravi se iz svežega sadja, z dodatkom jogurta in drugimi dodatki) ter
- pakirano čokolado.

Zanima ga stopnja DDV, ki se mora obračunati ob dobavi navedene ponudbe ter stopnja DDV, če bi navedene izdelke pripravili in ponudili v embalaži pod lastno blagovno znamko, s tem da se kupcem artiklov ne bi omogočilo zaužitje le teh pri prodajnem mestu.

V nadaljevanju pojasnjujemo:

Če se prodaja navedenih izdelkov, razen pakirane čokolade, izvaja v okviru gostinskega obrata oziroma prostora, ki je posebej namenjen uživanju tam prodane hrane oziroma pijače, in sicer ne glede na to, ali se postrežejo pri mizi ali so vnaprej pripravljeni v embalaži za prodajo po sistemu »vzemi s seboj«, gre z vidika DDV za opravljanje gostinskih storitev. Pri tem ni pomembno, ali stranka dejansko pijačo zaužije takoj v gostinskem obratu oziroma ali jo odnese s seboj in zaužije izven tega prostora. V tem primeru predstavlja:

- *priprava zamrznjenega jogurta pripravo in strežbo jedi, za katero se uporabi nižja stopnja DDV,*
- *dobava pakirane čokolade (ki se uvršča v tarifno oznako 1806) na podlagi tretjega odstavka 2. člena ZGos, brez da bi se poleg te dobave opravilo tudi storitve, ki se razlikujejo od storitev, ki nujno spremljajo tudi prodajo blaga, dobavo blaga, za katero se uporabi nižja, 9,5 % stopnja DDV,*
- *postrežba ostalih artiklov pa strežbo pijač, ki je obdavčena po splošni stopnji.*

Če pa se navedeni artikli prodajajo na način, da ni mogoče njihovo takojšnje zaužitje v prostoru, ki omogoča prijetno uživanje prodanih artiklov, gre za dobavo blaga, za katero se uporabi nižja, 9,5 % stopnja DDV, če se navedeni artikli uvrščajo pod tarifne oznake, določene v pravilniku.

V skladu s 1. in 3. točko prvega odstavka 3. člena Zakona o davku na dodano vrednost – ZDDV-1 (Uradni list RS, št. 13/11-UPB3, 18/11, 78/11, 38/12, 83/12, 14/13 in 46/13-ZIPRS1314-A) so predmet DDV dobave blaga in opravljanje storitev, ki jih davčni zavezanec opravi v okviru opravljanja svoje ekonomske dejavnosti na ozemlju Slovenije za plačilo. Dobava blaga v skladu s prvim odstavkom 6. člena ZDDV-1 pomeni prenos pravice do razpolaganja z opredmetenimi stvarmi kot da bi bil prejemnik lastnik, opravljanje storitev pa v skladu s prvim odstavkom 14. člena tega zakona pomeni vsako transakcijo, ki ni dobava blaga.

Na podlagi 41. člena ZDDV-1 se DDV obračunava in plačuje po splošni stopnji 22 % od davčne osnove in je enaka za dobavo blaga in storitev, razen za dobave blaga in storitev, za katere zakon določa, da so obdavčene po nižji, 9,5 % stopnji. Seznam dobav blaga in storitev, od katerih se obračunava in plačuje DDV po nižji stopnji, je določen v Prilogi I k ZDDV-1, ki je sestavni del zakona.

V skladu s 1. točko Priloge I k ZDDV-1 se nižja stopnja DDV uporablja za dobavo hrane (vključno s pijačo, razen alkoholnih pijač) za ljudi in živali; živih živali, semen, rastlin in primesi, ki so (običajno) namenjene za pripravo hrane; izdelkov, ki se (običajno) uporabljajo kot dodatki k hrani ali kot njen nadomestek ter za pripravo jedi.

Pravilnik o izvajanju Zakona o davku na dodano vrednost – pravilnik (Uradni list RS, št. 141/06, 52/07, 120/07, 123/08, 105/09, 27/10, 104/10, 110/10, 82/11, 106/11, 108/11, 102/12 in 54/13) v prvem odstavku 48. člena natančneje določa, kateri izdelki se uvrščajo med blago iz 1. točke Priloge I k ZDDV-1. To so izdelki, ki se uvrščajo pod oznake kombinirane nomenklature, ki jih našteva navedeni člen pravilnika.

V skladu s tretjim odstavkom 48. člena pravilnika priprava jedi iz 1. točke Priloge I k ZDDV-1 pomeni pripravo in strežbo jedi v dejavnosti, ki se po predpisih šteje za gostinsko dejavnost.

Nadalje pravilnik v četrtem odstavku tega člena določa, da je po nižji stopnji DDV obdavčena tudi prodaja pijač in hrane iz prodajnih avtomatov (sendvičev, čokolad, prigrizkov ...) in prodaja toplih in hladnih napitkov iz prodajnih avtomatov (šifra standardne klasifikacije dejavnosti: G/47.99), razen alkoholnih pijač in izdelkov, ki vsebujejo več kot 0,5 volumenskega odstotka alkohola pri 20 °C oziroma 0,4 masnega odstotka alkohola v izdelku.

Nižja davčna stopnja je torej določena le za prodajo hrane in pijače, razen alkoholnih pijač, kadar gre za dobavo blaga, ter za storitve priprave jedi, ne pa tudi za storitve strežbe pijač.

Ali se določeno transakcijo obravnava kot dobavo blaga ali kot opravljanje gostinskih storitev, in sicer ali kot storitve priprave in strežbe jedi ali kot storitev strežbe pijač, je treba upoštevati vse okoliščine zadevne transakcije ter ugotoviti, kateri elementi transakcije so prevladujoči. Za pravilno uporabo davčne stopnje je treba torej v navedenih primerih ugotoviti, kdaj se predmetni artikli prodajajo kot blago in kdaj se šteje, da so bili predmetni artikli postreženi v okviru gostinske storitve, in sicer kdaj v okviru priprave in strežbe jedi in kdaj v okviru strežbe pijač.

Za razlikovanje, ali gre v navedenih primerih za opravljanje storitev oziroma prodajo (dobavo) blaga, je pomembno, kateri element je prevladujoč (storitev ali blago), ki pa je določen tako, da je utemeljen z vidika povprečnega potrošnika in da se pri presoji celote upošteva, kako pomembni so elementi opravljanja storitve glede na elemente dobave blaga v vsebinskem in ne le količinskem smislu.

V zvezi z razločevanjem gostinskih storitev ter prodaje blaga je treba opozoriti, da prodajo blaga vedno spremlja tudi nek minimalen obseg opravljanja storitev (kot je predstavitev izdelkov na tržnih policah ali izdaja računa). Zato se lahko pri presoji deleža, ki ga v celotni sestavljeni transakciji zavzema opravljanje storitev, upoštevajo samo storitve, ki se razlikujejo od storitev, ki nujno spremljajo tudi prodajo blaga.

Za gostinske storitve je značilno, da so sestavljene iz skupka elementov in dejanj, med katerimi je dobava hrane oziroma pijače le eden od sestavnih delov, vendar pa med temi elementi močno prevladujejo storitve. Gostinske transakcije je tako treba obravnavati kot opravljanje storitev in ne kot dobave blaga. Gostinska storitev vključuje poleg prodaje jedi ali pijače tudi uporabo prostora vključno s stranskimi prostori (garderoba itd.), opremo, pohištvo, posodo, pripravo pogrinjka, predstavitev nujenih jedi in pijač, postrežbo jedi in pijač itd.

Zato je treba gostinsko transakcijo obravnavati kot enotno storitev v smislu 14. člena ZDDV-1. Drugače pa je, če se transakcija nanaša na živila, ki se odnesejo s seboj, in če se v zvezi s to transakcijo ne opravljajo storitve, ki so namenjene temu, da je uživanje jedi ali pijače na kraju samem prijetno in da poteka v primernem okolju.

Za razlikovanje, ali gre v posameznem primeru za gostinsko storitev ali za dobavo blaga, je pomembno, ali je stranki hkrati s samo prodajo blaga dana v uporabo tudi oprema in primeren prostor oziroma okolje, ki je namenjeno uživanju prodane hrane oziroma pijače.

Sodišče Evropske unije glede primerne prostora oziroma okolja za prijetno uživanje hrane in pijače primeroma pojasnjuje, da zgolj preprosti jedilni pult brez sedišč, ki omogočajo omejenemu številu strank uživanje jedi na kraju samem na prostem, oziroma stoli in klopi, visoke mize, v okviru trgovskih centrov, ki so namenjene počitku in odmoru vseh obiskovalcev trgovskega centra, ne predstavljajo primerno okolje za prijetno uživanje hrane in pijač, da bi se lahko štel, da je storitev postrežbe hrane oziroma pijače prevladujoči del enotne transakcije.

Na podlagi navedenega zaključujemo, da prodaja artiklov, ki jih navaja davčni zavezanec, razen dobave pakirane čokolade, ne glede na to, ali se postrežejo pri mizi ali so vnaprej pripravljeni v embalaži za prodajo po sistemu »vzemi s seboj«, ki se izvaja v okviru gostinskega obrata oziroma prostora, ki je posebej namenjen uživanju tam prodane hrane oziroma pijače, predstavlja opravljanje gostinskih storitev, in sicer ne glede na to, ali stranka dejansko kupljeni artikel zaužije takoj v gostinskem obratu (prostoru, ki je namenjen za uživanje hrane oziroma pijače) oziroma jo odnese s seboj in zaužije izven tega prostora.

V tem primeru predstavlja priprava zamrznjenega jogurta transakcijo priprave in strežbe jedi, za katero se v skladu s 1. točko Priloge I k ZDDV-1 uporabi nižja stopnja DDV, medtem ko postrežba ostalih artiklov predstavlja strežbo pijač in je kot taka obdavčena po splošni stopnji.

Če se obravnavani artikli prodajajo na način, da ni mogoče njihovo takojšnje zaužitje v prostoru, ki omogoča prijetno uživanje le teh, je dobava artiklov (blaga) bistven element transakcije, kar pomeni, da gre z vidika DDV v tem primeru za dobavo blaga in se zato uporabi nižja, 9,5 % stopnja DDV (predvidevamo, da gre za izdelke, določene v 48. členu pravilnika).

V zvezi s prodajo pakirane čokolade pa pojasnujemo:

Zakon o gostinstvu – ZGos-UPB2 (Uradni list RS, št. 93/07) v tretjem odstavku 2. člena določa, da lahko gostinec brez posebne registracije v svojem gostinskem obratu gostom nudi posamezne izdelke, katerih ponudba je v gostinstvu običajna. V skladu s pojasnilom Ministrstva za gospodarstvo naj bi ta določba urejala primere, ko lahko gost v gostinskem lokalu kupi določene izdelke (katerih ponudba je v gostinstvu običajna - tobačni izdelki, spominki, turistične publikacije, slaščice, slane palčke, žvečilni gumi ipd.) oziroma, ki zaokrožujejo njegovo ponudbo – suhomesnati izdelki, ustekleničene pijače, kava ipd.), ki jih nato odnese s seboj, torej jih ne konzumira v obratu. V tem primeru gre dejansko za trgovsko dejavnost, ki pa je glede na asortiman zelo omejena in zato že po omenjeni izrecni določbi ZGos ni treba, da se izvaja pod pogoji, ki jih sicer za opravljanje trgovske dejavnosti določa Zakon o trgovini – ZT-1 (Uradni list RS, št. 24/08).

Iz navedenega izhaja, da se lahko ob upoštevanju zgoraj navedenih usmeritev glede razločevanja gostinskih storitev in prodaje blaga in določb ZGos le prodaja določenih izdelkov v gostinskem lokalu z vidika DDV obravnava kot dobava blaga, kar posledično pomeni, da se lahko le za te izdelke uporabi nižja stopnja DDV, ki velja za dobavo blaga.

Če se gostu dobavi pakirana čokolada, brez da bi se poleg te dobave opravilo tudi storitve, ki se razlikujejo od storitev, ki nujno spremljajo tudi prodajo blaga, lahko zaključimo, da bo bistven element transakcije dobava blaga in ne opravljanje storitev. Na podlagi 19. točke prvega odstavka 48. člena pravilnika med izdelke iz 1. točke Priloge I k ZDDV-1 med drugim spadajo tudi čokolada in druga živila, ki vsebujejo kakav in spadajo

pod tarifno oznako 1806. V primeru dobave tovrstnega blaga se uporabi nižja stopnja DDV.

Če se na primer gostu dobavi pakirana čokolada kot priloga h kavi, taka dobava predstavlja enotno storitev strežbe pijače, ki je obdavčena po splošni stopnji DDV.