

MINISTERSTVO FINANCÍ

Odbor 18 - Nepřímé a majetkové daně

Krajský úřad Plzeňského kraje
Odbor ekonomický

PID: MFCRCXLHKL
Č. j.: MF-22190/2022/1801-2

ID schránky: zzjbr3p

Zpracovatel: Hunčovská Lenka, Ing.

Praha 3. 8. 2022

Vyjádření k posuzování DPH u paušálních náhrad nákladů za ubytování uprchlíků

Vážení,

dne 29. 7. 2022 jsme obdrželi Váš dotaz ve věci správného uplatňování daně z přidané hodnoty (dále jen „DPH“ nebo „daň“) u paušálních náhrad nákladů za ubytování uprchlíků po nabytí účinnosti zákona č. 198/2022 Sb., novelizujícího zákon č. 65/2022 Sb., o některých opatřeních v souvislosti s ozbrojeným konfliktem na území Ukrajiny vyvolaným invazí vojsk Ruské federace.

Předně nám dovoluňte upozornit na skutečnost, že Ministerstvo financí není oprávněno k závaznému výkladu právních předpisů, to může učinit pouze soud. K Vašemu dotazu však můžeme obecně uvést následující.

Dle usnesení vlády České republiky č. 207 ze dne 16. března 2022 o vyčlenění volných ubytovacích kapacit v krajích byly kraje a hlavní město Praha povinny zajistit pro uprchlíky ubytovací kapacity v dočasném nouzovém přístřeší a v nouzovém ubytování, přičemž dotčeným orgánům náležel kompenzační příspěvek pro jednu ubytovanou osobu na jednu noc. Za účelem zajištění této povinnosti byly ze strany krajů (obcí, městských částí či obvodů atd.) uzavírány smlouvy s fyzickými nebo právními osobami, které za úplatu (standardně do výše obdrženého kompenzačního příspěvku) poskytly buď jen samotné prostory, nebo přímo cizincům ubytovací službu.

Bylo vyhodnoceno, že tato činnost fyzické nebo právní osoby je vždy předmětem daně. Správný režim zdanění již záleží na konkrétních podmínkách a rozsahu poskytnutých služeb, neboť z pohledu DPH se může jednat buď o nájem nemovité věci, nebo o poskytnutí ubytovací služby zatížené druhou sníženou sazbou daně (10 %). V případě, že fyzické nebo právní osobě náleží odměna (úplata) právě ve výši kompenzačního příspěvku, pak, není-li smlouvou stanoveno jinak, tato odměna v sobě již obsahuje daň z přidané hodnoty.

S účinností od 30. 6. 2022 je v otázce ubytování uprchlíků a úhrady nákladů ubytovatelům postupováno dle novelizovaného zákona č. 65/2022 Sb., o některých opatřeních v souvislosti s ozbrojeným konfliktem na území Ukrajiny vyvolaným invazí vojsk Ruské federace (dále jen „zákon č. 65/2022“). Podle uvedeného zákona je poskytování ubytování uprchlíkům definováno jako veřejná služba (§ 6b odst. 1),

poskytovaná provozovatelem (osobou, která je oprávněna nakládat s objektem určeným pro ubytování) ubytované osobě bezplatně (§ 6b odst. 5).

V oblasti DPH je zejména třeba upozornit na povinnou harmonizaci této daně v rámci Evropské unie, což v praxi znamená, že podmínky jejího uplatňování jsou vymezeny unijními právními předpisy, zejména směrnicí Rady 2006/112/ES, o společném systému daně z přidané hodnoty (dále jen „směrnice o DPH“) a současně i ustálenou judikaturou Soudního dvora Evropské unie, která poskytuje výklad těchto právních předpisů. Česká republika je povinna ve svých vnitrostátních předpisech aplikovat daň z přidané hodnoty tak, aby byla s tímto v souladu. Na tomto nemůže nic změnit ani skutečnost, že podle § 1 odst. 2 zákona č. 65/2022 *se ustanovení tohoto zákona se použijí přednostně před ustanoveními jiných právních předpisů upravujících právní vztahy podle odstavce 1.*

Předmět daně

Podle § 2 zákona o DPH je (souladně s čl. 2 směrnice o DPH) mimo jiné předmětem daně poskytnutí služby za úplatu osobou povinnou k dani, která jedná jako taková, s místem plnění v tuzemsku.

Osoba povinná k dani, která jedná jako taková

Podle § 5 odst. 1 zákona o DPH je osobou povinnou k dani osoba, která samostatně uskutečňuje ekonomické činnosti, nebo skupina. Osobou povinnou k dani je i právnická osoba, která nebyla založena nebo zřízena za účelem podnikání, pokud uskutečňuje ekonomické činnosti. Podle § 5 odst. 4 zákona o DPH se stát, kraje, obce, organizační složky státu, krajů a obcí, dobrovolné svazky obcí, hlavní město Praha a jeho městské části a právnické osoby založené nebo zřízené zvláštním právním předpisem nebo na základě zvláštního právního předpisu při výkonu působností v oblasti veřejné správy nepovažují za osoby povinné k dani, a to i v případě, kdy za výkon těchto působností vybírají poplatky nebo jiné úhrady.

Jak vyplývá z ustálené judikatury Soudního dvora EU, k tomu, aby se uplatnilo pravidlo, že určité subjekty při výkonu určitých činností nepodléhají DPH ve smyslu § 5 odst. 4 zákona o DPH, musí být kumulativně splněny 2 podmínky, a sice:

- výkon činností veřejnoprávním subjektem – tj. subjektem, který je orgánem veřejné správy, a současně
- tyto činnosti jsou vykonávány veřejnoprávním subjektem jakožto orgánem veřejné správy - jedná se o činnosti, které veřejnoprávní subjekt vykonává v rámci pro ně stanoveného zvláštního právního režimu, s vyloučením činností, které vykonávají za týchž právních podmínek jako soukromé hospodářské subjekty; předmět či účel činnosti je v tomto ohledu irelevantní¹.

Z uvedeného je zřejmé, že pokud bude poskytovatelem ubytování na základě zákona č. 65/2022 např. i obec (veřejnoprávní subjekt), nevztahuje se na ni, z důvodu nesplnění druhé z výše uvedených podmínek, vynětí z předmětu daně na základě § 5 odst. 4 zákona o DPH.

¹ např. rozsudek Soudního dvora EU ve věci C-174/14 Sadaçor

Výkon ekonomické činnosti

Podle § 5 odst. 3 zákona o DPH a souladně s čl. 9 odst. 1 směrnice o DPH se *ekonomickou činností pro účely DPH rozumí činnost výrobců, obchodníků a osob poskytujících služby, včetně důlní činnosti a zemědělské výroby a výkonu svobodných a jiných obdobných povolání podle jiných právních předpisů, za účelem získávání pravidelného příjmu. Za ekonomickou činnost se považuje zejména činnost spočívající ve využití hmotného a nehmotného majetku za účelem získávání pravidelného příjmu.*

Při poskytování ubytování na základě zákona č. 65/2022 se jedná o činnost osoby poskytující služby, za které jsou získávány pravidelné příjmy v podobě paušální náhrady nákladů na ubytování, je třeba konstatovat, že jsou splněny podmínky k tomu, aby tato činnost spadala pod pojem „ekonomická činnost“ ve smyslu § 5 odst. 3 zákona o DPH.

Na uvedeném závěru nic z pohledu principů daně z přidané hodnoty nemění ani klasifikace ubytování jako veřejné služby.

Poskytnutí služby za úplatu

Podle čl. 24 odst. 1. a čl. 25 písm. c) směrnice o DPH, implementovaných do zákona o DPH v § 14 odst. 1 a odst. 2 písm. a), je poskytnutím služby každé plnění, které není dodáním zboží, přičemž toto plnění může spočívat např. i ve vykonání služby na základě příkazu vydaného orgánem veřejné moci nebo jeho jménem nebo vyplývající ze zákona.

Předmětná ustanovení směrnice o DPH jsou do zákona o DPH, transponována v § 14, podle kterého se poskytnutím služby rozumí všechny činnosti, které nejsou dodáním zboží, přičemž se za poskytnutí služby považuje mimo jiné i poskytnutí služby za úplatu i na základě rozhodnutí státního orgánu nebo vyplývající ze zvláštního právního předpisu (§ 14 odst. 2 písm. a) zákona o DPH).

Proto, ačkoli Soudní dvůr EU ve své konstantní judikatuře zdůrazňuje nutnost existence smluvního prvku mezi stranami, aby mohla být daná transakce klasifikována jako předmět daně (v daném případě poskytnutí služby), nemusí být pro účely čl. 25 písm. c) směrnice o DPH tento prvek naplněn. Znamená to, že čl. 25 směrnice o DPH, resp. § 14 odst. 2 písm. a) zákona o DPH obsahují taková poskytnutí služeb, která obecná definice výslovně nepojímá, např. právě z důvodu chybějícího smluvního prvku. To znamená, že zde např. nemusí být uzavřena smlouva o ubytování či nájemní smlouva, důležité je, že je poskytována služba na základě rozhodnutí státního orgánu nebo vyplývající ze zvláštního právního předpisu a za toto náleží jejímu poskytovateli úplata (např. v podobě kompenzace nákladů).

Pro úplnost lze uvést, že v praxi bude zřejmě uzavírána smlouva mezi ubytovatelem a ubytovaným, či pronajímatelem a nájemcem a bude se tedy zpravidla jednat o standardní poskytnutí služby podle § 14 odst. 1 zákona o DPH.

Z výše uvedeného je zřejmé, že osoba povinná k dani poskytuje služby s místem plnění v tuzemsku. Přitom není podstatné, zda k poskytnutí služby dojde na základě uzavřené smlouvy či případně na základě zákonného předpisu při současné absenci smluvního prvku.

Podle § 6b odst. 5 zákona č. 65/2022 *provozovatel poskytuje ubytované osobě ubytování bezplatně*. Dále, podle § 6e zákona č. 65/2022 *má provozovatel zařazený do evidence podle § 6d odst. 2 nárok na paušální náhradu nákladů na ubytování za ubytovanou osobu a noc, a to podle údajů vedených v evidenci. Tyto peněžní prostředky poskytuje kraj a orgánem kraje příslušným k jejich poskytnutí je krajský úřad. Výši paušální náhrady poskytované podle odstavce 1 stanoví vláda nařízením podle druhu ubytování a druhu provozovatele, a to v rozmezí od 200 do 350 Kč za ubytovanou osobu a noc. Peněžní prostředky ve výši výdajů kraje podle odstavce 1 poskytuje Ministerstvo financí kraji na základě jeho žádosti formou dotace.*

Bezplatnost uvedená v § 6b odst. 5 zákona č. 65/2022 se týká pouze vztahu mezi poskytovatelem a příjemcem služby (ubytovanou osobou) v tom smyslu, že ubytovaná osoba za ubytování nic neplatí, což však neznamená, že poskytovatel služby fakticky nemůže obdržet platbu od třetí osoby. V rámci unijních pravidel platných pro uplatňování DPH je však třeba posoudit existenci úplaty v širším kontextu, tj. podle výkladových pravidel Soudního dvora EU a ustanovení § 4 odst. 1 písm. a) zákona o DPH. Podle tohoto ustanovení se pro účely tohoto zákona o DPH úplatou rozumí:

- 1. částka v peněžních prostředcích nebo hodnota nepeněžitého plnění, které jsou poskytnuty v přímé souvislosti s plněním,*
- 2. dotace k ceně, kterou se pro účely daně z přidané hodnoty rozumí přijaté finanční prostředky poskytované ze státního rozpočtu, z rozpočtů územních samosprávných celků, státních fondů, z grantů přidělených podle zvláštního zákona, z rozpočtu cizího státu, z grantů Evropské unie či podle programů obdobných, pokud je příjemci dotace stanovena povinnost poskytovat plnění se slevou z ceny a výše slevy se váže k jednotkové ceně plnění; za dotaci k ceně se nepovažuje zejména dotace k výsledku hospodaření a na pořízení dlouhodobého hmotného a dlouhodobého nehmotného majetku.*

Podmínky nároku na výplatu paušální náhrady nákladů splňují kritéria pro posouzení poskytnuté náhrady jako dotace k ceně. Těmito kritérii se rozumí jak vymezení dotace k ceně obsažené v § 4 odst. 1 písm. a) zákona o DPH, tak kritéria pro vymezení dotace k ceně daná judikaturou Soudního dvora EU – vymezená zejména v rozsudku ve věci C-184/00 Office des produits wallons ASBL ze dne 22. 11. 2001. Mezi základní podmínky, za nichž mají poskytnuté finanční prostředky (ve zde posuzovaném případě poskytnutá náhrada nákladů) - charakter dotace k ceně, patří zejména:

- dotace je poskytnuta za účelem poskytování konkrétní služby,
- dotace musí být vyplacena třetí stranou dodavateli zboží nebo poskytovateli služby,
- dotace snižuje cenu poskytované služby - tvoří cenotvorný prvek,
- spotřebitel těží z dotace, poskytnuté jejímu příjemci,
- dotace představuje celé nebo část protiplnění za poskytnutí služby,
- cena zboží nebo služby musí být ze zásady stanovitelná nejpozději v okamžiku poskytnutí plnění,
- následkem závazku vyplatit dotaci přijatého tím, kdo dotaci poskytuje, je právo na její vymáhání, přiznané příjemci v okamžiku, kdy příjemce provedl zdanitelné plnění (nárokovost).

K definici dotace k ceně obsažené v § 4 odst. 1 písm. a) zákona o DPH uvádíme, že vzhledem k tomu, že příjemci služby nevzniká povinnost za ubytování poskytnuté na základě zákona č. 65/2022 nic platit, pak sleva ve smyslu uvedeném v § 4 odst. 1 písm. a) bodu 2. zákona o DPH u poskytnuté služby činí 100 % a výše náhrady nákladů na ubytování za ubytovanou osobu a noc uvedená v § 6e odst. 2 zmíněného zákona fakticky představuje jednotkovou cenu poskytnutého plnění stanovenou podle druhu ubytování a druhu provozovatele (úplata od třetí osoby).

Skutečnost, že peněžní prostředky ve výši výdajů kraje na úhradu náhrady nákladů poskytuje Ministerstvo financí, není z pohledu zákona o DPH rozhodná (resp. pouze v tom, že u této platby je třeba testovat podmínky dotace k ceně).

Pokud výše uvedené shrneme, je nezpochybnitelné, že ubytovatel nebo pronajímatel za jím poskytovanou službu obdrží peněžní částku, která spadá do rámce příjmu dle § 5 odst. 3 zákona o DPH a úplaty dle § 4 odst. 1 písm. a) zákona o DPH.

Základ daně a daň

Podle § 36 odst. 1 zákona o DPH je základem daně vše, co jako úplatu obdržel nebo má obdržet plátce za uskutečněné zdanitelné plnění, včetně částky na úhradu spotřební daně od osoby, pro kterou je zdanitelné plnění uskutečněno, nebo od třetí osoby, a to bez daně za toto zdanitelné plnění. Pokud je tedy zákonem č. 65/2022 stanovena paušální náhrada nákladů na ubytování např. ve výši 250 Kč, bude tato částka jako konečná úplata za poskytnuté plnění považována za cenu včetně daně a plátce DPH postupuje při výpočtu daně podle ustanovení § 37 písm. b) zákona o DPH. Pokud by se jednalo o plnění osvobozené od daně bez nároku na odpočet daně, pak celá tato úplata představuje hodnotu plnění ve smyslu § 51 zákona o DPH.

Typ poskytovaného plnění

Pro správné uplatnění sazby DPH i nadále platí, že je vždy nezbytné zkoumat konkrétní transakci. V tomto směru je nutné si uvědomit, že ačkoliv se v zákoně č. 65/2022 zmiňuje výhradně poskytování ubytování a nouzového přístřeší evokující poskytování ubytovacích služeb podléhajících druhé snížené sazbě daně (10 %), v jednotlivých případech je nutné sledovat a vyhodnotit konkrétní charakteristické znaky poskytovaného plnění a na tomto základě určit jeho druh, tj. zejména posoudit, zda se jedná o nájem nemovité věci dle § 56a zákona o DPH či poskytnutí ubytovací služby.

Pro úplnost uvádíme, že Soudní dvůr EU ve věci výkladu pojmu „nájem“ pro účely DPH opakovaně judikoval, že vzhledem k povinnosti jednotného uplatňování osvobození od DPH v rámci Evropské unie musí být jednotně vykládány i pojmy, se kterými se přitom pracuje. Obsah těchto pojmů proto nezávisí na soukromém právu jednotlivých členských států, ale je autonomní a tudíž musí být vykládán jednotně. Pojem „nájem“ není definován ani ve směrnici o DPH ani v zákonu o DPH, pro jeho výklad je tak stěžejní vymezení jeho základních znaků Soudním dvorem EU. Upozornujeme však, že uvedené vymezení neplatí pro účely účetnictví či jiných daní. Vhodná hodnotící kritéria vyslovil Soudní dvůr Evropské unie příkladně v rozhodnutí ve věci C-284/03 (Temco Europe SA) ze dne 18. listopadu 2004.

V případě nenaplnění kritérií nájmu, nejčastěji patrně zejména vzhledem k nenaplnění pasivního charakteru poskytované služby z důvodu poskytování

doprovodných služeb charakteristické pro ubytovací služby, předpokládáme poskytování ubytovacích služeb, které jsou zatíženy sazbou daně 10 %.

Z uvedeného je zřejmé, že z hlediska ubytovatele, pronajímatele se postup při uplatňování daně z přidané hodnoty při poskytování ubytování uprchlíkům na základě zákona č. 65/2022 nijak **neliší** od situace, kdy bylo postupováno dle usnesení vlády České republiky č. 207 ze dne 16. března 2022.

S pozdravem

.....
Ing. Ondřej Fasora, Ph.D.
ředitel odboru

Na vědomí:

Generální finanční ředitelství

Asociace krajů České republiky (ID schránky: 77x5zix)