

DPH a ubytovací služby

Lenka Pazderová, daňová poradkyně, Rödl & Partner
Jana Vejrová, daňová poradkyně, Rödl & Partner

Článek si klade za cíl napomoci správnému určení režimu daně z přidané hodnoty u poskytování ubytování přes internetové platformy. Tou nejznámější je pravděpodobně Airbnb, ale začíná se prosazovat i rezervační portál booking.com, trivago a další.

1. CHARAKTER POSKYTOVANÝCH SLUŽEB

1.1 Ubytování

Z pohledu zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZDPH“), je nutné službu poskytovanou ubytovatelem rozlišit dle jejího charakteru podle toho, jedná-li se o ubytovací službu či o pronájem nemovité věci. A to především z důvodu určení, zda se jedná o plnění osvobozené od daně či o plnění zdanitelné, podléhající základní, případně snížené, sazbě daně.

Zákon o dani z přidané hodnoty neobsahuje definici nájmu či ubytovací služby, proto je třeba při posouzení předmětné činnosti vycházet zejména z občanského zákoníku (zákon č. 89/2012 Sb.), živnostenského zákona (zákon č. 455/1991 Sb.) a z klasifikace produkce CZ-CPA Českého statistického úřadu, která definuje ubytovací službu, a dále ze směrnic Evropské unie a judikatury Soudního dvora Evropské unie (dále SDEU).

Za ubytovací služby se dle klasifikace statistického úřadu považují např.:

- ubytovací služby v hotelích a podobných zařízeních obvykle poskytované na dny nebo týdny,
- ubytovací služby v hostelech poskytované bez úklidových služeb,
- ubytovací služby v bytech a domech pro dovolenou poskytované na dny nebo týdny.

Charakteristickými znaky ubytovací služby je její poskytování opakovaně, na krátkou nebo přechodnou dobu, např. za účelem rekreace či služební cesty. Kromě „bydlení“ jsou nad rámec nezbytných služeb poskytovány i služby jako např. úklid prostor, výměna ložního prádla či snídaně; ubytovaný neprovádí v bytě/domě běžnou údržbu ani drobné opravy. Cena ubytování bývá zpravidla sjednána za den, případně týden.

Z rozsudků SDEU lze dovodit znaky nájmu, které by měly být naplněny, aby se nejednalo o ubytovací službu, jako například:

- nájmem se rozumí převedení práva užívat nemovitost způsobem, jako kdyby byl nájemce vlastníkem,

- nájem nemovitosti má představovat spíše pasivní činnost bez toho, že by byla vytvářena významnější přidaná hodnota,
- dalším kritériem pro rozlišení mezi nájmem a ubytovací službou může být doba ubytování.

Nájem je sjednáván jednorázově na delší dobu (měsíce, rok), a to především za účelem zajištění bytové potřeby nájemce (tedy ne pro rekreaci). Nad rámec nezbytných služeb nejsou poskytovány žádné další služby, běžnou údržbu a drobné opravy najatého prostoru provádí nájemce sám. Cena je sjednána zpravidla za měsíc nebo za delší časové období.

Z výše uvedených definičních znaků lze dovodit, že služby spočívající v krátkodobém ubytování, které jsou zprostředkovávány prostřednictvím internetových platform, lze považovat za služby ubytovací, nikoliv za pronájem. K tomuto závěru dochází i Generální finanční ředitelství v Informaci k daňovému posouzení povinností poskytovatelů ubytovacích služeb (Airbnb a další), která byla vydána na podzim loňského roku.

1.2 Činnost internetového prostředníka

Internetoví „zprostředkovatelé“ ubytování mohou dle našeho názoru poskytovat následující typy služeb:

- službu spočívající v použití online platformy, za niž požadují úhradu servisního poplatku (např. Airbnb), nebo
- reklamní službu, kdy ubytovatel/ubytovaný platí za zveřejnění inzerce (např. servery ceskehory.cz nebo chatyachalupy.cz), nebo
- službu zprostředkování ubytování prostřednictvím svých internetových stránek (nikoliv pronájem samotných prostor, ubytovací službu nebo elektronicky poskytovanou službu dle definice ZDPH), za kterou si účtují provizi (např. server booking.com).

Výše uvedená Informace GFR řeší situaci, kdy internetová platforma účtuje poskytovatelům ubytování a/nebo ubytovaným hostům servisní poplatek za použití online platformy. Toto plnění je elektronicky poskytovanou službou a z hlediska DPH pro něj platí určitá specifická pravidla popsaná níže v tomto článku.

2. CHARAKTERISTIKA OSOB ZÚČASTNĚNÝCH NA SLUŽBĚ

Pro posouzení režimu konkrétní ubytovací služby je dále nutné definovat účastníky z pohledu jejich výkonu ekonomické činnosti, případně plátcovství.

Dle SDEU se ekonomickou činností rozumí mj. případ poskytování ubytování, ke kterému je potřeba živnostenské oprávnění, i když posuzovaný subjekt tímto oprávněním nedisponuje. Za ekonomickou činnost se považuje také činnost, která je vykonávána za účelem dosažení zisku, přestože v daném případě zisk dosažen není. S ohledem na uvedené je nutné na osobu poskytující ubytovací službu, ať už přímo nebo prostřednictvím zprostředkovatele, nahlížet jako na osobu povinnou k dani, tj. osobu vykonávající samostatnou ekonomickou činnost.

Zprostředkovatel ubytování, internetová platforma či internetový inzertní server jsou rovněž vždy považováni za osobu povinnou k dani. Pokud nemají v České republice sídlo ani provozovnu, jsou pro účely DPH považováni za osobu neusazenou v tuzemsku.

Příjemce ubytování bude v posuzovaném případě v naprosté většině případů osoba nepovinná k dani, tj. nepodnikatel, který ubytovací službu vyhledává pro své soukromé užití.

3. POSOUZENÍ TRANSAKČÍ Z HLEDISKA DPH

3.1 Ubytovatel

U ubytovací služby se místo plnění řídí umístěním nemovité věci. V dalším textu posuzujeme poskytnutí ubytovacích služeb zásadně jen v nemovité věci umístěné v tuzemsku, tj. místo plnění se vždy bude nacházet v České republice.

Pokud je ubytovatel plátcem DPH, bude z úplaty za ubytování odvádět DPH v ČR, a to ve výši 15 %. V případě, že plátcem není, odměny za ubytování DPH nepodléhají; započítávají se však do výše obrátu. Jestliže obrát přesáhne částku 1 mil. Kč za nejvýše 12 předcházejících měsíců, je ubytovatel povinen se jako plátce DPH zaregistrovat. Je-li ubytovatelem zahraniční osoba, vzniká jí povinnost registrovat se jako plátce DPH k okamžiku prvního poskytnutí ubytovací služby osobě nepovinné k dani.

Nad rámec problematiky řešené v tomto článku si dovoluujeme upozornit, že příjmy ubytovatelů – fyzických osob se zdaňují dle § 7 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, jako příjmy ze samostatné výdělečné činnosti (a podléhají rovněž sociálnímu a zdravotnímu pojištění), u právnických osob tvoří součást obecného základu daně. V případě přijímání plateb v hotovosti či platební kartou má ubytovatel povinnost evidovat své tržby prostřednictvím elektronické evidence tržeb (EET).

3.2 Ubytovaný

Za předpokladu, že ubytovaným je fyzická osoba nepovinná k dani, tj. konečný spotřebitel využívající ubytování pro svou soukromou potřebu, nevyplývají pro něj z hlediska DPH žádné povinnosti.

3.3 Internetový prostředník

3.3.1 Použití internetové platformy

Služba spočívající v poskytnutí internetové platformy představuje z pohledu DPH elektronicky poskytovanou službu. Místo plnění takové služby je navázané na status příjemce služby, kterým může být osoba povinná k dani (plátce či neplátce DPH, identifikovaná osoba, zahraniční osoba povinná k dani) nebo osoba nepovinná k dani. Uvažujeme-li příjemce služby tuzemské osoby, bude se místo plnění v obou případech nacházet v ČR (v prvním případě se řídí sídlem příjemce, ve druhém případě pak místem příjemce služby – tj. místem, kde je daná osoba usazena nebo má bydliště, nebo místo, kde se obvykle zdržuje). Je-li příjemcem osoba s bydlištěm či sídlem mimo ČR, podléhá daná elektronicky poskytovaná služba režimu DPH tohoto jiného státu.

Dále se budeme zabývat pouze situací, kdy se místo plnění nachází v Česku.

Je-li poskytovatelem služby osoba usazená v ČR, která je plátcem DPH, vystaví fakturu za servisní poplatek s českou DPH ve výši 21 %; pokud se jedná o neplátce, bude faktura vystavena bez DPH.

Pokud je poskytovatel internetové platformy osobou neusazenou v tuzemsku a místo plnění se dle výše uvedeného pravidla nachází v tuzemsku, bude způsob úhrady daňové povinnosti, která v tuzemsku vzniká, záviset na osobě příjemce služby.

- Bude-li příjemcem služby osoba povinná k dani registrovaná jako plátce DPH v ČR (týká se jak ubytovatele tak ubytovaného), přesouvá se povinnost odvést daň na příjemce této služby. Tuzemský plátce daně bude povinen ve svém daňovém přiznání přiznat přijetí služby a odvést příslušnou daň. Za splnění obecných požadavků mu vznikne zároveň nárok na odpočet související daně na vstupu.
- Pokud bude na straně příjemce služby (týká se rovněž jak ubytovatele, tak ubytovaného) osoba povinná k dani, která není registrována jako plátce, vznikne povinnost přiznat daň také příjemci služby. V tomto případě ale vznikne příjemci služby zároveň povinnost registrovat se jako identifikovaná osoba, podat přiznání k DPH a přiznat daň z takto přijaté služby. Osoba identifikovaná k dani však nemá možnost uplatnit si nárok na odpočet daně na vstupu; takto odvedená DPH bude proto jejím nákladem.

- V posledním možném případě může být na straně příjemce osoba nepovinná k dani, což se může týkat pouze ubytovaného, protože ubytovatel je vždy osobou povinnou k dani. Zde vzniká povinnost přiznat daň poskytovateli služby. Ten je povinen odvést daň z jeho pohledu v jiném členském státě, přičemž pro tento případ lze využít zjednodušení výběru daně prostřednictvím zvláštního režimu jednoho správního místa. Nesplní-li poskytovatel elektronické služby podmínky pro registraci k dani v režimu jednoho správního místa (v ČR nebo v jiném členském státě EU), bude se muset registrovat v ČR jako plátcе daně.

3.3.2 Reklamní služba

Při určení místa plnění u reklamní služby se postupuje podle základních pravidel. Pokud je příjemcem služby osoba nepovinná k dani (např. novomanželé na svatební cestě), nachází se místo plnění tam, kde má poskytovatel své sídlo (nebo provozovnu, která tuto službu poskytuje). Tato situace však v praxi pravděpodobně nenastane, neboť inzeráty na internetových stránkách nabízejících ubytování budou zadávat nejspíše pouze ubytovatelé, ne osoby hledající nocleh.

Při poskytnutí reklamní služby osobě povinné k dani se místo plnění nachází tam, kde má příjemce své sídlo, případně provozovnu, pro kterou je daná reklamní služba poskytnuta. V praxi potom mohou nastat případy, kdy reklamní služba bude účtována s českou DPH (pokud bude místo plnění v ČR a poskytovatel je zde registrovaný jako plátcе), nebude podléhat české DPH (místo plnění se sice nachází v ČR, ale poskytovatel – tuzemská osoba – není registrován jako plátcе), faktura bude vystavena bez DPH, avšak povinnost přiznat a odvést daň bude přenesena na příjemce plnění (např. ve vztahu poskytovatele reklamy – českého plátcе a ubytovatele se sídlem na Slovensku) anebo se režim DPH může zcela řídit zahraničními předpisy (pokud poskytovatel reklamy ani ubytovatel nemají sídlo ani provozovnu v ČR).

3.3.3 Zprostředkování ubytování

Rovněž pro určení místa plnění při poskytnutí služby zprostředkovatelem je rozhodující mj. osoba příjemce služby. Je-li příjemcem této služby osoba povinná k dani (např. ubytovatel nebo podnikatel na služební cestě), nachází se místo plnění tam, kde má příjemce služby své sídlo (případně

provozovnu, pro kterou je daná služba určena). Pokud se místo plnění nachází v ČR a zprostředkovatel je osobou neusazenou v ČR, přechází povinnost přiznat a odvést daň z provize placené zprostředkovateli na příjemce služby (je-li příjemcem neplátcе, bude mít povinnost se zaregistrovat jako identifikovaná osoba). Jestliže má zprostředkovatel sídlo/provozovnu v ČR, vystaví fakturu na provizi s českou DPH (pokud je plátcе) nebo bez DPH, pokud je neplátcе.

Pokud je příjemcem služby od zprostředkovatele osoba nepovinná k dani (např. rodina na dovolené), je místo plnění zprostředkovatelské služby totožné s místem ubytovací služby (tj. tam, kde leží příslušná nemovitost – v našem článku v ČR). Zprostředkovatel se sídlem/provozovnou v ČR vystaví opět fakturu s nebo bez české DPH (v závislosti na tom, zda je nebo není plátcе); zprostředkovatel neusazený v ČR bude mít povinnost se k placení DPH v České republice zaregistrovat, a to ke dni uskutečnění prvního zdanitelného plnění v ČR.

4. SHRNU TÍ

Nabídka ubytování prostřednictvím internetových portálů je z hlediska zdanění komplexním problémem, který je třeba řešit jak z pohledu ubytovatele, tak na straně internetového prostředníka. Tím bývá zpravidla portál nabízející použití online platformy, reklamní službu anebo přímo zprostředkování ubytování. Každá z těchto činností má mírně odlišné dopady z pohledu DPH, které v některých případech mají za následek povinnost (prostředníka či ubytovatele) registrovat se u českého finančního úřadu, proto je třeba vždy řádně posoudit, jakou službu daný internetový prostředník opravdu poskytuje.

Z pohledu ubytovatele se v případě nabídky ubytování pro účely rekreace či služební cesty bude v naprosté většině případů jednat o poskytování ubytovací služby, ne o pronájem prostor. Pro poskytovatele ubytování je tedy tato služba zdanitelným plněním z hlediska DPH a může pro něj znamenat povinnost zaregistrovat se k dani z přidané hodnoty v České republice. Dále je třeba mít na paměti, že pro účely daně z příjmů se u fyzických osob jedná o příjmy ze samostatné výdělečné činnosti podléhající sociálnímu a zdravotnímu pojištění a také že je nutné řešit případnou povinnost vést elektronickou evidenci tržeb.



Právnická firma
roku 2012–2017

Rödl & Partner

U nás si vyberete pouze mezi nejlepšími

> Právnická firma roku 2017

Rödl & Partner 6 let právnickou firmou roku
v daňovém právu.

> Právník roku 2016

Monika Novotná, advokátka a partnerka
Rödl & Partner, právnickem roku 2016
v oboru finančního práva.

www.roedl.com/cz

Praha | Brno