

Uplatňování DPH u služeb cestovního ruchu

Bakalářská práce

Vedoucí práce:

Ing. Milena Otavová, Ph.D.

Veronika Šafářová

Brno 2016

Ráda bych poděkovala Ing. Mileně Otavové, Ph.D., za odborné vedení, vstřícné jednání a především za cenné rady a čas, který mi během vypracování této bakalářské práce věnovala.

Čestné prohlášení

Prohlašuji, že jsem tuto práci: **Uplatňování DPH u služeb cestovního ruchu** vypracoval/a samostatně a veškeré použité prameny a informace jsou uvedeny v seznamu použité literatury. Souhlasím, aby moje práce byla zveřejněna v souladu s § 47b zákona č. 111/1998 Sb., o vysokých školách ve znění pozdějších předpisů, a v souladu s platnou *Směrnicí o zveřejňování vysokoškolských závěrečných prací*.

Jsem si vědom/a, že se na moji práci vztahuje zákon č. 121/2000 Sb., autorský zákon, a že Mendelova univerzita v Brně má právo na uzavření licenční smlouvy a užití této práce jako školního díla podle § 60 odst. 1 Autorského zákona.

Dále se zavazuji, že před sepsáním licenční smlouvy o využití díla jinou osobou (subjektem) si vyžádám písemné stanovisko univerzity o tom, že předmětná licenční smlouva není v rozporu s oprávněnými zájmy univerzity, a zavazuji se uhradit případný příspěvek na úhradu nákladů spojených se vznikem díla, a to až do jejich skutečné výše.

V Brně dne 16. května 2016

Abstract

Šafářová, V. The application of VAT on travel service. Bachelor thesis. Brno: Mendel University, 2016.

The bachelor thesis is occupied with the application of the special regime value added tax on tourism services, specifically § 89 of Act. No. 235/2004 Coll., the value added tax. In the work are defined the concepts related with tourism, value added tax and special VAT regime. Further, there are analysed ruling of the European court of justice and on the examples are demonstrated the effects of the special regime of companies providing travel services. It also includes comparative analysis of current and special regime and its evaluation.

Keywords

The case law of the European court of justice, the VAT Directive, special regime of VAT, travel service, customer, Value added tax.

Abstrakt

Šafářová, V. Uplatňování DPH u služeb cestovního ruchu. Bakalářská práce. Brno: Mendelova univerzita v Brně, 2016.

Bakalářská práce se zabývá uplatňováním zvláštního režimu daně z přidané hodnoty u služeb cestovního ruchu, konkrétně § 89 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty. V práci jsou definovány pojmy týkající se cestovního ruchu, daně z přidané hodnoty a zvláštního režimu DPH. Dále jsou rozebrány judikáty Evropského soudního dvora a na příkladech jsou demonstrovány dopady zvláštního režimu na subjekty poskytující cestovní služby. Součástí je i komparační analýza běžného a zvláštního režimu a její zhodnocení.

Klíčová slova

Judikatura Evropského soudního dvora, Směrnice o DPH, zvláštní režim DPH, cestovní služba, zákazník, daň z přidané hodnoty.

Obsah

1 Úvod	13
2 Cíl práce a metodika	15
2.1 Cíl práce	15
2.2 Metodika.....	15
3 Literární přehled	17
3.1 Úvod do cestovního ruchu	17
3.1.1 Právní úprava.....	17
3.1.2 Cestovní kancelář	18
3.1.3 Cestovní agentura	19
3.1.4 Poskytovatel cestovní služby	19
3.1.5 Služba cestovního ruchu	20
3.1.6 Zájezd	20
3.1.7 Zákazník	20
3.2 Daň z přidané hodnoty	21
3.2.1 Předmět daně	21
3.2.2 Osoby povinné k dani	22
3.2.3 Identifikovaná osoba	22
3.2.4 Místo zdanitelného plnění.....	22
3.2.5 Základ daně.....	27
3.2.6 Výpočet daňové povinnosti.....	28
3.2.1 Osvobození od daně	28
3.2.2 Nárok na odpočet	29
3.2.3 Storno poplatky.....	29
3.2.4 Reklamní a propagační předměty.....	30
3.3 Zvláštní režim DPH u cestovních služeb.....	30
3.3.1 Základní pojmy	30
3.3.2 Místo plnění	31
3.3.3 Základ daně.....	31

3.3.4	Výpočet daňové povinnosti	31
3.3.5	Osvobození od daně.....	32
3.3.6	Nárok na odpočet daně.....	32
3.4	Judikatura.....	32
3.4.1	Přímý účinek Směrnice EU	34
3.4.2	Soudní dvůr Evropské unie	34
4	Vlastní práce	36
4.1	Rozbor judikatury Evropského soudního dvora	36
4.1.1	Zákazník vs. cestující C-269/11.....	36
4.1.2	Poskytování jedné služby cestovního ruchu C-220/11.....	38
4.1.3	Použití zvláštního režimu C-200/04	39
4.1.4	Storno poplatky C-277/05.....	40
4.1.5	Způsob zjištění cen vlastních služeb C-291/03	41
4.1.6	Použití zvláštního režimu C-163/91	42
4.1.7	Výpočet základu daně C-149/01	43
4.1.8	Místo zdanitelného plnění u prodejce C-260/95	44
4.1.9	Místo zdanitelného plnění u mezinárodní přepravy C-116/96.....	45
4.1.10	Zhodnocení judikátů Evropského soudního dvora a znění § 89 ZDPH..	46
4.2	Komparační analýza běžného a zvláštního režimu DPH.....	48
4.2.1	Příklady použití běžného a zvláštního režimu	48
4.2.2	Výhody a nevýhody uplatňování běžného a zvláštního režimu	54
4.3	Uplatňování zvláštního režimu DPH dle § 89 ZDP	55
4.3.1	Příklady použití zvláštního režimu	55
5	Diskuze a závěr	60
6	Literatura	63
6.1	Bibliografie.....	63
6.2	Právní předpisy.....	64
6.3	Internetové zdroje	65

Seznam tabulek

Tab. 1	Univerzální výjimky pro určení místa plnění služeb	24
Tab. 2	Výjimky pro některé služby poskytované osobám nepovinným k dani	25
Tab. 3	Příklady uplatňování DPH u služeb a jejich zahrnování do souhrnného hlášení	26
Tab. 4	Řešení příkladu č. 1 použitím běžného režimu – daň na vstupu	49
Tab. 5	Řešení příkladu č. 1 použitím běžného režimu – daň na výstupu	49
Tab. 6	Řešení příkladu č. 1 použitím běžného režimu - výsledky	49
Tab. 7	Řešení příkladu č. 1 použitím zvláštního režimu	50
Tab. 8	Řešení příkladu č. 2 použitím běžného režimu – daň na vstupu	51
Tab. 9	Řešení příkladu č. 2 použitím běžného režimu – daň na výstupu	51
Tab. 10	Řešení příkladu č. 2 použitím běžného režimu – výsledky	51
Tab. 11	Řešení příkladu č. 2 použitím zvláštního režimu	52
Tab. 12	Řešení příkladu č. 3 použitím zvláštního režimu – daňová povinnost za jednotlivé zájezdy	53
Tab. 13	Řešení příkladu č. 3 použitím zvláštního režimu – daňová povinnost za zdaňovací období	54
Tab. 14	Řešení příkladu č. 4 – prodej zájezdu zákazníkovi	55
Tab. 15	Řešení příkladu č. 5 – prodej jazykového pobytu	56
Tab. 16	Řešení příkladu č. 6 – výpočet daně z nakoupených služeb	57
Tab. 17	Řešení příkladu č. 7 – prodej jedné služby cestovního ruchu	58
Tab. 18	Řešení příkladu č. 8 – výpočet osvobození	59
Tab. 19	Řešení příkladu č. 8 – Výpočet daňové povinnosti	59

Seznam použitých zkratek

CA	cestovní agentura
CK	cestovní kancelář
CR	cestovní ruch
ČR	Česká republika
ČNB	Česká národní banka
DIČ	daňové identifikační číslo
DPH	daň z přidané hodnoty
EHS	Evropské hospodářské společenství
ES	Evropské společenství
ESD	Evropský soudní dvůr
EU	Evropská unie
MMR	Ministerstvo pro místní rozvoj
UNWTO	Světová organizace cestovního ruchu
VAT	zkratka pro daň z přidané hodnoty v anglickém jazyce
ZD	základ daně
ZDPH	zákon o dani z přidané hodnoty

1 Úvod

Cestovní ruch se řadí mezi velmi významné a rychle rostoucí hospodářské odvětví, jež má příznivý vliv na ekonomiku. Díky této oblasti vznikají nová pracovní místa, rozvíjí se dopravní, ubytovací a další služby cestovního ruchu. Příjmy z cestovního ruchu, jež na základě údajů ČNB zpracovalo MMR (2015) činily v roce 2014 141,8 mld. Kč a ve třetím čtvrtletí roku 2015 přes 108 mld. Kč. Z hlediska objemu tržeb se odvětví cestovního ruchu řadí do čela světového obchodu.

Součástí ceny každého zboží, ale i služby cestovního ruchu je daň z přidané hodnoty, jež plátce daně při jejím nákupu zaplatí. Daň z přidané hodnoty, jež je řazena mezi daně nepřímé, je zákonem stanovená povinná, nenávratná a neúčelová platba. Jedná se o nejvýznamnější položku příjmu státního rozpočtu. Zákon o dani z přidané hodnoty, který upravuje tuto problematiku, prošel řadou novelizací, avšak dne 1. května 2004, kdy Česká republika vstoupila do Evropské unie, vešel v platnost také zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „ZDPH“).

Vstup České republiky do EU představoval provedení implementace evropského právního řádu do českého právního řádu, jelikož cílem Evropské unie je zajistit obdobná pravidla pro všechny členské státy. Výchozím dokumentem pro novelu zákona o DPH byla Šestá směrnice Rady 77/388/EHS ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Společný systém daně z přidané hodnoty. Tato Směrnice byla dne 28. listopadu 2006 nahrazena směrnicí Rady 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty (dále jen „Směrnice EU o DPH“), jež má zajistit snadnější orientaci a větší přehlednost. Dne 13. července 2010 byla dále upravena směrnicí Rady 2010/45/EU o pravidla fakturace.

Tato bakalářská práce je věnovaná problematice § 89 zvláštního režimu daně z přidané hodnoty při poskytování cestovních služeb. Jedná se o obtížnou a specifickou oblast daně z přidané hodnoty, avšak její správné pochopení přináší pro subjekty podnikající v cestovním ruchu značné zjednodušení.

Povinnost použití zvláštního režimu vzniká poskytovatelům cestovních služeb, jež jednají se zákazníky vlastním jménem. Zvláštní režim DPH stanovuje pro poskytovatele těchto služeb rozdílná pravidla než jsou v případě použití režimu běžného. Odlišná pravidla jsou stanovena například pro zjištění základu daně, způsob výpočtu daňové povinnosti nebo stanovení místa plnění. Veškerá specifika zvláštního režimu, jež jsou ustanoveny v § 89 ZDPH, vychází z článku 306 až 310 Směrnice EU o DPH.

Zvláštní režim DPH mohou uplatňovat však jen ti poskytovatelé cestovních služeb, kteří tyto služby nakupují. Složitější situace tedy nastává tehdy, kdy poskytovatel cestovní služby poskytuje jak služby nakoupené, tak i z vlastních kapacit. V tomto případě je nutné, pro účely zjištění daňové povinnosti, oddělit služby nakoupené od vlastních. Výpočet daňové povinnosti je poté u nakoupených služeb stanoven na základě zvláštního režimu ZDPH, pomocí přírážky a u služeb vlastních je uplatněna daň na výstupu podle příslušné sazby daně, jak je tomu v případě režimu běžného.

Obzvláště specifickou oblast DPH přináší pro poskytovatele cestovní služby, jakožto plátce daně, § 89 odst. 14 zvláštního režimu pro cestovní služby. Na základě jeho ustanovení má plátce daně možnost výběru mezi použitím běžného či zvláštního režimu při poskytnutí cestovní služby jiné osobě povinné k dani, pro účely uskutečňování ekonomické činnosti. Podmínkou je, že tato osoba povinná k dani nesmí být poskytovatelem služeb cestovního ruchu a cestovní služby musí být poskytnuty v tuzemsku.

Odpověď na otázku, který z režimů DPH je pro plátce daně podnikajícího v oblasti cestovních služeb, v případě, kdy má na základě § 89 odst. 14 možnost volby režimu, výhodnější, není zcela jednoznačná. Proto je účelem této práce představit problematiku zvláštního režimu DPH a jednotlivé reálné situace, s nimiž se cestovní kanceláře a jiní poskytovatelé služeb cestovního ruchu mohou setkat a na jejichž základě provést zhodnocení výhodnosti použití zvláštního režimu.

2 Cíl práce a metodika

2.1 Cíl práce

Cílem mé bakalářské práce je určení výhodnosti použití zvláštního režimu daně z přidané hodnoty pro subjekty poskytující cestovní služby, na které se vztahuje ustanovení § 89 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty. Na základě komparační analýzy běžného a zvláštního režimu stanovit dopady těchto režimů, které působí na cestovní kanceláře a další subjekty, jež poskytují služby cestovního ruchu a vyvodit závěry o výhodách a nevýhodách uplatňování každého z režimů DPH.

V rámci dílčího cíle, na základě rozboru judikatury Evropského soudního dvora, zhodnotit, zda došlo vstupem České republiky do Evropské unie ke správné implementaci evropského práva, neboli Směrnice o dani z přidané hodnoty, do českého zákona o dani z přidané hodnoty. Součástí dílčího cíle je rovněž zhodnocení judikátů Evropského soudního dvora souvisejících s oblastí poskytování cestovních služeb a znění § 89 ZDPH.

2.2 Metodika

Bakalářská práce bude rozdělena na dvě části. První částí je literární přehled, jenž slouží k vymezení pojmů a bude zpracován na základě analýzy dostupné odborné literatury týkající se tematiky cestovního ruchu, cestovních kanceláří a použití zvláštního režimu u cestovních služeb podle zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty. Nezbytnou součástí bude nastudování i samotné legislativy, jak z hlediska České republiky zákona o DPH, tak i ustanovení EU v rámci Směrnice o DPH.

Druhá část práce je částí analytickou. Nejdříve bude rozebrána judikatura Evropského soudního dvora, která je věnovaná problematice zvláštního režimu, jež byla předmětem sporů vyústěných v podané žaloby k Soudnímu dvoru EU. Tato část také představuje získání teoretických poznatků z oblasti daně z přidané hodnoty a Směrnice EU. Na základě analýzy Směrnice EU o dani z přidané hodnoty budou modelovány příklady týkající se zvláštního režimu DPH. Na namodelovaných příkladech bude provedena komparační analýza běžného a zvláštního režimu DPH. Daňová povinnost bude vypočítána za použití běžného režimu na základě stanovení rozdílu mezi daní na vstupu a daní na výstupu a také za použití zvláštního režimu, neboli vypočítáním daňové povinnosti na základě přírážky. Na základě komparační analýzy těchto režimů budou stanoveny výhody a nevýhody obou z režimů DPH. Další příklady budou modelovány na základě judikátů, které mají za cíl nastítnit reálné situace týkající se zvláštního režimu u služeb cestovního ruchu, přičemž tyto příklady budou vycházet z následujících judikátů:

C-269/11 - Zákazník vs. cestující

C-220/11 - Poskytování jedné služby cestovního ruchu

- C-200/04 - Použití zvláštního režimu
- C-277/05 - Storno poplatky
- C-291/03 - Způsob zjištění cen vlastních služeb
- C-163/91 - Použití zvláštního režimu
- C-149/01 - Výpočet základu daně
- C-260/95 - Místo zdanitelného plnění u prodejce
- C-116/96 - Místo zdanitelného plnění u mezinárodní přepravy

V závěru práce bude na základě syntézy provedeno zhodnocení dopadů běžného a zvláštního režimu na subjekty poskytující cestovní služby a následně vyvozen závěr.

3 Literární přehled

3.1 Úvod do cestovního ruchu

Cestovní ruch lze podle Ryglové (2009, s. 9) pojímat ve dvou rovinách. První rovinou je oblast spotřeby, jež je chápána jako uspokojování potřeb zákazníků cestovního ruchu. Z druhého hlediska je na cestovní ruch nahlíženo jako na oblast podnikatelských příležitostí, která je významnou součástí ekonomiky společnosti.

Pojem cestovní ruch byl získán od slova cestování. Podle Kotíkové (2013, s. 15) cestovní ruch představuje nejen pobyt na určitém místě mimo domov, nýbrž spojení s mnoha dalšími poskytovanými službami cestovního ruchu, jako je ubytování, stravování či doprava.

Na základě tvrzení Goeldnera a Ritchieho (2014, s. 3–4) musí cestovní ruch zahrnovat skupiny, jež se na tomto odvětví podílejí a jsou jím současně ovlivněny. Tito autoři nahlíží na cestovní ruch z pohledu čtyř skupin. První pohled je zaměřen na turistu, jehož povaha ovlivňuje volbu výběru destinací a aktivit. V dalším pohledu jsou vnímány firmy nabízející turistům zboží a služby. Třetí pohled je věnován správě hostitelských zemí či oblastí, jelikož vláda může hrát důležitou roli v tvorbě koncepce cestovního ruchu, jeho rozvoje, propagaci a realizaci. Poslední pohled se zaměřuje na hostitelskou komunitu, protože cestovní ruch ovlivňuje zaměstnanost a životní úroveň obyvatel daného turistického místa či oblasti.

Charakteristika a význam cestovního ruchu, jež uvádí Czech Tourism (2016), podle UNWTO spočívá v aktivitě osob, které cestují do oblasti mimo okolí, v němž se běžně zdržují po dobu kratší než jeden rok, se záměrem poznání nových míst, rekreace či obchodu. Kotíková (2013, s. 15) v návaznosti na již zmíněnou definici UNWTO zdůrazňuje, že hlavním podnětem k cestování nemusí tedy být jen trávení volného času, ale i získání nových možností a zkušeností v rámci podnikání či jiné zájmy.

Osoby, jež jsou součástí cestovního ruchu jsou dle Goldnera a Ritchieho (2014, s. 6–7) nazývány návštěvníky. Pro bližší specifikaci jsou podle autorů návštěvníci dále rozděleni na mezinárodní návštěvníky, kteří cestují na dobu delší než dvanáct měsíců do jiné země, než ve které mají trvalé bydliště a interní návštěvníky, kteří cestují do míst v rámci své vlastní země a to na dobu nepřesahující dvanáct po sobě jdoucích měsíců. Návštěvníci se také dělí do dvou kategorií. První kategorií jsou turisté, kteří zůstávají v navštíveném místě alespoň jednu noc, ne však déle než jeden rok. Do druhé kategorie spadají jednodenní návštěvníci, neboli výletníci, kteří v navštíveném místě či zemi žádnou noc nestráví.

3.1.1 Právní úprava

Významnou právní úpravu v oblasti cestovního ruchu obstarává zákon č. 159/1999 Sb., o některých podmínkách podnikání a o výkonu některých činností v oblasti cestovního ruchu. Petráš (2013, s. 91–92) poukazuje, že výchozím dokumentem je evropská směrnice č. 90/314/EHS. Autor také dodává, že prvotním a

zásadním rozhodnutím pro implementaci zákona byl vstup České republiky do EU, zvýšení ochrany spotřebitele, ale také zkvalitnění služeb cestovních kancelářů.

Poslední novela zákona č. 159/1999 Sb., o některých podmínkách podnikání v oblasti cestovního ruchu, jež se týká ustanovení o podnikání cestovních kancelářů, cestovních agentur a činnosti horské služby, vešla v platnost 28. prosince 2015.

Mezi důležitou právní úpravu je nutné zařadit i zákon č. 455/1991 Sb., o živnostenském podnikání, ve znění pozdějších předpisů. Předmětem úpravy tohoto zákona je provozování živnosti, jak je tomu i v případě založení cestovní kanceláře. Jsou zde popsány tři typy živností a také jejich založení, vznik, provozování a další důležitá ustanovení. Také je za podstatné považovat nový občanský zákoník č. 89/2012 Sb., který upravuje smlouvu o zájezdu či o přepravě osob.

Další významné právní předpisy týkající se problematiky cestovního ruchu, můžeme najít v zákonu č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů a v zákonu č. 563/1991 Sb., o účetnictví.

Základní legislativou upravující ustanovení týkající se služeb cestovního ruchu mezi členskými státy na vnitřním trhu EU je podle Houšky a Petrů (2010, s. 85-93) směrnice 2006/123/ES o službách na vnitřním trhu, jež má ulehčit volný pohyb služeb. Další významnou směrnicí dle autorů je směrnice 2005/36/ES o uznávání odborných kvalifikací, směrnice 90/314/EHS o souborných službách pro cesty, pobyty a zájezdy, nebo také směrnice 94/47/EHS o ochraně nabyvatelů ve vztahu k některým aspektům smluv o nabytí práva k dočasnému užívání nemovitosti (timeshare). Podstatným nařízením je i směrnice 261/2004/ES, jež stanovuje práva a náhrady cestujících v letecké dopravě v případě odepření nástupu na palubu, zrušení nebo zpoždění letu.

3.1.2 Cestovní kancelář

Cestovní kancelář je podstatná a primární jednotka cestovního ruchu. Jak také říká Ryglová (2009, s. 62) působení cestovních kancelářů spočívá ve zprostředkování, organizování a zabezpečování služeb poskytovaných zákazníkům. Cílem každé cestovní kanceláře je na základě poskytnutých svých služeb splnit očekávání klientů a současně reprodukovat zisk.

Cestovní kanceláře také Ryglová (2009, s. 62) dělí na základní, jež zajišťují pro své zákazníky služby v podobě tuzemských i zahraničních zájezdů. V druhé řadě se jedná o cestovní kanceláře specializované, které mají silnější postavení na trhu, jelikož osobitým přístupem zajišťují specifický rozsah služeb a vyšší kvalitu.

Proces založení a provozování cestovní kanceláře doprovází současně dodržování podmínek, jež stanovuje zákon č. 159/1999 Sb., o některých podmínkách podnikání v oblasti cestovního ruchu. Jedná se především o ochranu spotřebitele, o vztahy mezi subjekty cestovního ruchu nebo o povinné smluvní pojištění cestovních kancelářů.

V případě provozování cestovní kanceláře se jedná o živnost koncesovanou, tudíž Petráš (2013, s. 98) uvádí, že rozhodujícím orgánem pro vydání koncese je Ministerstvo pro místní rozvoj. K žádosti o vydání koncese je nutné dle § 5 odst. 2 zákona č. 159/1999 Sb., o některých podmínkách podnikání a o výkonu některých

činností v oblasti cestovního ruchu, připojit smlouvu s pojišťovnou o pojištění pro případ úpadku CK, podnikatelský záměr a také prohlášení o předpokládaném datu zahájení činnosti.

Po celou dobu provozování své živnosti musí být podle Linderové (2015, s. 207) cestovní kancelář pojištěna proti úpadku v minimální částce 30 % ročních tržeb z prodeje zájezdů a také se podílet na případné pojistné události, alespoň ve výši 2 % z těchto tržeb.

Ryglová (2009, s. 66) v souvislosti s § 14 zákona č. 159/1999 Sb., uvádí, že uchazeč o udělení koncese musí ve své žádosti prokázat odbornou způsobilost, což je uvedeno také v ustanovení živnostenského zákona č. 455/1991 Sb., a to dosažením:

- vysokoškolského vzdělání a 1 roku praxe v oboru, nebo
- minimálně vyššího odborného vzdělání a 3 let praxe v oboru, nebo
- úplného středního vzdělání nebo úplného středního odborného vzdělání a 6 let praxe v oboru.

Provozovatel cestovní kanceláře na základě ustanovení § 2 odst. 2 zákona č. 159/1999 Sb., má možnost v rámci provozování cestovní kanceláře poskytovat cestovní služby, organizovat kombinace služeb cestovního ruchu nebo zprostředkovávat prodej služeb pro jiné cestovní kanceláře a také prodávat předměty, jež jsou součástí služeb cestovního ruchu.

3.1.3 Cestovní agentura

Provozování cestovní agentury na rozdíl od cestovní kanceláře je živností volnou, jež je definována v § 3 zákona č. 159/1999 Sb., o některých podmínkách podnikání v oblasti cestovního ruchu. Na základě ustanovení tohoto zákona nesmí CA zajišťovat prodej zájezdů pod svým jménem, ale pouze na základě zprostředkování prodeje zájezdu pro cestovní kanceláře.

Povinností cestovní agentury, jež vyplývá z § 3 odst. 3 zákona č. 159/1999Sb., je, aby zákazník na základě propagačních materiálů a jména provozovny poznal, že se jedná právě o cestovní agenturu.

Ryglová (2009, s. 67) dodává, že CA může nabízet a prodávat služby cestovního ruchu jednotlivě. Další službou nabízenou CA mohou být výlety, jež se skládají z kombinace služeb, avšak nejsou pořádány na delší dobu než 1 den a neobsahují možnost přespání. Součástí nabízených služeb může být také prodej mapek, plánků, vstupenek nebo drobných dárkových předmětů.

Autorka také zdůrazňuje závazek CA, jež vyplývá z § 4 zákona č. 159/1999Sb., kterým je podání informací zákazníkovi o zprostředkování zájezdu pro CK, včetně doložení dokladů o pojištění CK proti úpadku.

3.1.4 Poskytovatel cestovní služby

Pojem poskytovatel cestovní služby představuje z hlediska zákona o DPH a ustanovení § 89 odst. 2 a) zvláštního režimu u cestovních služeb širší vymezení, jelikož

tímto poskytovatelem může být každá osoba povinná k dani, která poskytuje služby cestovního ruchu zákazníkovi vlastním jménem. Nemusí se tedy jednat pouze o cestovní kancelář či cestovní agenturu, ale i o jiné plátce daně.

3.1.5 Služba cestovního ruchu

Cestovní služba a její vymezení je obsaženo v zákonu č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty v § 89 odst. 2 písm. c). Tato definice slouží pro účely zvláštního režimu DPH pro cestovní služby. Cestovní službou se rozumí kombinace služeb cestovního ruchu a popřípadě zboží, nakoupených od jiných osob povinných k dani. Avšak může se jednat i o služby poskytnuté z vlastních kapacit. Poskytnutím cestovní služby je považováno poskytnutí jedné služby, přestože se k jejímu uskutečnění využije více služeb. Za cestovní službu se považuje i služba, která zahrnuje pouze jednu nakoupenou službu cestovního ruchu, a to ubytování nebo dopravu osob. Z hlediska § 89 ZDPH je tedy službou cestovního ruchu pouze ubytování či doprava.

Nicméně podle Ryglové (2009, s. 35) se mezi služby cestovního ruchu řadí dopravní, stravovací a ubytovací služby, ale i služby sportovně rekreačních center, služby průvodce, směnárny nebo turistických informačních center apod.

3.1.6 Zájezd

Definici zájezdu můžeme nalézt v § 1 odst. 1 zákona č. 159/1999Sb., o některých podmínkách podnikání v oblasti cestovního ruchu. Pro potřeby tohoto zákona je zájezd vymezen jako skupina jednotlivých služeb cestovního ruchu, jež je prodávána jako balíček služeb za celkovou cenu, s tím že doba zájezdu přesahuje 24 hodin nebo zahrnuje přenocování a obsahuje alespoň služby ubytování a dopravy nebo kombinaci služby dopravy, nebo ubytování s jinou službou cestovního ruchu.

V § 1 odst. 3 téhož zákona je také vymezeno, kdy se o zájezd nejedná. Za zájezd není považován prodej souboru cestovních služeb jinému podnikateli, za účelem dalšího prodeje v rámci jeho podnikání.

Stejnou definici zájezdu je také možné najít v § 2522 Občanského zákoníku č. 89/2002 Sb.

3.1.7 Zákazník

Definice zákazníka je obsažena v § 4 zákona č. 159/1999Sb., o některých podmínkách podnikání v oblasti cestovního ruchu. Tento zákon vymezuje zákazníka jako osobu, s níž je sjednána cestovní smlouva na základě předešlé nabídky zájezdů od cestovní kanceláře.

Další vymezení zákazníka je obsaženo v zákonu č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, konkrétně v § 89 zvláštního režimu pro cestovní služby, kdy je zákazníkem osoba, které je poskytnuta cestovní služba.

3.2 Daň z přidané hodnoty

Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty vychází ze Směrnice EU a vymezuje DPH v České republice. Dle ustanovení tohoto zákona je daň uplatňována na zboží, nemovitosti a služby. Zákon vychází zejména ze směrnice 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty, která byla 13. července 2010 upravena směrnicí Rady 2010/45/EU o pravidla fakturace (Pitner a Benda, 2015, s. 16).

Mezi základní charakteristiky, které vystihují znaky DPH, patří zásada neutrality, neboli všeobecnost, jelikož daň je uplatňována na dodání zboží nebo poskytnutí služby. Výše DPH je úměrná k úplatě obdržené osobou povinnou k dani, jako protiplnění za zboží a služby. DPH je používána v každém stupni výrobního řetězce a je uplatňována pouze na hodnotu přidanou příslušnému zboží nebo službě na daném stupni. Daňové zatížení nese konečný spotřebitel (Berger, 2010, s. 118).

3.2.1 Předmět daně

Dodání zboží, pořízení zboží nebo nového dopravního prostředku z jiného členského státu, poskytnutí služby a dovoz zboží z třetích zemí spadá pod plnění, která jsou předmětem daně a jsou ustanovena v § 2 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty.

Dodání zboží a poskytnutí služby je předmětem daně však v případě, že je uskutečněno osobou povinnou k dani, s místem plnění v tuzemsku, za úplatu a v rámci uskutečňování ekonomické činnosti dané osoby povinné k dani (Vančurová a Láchová, 2014, s. 291).

Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty v § 5 definuje ekonomickou činnost jako *„soustavnou činnost výrobců, obchodníků a osob poskytujících služby, i nezávislé činnosti a také využití hmotného a nehmotného majetku za účelem získání příjmů, pokud je tento majetek využíván soustavně“*.

Plnění, která jsou předmětem daně, lze rozdělit na zdanitelná a osvobozená s nárokem, nebo bez nároku na odpočet. V případě zdanitelného plnění je plátce daně povinen daň přiznat a odvést (Vančurová a Láchová, 2014, s. 292).

Poskytnutí služby

Článek 24 až 29 Směrnice o DPH stanovuje definici poskytnutí služby. Poskytnutím služby se pro tyto účely rozumí každé plnění, které není dodáním zboží. Tato plnění mohou dle článku 25 spočívat v

- *„postoupení nehmotného majetku*
- *přijetí závazku zdržet se určitého jednání nebo*
- *strpění určitého jednání nebo*
- *vykonání služby na příkaz orgánu veřejné moci, jeho jménem nebo vyplývající ze zákona“*.

3.2.2 Osoby povinné k dani

Osoby povinné k dani jsou definovány v § 5 zákona č. 234/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty. Dle ustanovení tohoto zákona se jedná o osoby uskutečňující ekonomickou činnost a to osoby fyzické i právnické. Každá osoba povinná k dani však nemusí mít povinnost odvádět DPH. V tomto případě se bude jednat o „neplátce“ daně.

Autorky Vančurová a Láchová (2014, s. 294) vymezují neplátce daně jako osobu povinnou k dani, která neodvádí ze svých zdanitelných příjmů daň, avšak nemá ani nárok na odpočet.

Na druhou stranu autorky zmiňují osoby registrované k dani, jež mají povinnost daň odvádět. Jedná se o plátce a identifikované osoby. Jejich povinnost odvádět daň se liší v tom, zda odvedou daň ze všech svých zdanitelných plnění a s nárokem na odpočet, jak je tomu v případě plátce. Nebo jen z vybraných zdanitelných plnění a bez nároku na odpočet, jedná-li se o identifikované osoby.

Ledvinková (2013, s. 37) dodává, že osobou povinnou k dani, která je neplátce, je osoba podnikající v tuzemsku, nebo se sídlem v tuzemsku. V případě, že její obrát za 12 bezprostředně předcházejících po sobě jdoucích kalendářních měsíců nepřevyšuje částku 100 000 Kč je od uplatňování daně osvobozena.

3.2.3 Identifikovaná osoba

Identifikovanou osobou se dle § 6g ZDPH stane osoba povinná k dani, která však není plátce daně, jelikož, jak také říká Ledvinková (2014, s. 21), nepřekročila obrát jeden milion korun pro registraci, nebo právnická osoba nepovinná k dani, pokud v tuzemsku pořizuje zboží z jiného členského státu, které je předmětem daně. Pro tuzemská plnění je identifikovaná osoba v pozici neplátce, avšak v rámci plnění uskutečněných nebo přijatých z jiných členských států přiznává a platí daň. Pitner a Benda (2016, s. 54) však zdůrazňují, že identifikovaná osoba, jako neplátce daně, nemá nárok na odpočet daně.

Podle § 6h ZDPH osoba povinná k dani se sídlem nebo provozovnou v tuzemsku, která není plátcem daně, je identifikovanou osobou ode dne, kdy přijala zdanitelné plnění s místem plnění v tuzemsku od osoby neusazené v tuzemsku a jednalo se přitom o poskytnutí služby, nebo o dodání zboží s instalací či montáží, nebo o dodání zboží soustavami či sítěmi.

3.2.4 Místo zdanitelného plnění

Místo zdanitelného plnění při dodání zboží

Podle Bergera (2010, s. 169) je pojem „dodání“ zboží spojen s právem nakládat s určitým zbožím. Toto právo nabývá odběratel od okamžiku, kdy je schopen vlastním jménem s tímto zbožím disponovat. Na místo odběratele však lze k disponování s tímto zbožím zvolit i jím vybranou třetí osobu.

Místo plnění při dodání zboží definuje § 7 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty. Bárta, Hochmannová a Škampa (2015, s. 72) zmiňují, že pro

určení místa zdanitelného plnění je významný fakt, zda bylo zboží dodáno s přepravou či odesláním nebo bez přepravy či odeslání. V případě, kdy zboží bylo dodáno s přepravou či odesláním, určení místa plnění bude poté prováděno na základě místa, kde se zboží vyskytovalo na začátku přepravy nebo odeslání. Současně autoři dodávají, že nezávisí na tom, kdo přepravu či odeslání vykonal, tedy zda to byl dodavatel, odběratel či třetí pověřená osoba.

Jestliže přeprava nebo odeslání zboží počíná v rámci třetích zemí a s dodáním do země EU, je místem plnění daný členský stát.

V případě, že je zboží dodáno bez přepravy nebo odeslání, za místo plnění je považováno místo dodání zboží.

Místo zdanitelného plnění při poskytnutí služby

Místo plnění při poskytnutí služby je ustanoveno v § 9 a § 10 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty.

V § 9 ZDPH jsou definovány základní pravidla pro stanovení místa plnění při poskytnutí služby. Pokud je daná služba poskytnuta osobě povinné k dani, je místem zdanitelného plnění podle § 9 odst. 1 sídlo, nebo provozovna příjemce služby. V opačném případě, podle § 9 odst. 2, kdy je služba poskytnuta osobě nepovinné k dani, je místem plnění sídlo poskytovatele služby. Pro tyto účely také § 9 odst. 3 stanovuje definici osoby povinné k dani.

V rámci § 10 až § 10i jsou poté definovány výjimečná ustanovení pro určení místa plnění.

§ 10 – Místo plnění při poskytnutí služby vztahující se k nemovitostem

Místo plnění při poskytnutí služby vztahující se k nemovitostem je tam, kde se daná nemovitá věc nachází. Stejně místo plnění, podle ustanovení ZDPH, bude i v případě poskytnutí služby znalce, odhadce a realitní kanceláře, ubytovacích služeb, udělení práv na užívání nemovitosti, ale i při poskytnutí služeb architekta, nebo stavebního dozoru při přípravě a koordinaci stavebních prací.

Při poskytování služby, jež souvisí s nemovitostí, která se nachází na území České republiky, bude podle Otavové, Sobotkové a Svobody (2012, s. 31) vybírána DPH v České republice a to bez ohledu, zda službu poskytuje osoba povinná k dani usazená v tuzemsku, zahraniční osoba povinná k dani, nebo osoba registrovaná v jiném členském státě.

V opačném případě, kdy je služba vztahována k nemovitosti v jiném členském státě, může českému plátcí poskytujícímu tuto službu vzniknout povinnost registrace a odvodu DPH v tomto členském státě.

§ 10a – Místo plnění při poskytnutí přepravy osob

Místem plnění při poskytnutí přepravy osob je podle ZDPH příslušný úsek přepravy v rámci území České republiky.

§ 10b – Místo plnění při poskytnutí služby v oblasti kultury, umění, sportu, vědy, vzdělávání a zábavy

Místem plnění podle § 10b je místo konání dané akce, pokud jde o službu, která závisí na oprávnění ke vstupu na tuto akci, nebo o službu týkající se dané akce, jež je poskytnuta osobě nepovinné k dani.

§ 10c – Místo plnění při poskytnutí stravovací služby

Místo plnění se nachází tam, kde byla tato stravovací služba poskytnuta. Jestliže byly stravovací služby poskytnuty na palubě lodi či letadla, je místem plnění místo zahájení této přepravy.

§ 10d – Místo plnění při poskytnutí nájmu dopravního prostředku

Při poskytnutí krátkodobého nájmu dopravního prostředku, jež nepřesahuje 30 dní, je místo plnění tam, kde zákazník dopravní prostředek fyzicky přebíral. V případě nájmu lodi se za krátkodobý nájem považuje nájem na dobu nepřesahující 60 dní.

Tab. 1 Univerzální výjimky pro určení místa plnění služeb

Zdroj: Grásgruber (2010), vlastní zpracování

Služba	§ ZDPH	Článek směrnice	Pravidlo pro určení místa plnění
Vztahující se k nemovité věci	§ 10	Čl. 47	Dle místa, kde se nemovitá věc nachází
Přeprava osob	§ 10a	Čl. 48	Dle místa, kde se příslušný úsek přepravy uskutečňuje
Vstupné na kulturní, vzdělávací, umělecké, vědecké, sportovní a zábavní akce	§ 10b	Čl. 53	Dle místa, kde se akce skutečně koná
Stravovací služby	§ 10c	Čl. 55	Dle místa, kde je služba poskytnuta
Stravovací služby na palubě lodi nebo letadla nebo ve vlaku	§ 10c odst. 2	Čl. 57	Dle místa zahájení přepravy osob
Krátkodobý nájem dopravních prostředků	§ 10d	Čl. 56	Dle místa, kde nájemce dopravní prostředek skutečně fyzicky přebírá

Předešlá tabulka (Tab. 1) představuje podle Grásgrubera (2010) shrnutí výjimečných pravidel pro určení místa plnění u služeb. U následujících služeb nezáleží na tom, zda je jejich příjemcem osoba povinná k dani či osoba nepovinná k dani, ani zda se jedná o zahraniční osobu, nebo osobu z jiného členského státu. Jedná se o pravidla obsažená v § 10 až § 10d ZDPH.

Tab. 2 Výjimky pro některé služby poskytované osobám nepovinným k dani

Zdroj: Grásgruber (2010), vlastní zpracování

Služba	§ ZDPH	Článek směrnice	Pravidlo pro určení místa plnění
Poskytnutí služby zprostředkovatelem	§ 10e	Čl. 46	Dle místa zajišťovaného plnění
Přeprava zboží v rámci jednoho státu	§ 10f	Čl. 49	Dle místa, kde se uskutečňuje úsek přepravy
Přeprava zboží mezi členskými státy	§ 10f	Čl. 50 až 52	Dle místa zahájení přepravy
Služby přímo související s přepravou zboží	§ 10g	Čl. 54	Dle místa, kde je služba skutečně poskytnuta
Oceňování movité věci	§ 10g	Čl. 54	Dle místa, kde je služba skutečně poskytnuta
Reklamní, poradenské, právní, účetní a další služby poskytnuté osobě nepovinné k dani do třetí země	§ 10h	Čl. 59	Dle místa příjemce služby
Telekomunikační služby, služby rozhlasového a televizního vysílání a elektronicky poskytnuté služby	§ 10i	Čl. 58	Dle místa příjemce služby

V předchozí tabulce (Tab. 2) je podle Grásgrubera (2010) znázorněna druhá skupina výjimek pro určení místa plnění při poskytování služeb výlučně osobám nepovinným k dani, které neuskutečňují ekonomické činnosti. Tyto služby, jež představují výjimky pro určení místa plnění, jsou obsaženy v § 10e až § 10h ZDPH.

Ustanovení § 10h se použije u reklamních, poradenských, právních, účetních a dalších služeb však jen v případě, kdy jsou tyto služby poskytnuty soukromé osobě

ze třetí země, která neuskutečňuje žádnou ekonomickou činnost. V opačném případě, jestliže jsou tyto služby poskytnuty osobě se sídlem v členském státě se použije ustanovení § 9, kdy místem plnění bude její sídlo.

I v případě, kdy uvedené služby v § 10e až § 10h ZDPH jsou poskytnuty osobě povinné k dani se bude vycházet z § 9, jež stanovuje základní pravidla pro určení místa plnění.

Tab. 3 Příklady uplatňování DPH u služeb a jejich zahrnování do souhrnného hlášení

Zdroj: Grásgruber (2010), vlastní zpracování

Typ služby	Příjemce služby, osoba	Sídlo příjemce	Určení místa plnění dle §	Místo plnění	Uvádí se v souhrnném hlášení
Daňové poradenství	Povinná k dani	Německo	§ 9 odst. 1	Německo	ANO
Daňové poradenství	Nepovinná k dani	Rakousko	§ 9 odst. 2	ČR	NE
Právní poradenství	Povinná k dani	Švýcarsko	§ 9 odst. 1	Švýcarsko	NE
Stavební práce na nemovitosti na Slovensku	Povinná k dani	Slovensko	§ 10	Slovensko	NE
Doprava zboží	Povinná k dani	Slovensko	§ 9 odst. 1	Slovensko	ANO
Doprava zboží	Nepovinná k dani	Slovensko	§ 10f	místo zahájení přepravy	NE
Pojišťovací služba	Povinná k dani	Německo	§ 9 odst. 1	Německo, osvobozeno	NE

V předchozí tabulce (Tab. 3) je podle Grásgrubera (2010) zachycena problematika týkající se místa plnění při poskytování přeshraničních služeb a jejich vykazování v souhrnném hlášení, jež slouží k zamezení daňových úniků.

Povinnost pro plátce daně podat souhrnné hlášení vychází z ustanovení § 102 ZDPH. Služby, které jsou vykázány v souhrnném hlášení, jsou zdaněny ve státě, v němž má příjemce služby sídlo.

Místo zdanitelného plnění poskytovatelů průvodcovských služeb

Místo plnění při poskytování průvodcovských služeb osobě povinné dani v jiném členském státě (např. cestovní kanceláři či agentuře) se na základě § 9 odst. 1 ZDPH nachází tam, kde má příjemce služby sídlo. Příjemci vzniká povinnost tuto službu zdanit, avšak pokud byla poskytnutá průvodcovská služba součástí služby cestovní, nebude mít podle § 89 odst. 8 ZDPH nárok na odpočet daně.

Místo zdanitelného plnění při pořízení zboží z jiného členského státu

Pořízení zboží z jiného členského státu definuje § 11 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty.

Pro účely tohoto zákona se za místo plnění při pořízení zboží považuje území členského státu, kde se zboží vyskytovalo po jeho odeslání či přepravě.

Bárta, Hochmannová a Škampa (2015, s. 105) uvádí, že v případě, kdy pořizovatel zboží sdělí své DIČ, pod kterým je zaregistrován v členském státě a zajistí si přepravu zboží do jiného členského státu, může být místem plnění členský stát, ve kterém bylo vydáno DIČ nebo stát, do kterého bylo zboží dodáno.

Místo zdanitelného plnění při dovozu zboží

V § 12 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty je stanoveno místo plnění při dovozu zboží.

Místem plnění je členská země EU, do které zboží vstupuje z třetí země.

3.2.5 Základ daně

Definice základu daně je popsána v § 36 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty. Základ daně z přidané hodnoty u dodání zboží či poskytnutí služby zahrnuje vše co tvoří protiplnění, které dodavatel nebo poskytovatel získal nebo má získat od pořizovatele, příjemce, nebo třetí osoby, včetně dotací, které jsou přímo vázané k ceně těchto plnění. Aby toto plnění bylo zahrnuto do základu daně, musí mít subjektivní hodnotu a být vyjádřitelné v penězích (Berger, 2010, s. 300). Vančurová a Láchová (2014, s. 299) uvádí jako součást základu daně také spotřební daň, dotace k ceně a vedlejší výdaje, jež souvisí s poskytovanou službou či zbožím. Naopak mezi položky, které nemohou být zahrnované do základu daně patří poukazy na snížení ceny, slevy a rabaty, nebo průběžné položky (Berger, 2010, s. 312–314).

Jestliže se jedná o bezúplatné či nepeněžní plnění nebo o použití pro účely nesouvisející s ekonomickou činností je základem daně u zboží cena obvyklá, nebo cena nákladová, která lze použít u služeb, v případě že není možné stanovit cenu pořízení (Vančurová a Láchová, 2014, s. 299).

V článku 72 Směrnice o DPH se vyskytuje definice, která stanovuje pro účely získání zboží nebo služby „obvyklou cenu“.

Za obvyklou cenu, v případě nemožného zajištění srovnatelného dodání zboží nebo poskytnutí služby, se považuje v případě zboží nákladová cena v okamžiku

dodání zboží. Tato částka však nesmí být nižší než kupní cena daných nebo podobných věcí. V případě poskytnutí služby se obvyklou cenou rozumí částka, která není nižší než výše celkových nákladů na poskytnutí služby osobě povinné k dani. Součástí obvyklé ceny je i marže poskytovatele plnění (Berger, 2010, s. 296).

3.2.6 Výpočet daňové povinnosti

Výpočet daňové povinnosti je stanoven v § 37 ZDPH. Pro zjištění daně se hodnota základu daně vynásobí sazbou daně. V České republice je pro rok 2016 základní sazba 21 % a dvě snížené sazby 10 % a 15 %. Vypočtenou daň je nutné matematicky zaokrouhlit, a to tím způsobem, jak je uvedeno také v § 37 ZDPH. Částka 0,50 Kč a vyšší se zaokrouhluje na celé koruny nahoru a částka nižší než 0,50 Kč na koruny dolů.

V případě výpočtu daně shora, neboli z úplaty včetně daně, se daň vypočítá vynásobením této úplaty s koeficientem pro určitou sazbu daně.

3.2.1 Osvobození od daně

Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty v § 64 až 71g upravuje plnění, která jsou od DPH osvobozena s nárokem na odpočet daně.

Osvobození od daně při dodání zboží

Osvobozeným plněním v tuzemsku podle § 64 je dodání zboží do jiného členského státu, pokud jsou podle Bárty, Hochmannové a Škampy (2015, s. 268) splněny následujících podmínky:

- „zboží je dodáno osobě registrované k dani v jiném členském státě,
- zboží je skutečně přepraveno nebo odesláno z tuzemska do jiného členského státu, přitom přeprava může být uskutečněna dodavatelem, pořizovatelem nebo zmocněnou třetí osobou“.

Autoři zdůrazňují, že je nutné, aby si plátce při dodání zboží osobě registrované k dani dal pozor na platnost DIČ odběratele. Tuto platnost je možné zkontrolovat prostřednictvím Finanční správy ČR.

Osvobození od daně při pořízení zboží z jiného členského státu

Podle § 65 je pořízení zboží z jiného členského státu osvobozeno od daně s nárokem na odpočet, pokud:

- „dodání takového zboží plátcem v tuzemsku by bylo v každém případě osvobozeno od daně,
- dovoz takového zboží by byl osvobozen od daně, nebo
- pořizovatel má nárok na vrácení daně na vstupu, s výjimkou nároku na vrácení daně v poměrné výši“.

Osvobození od daně při poskytnutí služby do třetí země

Osvobození s nárokem na odpočet se dle § 67 a také podle Bárty, Hochmannové a Škampy (2015, s. 275) vztahuje na poskytnutí prací na movitém majetku poskytnuté v tuzemsku do třetí země osobě, která v tuzemsku nemá sídlo ani provozovnu.

Pro účely tohoto zákona se službou rozumí: „*práce na movitém majetku, který je pořízen nebo dovezen za účelem provedení těchto prací v tuzemsku a následně je odeslán nebo přepraven do třetí země osobou, která tyto služby poskytla nebo osobou, pro kterou jsou tyto služby poskytnuty nebo zmocněnou třetí osobou*“.

Osvobození od daně při přepravě osob

Podle § 70 se osvobození od daně s nárokem na odpočet daně vztahuje na přepravu osob a jejich zavazadel uskutečněnou v tuzemsku. Tato přeprava je osvobozena mezi členskými státy EU a také mezi členskými státy a třetími zeměmi.

Osvobození od daně při dovozu zboží

Na základě § 71 je dovoz zboží osvobozen od daně, pokud dodání daného zboží plátcem daně v tuzemsku by bylo v každém případě od této daně osvobozeno. Jedná se o dovoz zboží v rámci schválené normy Evropské unie, která stanovuje předpisy pro osvobození od cla.

3.2.2 Nárok na odpočet

Nárok na odpočet daně je upraven v § 72 ZDPH. K dosažení cíle zamezení kumulace DPH je v rámci podnikatelského řetězce učiněn možným odpočet daně na vstupu, přičemž dochází ke zproštění od DPH uvalené na předchozím stupni řetězce. Díky tomuto systému je zajištěna neutralita hospodářské soutěže v tuzemsku, neboť není významné kolika hospodářskými stupni dané zboží prošlo ještě před tím než bylo dodáno konečnému spotřebiteli (Berger, 2010, s. 469)

V článku 167 Směrnice o DPH je uveden vznik nároku na odpočet daně, který počíná okamžikem vzniku daňové povinnosti z odpočitatelné daně (Berger, 2010, s. 471).

Nárok na odpočet daně za přijaté zboží či poskytnuté služby má osoba povinná k dani, která ve členském státě uskutečňuje plnění pro účely ekonomické činnosti. Tento plátce podle Vančurové a Láchové (2014, s. 339) musí být schopen prokázat se daňovým dokladem vystaveným od plátce daně, nebo osoby registrované k dani v jiném členském státě, a že použil vstupy, u kterých uplatňuje nárok na odpočet daně, v rámci svých ekonomických činností, avšak nejdříve ve zdaňovacím období v době vzniku nároku.

3.2.3 Storno poplatky

Storno poplatky se v oblasti podnikání v cestovním ruchu objevují velmi často. Proto je důležité vědět, zda budou podléhat DPH či ne. Příklad podle Otavové, Sobot-

kové a Svobody (2012, s. 35) závisí na tom, jak jsou „storno podmínky“ vymezeny v obchodní smlouvě či obchodních podmínkách daného poskytovatele služeb.

V případě, kdy zákazník uplatní své právo na odstoupení od smlouvy, jež vyplývá ze smluvních podmínek, které mu také stanovují povinnost zaplatit odškodné za zrušení smlouvy a pokud není mezi náhradou škody a poskytovanou službou za protiplnění žádná spojitost, nebude tato náhrada škody podléhat DPH. Musí být však jasné, že jde o smluvní pokutu.

3.2.4 Reklamní a propagační předměty

Všeobecně platí, že bezúplatné dodání zboží a služby podléhá DPH. Nicméně reklamní a propagační předměty, jež slouží jako dárky zákazníkům, nepodléhají odvodu daně z přidané hodnoty, avšak plátce daně při pořízení těchto předmětů má nárok na odpočet. Podle § 13 odst. 8 písm. c) ZDPH se za dodání zboží nepovažuje poskytnutí dárku v rámci ekonomické činnosti do výše 500 Kč.

Ačkoli nemusí být tyto předměty z hlediska DPH označeny logem obchodní firmy nebo známkou poskytovatele, daň z příjmů z hlediska daňové uznatelnosti výdajů tuto podmínku udává.

3.3 Zvláštní režim DPH u cestovních služeb

Vstupem České republiky do EU dne 1. května 2004 došlo k implementaci evropské směrnice Rady 77/388/EHS ze dne 17. 5. 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Společný systém daně z přidané hodnoty, do právního řádu ČR. Otavová, Sobotková a Svoboda (2012, s. 43) dodávají, že v souladu se Směrnicí EU byl od 1. května 2004 pro problematiku poskytování cestovních služeb definován v § 89 ZDPH tzv. zvláštní režim.

Tento zvláštní režim DPH u cestovních služeb je upřednostňován před jinými ustanoveními ZDPH a povinnost aplikování tohoto režimu pro poskytovatele cestovních služeb je definována v § 89 odst. 1 ZDPH.

3.3.1 Základní pojmy

Zvláštní režim představuje svá specifika, a proto je nutné pro účely tohoto zákona vymezit poskytovatele cestovních služeb, zákazníka a cestovní službu, jež jsou také definovány v § 89 odst. 2 ZDPH.

Poskytovatelem cestovní služby se považuje osoba povinná k dani. Otavová, Sobotková a Svoboda (2012, s. 47) vysvětlují, že se může jednat nejen o cestovní kanceláře nebo agentury, ale i o podnikatele poskytující služby cestovního ruchu.

Zákazníkem podle § 89 odst. 2 b) je osoba, které byla poskytnuta cestovní služba. Otavová, Sobotková a Svoboda (2012, s. 47) opět dodávají, že se může jednat o příjemce služby (spotřebitele), tak i jinou osobu povinnou k dani, která tyto služby dále prodává.

Cestovní službou je chápána kombinace služeb, jež byla poskytnuta od jiných plátců daně. Dle § 89 odst. 2 c) se může jednat o cestovní službu i v případě po-

skytnutí služby dopravy nebo ubytování, nebo kombinace ubytování nebo dopravy s jinou cestovní službou.

3.3.2 Místo plnění

Místo plnění v případě poskytnutí služeb cestovního ruchu je stanovováno na základě ustanovení vycházejícího z § 89 odst. 4 ZDPH. Pro účely tohoto zákona se místo plnění nachází tam, kde má poskytovatel této služby sídlo, nebo provozovnu.

Definici provozovny, která musí splňovat podmínky stálosti a technických a personálních zdrojů, můžeme nalézt v § 4 v odst. 1 písm. j) v zákoně o DPH.

3.3.3 Základ daně

Ustanovení týkající se základu daně u poskytnutých cestovních služeb je obsaženo v § 89 odst. 3 ZDPH. Základem daně pro účely zvláštního režimu pro cestovní služby je přírážka poskytovatele služeb cestovního ruchu snížena o daň z přírážky.

Tato přírážka se vypočítá jako rozdíl mezi celkovou peněžní částkou, kterou má cestovní kancelář obdržet jako úplatu za jednotlivé poskytnuté služby (výnos) a celkovou částkou, kterou cestovní kancelář zaplatila za nákup služeb spojených s tímto zájezdem (náklad). Přírážku je také možné stanovit za zdaňovací období. Jak také uvádí Otavová, Sobotková a Svoboda (2012, s. 51), jedná se o částku včetně DPH.

V rámci ustanovení § 89 odst. 3 zákona o DPH je také uvedeno, že pokud při výpočtu přírážky dojde k zápornému rozdílu, základem daně je nula.

Na základě § 89 odst. 6 téhož zákona se na zvláštní režim u cestovních služeb aplikuje základní sazba daně 21 %.

V případě poskytnutí služeb z vlastních kapacit je možné se opřít o tvrzení Otavové, Sobotkové a Svobody (2012, s. 54), kteří uvádějí, že základem daně je na základě § 89 odst. 11 cena obvyklá, jež je určena podle zákona č. 151/1997 Sb. o oceňování majetku, ve znění pozdějších předpisů. Autoři poukazují také na to, že součástí ceny obvyklé je DPH.

Výpočet daně je následně proveden způsobem, jak je tomu v případě běžného režimu (viz kapitola 3.2.5).

3.3.4 Výpočet daňové povinnosti

Daňová povinnost poskytovatele cestovních služeb se vypočítá vynásobením základu daně a koeficientu pro základní sazbu daně, který je 0,1667, jenž byl zjištěn na základě následujícího výpočtu: $21 \div (100 + 21)$ a poté zaokrouhlen a čtyři desetinná místa.

Tento postup pro stanovení daňové povinnosti je také ustanoven v § 37 ZDPH, kde lze najít i způsob zaokrouhlování vypočtené daně.

3.3.5 Osvobození od daně

Služby cestovního ruchu poskytnuté do třetích zemí jsou podle § 89 odst. 7 osvobozeny od daně s nárokem na odpočet daně. Jedná se o cestovní služby, které poskytovatel nakoupil od jiných osob povinných k dani.

Otavová, Sobotková a Svoboda (2012, s. 51) uvádí, že součástí osvobození u cestovních služeb je i přírážka.

Autoři (2012, s. 58) také zmiňují, že letecká přeprava osob s místem určení do třetích zemí je osvobozena od daně s nárokem na odpočet daně, jelikož také spadá pod poskytnuté služby v rámci území třetích zemí.

V případě kdy je cestovní služba poskytnuta v rámci území EU i mimo něj, je na základě § 89 odst. 7 cestovní služba osvobozena v poměrné části připadající na území třetích zemí.

3.3.6 Nárok na odpočet daně

Autoři Otavová, Sobotková a Svoboda (2012, s. 57-58) poukazují, že v případě použití zvláštního režimu u cestovních služeb nemá poskytovatel nárok na odpočet daně z nakoupených služeb od jiných osob povinných k dani. Současně není možné podle § 89 odst. 8, aby si poskytovatel uplatnil nárok na odpočet či vrácení daně v jiném členské státě u zboží a u cestovních služeb, jež nakoupil od plátců nebo osob registrovaných v jiném členském státě.

Dále podle ustanovení § 89 odst. 10 nemá plátce DPH, jenž nakupuje cestovní služby, nárok na odpočet daně z přírážky.

3.4 Judikatura

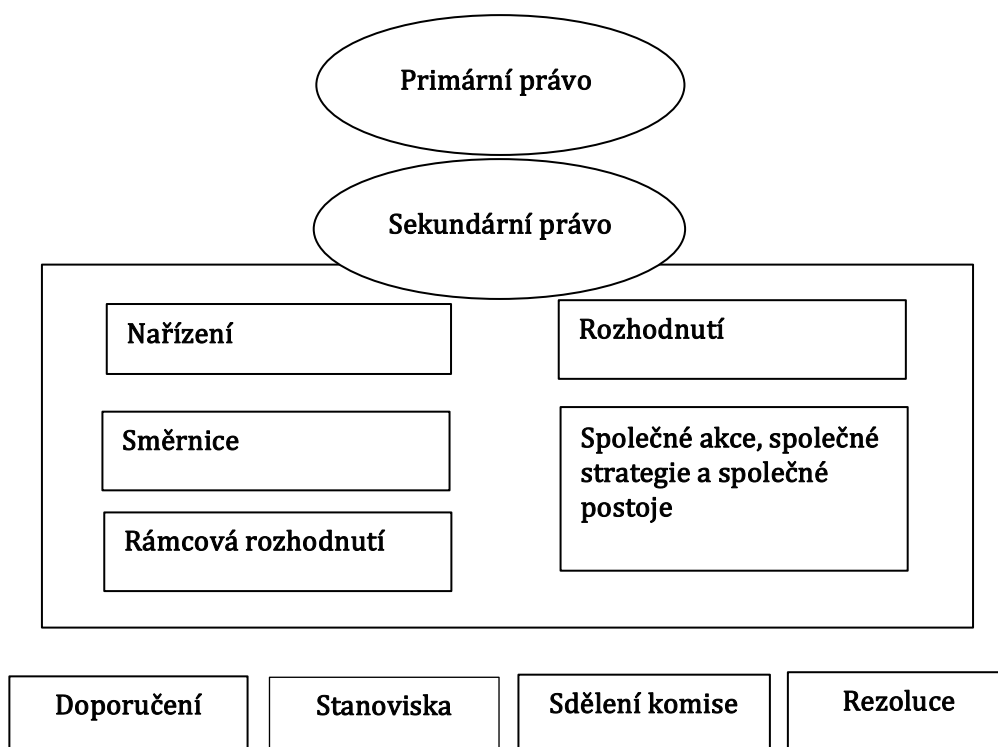
Úkolem soudů je provádět rozhodovací činnosti. Soudní rozhodnutí a výsledky jsou publikovány v podobě judikátů. Forejtová a Tronečková (2011, s. 69) popisují Soudní dvůr Evropské unie jako důležitý orgán EU, který má speciální funkci. Úkolem soudů je jednání vycházející ze zakladatelských smluv a z jednacích řádů. Soudní dvůr, jako orgán EU, má udělenou pravomoc být rozhodujícím orgánem, který rozsuzuje spory členských států EU vyústěné v podání žaloby. Mezi další kompetence Evropského soudního dvora patří řízení o předběžných otázkách týkajících se výkladu smluv, platnosti a výkladu aktů přijatých orgány, institucemi nebo jinými subjekty EU.

Evropská komise vymezuje Soudní dvůr jako mnohojazyčnou instituci, která ve spolupráci se soudy a tribunály členských států se stará a dohlíží na jednotný výklad práva EU ve všech členských státech (Evropa, 2016).

Soudní dvůr EU provádí výsledné rozhodnutí v případě sporů mezi vládami členských států a evropskými institucemi. Součástí jeho projednávání jsou také žaloby jednotlivců či organizací proti institucím EU (Judikáty, 2010).

Obr. 1 Grafické znázornění závaznosti práva EU

Zdroj: Forejtová a Tronečková (2011, s. 67), vlastní zpracování



Na obrázku (obr. 1) lze vidět znázornění závaznosti práva v Evropské unii podle Forejtové a Tronečkové (2011, s. 52-68). **Primární právo** EU představuje podle autorek systém pluralitních mezinárodních smluv, které se třídí do mnoha skupin. Do primárního práva EU jsou řazeny zakladatelské smlouvy, novelizační smlouvy, protokoly a hlášení, smlouvy o přistoupení nebo listina základních práv EU.

Sekundární právo pojímá početnější seskupení právních norem. Je přijímáno Komisí, Radou EU, Evropským parlamentem a dalšími orgány EU. Sekundární právo se dělí podle závaznosti a nezávaznosti právních aktů. Mezi právně závazné se řadí obzvláště nařízení, směrnice a rozhodnutí.

Nařízení popisují autorky jako právní akt, který má všeobecnou účinnost a závaznost. Použitelnost nařízení počíná dnem publikování v Úředním věstníku a je použitelné a právně závazné i v rámci zemí Evropské unie.

Směrnice je právně závazná pro ty členské státy EU, kterým je určena. Jejím cílem je dosažení harmonizace států pomocí implementace právních norem směrnice do národního právního řádu, avšak je nutné, aby byla v souladu s primárním právem.

Rámcová rozhodnutí jsou rozhodnutí v oblasti společné obrany a bezpečnosti. Jedná se tedy o původní společné akce, strategie a postoje. Do přijetí Lisabonské smlouvy se tato rozhodnutí týkala soudní a policejní spolupráce v trestních činech.

Po jejím přijetí se však jedná o rozhodnutí prováděná pro oblast bezpečnosti, svobody a práva.

Rozhodnutí jsou platná v celém rozsahu. Autorky uvádí rozsudky Soudního dvora jako příklad významného, závazného a přímo vykonatelného účinku rozhodnutí. Tato rozhodnutí mají kompetenci vydávat orgány EU, jež jsou pověřeny na základě smlouvy. Takovým pověřeným orgánem může být i Komise EU.

Doporučení může provádět jakýkoliv orgán Evropské unie. Jedná se o instrukce, pokyny či poučení, které mohou napomoci k provádění dané činnosti. Autorky uvádí, že prováděná doporučení mohou být směřována i na jiné orgány EU.

Stanoviska jsou publikována v rámci těch členských států, kterých se daná problematika týká. Může se jednat například o záležitosti ohledně státního rozpočtu dané země či o výzvu ohledně poskytování více informací v rámci EU. Autorky také poukazují na to, že stanoviska a doporučení spolu značně souvisí.

Sdělení představuje popis dané situace, pravidel a informací o průběhu jednání, jež budou v budoucnu uskutečněna. Tyto sdělení, stejně jako doporučení a stanoviska nejsou právně závazné.

Rezoluce je výraz pro prohlášení Rady EU, jež však také není právně závazný.

Primární a sekundární právo Evropské unie představuje tedy podle Forejtové a Tronečkové (2011, s. 50) pro členské státy EU, stejně tak pro fyzické i právnické osoby povinnost dodržovat veškerá ustanovení, nařízení, směrnice a pravidla chování, jež jsou pro tyto státy právně závazné. Primární právo je však svým významem nadřazeno nad právem sekundárním.

3.4.1 Přímý účinek Směrnice EU

Směrnicí se řídí všechny členské státy EU, avšak jak také uvádí Drábová, Holubová a Tomíček (2015, s. XVI), mohou ji využít i sami plátcí daně, pokud jim ZDPH upírá práva, jež jim uděluje dané ustanovení Směrnice.

Přímý účinek Směrnice EU je vymezen jako právo uplatnit ustanovení, pokud jsou vnitrostátní předpisy daného členského státu v nesouladu a je vázán na splnění podmínky, kterou je, že ustanovení Směrnice musí být jasné, dostatečně určité, bezpodmínečné, a že lhůta k její implementaci již uplynula.

3.4.2 Soudní dvůr Evropské unie

Soudní dvůr Evropské unie (2015) sídlí v Lucemburku a byl zřízen v roce 1952 za účelem správného dodržování a totožného vykládání právních předpisů EU v rámci všech členských zemí Evropské unie.

Úkolem Soudního dvora je v případě nespolečného uplatňování práva EU řešit právní spory členských států a orgánů EU a následně rozhodovat o jejich vypořádání. Posláním Soudního dvora je rozhodovat o předběžných otázkách, pokud dojde ke sporu ohledně správnosti výkladu evropského práva. Soudní dvůr má v tomto případě za úkol danou projednávanou situaci objasnit.

Jestliže některý členský stát poruší právní předpisy Evropské unie, vzniká Evropské komisi či jinému členskému státu kompetence k podání žaloby pro nesplnění povinností členského státu EU.

Na základě rozhodnutí Soudního dvora může dojít ke zrušení některého z právních předpisů. Žalobu na neplatnost mohou podat všechny členské státy, Rada EU, Komise či Evropský parlament. K této žádosti o zrušení právního předpisu může dojít v případě, kdy je v nesouladu se Smlouvami EU nebo lidskými právy.

Cílem Soudního dvora je zajistit činnost EU. Pokud některý z orgánů EU, jako je Evropský parlament, Rada či Komise nepřijmou některé z důležitých rozhodnutí, mají členské státy možnost podat k Soudnímu dvoru žalobu na nečinnost.

Posledním hlavním úkolem Soudního dvora EU je projednávání žaloby o náhradu škody, kterou má možnost podat jednotlivec či podnik v případě, kdy došlo k jeho poškození, které zapříčinila Evropská unie.

Hlavními orgány soudu, jež napomáhají v řešení již zmíněných projednávání je Soudní dvůr, Tribunál a Soud pro veřejnou službu.

4 Vlastní práce

4.1 Rozbor judikatury Evropského soudního dvora

Pravomocí Evropského soudního dvora dle článku 220 Smlouvy o založení Evropského společenství, jak Berger (2010, s. 47) uvádí, je vykládat příslušná ustanovení práva Společenství. Výklad Směrnice o DPH primárně upravuje oblast daně z přidané hodnoty. Metody výkladu a obecné právní zásady zahrnující obecně platné zásady práva Společenství i specifické zásady je nutné respektovat. Obecně je požadována jednotná, napříč Společenstvím konformní aplikace práva Společenství. Soudní dvůr EU využívá obecných i vnitrostátně uznávaných metod výkladů práva tak, aby byla jednotná platnost práva Společenství zajištěna. V případě nejasnosti ve výkladu může Evropský soudní dvůr rozhodovat o předběžných otázkách soudů členských států.

4.1.1 Zákazník vs. cestující C-269/11

Nesplnění povinnosti státem – Daně – DPH – Směrnice 2006/112/ES – Články 306 až 310 – Zvláštní režim pro cestovní kanceláře – Rozdíly mezi jazykovými verzemi – Vnitrostátní právní úprava, která stanoví použití zvláštního režimu na jiné osoby než cestující – Pojmy „cestující“ a „zákazník“.

Evropská komise podala dne 31. května 2011 žalobu proti České republice, ve věci C-269/11 (2013), z důvodu nesplnění povinnosti státem vyplívající z článku 306 až 310 směrnice Rady 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty.

Této žalobě předcházela výzva, která byla České republice doručena dne 23. března 2007. Evropská komise upozorňovala Českou republiku na porušení Směrnice EU, díky čemuž by mohlo dojít k úniku finančních prostředků EU. Česká republika však na výzvu od Evropské komise reagovala s nesouhlasem. Jelikož Komise s touto reakcí byla nespokojena, uveřejnila dne 29. února 2008 stanovisko, že v případě, kdy na základě porušení Směrnice dojde k úniku finančních zdrojů EU, má Unie nárok na celou částku těchto zdrojů včetně úroků z prodlení. Na základě neuspokojivé odpovědi od České republiky, která s tímto odůvodněným stanoviskem opět nesouhlasila, podala Komise žalobu na Českou republiku k Evropskému soudnímu dvoru.

Účastníci řízení:

Žalobkyně	Evropská komise (zástupkyně: L. Lozano Palacios, M. Šimerdová, zmocněnkyně)
Žalovaná	Česká republika
Jednací jazyk	čeština

Předmět věci:

Nesplnění povinnosti státem – Porušení článku 306 až 310 směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty – Vnitrostátní právní předpisy, podle kterých se zvláštní režim zdanění cestovních kanceláří použije na plnění, která cestovní kanceláře uskutečňují ve prospěch jiných osob než cestujících.

Výrok rozsudku:

Soudní dvůr v důsledku jednání ve věci C-269/11 (2013) žalobu zamítl. Evropské komisi byla uložena náhrada nákladů řízení vynaložených Českou republikou. Řecká republika, Španělské království, Francouzská republika, Polská republika a Finská republika budou nést vlastní náklady řízení.

Česká republika byla žalovaná za to, že nesplňuje povinnosti státu, jelikož cestovní kanceláře mohou uplatňovat dle § 89 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, zvláštní režim na poskytování cestovních služeb právnické osobě, která prodává tuto službu dále cestovním kancelářím, tedy jiným osobám než cestujícím.

Dle § 89 č. 234/2004 Sb. o dani z přidané hodnoty: „*zvláštní režim je povinen použít poskytovatel cestovní služby, který jedná se zákazníkem vlastním jménem, při poskytnutí cestovní služby zákazníkovi*“. Také dle článku 26 Šesté směrnice uplatní cestovní kanceláře zvláštní režim daně z přidané hodnoty jedná-li se zákazník svým vlastním jménem a k uskutečnění cesty využívají dodání zboží a poskytování služeb jinými osobami povinnými k dani. Avšak ustanovení článků 306 až 310 Směrnice o DPH používá výraz „cestující“. Předmět sporu se tedy týkal také rozdílnosti v překladu výrazů „zákazník“ a „cestující“, který se liší vzhledem k různým jazykovým verzím ustanovení. Například anglická verze a řada dalších jazykových znění článku 306 až 310 používá výraz „zákazník“ místo „cestující“, který je uveden ve francouzském a německém znění Směrnice. Soudní dvůr dospěl k závěru, že ustanovení článků 306 až 310 Směrnice o DPH je třeba vykládat v souladu s přístupem založeným na zákazníkovi, tedy poté je možno použít zvláštní režim DPH i na jiný ekonomický subjekt než je cestovní kancelář.

4.1.2 Poskytování jedné služby cestovního ruchu C-220/11

Článek 104 odst. 3 první pododstavec jednacího řádu – Směrnice o DPH – Zvláštní režim zdanění cestovních kanceláří – Poskytování služeb autobusové přepravy cestovním kancelářím bez jakýchkoliv dalších služeb.

Účastníci řízení:

Žalobkyně	Star Coaches, s. r. o.
Žalovaný	Finanční ředitelství pro hlavní město Prahu
Jednací jazyk	čeština

Předmět věci:

Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce – Nejvyšší správní soud – Výklad článku 306 směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty – Použití zvláštního režimu pro cestovní kanceláře na hospodářský subjekt, který aniž by byl cestovní kancelář poskytuje cestovním kancelářím autobusovou přepravu a nikoli jiné cestovní služby.

Výrok rozsudku:

Na základě žádosti o projednávání ve věci C-220/11 (2012) Soudní dvůr EU rozhodl tak, že přeprava osob, jež je zajišťována přepravní společností tím způsobem, že poskytuje pouze autobusovou přepravu osob pro cestovní kanceláře, neuskutečňuje plnění, na která může být aplikován zvláštní režim DPH pro cestovní služby podle článku 306 směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu o společném systému daně z přidané hodnoty, jelikož neposkytuje žádné další služby, jako je ubytování, průvodcovská činnost nebo poskytování rad.

Tato žaloba na Finanční ředitelství pro hlavní město Prahu, kterou podala společnost Star Coaches, s. r. o., jež uskutečňuje autobusovou přepravu osob, se týká možnosti uplatňování zvláštního režimu DPH u poskytovaných služeb pro cestovní kanceláře. Článek 306 Směrnice o DPH říká, že: „*členské státy uplatňují zvláštní režim DPH na plnění uskutečňovaná cestovními kancelářemi v souladu s touto kapitolou, jedná-li cestovní kanceláře s cestujícími svým vlastním jménem k uskutečnění cesty využívající dodání zboží a poskytnutí služeb jinými osobami povinnými k dani,*“.

Výrokem Evropského soudního dvora bylo, že společnost neposkytuje další služby cestovního ruchu, jelikož poskytuje pouze autobusovou přepravu osob. Tudíž nemůže být uplatněn zvláštní režim DPH.

Český zákon sice říká, že službou cestovního ruchu dle § 89 odst. 2 písmena c) ZDPH se rozumí: „*poskytnutí služby zákazníkovi, která zahrnuje kombinace služeb cestovního ruchu a popřípadě zboží, pokud jsou jednotlivé služby cestovního ruchu a zboží nakoupené od jiných osob povinných k dani*“ (Marková, 2015, s. 147), avšak

pokud dojde k rozporu mezi národními předpisy a evropskými směrnici vychází se, na základě zásady nadřazenosti, ze směrnic EU.

4.1.3 Použití zvláštního režimu C-200/04

Šestá směrnice o DPH – Zvláštní režim cestovních kanceláří a organizátorů turistických zájezdů – Článek 26 odst. 1 – Rozsah působnosti – Soubor služeb zahrnující dopravu do cílového státu nebo pobyt v něm a výuku jazyků – Hlavní služba a doplňkové služby – Směrnice 90/214/EHS o soukromých službách pro cesty, pobyty a zájezdy.

Účastníci řízení:

Žalobce	Finanzamt Heidelberg
Žalovaný	iSt Internationale Sprach- und Studienreisen GmbH
Jednací jazyk	němčina

Předmět věci:

Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce, zda zvláštní režim cestovních kanceláří stanovený v článku 26 Šesté směrnice Rady 77/388/EHS zahrnuje plnění organizátorů studijních, zejména jazykových programů v zahraničí. Žádost o rozhodnutí byla podaná Bundesfinanzhof (Německo) dne 18. března 2004, došla Soudnímu dvoru dne 5. května 2005.

Výrok rozsudku:

Soudní dvůr ve věci C-200/04 (2005) rozhodl na základě článku 26 Šesté směrnice Rady 77/388/EHS ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně je nutno vykládat ve smyslu, že je aplikovatelný na ekonomický subjekt poskytující služby v rámci programu „High-School“ a „College“, které spočívají v pořádání zahraničních jazykových a studijních cest, přičemž ekonomický subjekt nabízí jako protihodnotu za uhrazení celkové ceny svým klientům svým vlastním jménem pobyt v zahraničí v délce tří až deseti měsíců a za tímto účelem pověřuje poskytováním služeb jiné osoby povinné k dani.

Žalovaný subjekt, jímž je iSt Internationale Sprach- und Studienreisen GmbH, nabízí vlastním jménem služby z programu „High-School“ a „College“, jež jsou uskutečňovány mimo tuzemsko. Poskytování služeb jako je doprava, ubytování a výuka jazyků se vztahuje na jiné osoby podléhající dani.

Článek 26 odst. 1 Šesté směrnice o zvláštním režimu DPH nám říká: „členské státy uplatňují zvláštní režim DPH na plnění uskutečňovaná cestovními kancelářemi v souladu s touto kapitolou, jedná-li cestovní kanceláře s cestujícími svým vlastním jménem a k uskutečnění cesty využívají dodání zboží a poskytnutí služeb jinými

osobami povinnými k dani. Tento zvláštní režim se nevztahuje na cestovní kanceláře, které vystupují jen jako zprostředkovatelé“.

4.1.4 Storno poplatky C-277/05

DPH – Nevratné zálohy uhrazené v rámci smluv týkajících se poskytování služeb podléhajících DPH, které si poskytovatel ponechá v případě odstoupení od smlouvy – Kvalifikace.

Účastníci řízení:

Žalobce	Société thermale d'Eugénie-les-Bains
Žalovaný	Ministère de l'Économie, des Finances et de l'Industrie
Jednací jazyk	francouzština

Předmět věci:

Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce na základě článku 234 ES, jež byla podaná rozhodnutím Conseil d'État (Francie) ze dne 18. května 2005, došla Soudnímu dvoru dne 5. července 2005.

Výrok rozsudku:

V projednávání věci C-277/05 (2007) dospěl Evropský soudní dvůr, na základě článku 2 odst. 1 a článku 6 odst. 1 Šesté směrnice Rady 77/388/EHS ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně, k závěru, že částky podléhající dani z přidané hodnoty musí být v případě, pokud zákazník využije možnosti odstoupení od smlouvy, která mu přísluší a provozovatel hotelového zařízení si tyto částky ponechá, považovány za paušální odškodnění za zrušení smlouvy zaplacené jako náhrada škody vzniklá v důsledku toho, že zákazník nesplnil smlouvu, jež není v přímé souvislosti s jakoukoli službou poskytovanou za protiplnění a jako takové za nepodléhající této dani.

Předmětem projednávání bylo, zda předem uhrazené částky za poskytnutí hotelových služeb, které si v důsledku odstoupení klienta od smlouvy poskytovatel ponechal, podléhají DPH. Žalobce provozuje lázeňské zařízení, které zahrnuje hotelové a restaurační činnosti.

Evropský soudní dvůr rozhodl tak, že ponechané částky za rezervaci, na základě odstoupení od dohodnuté smlouvy, nepodléhají DPH, jelikož přímo nesouvisí s poskytovanou službou.

Článek 2 odst. 1 nám říká, že předmětem DPH je: „*poskytnutí služby za úplatu skutečněné v rámci členského státu osobou povinnou k dani, která jedná jako taková*“. V případě tohoto rozsudku se jednalo o poskytnutí služby, ke které však v důsledku odstoupení od smlouvy nedošlo.

4.1.5 Způsob zjištění cen vlastních služeb C-291/03

DPH – Článek 26 Šesté směrnice o DPH – Režim cestovních kanceláří a organizátorů turistických zájezdů – Vlastní plnění od třetích osob – Způsob výpočtu základu daně – Rozdělení jednotné ceny mezi plnění koupená a plnění vlastní – Použití kritéria tržní hodnoty.

Účastníci řízení:

Žalobce	MyTravel plc
Žalovaný	Commissioners of Customs & Excise
Jednací jazyk	angličtina

Předmět věci:

Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce na základě článku 234 ES, podaná rozhodnutím VAT and Duties Tribunal, Manchester (Spojené království) ze dne 30. června 2003, došla Soudnímu dvoru dne 4. července 2003.

Výrok rozsudku:

Ve věci C-291/03 (2005) Soudní dvůr EU učinil závěr, že cestovní kancelář nebo organizátor turistických zájezdů, kteří podali pro daňové období přiznání k dani z přidané hodnoty, přičemž použili metodu stanovenou vnitrostátní právní úpravou, která do vnitrostátního práva provádí Šestou směrnici Rady 77/388/EHS ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu.

Článek 26 Šesté směrnice 77/388/EHS musí být vykládán tak, že cestovní kancelář nebo organizátor turistických zájezdů, kteří za jednotnou cenu poskytují cestujícímu plnění koupená od třetích osob a vlastní plnění, musí v zásadě oddělit část souborné služby odpovídající jejich vlastním plněním na základě jejich tržní hodnoty, jestliže tato hodnota může být určena. V tomto případě může osoba povinná k dani použít kritérium skutečných nákladů jen jestliže prokáže, že toto kritérium věrně vyjadřuje skutečnou strukturu souborné služby. Použití kritéria tržní hodnoty není vázáno na podmínku, aby toto použití bylo jednodušší než použití metody založené na skutečných nákladech, ani na podmínku, aby vedlo ke stejné povinnosti k DPH nebo k povinnosti podobné té, která by byla získána při použití metody založené na skutečných nákladech.

Předmětem sporu mezi společnostmi MyTravel plc a Commissioners of Customs & Excise bylo projednávání o použitelnosti režimu stanoveném v článku 26 Šesté směrnice. Společnost MyTravel plc organizuje pobyty v zahraničí za jednotnou cenu, nakupuje ubytování od třetích osob a zajišťuje dopravu cestujících na místo pobytu vlastní leteckou společností.

Článek 26 uvádí použití zvláštního režimu pro plnění uskutečňovaná cestovními kancelářemi a organizátory turistických zájezdů. Cestovní kanceláře a organizátoři turistických zájezdů postupují dle tohoto článku, jednají-li se zákazníci vlastním jménem a k uskutečnění cesty využívají dodání zboží a poskytování služeb jinými osobami povinnými k dani.

V případě letecké dopravy společnosti MyTravel plc se však nejedná o poskytování služeb nakoupených od jiných osob, nýbrž o využití vlastní letecké společnosti, tudíž se pro tuto službu použije metoda založená na tržní hodnotě.

4.1.6 Použití zvláštního režimu C-163/91

Daňová ustanovení – Harmonizace práv – Daň z obratu – Společný systém daně z přidané hodnoty – Zvláštní režim pro cestovní kanceláře – Služba omezena na poskytování ubytování.

Účastníci řízení:

Žalobce	Fiscal group Beheersmaatschappij Van Ginkel Waddinxveen BV, Reis- en Passagebureau Van Ginkel BV
Žalovaný	Inspecteur der omzetbelasting te Utrecht
Jednací jazyk	holandština

Předmět věci:

Jednání o výkladu článku 26 Šesté směrnice Rady 77/388/EHS ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkající se daní z obratu. O společném systému daně z přidané hodnoty: jednotném základu daně. Žádost předložena Soudnímu dvoru dne 4. června 1991.

Výrok rozsudku:

Na základě ustanovení článku 26 směrnice Rady 77/388/EHS o společném systému daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně, musí být věc C-163/91 (1992) dle Soudního dvora vykládána v tom smyslu, že skutečnost, že přeprava cestujících není zajištěna cestovní kanceláří, ale že cestovní kancelář pouze poskytuje zákazníkovi ubytování jako takové, které však není možné vyloučit z oblasti působnosti článku 26.

Předmětem jednání ve věci C-163/91 bylo, zda poskytování ubytování, jako služby zákazníkovi, spadá pod zvláštní režim daně z přidané hodnoty pro cestovní kanceláře. V tomto případě součástí poskytnuté cestovní služby od provozovatele cestovní kanceláře není doprava zákazníka na místo, ale je pouze poskytnuto ubytování v místě dovolené.

Článek 26 Šesté směrnice se týká zvláštního režimu daně z přidané hodnoty u poskytovaných cestovních služeb. Na základě tohoto článku lze říci, že pro použití zvláštního režimu postačuje poskytnutí jedné služby, jak je tomu i v tomto případě, kdy bylo zákazníkovi poskytnuto pouze ubytování.

4.1.7 Výpočet základu daně C-149/01

Šestá směrnice o DPH – Článek 26 – Zvláštní režim daně z přidané hodnoty pro zdanění služeb cestovních kanceláří – Základ daně – Celková částka, kterou hradí cestující.

Účastníci řízení:

Žalobce	Commissioners of Customs & Excise
Žalovaný	First Choice Holidays plc
Jednací jazyk	angličtina

Předmět věci:

Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce, doručená Soudnímu dvoru dne 13. března 2001, na základě článku 26 Šesté směrnice Rady 77/388/ES o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – společný systém daně z přidané hodnoty. Dále o otázce týkající se pojmu „celková částka, kterou má zaplatit cestující“, obsaženém v článku 26 odst. 2.

Výrok rozsudku:

Soudní dvůr v projednávání věci C-149/01 (2002) na základě článku 26 odst. 2 směrnice Rady 77/388/EHS ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států rozhodl tak, že „celková částka, kterou má zaplatit cestující“, obsažená v tomto ustanovení, je třeba vykládat tak, že se vztahuje na všechny částky získané jako protiplnění za poskytnuté služby od cestovní kanceláře. Zvláštní režim stanovený v článku 26 se vztahuje bez ohledu na to, zda jsou tyto částky zaplacený cestujícím nebo prostřednictvím třetích stran.

First Choice Holiday plc, na niž byla podána žaloba, vytváří a organizuje prázdninové balíčky dovolené, jež jsou prezentovány prostřednictvím katalogů a prodávány prostřednictvím jiné cestovní kanceláře. Smlouva, kterou se řídí vztahy mezi First Choice Holiday plc a cestovní kanceláří uvádí, že za každou prodanou dovolenou za katalogovou cenu má cestovní kancelář nárok na provizi, která se vypočítá jako procento (obvykle 10 %) z ceny. Cestovní kancelář však mohla tento zájezd prodat se slevou za cenu nižší než je uvedena v katalogu, avšak rozdíl poté musela doplatit sama.

Předmětem podání žaloby proti First Choice Holiday plc bylo, zda „celková částka, kterou má zaplatit cestující“ zahrnuje dodatečnou částku, jež se rovná udělené slevě.

Základem daně u služby je vše, co tvoří protiplnění za službu. Na základě článku 26 odst. 2 Šesté směrnice Rady 77/388/ES lze dospět k závěru, že „celková částka, kterou má zaplatit cestující“ obsahuje udělenou slevu z ceny v katalogu, jež musí cestovní kancelář zaplatit, jelikož tuto slevu dala zákazníkovi při prodeji zájezdu jednajícím jako prostředník First Choice Holiday plc.

4.1.8 Místo zdanitelného plnění u prodejce C-260/95

Daňové předpisy – Harmonizace právních předpisů – Společný systém daně z přidané hodnoty – Šestá směrnice – Zvláštní režim pro cestovní kanceláře - Určení – Cestovní kancelář se sídlem v členském státě poskytujícím služby prostřednictvím zástupce usazeného v jiném členském státě – Zdanění v členském státě, ve kterém je zástupce usazen – Určení místa zdanitelného plnění.

Účastníci řízení:

Žalobce	Commissioners of Customs Excise
Žalovaný	DFDS A/S
Jednací jazyk	angličtina

Předmět věci:

Výklad článku 26 Šesté směrnice Rady (77/388/EHS) ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu, společného systému daně z přidané hodnoty: jednotného základu daně, na základě předběžných otázek doručených Soudnímu dvoru dne 4. srpna 1995.

Výrok rozsudku:

Společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně musí být dle projednávání ve věci C-260/95 (1997) vykládán ve smyslu, že pokud cestovní agentura se sídlem v jednom členském státě poskytuje služby pro cestující prostřednictvím dceřiné společnosti působící v jiném členském státě, je DPH splatná za tyto služby v tomto státě, pokud tato společnost, která působí jako pouhý pomocný orgán provozovatele zájezdu má lidské a materiální zdroje charakteristické stále provozovny.

V tomto případě, kdy se jedná o cestovní služby podléhající zvláštnímu režimu DPH, byla řešena otázka týkající se určení místa zdanění. Dánská cestovní agentura DFDS A/S poskytuje svým zákazníkům cestovní služby prostřednictvím dceřiné společnosti se sídlem v jiném členském státě.

Společnost DFDS A/S je vlastníkem dceřiné společnosti ve Velké Británii, která ji v této zemi zastupuje. Správci DPH ve Velké Británii se domáhali zaplacení daně za zájezdy, jež pořádala DFDS A/S, avšak britská společnost tyto zájezdy prodávala. Dánská společnost však měla za to, že marže cestovní agentury podléhá státu jejího sídla.

Soud učinil rozhodnutí, na jehož základě nelze za místo plnění považovat mateřskou společnost v Dánsku, jelikož s ohledem na osvobození těchto služeb v některých členských státech by mohlo dojít k narušení hospodářské soutěže. Z tohoto důvodu soud dále zkoumal, zda má DFDS A/S ve Velké Británii nezávislou stálou provozovnu, která disponuje lidskými i materiálními zdroji, což i později potvrdil. Tudíž na základě tohoto zjištění je možné postupovat podle článku 26 odst. 2 Šesté směrnice, která místem plnění stanovuje druhý členský stát, kde má dceřiná zprostředkovatelská společnost provozovnu. Na základě tohoto ustanovení dochází ke zdanitelnému plnění ve Velké Británii.

4.1.9 Místo zdanitelného plnění u mezinárodní přepravy C-116/96

Daňové předpisy – Harmonizace právních předpisů – Společný systém daně z přidané hodnoty – Šestá směrnice – Poskytování služeb – Stanovení místa zdanitelného plnění u služby – Poskytování přeshraniční osobní dopravy – Rozdělení celkového protiplnění za služby mezi členskými státy s ohledem na ujetou vzdálenost v každém z těchto států.

Účastníci řízení:

Žalobce	Reisebüro Binder GmbH
Žalovaný	Finanzamt Stuttgart-Körperschaften
Jednací jazyk	němčina

Předmět věci:

Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce týkající se výkladu článku 9 odst. 2 Šesté směrnice Rady 77/388/EHS ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu, která byla doručena Soudnímu dvoru dne 8. února 1996.

Výrok rozsudku:

Článek 9 odst. 2 Šesté směrnice Rady 77/388/EHS musí být ve věci C-116/96 (1997) vykládán v tom smyslu, že v případě přeshraniční osobní dopravy cestujících na all-inclusive zájezd, celková protihodnota za tyto služby musí být pro tyto účely daně rozdělena na základě poměru s ohledem na ujetou vzdálenost v každém státě.

Předmětem jednání ve věci C-116/96 bylo určení místa zdanitelného plnění. Článek 9 Šesté směrnice stanovuje místem plnění při poskytování služby místo, kde má poskytovatel sídlo nebo stálou provozovnu, z níž službu poskytuje. Nemá-li poskytovatel takové sídlo či provozovnu, místem plnění je místo trvalého bydliště nebo tam, kde se obvykle zdržuje. Avšak místem plnění při poskytování přepravních služeb se považuje místo, kde se přeprava uskutečňuje, s přihlédnutím ke vzdálenosti.

Dále je třeba článek 9 odst. 2 b) vykládat za účelem zjištění základu daně tak, že celková hodnota protiplnění musí být úměrně rozdělena vzhledem k ujeté vzdálenosti v rámci určitého území státu.

Žalobce nicméně zastává názor, že článek 9 odst. 2 b) definuje pouze místo plnění poskytnuté služby a pro účely rozdělení mohou být použity i jiné faktory než je vzdálenost. Například doba trvání cesty v různých zemích. Žalovaný však tvrdí, že článek 9 Šesté směrnice nařizuje celkovou protihodnotu za poskytnuté služby vždy rozdělit podle vzdálenosti v daném státě.

Soudní dvůr na základě článku 9 odst. 2 b) Šesté směrnice Rady 77/388/EHS rozhodl, že jednotný základ daně, v případě přeshraniční přepravy cestujících na all-inclusive zájezd, musí být vykládán tak, že ta část dopravního provozu musí být zdaněna na základě poměru, který je vypočten s přihlédnutím k ujeté vzdálenosti v tomto státě.

4.1.10 Zhodnocení judikátů Evropského soudního dvora a znění § 89 ZDPH

Kapitola nazvaná rozbor judikatury Evropského soudního dvora je věnována judikátům týkajících se oblasti služeb cestovního ruchu. Velké množství řešených případů se týká výkladu článku 26 Šesté směrnice Rady 77/388/EHS ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Společný systém daně z přidané hodnoty. Jsou zde však řešeny i jiné případy vztahující se k DPH u cestovních služeb.

Prvním řešeným sporem ve věci C-269/01 je žaloba proti České republice, která údajně porušila článek 306 až 310 směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty. Jak se však ukázalo, tato Směrnice byla při vstupu České republiky do EU špatně implementována do českého právního řádu § 89 ZDPH, k čemuž došlo z příčiny špatného překladu pojmu „zákazník“ z anglické verze Směrnice, na místo „cestujícího“, který je dle Soudního dvora správně vysvětlen a přeložen například v německé verzi.

Z důvodu žaloby Evropské komise na Českou republiku a z důvodu rozdílné definice zákazníka v § 89 ZDPH oproti cestujícímu ve Směrnici o DPH se očekávalo, že Česká republika bude nucena tuto odlišnost ve svém ustanovení § 89 odst. 2 ZDPH pozměnit. Česká republika se však k této situaci od počátku stavěla nesouhlasně. Již na zmiňované výzvy Evropské komise reagovala v rozporu. Také jak uvádí Otavová, Sobotková a Svoboda (2012, s. 45) předpokládalo se, že bude Českou republikou předložena novela ZDPH, v souladu se směrnicí o DPH, jež měla nabýt účinnost dne 1. ledna 2013. Tímto uvedením do souladu bylo myšleno, že v případě prodeje služeb cestovního ruchu zákazníkům, jimiž jsou osoby povinné

k dani, které tyto služby dále prodávají, by nebylo nadále možné použít zvláštní režim DPH, tedy výpočet daně pomocí přírážky. Tento výpočet daně by se použil pouze při prodeji cestovní služby zákazníkovi, který je zároveň i cestujícím. Avšak s překvapením k modifikaci § 89 zákona o DPH, jež se týká zvláštního režimu DPH, nedošlo. Naproti tomu výzva Evropské komise vyústila až v žalobu proti České republice. Žaloba týkající se nesplnění povinnosti státu byla podána prostřednictvím sérií žalob, jež se netýkala jen České republiky, ale i dalších sedmi zemí, a to na Polsko, Řecko, Francie, Itálie, Finsko, Portugalsko a Španělsko.

Rozhodnutí, které Soudní dvůr Evropské unie učinil, bylo ve prospěch České republiky i dalších států. Soudní dvůr učinil závěr, že článek 306 až 310 Směrnice o DPH je třeba vykládat v souladu s přístupem založeným na zákazníkovi, tudíž Česká republika nebyla nucena následně provést nápravu ustanovení § 89 ZDPH týkajícího se použití zvláštního režimu DPH.

Rozbor druhého judikátu se týká věci C-220/11, neboli sporu, zda poskytování autobusové přepravy se vztahuje na ustanovení poskytování cestovní služby na základě článku 306 směrnice Rady 2006/112/ES. Pro účely zvláštního režimu § 89 odst. 2 ZDPH stanovuje poskytovatelem cestovní služby osobu povinnou k dani, která poskytuje cestovní službu zákazníkovi, na rozdíl od článku 306, který mluví o cestujícím. Proto zde můžeme opět říci, že je jedná o špatný výklad Směrnice DPH.

Následující projednávání ve věci C-200/04, C-291/03, C-163/91, C-149/01 a C-260/95 se týkají výkladu článku 26 Šesté směrnice Rady 88/388/EHS. Předmětem sporů je uplatňování zvláštního režimu DPH. Cestovní kanceláře se budou řídit článkem 26, pokud jednájí se zákazníkem vlastním jménem a využívají poskytování služeb jinými osobami povinnými k dani.

V judikátu C-200/04 a C-163/91 byla předmětem sporu použitelnost zvláštního režimu. Jak již bylo řečeno, článek 26 říká, že zvláštní režim se vztahuje na cestovní kanceláře, které jednájí se svým zákazníkem vlastním jménem. Stejně tak i § 89 odst. 1 ZDPH definuje povinnost použití tohoto režimu pro poskytovatele cestovní služby jednájícího se zákazníkem vlastním jménem.

Zákon o DPH v § 89 odst. 11 upravuje problematiku řešenou v judikátu Soudního dvora C-291/03. Toto ustanovení nám stejně jako článek 26 Šesté směrnice říká, že v případě poskytování vlastní služby poskytovatelem se daň vypočítá z ceny (částka včetně daně) určené na základě právních předpisů upravujících oceňování majetku.

Projednávaná věc C-163/91 splňuje stanovené podmínky v článku 26, při poskytnutí ubytování jako služby zákazníkovi, tudíž použití zvláštního režimu je zde na místě i podle § 89 odst. 2, kdy poskytnutí cestovní služby se považuje za poskytnutí jedné služby.

Při sporu C-260/95 týkajícího se místa zdanitelného plnění bylo zkoumáno, zda dceřiná společnost se sídlem ve Velké Británii představuje nezávislou provozovnu, na základě čehož došlo k určení místa plnění. Zákon o DPH tuto problematiku upravuje v § 9 ZDPH.

Rozsudek soudního dvora ve věci C-277/05 se týkal projednávání, zda storno poplatky jsou předmětem DPH či nejsou. Jestliže neexistuje přímá souvislost mezi

poskytovanou službou za protiplnění a náhradou škody, poté storno poplatky na základě § 2 ZDPH nepodléhají dani.

Poslední rozebíraný judikát C-116/96 řešil spor cestovní kanceláře a finančního ředitelství, který se týkal výkladu článku 9 Šesté směrnice Rady, jež definuje místo zdanitelného plnění u poskytnutých služeb. Zákon o DPH definuje místo plnění při poskytnutí přepravy osob v § 10a, jímž je místo, kde se příslušný úsek přepravy uskutečňuje.

Na rozebraných judikátech můžeme pozorovat, zda implementace Směrnice EU do českého zákona o DPH proběhla správně. Jediný větší problém lze však shledávat v definování pojmu „zákazník“.

4.2 Komparační analýza běžného a zvláštního režimu DPH

V této kapitole je na příkladech provedena komparační analýza běžného a zvláštního režimu DPH. Tudíž je každý z příkladů vypočítán dvěma variantami, a to použitím běžného a zvláštního režimu.

4.2.1 Příklady použití běžného a zvláštního režimu

Příklad č. 1

Cestovní kancelář Atlas, s. r. o., prodává cestovní kanceláři Globus, s. r. o., poznávací zájezd na 6 dní do Prahy. Celková cena zájezdu je ve výši 8 400 Kč, z čehož cena ubytování v hotelu činí 4 000 Kč, polopenze 2 500 Kč a doprava 1 500 Kč.

Jednotlivé služby zájezdu byly cestovní kanceláří Atlas nakoupené následovně: ubytování za 2 500 Kč, polopenze za 1 500 Kč a doprava osob za 1 000 Kč. Všechny ceny jsou uvedeny včetně DPH.

Řešení příkladu č. 1 použitím běžného režimu

V případě aplikace běžného režimu DPH si cestovní kancelář Atlas může uplatnit nárok na odpočet daně na vstupu u jednotlivých nakoupených cestovních služeb a také daně na výstupu, a to při prodeji těchto nakoupených cestovních služeb. V následující tabulce (Tab. 4) jsou znázorněny výše těchto vypočtených daní.

Na základě příloh k zákonu č. 235/2004 Sb. byly stanoveny výše sazeb DPH. Nakoupené ubytovací služby se nachází v příloze číslo 2, kde je uveden seznam služeb podléhajících první snížené sazbě daně, tudíž budou zdaněny sazbou 15 %. Ostatní nakoupené služby cestovního ruchu, jež jsou součástí řešeného příkladu, podléhají základní sazbě daně 21 %.

Tab. 4 Řešení příkladu č. 1 použitím běžného režimu – daň na vstupu

Daň na vstupu			
Služba CR	Sazba DPH	ZD	Daň
Ubytování	15 %	2 174 Kč	326 Kč
Polopenze	21 %	1 240 Kč	260 Kč
Doprava	21 %	826 Kč	174 Kč
Celkem		4 240 Kč	760 Kč

Tab. 5 Řešení příkladu č. 1 použitím běžného režimu – daň na výstupu

Daň na výstupu			
Služba CR	Sazba DPH	ZD	Daň
Ubytování	15 %	3 479 Kč	521 Kč
Polopenze	21 %	2 066 Kč	434 Kč
Doprava	21 %	1 240 Kč	260 Kč
Celkem		6 785 Kč	1 215 Kč

Tab. 6 Řešení příkladu č. 1 použitím běžného režimu - výsledky

	Výpočet	Výsledek
Vlastní daňová povinnost	1 215 – 760	455 Kč
Čistý příjem	6 785 – 4 240	2 545 Kč

Při použití běžného režimu DPH u prodaného zájezdu, cestovní kancelář Atlas zaplatí daň v celkové výši 455 Kč, k níž lze dojít po odečtení výše daně na vstupu od daně na výstupu. Současně lze učinit závěr, že čistý příjem cestovní kanceláře z prodeje poznávacího zájezdu do Prahy činí 2 545 Kč.

Řešení příkladu č. 1 použitím zvláštního režimu

Zvláštní režimu DPH pro cestovní službu definuje § 89 ZDPH. Vymezuje výpočet přírážky a použití základní sazby 21 % u cestovních služeb.

Tab. 7 Řešení příkladu č. 1 použitím zvláštního režimu

	Výpočet	Výsledek
Výnosy z prodaného zájezdu	$4\,000 + 2\,500 + 1\,500$	8 000 Kč
Náklady za služby	$2\,500 + 1\,500 + 1\,000$	5 000 Kč
Přirážka	$8\,000 - 5\,000$	3 000 Kč
Daň 21 %	$3\,000 \times 0,1736 = 520,8$	521 Kč
Čistý příjem	$3\,000 - 521$	2 479 Kč

Daňová povinnost při použití zvláštního režimu se vypočítá vynásobením koeficientu pro 21% sazbu daně s přirážkou, kterou lze stanovit jako rozdíl mezi celkovou částkou, jež cestovní kancelář Atlas obdrží jako úplatu za poskytnutý zájezd a částkou, kterou uhradí za nakoupené služby cestovního ruchu. Čistý příjem cestovní kanceláře lze poté vypočítat jako rozdíl stanovené přirážky a daňové povinnosti.

Srovnání výhodnosti obou režimů lze provést na základě příjmů, které plynou cestovní kanceláři z prodeje tohoto zájezdu a také z daňové povinnosti. V tomto případě se jeví jako výhodnější použití běžného režimu, jelikož je čistý příjem o 66 Kč vyšší než při použití zvláštního režimu. Také daňová povinnost, jež cestovní kancelář má, je nižší.

Příklad č. 2

Cestovní kancelář Svět, s. r. o., se sídlem v tuzemsku prodává lyžařský zájezd pro 15 osob do Itálie v celkové ceně 15 000 Kč za osobu. Zájezd zahrnuje dopravu autobusem v ceně 3 000 Kč, ubytování za 5 000 Kč, stravování formou polopenze za 2 500 Kč a skipas za 4 500 Kč. Služby byly cestovní kanceláří nakoupeny v částkách 2 000 Kč za dopravu, 3 500 Kč za ubytování, 2 000 Kč za polopenzi a 4 000 Kč za skipas.

Řešení příkladu č. 2 použitím běžného režimu

Místem plnění je Itálie, tudíž u nakoupených služeb jako je ubytování, polopenze a skipas nelze uplatnit odpočet daně na vstupu v České republice, avšak je možné žádat o vrácení této daně prostřednictvím Finančního úřadu. Autobusová přeprava na základě § 70 bude v tuzemsku osvobozena s nárokem na odpočet.

V případě daně na výstupu bude v českém daňovém přiznání uvedena pouze hodnota ubytování, tzn. $15 \times 5\,000\text{ Kč} = 75\,000\text{ Kč}$, hodnota stravování $15 \times 2\,500 = 37\,500\text{ Kč}$ a skipasu $15 \times 4\,500 = 67\,500\text{ Kč}$, jelikož místo zdanitelného plnění je v Itálii. Autobusová přeprava je v tuzemsku osvobozena a do daňového přiznání se také uvede jen její hodnota, tj. $15 \times 3\,000 = 45\,000\text{ Kč}$.

V následujících tabulkách bude proveden výpočet daně v Itálii. V Itálii jsou stejně jako v České republice dvě snížené sazby daně, a to 10 % a 4 %. V případě prodeje tohoto zájezdu bude v Itálii uplatněna snížená sazba 10 % na ubytování. Ostatní služby spadají pod základní sazbu daně 22 %.

Tab. 8 Řešení příkladu č. 2 použitím běžného režimu – daň na vstupu

Daň na vstupu (Italská DPH v Kč)			
Služba CR	Sazba DPH	ZD	Daň
Ubytování	10 %	3 150 Kč	350 Kč
Polopenze	22 %	1 460 Kč	440 Kč
Skipas	22 %	3 120 Kč	880 Kč
Celkem		7 730 Kč	1 670 Kč

Tab. 9 Řešení příkladu č. 2 použitím běžného režimu – daň na výstupu

Daň na výstupu (Italská DPH v Kč)			
Služba CR	Sazba DPH	ZD	Daň
Ubytování	10 %	4 500 Kč	500 Kč
Polopenze	22 %	1 950 Kč	550 Kč
Skipas	22 %	3 510 Kč	990 Kč
Celkem		9 960 Kč	2 040 Kč

Tab. 10 Řešení příkladu č. 2 použitím běžného režimu – výsledky

Italské DPH v Kč	Výpočet	Výsledek
Vlastní daňová povinnost	$(2\,040 - 1\,670) \times 15 \text{ osob}$	5 550 Kč
Čistý příjem	$(9\,960 - 7\,730) \times 15 \text{ osob}$	33 450 Kč

Na základě provedeného výpočtu lze říci, že bude v Itálii odvedena daň ve výši 5 550 Kč.

Řešení příkladu č. 2 použitím zvláštního režimu

Tab. 11 Řešení příkladu č. 2 použitím zvláštního režimu

	Výpočet	Výsledek
Výnosy z prodaného zájezdu	$3\,000 + 5\,000 + 2\,500 + 4\,500$	15 000 Kč
Náklady za služby	$2\,000 + 3\,500 + 2\,000 + 4\,000$	11 500 Kč
Přirážka	$15\,000 - 11\,000$	3 500 Kč
Daň 21 %	$3\,500 \times 0,1736 = 607,6$	608 Kč
Čistý příjem za osobu	$3\,500 - 608$	2 892 Kč
Celková daňová povinnost	$608 \times 15 \text{ osob}$	9 120 Kč
Celkový čistý příjem	$2\,892 \times 15 \text{ osob}$	43 380 Kč

Na základě srovnání použití běžného režimu se zvláštním režimem DPH v tomto příkladu byl vyvozen závěr, že použití zvláštního režimu se jeví výhodněji. Celkový čistý příjem, který cestovní kancelář bude mít z prodeje tohoto zájezdu, při použití zvláštního režimu, je o 9 930 Kč vyšší než při použití režimu běžného. Použití běžného režimu obnáší značnou administrativní náročnost v případě žádosti o vrácení DPH u poskytnutých služeb s místem plnění v Itálii. Cestovní kancelář by se musela registrovat v aplikaci na Daňovém portále České daňové správy a prostřednictvím elektronicky podepsané žádosti žádat o vrácení DPH nejpozději do 30. září kalendářního roku následujícího po období vrácení daně, jak je také uvedeno v článku 15 směrnice Rady 2008/9/ES. Tudiž i když daňová povinnost při použití zvláštního režimu, která cestovní kanceláři z prodeje tohoto zájezdu plyne, je vyšší o 3 570 Kč, jeví se jako výhodnější použít zvláštní režim DPH.

Příklad č. 3

Cestovní kancelář Dalekohled, s. r. o., se sídlem v tuzemsku prodává zájezd do horské oblasti v Rakousku pro 60 osob v celkové ceně 13 000 Kč za osobu. Posledních 10 zájezdů však bylo prodáno za 9 900 Kč jako last minute zájezdy.

Zájezd zahrnuje dopravu autobusem v ceně 4 500 Kč, ubytování za 5 500 Kč, stravování formou polopenze za 3 000 Kč. Služby byly cestovní kanceláří nakoupeny v částkách 3 500 Kč za dopravu, 4 000 Kč za ubytování a 2 800 Kč za polopenzi.

Řešení příkladu č. 3 použitím zvláštního režimu – výpočet daňové povinnosti za jednotlivé zájezdy

Tab. 12 Řešení příkladu č. 3 použitím zvláštního režimu – daňová povinnost za jednotlivé zájezdy

	Výpočet	Výsledek
Výnosy z prodaného zájezdu		13 000 Kč 9 900 Kč
Náklady za služby	$3\,500 + 4\,000 + 2\,800$	10 300 Kč
Přirážka na zákazníka	$13\,000 - 10\,300$ $9\,900 - 10\,300$	2 700 Kč – 400 Kč = 0 Kč
Daň 21 %	$(2\,700 \times 0,1736) \times 50 \text{ osob}$ $(0 \times 0,1736) \times 10 \text{ osob}$	23 436 Kč 0 Kč
Celková daňová povinnost	$23\,436 + 0$	23 436 Kč

Výpočet základu daně pro stanovení daňové povinnosti je proveden stejným způsobem jako v předešlých příkladech, a to tím způsobem, že byly odečteny náklady za poskytnuté služby od výnosů.

Změna je však v tom, že posledních 10 zájezdů bylo prodáno za sníženou cenu. Tudíž při výpočtu přirážky ze zájezdu, který byl prodán jako last minute v částce 9 900 Kč, vyjde záporná částka. Základem daně je tedy podle § 89 odst. 3 nula. Daňová povinnost se poté vypočítá pomocí koeficientu u těch zájezdů, u kterých byla vypočtená přirážka kladné číslo.

V následující tabulce (Tab. 13) je proveden výpočet daňové povinnosti za zdaňovací období, kterým je podle § 99 ZDPH měsíc. Výpočet je proveden obvyklým způsobem jako u předchozích příkladů za použití zvláštního režimu.

Řešení příkladu č. 3 použitím zvláštního režimu - výpočet daňové povinnosti za zdaňovací období

Tab. 13 Řešení příkladu č. 3 použitím zvláštního režimu – daňová povinnost za zdaňovací období

	Výpočet	Výsledek
Výnosy z prodaných zájezdů	$(13\,000 \times 50) + (9\,900 \times 10)$	749 000 Kč
Náklady za služby	$(3\,500 + 4\,000 + 2\,800) \times 60$	618 000 Kč
Přirážka za zdaňovací období	$749\,000 - 618\,000$	131 000 Kč
Celková daňová povinnost (21 % daň)	$131\,000 \times 0,1736 = 22\,741,6$	22 742 Kč
Celkový čistý příjem	$131\,000 - 22\,742$	108 258 Kč

Příklad č. 3 znázorňuje dvě možné varianty výpočtu daňové povinnosti při poskytování služeb v rámci § 89 odst. 3 zvláštního režimu DPH. Výpočet daňové povinnosti za zdaňovací období se jeví pro poskytovatele služeb cestovního ruchu jako výhodnější varianta v tom případě, kdy bude prodávat zájezdy jak za ceny původní, tak i pod úrovní vynaložených nákladů na tyto poskytnuté služby.

4.2.2 Výhody a nevýhody uplatňování běžného a zvláštního režimu

Nemusí být vždy pravdou, že uplatňování zvláštního režimu DPH bude výhodnější než použití režimu běžného. Mezi výhodou zvláštního režimu podle § 89 ZDPH můžeme však zařadit jednotnou sazbu daně u cestovních služeb, která činí 21 % a značnou spravedlivost odvodu DPH. Jedná se především o to, že při použití běžného režimu dochází k odvodu DPH do zemí, kde se dané služby uskutečňují, tudíž v zemích, ve kterých cestovní kanceláře více zájezdů zprostředkují než se v dané zemi uskuteční není takový příliv DPH do státního rozpočtu. V případě použití zvláštního režimu však dochází k odvodu DPH ve státu, v němž má cestovní kancelář, která zájezd prodává, sídlo.

Za podstatnou nevýhodu zvláštního režimu DPH lze chápat nesprávnou implementaci Směrnice EU do českého zákona v oblasti DPH u cestovních služeb, kdy došlo ke špatnému výkladu pojmu „zákazník“. Tudíž podle § 89 českého zákona o DPH může být zvláštní režim použit při poskytování služeb přímo zákazníkovi (cestujícímu), tak i jiné osobě povinné k dani.

Za významnou nevýhodu při použití běžného režimu DPH lze považovat značnou obtížnost výpočtu daňové povinnosti a také administrativní náročnost v případě žádosti o vrácení DPH z jiného členského státu. Tato žádost je podávána

prostřednictvím aplikace na Daňovém portálu České daňové správy a jejího elektronického formuláře. Přidělení přístupu do této aplikace je možné získat od správce daně na základě elektronicky podepsané žádosti o přístup. K žádosti o vrácení DPH může být po cestovní kanceláři požadováno doložit i kopie faktur a dokladů, které se vkládají také elektronicky formou přílohy. Žadatel po odeslání žádosti může v aplikaci sledovat stav podání, doručení žádosti do členského státu, vrácení, její vyřízení či zamítnutí.

4.3 Uplatňování zvláštního režimu DPH dle § 89 ZDP

Součástí této kapitoly jsou příklady, na něž je použit zvláštní režim DPH podle § 89 zákona o dani z přidané hodnoty. Příklady použití zvláštního režimu jsou aplikovány na spory vztahující se k rozebrané judikatuře Evropského soudního dvora, která se týká služeb cestovního ruchu.

4.3.1 Příklady použití zvláštního režimu

Příklad č. 4

Cestovní kancelář Albatros, s. r. o., prodává cestovní kanceláři Obzor, s. r. o., kulturně-poznávací zájezd do Francie pro 20 osob. Zájezd v celkové ceně 15 900 Kč zahrnuje následující nakoupené služby cestovního ruchu:

- ubytování v hotelu se snídaní za 5 00 Kč včetně francouzské DPH
- vstupenky na historické památky v ceně 2 000 Kč včetně francouzské DPH
- průvodce po památkách v ceně 1 000 Kč od českého plátce DPH
- dopravu autobusem za 3 000 Kč od českého plátce DPH (fakturováno bez DPH, osvobozeno podle § 70 ZDPH)
- cestovní pojištění za 250 Kč (fakturování bez DPH)

Tab. 14 Řešení příkladu č. 4 – prodej zájezdu zákazníkovi

	Výpočet	Výsledek
Výnosy z prodaného zájezdu		15 900 Kč
Náklady za služby	$5\,000 + 2\,000 + 1\,000 + 3\,000 + 250$	11 250 Kč
Přirážka	$15\,900 - 11\,250$	4 650 Kč
Daň 21 %	$4\,650 \times 0,1736 = 807,3$	807 Kč
Čistý příjem za osobu	$4\,650 - 807$	3 843 Kč
Celková daňová povinnost	$(4\,650 \times 0,1736) \times 20 \text{ osob}$	16 145 Kč
Celkový čistý příjem	$3\,843 \times 20 \text{ osob}$	76 860 Kč

Tento příklad je aplikací zvláštního režimu DPH na judikát C-269/11, jenž se týká pojmu „zákazník“. Příklad je modelován na prodej zájezdu cestovní kancelář jině osobě povinné k dani, jež je dle § 89 odst. 1 ZDPH chápána jako zákazník.

Cestovní kancelář Albatros je plátcem DPH. Jelikož má své sídlo v tuzemsku, je místem plnění dle § 89 odst. 4 Česká republika. Protože se postupuje podle zvláštního režimu pro cestovní služby, základ daně tvoří přírážka, která se vypočítá jako rozdíl mezi celkovou peněžní částkou, kterou má cestovní kancelář obdržet jako úplatu za poskytnuté služby (výnos) a celkovou částkou, kterou cestovní kancelář zaplatila za nákup služeb spojených s tímto zájezdem (náklad). Přírážka představuje částku včetně DPH. Daň se tedy vypočítá pomocí koeficientu 0,1736, jenž je pro základní sazbu daně 21 %.

Čistý příjem cestovní kanceláře za prodej zájezdu je možné poté vypočítat odečtením daně od přírážky.

Příklad č. 5

Language, s. r. o., plátce DPH se sídlem v tuzemsku se specializuje na prodej zahraničních jazykových pobytů. Prodává zájezd pro 30 osob do Velké Británie s výukou jazyků v tamní škole v celkové ceně 45 000 Kč, která zahrnuje následující nakoupené služby:

- ubytování včetně snídaní a večeří v hostitelské rodině za 9 000 Kč
- výuku jazyků 5 hod/denně za 25 000 Kč včetně britské DPH
- autobusovou dopravu za 4 500 Kč od českého plátce DPH (fakturováno bez DPH, osvobozeno na základě § 70 ZDPH)

Tab. 15 Řešení příkladu č. 5 – prodej jazykového pobytu

	Výpočet	Výsledek
Výnosy z prodaného zájezdu		45 000 Kč
Náklady za služby	$9\,000 + 25\,000 + 4\,500$	38 500 Kč
Přírážka	$45\,000 - 38\,500$	6 500 Kč
Daň 21 %	$6\,500 \times 0,1736 = 1\,128,4$	1 128 Kč
Čistý příjem za osobu	$6\,500 - 1\,128$	5 372 Kč
Celková daňová povinnost	$(6\,500 \times 0,1736) \times 30 \text{ osob}$	33 852 Kč
Celkový čistý příjem	$5\,372 \times 30 \text{ osob}$	161 160 Kč

Příklad č. 4 je sestaven na základě judikátu C-200/04, jenž se týká poskytování služeb z programu „High School“ a „College“.

Místem plnění daňové povinnosti je Česká republika, jelikož se opět vychází z § 89 odst. 4, který uvádí, že místo plnění je tam, kde má poskytovatel cestovní

služby sídlo. Za poskytovatele považujeme společnost Language, s. r. o., jež jedná se zákazníky vlastním jménem.

Postup výpočtu daňové povinnosti, která se vypočítá na základě přírážky, je stejný jako v předešlém příkladu č. 4. Jelikož se jedná o cestovní služby, je zde uplatněna základní sazba 21 %, jak je také ustanoveno v § 89 odst. 6.

Příklad č. 6

Cestovní kancelář Force, s. r. o., prodává rekreační zájezd do Španělska pro 90 osob. Celková cena zájezdu činí 24 000 Kč. V ceně zájezdu je letecká doprava vlastní leteckou společností cestovní kanceláře v ceně obvyklé 5 900 Kč a další nakoupené služby:

- ubytování v hotelu s plnou penzí za 12 000 Kč
- cestovní pojištění za 450 Kč (fakturováno bez DPH)

Jelikož cestovní kancelář poskytuje jak služby vlastní, tak i služby nakoupené, jak bylo také rozebráno v judikátu C-291/03, je nutné tyto služby pro účely zjištění daňové povinnosti oddělit.

Služba letecké přepravy zákazníků na místo dovolené ve Španělsku, jež cestovní kancelář poskytuje ze svých vlastních kapacit, bude dle § 70 ZDPH v tuzemsku osvobozena s nárokem na odpočet daně.

Tab. 16 Řešení příkladu č. 6 – výpočet daně z nakoupených služeb

	Výpočet	Výsledek
Výnosy z prodaného zájezdu	24 000 – 5 900	18 100 Kč
Náklady za služby	12 000 + 450	12 450 Kč
Přirážka	18 100 – 12 450	5 650 Kč
Daň 21 %	$5\,650 \times 0,1736 = 980,84$	981 Kč
Čistý příjem za osobu	5 650 – 981	4 669 Kč
Celková daňová povinnost	$(5\,650 \times 0,1736) \times 90$ osob	88 276 Kč
ZD = celkový čistý příjem	$4\,669 \times 90$ osob	420 210 Kč

Výpočet daňové povinnosti znázorňuje tabulka (Tab. 16). Jedná se o výpočet DPH z nakoupených služeb cestovního ruchu, které zahrnují ubytování v hotelu a cestovní pojištění. Postup výpočtu je opět shodný s předchozími příklady (příklad č. 4 a příklad č. 5).

Příklad č. 7

Cestovní kancelář Víkend, s. r. o., plátce DPH, prodává svému zákazníkovi ubytování v apartmánu na Slovensku v celkové ceně 12 000 Kč za pobyt. Zákazník se na místo dovolené dopraví vlastním automobilem. Částka za nakoupené služby ubytování činila 9 500 Kč.

Tento příklad se vztahuje na judikát C-169/91, jehož předmětem je poskytování jedné služby cestovního ruchu, a to ubytování.

Co se týče místa plnění, je jím opět Česká republika, jelikož i cestovní kancelář Víkend má zde sídlo.

Výpočet daňové povinnosti, vzhledem k poskytnutí jedné služby, není obtížný a při výpočtu se postupuje obdobně jako v již vypočítaných předešlých příkladech, kdy se na základě přírážky a jejím vynásobením s koeficientem pro základní sazbu daně daň vypočítá.

Tab. 17 Řešení příkladu č. 7 – prodej jedné služby cestovního ruchu

	Výpočet	Výsledek
Výnosy z prodané služby		12 000 Kč
Náklady na službu		9 500 Kč
Přirážka	$12\,000 - 9\,500$	2 500 Kč
Daň 21 %	$2\,500 \times 0,1736$	434 Kč
Čistý příjem	$2\,500 - 434$	2 066 Kč

Čistý příjem, jenž plyne cestovní kanceláři z prodeje této služby bude následně vypočítán odečtením výše daňové povinnosti od výše přírážky.

Příklad č. 8

Cestovní kancelář Journey, s. r. o., plátce DPH, prodává zájezdy do Bosny a Hercegoviny pro 30 osob v celkové částce 16 000 Kč. V ceně zájezdu jsou následující nakoupené služby:

- ubytování ve dvoulůžkových pokojích včetně snídaně v ceně 8 500 Kč
- doprava autobusem v ceně 4 000 Kč – celkem ujeto 1 100 km (650 km na území Evropské unie, 450 km na území třetí země)

Tab. 18 Řešení příkladu č. 8 – výpočet osvobození

	Výpočet	Výsledek
Osvobození přepravy ve třetí zemi	$(450 \text{ km} \div 1100 \text{ km}) \times 100 \%$	41 %
Osvobození v Kč	$4\,000 \times 41 \%$	1 640 Kč
Osvobození ubytování a stravy	100 %	8 500 Kč
Osvobozeno celkem (s nárokem na odpočet)	$1\,640 + 8\,500$	10 140 Kč
Podíl na osvobození přírážky	$[10\,140 \div (8\,500 + 4\,000)] \times 100 \%$	81 %

Tab. 19 Řešení příkladu č. 8 – Výpočet daňové povinnosti

	Výpočet	Výsledek
Výnosy z prodané služby		16 000 Kč
Náklady na službu	$8\,500 + 4\,000$	12 500 Kč
Přirážka	$16\,000 - 12\,500$	3 500 Kč
Přirážka ke zdanění	$3\,500 \times (100 \% - 81 \%)$	665 Kč
Daň 21 %	$(665 \times 0,1736) \times 30 \text{ osob}$	3 463 Kč
ZD	$(665 - 115,40) \times 30 \text{ osob}$	16 488 Kč

Příklad č. 8 se vztahuje k rozebranému judikátu Soudního dvora C-116/96, jenž se týká přeshraniční autobusové přepravy. Jelikož je přeprava uskutečňována i na území třetího státu, je nutné tuto přepravu rozdělit dle ujetých vzdáleností v Evropském společenství a mimo něj.

Vzdálenost ujetá mimo Evropské společenství je od DPH osvobozena a velikost tohoto osvobození se vypočítá na základě poměru. Vynásobením ceny za dopravu s procentuálním poměrem získáme částku osvobozené dopravy v Kč. Ubytovaní včetně snídaně je od DPH osvobozeno v plné výši.

Daňová povinnost, jež plyne cestovní kanceláři z prodeje tohoto zájezdu se vypočítá vynásobením přírážky ke zdanění s koeficientem pro základní sazbu daně a počtem osob, jimž byl zájezd prodán. Ještě před tím je však tuto přírážku ke zdanění nutné vypočítat, a to jako rozdíl mezi výnosy a náklady, vynásobený procentuálním rozdílem, který připadá na neosvobozenou část služeb.

5 Diskuze a závěr

Praktická část této práce byla věnovaná zvláštnímu režimu DPH týkajícího se služeb cestovního ruchu, konkrétně § 89 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty. Vstupem České republiky do Evropské unie dne 1. 5. 2004 došlo k implementaci evropského práva do českého zákona. Výchozím dokumentem byla Šestá směrnice Rady 77/388/EHS ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Společný systém daně z přidané hodnoty. Tato směrnice však byla z důvodu lepší přehlednosti nahrazena dne 28. listopadu 2006 směrnicí Rady 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty.

V první části jsem se zabývala rozбором judikatury Evropského soudního dvora. Veškeré judikáty se týkaly použití zvláštního režimu u cestovních služeb, určení místa plnění či výpočtu daňové povinnosti. Součástí rozboru byla i žaloba proti České republice.

Česká republika byla žalována za nesplnění povinnosti státem, jelikož během implementace evropského práva do českého zákona o dani z přidané hodnoty došlo k chybě, kterou zapříčinil překlad z anglické verze Směrnice EU, v níž je definován pojem „zákazník“ na místo „cestujícího“, jenž je například v německé verzi. Evropská komise žádala po České republice provést nápravu tohoto ustanovení, avšak s překvapením k této nápravě nedošlo a na místo toho tento spor vyústil až k žalobě proti České republice.

Výrok Evropského soudního dvora však byl ve prospěch České republiky. Došlo se k závěru, že tím, že Česká republika umožňuje použití zvláštního režimu na prodej služeb i jiným osobám povinným k dani než jen zákazníkům, neporušuje články 306 až 310 Směrnice EU o DPH.

Ustanovení § 89 ZDPH, jež je vykládáno v souladu se zákazníkem, umožňuje cestovním kancelářím použít zvláštní režim DPH při poskytování cestovní služby jak zákazníkům, kteří jsou přímo příjemci služby a „spotřebovávají“ ji, tak i zákazníkům, kteří danou službu dále prodávají. Výpočet daňové povinnosti se poté stanoví na základě přírážky, jež se vypočítá jako rozdíl mezi celkovou částkou, kterou jako úplatu plátce obdrží a součtem částek, které uhradil za poskytnuté služby.

Avšak toto ustanovení § 89 ZDPH, i přes kladný výrok Soudního dvora, se liší od ustanovení jiných členských států. Proto aby došlo ke sjednocení předpisů týkajících se daně z přidané hodnoty ve všech členských státech, bych navrhovala podnítit změnu v ustanovení článku 306 Směrnice o DPH, jež by přinesla pro poskytovatele cestovních služeb zjednodušení. Bylo by vhodné, kdyby všechny členské státy postupovaly podle ustanovení, v němž by byl aktuální pojem „cestující“ nahrazen pojmem „zákazník“. Na základě rozboru judikátu C-220/04 bylo také zjištěno, že další problematickou částí tohoto ustanovení je, že se zvláštní režim vztahuje na poskytování služeb cestovní kanceláří. Také nahrazení pojmu „cestovní kancelář“ za „poskytovatel cestovní služby“, jak je tomu v § 89 českého zákona o DPH, by představovalo konkrétnější a lépe vyjadřující vymezení pro článek 306 Směrnice o DPH.

Cestovní kanceláře a další subjekty poskytující cestovní služby, na které se vztahuje použití zvláštního režimu DPH využívají značného zjednodušení při výpočtu daňové povinnosti. Za výhodu použití tohoto režimu lze považovat jednotnou sazbu daně, která je na služby cestovního ruchu uplatněna. Jedná se o základní sazbu daně 21 %. Jako další výhodu lze zmínit určení místa plnění, jež je tam, kde se nachází sídlo nebo provozovna poskytovatele. Tím dochází k odvodu daně v místě poskytnutí zájezdu a ne v místě, kde se dané služby „spotřebovávají“, čímž je zajištěna spravedlivost a rovnoměrnost v rozložení odvodu DPH mezi členskými státy.

Na základě provedené komparační analýzy a demonstrovaných příkladů na rozebrané judikáty Soudního dvora EU bylo cílem mé práce vyhodnotit výhodnost použití zvláštního režimu. Nelze však jednoznačně určit, který z režimů DPH bude vždy výhodnější. Problematika daně z přidané hodnoty je velmi náročná a může se objevit spousta nesrovnalostí, se kterými si cestovní kancelář nebude vědět rady, jelikož některé problémy a jejich řešení nemusí být jednoznačné. Avšak cestovní kancelář, jako daňový subjekt, bude nést důkazní břemeno před správcem daně.

Například v případě poskytování zájezdu do Prahy, jiným osobám povinným k dani podle § 89 odst. 14, cestovní kanceláři se sídlem v České republice, se jeví jako výhodnější metoda použití běžného režimu. Jelikož v tomto případě, kdy místem poskytnutí i plnění je tuzemsko, je daňová povinnost nižší. Také celkové příjmy z prodeje zájezdu jsou při použití běžného režimu vyšší, tudíž lze jednoznačně říci, že v případě tuzemského plnění je použití tohoto režimu výhodnější. Avšak v případě, kdy cestovní kancelář se sídlem v tuzemsku, při prodeji zájezdu do členského státu EU použije běžný režim DPH, nemusí být pravdou, že se bude jednat o výhodnější formu. Na základě analýzy jsem dospěla k doporučení pro použití režimu zvláštního. Jestliže cestovní kancelář jako poskytovatel cestovních služeb bude stanovovat svou daňovou povinnost na základě přírážky, jak je uvedeno v § 89 odst. 3 zvláštního režimu pro DPH, vyhne se komplikacím a administrativní náročnosti v případě žádosti o vrácení DPH z jiného členského státu, s kterou je běžný režim DPH spojen.

Vrácení DPH jak tuzemským plátcům, tak i osobám registrovaným k dani v jiném členském státě obnáší značnou informovanost a zkušenost, jelikož představuje administrativní náročnost s podáním žádosti o vrácení daně. Od 1. ledna 2010 se žádost podává elektronicky prostřednictvím Daňového portálu spravovaného Ministerstvem financí. Nejprve je potřeba žádat o přístup pomocí elektronicky podepsané žádosti, až poté po získání přístupu je možno podat elektronickou žádost o vrácení DPH. Žadatel si musí dát pozor, aby vyplnil veškeré informace správně, jelikož ne všechny členské státy umožňují podat opravnou žádost.

Použití zvláštního režimu DPH naopak přináší, jak už bylo zmíněno, zjednodušení v podobě jednotné sazby daně a výhodu v podobě místa plnění. Jelikož se místo plnění nachází tam, kde má cestovní kancelář sídlo nebo provozovnu, dospěla jsem k závěru, že použití zvláštního režimu je výhodné navíc i pro členské státy, ve kterých prodej služeb cestovního ruchu představuje hlavní příjem. Nedochozí totiž k odvodu DPH mimo tamní rozpočet státu, jak by tomu bylo v případě poskytnutí zájezdu mimo tuzemsko za použití běžného režimu. V případě zájezdu, který je

tvořen přepravou, ubytováním a stravováním v místě dovolené dochází k určení místa plnění podle §10, 10a, 10b, 10c a 10d tam, kde jsou služby skutečně poskytnuty. Plátce se poté musí registrovat k dani v daném státě nebo žádat o její vrácení, což v případě administrativní náročnosti a nákladů spojených s vrácením daně není výhodné.

V případě poskytování cestovních služeb v rámci členského státu, ale i třetí země je nutné, aby cestovní kancelář stanovila poměr odpovídající poskytnutým službám jak na území Evropské unie, tak i třetí země. Tato poměrná část připadající poskytnutým službám v třetí zemi bude osvobozena od daně s nárokem na odpočet daně. Stanovení poměru pro osvobození však musí být učiněno tak, aby byl poskytovatel schopen ho obhájit před finančním úřadem.

Závěrem lze říci, že na základě této bakalářské práce může být prokázána výhodnost použití zvláštního režimu DPH podle § 89 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, pro subjekty poskytující služby cestovního ruchu. Zvláštní režim daně z přidané hodnoty přináší cestovním kancelářím, i přes na první pohled problematickou oblast daně z přidané hodnoty, zjednodušení v podobě výpočtu daňové povinnosti a odpadlých starostí co se týče administrativní náročnosti při registraci k dani či žádosti o vrácení DPH z jiného členského státu.

6 Literatura

6.1 Bibliografie

BÁRTA, Jan, Olga HOCHMANNOVÁ a Jiří ŠKAMPA. *Zákon o dani z přidané hodnoty s komentářem*. 3., rozš. vyd. Plzeň: Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk, 2015. 509 s. ISBN 978-80-7380-523-4.

BERGER, WOLFGANG. *Směrnice ES o dani z přidané hodnoty: praktický komentář*. Vyd. 1. Praha: 1. VOX, 2010, 736 s. ISBN 978-80-86324-83-8.

DRÁBOVÁ, Milena, Olga HOLUBOVÁ a Milan TOMÍČEK. *Zákon o dani z přidané hodnoty: komentář*. 6. vyd. Praha: ASPI, 2015. ISBN 9788074787409.

FOREJTOVÁ, Monika a Michaela TRONEČKOVÁ. *Evropské právo v praxi*. Plzeň: Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk, 2011. 248 s. ISBN 978-80-7380-301-8.

GOELDNER, Charles R a J RITCHIE. *Cestovní ruch: principy, příklady, trendy*. 1. vyd. Brno: BizBooks, 2014. 545 s. ISBN 978-80-265-0298-2.

GRÁSGRUBER, M.: *Dopady změn uplatňování DPH při poskytování služeb mezi subjekty z jiných členských států Evropské unie a třetích zemí od 1. 1. 2010*. Firma a konkurenční prostředí 2010. 1. vyd. Brno: Mendelova univerzita v Brně, 2010, s. 437-443. ISBN 978-80-7375-385-6.

HOUŠKA, Petr a Zdenka PETRŮ. *Cestovní ruch v působnosti orgánů EU: (vybrané dokumenty)*. Vyd. 1. Praha: Oeconomica, 2010. 276 s. ISBN 978-80-245-1645-5.

KOTÍKOVÁ, Halina. *Nové trendy v nabídce cestovního ruchu*. 1. vyd. Praha: Grada, 2013. ISBN 978-80-247-4603-6.

LEDVINKOVÁ, Jana. *DPH v příkladech: k 1.1.2013*. 10. vyd. Olomouc: ANAG, 2013. ISBN 978-80-7263-813-0.

LEDVINKOVÁ, Jana. *Průvodce novelou zákona o DPH: ve vazbě na nový občanský zákoník s účinností od 1. 1. 2014*. 2. vyd. Olomouc: Praha: 1. VOX, 2014. ISBN 978-80-87480-24-3.

LINDEROVÁ, Ivica. *Cestovní ruch: teoretická a právní východiska*. Vydání první. V Praze: Idea servis, 2015. ISBN 978-80-85970-86-9.

OTAVOVÁ, MILENA, VERONIKA SOBOTKOVÁ A PATRIK SVOBODA. *Daně a účetnictví v cestovním ruchu*. Vyd. 1. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2012. 163 s. ISBN 978-80-7357-868-8.

PETRÁŠ, René. *Právo a cestovní ruch*. 1. vyd. Praha: Univerzita Jana Amose Komenského, 2013. 224 s. ISBN 978-80-7452-032-7.

PITNER, LADISLAV a Václav BENDA. *Daň z přidané hodnoty s komentářem: k 1.1.2013*. 8. vyd. Olomouc: ANAG, 2013. 583 s. ISBN 978-80-7263-812-3.

PITNER, LADISLAV a Václav BENDA. *Daň z přidané hodnoty s komentářem: k 1.1.2016*. 10. vyd. Olomouc: ANAG, 2016. 808 s. ISBN 978-80-7554-005-8.

RYGLOVÁ, Kateřina. *Cestovní ruch: soubor studijních materiálů*. Vyd. 3., rozš. Ostrava: Key Publishing, 2009, 187 s. ISBN 978-80-7418-028-6.

RYGLOVÁ, Kateřina, Michal BURIAN a Ida VAJČNEROVÁ. *Cestovní ruch - podnikatelské principy a příležitosti v praxi*. 1. vyd. Praha: Grada, 2011. ISBN 978-80-247-4039-3.

VANČUROVÁ, Alena a Lenka LÁCHOVÁ. *Daňový systém ČR 2014*. 1. vyd. V Praze: 1. VOX, 2014. 391 s. ISBN 978-80-87480-23-6.

6.2 Právní předpisy

Směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty. In: *Daň z přidané hodnoty: Směrnice Rady 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty a zákon o dani z přidané hodnoty: s vysvětlivkami Petry Pospíšilové a Jana Rambouska*. 1. vyd. Praha: ASPI, 2007. ISBN 978-80-7357-244-0. Dostupné také [online] ve formátu DPF z: <http://www.ucetni-portal.cz/smernice-rady-2006-112-es-o-spolecnem-systemu-dane-z-pridane-hodnoty-tvz-recast-6-smernice-72-w.html>

Šestá směrnice Rady 77/388/EHS ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Společný systém daně z přidané hodnoty. [online]. [cit. 2016-03-13]. Dostupné z: <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:31977L0388:CS:HTML>

Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty. In: MARKOVÁ, Hana. *Daňové zákony 2015: úplná znění platná k 1. 1. 2015*. Praha: Grada, 2015. 272 s. ISBN 9788024755076.

Zákon č. 159/1999 Sb., o některých podmínkách podnikání v oblasti cestovního ruchu. [cit. 2016-04-17]. Dostupné [online] ve formátu PDF z: <https://portal.gov.cz/app/zakony/zakon.jsp?page=0&nr=159~2F1999&rpp=15#seznam>

Zákon č. 455/1991 Sb., o živnostenském podnikání. [cit. 2016-04-17]. Dostupné [online] ve formátu PDF z: <https://portal.gov.cz/app/zakony/zakon.jsp?page=0&nr=455~2F1991&rpp=15#seznam>

Občanský zákoník č. 89/2012 Sb. [cit. 2016-04-21]. Dostupné [online] z: <http://zakony.centrum.cz/obcansky-zakonik-novy>

6.3 Internetové zdroje

C-116/96: Judgment of the Court. *EUROPA: EU law and publications [online]*. 1997. [cit. 2016-03-10]. Dostupné z: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX:61996CJ0116>

C-149/01: Judikatura Soudního dvora. *Soudní dvůr Evropské unie [online]*. 2002. [cit. 2016-03-10]. Dostupné z: <http://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=47650&pageIndex=0&doclang=en&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=1213693>

C-163/91: Judgment of the Court. *EUROPA: EU law and publications [online]*. 1992. [cit. 2016-03-10]. Dostupné z: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX:61991CJ0163>

C-200/04: Judikatura Soudního dvora. *Soudní dvůr Evropské unie [online]*. 2005. [cit. 2016-02-16]. Dostupné z: <http://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=60256&pageIndex=0&doclang=CS&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=395543>

C-220/11: Judikatura Soudního dvora. *Soudní dvůr Evropské unie [online]*. 2012. [cit. 2016-02-16]. Dostupné z: <http://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=120321&pageIndex=0&doclang=cs&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=394869>

- C-260/95: Judgment of the Court. *EUROPA: EU law and publications [online]*. [cit. 2016-02-16]. 1997. Dostupné z: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX:61995CJ0260>
- C-269/11: Judikatura Soudního dvora. *Soudní dvůr Evropské unie [online]*. 2013. [cit. 2016-02-16]. Dostupné z: <http://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?docid=142219&mode=req&pageIndex=1&dir=&occ=first&part=1&text=&doclang=CS&cid=393538>
- C-277/05: Judikatura Soudního dvora. *Soudní dvůr Evropské unie [online]*. 2007. [cit. 2016-02-16]. Dostupné z: <http://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=62752&pageIndex=0&doclang=CS&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=396066>
- C-291/03: Judikatura Soudního dvora. *Soudní dvůr Evropské unie [online]*. 2005. [cit. 2016-02-16]. Dostupné z: <http://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=60240&pageIndex=0&doclang=CS&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=396878>
- Czech Tourism. *Charakteristika a význam cestovního ruchu [online]*. 2016 [cit. 2016-04-17]. Dostupné z: <http://old.czechtourism.cz/didakticke-podklady/1-charakteristika-a-vyznam-cestovniho-ruchu-v-cesku/>
- Europa. *Judikatura EU [online]*. 2016. [cit. 2016-05-01]. Dostupné z: https://e-justice.europa.eu/content_eu_case_law-12-cs.do
- Judikáty. *Judikatura Evropského soudního dvora [online]*. 2010 [cit. 2016-05-01]. Dostupné z: <http://www.judikaty.info/cz/main-menu/zajimaveclanky/5940/>
- MMR, Ministerstvo pro místní rozvoj. *ČNB - Platební bilance cestovního ruchu [online]*. 2015. [cit. 2016-04-12]. Dostupné z: <http://www.mmr.cz/cs/Podpora-regionu-a-cestovni-ruch/Cestovni-ruch/Statistiky-Analyzy/Aktualni-casove-rady-statistiky-cestovniho-ruchu>
- Soudní dvůr Evropské unie. *European Union [online]*. 2015. [cit. 2016-04-24]. Dostupné z: http://europa.eu/about-eu/institutions-bodies/court-justice/index_cs.htm