

Návrh změn ve Směrnici o DPH s ohledem na zdaňování cestovních služeb

*Milena Otavová**

Úvod

Problematika daně z přidané hodnoty je v Evropské unii již plně harmonizovanou oblastí a česká právní úprava by tak měla být v souladu s evropskými směrnici. Odchýlení by mohlo být realizováno pouze tam, kde to směrnice připouští. Uplatňování daně z přidané hodnoty je upraveno směrnicí Rady 2006/112/ES ze dne 28. 11. 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (dále Směrnice o DPH). Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále ZDPH) vstoupil v platnost k 1. 5. 2004, v souvislosti s přistoupením České republiky k Evropské unii. Dotkl se změn při uplatňování daně z přidané hodnoty, mimo jiné nově vymezil pro oblast poskytování cestovních služeb § 89, v němž jsou uvedeny podmínky, za kterých se použije postup při uplatňování daně z přidané hodnoty při poskytování cestovní služby. Jedná se o speciální ustanovení ZDPH, která mají přednost před obecnými pravidly obsaženými na jiných místech ZDPH. Zvláštní režim pro cestovní služby je povinen použít poskytovatel cestovní služby, který jedná se zákazníkem vlastním jménem, při poskytnutí cestovní služby zákazníkovi. Poskytovatelem cestovní služby je osoba povinná k dani, která poskytuje zákazníkovi cestovní službu. Směrnice o DPH omezuje použití zvláštního režimu pouze na cestovní kanceláře, přesto je zvláštní režim platný i pro subjekty, které formálně nejsou cestovními kanceláři, ale uskutečňují činnosti stejného charakteru, jak podotýká Rambousek (2005) na základě judikátů Soudního dvora Evropské unie C – 308/96 a C – 94/97. Cestovní služba je služba poskytnutá zákazníkovi, která zahrnuje kombinaci služeb cestovního ruchu, popřípadě zboží, pokud jsou jednotlivé služby cestovního ruchu a zboží nakoupeny od jiných osob povinných k dani. Za cestovní službu se považuje i poskytnutí služby zákazníkovi, které zahrnuje pouze jednu nakoupenou službu cestovního ruchu, pokud se jedná o ubytování nebo dopravu osob. Při použití zvláštního režimu pro cestovní služby je základem daně dle § 89 odst. 3 ZDPH přírážka poskytovatele cestovní služby snižená o daň z přírážky. Přírážka se stanoví jako rozdíl mezi celkovou peněžní částkou, kterou jako úplatu obdržel nebo má obdržet plátec od zákazníka nebo třetí osoby za poskytnutou cestovní službu, a součtem částek, které plátec uhradil nebo má uhradit za jednotlivé služby cestovního ruchu a zboží nakoupené od jiných osob povinných k dani, které jsou přímo zahrnuty do cestovní služby. Je-li tento rozdíl záporný, je základem daně nula, pro cestovní službu se vždy použije základní sazba daně. Místem plnění je pak dle § 89 odst. 4 ZDPH místo, kde má poskytovatel poskytující cestovní službu sídlo, místo podnikání nebo provozovnu.

Cílem příspěvku je zjistit dopady využití běžného a zvláštního režimu do základu daně poplatníků poskytujících cestovní služby. Způsob řešení vychází ze stanoveného cíle. Předpokladem pro zpracování je sběr informačních pramenů o dané problematice. Na základě analýzy a následné syntézy právních norem upravujících problematiku zdaňování cestovních služeb v České republice a také podle Směrnice o DPH je zhodnocen současný stav sledované problematiky. Tyto informace jsou výchozím bodem pro zpracování komparační analýzy, na základě níž je srovnán režim zdanění při využití běžného a zvláštního režimu. S využitím modelových příkladů jsou identifikovány zásadní rozdíly obou režimů s ohledem na jejich

* Ing. Milena Otavová, Ph.D. – odborná asistentka; Ústav účetnictví a daní, Fakulta provozně-ekonomická, Mendelova univerzita v Brně, Zemědělská 1, 613 00 Brno; <milena.otavova@mendelu.cz>.

daňovou výhodnost. Následně je proveden návrh změn, které by bylo vhodné provést ve Směrnici o DPH v oblasti zdaňování cestovních služeb tak, aby bylo dosaženo přizpůsobení použitelných pravidel s ohledem na specifickou povahu činností poskytovatelů cestovních služeb, která spočívá v poskytování služeb, které se vyznačují tím, že se zpravidla skládají z několika služeb zejména dopravy a ubytování, jež jsou uskutečňovány jak na území státu, v němž má poskytovatel sídlo či stálou provozovnu, tak mimo něj. Důvodem je fakt, že použití obecných pravidel týkajících se místa zdanění, základu daně a odpočtu daně na vstupu z důvodu četnosti a místa poskytovaných služeb působí zmíněným podnikům praktické potíže, jež v některých případech dokonce brání v provádění jejich činnosti. Návrhy ve Směrnici o DPH jsou konstruovány jak pro outgoingové, tak pro incomingové cestovní kanceláře, kdy je pro ně, na základě modelových výpočtů, rozdílná výhodnost uvedených režimů zdanění.

1. Vymezení pojmu „zákazník“

Významným pojmem při aplikaci zvláštního režimu pro cestovní službu je osoba **zákazníka**. Ten je definován v § 89 odst. 2 písm. b) ZDPH jako osoba, které je poskytnuta cestovní služba. Pojem „poskytnutí“ podle Otavové a Sobotkové (2010) nelze ovšem chápat z hlediska českého ZDPH jako „spotřebaování“, neboť zákazníkem může být i osoba, která cestovní službu přímo nespotřebuje. Naopak Směrnice o DPH chápe zákazníka poměrně odlišně. Berger, Kindl a Wakounig (2010) uvádějí, že členské státy uplatňují zvláštní režim DPH na plnění uskutečňovaná cestovními kancelářemi, jednají-li cestovní kanceláře s cestujícími svým vlastním jménem a k uskutečňování cesty využívají dodání zboží a poskytnutí služeb jinými osobami povinnými k dani. Je tedy zřejmé, že zvláštní režim pro cestovní služby by se měl dle Směrnice o DPH uplatňovat jen tehdy, je-li zákazníkem cestující. Je však nutno doplnit, že v německé a francouzské jazykové verzi Směrnice o DPH je používán pojem cestující („Reisender“, „voyageur“) a v anglické jazykové verzi je použit pojem zákazník („customer“). Znění českého zákona vychází z anglické verze směrnice, která hovoří o poskytnutí služby „to customers“, tedy „zákazníkům“. Přestože se některé členské státy na národní úrovni opírají o anglické znění Směrnice o DPH, Výbor pro DPH se přiklání k užšímu pojetí definice cestujícího. Nesoulad ve vymezení pojmu zákazníka v českém ZDPH a dle Směrnice o DPH napadla Evropská komise. Ta požádala Českou republiku, aby pozměnila svůj právní předpis, který není v souladu se Směrnicí o DPH v oblasti uplatňování zvláštního režimu DPH na ziskovou přírážku. Aby nejednotným uplatňováním současných předpisů nebyla nadále porušována hospodářská soutěž, zahájila Komise s Českou republikou řízení č. 2006/2555 pro nesplnění povinnosti (řízení pro nesplnění povinnosti v oblasti uplatňování zvláštního režimu DPH na ziskovou přírážku cestovních kanceláří s Českou republikou). Na základě Zpráv o činnosti vládního zmocněnce pro zastupování České republiky před Soudním dvorem Evropské unie za roky 2008, 2009 a 2010, kterou zveřejňuje Ministerstvo zahraničních věcí ČR, obor komunitárního práva, se nacházelo řízení č. 2006/2555 ve fázi odůvodněného stanoviska – věcné řízení. Ve fázi odůvodněného stanoviska se věcné řízení nacházelo od roku 2008 až do 31. května 2011, kdy Komise Českou republiku zažalovala u Soudního dvora Evropské unie. Tato žaloba je vedena pod číslem C-269/11. Před rokem 2008 mělo řízení podobu formálního upozornění. Podle Evropské komise Česká republika neimplementovala řádně ustanovení čl. 306 až 310 Směrnice o DPH. Evropská komise namítá, že povinnost vyplývající z uvedených článků má spočívat v aplikaci zvláštního režimu výpočtu daně výlučně na prodej cestovních služeb uskutečněných mezi cestovní kanceláří a konečným zákazníkem a nikoliv i na prodej těchto služeb mezi cestovními kancelářemi navzájem.

Vzhledem k tomu, že je zákazník v ZDPH pro účely zvláštního režimu pro cestovní službu definován odlišně od definice, kterou uvádí Směrnice o DPH, a také pod tíhou podané žaloby na Českou republiku pro nesplnění povinnosti s ohledem na nejednotné uplatňování předpisů, připravilo Ministerstvo financí v návrhu novely ZDPH novou úpravu § 89 zohledňující požadavky Evropské komise, na základě které by byl zvláštní režim pro cestovní službu aplikován jen tehdy, bude-li služba poskytnuta cestujícím pro jeho osobní využití. Tato změna měla vejít v platnost od 1. ledna 2013, avšak nakonec nebyla realizována. Dle současného znění ZDPH zvláštní režim nemusí být použit jen v případě splnění podmínek uvedených v § 89 odstavci 14 ZDPH. Pokud plátce poskytuje cestovní služby jiné osobě povinné k dani, která není poskytovatelem cestovní služby, pro účely uskutečňování ekonomických činností, nemusí uplatňovat zvláštní režim a uplatňuje u jednotlivých nakoupených služeb cestovního ruchu daň na výstupu podle příslušné sazby daně, pokud všechny nakoupené služby cestovního ruchu zahrnuté v cestovní službě jsou poskytnuty v tuzemsku. Na základě splnění uvedených podmínek se tedy může plátce rozhodnout pro běžný nebo zvláštní režim. *Pokud bychom ovšem byli v souladu se Směrnicí o DPH, musel by být v těchto případech použit pouze režim běžný.*

Je nutno upozornit na fakt, že Soudnímu dvoru Evropské unie byl předložen 11. května 2011 obdobný spor také jako předběžná otázka, kdy předkládajícím soudem byl Nejvyšší správní soud ČR ve věci C-220/11, kdy na straně žalobce vystupuje společnost Star Coaches, s.r.o. a žalovanou stranou je Finanční ředitelství pro hlavní město Prahu. Podstatou projednávaného případu je vyřešení otázky, zda se na určitá plnění poskytovaná žalující společností aplikuje zvláštní režim pro cestovní kanceláře ve smyslu článku 306 Směrnice o DPH, resp. podle § 89 odst. 1 a 2 ZDPH. Nejvyšší správní soud položil Soudnímu dvoru konkrétně otázku, zda se čl. 306 Směrnice o DPH vztahuje pouze na plnění poskytnutá cestovními kanceláři konečným spotřebitelům cestovní služby (cestujícím), nebo i na plnění poskytnutá jiným osobám (zákazníkům). Podstatou druhé otázky bylo, zda je nutno považovat za cestovní kancelář pro účely čl. 306 Směrnice o DPH přepravní společnost, která pouze zajišťuje přepravu osob tím, že poskytuje autobusovou přepravu cestovními kanceláři (nikoli přímo cestujícím), a neposkytuje žádné další služby (ubytování, informace, konzultace apod.). Soudní dvůr měl rozhodnout, zda společnost, která pouze zajišťuje autobusovou dopravu osob bez dalších služeb pro cestovní kanceláře, uskutečňuje plnění, na která se vztahuje zvláštní režim. Dne 1. března 2012 bylo vydáno usnesení Soudního dvora (šestého senátu), kdy Soudní dvůr rozhodl takto:

Přepravní společnost, která pouze zajišťuje přepravu osob tím, že poskytuje autobusovou přepravu cestovními kanceláři, a neposkytuje žádné další služby, jako je ubytování, průvodcovská činnost nebo poskytování rad, neuskutečňuje plnění, na která se vztahuje zvláštní režim pro cestovní kanceláře podle článku 306 směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty. (viz Úřední věstník EU, 2012)

Na tomto místě je třeba uvést, že Soudní dvůr neřešil otázku sporné implementace evropského práva v souvislosti s definicí pojmu „zákazník“. Domnívám se tedy, že rozhodnutí o správném vymezení pojmu bude do českého zákona vloženo na základě rozsudku v souvislosti s podanou žalobou na Českou republiku, jak bylo výše uvedeno. Rozsudek Soudního dvora v předběžné otázce však znamená změnu výkladu tuzemského zákona. Konkrétně český ZDPH uvádí v § 89 odst. 2 písm. c, že se cestovní službou rozumí i poskytnutí služby zákazníkovi, která zahrnuje pouze jednu nakoupenou službu cestovního ruchu, a to ubytování nebo dopravu osob. Na základě rozhodnutí Soudního dvora ale přeprava osob, pokud nejsou poskytovány žádné další služby, není považována za cestovní službu. Dále je nutno upozornit na fakt, který vyplývá z českého ZDPH a to, že v případě poskytnutí

cestovní služby je nutno použít zvláštní režim, i když se jedná o jinou osobu povinnou k dani. Použití běžného režimu je možné pouze v případě, že se jedná o osobu povinnou k dani, která není poskytovatelem cestovních služeb, a zároveň použije cestovní službu pro ekonomickou činnost. Další omezující podmínkou pro použití běžného režimu je, že všechny nakoupené služby cestovního ruchu zahrnuté v cestovní službě musí být nakoupeny v tuzemsku. Zde lze tedy spatřovat velký rozdíl ve vymezení zákazníka ve srovnání se Směrnicí o DPH. Proto rozhodnutí v souvislosti s předběžnou otázkou lze vnímat jako vyhýbavé, protože Soudní dvůr zde vůbec neřešil otázku sporu zákazník versus cestující.

2. Výsledky

2.1 Srovnání zdanění při uplatnění běžného a zvláštního režimu u poskytování přepravy osob

Český ZDPH řeší problematiku zdanění mezinárodní přepravy osob v § 70. Podle zmíněného ustanovení je přeprava osob a jejich zavazadel mezi jednotlivými členskými státy a mezi členskými státy a třetími zeměmi, včetně služeb přímo souvisejících s touto přepravou, v tuzemsku osvobozena od daně s nárokem na odpočet daně. Zpáteční přeprava se považuje za samostatnou přepravu, která je též v tuzemsku osvobozena od daně. Osvobození u mezinárodní přepravy osob se tedy vztahuje jen na část dopravy, která je uskutečněna na území České republiky. A jak dodává Galočík a Paikert (2013), přeprava uskutečněná mimo tuzemsko je zdaňována podle právních úprav jednotlivých členských států, které mohou, stejně jako Česká republika, ale také nemusí, mezinárodní dopravu osob osvobozovat. Pro správné vyčíslení daňové povinnosti s ohledem na mezinárodní přepravu osob je tak důležité stanovit místo plnění, přičemž dle § 10a ZDPH je místem plnění při poskytnutí služby přepravy osob místo, kde se příslušný úsek přepravy uskutečňuje. Z hlediska osvobození tak není dle Pitnera a Bendy (2012) rozhodující typ dopravního prostředku, může se jednat o dopravu vlakem, autobusem, letadlem ale i lodí. Povinností každého přepravce by tedy mělo být zjištění postupu zdaňování či možnosti osvobození v jednotlivých členských státech a ve třetích zemích, kde je přeprava uskutečňována. Osvobození od daně z přidané hodnoty v tuzemsku se potom vztahuje na pravidelnou i nepravidelnou mezinárodní přepravu osob a jak na tuzemské provozovatele, tak i na osoby, které jsou registrovány k dani v jiném členském státě, nebo zahraniční osoby povinné k dani. Letecká přeprava je ovšem osvobozena od daně vždy. Nicméně, osobní doprava uskutečňována pouze v tuzemsku (nejedná se o mezinárodní přepravu) není od daně z přidané hodnoty osvobozena a plátce je povinen přiznat daň z uskutečněného plnění na území tuzemska. V případě mezinárodní přepravy osob platí tedy osvobození od daně s nárokem na odpočet daně pouze na tu část přepravy, která byla uskutečněna na území tuzemska. Jak mají postupovat dopravci, případně cestovní kanceláře v případě mezinárodní přepravy osob, která je uskutečňována v jiných zemích, si musí zjistit dle zákonných předpisů konkrétní země, přes kterou je přeprava uskutečňována, jak uvádí Otavová – Sobotková – Svoboda (2012).

Příklad č. 1: Prodej přepravy osob v České republice

Firma A prodává přepravu osob, kterou sama nakupuje od jiné osoby povinné k dani, plátce DPH. Předpokládejme, že cena nakoupené dopravy činí 20 000 Kč + 2 000 DPH. Přirážka firmy A představuje 6 000 Kč.

a) Řešení s využitím běžného režimu:

Přeprava bude prodána za 26 000 Kč + 5 460 DPH. Z uvedeného vyplývá, že by po odpočtu DPH na vstupu byla odvedena DPH ve výši 1 260 Kč.

b) Řešení s využitím zvláštního režimu:

Přeprava by byla prodávána za 30 200 Kč. V tomto případě by bylo odvedeno DPH pouze z realizované marže, ta činí 6 000 Kč. Následně by bylo odvedeno DPH ve výši 1 041,60 Kč (pomocí výpočtu $6\,000 \cdot 0,1736$).

Z uvedeného příkladu na první pohled vyplývá, že v případě, že bude nakoupená přeprava osob přeprodávána v České republice, tak bude odvod DPH v případě využití zvláštního režimu nižší, než v případě uplatnění běžného režimu. Ve skutečnosti však odvod DPH **bude téměř stejný**. Důvodem je výpočet DPH ze ziskové přírážky u zvláštního režimu. Ten je realizován pomocí koeficientu, tedy zisková přírážka je uvedena včetně DPH. Poté základ DPH ukazuje na realizovaný zisk poskytovatele cestovní služby, v tomto konkrétním případě činí cca 5 000 Kč. Pokud se vrátíme k běžnému režimu a zisk stanovíme ve stejné výši jako u zvláštního režimu, pak bude přeprava prodávána za 25 000 Kč, DPH na výstupu bude činit 5 250 Kč, po odpočtu DPH na vstupu bude odvod ve výši 1 050 Kč, což je hodnota téměř identická s odvodem DPH v případě využití zvláštního režimu. Lze tedy konstatovat, že při využití zvláštního režimu v tomto případě nemá poskytovatel cestovní služby daňovou výhodu s ohledem na odvod DPH. Ta by mohla vzniknout pouze v případě, že by byla služba nakupována od neplátce DPH nebo v případě uskutečňování osvobozených plnění.

Příklad č. 2: Nákup od neplátce DPH:

Při využití výše uvedeného zadání by odvod DPH, v případě zachování realizovaného zisku a nákupu služby od osoby povinné k dani, ale neplátce daně, byl následující:

- a) S využitím běžného režimu**, kdy již budeme brát v úvahu zisk srovnatelný se ziskem v případě uplatnění zvláštního režimu:

Nákup přepravy 20 000 Kč, následný prodej bude realizován za 25 000 Kč + 5 250 DPH. Vzhledem k tomu, že se jedná o nákup služby od neplátce DPH, nelze uplatnit nárok na odpočet daně, DPH bude tedy odvedena ve výši 5 250 Kč.

- b) S využitím zvláštního režimu:**

Nákup přepravy 20 000 Kč, následný prodej bude realizován za 26 000 Kč. V tomto případě by bylo odvedeno DPH ze ziskové marže, ta činí 6 000 Kč. Následně by bylo odvedeno na DPH 1 041,60 Kč (pomocí výpočtu koeficientem $6\,000 \cdot 0,1736$).

Na tomto místě je již patrná **výhoda uplatnění zvláštního režimu**. Z uvedených výpočtů vyplývá úspora v případě využití zvláštního režimu ve výši cca 80 % na odvodu DPH. Je nutno uvést, že těchto případů bude realizováno v praxi opravdu málo. Naopak výhodu uplatnění běžného režimu je možno vysledovat v případě, že se jedná o plnění, která jsou osvobozena od daně s nárokem na odpočet daně. Mezi tato plnění patří např. přeprava osob mezi jednotlivými členskými státy a dále mezi členskými státy a třetími zeměmi.

Příklad č. 3: Prodej přepravy osob mezi jednotlivými členskými státy a dále mezi členskými státy a třetími zeměmi

Firma B nakupuje jako subdodávku autobusový zájezd na trase Česká republika – Polsko – Německo – Rakousko – Slovensko – Česká republika od autobusového dopravce firmy A a následně jej prodává cestovní kanceláři (firma C). Autobus ujede celkem 2 900 km, přičemž celková cena za dopravu je firmou A stanovena ve výši 3 500 €. Pro přepočtení byl zvolen kurz 25 Kč za Euro. Údaje o počtu ujetých kilometrů ve sledovaných státech včetně výše daně za příslušný úsek dopravy ve sledovaných státech pak uvádí Tab. 1. Úplatu za poskytnutou službu přepravy osob je nutno dle Rambouska (2005) rozdělit v závislosti na počtu kilometrů ujetých v jednotlivých státech. Vyplývá to z rozhodnutí Evropského soudního dvora ve věci Reiseburo Binder (C-116/96), na základě kterého není jiná metoda rozdělení přípustná.

Tab. 1: Zdanění mezinárodní osobní dopravy ve vybraných zemích – v relativním vyjádření

Stát	Počet km	Cena EUR	Cena Kč	Sazba DPH	DPH EUR	DPH Kč	Registrace
Česká republika	240	288	7 200	osvobozeno od DPH	–	–	–
Polsko	590	708	17 700	8 %	57	1 425	Tax Office Warszawa
Německo	1550	1 860	46 500	19 %	355	8 875	Finanzamt Chemnitz
Rakousko	280	356	8 900	10 %	36	900	Finanzamt Graz – Stadt
Slovensko	240	288	7 200	osvobozeno od DPH	–	–	–

Zdroj: vlastní zpracování

Poznámka: Dopravce musí být v Polsku, Německu i Rakousku zaregistrován na příslušném finančním úřadě. V Polsku musí daň odvést dopravce. V Německu a Rakousku musí dopravce nahlásit cestovní kancelář, která si dopravu objednala. Ta se musí též zaregistrovat na příslušném finančním úřadě a přechází na ni povinnost zaplatit německou či rakouskou daň.

a) Řešení s využitím běžného režimu, kdy již budeme brát v úvahu zisk srovnatelný se ziskem v případě uplatnění zvláštního režimu:

Nákup přepravy od firmy A byl realizován za 87 500 Kč, zároveň byla vyfakturována polská DPH v přepočtu ve výši 1 425 Kč, kterou má povinnost uhradit dopravce, celkem tedy 88 925 Kč. Firma B bude fakturovat cestovní kanceláři (firmě C) v běžném režimu se ziskem ve výši 10 %, tj. ve výši 8 750. Bude tedy fakturováno 96 250 Kč a polská DPH v přepočtu na české koruny ve výši 1 568 Kč (celkem 97 818 Kč).

Firma B uskutečňuje v rámci České republiky plnění osvobozené od daně s nárokem na odpočet daně. Odvod DPH v ČR je tedy nulový. Firma by odváděla pouze polské DPH z rozdílu fakturovaných částek, tj. v přepočtu na české koruny cca 143Kč.

Firma C již bude fakturovat konečným zákazníkům ve zvláštním režimu, kdy celková cena za dopravu bude činit 120 000 Kč. Výpočet je uveden v tabulce č. 2.

Tab. 2: Výpočet daně na výstupu firmy C, kdy nákup od firmy B byl realizován v běžném režimu

Položka	Částka v Kč	Poznámka
Příjem z prodané cestovní služby	120 000,00	
Náklady na nakoupenou cestovní službu	97 818,00	
Zisková přírůžka	22 182,00	
Daň na výstupu (21 %)	3 850,80	22 182 Kč · 0,1736

Zdroj: vlastní zpracování

b) Řešení s využitím zvláštního režimu:

Nákup přepravy od firmy A byl realizován za 87 500 Kč a také byla vyfakturována polská DPH v přepočtu ve výši 1 425 Kč, kterou má povinnost uhradit dopravce, celkem tedy

88 925 Kč. Firma B bude fakturovat cestovní kanceláři (firmě C) ve zvláštním režimu, kdy bude realizován zisk opět ve výši 10 % (zisková přírážka tedy musí činit 12,1 %, protože je stanovena včetně DPH). Výpočet DPH na výstupu firmy B, v případě, že prodává firmě C za využití zvláštního režimu je uveden v tabulce č. 3, následně tabulka č. 4 uvádí výpočet DPH na výstupu firmy C.

Tab. 3: Výpočet daně na výstupu firmy B při prodeji přepravy firmě C ve zvláštním režimu

Položka	Částka v Kč	Poznámka
Příjem z prodané cestovní služby (včetně polské DPH)	99 656,00 (99 513 + 143)	
Náklady na nakoupenou cestovní službu	88 925,00	
Zisková přírážka	10 588,00	10 588 (odpovídá reálnému zisku 8 750 Kč)
Daň na výstupu (21 %)	1838,00	10 588 Kč · 0,1736

Zdroj: vlastní zpracování

Firma B uskutečňuje plnění spadající do zvláštního režimu. Odvod DPH bude ze ziskové přírážky ve výši cca 1 838 Kč.

Firma C bude fakturovat konečným zákazníkům ve zvláštním režimu, zisková přírážka bude zachována, tj. činí 22 182 Kč.

Tab. 4: Výpočet daně na výstupu firmy C

Položka	Částka v Kč	Poznámka
Příjem z prodané cestovní služby	121 838,00	
Náklady na nakoupenou cestovní službu	99 656,00	
Zisková přírážka	22 182,00	
Daň na výstupu (21 %)	3 850,80	22 182 Kč · 0,1736

Zdroj: vlastní zpracování

Z provedených výpočtů vyplývá výhoda využití běžného režimu v případě, že se jedná o plnění, která jsou osvobozena od daně s nárokem na odpočet daně. Jestliže je uvažován stejný realizovaný zisk, je cena, v případě, že byla přeprava osob prodávána mezi firmou B a cestovní kanceláři (firma A) ve zvláštním režimu, pro konečného zákazníka **vyšší** (z konkrétního příkladu o 1 838 Kč). Toto zvýšení odpovídá DPH, které byla povinna odvést firma B, jak v ČR, tak v Polsku.

2.2. Srovnání uplatnění běžného a zvláštního režimu při prodeji cestovní služby

Výhodu běžného režimu lze také vysledovat v případě přepravy cestovní služby, která v sobě zahrnuje kombinaci služeb cestovního ruchu a popřípadě zboží, pořízených od jiných osob povinných k dani v případě, že na některé služby popřípadě zboží je realizována snížená sazba daně.

Příklad č. 4: Prodej cestovní služby

Cestovní kancelář A prodává cestovní kanceláři B zájezd, který zahrnuje kombinaci služeb cestovního ruchu. Jedná se o ubytování za 10 000 Kč (plus DPH ve výši 15 %),

stravování za 4000 Kč (plus DPH ve výši 21 %) a dále dopravu za 1 000 Kč (plus DPH ve výši 21 %). Cestovní kancelář B tento zájezd prodává konečnému zákazníkovi (cestujícímu) s přírážkou ve výši 6 000 Kč.

a) Prodej ve zvláštním režimu

Cestovní kancelář A v daném případě poskytuje cestovní službu zákazníkovi, tj. cestovní kanceláři B. Dle § 89 odst. 1 ZDPH se na toto plnění vztahuje zvláštní režim pro cestovní službu. V daném případě nelze uplatnit nárok na odpočet daně z nakoupených služeb cestovního ruchu. Výše přírážky a daně na výstupu jsou uvedeny v tabulce č. 5.

Tab. 5: Výpočet daně na výstupu v případě prodeje zájezdu ve zvláštním režimu

Položka	Částka v Kč	Poznámka
Příjem z prodané cestovní služby	23 550,00	
Náklady na nakoupenou cestovní službu	17 550,00	
Zisková přírážka	6 000,00	
Daň na výstupu (21 %)	1 041,60	6 000 Kč · 0,1736

Zdroj: vlastní zpracování

Čistý příjem pro cestovní kancelář A při pevně dané prodejní ceně pak činí cca 4 958 Kč.

b) Prodej v běžném režimu

Řešení na základě běžného režimu vyplývá ze Směrnice o DPH. Podle Směrnice o DPH nelze totiž aplikovat zvláštní režim pro cestovní služby u subjektů, které tyto služby prodávají osobám, které je nespotřebují, ale dále prodávají. Na základě ustanovené českého ZDPH však tento postup není možný.

V daném případě má pak cestovní kancelář A nárok na odpočet daně na vstupu ve výši 2 550 Kč, konkrétně 15 % z hodnoty ubytování tj. 1 500 Kč a dále na odpočet ve výši 21 % z hodnoty nakoupeného stravování a přepravy osob, tj. 1 000 Kč (840 Kč + 210 Kč). Odvod daně na výstupu je pak odvislý od výše dosaženého zisku z jednotlivých služeb (zisk je zde stanoven v celkové výši, která odpovídá čistému příjmu v případě použití zvláštního režimu), tj. např. zisk z ubytování vykázala cestovní kancelář A ve výši 3 500 Kč, ze stravování 1 000 Kč a z přepravy osob 458 Kč. DPH, které je uplatněno na výstupu pak odpovídá částce ve výši 3 381,18 Kč ($13\,500 \cdot 0,15 + 5\,000 \cdot 0,21 + 1\,458 \cdot 0,21$). Odvod DPH pro cestovní kancelář při využití běžného režimu následně činí 831,18 Kč ($3\,381,18 - 2\,550$).

Porovnáváme-li tyto dva režimy, je patrné, že uplatnění běžného režimu v případě, že jsou nakupovány a následně prodávány služby, na něž je uvalena snížená sazba DPH, je výhodnější oproti režimu zvláštnímu. Při aplikaci zvláštního režimu bude mít cestovní kancelář A vlastní daňovou povinnost ve výši 1 041,60 Kč, v případě uplatnění běžného režimu bude odvod DPH nižší, a to ve výši 831,18 Kč. Realizovaný zisk z nákupu a následného prodeje cestovní služby bude pro cestovní kancelář A v obou případech stejný, a to ve výši 4 958 Kč. S ohledem na řešený příklad je zřejmé, že uplatnění běžného režimu je výhodnější než uplatnění režimu zvláštního.

Při prodeji cestovní služby konečnému zákazníkovi, který již musí být realizován ve zvláštním režimu, je patrné, že pokud byl zájezd mezi cestovními kancelářemi přeprodán v běžném režimu, je možno nabídnout zákazníkovi **nižší cenu zájezdu při realizaci stejného realizovaného zisku**. Pokud byl tedy uplatněn běžný režim při prodeji zájezdu mezi cestovní

kanceláři A a B, lze následně nabízet zájezd levněji, než v případě, že by byl uplatněn režim zvláštní. Tato výhoda je realizována díky snížené sazbě DPH v souvislosti s ubytováním.

Poznámka: Pokud by byly jednotlivé služby cestovního ruchu nakoupeny v některém jiném členském státě, kde na ně bude uvalena sazba daně vyšší, než činí základní sazba daně, která je platná ve státě, kde má sídlo poskytovatel cestovní služby, bylo by výhodnější uplatnění režimu zvláštního. Příčinou je povinnost uplatnit při zvláštním režimu vždy při zdanění přírážky sazbu DPH v základní výši, což vyplývá ze Směrnice o DPH.

2.3 Výhody režimů zdanění s ohledem na členění cestovních kanceláří

Cestovní kanceláře, jak uvádí Humphreys a Holloway (2009), můžeme členit dle různých kritérií. Jedním z nich je členění podle územního hlediska. Na základě něj se cestovní kanceláře člení na vysílající a přijímající. Podle Rygllové (2009) vysílající cestovní kanceláře, tzv. „outgoing“, obsluhují domácí trh, působí v místě bydliště účastníků cestovního ruchu. Naopak příjezdové cestovní kanceláře, tzv. „incoming“, působí ve střediscích cestovního ruchu a jsou zaměřeny na přijímání klientů z jiných oblastí. Pokud se zaměříme na výhodnost zvláštního případně běžného režimu u cestovních kanceláří na základě výše uvedeného rozdělení, jasně vyjde výhoda pro incomingové cestovní kanceláře v případě uplatňování běžného režimu. Uvedené se potvrdilo ve výše uvedeném srovnání.

Pro outgoingové cestovní kanceláře vyznívá příznivěji uplatňování zvláštního režimu. V případě outgoingových cestovních kanceláří se může zdát, že bude platit stejná výhoda jako u incomingových, nicméně tato výhoda je výrazně převážena nevýhodou, která souvisí s povinnostmi vyplývajícími v souvislosti s uplatňováním běžného režimu. Zvláštní režim ziskové přírážky by měl sloužit poskytovatelům cestovních služeb k usnadnění uplatňování DPH. Jednotlivé služby, které jsou prodávány a tvoří zájezd, se mohou týkat různých zemí a je nutno respektovat předpisy, které upravují DPH, v těchto zemích. Cestovní kancelář, která zdaňuje v běžném režimu při nákupu jednotlivých služeb v jiných státech, uplatňuje u jednotlivých služeb daň na vstupu s ohledem na místo plnění. Za předpokladu, že se jedná o osobu povinnou k dani, je jím na základě § 9 odst. 1 ZDPH místo, kde je sídlo nebo místo podnikání osoby, pro kterou je služba poskytována (základní pravidlo). Jedná se o mechanismus „reverse charge“, jak uvádí Široký (2012). U většiny služeb, které obvykle tvoří zájezd, ale platí výjimky, které mají vymezeno místo plnění odlišně od základního pravidla. Jedná se např. o služby související s nemovitostí (ubytovací služby), kde místem plnění je místo, kde se nemovitost nachází. Dále se jedná o stanovení místa plnění u přepravy osob, u služeb vzdělávacích, sportovních, kulturních, výstavních, podle místa, kde byly služby poskytnuty, u krátkodobého pronájmu dopravních prostředků a u stravovací služby. Tyto výjimky jsou zakotveny v § 10 až 10k ZDPH. Poskytovatel se poté často musí registrovat k dani v daném státě nebo má v některých případech nárok na vrácení DPH v zemi nákupu jednotlivých služeb, pokud ovšem není v tomto členském státě registrován k dani. Poskytovatel musí počítat s náklady, které provázejí registraci k dani nebo případně souvisejícími s procesem vrácení daně. S ohledem na výše uvedené, je výhoda zvláštního režimu v případě nákupu jednotlivých služeb v jiných státech zřejmá, protože v rámci zvláštního režimu, tj. zdanění ziskové přírážky, daň platí provozovatel cestovních služeb pouze ze ziskové přírážky bez možnosti odpočtu nebo vrácení daně na vstupu. Na celý balíček, který prodává, se vztahuje DPH pouze členského státu, ve kterém je provozovatel usazen, neboť místem plnění při poskytnutí cestovní služby je místo, kde má poskytovatel sídlo nebo místo podnikání. Vzhledem k tomu, že není možné v případě zvláštního režimu uplatnit vrácení daně na vstupu, podléhají všechny nakoupené položky cestovního balíčku konečnému zdanění v členském státě, kde byly nakoupeny. Tento režim v sobě zahrnuje výhodu, která spočívá v **minimalizaci administrativních nákladů**

3. Návrh změn ve Směrnici o DPH

Jak už bylo výše uvedeno, je zákazník v ZDPH pro účely zvláštního režimu pro cestovní službu definován odlišně od definice, kterou uvádí Směrnice o DPH, čímž dochází k nejednotnému uplatňování předpisů. Jedna z předložených novel ZDPH, která měla vejít v platnost 1. ledna 2013, také počítala se změnou s ohledem na úpravu definice zákazníka dle Směrnice o DPH, podle níž by bylo možné uplatnit zvláštní režim pouze v případě, že by byla cestovní služba poskytnuta cestujícímu. Zavedení běžného režimu v České republice v případech, kdy je zákazníkem osoba povinná k dani, která cestovní služby dále prodává, by vyvolalo zvýšení administrativní zátěže pro poskytovatele cestovních služeb a prodej zájezdů by se stal z ekonomického hlediska složitějším ve srovnání se zvláštním režimem. Vhodné by proto bylo iniciovat změnu Směrnice o DPH, kdy by byl zvláštní režim uplatňován vždy, pokud se jedná o cestovní službu bez ohledu na to, kdo je zákazníkem. Touto změnou by došlo ke snížení administrativní zátěže související se žádostmi o vracení DPH a také s případnými registracemi k DPH. Odvod DPH ze ziskové přírážky by byl realizován v zemi poskytovatele cestovní služby, což se dle mého názoru jeví jako spravedlivé. Je nutno také zdůraznit, že na základě Zprávy o činnosti vládního zmocněnce pro zastupování České republiky za rok 2011 byla uveřejněna vyjádření České republiky, která podpořila Španělsko, Polsko a Itálii v uplatňování zvláštního režimu pro cestovní kanceláře v případech, kdy jsou cestovní služby prodávány jiné osobě než cestujícímu.

Zároveň by bylo vhodné doporučit úpravu Směrnice o DPH s ohledem na vymezení subjektů, na které se zvláštní režim vztahuje. V současném znění je použití zvláštního režimu omezeno pouze na cestovní kanceláře a organizátory turistických zájezdů. Z minulé judikatury Soudního dvora Evropské unie vyplývá např. z rozhodnutí C – 308/98, C – 94/97 nebo C – 200/04, že zvláštní režim je nutno použít i u subjektů, které sice nejsou formálně cestovními kancelářemi, ale uskutečňují plnění totožná s plněními uskutečňovanými cestovními kancelářemi. V rámci upraveného znění by tedy bylo navrhováno nahradit pojem cestovní kanceláře pojmem obecnějším a lépe vystihujícím, a to **poskytovatelé cestovních služeb**.

Na základě zjištěných skutečností by bylo vhodné **čl. 306 odst. 1 Směrnice o DPH novelizovat**:

*(1) Členské státy uplatňují zvláštní režim DPH na plnění uskutečňovaná **poskytovateli cestovních služeb** v souladu s touto kapitolou, jednají-li se **zákazníkem, který nemusí být konečným spotřebitelem**, svým jménem a k uskutečnění cesty využívají dodání zboží a poskytnutí služeb jinými osobami povinnými k dani.*

*Tento zvláštní režim se nevztahuje na **poskytovatele cestovních služeb**, kteří vystupují jen jako zprostředkovatelé a na které se pro výpočet základu daně vztahuje čl. 79 první pododstavec písm. c).*

Jestliže by došlo ke změně Směrnice o DPH v předmětném článku, došlo by ke zdanění cestovní služby ve členském státě, v němž má poskytovatel cestovní služby sídlo ekonomické činnosti nebo stálou provozovnu, z níž službu poskytl. Tím by bylo docíleno vyšší spravedlnosti, která spočívá v rovnoměrném rozdělení příjmů z výběru DPH mezi členské státy tím, že zvláštní režim zajišťuje, aby příjmy z DPH za každou jednotlivou službu připadly členskému státu, v němž dojde ke konečné spotřebě služby, a příjmy z DPH plynoucí z přírážky poskytovatele cestovní služby členskému státu, kde je poskytovatel usazen. Tento pozitivní dopad by mohl být pro členské státy motivem k tomu, aby prosazovaly změnu Směrnice o DPH. Uvedená změna by byla přínosem převážně pro subjekty (outgoingové cestovní kanceláře), které cestovní služby poskytují, protože by pro ně byl zvláštní režim

jednodušší, i když v některých případech by mohl být méně ekonomicky výhodný ve srovnání s režimem běžným. Bylo by tak umožněno použití zjednodušených pravidel bez ohledu na typ zákazníka, kterému jsou poskytovány služby, a zároveň by bylo podpořeno rovnoměrné rozložení příjmů z DPH mezi jednotlivé státy. Zároveň by bylo vhodné zapracovat do Směrnice o DPH pro poskytovatele cestovních služeb možnost volby mezi zvláštním a běžným režimem v případě, že je služba poskytována jiné osobě povinné k dani a zároveň platí, že všechny nakoupené služby cestovního ruchu zahrnuté v cestovní službě jsou nakoupeny a zároveň poskytnuty v zemi, kde má sídlo nebo stálou provozovnu poskytovatel cestovní služby (tuto možnost by určitě uvítaly incomingové cestovní kanceláře).

Pokud by byla iniciována změna Směrnice o DPH v souvislosti s poskytováním cestovních služeb, bylo by do ní vhodné zapracovat také možnost stanovit ziskovou přírážku za celé zdaňovací období. Uvedenou výhodu mohou uplatňovat poskytovatelé cestovních služeb v České republice na základě českého ZDPH. Směrnice o DPH tuto možnost nespecifikuje. Domnívám se, že by bylo vhodné nastavit srovnatelné podmínky s ohledem na zamezení konkurenční výhody. Uvedená skutečnost se jeví pro některé poskytovatele cestovních služeb jako výhodná, protože pokud jedna cestovní služba vychází se zápornou přírážkou, sníží se celkově suma přírážek za zdaňovací období, a tím se sníží daňová povinnost tohoto plátce.

Závěr

Žaloba, která byla podána na Českou republiku, je pochopitelná, protože vzhledem k tomu, že není ustanovení zvláštního režimu, které vyplývá ze Směrnice o DPH, správně implementováno do daňového práva ČR, dochází k narušení hospodářské soutěže mezi poskytovateli cestovních služeb z různých zemí EU. Někteří poskytovatelé cestovních služeb jsou totiž daněmi případně zvýšením administrativních nákladů zatíženi více než jiní. Je třeba uvést, že z původně třinácti zemí EU, které byly označeny v roce 2006 z nesprávného uplatňování zvláštního režimu ziskové přírážky, již Kypr, Lotyšsko, Maďarsko, Nizozemsko a Spojené království své právní předpisy uvedly na základě změn do souladu s ustanoveními EU. Ostatní země, mezi nimi i Česká republika, nepřijaly nezbytná opatření na změnu svých předpisů, a proto Komise jejich věc předala Soudnímu dvoru.

V předkládaném příspěvku je doporučena změna Směrnice o DPH, která by umožnila využívat zvláštní režim i v případě, že je cestovní služba poskytována jiným osobám povinným k dani, které ji dále prodávají (tento princip je platný v současné době v České republice). Cílem zvláštního režimu je přizpůsobit použitelná pravidla specifické povaze činnosti poskytovatelů cestovních služeb tak, aby pro ně byla jednodušší. Využití běžného režimu je výrazně složitější, obecná pravidla týkající se místa zdanění, základu daně a odpočtu daně na vstupu působí z důvodu četnosti a místa poskytovaných služeb poskytovatelům cestovních služeb obtíže, které omezují jejich činnost. Uvedené lze ověřit u poskytovatelů cestovních služeb na Slovensku, kde od 1. 1. 2009 byl upraven slovenský ZDPH, který v souladu se Směrnicí o DPH aplikuje místo dříve používaného zvláštního režimu při poskytování cestovních služeb mezi poskytovateli cestovních služeb navzájem režim běžný. Běžný režim zde přináší řadu komplikací včetně nutnosti registrace slovenských firem u finančních úřadů, případně řadu žádostí o vrácení vstupní DPH. Proto doporučuji změnu Směrnice o DPH tak, aby byl při poskytování cestovních služeb ve vztahu mezi poskytovateli cestovních služeb navzájem aplikován **režim zvláštní**. Dále také zapracovat do Směrnice o DPH variantní řešení, a to možnost volby režimu běžného za předpokladu, že je služba poskytována jiné osobě povinné k dani a zároveň platí, že všechny nakoupené služby cestovního ruchu zahrnuté v cestovní službě jsou nakoupeny a zároveň poskytnuty v zemi,

kde má sídlo nebo stálou provozovnu poskytovatel cestovní služby. Zároveň je navržena změna ve vymezení subjektů, na které se zvláštní režim vztahuje a také možnost stanovení ziskové přírážky za celé zdaňovací období.

Literatura

- [1] Berger, W. – Kindl, C. – Wakounig, M. (2010): *Směrnice ES o dani z přidané hodnoty – praktický komentář*. Praha, VOX, 2010.
- [2] Galočík, S. – Paikert, O. (2013): *DPH 2013: výklad s příklady*. Praha, Grada, 2013.
- [3] Humphreys, C. – Holloway, J. (2009): *The Business of Tourism*. Harlow, Pearson, 2009.
- [4] Otavová, M. – Sobotková, V. (2010): *Uplatňování DPH u služeb cestovního ruchu na základě české a evropské daňové legislativy a návrh změn v českém zákoně o DPH*. Acta Universitatis Agriculturae et Silviculturae Mendelianae Brunensis, 2010, roč. 58, č. 6, s. 345-355.
- [5] Otavová, M. – Sobotková, V. – Svoboda, P. (2012): *Daně a účetnictví v cestovním ruchu*. Praha, Wolters Kluwer, 2012
- [6] Pitner, L. – Benda, V. (2012): *Daň z přidané hodnoty s komentářem k l. 4. 2012*. Olomouc, Anag, 2012.
- [7] Rambousek, J. (2005): *Cestovní kanceláře a daně: po říjnové novele*. Praha, Aspi, 2005.
- [8] Ryglová, K. (2009): *Cestovní ruch: soubor studijních materiálů*. Ostrava, Key Publishing, 2009.
- [9] Široký, J. (2012): *Daně v Evropské unii*. Praha, Linde, 2012.
- [10] Úřední věstník EU (2012): *Usnesení Soudního dvora (šestého senátu) ze dne 1. března 2012 (žádost o rozhodnutí o předběžné otázce Nejvyššího správního soudu – Česká republika) – Star Coaches s.r.o. v. Finanční ředitelství pro hlavní město Prahu*. [on-line], Luxembourg, Úřední věstník Evropské unie, [cit.: 04.12.2012], <<http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:C:2012:235:0004:0004:CS:PDF>>.

Návrh změn ve Směrnici o DPH s ohledem na zdaňování cestovních služeb

Milena Otavová

ABSTRAKT

Príspevok zkoumá princip uplatňování zvláštního režimu pro cestovní služby jak z hlediska českého ZDPH, tak z hlediska Směrnice o DPH, kde je patrný nesoulad v definování pojmu „zákazník“. Na modelových příkladech jsou vyhodnoceny výhody a nevýhody obou režimů a následně jsou doporučeny změny Směrnice o DPH. Na základě porovnání a zpracování zjištěných rozdílů za použití standardních vědeckých metod je možno formulovat návrh změn Směrnice o DPH. Cílem příspěvku je vyhodnocení dopadu do základu daně poplatníka poskytujícího cestovní službu v případě využití běžného a zvláštního režimu a následně návrh změn ve Směrnici o DPH, kdy by bylo dosaženo přizpůsobení použitelných pravidel s ohledem na specifickou povahu činnosti poskytovatelů cestovních služeb tak, aby pro ně byla pravidla jednodušší a zároveň by došlo ke snížení administrativní zátěže. Výsledky výzkumu ukazují, že výhody jednotlivých režimů zdanění jsou rozdílné pro různé typy cestovních kanceláří. S ohledem na tuto skutečnost, je také konstruován návrh změn ve Směrnici o DPH. Návrh změn ve Směrnici o DPH je tedy konstruován jak pro outgoingové, tak pro incomingové cestovní kanceláře, kdy je pro ně, na základě provedených výpočtů, rozdílná výhodnost použitých režimů zdanění.

Klíčová slova: Směrnice o DPH; Daňová harmonizace v oblasti DPH; Zisková přírážka; Zvláštní režim pro cestovní služby; Běžný režim pro cestovní služby; Zákazník cestovní služby.

Proposal of Amendments of the VAT – Directive in Respect of the Taxation of Travel Services

ABSTRACT

The paper examines the principle of special procedure of a travel agent (travel services) with regard to both the Czech VAT Act and the VAT-Directive, where is a visible discrepancy in the definition of “customer”. Based on the model examples the advantages and disadvantages of both procedures are evaluated and consequently the amendments of the VAT-Directive are recommended. Based on the comparison and processing differences found by using standard scientific methods is possible to formulate the proposal of amendments of the VAT-Directive. The aim is to determine the impact on tax base of taxpayer providing travel agent in the case of applying the normal or special procedure. Consequently, to propose the amendments of the VAT-Directive, by which would be achieved the adaptation of the rules with regard to the specific nature of business of the travel agent providers, in order for them the rules were simpler and more over the administrative burden was reduced. The amendments of VAT-Directive are proposed both for outgoing and for incoming travel agent, where on the base of results received different advantages of individual taxation procedures were determined for them.

Key words: VAT Directive; VAT harmonization; Margin scheme; Special regime for travel services; General regime form travel services; Customer travel service.

JEL classification: H21.