

Pokyn č. D - 169

Uplatňování daně z přidané hodnoty v cestovním ruchu

Uplatňování daně z přidané hodnoty v oblasti cestovního ruchu upravuje zákon č. 588/1993 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon“). Tento pokyn upravuje specifika uplatňování daně z přidané hodnoty v cestovním ruchu, přičemž vychází ze znění zákona platného od 1. ledna 1998.

1) Osoby podnikající v oblasti cestovního ruchu

Osobami podnikajícími v oblasti cestovního ruchu se rozumí cestovní kanceláře nebo cestovní agentury.

Cestovní kanceláři, se rozumí osoba, která v rámci své podnikatelské činnosti v oblasti výjezdového, příjezdového nebo domácího cestovního ruchu:

a) prodává zákazníkovi na základě cestovní smlouvy soubor služeb cestovního ruchu, který sama zorganizovala, nebo který pro ní zorganizoval jiný k tomu oprávněný subjekt. Souborem služeb se přitom rozumí kombinace nejméně dvou služeb cestovního ruchu (doprava, ubytování, stravování, průvodcovské služby apod.) nabízená v katalogu nebo v jiné prokazatelné formě informace a prodávaná na základě cestovní smlouvy. Souborem služeb se rozumí i nabídka jednotlivých služeb cestovního ruchu určených k sestavení v jeden celek, a to i v případě že sice nejsou takto výslovně nabízeny, ale tvoří celek v čase nebo místě.

Kromě této činnosti může cestovní kancelář provádět, v oblasti výjezdového, příjezdového nebo domácího cestovního ruchu, také další činnosti, a to:

b) organizovat kombinace služeb cestovního ruchu a nabízet je a prodávat jiné cestovní kanceláři za účelem jejího dalšího podnikání,

c) nabízet a prodávat jednotlivé služby cestovního ruchu,

d) zajišťovat a prodávat jednotlivé služby cestovního ruchu a jejich kombinace na základě konkrétní objednávky,

e) zprostředkovávat prodej jednotlivých služeb cestovního ruchu pro jinou cestovní kancelář nebo cestovní agenturu případně pro jiné osoby,

f) zprostředkovávat prodej souboru služeb cestovního ruchu pro jinou cestovní kancelář, ale pouze jejím jménem a na její účet,

g) prodávat mapy, plány, jízdní rády, tištěné průvodce a upomínkové předměty.

Cestovní agenturou, se rozumí osoba, která v rámci své podnikatelské činnosti v oblasti výjezdového, příjezdového nebo domácího cestovního ruchu provozuje činnost jako cestovní kancelář, ale pouze v rozsahu uvedeném pod písm. b) až g).

2) Plátcí daně z přidané hodnoty, obrat rozhodný pro povinnou registraci plátce

Podle tohoto Pokynu postupují pouze osoby, které jsou plátcí daně z přidané hodnoty (dále jen "plátcí") podle zákona, registrované u místně příslušného finančního úřadu a podnikající v oblasti cestovního ruchu (podskupina SKP 63.30.1 - viz Opatření Českého statistického úřadu o zavedení Standardní klasifikace produkce č.j. 1174/93 - 3010).

Podnikatelé v oblasti cestovního ruchu, kteří nejsou registrováni jako plátcí (dále jen "neplátcí") jsou osobami podléhajícími dani podle § 4 zákona a postupují stejně jako ostatní neplátcí, t.j. nakupují veškerá zdanitelná plnění pro svoji podnikatelskou činnost od plátců a zboží z dovozu za ceny včetně daně z přidané hodnoty (dále jen "daň"), přičemž nemohou uplatnit odpočet daně a u svých zdanitelných plnění daň na výstupu neuplatňují, a přitom uskutečňují svá zdanitelná plnění za sjednané popř. obvyklé ceny.

Do obratu rozhodného pro povinnou registraci plátce podle § 5 odstavce 1 a 2 zákona **se zahrnují** příjmy nebo výnosy uvedené v § 2 odst. 2 písm. c) zákona. Tzn., že příjmy nebo výnosy se u osob podléhající dani, které nakupují a dále poskytují nakoupené služby (i v nezměněném stavu) s místem plnění v tuzemsku jiným osobám, rozumí **veškeré příjmy nebo výnosy za tato plnění včetně přírážky cestovní kanceláře**. V případě poskytování pouze zprostředkovatelských služeb (na základě smlouvy o zprostředkování, smlouvy komisionářské, mandátní nebo jiné obdobné smlouvy) se rozumí příjmem nebo výnosem pouze odměna (provize) za zprostředkování. Do obratu nevstupují služby s místem plnění mimo tuzemsko, u kterých se daň v tuzemsku neuplatňuje, neboť nejsou považovány za zdanitelná plnění.

3) Místo plnění, uskutečnění zdanitelného plnění, vznik povinnosti uplatnit daň na výstupu, daňové doklady a vedení záznamů pro daňové účely

Místo plnění při poskytování služeb se posuzuje podle § 8 odstavec 3 zákona a **je rozhodující pro uplatnění daně v tuzemsku**. Podle ustanovení písmene e) uvedeného odstavce se **za místo zdanitelného plnění považuje** v případě služeb cestovního ruchu, ubytovacích služeb, služeb veřejného stravování a informačních a překladatelských služeb **místo, kde jsou tyto služby skutečně poskytovány** bez ohledu na ustanovení písmene a) tohoto odstavce, kde je stanoveno, že místo zdanitelného plnění je vázáno na sídlo nebo stálou provozovnu, popřípadě bydliště nebo místo, kde se osoba, která poskytuje služby, obvykle zdržuje.

Je-li, podle zákona, místo plnění v zahraničí, ustanovení zákona se dále nepoužijí neboť se jedná o plnění, které není zdanitelné.

Uskutečnění zdanitelného plnění je vymezeno v § 9 zákona.

U služeb se zdanitelné plnění, podle § 9 odstavec 1 písmeno e) zákona, považuje za uskutečnění dnem jejich poskytnutí nebo zaplacení nebo vystavení daňového dokladu, a

to tím dnem, který nastane dříve. V případě kompletní služby cestovního ruchu se rozumí dnem uskutečnění zdanitelného plnění den poskytnutí poslední služby (např. poslední ubytovací nebo stravovací služba, ukončení přepravy zpět na dohodnuté místo apod.) nebo jejího zaplacení, a to ten den, který nastane dříve.

Den uskutečnění zdanitelného plnění je rozhodný pro dodržení 15ti denní lhůty pro vystavení daňového dokladu podle § 12 odst. 1 zákona, popřípadě dokladu o podle § 12 odst. 10 zákona.

Za uskutečnění zdanitelného plnění se podle § 9 odst. 5 nepovažuje zaplacení zálohy, stejně tak jako storno poplatky, pokuty a penále, které nejsou podle § 2 a § 7 zákona zdanitelnými plněními vůbec. V případě uplatnění zálohy je rozhodující uvedení na dokladech, ve smlouvách a způsob účtování.

Povinnost uplatnit daň na výstupu vzniká, podle § 10 zákona, dnem uskutečnění zdanitelného plnění. Daň na výstupu je plátce povinen uvést do daňového přiznání za zdaňovací období, ve kterém se uskutečnilo zdanitelné plnění, a to u všech zdanitelných plnění uskutečněných jak pro plátce tak i neplátce daně.

Daňovými doklady se pro účely zákona rozumí doklady uvedené v § 2 odstavci 2 písmene q) zákona.

Podle § 12 odstavce 1 zákona je plátce povinen vyhotovit za každé zdanitelné plnění pro jiného plátce běžný daňový doklad, v případě poskytnutých zdanitelných plnění pro účely nesouvisející s podnikáním podle § 7 odst. 2 doklad o použití, a to nejdříve dnem uskutečnění zdanitelného plnění a nejpozději do 15 dnů od tohoto dne.

Pro plátce, který nakupuje a prodává služby určené pro kompletní služby cestovního ruchu je však stanoveno, že tento plátce není podle § 12 odst. 10 zákona povinen vystavovat daňový doklad v případě plnění pro jiného plátce, který nechce uplatňovat nárok na odpočet daně. V tomto případě plátce uskutečňující zdanitelné plnění vystavuje doklad, na kterém uvede své obchodní jméno, sídlo nebo místo podnikání, popřípadě bydliště nebo místo podnikání a daňové identifikační číslo, dále obchodní jméno plátce, pro něhož zdanitelné plnění uskutečňuje, pořadové číslo dokladu, datum uskutečnění zdanitelného plnění, cenu včetně daně (popřípadě ceny včetně daně) a příslušnou sazbu daně (popřípadě příslušné sazby daně) podle § 16 zákona a sdělení, že uváděná cena (ceny) obsahuje (obsahují) daň. Tento doklad je plátce povinen vyhotovit stejně jako běžný daňový doklad, tzn. nejdříve dnem uskutečnění zdanitelného plnění a nejpozději do 15 dnů od tohoto dne. Pokud však plátce, pro něhož se zdanitelné plnění uskutečňuje chce uplatnit odpočet daně a požaduje vystavení daňového dokladu, je povinen plátce, který toto plnění poskytuje, jej vystavit.

Daňový doklad není plátce povinen vystavit také tehdy, poskytuje-li zdanitelné plnění osvobozené od daně podle § 25 zákona. Dále není plátce povinen vystavit daňový doklad neplátcům daně. V těchto případech vystavuje potvrzení o zaplacení s uvedením ceny včetně daně a sazeb daně, případně s dalšími údaji (zákon o DPH náležitosti dokladu pro neplátce nestanovuje, tzn. že ani vystavení dokladu s náležitostmi daňového dokladu neplátcům daně neodporuje platnému zákonu).

Záznamy pro daňové účely je plátce povinen vést podle § 11 zákona. Vedení údajů rozhodných pro stanovení a výpočet daně uloží plátci příslušný finanční orgán -

správce daně. Takovýmto údajem může být i kalkulace cen cestovní kanceláře, nabídkové ceny apod.

Plátce uvádí ve svých materiálech, nabídkách a katalogích vždy ceny včetně své přírážky a včetně daně podle platných sazeb.

4) Základ daně, oprava základu daně, sazby daně a výpočet daně

Základem pro výpočet daně je podle § 14 odst. 1 zákona cena za poskytnuté zdanitelné plnění, která neobsahuje daň. Podle § 14 odst. 2 může základem pro výpočet daně být i cena včetně daně, a to zejména v případě uskutečňování zdanitelných plnění plátcům za hotové, uskutečňování zdanitelných plnění osobám, které nejsou plátcí, a v případě zdanitelných plnění podle § 12 odst. 7 zákona (hromadná přeprava osob).

Základní činností osob podnikajících v oblasti cestovního ruchu je kombinace (kompletace) služeb cestovního ruchu, kterou se rozumí „zprostředkovatelská“ činnost (poskytování zprostředkovatelských, obstaravatelských služeb za odměnu - přírážku), kterou představují výkony zařazené podle zvláštního předpisu (SKP) jako služby spojené s organizací turistických zájezdů (třída SKP 63.30.11). Těmito výkony se rozumí kombinace (zprostředkování, zorganizování) nejméně dvou služeb cestovního ruchu, jako je doprava, ubytování, veřejné stravování, průvodcovské služby apod. (viz příloha k pokynu).

Základem daně u zprostředkovatelských služeb zařazených do třídy SKP 63.30.11 - služby spojené s organizací turistických zájezdů je podle § 14 odstavce 16 přírážka za tyto zprostředkovatelské služby stanovená v den vzniku povinnosti uplatnit daň na výstupu. Výši této přírážky plátce zjistí jako rozdíl mezi součtem cen služeb nakoupených a služeb poskytnutých z vlastních kapacit (kromě služeb třídy SKP 63.30.11) zahrnutých do ceny poskytované kombinace (souboru) služeb cestovního ruchu a celkovou cenou za tuto kombinaci (soubor) služeb.

V případě, že plátce ke dni vzniku povinnosti uplatnit daň na výstupu, tj. ke dni uskutečnění zdanitelného plnění, nezná výši skutečné přírážky, stanoví základ daně na úrovni kalkulované přírážky obsažené v nabídkové ceně. Po zjištění skutečné výše přírážky provede plátce opravu základu daně a výše daně v souladu s ustanovením § 15 zákona. Pokud má tato oprava základu daně za následek snížení daňové povinnosti není plátce, podle § 15 odst. 1 povinen tuto opravu provést. Má-li však tato oprava za následek zvýšení daňové povinnosti, je plátce, podle § 15 odst. 2, povinen opravu základu daně a výše daně provést.

Rozdíl původního a opraveného základu daně se považuje za samostatné zdanitelné plnění, které podléhá dani ve zdaňovacím období, ve kterém byla oprava základu daně provedena. Za toto zdanitelné plnění plátce, v případě, že za původní opravované plnění vystavil daňový doklad, vystaví daňový dobropis nebo vrubopis podle § 13 zákona. V ostatních případech, tj. v případech, kdy plátce za původní opravované plnění nevystavil daňový doklad, vystavuje vnitřní doklad, který má náležitosti dokladu o použití podle § 12 odst. 5 a § 15 odst. 4 zákona s uvedením důvodu opravy. Uvedené doklady je plátce povinen vystavit nejpozději do 15 dnů po provedení opravy.

Jestliže se základ daně změnil z jiného důvodu než který je uveden v § 15, postupuje plátce podle § 38a zákona. V tomto případě předkládá plátce dodatečné daňové priznání na souhrn (saldo) oprav jednotlivých zdanitelných plnění (viz Pokyn

č. D - 170 Dodatečná daňová příznání, vypořádání nároku na odpočet a oprava vypořádání nároku na odpočet u daně z přidané hodnoty).

Základem daně u nakoupených a dále poskytovaných služeb, které jsou předmětem kompletace (doprava, ubytování, stravování apod.) je cena za kterou byly tyto služby pořízeny. Pokud poskytuje plátce tyto služby, které jsou předmětem kompletace, z vlastních kapacit je základem daně cena určená podle zvláštního předpisu (cena obvyklá podle zákona č. 151/1997 Sb., o oceňování majetku a prováděcí vyhlášky k němu č. 279/1997 Sb.).

Základem daně u zprostředkovatelských služeb poskytovaných na základě smlouvy o zprostředkování, smlouvy komisionářské, smlouvy mandátní, smlouvy o obchodním zastoupení nebo jiné obdobné smlouvy je cena za poskytnuté služby, kterou představuje smluvní odměna a případně nutně nebo účelně vynaložené náklady.

Uplatnění příslušných sazeb daně se posuzuje podle § 16 zákona a podle příloh č. 1 a 2 k zákonu.

Přehled sazeb daně u nejčastěji poskytovaných služeb v oblasti cestovního ruchu je uveden v příloze tohoto pokynu.

U zprostředkovatelských služeb zařazených do třídy SKP 63.30.11 - služby spojené s organizací turistických zájezdů, pokud jsou poskytovány právnickým a fyzickým osobám v tuzemsku se uplatňuje základní sazba daně (22 %) podle přílohy č. 2 k zákonu.

Pokud jsou tyto výše uvedené zprostředkovatelské služby poskytovány osobám, které nemají sídlo nebo bydliště na území České republiky a nejsou určeny pro využití, spotřebu nebo použití v tuzemsku, jsou tyto služby, podle § 46 zákona, osvobozeny od povinnosti uplatnit daň na výstupu při zachování nároku na odpočet daně na vstupu, neboť je na ně pohlíženo jako na poskytování služeb do zahraničí. Osvobození od povinnosti uplatnit daň na výstupu je plátce, podle § 46 odst. 4 povinen doložit dokladem o zaplacení nebo písemnou smlouvou o úhradě poskytnutých služeb, potvrzenou zahraniční osobou v jejíž prospěch se uskutečňuje zdanitelné plnění.

U ostatních zprostředkovaných (kompletovaných) služeb nebo služeb poskytovaných z vlastních kapacit (doprava, ubytování, stravování apod.), popř. dodávaného zboží (např. mapy, plány, upomínkové předměty a pod.) se uplatňují sazby podle § 16 a podle příloh č. 1 a 2 zákona, tzn. vždy sazba platná pro konkrétní službu nebo zboží.

V případě zdanitelných plnění nakoupených od osob, které nejsou plátcem daně je plátce povinen při uskutečnění svého zdanitelného plnění uplatnit daň minimálně z pořizovací ceny a ve výši příslušné platné sazby daně.

U zprostředkovatelských služeb poskytovaných podle smlouvy mandátní se podle § 16 odst. 4 uplatní sazba daně platná pro zdanitelné plnění, které je na základě mandátní smlouvy uskutečňováno (např. zprostředkování prodeje ubytování podléhá základní sazbě, zprostředkování osobní dopravy sazbě snížené, zprostředkování prodeje souboru (kombinace) služeb cestovního ruchu sazbě základní atd.).

V případě, že plátce (prodejce) poskytuje zprostředkovatelské služby na základě smlouvy o zprostředkování, smlouvy komisionářské nebo jiné obdobné smlouvy za odměnu (provizi), a to jak zprostředkování prodeje souboru služeb tak i jednotlivých služeb, podléhá toto zprostředkování, podle § 16 odst. 4, dani ve výši základní sazby

daně. Zdanění ve výši základní sazby podléhá také odměna za zprostředkování služeb u nichž je místo plnění v zahraničí, tuzemským partnerům.

U služeb nakoupených v zahraničí s místem plnění v zahraničí se v tuzemsku daň neuplatňuje. Tyto služby s místem plnění mimo tuzemsko nevstupují do obratu rozhodného pro registraci osoby podléhající dani za plátce dle ustanovení § 5 odst. 1 a 2 zákona a plátce je do kalkulace ceny zahrnuje v cenách pořízení.

Výpočet daně provádí plátce na základě ustanovení § 17 zákona.

Pokud je základem daně cena, která neobsahuje daň, vypočítá se daň, podle § 17 odst. 2, jako součin základu daně a koeficientu v jehož čitateli je výše sazby a ve jmenovateli číslo 100. Je-li základem daně cena včetně daně, daň se vypočítá, podle § 17 odst. 3, jako součin ceny včetně daně a koeficientu v jehož čitateli je příslušná výše sazby daně a ve jmenovateli součet čísla 100 a příslušné výše sazby, přičemž vypočtený koeficient se zaokrouhlí na čtyři desetinná místa. Vypočtená daň se zaokrouhlí na desetihaléře nahoru nebo se uvede v haléřích.

Kromě obvyklého postupu, tj. uplatnění odpočtu daně na vstupu a následného uplatnění daně na výstupu, plátce provádějící kompletaci služeb cestovního ruchu může podle ustanovení § 17 odst. 6 při výpočtu daně u služeb nakoupených a poskytovaných v souvislosti s touto kompletací postupovat tak, že služby pořízené od plátců za ceny včetně daně a služby s místem plnění mimo tuzemsko při prodeji již nezdaňuje, nemá však přitom nárok na odpočet daně podle § 19 zákona. U služeb, které plátce sám poskytuje a u služeb nakoupených od osob, které nejsou plátci, uplatňuje daň ve výši platné sazby.

V případě, že je úhrada za poskytnutou službu vyjádřena v zahraniční měně, postupuje se při výpočtu ceny bez daně a výše daně tak, že k přepočtu na českou měnu se použije směnný kurz vyhlášený ČNB (denní nebo pevný kurz) a platný v den vzniku daňové povinnosti (viz Pokyn č. D - 172 Přepočet úplaty za zdanitelné plnění v cizí měně na českou měnu). Základ daně i daň musí být uvedeny na daňovém dokladu v české měně.

5) Odpočet daně zaplacené nebo zaúčtované na vstupu

Při uplatňování nároků na odpočet daně na vstupu u přijatých zdanitelných plnění postupuje plátce plně podle § 19 až 21 zákona, a to i u těch přijatých zdanitelných plnění, která beze změny poskytuje kupujícím v rámci své podnikatelské činnosti, ale u těchto plnění pouze tehdy, pokud při výpočtu daně nepostupuje podle § 17 odstavec 6 zákona. V případě, že plátce poskytuje zdanitelná plnění osvobozená od daně podle § 25 zákona (např. směnářenské služby), je povinen upravit nárok na odpočet daně pomocí koeficientu podle § 20 zákona.

6) Plnění osvobozená od daně a plnění osvobozená od povinnosti uplatnit daň na výstupu

Od daně jsou osvobozena zdanitelná plnění výslovně uvedená v § 25 zákona za podmínek stanovených v § 26 až 35a, přičemž za tato plnění nemá plátce nárok na odpočet daně na vstupu. Plátce uskutečňující tato plnění, neuplatňuje daň pouze při

splnění podmínek uvedených v příslušných paragrafech. Pokud plátce nakoupí tyto osvobozené služby a požaduje za ně úhradu od jiných osob, jsou tyto služby podle § 14 odstavec 12 zákona považovány za osvobozené od daně pouze tehdy, jestliže plátce použije maximálně pořizovací cenu. V případě přefakturace služeb osvobozených podle § 25 zákona je plátce povinen upravit nárok na odpočet podle § 20 zákona a tato osvobozená plnění zahrnout do jmenovatele koeficientu s výjimkou zdanitelných plnění uvedených v § 20 odst. 2.

Od povinnosti uplatnit daň na výstupu se zachováním nároku na odpočet jsou **osvobozena zdanitelná plnění poskytnutá v souladu s ustanoveními § 46, který upravuje poskytování služeb do zahraničí a § 47, který upravuje uplatnění daně v mezinárodní přepravě** (viz pokyn č. D - 168 Uplatňování daně z přidané hodnoty v mezinárodní přepravě osob, zboží a peněz a u služeb s ní souvisejících). Plátce uskutečňující tato plnění, neuplatňuje daň pouze při splnění podmínek uvedených v příslušných paragrafech. Pokud plátce nakoupí tyto osvobozené služby a požaduje za ně úhradu od jiných osob, je na něj pohlíženo jako by tyto služby sám poskytoval, tzn. že při jejich prodeji uplatní osvobození od povinnosti uplatnit daň na výstupu, a to i v případě že použije cenu vyšší než pořizovací.

7) Uplatňování daně v jednotlivých oblastech cestovního ruchu

Daň se v oblasti cestovního ruchu uplatňuje u všech poskytovaných služeb včetně zprostředkovatelské přírážky cestovní kanceláře (agentury) ve výši odpovídající příslušné sazbě.

a) Služby v oblasti domácího cestovního ruchu

Zdanitelná plnění (zejména služby) poskytovaná v tuzemsku se do kalkulace ceny souboru (kombinace) služeb pro kupujícího zahrnují u cestovní kanceláře (agentury), plátce, vždy s daní podle příslušné sazby, a to včetně přírážky cestovní kanceláře (agentury).

b) Služby v oblasti výjezdového (pasivního) cestovního ruchu

Dani podle příslušné sazby v tomto případě podléhají veškerá zdanitelná plnění, která mají místo plnění v tuzemsku (ubytování a stravování, nepravidelná osobní doprava do zahraničí a ze zahraničí, popř. další služby) a také přírážka cestovní kanceláře (agentury).

Služby, které jsou poskytovány v zahraničí a které mají místo plnění mimo tuzemsko, dani nepodléhají a do kalkulace ceny se zahrnou v pořizovacích cenách. Pokud jsou tyto služby nakoupeny prostřednictvím tuzemského zprostředkovatele, podléhá dani pouze zprostředkovatelská přírážka.

c) Služby v oblasti příjezdového (aktivního) cestovního ruchu

Služby nakoupené v tuzemsku s místem plnění v tuzemsku podléhají vždy dani podle příslušné sazby daně. Přírážka cestovní kanceláře (agentury) za zprostředkovatelské služby při prodeji zahraničnímu partnerovi je osvobozena od povinnosti uplatnit daň na výstupu podle § 46 zákona a to při splnění podmínek zde

uvedených, tj. využití, spotřeba nebo použití je v zahraničí a plátce má příslušný daňový doklad.

8) Zprostředkování prodeje, nákup a prodej služeb poskytovaných jinými subjekty

Při **zprostředkování prodeje souboru služeb cestovního ruchu** (zájezdu) se osoba podnikající v cestovním ruchu (cestovní kancelář nebo cestovní agentura), která prodej zprostředkovává zavazuje zprostředkovat prodej zájezdu pro jinou cestovní kancelář a to jejím jménem a na její účet, tedy na základě mandátní smlouvy. **Základem daně pro prodejce** (zprostředkovatele), plátce daně, je **provize za zprostředkování** (cena za poskytnuté zprostředkovatelské služby), která zahrnuje smluvní odměnu plus případně nutně nebo účelně vynaložené náklady. **Tato zprostředkovatelská provize podléhá dani ve výši základní sazby daně a prodejce** (zprostředkovatel) je **povinen za toto své zdanitelné plnění** ve prospěch cestovní kanceláře jejíž soubor služeb cestovního ruchu prodává, pokud je tato plátcem daně, **vystavit daňový doklad**.

Zprostředkování prodeje letenek, jízdenek na mezinárodní pravidelnou přepravu osob nebo mezinárodní nepravidelnou přepravu osob je při splnění podmínek stanovených v § 47 zákona osvobozeno od povinnosti uplatnit daň na výstupu, neboť toto zprostředkování je posuzováno jako služba s touto mezinárodní přepravou související (viz pokyn č. D - 168 Uplatňování daně z přidané hodnoty v mezinárodní přepravě osob, zboží a peněz a u služeb s ní souvisejících).

Od 1. ledna 1998, kdy dochází v souvislosti s novelou zákona ke změně úpravy možnosti uplatnění osvobození od povinnosti uplatnit daň na výstupu u služeb souvisejících s mezinárodní přepravou, **může plátce (prodejce), který zprostředkovává prodej letenek nebo jízdenek na mezinárodní přepravu osob uplatnit osvobození od povinnosti uplatnit daň na výstupu pouze za předpokladu, že toto osvobození doloží podle § 47 odst. 8 správci daně písemnou smlouvou o zprostředkování přepravy s osobou v jejíž prospěch je tato mezinárodní přeprava uskutečňována**.

Pokud však plátce zprostředkovává výše uvedený prodej letenek nebo jízdenek na mezinárodní přepravu osob pro osobu (dopravce), která nemá sídlo nebo bydliště na území České republiky, uplatní u těchto služeb, poskytovaných do zahraničí, osvobození od povinnosti uplatnit daň na výstupu podle § 46 zákona, neboť využití, spotřeba nebo použití této služby je v zahraničí. Osvobození od povinnosti uplatnit daň na výstupu dokládá v tomto případě plátce podle § 46 odst. 4 zákona dokladem o zaplacení nebo písemnou smlouvou o úhradě poskytnutých služeb, potvrzenou zahraniční osobou v jejíž prospěch se zdanitelné plnění (zprostředkování prodeje) uskutečňuje.

Nesplňuje-li plátce, který zprostředkovává uvedený prodej letenek nebo jízdenek na mezinárodní přepravu osob, shora uvedené podmínky pro osvobození těchto služeb od povinnosti uplatnit daň na výstupu, uplatňuje daň ve výši platné sazby, a to:

- a) u zprostředkovatelských služeb poskytovaných **podle smlouvy mandátní uplatní daňový režim platný pro danou službu, která je předmětem zprostředkování, tzn. u mezinárodní nepravidelné přepravy osob sníženou sazbu daně, u mezinárodní pravidelné přepravy osob osvobození od povinnosti uplatnit daň na výstupu**.
- b) u zprostředkovatelských služeb poskytovaných **podle smlouvy komisionářské, smlouvy o zprostředkování nebo smlouvy o obchodním zastoupení uplatní základní sazbu bez ohledu na to zda se jedná o pravidelnou či nepravidelnou mezinárodní přepravu osob**.

Plátce daně, který zprostředkovává prodej letenek nebo jízdenek na mezinárodní přepravu osob (prodejce) je povinen vystavit plátcům daně, jehož služby zprostředkovává, daňový doklad za své uskutečněné zdanitelné plnění (zprostředkování prodeje). Základem daně je provize za zprostředkování (smluvní odměna plus případně nutné nebo účelně vynaložené náklady).

Osoby podnikající v cestovním ruchu mohou nabízet a prodávat i jednotlivé služby cestovního ruchu. V tomto případě, pokud tyto služby neposkytují z vlastních kapacit, ale nakupují je od jiných osob, postupují v souladu s ustanovením § 14 odst. 12, tzn. uplatní-li nárok na odpočet na vstupu, jsou povinny uplatnit daň minimálně z pořizovací ceny bez daně a ve výši platné sazby daně. Neuplatní-li nárok na odpočet daně, nejsou povinny uplatnit daň na výstupu v případě, že za tyto služby požadují úhradu maximálně ve výši pořizovací ceny.

Plátcům daně podnikající v cestovním ruchu mohou v případě nákupu a následného prodeje jednotlivých služeb za cenu vyšší než pořizovací postupovat stejným způsobem jako by se jednalo o kompletaci (kombinaci) služeb, tzn. že příslušnou nakoupenou a dále prodávanou službu zdaní platnou sazbou daně a u svojí přírážky nad úroveň vstupní ceny uplatní sazbu základní odpovídající kompletaci služeb (třída SKP 63.30.11).

Stejným způsobem postupují plátcům daně, kteří nakupují služby s místem plnění v zahraničí (plnění, která nejsou zdanitelná) a požadují za ně úhradu v ceně vyšší než je cena pořízení.

Tento pokyn nahrazuje od 1. ledna 1998 pokyn č. D - 113 vydaný pod č.j.181/13 377/1995.

Michal Frankl v. r.
náměstek ministra financí

Příloha k Pokynu č. D/169/1998

Přehled nejčastěji poskytovaných a přeučtovávaných služeb uskutečňovaných v CR zatříděných dle klasifikace SKP s udáním sazby daně dle zákona o DPH

Kód SKP	Služba	Výše sazby v %
1. Ubytovací služby		
55.1	Služby poskytované v zařízeních hotelového typu	22
	mimo: - služby poskytované v rámci dětské rekreace ¹⁾	5
	- neveřejné ubytování ²⁾	5
	- ubytovací služby při rekondičních pobytech zdravotně postižených osob včetně diabetiků	5
55.2	Ubytovací služby poskytované v kempech a jiných zařízeních	22
	mimo: - ubytovací služby v rámci dětské rekreace ¹⁾	5
	- neveřejné ubytování ²⁾	5
	- 55.23.14 Služby poskytované v lůžkových nebo lehátkových vozech a jiných dopravních prostředcích	5
	- ubytovací služby při rekondičních pobytech zdravotně postižených osob včetně diabetiků	5
2. Stravovací služby		
55.30.1	Služby spojené s podáváním jídel včetně nápojů	22
	mimo: - v rámci dětské rekreace ¹⁾	5
	- v rámci rekondičních pobytů zdravotně postižených osob včetně diabetiků	5
55.40.10	Služby převážně s podáváním nápojů (výčepy, pivnice, bary, apod.)	22
55.52.1	Služby spojené s dodávkou hotových jídel pro spotřebu v jiných zařízeních	5

1) Pokyn D-161 Uplatňování DPH u ubytovacích služeb a stravování v rámci dětské rekreace

2) Pokyn D-162 Uplatňování DPH u neveřejného ubytování

Kód SKP	Služba	Výše sazby v %
---------	--------	----------------

3. Služby cestovních kancelářů

63.30.11	Služby spojené s organizací turistických zájezdů	22
63.30.12	Prodej jízdenek, turistických zájezdů včetně ubytování za úplatu nebo ve smlouvě	22
63.30.13	Informační služby pro turisty	22
63.30.14	Průvodcovské služby	22

4. Zprostředkování služeb cestovního ruchu

74.84.16	Ostatní obchodní služby jinde neuvedené	22
74.84.14	Služby obchodních makléřů a odhadců, jiné než pro obchod s nemovitostmi	22

5. Dopravní služby, taxislužba

Neveřejná osobní nehromadná vnitrostátní a mezinárodní silniční motorová doprava:

60.22.12	Služby spojené s pronájmem osobních vozů s obsluhou	5
----------	---	---

Neveřejná osobní hromadná nepravidelná vnitrostátní a mezinárodní silniční motorová doprava:

60.23.11	Služby spojené s pronájmem autobusů a autokarů s obsluhou	5
60.23.12	Služby spojené s vyhlídkovými jízdami autobusů	5
60.23.14	Jiná osobní doprava příležitostná jinde neuvedená	5

Taxislužba:

60.22.11	Taxislužba	5
----------	------------	---

Ostatní doprava:

60.10.1	Doprava železniční meziměstská osobní	5
60.21.10	Městská a příměstská linková osobní železniční doprava	5
60.21.2	Městská a příměstská linková osobní doprava (kromě železniční)	5
60.21.3	Meziměstská osobní doprava, jiná než železniční	5

Kód SKP	Služba	Výše sazby v %
60.21.4	Ostatní pozemní osobní doprava na pravidelných linkách	5
61.20.1	Doprava vodní vnitrozemská osobní	5
62.10.1	Doprava letecká pravidelná osobní	5
62.20.1	Doprava letecká nepravidelná osobní	5
62.20.3	Služby spojené s pronájmem letadel s posádkou	5

**6. Kulturní služby - vstupenky do divadel, kin, zábavné a sportovní akce,
vstupenky do historických a památkových objektů**

92.32.10	Činnosti pomocných divadelních provozů	5
92.33.10	Činnosti lunaparků a zábavních parků	5
92.34.1	Jiné zábavní činnosti jinde neuvedené	5
92.52.1	Činnost muzeí a ochrana historických sídel a budov	5
92.53.1	Činnosti botanických a zoologických zahrad; činnosti přírodních rezervací	5
92.61.10	Provoz sportovních hřišť a stadiónů	5
92.72.11	Provoz rekreačních parků a pláží	5
92.72.12	Rekreační činnosti jinde neuvedené	5
92.13.1	Promítání filmů a videoprojekce	5

směnárenská činnost	osvobozena od DPH
výplata šeků TAX FREE	osvobozena od DPH