

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 bylo Finanční ředitelství pro hlavní město Prahu.

Předběžnou otázku předložil Nejvyšší správní soud Soudnímu dvoru EU ve věci 1 Afs 103/2010.¹³ Podstatou projednávaného případu je vyřešení otázky, zda se na určitá plnění poskytovaná žalobkyní aplikuje zvláštní režim pro cestovní kanceláře ve smyslu článku 306 směrnice Rady 2006/112/ES, resp. podle § 89 odst. 1 a 2 ZDPH.

Nejvyšší správní soud položil Soudnímu dvoru konkrétně otázku, zda se článek 306 směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. 11. 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty 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 článku 306 směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. 11. 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty 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. 3. 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. 11. 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty¹⁴.

2.2 Základní pojmy vyplývající z § 89 odst. 2

Poskytovatelem cestovní služby je chápána osoba povinná k dani, která poskytuje zákazníkovi cestovní službu. Z uvedeného jasně vyplývá, že se tedy nemusí jednat pouze o cestovní kancelář, případně cestovní agenturu.

§ *Ve Směrnici o DPH je omezeno použití zvláštního režimu pouze na cestovní kanceláře, nicméně na základě judikatury Soudního dvora Evropské unie C-308/96 a C-94/97 je zvláštní režim platný i pro subjekty, které formálně nejsou cestovními kanceláři, ale uskutečňují činnosti stejného charakteru.*

¹³ *Věc C-220/11 Star Coaches s. r. o. proti Finančnímu ředitelství pro hlavní město Prahu.* [online]. Dostupné na: <http://www.nssoud.cz/Predbezne-otazky-podane-NSS>.

¹⁴ *Usnesení Soudního dvora (šestého senátu) z 1. března 2012.* 2012 [online]. Dostupné ve formátu html na <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX...CS>.

Zákazníkem se rozumí jakákoliv osoba, které je poskytnuta cestovní služba. Zákazníkem může být konečný spotřebitel (soukromá osoba nebo podnikatel) nebo jiný plátc, který nakupuje cestovní službu za účelem dalšího prodeje.

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.

§ *Cestovní služba je ve Směrnici o DPH jasně vymezena, přesto občas dochází k nesrovnalostem. Např. Soudní dvůr (první senát) musel v jednom z případů řešit, zda je samostatný prodej vstupenek na operní představení považován za poskytnutí cestovní služby. Soud rozhodl, že se nejedná o cestovní službu (Judgment of the Court, 2010).¹⁵*

Příklady služeb cestovního ruchu

Na tomto místě budou uvedeny příklady služeb cestovního ruchu. Ne vždy se totiž automaticky musí jednat o poskytnutí cestovní služby vlastním jménem. Proto je důležité rozpoznání cestovní služby vlastním jménem zákazníkovi s ohledem na následné uplatnění zvláštního režimu dle § 89 ZDPH. V případě, že se o cestovní službu nejedná, je uplatňován režim běžný.

1. Plátc DPH nakoupí služby v podobě ubytování, stravování, dopravy. Následně je prodává v podobě zájezdu jako jednu službu.

Jedná se o poskytnutí cestovní služby s povinností uplatnit zvláštní režim. Nakoupené služby ubytování a dopravy jsou službami cestovního ruchu, nakoupené stravování se stane službou cestovního ruchu, protože je prodáváno společně s nakoupenými službami ubytování a dopravou.

2. Plátc DPH nakoupí dopravu a vstupenky na hokejové utkání české reprezentace konající se na stadionu v Praze. Doprava zahrnuje cestu z Brna do Prahy a zpět. Dopravu a vstupenky prodává jako jednu službu.

Jedná se o poskytnutí cestovní služby a musí zde být uplatněn zvláštní režim. Poskytnutí služby dopravy se dle zákona považuje za službu cestovního ruchu a nakoupené vstupenky se tak také stávají službou cestovního ruchu, protože jsou prodávány společně s nakoupenou službou dopravy.

¹⁵ *Judgment of the Court (First Chamber) In Case C31/10*. 2010 [online]. Dostupné na <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUri>.

3. Plátce DPH nakoupí pouze vstupenky na utkání a prodává je zákazníkovi.

Nejedná se o poskytnutí cestovní služby, a proto plátce při poskytnutí služby, kterou je prodej nakoupených vstupenek na sportovní utkání, uplatňuje „běžný režim“, tj. uplatňuje daň na výstupu. Nákup samotných vstupenek se nepovažuje za nakoupenou službu cestovního ruchu.

4. Plátce DPH nakoupí pouze službu ubytování a prodává ji zákazníkovi.

Jedná se o poskytnutí cestovní služby s povinností uplatnit zvláštní režim, protože nakoupená služba ubytování je službou cestovního ruchu, i když je prodávána samostatně.

5. Plátce DPH (cestovní agentura) prodává zákazníkům zájezdy jiných cestovních kanceláří (zprostředkování).

Zde se o poskytnutí cestovní služby nejedná, jelikož cestovní agentura neprodává zájezdy vlastním jménem, ale pouze tyto zájezdy zprostředkovává. Příjmem cestovní agentury je provize ze zájezdů. Cestovní agentura uplatní režim běžný. Naopak u cestovní kanceláře, jejíž zájezdy cestovní agentura prodává, se jedná o poskytnutí cestovní služby, proto se řídí zvláštním režimem.

2.3 Stanovení obratu pro registraci k DPH

Obratem se dle § 4a ZDPH rozumí souhrn úplat bez daně, včetně dotace k ceně, které osobě povinné k dani náleží za uskutečněná plnění, kterými jsou dodání zboží a poskytnutí služby, s místem plnění v tuzemsku, jde-li o úplaty za:

- a) zdanitelné plnění,
- b) plnění osvobozené od daně s nárokem na odpočet daně, nebo
- c) plnění osvobozené od daně bez nároku na odpočet daně podle § 54 až 56a ZDPH, jestliže nejsou doplňkovou činností uskutečňovanou příležitostně.

Při poskytnutí cestovní služby se do obratu **započítává** celá částka (nikoliv pouze hodnota přírážky poskytovatele cestovní služby), kterou má poskytovatel cestovní služby za svoji službu obdržet. Do obratu se zahrnuje i úplata za cestovní službu osvobozenou od daně s nárokem na odpočet daně. V případě poskytnutí služby zajištění se do obratu započítává úplata za poskytnutou službu zajištění, tj. provize.

Do obratu se dle § 4a odst. 2 ZDPH nezahrnuje úplata z prodeje dlouhodobého majetku. Dále se zejména u poskytovatele cestovních služeb nezahrnují do obratu dle § 4a ZDPH přijaté zálohy, jestliže jsou přijaty ve zvláštním režimu a nikoliv v běžném režimu, a storno poplatky ve formě pokuty.

PŘÍKLAD

Cestovní kancelář, s. r. o., byla zapsána do obchodního rejstříku 12. 5. 2015. Společnost se dobrovolně nezaregistrovala k DPH. Nyní k 31. 3. 2016 zjišťuje, zda tuto povinnost nemá ze zákona dle § 4a ZDPH, jestliže jsou známé následující údaje:

- od 1. 6. 2015 do 31. 3. 2016 přijala úplaty za uskutečněné zájezdy na území Evropské unie ve výši 730 000 Kč, k tomu navíc obdržela storno poplatky (pokutu) ve výši 20 000 Kč;
- v lednu 2016 přijala úplaty za exotické zájezdy do třetích zemí ve výši 250 000 Kč (zájezdy se uskutečnily do konce ledna 2016);
- začátkem roku 2016 prodala také budovu za 2 500 000 Kč;
- v březnu 2016 přijala zálohy na zájezdy konané v květnu 2016 ve výši 100 000 Kč;
- v únoru až březnu 2016 zajišťovala jako provizní prodejce pro letecké společnosti prodej letenek, za což obdržela v březnu 2016 provizi ve výši 30 000 Kč.

Období	Měsíců	Úplata (komentář)	Výše úplaty	Kumulovaný obrát (úplata)
1. 6. 2015 až 31. 3. 2016	10	služby v EU – § 4a odst. 1 písm. a) ZDPH	730 000 Kč	730 000 Kč
1. 6. 2015 až 31. 3. 2016	10	storno poplatky – nejsou předmětem daně	20 000 Kč	–
leden 2016	8	zájezdy třetí země – § 4a odst. 1 písm. b) ZDPH	250 000 Kč	980 000 Kč
leden 2016	8	prodej budovy – § 4a odst. 2 ZDPH	2 500 000 Kč	–
březen 2016	10	přijaté zálohy – není předmětem daně (předmětem daně se stane až v okamžiku poskytnutí poslední služby ze zájezdu)	100 000 Kč	–
březen 2016	10	provize – § 4a odst. 1 písm. a) ZDPH	30 000 Kč	1 010 000 Kč

Společnost k 31. 3. 2016, tj. již za 10 kalendářních měsíců, přesáhla obrát 1 mil. Kč. Je proto povinna podat do 15. 4. 2016 přihlášku k registraci (§ 94 odst. 1 ZDPH) a od 1. 5. 2016 se stává plátcem daně (§ 6 odst. 2 ZDPH).

2.4 Stanovení místa plnění a povinnost přiznat daň

Určení místa plnění při poskytnutí cestovní služby se řídí dle § 89 odst. 4 ZDPH. Místem plnění je místo, kde má poskytovatel poskytující cestovní službu sídlo. Místem plnění pro subjekty se sídlem v tuzemsku je tedy vždy Česká republika.