



Generální finanční ředitelství

Lazarská 15/7, 117 22 Praha 1

Sekce metodiky a výkonu daní



GFR06831521
ESS

Č. j. 67743/21/7100-20116-050701

Informace k uplatňování DPH u služeb cestovního ruchu

Účinnost od 1. ledna 2022.

1. Úvod

V souvislosti s legislativními změnami účinnými od 1. ledna 2022 vydává Generální finanční ředitelství Informaci k uplatňování daně z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) u služeb cestovního ruchu podle zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o DPH“).

Legislativní úpravy **zvláštního režimu pro cestovní službu** (§ 89 zákona o DPH), které byly zavedeny novelou zákona o DPH¹ s účinností od 1. ledna 2022, se týkají

- zrušení stanovení základu daně u poskytnuté cestovní služby souhrnně za zdaňovací období,
- zavedení uplatňování DPH z přijatých záloh na cestovní službu a
- úpravy osvobození od daně u letecké přepravy poskytnuté v EU, pokud je poskytnuta zároveň i ve třetí zemi.

2. Uplatňování DPH u služeb cestovního ruchu nebo u cestovních služeb

Obecně se u poskytování služeb v oblasti cestovního ruchu uplatňuje běžný režim zdanění nebo zvláštní režim pro cestovní služby. Uplatnění správného režimu zdanění závisí na tom, zda osoba povinná k dani

- a) poskytuje služby cestovního ruchu vytvořené vlastní činností (viz kap. 2.1) nebo
- b) poskytuje cestovní službu vymezenou v § 89 zákona o DPH, která podléhá zvláštnímu režimu (viz kap. 3) nebo
- c) poskytuje kombinaci služeb dle písm. a) a b) (viz kap. 2.3) nebo
- d) zajišťuje (zprostředkovává) cestovní služby (viz kap. 2.4).

¹ Zákon č. 343/2020 Sb., kterým se mění některé zákony v souvislosti s implementací daňových předpisů Evropské unie a v oblasti zamezení dvojímu zdanění (dále jen „novela zákona o DPH“).

[vznik plátcovství ze zákona] Pokud osoba povinná k dani se sídlem v tuzemsku není plátcem, sleduje obrat podle § 4a zákona o DPH pro účely vzniku plátcovství podle § 6 zákona o DPH. Osoba povinná k dani se stává plátcem, pokud její obrat přesáhne 1 000 000 Kč za nejvýše 12 bezprostředně předcházejících po sobě jdoucích kalendářních měsíců.

2.1. Poskytnutí služeb cestovního ruchu vytvořené vlastní činností

Osoba povinná k dani může poskytovat vlastní služby cestovního ruchu či jejich kombinaci (obvykle zvanou zájezd) nebo zboží vytvořené vlastní činností. U poskytování služeb cestovního ruchu vytvořených vlastní činností se uplatňuje běžný režim zdanění u jednotlivých služeb cestovního ruchu.

Pro uplatňování DPH u služeb cestovního ruchu je zejména důležité stanovení místa plnění, které určuje, v jakém státě má být daná služba zdaněna či osvobozena (např. u ubytovací služby se místo plnění stanoví dle § 10 zákona o DPH), a s tím související daňové povinnosti.

Stane-li se osoba povinná k dani plátcem, uplatňuje daň na výstupu z celkové přijaté úplaty, kterou obdržela nebo má obdržet za poskytnutou službu, pokud je poskytnutí služby zdanitelným plněním s místem plnění v tuzemsku. Zároveň má i nárok na odpočet daně z přijatých zdanitelných plnění, která použije pro uskutečnění služeb cestovního ruchu.

U poskytování služeb cestovního ruchu vytvořených vlastní činností nelze použít zvláštní režim pro cestovní službu.

[stanovení obratu pro vznik plátcovství] Do obratu vstupují osobě povinné k dani úplaty za plnění zdanitelné nebo osvobozené s nárokem na odpočet daně, nebo plnění osvobozené od daně bez nároku na odpočet daně podle § 54 až 56a, jestliže nejsou doplňkovou činností uskutečňovanou příležitostně.

2.2. Poskytnutí cestovní služby ve zvláštním režimu pro cestovní službu § 89 – více viz kapitola 3.

Pokud však osoba povinná k dani jedná se zákazníkem vlastním jménem a k uskutečnění cestovní služby využívá zboží a služby cestovního ruchu dodané a poskytnuté jinými osobami povinnými k dani, tj. zboží a služby nakupuje, je **povinna** použít při uplatňování DPH u cestovní služby **zvláštní režim pro cestovní službu podle § 89 zákona o DPH**.

Osoba povinná k dani usazená v tuzemsku, která je plátcem a poskytovatelem cestovní služby, uplatňuje v rámci zvláštního režimu daň pouze z přírážky a zároveň nemá nárok na odpočet daně z nakoupených služeb a zboží souvisejících s poskytnutím cestovní služby.

[stanovení obratu pro vznik plátcovství při použití zvláštního režimu] Do obratu vstupuje vždy celková částka (tj. nikoliv jen přírážka), kterou jako úplatu obdržel nebo má obdržet poskytovatel za poskytnutou cestovní službu s místem plnění v tuzemsku bez ohledu na to, zdali je služba zdanitelným či osvobozeným plněním s nárokem na odpočet daně.

2.3. Kombinace cestovní služby podléhající zvláštnímu režimu a poskytnutí služeb cestovního ruchu vytvořených vlastní činností

Pokud poskytovatel poskytuje cestovní službu ve zvláštním režimu a současně poskytuje vlastní službu cestovního ruchu a zboží vytvořené vlastní činností, pak je potřeba rozlišit plnění, která nemohou vstoupit do zvláštního režimu pro cestovní služby. Do zvláštního režimu nemohou vstoupit poskytované vlastní služby nebo zboží vytvořené vlastní činností, a proto se u nich uplatňuje daň podle příslušné sazby daně (§ 89 odst. 16 zákona o DPH). U plnění, která mají být zahrnuta do cestovní služby podléhající zvláštnímu režimu, se odvádí daň pouze z přírážky.

[stanovení obratu pro vznik plátcovství] Osobě povinné k dani vstupuje do obratu úplata ve výši uvedené v části 2.1 a 2.2.

2.4. Zajištění (zprostředkování) cestovní služby jménem a na účet jiné osoby

Osoba povinná k dani, která zajišťuje cestovní služby jménem a na účet jiné osoby (skutečného poskytovatele cestovních služeb), uplatňuje DPH pouze ze služby zajištění, tzn. obvykle z provize. Plátce uplatní na službu zajištění běžný režim zdanění a postupuje dle obecných ustanovení zákona o DPH při poskytnutí služby.

Plátce poskytující službu zajištění (zprostředkování) cestovní služby nesmí použít zvláštní režim podle § 89 zákona o DPH.

Obsahuje-li zajištění cestovní služby jednotlivé služby cestovního ruchu s místem plnění ve třetí zemi, je takové zajištění cestovní služby osvobozeno od daně s nárokem na odpočet daně. Jsou-li však jednotlivé služby cestovního ruchu poskytnuty jak ve třetí zemi, tak na území Evropské unie, je osvobozena od daně pouze část zprostředkování cestovní služby, která odpovídá poskytnutým službám ve třetí zemi.

[stanovení obratu pro vznik plátcovství při zajištění cestovní služby] Do obratu vstupuje pouze částka, kterou jako úplatu obdržela nebo má obdržet osoba povinná k dani, za službu zajištění, tj. provize.

3. Zvláštní režim pro cestovní službu - § 89 zákona o DPH

Zvláštní režim se aplikuje pouze v případech, kdy poskytovatel cestovní služby nakupuje vybrané služby cestovního ruchu od třetích osob a prodává je obvykle v balíčku zákazníkům (více v kap 3.2. - podmínky použití).

3.1. Základní pojmy pro účely zvláštního režimu

[poskytovatel cestovní služby - § 89 odst. 2 písm. a)] Poskytovatelem cestovní služby je osoba povinná k dani, která poskytuje cestovní službu. Nejedná se tedy pouze o cestovní kancelář, cestovní agenturu či organizátora turistických zájezdů, kteří jsou vymezeni jinými právními předpisy², ale o **jakoukoliv osobu** (podnikatele), která poskytuje totožné plnění obdobně jako cestovní kancelář.³ Zvláštní režim se může vztahovat i na jiné osoby povinné k dani např. hotel, obce a příspěvkové organizace, pokud poskytují cestovní službu.

[zákazník - § 89 odst. 2 písm. b)] Zákazníkem je jakákoliv osoba, které je poskytnuta cestovní služba.⁴ Zákazníkem může být soukromá fyzická osoba, ale také právnická osoba, bez ohledu na to, zda přijatou cestovní službu použije v rámci ekonomické činnosti nebo pro soukromou spotřebu.

[cestovní služba - § 89 odst. 2 písm. c)] Cestovní službou se rozumí:

1. Poskytnutí služby zákazníkovi, která zahrnuje **kombinace služeb cestovního ruchu⁵ a popřípadě zboží**, pokud jsou jednotlivé služby cestovního ruchu a zboží nakoupené od jiných osob povinných k dani. Kombinace služeb se obvykle skládá z dopravy, ubytování a jiných služeb např. nájem dopravního prostředku, prodej vstupenek na různé akce, služby delegáta, pořádání výletů a prohlídek, prodej skipasů či nájem sportovního vybavení. Pro účely DPH je vždy kombinace služeb cestovního ruchu (včetně případného zboží) považována za jedinou službu poskytnutou zákazníkovi, přestože se cestovní služba skládá z více služeb cestovního ruchu v kombinaci s dodávaným zbožím (např. s katalogem cestovní kanceláře).

² Zákon č. 159/1999 Sb., o některých podmínkách podnikání v oblasti cestovního ruchu a o změně zákona č. 40/1964 Sb., občanský zákoník, ve znění pozdějších předpisů, a zákona č. 455/1991 Sb., o živnostenském podnikání (živnostenský zákon), ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon č. 159/1999“).

³ Viz rozsudek ve věci C-308/96 a C-94/97 Madgett a Baldwin body 20 a 21, a rozsudek ve věci C-200/04 ISt bod 22.

⁴ Viz rozsudek ve věci C-269/11 Evropská komise vs. Česká republika body 54 až 58.

⁵ Zákon č. 159/1999.

2. Poskytnutí služby zákazníkovi, která zahrnuje **pouze jednu nakoupenou službu cestovního ruchu, ubytování⁶ nebo dopravy osob⁷**. Taková jednotlivá služba cestovního ruchu však musí být poskytnuta v souvislosti s běžnou činností poskytovatele cestovních služeb resp. ve spojitosti s cestou.

***Příklad č. 1:** Cestovní kancelář v rámci své běžné činnosti poskytuje zájezd do Itálie s ubytováním a autobusovou přepravou, které nakupuje od jiných podnikatelů. U zájezdu je možné využít také vlastní přepravy do ubytování. CK poskytuje v obou případech cestovní službu podléhající zvláštnímu režimu.*

***Příklad č. 2:** Cestovní kancelář poskytuje cyklozájezd, který obsahuje autobusovou přepravu po různých cyklotrasách v rámci Rakouska. Autobusovou přepravu nakupuje od jiného podnikatele. Zákazník se ubytovává v různých kempech ve vlastním stanu na vlastní náklady. CK poskytuje informace a rady ohledně tras cyklostezek či jiného využití v místech jednotlivých zastávek během zájezdu (např. prohlídka měst, zámků). CK poskytuje cestovní službu podléhající zvláštnímu režimu.*

3.2. Použití zvláštního režimu pro cestovní službu

[podmínky použití - § 89 odst. 1 a 2] Zvláštní režim pro cestovní službu je **povinen** použít poskytovatel cestovních služeb za podmínky, že

- jedná se zákazníkem **vlastním jménem** a
- k uskutečnění využívá **dodání zboží nebo poskytnutí služby cestovního ruchu jinými osobami povinnými k dani**. Zpravidla se jedná o nákup ubytovacích služeb, přepravních služeb a ostatních služeb souvisejících s poskytnutím cesty (průvodcovské služby, nákup vstupenek na různé akce, stravovací služby aj.).

Zvláštní režim není možné použít, pokud nakoupené služby nebo zboží nejsou cestovní službou⁸ vymezenou v § 89 odst. 2 písm. c) zákona o DPH. V těchto případech se uplatní běžný režim zdanění, u něhož se aplikují základní pravidla podle zákona o DPH.

***Příklad č. 3:** Cestovní kancelář nakupuje letenky od letecké společnosti a prodává je vlastním jménem zákazníkům. Cestovní kancelář neposkytuje žádné další informace ohledně destinace ani další jiné přidružené služby cestovního ruchu, avšak nakupuje službu přepravy a následně jí prodává dále. Na prodej letenek (přepravní služby) aplikuje běžný režim a obecná pravidla zákona o DPH. Přeprava letenek v tomto případě nelze považovat za cestovní službu pro účely použití zvláštního režimu pro cestovní službu, neboť není ve spojitosti s cestou a s obvyklými službami cestovní kanceláře. Podle*

⁶ Viz rozsudek ve věci C-552/17, Alpenchalets Resorts GmbH.

⁷ Viz rozsudek ve věci C-220/11, Star Coaches.

⁸ Viz rozsudek ve věci C-552/17, Alpenchalets Resorts GmbH, C-220/11, Star Coaches, C-31/10 Minerva, C-163/91 Van Ginkel, C-308/96 a C94/97 Madgett and R.M. Baldwin.

obecných pravidel je přeprava osob mezi členskými státy a do třetích zemí osvobozena od daně s nárokem na odpočet daně podle § 70 zákona o DPH.

[zákaz použití zvláštního režimu při zprostředkování či vlastní činnosti - § 89 odst. 16 a 20] Zvláštní režim nesmí použít poskytovatel cestovních služeb, který zajišťuje (zprostředkovává) cestovní službu (viz kapitola 2.4), nebo který poskytuje vlastní službu cestovního ruchu nebo zboží vytvořené vlastní činností, které nesmí zahrnout do cestovní služby (viz kapitola 2.3).

[volba použití zvláštního režimu – příjemce je podnikatel - § 89 odst. 19] Poskytovatel nemusí použít zvláštní režim, pokud poskytuje cestovní službu jiné osobě povinné k dani (např. podnikateli, který může být i plátcem), která však není poskytovatelem cestovní služby a tato ji použije v rámci své ekonomické činnosti. Poskytovatel uplatní běžný režim zdanění u každé jednotlivé nakoupené služby cestovního ruchu zvlášť, za podmínky, že všechny služby cestovního ruchu zahrnuté v poskytované cestovní službě mají místo plnění v tuzemsku. U těchto jednotlivých služeb cestovního ruchu se uplatňuje daň na výstupu podle příslušné sazby daně.

[nárok na odpočet daně u příjemce cestovní služby (plátce) - § 89 odst. 15] Použije-li poskytovatel cestovní služby zvláštní režim na poskytnutí cestovní služby, jejímž příjemcem je plátce, nemá příjemce nárok na odpočet daně z přírážky, kterou je povinen zaplatit v ceně za cestovní službu.

[nárok na odpočet daně u poskytovatele cestovní služby - § 89 odst. 13] Poskytovatel cestovní služby nemá nárok na odpočet daně ani na vrácení daně v jiném členském státě u zboží a služeb cestovního ruchu nakoupených od plátců nebo od osob registrovaných k dani v jiném členském státě, které poskytuje zákazníkovi jako součást cestovní služby. Poskytovatel cestovní služby, který je plátce, má však nárok na odpočet daně podle standardních pravidel zákona o DPH u režijních či ostatních nákladů, které nelze zahrnout do cestovní služby.

3.3. Základ daně, výpočet přírážky z přijaté zálohy a výpočet daně

Základ daně se stanovuje vždy za jednotlivou poskytnutou cestovní službu zákazníkovi, nikoliv souhrnně za více cestovních služeb poskytnutých v rámci jednoho zdaňovacího období. Pokud jsou vstupní hodnoty pro výpočet základu daně shodné pro více zákazníků, pak lze provést pouze jeden výpočet, avšak je nezbytné jej uplatnit na každou jednotlivou cestovní službu zvlášť.

[základ daně - § 89 odst. 3] Základem daně je u poskytnuté cestovní služby přírážka snížená o daň z přírážky. Přírážka se stanoví jako rozdíl mezi celkovou peněžní částkou, kterou jako úplatu obdržel nebo má obdržet plátce od zákazníka nebo třetí osoby a součtem částek, které plátce uhradil nebo má uhradit za jednotlivé služby cestovního ruchu a zboží nakoupené od jiných osob povinných k dani, které jsou přímo zahrnuté do cestovní služby.

Základ daně = přírážka - daň z přírážky

Přírážka = celková cena – celkové náklady za nakoupené služby cestovního ruchu a souvisejícího zboží

Je-li rozdíl celkové ceny a celkových nákladů záporný, tj. převyšují-li nakoupené služby cestovního ruchu a souvisejícího zboží prodejní cenu, pak je základ daně nula.

Do celkových nákladů za nakoupené služby či zboží se nezahrnují zboží či služby, které nejsou přímo zahrnuty do cestovní služby (např. bankovní poplatky, zákonné pojištění záruky pro případ úpadku, provize za zprostředkování). Jedná se obvykle o režijní náklady poskytovatele cestovní služby, které se nezahrnují do výpočtu přírážky.

[vyplňování v daňovém přiznání] Přírážka snížená o daň se uvádí v daňovém přiznání na ř. 1 do sloupce základ daně a daň vypočtená z přírážky včetně daně se uvádí na ř. 1 do sloupce daň na výstupu. Na ř. 26 daňového přiznání se uvádí částka za uskutečněné zdanitelné plnění podle zvláštního režimu pro cestovní službu snížená o přírážku včetně daně. V případě přijetí úplaty před dnem uskutečnění cestovní služby, u které vznikla povinnost přiznat daň, se uvádí na ř. 26 ke dni uskutečnění zdanitelného plnění částka za uskutečněné zdanitelné plnění snížená o přírážku včetně daně a dále snížená o souhrn částek z přijatých úplat před dnem uskutečnění plnění snížených o přírážky včetně daně z těchto přijatých úplat.

[výpočet přírážky z přijaté zálohy - § 89 odst. 4] V případě, že poskytovateli vzniká povinnost přiznat daň z přijaté úplaty před uskutečněním cestovní služby (dále jen „záloha“), stanoví se přírážka z přijaté zálohy a z ní základ daně a daň. Povinnost přiznat daň z přijaté zálohy vzniká tehdy, je-li cestovní služba známa dostatečně určitě, tj. je známa služba, která má být poskytnuta (posuzovanou službu lze identifikovat jako cestovní službu), sazba daně a místo plnění⁹.

Přírážka z přijaté zálohy se stanoví jako součin přijaté zálohy a koeficientu pro výpočet přírážky. Přírážka z přijaté zálohy snížená o daň se uvádí jako základ daně do ř. 1 a daň

⁹ Podle § 20a zákona o DPH. Viz Informace GFŘ k aplikaci ustanovení § 20a zákona o DPH -

https://www.financnisprava.cz/assets/cs/obrazky/d/Informace_GFŘ_k_20a.pdf.

vypočtená z přírážky z přijaté zálohy včetně daně se uvádí na ř. 1 do sloupce daň na výstupu. Na ř. 26 se uvádí částka přijaté zálohy snížená o přírážku z přijaté zálohy včetně daně.

$$\text{přirážka z přijaté zálohy} = \text{přijatá záloha} * \text{koeficient}$$

[pravidla pro stanovení koeficientu] Poskytovatel cestovní služby se může rozhodnout, zda tento koeficient stanoví dle § 89 odst. 5 zákona o DPH, nebo dle § 89 odst. 6 zákona o DPH. Koeficient pro výpočet přírážky tak může být stanoven dvěma odlišnými způsoby. Při stanovení přírážky u záloh pro zákazníka může poskytovatel použít vždy pouze jeden způsob výpočtu koeficientu pro výpočet přírážky. Koeficient musí být stanoven vždy na konkrétní jednotlivou cestovní službu pro konkrétního zákazníka, nikoliv na stát (např. Řecko) či druh zájezdu (např. pobytový nebo poznávací). Koeficient se vypočte s přesností na dvě platná desetinná místa.¹⁰

V první variantě (§ 89 odst. 5 zákona o DPH) pro výpočet přírážky z přijaté zálohy poskytovatel zohlední pouze již skutečně uhrazené náklady za nakoupené služby cestovního ruchu, a to ke dni přijetí této zálohy. Neuhrazené náklady nebo očekávané náklady za nakoupené služby cestovního ruchu poskytovatel při výpočtu vůbec nezohledňuje.

V druhé variantě (§ 89 odst. 6 zákona o DPH) pro výpočet přírážky z přijaté zálohy poskytovatel použije nejen již uhrazené skutečné náklady za nakoupené služby cestovního ruchu, ale také další částky na náklady, které předpokládá, že mu v souvislosti s poskytnutím cestovní služby vzniknou, a které principiálně vstupují do přírážky poskytovatele cestovní služby.

Tento způsob výpočtu přírážky z přijaté zálohy lze použít i v případě, kdy poskytovatel cestovní služby ještě neuhradil žádné skutečné náklady, nicméně již na základě vlastních kalkulací je schopen stanovit příslušnou výši nákladů, které standardně vstupují do základu daně u cestovní služby, nebo je již s výší nákladů obeznámen od svého poskytovatele služby cestovního ruchu, avšak tyto předpokládané náklady ještě v den přijetí zálohy neuhradil. Poskytovatel obvykle vychází z předběžných smluvních ujednání o službách cestovního ruchu a souvisejícího zboží nakupovaných od jiných osob povinných k dani.

[zásady pro stanovení koeficientu u více přijatých záloh] Základním principem pro každou přijatou zálohu u jedné cestovní služby je skutečnost, že se koeficient vypočte pro každou zálohu na základě aktuálních informací o uhrazených skutečných nákladech (u první i druhé varianty) a aktuální předpokládané výše nákladů (pouze u druhé varianty), a to

¹⁰ Podle § 146 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu.

vždy ke dni přijetí zálohy, s výjimkou situace upravené v § 89 odst. 7 zákona o DPH. Výjimka umožňuje pouze a jen u druhé varianty použít pro všechny následující přijaté zálohy koeficient, který byl vypočten u první přijaté zálohy.

[1. varianta - stanovení koeficientu na základě uhrazených skutečných nákladů - § 89 odst. 5] Poskytovatel cestovních služeb, který zvolí výpočet koeficientu dle první varianty založené na principu uhrazených skutečných nákladů, stanoví koeficient jako podíl

1. rozdílu mezi celkovou peněžní částkou, kterou jako úplatu obdržel nebo má obdržet plátce od zákazníka nebo třetí osoby za poskytnutou cestovní službu a součtem částek, které plátce již uhradil za jednotlivé služby cestovního ruchu a zboží nakoupené od jiných osob povinných k dani, které jsou přímo zahrnuté do cestovní služby, a
2. celkové peněžní částky, kterou jako úplatu obdržel nebo má obdržet plátce od zákazníka nebo třetí osoby za poskytnutou cestovní službu.

$$\text{koeficient dle § 89 odst. 5} = \frac{\text{celková cena} - \text{uhrazené skutečné náklady za nakoupené služby a zboží}}{\text{celková cena}}$$

[2. varianta - stanovení koeficientu na základě uhrazených skutečných nákladů a částek předpokládaných k úhradě za skutečné náklady - § 89 odst. 6]

Poskytovatel cestovní služby, který zvolí výpočet koeficientu založený na druhé variantě, tedy na principu již uhrazených skutečných nákladů a předpokládaných nákladů, stanoví koeficient jako podíl

1. rozdílu mezi celkovou peněžní částkou, kterou jako úplatu obdržel nebo má obdržet plátce od zákazníka nebo třetí osoby za poskytnutou cestovní službu a součtem částek, které plátce již uhradil nebo předpokládá, že uhradí za jednotlivé služby cestovního ruchu a zboží nakoupené od jiných osob povinných k dani, které jsou přímo zahrnuté do cestovní služby, a
2. celkové peněžní částky, kterou jako úplatu obdržel nebo má obdržet plátce od zákazníka nebo třetí osoby za poskytnutou cestovní službu.

$$\text{koeficient dle § 89 odst. 6} = \frac{\text{celková cena} - \left(\begin{array}{c} \text{uhrazené skutečné náklady za nakoupené služby a zboží} \\ + \\ \text{částky předpokládaných nákladů za nakoupené služby a zboží} \end{array} \right)}{\text{celková cena}}$$

V případě, že poskytovatel cestovní služby již část skutečných nákladů uhradil, přičte tyto náklady ke skutečným nákladům, které předpokládá uhradit.

[zjednodušení pro stanovení koeficientu u více přijatých záloh - § 89 odst. 7] V případě přijetí více záloh a stanovení koeficientu u první přijaté zálohy podle § 89 odst. 6 zákona o DPH (druhá varianta), může poskytovatel cestovní služby tento koeficient použít i pro všechny následující zálohy bez ohledu na skutečnost, zda došlo ke změně částek skutečných anebo předpokládaných nákladů za nakoupené služby cestovního ruchu a zboží. Poskytovatel cestovní služby tedy nemusí koeficient přepočítávat při přijetí každé další zálohy.

Pokud však plátce, který u první přijaté zálohy stanovil koeficient dle § 89 odst. 6 (druhá varianta) a u druhé zálohy stanovil nový koeficient na základě aktuálně známých skutečností, musí stanovit nový koeficient pro třetí a další přijatou zálohu zvlášť, a nemůže využít zjednodušení.

Pokud poskytovatel cestovní služby použije koeficient dle odst. 5 (variantu první), pak tento koeficient stanoví pro každou přijatou zálohu zvlášť.

[poskytnutí cestovní služby mezi dvěma poskytovateli cestovních služeb] Poskytovatel cestovní služby, který nakupuje cestovní službu od jiného poskytovatele cestovní služby, použije pro výpočet koeficientu podle § 89 odst. 5 nebo 6 částku, kterou uhradil nebo předpokládá, že uhradí, za nakoupenou cestovní službu, která je tvořena jednotlivými službami cestovního ruchu.

***Příklad č. 4:** Cestovní kancelář A nakoupí a uhradí zájezd v hodnotě 12 000 Kč do Řecka do hotelu Sokrates od cestovní kanceláře B. Cestovní kancelář A následně prodá zájezd zákazníkovi za 15 000 Kč. Cestovní kancelář A přijme od zákazníka zálohu ve výši 1 000 Kč. Cestovní kanceláři A vzniká povinnost přiznat daň z přijaté zálohy a stanovit přírážku k této úplatě. Výše koeficientu podle § 89 odst. 5 je $0,20 [(15000-12000)/15000]$. Výše přírážky z přijaté zálohy je 200 Kč ($1000 \cdot 0,2$). Výše daně z přijaté zálohy je 34,71 Kč ($200-200/1,21$) a základ daně je 165,29 Kč ($200-34,71$).*

[změna cestovní služby po přijetí zálohy] Po přijetí zálohy a stanovení koeficientu na určitou cestovní službu může docházet k různým změnám v dané cestovní službě. Těmito změnami může být např. změna destinace, změna druhu zájezdu. Pro správné uplatnění DPH je vždy nutné posoudit smluvní podmínky, za jakých dochází ke změně cestovní služby mezi poskytovatelem a zákazníkem, a zda představují změnu původního plnění.

Je-li původní cestovní služba **zrušena a uzavřena nová smlouva** na cestovní službu, dochází ke stornu i již přijaté zálohy. Poskytovatel přistupuje ke stornu přijaté zálohy jako k opravě základu daně podle § 42 odst. 1 písm. e) zákona o DPH. U nově uzavřené smlouvy na cestovní službu musí poskytovatel stanovit znovu koeficient odpovídající příslušné cestovní službě v nové smlouvě, z toho přírážku z přijaté zálohy a následně daň.

To platí i v případech, kdy není původní cestovní služba zrušena, avšak na základě dodatku k původní smlouvě je změněna cílová destinace cestovní služby z jednoho státu na stát od něj odlišný (např. změna zájezdu do Řecka na zájezd do Španělska). V této situaci se jedná o jiné plnění a poskytovateli vzniká povinnost provést opravu u původní cestovní služby a stanovit nový koeficient pro toto nové plnění.

Je-li původní cestovní služba zrušena a záloha je převedena na obecný poukaz (voucher), pak poskytovatel opraví základ daně a výši daně ve smyslu § 42 zákona o DPH (více k daňovému režimu poukazů kap. 4).

Není-li původní cestovní služba zrušena, ale je dodatkem k původní smlouvě pouze **změněna jednotlivá část cestovní služby v rámci jednoho státu** (např. původní zájezd byl do Španělska do letoviska Costa Brava, ale je změněn do letoviska Malaga ve Španělsku, nebo změna hotelu v rámci jednoho státu, změna stravování), pak poskytovatel cestovní služby neopravuje výpočet přírážky u přijaté zálohy. Pokud poskytovatel využil výjimku dle § 89 odst. 7 zákona o DPH pro stanovení koeficientu u původní cestovní služby, může nadále pro změněnou cestovní službu používat koeficient stanovený při první přijaté záloze.

[základ daně při uskutečnění cestovní služby v případě přijetí zálohy] Při stanovení základu daně v případech, kdy vznikla povinnost přiznat daň z přijaté úplaty před uskutečněním cestovní služby, se postupuje obdobně dle § 37a zákona o DPH. V tomto případě je základem daně u cestovní služby poskytnuté v rámci zvláštního režimu rozdíl mezi základem daně podle § 89 odst. 3 a souhrnem základů daně podle § 89 odst. 4 zákona o DPH.

Příklad č. 5: Poskytovatel, který je plátcem, poskytne cestovní službu (zájezd) v termínu od 1. srpna do 10. srpna v celkové ceně 16 000 Kč včetně daně. Za jednotlivé nakoupené služby cestovního ruchu předpokládá, že uhradí celkem 12 000 Kč. Před uskutečněním cestovní služby přijal zálohu ve výši 1 000 Kč dne 1. února a dále obdržel k 1. dubnu doplatek v podobě druhé zálohy ve výši 15 000 Kč. Pro výpočet základu daně z přijaté zálohy postupuje poskytovatel dle § 89 odst. 6 a výši koeficientu stanovil na 0,25 $[(16000 - 12000)/16000]$.

Přírážka z přijaté zálohy ve výši 1000 Kč činí 250 Kč $(1000 \cdot 0,25)$. Daň z přírážky činí 43,39 Kč $(250 \cdot 1,21)$. Základ daně z přijaté zálohy činí 206,61 Kč $(250 - 43,39)$.

Přírážka z přijaté zálohy ve výši 15 000 Kč činí 3750 Kč $(15\ 000 \cdot 0,25)$. Daň z přírážky činí 650,83 Kč $(3750 \cdot 1,21)$. Základ daně z přijaté zálohy činí 3099,17 Kč.

Celková daň z přijatých záloh je 694,22 Kč a základ daně je 3305,78 Kč.

Ke dni uskutečnění zdanitelného plnění (10. srpna) však poskytovatel cestovní služby uhradil za jednotlivé nakoupené služby 14 000 Kč. U cestovní služby tak byla ke dni uskutečnění zdanitelného plnění stanovena přírážka ve výši 2000 Kč $(16000 \text{ Kč} - 14\ 000 \text{ Kč})$, daň ve výši 347,11 $(2000 \cdot 1,21)$

a základ daně dle § 89 odst. 3 ve výši 1652,89 Kč (2000-347,11). Protože přijal zálohy na cestovní službu, výsledný základ daně a výši daně ke dni uskutečnění cestovní služby (10. srpna) stanoví obdobně dle postupu uvedeného v § 37a zákona o DPH. To znamená, že základem daně ke dni uskutečnění zdanitelného plnění (základ daně ke dni uskutečnění cestovní služby – základy daně z přijatých záloh) je – 1652,89 Kč (1652,89-3305,78). Z vypočteného základu daně obdobně dle § 37a stanoví daň, a to ve výši – 347,11 Kč ($-1652,89 \cdot 0,21$). V tomto případě poskytovatel zaplatil na dani více již na základě přijatých záloh, proto v daňovém přiznání za srpen sníží na ř. 1 daň o 347,11 Kč a základ daně o 1652,89 Kč. Na ř. 26 uvede poskytovatel částku 2000 Kč za uskutečnění zdanitelné plnění snížené o přírážku ke dni uskutečnění plnění a o souhrn částek z přijatých záloh snížených o přírážky přijatých záloh ($16000-2000-[(1000+15000)-(250+3750)]$). V případě, že dojde ke změně přírážky z důvodu konečného vyúčtování nakoupených služeb cestovního ruchu po dni uskutečnění zdanitelného plnění, poskytovatel opraví základ daně obdobně dle § 42 zákona o DPH.

[výpočet daně] Výpočet daně se provede dle § 37 písm. b) zákona o DPH, tzv. metodou „shora“, kdy základem daně je přírážka včetně daně.

3.4. Místo plnění, datum uskutečnění cestovní služby, sazba daně a daňový doklad

[místo plnění - § 89 odst. 9] Místem plnění při poskytnutí cestovní služby je místo, kde má poskytovatel cestovní služby sídlo. Pokud je však tato služba poskytnuta prostřednictvím provozovny, je místem plnění místo, kde je tato provozovna umístěna.

[DUZP - § 89 odst. 10 a povinnost přiznat daň] Cestovní služba se považuje za uskutečňovanou dnem poskytnutí cestovní služby. Za den poskytnutí cestovní služby se považuje den poskytnutí poslední služby cestovního ruchu zahrnuté v cestovní službě.

Poskytovateli vzniká povinnost přiznat daň ke dni poskytnutí služby (obvykle k poslednímu dni poskytnuté cestovní služby). Pokud je před uskutečněním cestovní služby přijata úplata, ze které vzniká povinnost přiznat daň, vzniká povinnost přiznat daň z přijaté úplaty ke dni přijetí úplaty.

[sazba daně - § 89 odst. 11] U cestovní služby se uplatňuje základní sazba daně ve výši **21 %**, pokud není osvobozena od daně (viz kapitola 3.6).

[daňový doklad - § 89 odst. 14] Poskytovatel cestovní služby uvádí při poskytnutí cestovní služby na daňovém dokladu údaj „zvláštní režim – cestovní služba“. Poskytovatel cestovní služby však nesmí uvést na daňovém dokladu samostatně daň týkající se přírážky.

[kurz pro přepočítání cizí měny na české koruny] Poskytovatel cestovní služby, který fakturuje cestovní službu v cizí měně, použije pro přepočítání cizí měny na českou měnu pravidla podle § 4 odst. 8 zákona o DPH.

3.5. Oprava základu daně nebo výše daně

Poskytovatel cestovní služby při opravách postupuje přiměřeně dle § 42 nebo § 43 zákona o DPH. Poskytovatel cestovní služby nevystavuje opravný daňový doklad při opravě základu daně nebo výše daně u cestovní služby. Opravu provede pouze v evidenci pro účely daně z přidané hodnoty.

3.6. Osvobození cestovní služby od daně

Cestovní služba je osvobozena od daně s nárokem na odpočet daně, pokud jednotlivé nakoupené služby cestovního ruchu od jiných osob povinných k dani jsou poskytnuty ve třetí zemi. Hodnota cestovní služby nebo její části, která je osvobozena od daně s nárokem na odpočet daně, se uvádí na ř. 26 daňového přiznání.

Jestliže cestovní služby nakoupené od jiných osob povinných k dani jsou poskytnuty jak ve třetí zemi, tak i na území Evropské unie, je osvobozena od daně pouze ta část služeb, která odpovídá poskytnutým službám ve třetí zemi.

Je-li část přírážky osvobozena od daně a část zdanitelná, je poskytovatel cestovní služby povinen v daném poměru odvést daň i z přijaté zálohy za cestovní službu.

[stanovení poměru] Poskytovatel cestovní služby musí pro zjištění části osvobozené cestovní služby stanovit poměr mezi cestovní službou poskytnutou ve třetí zemi a na území Evropské unie. Zvolený poměr osvobození musí být racionální a plátcem odůvodnitelný.

Pro stanovení poměru u letecké přepravy vychází poskytovatel cestovní služby ze skutečných informací o realizované vzdálenosti na území Evropské unie a ve třetí zemi nebo z jiného racionálně odůvodnitelného kritéria poměru. Tyto informace však nejsou standardně dostupné, proto lze vycházet z odhadovaných vzdáleností, kdy lze zvolit přímou nejkratší geografickou vzdálenost mezi počátečním a koncovým letištěm, resp. mezi letištěm ve třetí zemi a hranicí Evropské unie.

Pro odhad poměru mezi cestovní službou poskytnutou ve třetí zemi a na území Evropské unie lze také přiměřeně použít Přílohu 23-01 Prováděcího nařízení komise (EU) 2015/2447¹¹, která

¹¹ Dostupné na: http://data.europa.eu/eli/reg_impl/2015/2447/2021-03-15

stanovuje náklady na leteckou přepravu, které se zahrnují do celní hodnoty. Příloha obsahuje třetí země uvedené podle světadílů rozdělené do zón (sloupec 1) a procentní podíly představující část nákladů na leteckou přepravu, které se zahrnují do celní hodnoty (sloupec 2). Pro účely stanovení poměru části osvobozené služby použije poskytovatel cestovní služby sloupec 1 jako zemi koncového letiště a k tomu příslušnou hodnotu ze sloupce 2, která vyjadřuje procentuální část, která má být z přírážky osvobozena od daně.

Příklad č. 6 (je známa výše přírážky u jednotlivých služeb): Poskytovatel cestovní služby prodává poznávací zájezd do USA s příletem na letiště J. F. K. v New Yorku, přičemž letenku nakupuje od letecké společnosti. Přírážka k nakoupené letence činí 1 000 Kč. Příloha 23-01 Prováděcího nařízení komise (EU) 2015/2447 zařazuje Spojené státy americké a New York do zóny A (sloupec 1) a přiděluje k ní procentní podíl celkových nákladů na leteckou přepravu ve výši 70 % (sloupec 2). Výše části přírážky, která je osvobozena od daně s nárokem na odpočet daně, je 700 Kč ($1000 \cdot 70/100$) a výše zdanitelné části přírážky je 300 Kč.

Příklad č. 7 (je známa celková výše přírážky): Poskytovatel cestovní služby prodává za 45 000 Kč poznávací zájezd do USA s příletem na letiště J. F. K. v New Yorku, přičemž letenku nakupuje od letecké společnosti. Cena nakoupené letenky je 10 000 Kč. Výše přírážky je 5 000 Kč. Příloha 23-01 Prováděcího nařízení komise (EU) 2015/2447 zařazuje Spojené státy americké a New York do zóny A (sloupec 1) a přiděluje k ní procentní podíl celkových nákladů na leteckou přepravu ve výši 70 % (sloupec 2). Podíl z částky nakoupené letenky, který se uskuteční ve třetí zemi je 70 %, tj. 7 000 Kč ($10\,000 \cdot 70/100$). Ubytování je poskytnuto ve třetí zemi v hodnotě 30 000 Kč a je osvobozeno od daně s nárokem na odpočet daně. Celková výše částky osvobozené od daně s nárokem na odpočet daně bude 37 000 Kč (30 000 Kč jako celá hodnota ubytování + 7 000 Kč jako částečná hodnota letecké přepravy ve třetí zemi). Podílem celkové výše částky osvobozené od daně s nárokem na odpočet daně a celkové ceny jednotlivých služeb cestovního ruchu, určíme poměr pro to, jaká část přírážky má být zdaněna a jaká má být osvobozena. Poměr je $37\,000/40\,000 = 0,925$, tj. 92,5 % a přísluší pro část přírážky, která má být osvobozena od daně s nárokem na odpočet daně. Zbývající část 7,5 % z přírážky je zdanitelná. Je-li přírážka ve výši 5 000 Kč, zdanitelná část přírážky je $5\,000 \cdot 0,075 = 375$ Kč a z této hodnoty se vypočte daň shora.

3.7. Evidence

[souběh použití běžného režimu DPH a zvláštního režimu - § 89 odst. 17] Pokud poskytovatel cestovních služeb poskytuje cestovní služby jak v rámci běžného režimu, tak i povinně v rámci zvláštního režimu, je povinen vést v evidenci pro účely daně z přidané hodnoty samostatně plnění podle jednotlivých režimů.

4. Prodej cestovních služeb prostřednictvím poukazů

Na prodej poukazů obsahujících cestovní službu spadající pod zvláštní režim pro cestovní službu se neuplatní¹² speciální pravidla uplatňování daně u poukazů stanovená v ustanovení § 15 až 15b zákona o DPH (jednouúčelový či víceúčelový poukaz).

Naopak u služeb cestovního ruchu a souvisejícího zboží poskytovaných vlastní činností se speciální pravidla pro uplatňování DPH u poukazů podle § 15 až 15b zákona o DPH uplatní.¹³

Prodejem poukazů na cestovní službu dochází k přijetí úplaty před uskutečněním cestovní služby. V okamžiku prodeje je nezbytné vyhodnotit, zdali vzniká povinnost přiznat daň k přijetí úplaty dle běžných pravidel podle § 20a¹⁴ zákona o DPH. Povinnost přiznat daň z přijaté úplaty před uskutečněním cestovní služby vzniká tehdy, pokud je cestovní služba známa dostatečně určitě. To znamená, že je známa služba, která má být poskytnuta, sazba daně a místo plnění.

V případě, že jsou služby cestovního ruchu poskytnuty vlastní činností (vlastní ubytování, vlastní přeprava atd.), u kterých se uplatňuje běžný režim zdanění (případně i u cestovní služby poskytované dle § 89 odst. 19 zákona o DPH), je nezbytné vždy posoudit povinnost přiznat daň z přijaté úplaty předem dle § 20a zákona o DPH.

Příklad č. 8 (běžný režim): Cestovní kancelář prodává poukaz v hodnotě 1 000 Kč, přičemž není blíže specifikováno, zda jej lze uplatnit na zboží (např. prodej knižních cestovních průvodců) či cestovní službu. V okamžiku přijetí úplaty nevzniká povinnost přiznat daň z přijaté úplaty, neboť zdanitelné plnění není známo dostatečně určitě.

Příklad č. 9 (běžný režim – služby v oblasti cestovního ruchu jsou známy dostatečně určitě): Cestovní kancelář prodává poukaz na autobusový zájezd do Itálie v hodnotě 15 000 Kč. V okamžiku přijetí úplaty vzniká povinnost přiznat daň podle § 20a zákona o DPH, neboť zdanitelné plnění je známo dostatečně určitě.

V případě, že je poskytnuta cestovní služba, u níž je použit zvláštní režim, je nezbytné vždy posoudit povinnost přiznat daň z přijaté úplaty předem dle § 20a zákona o DPH a zároveň, **zdali je možné stanovit základ daně z přijaté úplaty dle § 89 odst. 5 až 7 zákona o DPH.**

¹² Pracovní dokument č. 993 Výboru pro DPH (<https://circabc.europa.eu/ui/group/cb1eaff7-eedd-413d-ab88-94f761f9773b/library/c636927b-ef41-414e-b31c-83f57ab4367d/details>) a záznam ze 116. jednání Výboru pro DPH (<https://circabc.europa.eu/ui/group/cb1eaff7-eedd-413d-ab88-94f761f9773b/library/61ab783c-e5b7-4b37-9a5e-c71ca9c0d44b/details>).

¹³ Viz Informace GFR k uplatňování DPH u poukazů - <https://www.financnisprava.cz/cs/dane/dane/dan-z-pridane-hodnoty/informace- stanoviska-a-sdeleni/Informace-GFR-k-uplatnovani-DPH-u-poukazu>.

¹⁴ Viz Informace GFR k § 20a - https://www.financnisprava.cz/assets/cs/obrazky/d/Informace_GFR_k_20a.pdf.

Příklad č. 10 (zvláštní režim – obecný poukaz): Cestovní kancelář (poskytovatel cestovní služby) prodává poukaz na zájezd do Španělska v hodnotě 15 000 Kč. Z přijaté úplaty před uskutečněním cestovní služby vzniká povinnost přiznat daň podle § 89 odst. 4 zákona o DPH. Cestovní kancelář se v daném případě rozhodne, zda u tohoto zájezdu pro konkrétního zákazníka bude postupovat při stanovení koeficientu dle první nebo druhé varianty. Pokud na základě jim zvolené metody nemůže stanovit koeficient (příkladně poskytovatel neuhradil ještě ani jednu službu cestovního ruchu, nelze u daného zájezdu stanovit ani předběžná kalkulační z důvodu obecného vymezení cestovní služby v poukazu nebo nelze určit ani předpokládat náklady na jednotlivé nakoupené služby cestovního ruchu), pak nevznikne také povinnost přiznat daň z této přijaté zálohy. V případech, kdy u první zálohy nelze stanovit koeficient podle druhé varianty (§ 89 odst. 6), nelze použít pro následující přijaté zálohy ani zjednodušení podle § 89 odst. 7 zákona o DPH.

Příklad č. 11 (zvláštní režim – konkrétní poukaz): Cestovní kancelář (poskytovatel cestovní služby) prodává poukaz na letecký zájezd do Španělska do hotelu Barcelona s polopenzí v hodnotě 15 000 Kč. V okamžiku přijetí úplaty za prodaný poukaz vzniká povinnost přiznat daň, neboť je zdanitelné plnění známo dostatečně určitě. Z úplaty za poukaz přijaté před uskutečněním cestovní služby je nezbytné stanovit přírážku dle § 89 odst. 4 až 7 zákona o DPH, vypočítat a odvést DPH, neboť je možné již předem alespoň odhadnout náklady pro výpočet přírážky.

5. Ostatní

[přechodná ustanovení] Na daňové povinnosti vzniklé před 31. prosincem 2021 se použijí pravidla zákona o DPH účinného do tohoto data. Na daňové povinnosti vzniklé od 1. ledna 2022 se použijí pravidla zákona o DPH účinná od 1. ledna 2022.

[vztah k původní Informaci] Tato Informace nahrazuje od 1. ledna 2022 původní Informaci k uplatňování DPH u služeb cestovního ruchu č. j. 18/28212/2006-181 ze dne 9. ledna 2007.

Ing. Bc. Lenka Opluštilová
ředitelka sekce