

Ministerstvo financí
České republiky
Čj. 181/73 620/1993
Vyřizuje: Ing. Drápela, l. 2292

V Praze dne 17. ledna 1994

Pokyn č. D-59

o uplatňování daně z přidané hodnoty v cestovním ruchu v tuzemsku

1) Plátcí daně z přidané hodnoty

Podle tohoto Pokynu postupují pouze plátcí daně z přidané hodnoty (dále jen "plátcí") registrovaní u místně příslušného Finančního úřadu podle § 5 odst. 1 až 4 a podle § 50 odst. 1 až 3 zákona č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty ve znění pozdějších předpisů (dále jen "zákon") a podnikající v oblasti cestovního ruchu (obor 954 Jednotné klasifikace výkonů).

Podnikatelé v oblasti cestovního ruchu, kteří nejsou registrovaní jako plátcí (dále jen "neplátcí") postupují stejně jako ostatní neplátcí, t. j. nakupují veškerá zdanitelná plnění pro svoji podnikatelskou činnost od plátců a zboží z dovozu za ceny včetně DPH, tuto DPH si nemohou odpočítávat a u svých zdanitelných plnění neuplatňují DPH a uskutečňují svá zdanitelná plnění za sjednané popř. obvyklé ceny.

2) Místo plnění, uskutečnění zdanitelného plnění a vznik daňové povinnosti

Místo plnění se posuzuje podle § 8 odstavec 3 zákona a je rozhodující pro uplatnění DPH 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 usta-

novení 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.

DPH se neuplatňuje tehdy, je-li místo plnění v zahraničí.

Zdanitelné plnění se podle § 9 odstavec 1, písmeno c) považuje za uskutečněné dnem poskytnutí služeb nebo jejich zaplacením, a to tím dnem, který nastane dříve. Je-li poskytována služba nebo služby v delším časovém intervalu, rozumí se datem uskutečnění datum poskytnutí poslední služby. Tento den je rozhodný pro dodržení 15ti denní lhůty pro vystavení daňového dokladu podle § 12 odst. 1 zákona.

Za zdanitelné plnění se nepovažuje poskytnutí zálohy, storno poplatky, pokuty a penále.

Daňová povinnost vzniká, podle § 10 zákona, dnem uskutečnění zdanitelného plnění, které je určeno v § 9 zákona.

Daňový doklad je plátce povinen vystavit podle § 12 odstavec 1 za každé zdanitelné plnění uskutečněné ve prospěch jiného plátce a to nejpozději do 15dnů ode dne jeho uskutečnění.

Plátce, který prodává a nakupuje služby pořízené ze zahraničí i z tuzemska, které jsou určeny pro kompletaci služeb cestovního ruchu, není podle § 12 odst. 10 povinen, v případě plnění ve prospěch jiných plátců, vystavovat daňové doklady ani zjednodušené daňové doklady. V těchto případech vystavuje doklad o zaplacení, na kterém musí být uvedena identifikace plátce, který poskytuje zdanitelné plnění, obchodní jméno plátce, v jehož prospěch se zdanitelné plnění uskutečňuje, pořadové číslo dokladu, datum uskutečnění zdanitelného plnění, cena včetně daně a příslušné sazby daně a sdělení, že uváděná cena obsahuje daň. Pokud však plátce poskytuje tyto služby plátci, který je využívá pro své podnikání (služební cesty, kongresy apod.), u kterých má kupující nárok na odpočet daně na vstupu, je za tato poskytnutá zdanitelná plnění povinen vystavit daňový doklad.

Daňový doklad není plátce povinen vystavit neplátcí tj. kromě podnikatelů neregistrovaných jako plátcí daně i právníckým a fyzickým osobám, které nepodnikají. V těchto případech vystavuje potvrzení o zaplacení s uvedením ceny včetně DPH.

Záznamy pro daňové účely je plátce povinen vést dle § 11 zákona. Vedení údajů rozhodných pro stanovení a výpočet daně uloží plátcí příslušný finanční orgán - správce daně. Takovýmto údajem může být i kalkulace cestovní kanceláře, nabídkové ceny apod.

Plátce uvádí ve svých materiálech, nabídkách a katalogích vždy ceny včetně své přírážky a včetně DPH.

3) Sazby, základ a výpočet DPH

Vlastní činností cestovních kanceláří je zprostředkovatelská činnost (poskytování zprostředkovatelských služeb za odměnu - přírážku), kterou představují výkony zařazené podle zvláštního předpisu (Vyhláška Federálního statistického úřadu č. 114/1972 Sb. - obor 954) jako služby cestovního ruchu. Těmito výkony se rozumí pouze zprostředkování dalších poskytovaných služeb, jako je ubytování, veřejné stravování, osobní přeprava, informační a překladatelské služby apod. (viz příloha k pokynu). Na tyto výkony, pokud jsou poskytovány právníckým a fyzickým osobám v tuzemsku se vztahuje sazba DPH ve výši 23 % podle přílohy č. 2 k zákonu.

Jsou-li tyto zprostředkovatelské služby poskytovány osobám v souvislosti s jejich podnikáním v zahraničí resp. nejsou určeny k využití, spotřebě nebo použití v tuzemsku, DPH se na ně podle § 46 zákona nevztahuje, a tyto služby jsou od DPH osvobozeny při zachování nároku na odpočet daně na vstupu.

U ostatních služeb popř. zboží se uplatňují sazby podle § 16 a podle příloh č. 1 a 2 zákona, tzn. vždy sazba platná pro konkrétní výkon nebo zboží. V případě nákupu zdanitelných plnění od neplátců DPH je plátce povinen při uskutečnění svého zdanitel-

ného plnění uplatnit podle § 14 odstavec 14 daň minimálně z pořizovací ceny a ve výši platné sazby daně bez možnosti odpočtu DPH na vstupu.

V případě, že plátce poskytuje pouze zprostředkovatelské služby, uplatňuje sazbu 23 % platnou pro výkony oboru 974 - Obchodní a zprostředkovatelské služby (viz příloha č. 2 k zákonu).

U služeb nakoupených v zahraničí s místem plnění v zahraničí se v tuzemsku DPH neuplatňuje.

DPH se rovněž neuplatňuje u odměn (provizí) tuzemským cestovním kancelářím - plátcům DPH za zprostředkovatelské služby (obor JKV 954 a 974), které jsou poskytovány zahraničním partnery a splňují podmínky uvedené v § 46 odstavec 1 zákona.

V případě poskytování zdanitelných plnění v tuzemsku zahraničním podnikatelským subjektům registrovaným v tuzemsku pro podnikatelskou činnost a jako plátcí DPH a dále při poskytování zdanitelných plnění v tuzemsku zahraničním osobám - neplátcům daně, je tuzemský plátce povinen uplatnit DPH na všechna zdanitelná plnění, u kterých je místo plnění v tuzemsku.

Poskytuje-li plátce v rámci služeb cestovního ruchu z vlastních kapacit zdanitelná plnění s místem plnění v tuzemsku (zejména služby ubytování, stravování, dopravy apod.), uplatňuje u každé jednotlivé služby DPH ve výši platné sazby.

U zdanitelných plnění osvobozených podle § 25 zákona od DPH oprávněné osoby neuplatňují daň z přidané hodnoty. V případě, že plátce nakoupí tyto osvobozené služby a požaduje za ně úhradu od jiných osob, jsou tyto služby považovány za osvobozené od daňové povinnosti pouze tehdy, jestliže použije cenu obvyklou.

Základem pro výpočet DPH je podle § 14 odst. 1 zákona cena za poskytnuté zdanitelné plnění, která neobsahuje DPH. 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.

Základem daně u služeb zařazených do příslušného oboru jako služby cestovního ruchu (obor 954) je, podle § 14 odstavce 19, kalkulovaná přírážka obsažená v nabídkové ceně nebo skutečná přírážka zjištěná jako rozdíl mezi skutečnými náklady a dosaženými tržbami za jednotlivé akce cestovního ruchu nebo maximálně za období kalendářního roku.

Základem daně při poskytování služeb ubytování, stravování, dopravy apod. je cena obvyklá.

Výpočet DPH provádí plátce na základě ustanovení § 17 zákona. Podle ustanovení § 17 odstavce 7 může plátce při výpočtu daně u služeb nakoupených a poskytovaných v souvislosti s kompletací služeb cestovního ruchu postupovat tak, že služby pořízené od plátců za ceny včetně daně a služby pořízené ze zahraničí 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 plátcí, uplatňuje daň ve výši platné sazby.

V případě, že plátce nepostupuje při výpočtu daně podle § 17 odst. 7, tzn. že u služeb nakoupených od plátců daně za ceny včetně daně uplatňuje nárok na odpočet daně zaplacené na vstupu, je povinen samostatně vypořádat daň na výstupu ve výši platné sazby minimálně za služby oboru 903 - stravování, 932 - osobní doprava, 953 - ubytování, 962 - kulturní činnost (vstupenky), 993 - služby průvodců. Ostatní služby včetně služeb, které plátce sám poskytuje nebo které nakoupil od neplátců a u kterých samostatně nevypočte daň, jsou součástí základu daně za výkony oboru 954 a podléhají sazbě 23 %.

4) Odpočet DPH zaplacené nebo zaúčtované na vstupu

Při uplatňování nároků na odpočet DPH na vstupu postupuje plátce plně podle § 19 až 21 zákona, a to i u těch přijatých zda-

nitelných plnění, která beze změny poskytuje kupujícím v rámci své podnikatelské činnosti. V případě, že plátce poskytuje zdanitelná plnění osvobozená od daně podle § 25 zákona (např. směnářské služby), upravuje nárok na odpočet daně na vstupu pomocí koeficientu podle § 20.

5) Uplatňování DPH v jednotlivých oblastech cestovního ruchu

DPH se v oblasti cestovního ruchu uplatňuje u všech poskytovaných služeb včetně zprostředkovatelské přírážky cestovní kanceláře ve výši odpovídající příslušné sazbě. Přehled některých sazeb DPH je uveden v příloze tohoto pokynu.

a) Služby v oblasti organizovaného domácího cestovního ruchu

Zdanitelná plnění (zejména služby) nakoupená v tuzemsku se do kalkulace ceny pro kupujícího zahrnují u cestovní kanceláře - plátce DPH vždy s DPH podle příslušné sazby, a to včetně přírážky cestovní kanceláře, která se zdaňuje sazbou 23 % (výkon oboru 954).

b) Služby v oblasti organizovaného pasivního cestovního ruchu

DPH podle příslušné sazby v tomto případě podléhají veškerá zdanitelná plnění nakoupená v tuzemsku, která mají také místo plnění v tuzemsku (ubytování a stravování, nepravidelná osobní doprava do zahraničí a ze zahraničí, popř. další služby) a také přírážka cestovní kanceláře, kde se uplatňuje sazba 23 % (výkon oboru 954)

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

c) Služby v oblasti aktivního cestovního ruchu

Služby nakoupené v tuzemsku s místem plnění v tuzemsku podléhají vždy DPH podle příslušné sazby DPH. Přirážka cestovní kanceláře při prodeji zahraničnímu partnerovi nepodléhá DPH ve smyslu § 46 odst. 1 zákona.

d) Prodej služeb prostřednictvím jiného plátce DPH

Jestliže cestovní kancelář - plátce DPH prodává své služby prostřednictvím jiného plátce DPH a poskytuje ze své přirážky odměnu (provizi), pak zdaňuje vedle svých zdanitelných plnění pouze výši přirážky sníženou o poskytnutou provizi. Plátce, který prodej za odměnu (provizi) uskutečňuje, je povinen uplatnit DPH v příslušné výši (23 %) z výše své odměny (provize).

f) Plnění osvobozená od DPH

Od DPH jsou osvobozena zdanitelná plnění výslovně uvedená v § 25 zákona za podmínek stanovených v § 26 až 35 zákona. To znamená, že plátce uskutečňující tato plnění, neuplatňuje DPH 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 považovány za osvobozené od daně pouze tehdy, jestliže použije cenu obvyklou.

Nákupy zdanitelných plnění (služeb, např. ubytování a stravování) od plátců DPH, kteří nejsou oprávněnými subjekty ze zákona v případě plnění osvobozených od DPH, pro zdanitelná plnění osvobozená od DPH ze zákona, podléhají DPH podle stanovené sazby.

g) Zprostředkovatelská činnost plátců DPH v cestovním ruchu, prodej zboží a služeb poskytovaných jinými subjekty

V případě, že plátce poskytuje pouze zprostředkovatelské služby za odměnu (provizi), např. zprostředkování, rezervaci ubytování a stravování, podléhá DPH pouze zprostředkovatelská odměna (provize), a to v sazbě 23 %. DPH ve výši 23 % podléhá také odmě-

na za zprostředkování služeb u nichž je místo plnění v zahraničí,
v tuzemsku.

Při prodeji zboží, jízdenek, letenek, vstupenek apod. podléhá cena bez daně DPH ve výši sazby příslušné pro konkrétní zboží nebo službu podle § 16 odstavec 6.

Účinnost: od 1.2.1994

Vydáním tohoto pokynu pozbývá platnost pokyn č.D-20
vydaný pod č.j. 181-24 615/1993

Ing. Jan K l a k v. r.
I. náměstek ministra

Příloha k Pokynu č. D/20/1993

Obor - Služba	Výše sazby v %
903. 1 - Stravování restaurační	23
Stravování restaurační v rámci dětské rekreace při splnění podmínek podle Pokynu D-54	5
903. 4 - Stravování v zařízeních rekreačních	23
- Stravování v zařízeních rekreačních v rámci dětské rekreace	5
903. 9 - Stravování veřejné ostatní	23
932. - Pravidelná osobní doprava v tuzemsku	5
- Nepravidelná osobní doprava do a ze zahraničí, i v tuzemsku	5
953. - Ubytovací služby	23
- Ubytovací služby poskytované v rámci dětské rekreace při splnění podmínek podle Pokynu D-54	5
953.3 - Ubytovací služby poskytované rekreačním střediskem v rámci dětské rekreace	5
954. - Služby cestovního ruchu	23
974. - Obchodní a zprostředkovatelské služby	23
962 - Vstupenky do divadel, kin, na kulturní, zábavné a sportovní akce, do historických a památkových objektů	5
993 - Služby průvodců	5
směnářská činnost	osvobozena od DPH
výplata šeků TAX FREE	osvobozena od DPH

