

UPLATŇOVÁNÍ DPH U SLUŽEB CESTOVNÍHO RUCHU NA ZÁKLADĚ ČESKÉ A EVROPSKÉ DAŇOVÉ LEGISLATIVY A NÁVRH ZMĚN V ČESKÉM ZÁKONĚ O DPH

M. Otavová, V. Sobotková

Došlo: 23. srpna 2010

Abstract

OTAVOVÁ, M., SOBOTKOVÁ, V.: *VAT application in travel services pursuant to the Czech and EU legislations and a proposal for amendments in the Czech value-added tax law*. Acta univ. agric. et silvic. Mendel. Brun., 2010, LVIII, No. 6, pp. 345–354

The domain of value-added tax has been already fully harmonized. Its regulation dwells on the Council Directive 2006/112/EC on the common system of value-added tax, and all member countries of the European Union are obliged to provide for the implementation of this Directive into their national legislations similarly as the Czech Republic, which entered the European Union on 1 May 2004. The Act no. 235/2004 Coll. on the value-added tax as amended (hereinafter „value-added tax law“) should be therefore in line with the Directive. In reality however, some issues in the VAT law have not been fully harmonized yet. One of these issues is for example the application of a special routine for travel services according to §89 of the VAT law, which is in essential contradiction with the Directive in question, the controversial point being definition of the person of customer whom the Directive understands in a different way than the VAT law. Thus, the characterization of the problem based on the Czech and EU legislations with respect to jurisdiction of the Court of Justice of the European Community forms a framework of the paper. Based on a comparative analysis of the application of special and ordinary routines in providing travel services to the customer by the taxpayer, tax incidence in his assessment base is determined. At the same time, the paper also includes a proposal for the change of the definition of customer in the VAT law so that the application of the given routine is fully in line with the EU Directive.

VAT Directive, VAT harmonization in the field of tourism, margin scheme, special regime for travel services, general regime for travel services, customer travel service

Přistoupením České republiky k Evropské unii dne 1. 5. 2004 byla do českého právního řádu implementována legislativa Evropské unie, aby byla zajištěna jednotná pravidla u všech členských států při uplatňování daňových zákonů. Z daného důvodu tak vstoupil v platnost jeden ze zákonů, zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o DPH“), který mimo jiné nově vymezil pro oblast poskytování cestovních služeb § 89 (tzv. zvláštní režim pro cestovní služby, kterým se rozumí výpočet daně z marže poskytovatele cestovní služby). V něm jsou uvedeny podmínky, za kterých se použije postup při uplatňování daně z přidané hodnoty při poskytování

cestovní služby, které vychází ze Směrnice Rady 77/388/EHS ze dne 17. 5. 1977 o společném systému daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně.

Zmíněná směrnice ovšem prodělala mnoho novelizací a změn, proto byla v roce 2006 z důvodu přehlednosti a srozumitelnosti přepracována a nahrazena směrnicí novou. Nová Směrnice Rady 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty (tzv. recast šesté směrnice, v níž jsou začleněna všechna dosud použitelná ustanovení všech směrnic týkající se daně z přidané hodnoty) se stala od 1. 1. 2007 novým pramenem harmonizace daně z přidané hodnoty.

S ohledem na zvláštní režim při uplatňování daně u cestovní služby je ale nutno upozornit na fakt, že česká legislativa v tomto ustanovení není plně v souladu se Směrnicí Rady 2006/112/ES (dále jen „Směrnice o DPH“), konkrétně s čl. 306 až 310, který upravuje zdanění poskytování cestovních služeb. Směrnice o DPH obsahuje zvláštní režim zdanění ziskové přírážky s cílem usnadnit poskytovatelům cestovních služeb uplatňování DPH v případě, že tito poskytovatelé prodávají cestujícím cestovní balíčky včetně služeb. **Režim zdanění ziskové přírážky se však ve Směrnici o DPH nevztahuje na ty poskytovatele cestovních služeb, kteří prodávají balíčky zájezdů jiným osobám povinným k dani, zejména cestovním kancelářím, jež cestovní služby také dále prodávají.**

Zákazník je totiž podle Markové (2010) v § 89 zákona o DPH definován jako osoba, které je poskytnuta cestovní služba. Zákazníkem může být tedy jakákoliv osoba (právníká osoba i fyzická osoba – podnikatel anebo konečný spotřebitel) bez ohledu na skutečnost, zda je či není osobou povinnou k dani. Nemusí se tedy jednat o konečného spotřebitele, ale může jít o jakoukoliv osobu, které je poskytnuta cestovní služba. **A právě zde, ve vymezení osoby zákazníka, je ustanovení § 89 odst. 2 písm. b) zákona o DPH v zásadním rozporu se zmíněnou směrnicí, v níž je zákazník chápán jako konečný spotřebitel cestovní služby.**

Nejednotné uplatňování právních předpisů Evropské unie v různých členských státech tak může vést k daňovému zvýhodnění některých hospodářských subjektů. Proto někteří poskytovatelé lobují proti snaze, aby se česká legislativa uvedla do souladu se Směrnicí o DPH. Jeden z hlavních argumentů proti zavedení této změny je, že by měla za následek zvýšení administrativních nákladů souvisejících se žádostmi o vrácení daně z přidané hodnoty. Na druhou stranu ovšem jsou i takoví poskytovatelé, kteří se snaží podporovat harmonizaci české a evropské legislativy.

Dle výše uvedeného je **cílem příspěvku** na základě komparační analýzy zvláštního a běžného režimu při poskytnutí cestovní služby českým plátcem daně určit dopad na jeho daňovou povinnost, čímž dojde k ověření, zda ustanovení, které je platné pro cestovní služby v České republice v zákoně o DPH, přináší poskytovatelům cestovních služeb ve srovnání s legislativou evropskou daňové výhody či nikoliv. Jelikož by měl být ale zákon o DPH v souladu s evropským právem, dílčím cílem příspěvku je též na základě provedené analýzy navrhnout případnou změnu zákona o DPH s konkrétním doporučením tak, aby bylo uplatňování ustanovení § 89 zákona o DPH v souladu se Směrnicí Rady 2006/112/ES.

MATERIÁL A METODY

V rámci příspěvku je vymezen základní princip uplatňování zvláštního režimu jak z hlediska zákona o DPH, tak z hlediska Směrnice o DPH včetně

definice zákazníka cestovní služby. Následně je provedena komparace sledované problematiky a vyhodnocen zásadní rozdíl mezi definicí zákazníka dle zákona o DPH a dle Směrnice o DPH. Na základě komparační analýzy dochází poté ke stanovení dopadu do základu daně poplatníka poskytujícího cestovní službu zákazníkovi. Tzn. je ověřováno na modelových příkladech, zda je pro poplatníka z daňového hlediska výhodnější aplikovat ve vymezených případech běžný či zvláštní režim. Dochází také k formulaci výhod a nevýhod uplatnění jednotlivých režimů a následně ke konstrukci návrhu definice osoby zákazníka tak, aby bylo uplatnění zvláštního režimu v souladu se Směrnicí Evropské unie.

Při zkoumání dopadů do základu daně poplatníka byl aplikován zvláštní režim a běžný režim. Zvláštní režim vycházel ze stanovení daně na základě přírážky dle § 89 odst. 3 zákona o DPH, jak uvádí Marková (2010). Při aplikaci běžného režimu byla zjištěna daň dle § 37 zákona o DPH, opět tak, jak uvádí Marková (2010). Důležitým zdrojem při výpočtu se staly interní informace firem o poskytnutých cestovních službách a samozřejmě zákon o DPH, Směrnice o DPH včetně judikátů Soudního dvora Evropské unie. V práci jsou tak využity standardní metody vědecké práce, které umožňují objektivní a systematický kvantitativní i kvalitativní popis dané problematiky. Pro vyvození závěrů pak byla využita metoda syntézy.

Teoretická východiska

Zvláštní režim pro cestovní služby vychází v České republice ze zákona o DPH. Podle Markové (2010) je zvláštní režim pro cestovní služby na základě § 89 odst. 1 zákona o DPH povinen použít poskytovatel cestovní služby, který jedná se zákazníkem vlastním jménem, při poskytnutí cestovní služby zákazníkovi.

Poskytovatelem cestovní služby se pak dle Otavové a Sobotkové (2010) rozumí osoba povinná k dani, která poskytuje zákazníkovi cestovní službu a nemusí se jednat jen o cestovní kancelář nebo cestovní agenturu. Přestože Směrnice o DPH omezuje použití zvláštního režimu pouze na cestovní kanceláře, lze zvláštní režim pro cestovní kanceláře použít i u subjektů, které sice formálně nejsou cestovními kancelářemi, ale uskutečňují činnosti stejného charakteru, jak podotýká Rambousek (2005) na základě judikátů Soudního dvora Evropské unie C – 308/96 a C – 94/97. V uvedeném případě se jednalo o hotel, který pro své hosty organizoval výlety, čili de facto prováděl činnost cestovní kanceláře.

Pod **cestovní službou** je nutné zase chápat službu poskytnutou zákazníkovi, která zahrnuje kombinaci služeb cestovního ruchu, popřípadě zboží, pokud jsou jednotlivé služby cestovního ruchu a zboží nakoupených od jiných osob povinných k dani (Marková, H., 2010). Dle autorky lze dále doplnit, že za cestovní službu se považuje i poskytnutí služby zákazníkovi, která zahrnuje pouze jednu nakoupenou službu cestovního ruchu, pokud se jedná o ubytování nebo dopravu osob.

Významným pojmem při aplikaci zvláštního režimu pro cestovní služby je osoba **zákazníka**. Ten je definován podle Markové (2010) v § 89 odst. 2 písm. b) zákona o DPH jako osoba, které je poskytnuta cestovní služba. Pojem „poskytnutí“ nelze ovšem chápat z hlediska českého zákona o DPH jako „spotřebování“, neboť zákazníkem může být i osoba, která cestovní službu přímo nespotřebuje. Naopak Směrnice o DPH chápe zákazníka poměrně odlišně. Berger, Kindl a Wakounig (2010) uvádějí, že členské státy uplatňují zvláštní režim DPH na plnění uskutečňovaná cestovními kancelářemi, jednají-li cestovní kanceláře s cestujícími svým vlastním jménem a k uskutečňování cesty využívají dodání zboží a poskytnutí služeb jinými osobami povinnými k dani. Je tedy zřejmé, že zvláštní režim pro cestovní služby by se měl dle Směrnice o DPH uplatňovat jen tehdy, jeli zákazníkem cestující. Autoři ale dále doplňují, že v německé a francouzské jazykové verzi Směrnice o DPH je používán pojem cestující („Reisender“, „voyageur“) a v anglické jazykové verzi je použit pojem zákazník („customer“). Přestože se některé členské státy na národní úrovni opírají o anglické znění Směrnice o DPH (např. Portugalsko a Finsko), Výbor pro DPH se přiklání k užšímu pojetí definice cestujícího.

Nesoulad ve vymezení pojmu zákazníka v českém zákoně o DPH dle Směrnice o DPH napadla i Evropská komise. Ta požádala nejen Českou republiku, aby pozměnila svůj právní předpis, který není v souladu se Směrnicí o DPH v oblasti uplatňování zvláštního režimu DPH na ziskovou přírážku cestovních kanceláří. Mezi další země Evropské unie, které nejsou plně v souladu se Směrnicí o DPH, patří Polsko, Nizozemsko, Portugalsko, Francie, Itálie, Finsko a Řecko. Aby nejednotným uplatňováním současných předpisů nebyla nadále porušována hospodářská soutěž, musela Komise zahájit s Portugalskem (2006/2547), Francií (2006/2548), Itálií (2006/2550), Finskem (2006/2551), Řeckem (2006/2553), Polskem (2006/2544) a Českou republikou (2006/2555) řízení pro nesplnění povinnosti. Hlavním bodem tohoto řízení je používání zvláštního režimu zdanění ziskové přírážky těmito členskými státy v případech, kdy je zákazníkem osoba povinná k dani, která cestovní služby dále prodává.

Na základě Zprávy o činnosti vládního zmocněnce pro zastupování České republiky před Soudním dvorem Evropské unie za rok 2009, kterou zveřejnilo Ministerstvo zahraničních věcí, obor komunitárního práva v Praze 2010, se nachází řízení č. 2006/2555, tj. řízení pro nesplnění povinnosti v oblasti uplatňování zvláštního režimu DPH na ziskovou přírážku cestovních kanceláří s Českou republikou, ve fázi odůvodněného stanoviska – věcné řízení. Ve fázi odůvodněného stanoviska se věcné řízení nacházelo již v roce 2008, v předešlých letech mělo řízení podobu formálního upozornění. Podle Evropské komise Česká republika neimplementovala řádně ustanovení čl. 306 až 310 Směrnice o DPH. Evropská komise namítá, že povinnost vyplývající z uvedených článků má spočívat v aplikaci

zvláštního režimu výpočtu daně výlučně na prodej cestovních služeb uskutečněných mezi cestovní kanceláří a konečným zákazníkem a nikoliv i na prodej těchto služeb mezi cestovními kancelářemi navzájem. Gesci za toto řízení převzalo Ministerstvo financí ČR.

Je nanejvýš patrné, že ustanovení zvláštního režimu je v českém zákoně o DPH nastaveno díky definici zákazníka odlišně od Směrnice o DPH. Zásadním problémem je skutečnost, na jaké osoby poskytovatele cestovních služeb se zvláštní režim aplikuje ve vazbě na zákazníka. I když není zákon o DPH v daném bodě se Směrnicí o DPH v souladu, princip výpočtu daně na základě přírážky je nastaven dle Směrnice o DPH správně.

Při použití zvláštního režimu pro cestovní služby je základem daně dle § 89 odst. 3 zákona o DPH přírážka poskytovatele cestovní služby snížená o daň z přírážky, jak uvádějí Otavová a Sobotková (2010). Marková (2010) dále doplňuje, že tato přírážka se stanoví jako rozdíl mezi celkovou peněžní částkou, kterou jako úplatu obdržel nebo má obdržet plátec od zákazníka nebo třetí osoby za poskytnutou cestovní službu, a součtem částek, které plátec uhradil nebo má uhradit za jednotlivé služby cestovního ruchu a zboží nakoupené od jiných osob povinných k dani, které jsou přímo zahrnuty do cestovní služby. Je-li tento rozdíl záporný, je základem daně nula a pro cestovní službu se vždy použije základní sazba daně. Místem plnění se pak dle § 89 odst. 4 zákona o DPH, jak uvádí Marková (2010), stává místo, kde má poskytovatel poskytující cestovní službu sídlo, místo podnikání nebo provozovnu.

V případě, že ale není použit zvláštní režim pro cestovní službu, postupuje se v tzv. běžném režimu. Existuje výjimka, kdy nemusí být zvláštní režim dle § 89 zákona o DPH uplatněn. Ta je zakotvena přímo v § 89 odst. 14 zákona o DPH. Pokud je dle výše zmíněného paragrafu poskytnuta cestovní služba osobou povinnou k dani jiné osobě povinné k dani, která není poskytovatelem cestovní služby, pro účely ekonomických činností, nemusí být zvláštní režim uplatněn a postupuje se u jednotlivých nakoupených služeb cestovního ruchu standardním způsobem (tzv. běžný režim). Běžný režim znamená, že se uplatňuje daň na výstupu podle příslušné sazby daně, pokud všechny nakoupené služby cestovního ruchu zahrnuté v cestovní službě jsou poskytnuty s místem plnění v tuzemsku (např. pokud zaměstnavatel nakoupí ubytování, stravování a dopravu pro své zaměstnance v hotelu v České republice, kde pro zmíněné zaměstnance uspořádá školení).

VÝSLEDKY

Komparační analýza zvláštního režimu a režimu běžného u poskytování cestovních služeb

V následující části je provedena komparační analýza zvláštního a běžného režimu v případě posky-

tování cestovních služeb na příkladech č. 1 a č. 2. Následně jsou vyvozeny závěry, které dokumentují výhodnost režimů s ohledem na celkovou daňovou povinnost z titulu DPH a také výsledek hospodaření.

Příklad č. 1

Ubytovna A poskytuje cestovní agentuře B (dále jen „CA“) ubytovací kapacitu za 1 100 Kč. CA tuto nakoupenou ubytovací službu prodává dále cestovní kanceláři C (dále jen „CK“) za 1 400 Kč.

Řešení příkladu č. 1 – zvláštní režim

CA v daném případě poskytuje cestovní službu zákazníkovi, tj. CK. Dle § 89 odst. 1 zákona o DPH se na toto plnění vztahuje zvláštní režim pro cestovní službu (ubytovací kapacitu), i když je prodávána samostatně. V daném případě také nemají CA a CK nárok na odpočet daně z nakoupených ubytovacích kapacit. Výše přírážky a daně na výstupu u CA je pak následující:

výnos z prodané ubytovací kapacity	1 400 Kč
náklady na ubytovací kapacitu	-1 100 Kč
přírážka na zákazníka	300 Kč

daň 20 % na výstupu = $(300 \text{ Kč} \times 0,1667) = 50 \text{ Kč}$

Čistý příjem pro CA při pevně dané prodejní ceně je **250 Kč**.

Řešení příkladu č. 1 – běžný režim

Řešení na základě běžného režimu vyplývá ze Směrnice o DPH. Podle Směrnice o DPH nelze totiž aplikovat zvláštní režim pro cestovní služby u subjektů, které tyto služby prodávají osobám, které je nepotřebují, ale též dále prodávají.

V daném případě má pak CA nárok na odpočet daně na vstupu ve výši 10 %, tj. 100 Kč $(1 000 \text{ Kč} + 100 \text{ Kč DPH} = 1 100 \text{ Kč})$ a odvádí daň na výstupu ve výši 20 %, tj. 233 Kč $(1 167 \text{ Kč} + 233 \text{ Kč DPH} = 1 400 \text{ Kč})$. Celková daň k úhradě činí 133 Kč $(233 \text{ Kč} - 100 \text{ Kč})$.

Čistý příjem pro CA při pevně dané prodejní ceně je **167 Kč**.

Porovnáváme-li tyto dva režimy, je patrné, že uplatnění zvláštního režimu je výhodnější oproti režimu běžnému. Při aplikaci zvláštního režimu bude mít agentura B vlastní daňovou povinnost ve výši 50 Kč a zisk z nákupu a následného prodeje ubytování bude činit 250 Kč. V případě běžného režimu bude odvod DPH ve výši 133 Kč a zisk z této transakce bude představovat 167 Kč. Odvod DPH bude tedy o 83 Kč vyšší a zároveň bude dosažen nižší zisk o 83 Kč. S ohledem na řešený příklad je zřejmé, že uplatnění zvláštního režimu je výhodnější než uplatnění režimu běžného.

Poznámka: Pokud by bylo ubytování nakoupeno v některém jiném členském státě Evropské unie, kde bude sazba daně např. 22 %, byl by v konečném důsledku výhodnější režim běžný. Příčina spočívá v rozdílné sazbě DPH na vstupu, která ovlivňuje výši přírážky a tím i odvedené daně.

Příklad č. 2

Tuzemská cestovní kancelář A prodala cestovní kanceláři B se sídlem v České republice 2 ks zájezdů do Španělska. Cestovní kancelář B bude zájezd dále prodávat svým jménem, není tedy přímým spotřebitelem cestovní služby. Cena jednoho zájezdu činí 15 000 Kč, z čehož cena ubytování je 9 000 Kč, polopenze 2 000 Kč a přepravy 4 000 Kč. Jednotlivé služby zájezdu byly nakoupeny takto: ubytování ve Španělsku od plátce za cenu 7 000 Kč, polopenze od španělského plátce za cenu 1 000 Kč a nepravidelná letecká přeprava od českého plátce za cenu 3 000 Kč.

Řešení příkladu č. 2 – zvláštní režim

Smluvním kupujícím je cestovní kancelář B, která ale není spotřebitelem cestovní služby. Dle českého zákona o DPH musí být aplikován zvláštní režim na základě § 89. Místo plnění je v České republice dle § 89 odst. 4 zákona o DPH a podle § 89 odst. 3 zákona o DPH se pak daň vypočte z přírážky. Zde nelze ovšem použít legislativní výjimku, kdy nemusí být zvláštní režim uplatněn, tj. postupovat podle § 89 odst. 14 zákona o DPH. Není splněna podmínka, že osoba, které je poskytnuta cestovní služba, není poskytovatelem cestovní služby a dále podmínka, že všechny služby zahrnuté v cestovní službě jsou poskytnuty v tuzemsku. Výše přírážky a daně na výstupu u cestovní kanceláře A je pak následující:

výnos z prodaného zájezdu	15 000 Kč
náklady za služby k zájezdu	-11 000 Kč
	$(7 000 \text{ Kč} + 1 000 \text{ Kč} + 3 000 \text{ Kč})$
přírážka na zákazníka	4 000 Kč

daň 20 % na výstupu celkem = $(4 000 \text{ Kč} \times 0,1667) = 666,8 \text{ Kč} \times 2 \text{ zájezdy} = 1 333,60 \text{ Kč}$

Čistý příjem pro cestovní kancelář A při takto zvolené prodejní ceně činí **6 666,40 Kč** $(8 000 \text{ Kč} - 1 333,60 \text{ Kč})$.

Řešení příkladu č. 2 – běžný režim

Smluvním kupujícím je cestovní kancelář B, která ale není spotřebitelem cestovní služby. Na základě Směrnice o DPH je nutno aplikovat běžný režim a uplatnit odpočet na vstupu a daň na výstupu u jednotlivých plnění takto:

Daň na vstupu v českém daňovém přiznání

- Nelze uplatnit odpočet z nakoupeného ubytování a stravování, protože služby jsou poskytnuty se španělským DPH (místo plnění je ve Španělsku).
- Letecká přeprava, i když je nepravidelná, je osvobozena od daně s nárokem na odpočet daně dle § 70 zákona o DPH, odpočet daně též nelze uplatnit.

Daň na výstupu v českém daňovém přiznání

- Poskytnutí ubytovací služby ve Španělsku – místo plnění je dle § 10 zákona o DPH ve Španělsku, plátce je povinen odvést daň zde podle místní legislativy. V daňovém přiznání se uvede pouze hodnota ubytování, tj. $2 \times 9 000 \text{ Kč} = 18 000 \text{ Kč}$. (Poznámka: v případě přiznání daně ve Španělsku z ubyto-

vání může uplatnit též odpočet nakoupeného ubytování ve Španělsku).

- Stravování ve formě polopenze ve Španělsku – místo plnění je dle § 10c zákona o DPH ve Španělsku, plátcе je povinen odvést daň zde podle místní legislativy. V daňovém přiznání se uvede hodnota polopenze, tj. $2 \times 2\,000\text{ Kč} = 4\,000\text{ Kč}$. (Poznámka: v případě přiznání daně ve Španělsku ze stravování může uplatnit též odpočet nakoupeného stravování ve Španělsku).
- Letecká přeprava – dle § 70 zákona o DPH je osvobozena od daně s nárokem na odpočet daně. V daňovém přiznání se uvede pouze hodnota plnění (přepravy), tj. $2 \times 3\,000\text{ Kč} = 6\,000\text{ Kč}$.

Ve Španělsku byla do konce června 2010 základní sazba DPH 16%, od 1. 7. 2010 byla zvýšena na 18% a vztahuje se na prodej většiny druhů zboží a služeb. Snížená 7% sazba DPH byla také s účinností od 1. 7. 2010 navýšena na 8% a je uvalena na lidskou stravu, vodu, farmaceutické výrobky, domy v soukromém užívání, dále přepravu, hotely, restaurace, divadla, kina a sportovní služby. Nejnižší 4% sazba DPH je uvalena na základní potřeby. DPH se nevybírání např. za dodávky zboží a služeb související s pojišťovací a finanční činností, zdravotnictvím, výchovou, pronájmem nemovitostí na bydlení.

Z výše uvedeného vyplývá, s ohledem na řešený příklad, že ubytování i stravování ve Španělsku podléhá snížené sazbě DPH, tedy 8% sazbě daně.

zvláštního režimu výhodnější než uplatnění režimu běžného.

V rámci výše uvedených obou příkladů byl ukázán rozdílný dopad do daňové povinnosti a také do hospodářského výsledku v případě použití obou režimů. U prvního příkladu je patrné, že v případě ubytování, které je zařazeno do snížené sazby DPH, by se v případě využití běžného režimu v České republice jednalo o prodávající činnost, která by u některých podnikatelských subjektů mohla vést až k jejich likvidaci. Jedná-li se však o prodej cestovní služby, která se skládá z jednotlivých služeb nakoupených v jiných státech, v běžném režimu, je nutno uvažovat také o administrativní náročnosti, která je spojena s dodatečnými náklady zmíněného režimu.

Nelze ovšem obecně konstatovat, který ze srovnávaných režimů je výhodnější. Příčinou jsou **rozdílné sazby DPH** v jednotlivých zemích Evropské unie a také **legislativní úprava DPH** v těchto státech.

Z uvedených příkladů tedy vyplývá, že v případě zdanění v běžném režimu by cestovní kancelář, která nakupuje jednotlivé služby od třetích stran v jiných členských státech a společně je zahrnuje do cestovního balíčku, který pod svým jménem prodává, uplatňovala daň na vstupu u jednotlivých služeb s ohledem na místo plnění. Místo plnění se řídí § 9 odst. 1 zákona o DPH, kterým je sídlo nebo místo podnikání osoby, pro kterou je služba

I: Základ daně a výše daně z ubytování a stravování ve Španělsku

I: Tax base and income range of board and lodging in Spain

Komentář	Základ daně [v Kč]	Španělská DPH [v Kč]
Nákup ubytování ve Španělsku	12 963	1 037
Nákup stravování ve Španělsku	1 852	148
Odpočet DPH celkem	14 815	1 185
Prodej ubytování ve Španělsku	16 667	1 333
Prodej stravování ve Španělsku	3 704	296
DPH na výstupu celkem	20 371	1 629
Vlastní daňová povinnost		444

Zdroj: vlastní zpracování

Na základě výše uvedených výpočtů z příkladu č. 2 a údajů z tabulky I. je patrné, že čistý příjem z ubytování a stravování činí 5 556 Kč, čistý příjem z letecké přepravy pak 1 000 Kč, tj. **celkem 6 556 Kč**. Zároveň bude odvedena daň ve Španělsku ve výši 444 Kč.

Pakliže porovnáme u příkladu č. 2 tyto dva režimy, je zřejmé, že v případě, kdy je uplatněn běžný režim, je čistý příjem o **110 Kč nižší** než v případě využití zvláštního režimu. Pokud přihlídneme k výši vlastní daňové povinnosti z titulu DPH, je u zvláštního režimu o **889,60 Kč vyšší** než v případě režimu běžného. Z tohoto příkladu lze vyvodit závěr, že na základě srovnání čistého příjmu je uplatnění

poskytována za předpokladu, že se jedná o osobu povinnou k dani, tzv. základní pravidlo. U většiny služeb, které obvykle tvoří cestovní balíček, ale obvykle platí výjimky, které mají vymezeno místo plnění odlišně od základního pravidla. Jedná se např. o služby související s nemovitostí, kde místem plnění je místo, kde se nemovitost nachází. Dále se jedná o stanovení místa plnění u přepravy osob, u služeb vzdělávacích, sportovních, kulturních, výstavních, podle místa, kde byly služby poskytnuty, u krátkodobého pronájmu dopravních prostředků a u stravovací služby. Tyto výjimky jsou zakotveny v § 10 až 10k zákona o DPH. Poskytovatel by pak měl v některých případech nárok na vrácení DPH

v zemi nákupu jednotlivých služeb, pokud ovšem není v tomto členském státě registrován k dani. Řídil by se § 82, § 82a a § 82b zákona o DPH, kde je upraveno vrácení daně plátcům (tuzemským osobám), které budou uplatňovat nárok na vrácení daně v jiném členském státě. Žadatel o vrácení daně ovšem musí počítat s určitou výší nákladů na celý proces vrácení daně.

Poznámka: Od roku 2010 je možné žádost o vrácení daně podat jen prostřednictvím elektronického portálu Ministerstva financí ČR. Nejdříve je nutné požádat o zpřístupnění daného portálu (rovněž elektronicky). Přístup na elektronický portál zpřístupňuje plátcům místně příslušný správce daně – tomu je třeba adresovat jak žádost o zpřístupnění portálu, tak následně i žádost o vrácení daně. Tento způsob vrácení daně byl zakotven v zákoně o DPH v souladu s postupy definovanými Směrnicí Rady 2008/9/ES. Cílem těchto změn je, aby proces vrácení daně z přidané hodnoty v rámci Evropské unie probíhal za obdobných podmínek. Období pro vrácení daně, za které lze podat žádost o vrácení daně, činí nejvýše jeden kalendářní rok a nejméně tři kalendářní měsíce, případně období kratší než tři měsíce, jde-li o zbytek kalendářního roku. Částka daně uvedená v žádosti o vrácení daně nesmí být nižší, než je ekvivalent částky 400 EUR za období kratší než jeden kalendářní rok, ale ne kratší než tři měsíce, nebo 50 EUR za období jednoho kalendářního roku nebo období kratší než tři měsíce, jde-li o zbytek kalendářního roku.

V rámci zvláštního režimu, tj. zdanění ziskové přírážky, daň platí provozovatel cestovních služeb bez možnosti odpočtu nebo vrácení daně na vstupu. Na celý balíček, který prodává, se vztahuje DPH pouze členského státu, ve kterém je provozovatel usazen, neboť místem plnění při poskytnutí cestovní služby je místo, kde má poskytovatel sídlo nebo místo podnikání. Vzhledem k tomu, že není možné v případě zvláštního režimu uplatnit vrácení daně na vstupu, podléhají všechny nakoupené položky cestovního balíčku konečnému zdanění v členském státě, kde byly nakoupeny. Tento režim v sobě zahrnuje výhodu, která spočívá v minimalizaci administrativních nákladů a nevzniká zde nikdy povinnost registrace k dani z přidané hodnoty v jiném členském státě.

Návrh legislativních změn v zákoně o DPH a Směrnice o DPH

Vzhledem k tomu, že je zákazník v zákoně o DPH pro účely zvláštního režimu pro cestovní služby definován odlišně od definice, kterou uvádí Směrnice o DPH, a také z důvodu, že Evropská komise zahájila s Českou republikou řízení pro nesplnění povinnosti s ohledem na nejednotné uplatňování předpisů (řízení pro nesplnění povinnosti v oblasti uplatňování zvláštního režimu DPH na ziskovou přírážku cestovních kancelářů), by bylo vhodné, aby Česká republika pozměnila ustanovení § 89 odst. 2 zákona o DPH a uvedla jej do souladu se Směrnicí o DPH. Do souladu se Směrnicí o DPH by mělo být zmíněné ustanovení uvedeno co nejdříve, protože citované řízení se již nachází ve fázi odůvodněného stanoviska. Jedná se o druhou fázi řízení

o porušení Smlouvy, ve které se Evropská komise opětovně obrací dopisem na Českou republiku, jelikož nedošlo k nápravě namítaného porušení komunitárního práva, které bylo uvedeno ve formálním upozornění (tj. v první fázi). Česká republika je v odůvodněném stanovisku vyzvána k nápravě protiprávního stavu ve lhůtě, kterou Evropská komise ve svém dopise stanovila. Pokud by nebyla učiněna náprava, následovala by třetí fáze, tzv. řízení o porušení Smlouvy, což je důležitý prostředek ke kontrole dodržování závazků vyplývajících z primárního práva Evropské unie. Jedná se o prostředek k řádnému prosazování práva EU. Evropská komise by byla poté nucena obrátit se na Soudní dvůr Evropské unie s žalobou proti České republice, které by se ani ve lhůtě stanovené v odůvodněném stanovisku nepodařilo napravit namítaný protiprávní stav.

Věcné řízení s Českou republikou (2006/2555) pro nesplnění povinnosti se nachází ve fázi odůvodněného stanoviska již od roku 2008, proto by bylo vhodné v co nekratší lhůtě uvést předmětný paragraf do souladu se Směrnicí o DPH.

Uvedení do souladu se Směrnicí o DPH je myšleno, že používání zvláštního režimu zdanění ziskové přírážky v případech, kdy je zákazníkem osoba povinná k dani, která cestovní služby dále prodává, by již nebylo možné. Zvláštní režim zdanění ziskové přírážky by se uplatňoval jen tehdy, pokud by byl zákazníkem cestující. Dle výše uvedeného by tedy měl mít § 89 odst. 1 a 2 zákona o DPH následující podobu:

- (1) Zvláštní režim je povinen použít poskytovatel cestovní služby, který jedná se zákazníkem vlastním jménem, při poskytnutí cestovní služby zákazníkovi.
- (2) Pro účely tohoto zákona se rozumí
 - a) poskytovatelem cestovní služby osoba povinná k dani, která poskytuje zákazníkovi cestovní službu,
 - b) zákazníkem osoba, které je poskytnuta cestovní služba ke konečné spotřebě (cestující),
 - c) cestovní službou poskytnutí služby zákazníkovi, která zahrnuje kombinace služeb cestovního ruchu a popřípadě zboží, pokud jsou jednotlivé služby cestovního ruchu a zboží nakoupené od jiných osob povinných k dani; poskytnutí cestovní služby se považuje za poskytnutí jedné služby, přestože k uskutečnění cestovní služby se využije více služeb cestovního ruchu a popřípadě zboží nakoupené od jiných osob povinných k dani; za cestovní službu se považuje i poskytnutí služby zákazníkovi, která zahrnuje pouze jednu nakoupenou službu cestovního ruchu ubytování nebo dopravy osob.

Vymezením zákazníka jako konečného spotřebitele tak dochází ke správné implementaci Směrnice o DPH a žaloba ze strany Evropské komise by již neměla hrozit. Do budoucna by bylo ovšem vhodné iniciovat změnu samotné Směrnice o DPH tak, aby byl zvláštní režim aplikován i na vztah, kdy je cestovní služba prodávána v případech obchodních vztahů mezi organizátorem a jinou osobou povinnou k dani. V případě prosazení změny by plátcí určitě uvítali snížení administrativy související se žá-

dostmi o vrácení DPH, a také by jim ubyly náklady s touto administrativou spojené. Prosazením výše uvedené změny se už zabývá i asociace AČCKA (Asociace českých cestovních kanceláří a agentur) a SACKA (Slovenská asociace cestovních kanceláří a agentur), které chtějí iniciovat změnu prostřednictvím svého členství v ECTAA (The european travel agents and tour operators associations).

Přestože je změna národního práva relativně snazší než změna Směrnice o DPH, bylo by na základě zjištěných skutečností vhodné **čl. 306 odst. 1 Směrnice o DPH novelizovat následujícím legislativním návrhem** v podstatě obdobně, tak jak jej uvádí anglické znění Směrnice o DPH, včetně rozšiřujícího vymezení subjektu, na které se zvláštní režim vztahuje:

(1) *Členské státy uplatňují zvláštní režim DPH na plnění uskutečňovaná cestovními kancelářemi a dalšími ekonomickými subjekty povinnými k dani, které vykonávají obdobnou činnost jako cestovní kanceláře (dále jen „cestovní kancelář“), v souladu s touto kapitolou, jedná-li cestovní kancelář se zákazníkem, který nemusí být konečným spotřebitelem, svým jménem a k uskutečnění cesty využívají dodání zboží a poskytnutí služeb jinými osobami povinnými k dani.*

Tento zvláštní režim se nevztahuje na cestovní kanceláře, které vystupují jen jako zprostředkovatelé a na které se pro výpočet základu daně vztahuje čl. 79 první pododstavec písm. c).

Jestliže by došlo ke změně Směrnice o DPH v předmětném článku tak, jak je zde návrh změny řešen, mělo by to nesporně pozitivní dopad na rozpočet jednotlivých zemí Evropské unie. Dle čl. 307 Směrnice o DPH je totiž poskytnutí cestovní služby zdaněno v tom členském státě, v němž má cestovní kancelář sídlo ekonomické činnosti nebo stálou provozovnu, z níž službu poskytl. Tento pozitivní dopad by mohl být pro členské státy motivem k tomu, aby prosazovaly změnu předmětného článku Směrnice o DPH a došlo tak k rozšíření definice zákazníka nejen na konečného spotřebitele. A jak už bylo zmíněno, nejen pro jednotlivé státy Evropské unie by byla změna Směrnice o DPH přínosem, ale také pro subjekty, které cestovní služby poskytují. V obou případech, kdy byla prováděna komparační analýza hlediska a zvláštního režimu, je z ekonomického hlediska pro dané subjekty vhodnější aplikovat zvláštní režim tak, jak jej Směrnice doposud neuvažuje (tj. bez navrhované změny).

DISKUSE

V současné době není český zákon o DPH v souladu se Směrnicí o DPH v oblasti zvláštního režimu pro cestovní služby, což má za následek rozdílné podmínky, kdy poskytovatel cestovních služeb aplikuje zvláštní režim. Ve svém důsledku má tak legislativní úprava v České republice oproti úpravě ve Směrnici o DPH jistý vliv na konečnou cenu fakturovanou zákazníkovi, či na možnou marži poskytovatele cestovní služby v případě, že se jedná o prodej služeb dalšímu prostředníkovi (nikoliv tedy ko-

nečnému zákazníkovi). Co se ovšem týče prodeje služeb cestovního ruchu konečnému zákazníkovi, tak zde není česká a evropská legislativa v rozporu.

Cestovní kanceláře, které nakupují služby cestovního ruchu od třetích stran v jiných členských státech a společně je zahrnují do cestovních balíčků, které pod svým jménem prodávají, by bez zvláštního režimu zdanění ziskové přírážky uplatňovaly daň na vstupu u jednotlivých služeb s ohledem na místo plnění (tzn. běžný režim). Pro stanovení místa plnění by se pak řídily § 9 odst. 1 zákona o DPH, kterým je sídlo nebo místo podnikání osoby, pro kterou je služba poskytována za předpokladu, že se jedná o osobu povinnou k dani, tzv. základní pravidlo. U většiny služeb, které obvykle tvoří cestovní balíček, ale platí výjimky, které mají vymezeno místo plnění odlišně od základního pravidla. Ty jsou obsaženy v § 10 až 10k zákona o DPH. Poskytovatel by pak měl v některých případech nárok na vrácení DPH v zemi nákupu jednotlivých služeb. Zde lze opodstatněně očekávat jisté časové rozmezí mezi pořízením služby a vypořádáním zmíněné žádosti. Také je třeba počítat s jistými administrativními náklady spojenými s žádostí. V některých případech by měl poskytovatel také povinnost registrovat se k dani v jiném členském státě.

Jestliže ale dochází k aplikaci režimu zdanění ziskové přírážky (tzn. použití zvláštního režimu), podléhají všechny položky jednoho cestovního balíčku konečnému zdanění v členském státě, ve kterém je poskytovatel usazen a ve kterém ziskovou přírážku účtuje.

Obecně ale nelze kvantifikovat, který z uvedených dopadů převládá, neboť velmi záleží na konkrétní situaci a službách, které cestovní kancelář poskytuje. Lze ovšem konstatovat, že aplikace zvláštního režimu dle § 89 zákona o DPH v případě prodeje cestovní služby zákazníkovi (bez ohledu na to, zda se jedná o právnickou či fyzickou osobu, a také bez ohledu na skutečnost, zda je či není osobou povinnou k dani) je administrativně jednodušší, avšak nemusí být vždy ekonomicky výhodná pro poskytovatele cestovních služeb. Jednou z nevýhod je právě skutečnost, kdy poskytovatel cestovní služby nakupuje tyto služby v některé zemi Evropské unie, která uplatňuje na danou službu vyšší než 20% sazbu DPH.

Česká republika je tak jednou z osmi zemí Evropské unie, proti kterým Evropská komise zahájila správní kroky z důvodu nedůsledné aplikace ustanovení Směrnice o DPH a byla vyzvána, aby změnila ustanovení zákona o DPH tak, aby zvláštní režim pro cestovní kanceláře mohl být aplikován jen v případech, kdy cestovní služba je prodávána přímo cestujícímu, nikoli v případech obchodních vztahů mezi organizátorem a jinou osobou povinnou k dani, kdy je dle Evropské komise nutné aplikovat běžný režim.

S ohledem na zavedení běžného režimu DPH pro úroveň obchodních vztahů mezi cestovními kancelářemi lze očekávat, že přinese nežádoucí komplikace včetně nutnosti registrace ekonomických sub-

jektů u místně příslušných správců daně za účelem žádosti o vrácení vstupní DPH ze zemí Evropské unie. Tyto komplikace lze potvrdit u slovenských firem, neboť Slovensko již přijalo v tomto smyslu novelu zákona účinnou od 1. 1. 2009. Zavedení běžného režimu DPH pro úroveň obchodních vztahů mezi cestovními kanceláři zde přineslo nežádoucí komplikace včetně nutnosti registrace sloven-

ských firem u finančních úřadů v zahraničí za účelem žádosti o vrácení vstupní DPH.

Na základě všech zmíněných skutečností by bylo vhodné, aby byl zvláštní režim aplikován nadále i na vztah, kdy cestovní služba je prodávána v případech obchodních vztahů mezi organizátorem a jinou osobou povinnou k dani a iniciovat nejen ze strany České republiky změnu zmíněné Směrnice o DPH.

SOUHRN

Zvláštní režim uplatňování daně z přidané hodnoty u cestovní služby je upraven v českých právních předpisech v rámci § 89 zákona o DPH od 1. 5. 2004, jehož úprava vychází ze Směrnice Rady 2006/112/ES, konkrétně z čl. 306 až 310, upravujících zdanění poskytování cestovních služeb. Přestože je Česká republika povinna v určitých bodech plně implementovat Směrnici o DPH do zákona o DPH, v předmětném ustanovení nebyla implementace důsledně provedena a česká legislativa tak není v daném ustanovení v souladu se Směrnicí o DPH. Nejednotnost Směrnice a zákona o DPH spočívá ve vymezení pojmu zákazníka.

Směrnice o DPH taxativně zakotvuje zvláštní režim zdanění ziskové přírážky s cílem usnadnit cestovním kancelářím uplatňování DPH v případech, že **cestujícím** prodávají cestovní balíčky včetně služeb. Režim zdanění ziskové přírážky se však nevztahuje na cestovní kanceláře, které prodávají balíčky zájezdů jiným osobám povinným k dani, zejména cestovním kancelářím, jež cestovní služby dále prodávají. Ovšem dle § 89 zákona o DPH je zákazník definován jako osoba, které je poskytnuta cestovní služba. Zákazníkem může být tedy jakákoliv osoba, tj. právnická osoba, fyzická osoba jako podnikatel i konečný spotřebitel. Nemusí se proto jednat jen o konečného spotřebitele, ale může jít o jakoukoliv osobu, které je poskytnuta cestovní služba.

Dle výše zmíněného si příspěvek kladl za cíl určit dopad na daňovou povinnost poskytovatele cestovní služby a ověřit, zda ustanovení, které je platné pro cestovní služby v České republice v zákoně o DPH, přináší poskytovatelům cestovních služeb ve srovnání s legislativou evropskou daňové výhody či nikoliv. Dílčím cílem příspěvku bylo též navrhnout případnou změnu zákona o DPH s konkrétním doporučením tak, aby bylo uplatňování ustanovení § 89 zákona o DPH v souladu se Směrnicí o DPH.

Na základě komparační analýzy zvláštního režimu a režimu běžného byl vyhodnocen dopad do daňové povinnosti a také byl vyhodnocen dopad do hospodářského výsledku v případě použití obou režimů. Na základě zjištěných skutečností ovšem nelze obecně konstatovat, který ze srovnávaných režimů je výhodnější. Příčinou jsou rozdílné sazby DPH v jednotlivých zemích a také legislativní úprava DPH v těchto zemích. Aplikace zvláštního režimu je ale podstatně administrativně jednodušší, avšak nemusí být vždy ekonomicky výhodná pro poskytovatele cestovních služeb.

Nejen z rozdílné definice zákazníka ve zmiňovaných předpisech, ale také z důvodů, že Evropská komise zahájila s Českou republikou řízení pro nesplnění povinnosti s ohledem na nejednotné uplatňování předpisů, by bylo vhodné, aby Česká republika pozměnila daný paragraf v zákoně o DPH a uvedla jej do souladu se Směrnicí o DPH v oblasti uplatňování zvláštního režimu pro cestovní službu. Používání zvláštního režimu zdanění ziskové přírážky v případech, kdy je zákazníkem osoba povinná k dani, která cestovní služby dále prodává, by již nebylo v České republice možné. Zvláštní režim zdanění ziskové přírážky by se uplatňoval jen tehdy, pokud by byl zákazníkem cestující, tj. konečný spotřebitel cestovní služby.

Změna zákona by měla vycházet z následujícího legislativního návrhu § 89 odst. 1 a 2 zákona o DPH:

(1) *Zvláštní režim je povinen použít poskytovatel cestovní služby, který jedná se zákazníkem vlastním jménem, při poskytnutí cestovní služby zákazníkovi.*

(2) *Pro účely tohoto zákona se rozumí*

- a) *poskytovatelem cestovní služby osoba povinná k dani, která poskytuje zákazníkovi cestovní službu,*
- b) *zákazníkem osoba, které je poskytnuta cestovní služba **ke konečné spotřebě (cestující),***
- c) *cestovní službou poskytnutí služby zákazníkovi, která zahrnuje kombinace služeb cestovního ruchu a popřípadě zboží, pokud jsou jednotlivé služby cestovního ruchu a zboží nakoupené od jiných osob povinných k dani; poskytnutí cestovní služby se považuje za poskytnutí jedné služby, přestože k uskutečnění cestovní služby se využije více služeb cestovního ruchu a popřípadě zboží nakoupené od jiných osob povinných k dani; za cestovní službu se považuje i poskytnutí služby zákazníkovi, která zahrnuje pouze jednu nakoupenou službu cestovního ruchu ubytování nebo dopravy osob.*

Do budoucna by bylo ale vhodné iniciovat změnu samotné Směrnice o DPH tak, aby byl zvláštní režim aplikován i na vztah, kdy cestovní služba je prodávána v případech obchodních vztahů mezi organizátorem a jinou osobou povinnou k dani. V případě prosazení změny by firmy určitě uvítaly snížení administrativy související se žádostmi o vrácení daně z přidané hodnoty a s tím spojené náklady. Změna by měla vycházet z čl. 306 Směrnice o DPH, jehož novelizované znění by mělo být následující:

(1) *Členské státy uplatňují zvláštní režim DPH na plnění uskutečňovaná cestovními kancelářemi a dalšími ekonomickými subjekty povinnými k dani, které vykonávají obdobnou činnost jako cestovní kanceláře (dále jen „cestovní kancelář“), v souladu s touto kapitolou, jednají-li cestovní kanceláře se zákazníkem, který nemusí být konečným spotřebitelem, svým jménem a k uskutečnění cesty využívají dodání zboží a poskytnutí služeb jinými osobami povinnými k dani.*

Tento zvláštní režim se nevztahuje na cestovní kanceláře, které vystupují jen jako zprostředkovatelé a na které se pro výpočet základu daně vztahuje čl. 79 první pododstavec písm. c).

Jestliže by došlo ke změně Směrnice o DPH v předmětném článku tak, jak je zde návrh změny řešen, mělo by to nesporně pozitivní dopad na rozpočet jednotlivých zemí Evropské unie. Dle čl. 307 Směrnice o DPH je totiž poskytnutí cestovní služby zdaněno v tom členském státě, v němž má cestovní kancelář sídlo ekonomické činnosti nebo stálou provozovnu, z níž službu poskytla. Tento pozitivní dopad by mohl být pro členské státy motivem k tomu, aby prosazovaly změnu předmětného článku Směrnice o DPH a došlo tak k rozšíření definice zákazníka nejen na konečného spotřebitele.

směrnice o DPH, daňová harmonizace v oblasti cestovního ruchu, přírážka, zvláštní režim pro cestovní služby, běžný režim pro cestovní služby, zákazník cestovní služby

SUMMARY

A special routine for the application of value-added tax in travel service is stipulated in the Czech legislation by § 89 of the value-added tax law since 1 May 2004 whose wording stems from the Council Directive 2006/112/EC and its Articles 306-310 regulating taxation of the provision of travel services. Although the Czech Republic is obliged to implement fully the VAT Directive into the national VAT law in certain items, the implementation has not been made consistently in the concerned stipulation and the Czech legislation is thus not in line with the VAT Directive in this concrete provision. The disunity between the VAT Directive and the VAT Law lies in the definition of customer.

The VAT Directive enacts in details a special routine for profit margin taxation with the aim to simplify VAT claiming by travel agencies in the case that they sell to the customers travel packages including services. The routine for the profit margin taxation however does not apply to travel agencies selling travel packages to other taxpayers, namely to tourist offices selling the travel services further on. Nevertheless, pursuant to § 89 of the VAT Law, the customer is defined as a person to whom a travel service is provided. Thus, the customer may be any person, i.e. legal entity, natural person, entrepreneur as well as the end consumer.

As mentioned above, the paper attempts to specify incidence into tax liability of travel service providers and to verify whether the regulation currently enacted in the VAT Law for travel services provided in the Czech Republic brings tax advantage to the providers of travel services or not as compared with the EU legislation. A partial goal of the paper was to propose a possible amendment to the VAT Law with a concrete recommendation for bringing the exercise of its regulations stipulated in § 89 into compliance with the VAT Directive.

Based on a comparative analysis of the special routine and regular routine, the above-mentioned incidence onto the tax liability was expressed in figures and its reflection in the profit or loss of operations was evaluated for the two regimes. Nevertheless, the findings do not provide for a general statement which of the two compared routines is more favourable. The reason can be seen in different VAT rates in individual EU member countries as well as in the different legislative regulation of value-added tax in those countries. Although the application of the special routine is considerably simpler as to administration, it is not always economically advantageous.

Because of the discrepant definition of customer in the mentioned legal regulations and because the European Commission has launched proceedings against the Czech Republic for the neglect of duty in respect of the uncoordinated exercise of regulations, it would be useful for the Czech Republic to modify the concerned paragraph in the VAT Law and to bring it into compliance with the VAT Directive as to the application of the special routine for travel services. This special routine for margin profit taxation would be applied only if the customer is at the same time traveller, i.e. end user of the travel service.

Amendment of the law should stem from a change in § 89 clause 2 letter b) on VAT, whose wording should be as follows: „For the purposes of this law, **the customer is understood a person to whom the travel service is provided for final use (traveller)**“.

In the future, it would be however useful to initiate an amendment to the VAT Directive alone so that the special routine can be applied also in cases in which travel services are sold by the organizer to another taxpaying entity. If the amendment were enforced, business entities would certainly appreciate reduced amount of paper work with claiming back the value-added tax as well as reduced costs. The change should be made in Article 306, par. 1 of the VAT Directive, whose amended wording should be as follows: „Member States shall exercise a special VAT scheme, in accordance with this Chapter, to transactions carried out by travel agents **and by other VAT taxable business entities carrying out similar activities as travel agents (hereinafter „travel agent“)** if the travel agents deal with customers who need not be end users in their own name and use supplies and goods or services provided by other taxable persons in the provision of travel facilities...“.

Should the article in question in the VAT Directive be amended as suggested in this contribution, it would doubtlessly have a positive consequence on the budget of EU member states too because pursuant to Art. 307 of the VAT Directive, the provision of travel service is taxable in the member country in which the travel agent is domiciled or has a permanent establishment from which the service was provided. This positive consequence could become a motivation for the member countries to enforce the amendment of the article in question in the VAT Directive by which the definition of customer would be extended not only to the end user of the service.

LITERATURA

- BERGER, W., KINDL, K., WAKOUNIG, M., 2010: *Směrnice ES o dani z přidané hodnoty – praktický komentář*. 1. vyd. Praha: 1 VOX a. s., 736 s. ISBN 978-80-86324-83-8.
- MARKOVÁ, H., 2010: *Daňové zákony, úplná znění platná k 1. 1. 2010*. 18. vyd. Praha: GRADA Publishing, a. s., 280 s. ISBN 978-80-247-3206-0.
- OTAVOVÁ, M., SOBOTKOVÁ, V., 2010: Uplatňování DPH u služeb cestovního ruchu od 1. 1. 2010. *Daně a právo v praxi*, 15, 9: 34-42. ISSN 1211-7293.

- RAMBOUSEK, J., 2005: *Cestovní kanceláře a daně*. 2. přepracované vydání. Praha: ASPI, a. s., 176 s. ISBN 80-7357-123-4.
- Zpráva o činnosti vládního zmocněnce pro zastupování České republiky před soudním dvorem Evropské unie za rok 2009. 2010 [online]. [cit. 2010-07-07] Dostupné ve formátu pdf. na [http://isap.vlada.cz/homepage2.nsf/pageess/esdvlz/\\$file/VLZ-zprava_2009.pdf](http://isap.vlada.cz/homepage2.nsf/pageess/esdvlz/$file/VLZ-zprava_2009.pdf).

Adresa

Ing. Milena Otavová, Ph.D., Ing. Veronika Sobotková, Ústav účetnictví a daní, Mendelova univerzita v Brně, Zemědělská 1, 613 00 Brno, Česká republika, e-mail: otavova@node.mendelu.cz, xsobotk0@node.mendelu.cz