

16. 6. 2004

Vezměte, prosíme, na vědomí, že text článku odpovídá platné právní úpravě ke dni publikace.

Informace k uplatňování DPH u služeb cestovního ruchu podle zákona o dani z přidané hodnoty č. 235/2004 Sb.

S datem vstupu do EU 1. května 2004 vstoupil v účinnost nový zákon o dani z přidané hodnoty, který obsahuje i změny v případě uplatňování DPH při poskytování služeb cestovního ruchu.

Plátce, který poskytuje služby cestovního ruchu, postupuje podle příslušných ustanovení zákona o DPH, pokud není povinen postupovat podle Zvláštního režimu pro cestovní službu.

1. Zvláštní režim § 89

Zvláštní režim je povinen použít plátce - poskytovatel cestovní služby, který poskytuje cestovní službu vlastním jménem zákazníkovi.

Zvláštní režim nesmí použít plátce při poskytnutí služby spočívající v obstarání cestovní služby jménem a na účet jiné osoby (např.: cestovní agentura prodávající zájezdy cestovní kanceláře za provizi).

Poskytovatelem cestovní služby ve smyslu zákona o DPH je každý plátce, který poskytuje nakoupené služby cestovního ruchu jako dopravu, ubytování a jiné služby cestovního ruchu tak, jak jsou vymezeny v zákoně č. [159/1999](#) Sb., o některých podmínkách podnikání v oblasti cestovního ruchu, jako jednu cestovní službu.

Zákon č. [159/1999](#) Sb. vymezuje jako službu cestovního ruchu dopravu, ubytování a jiné služby cestovního ruchu jež nejsou doplňkem dopravy nebo ubytování a tvoří významnou část sestavené kombinace služeb nebo jejichž cena tvoří alespoň 20% souhrnné ceny sestavené kombinace služeb. Z tohoto vymezení vyplývá, že ve smyslu zákona o DPH může být samostatnou službou cestovního ruchu pouze služba ubytování nebo dopravy a všechny ostatní služby jsou službami cestovního ruchu podle zákona č. [159/1999](#) Sb. pouze v případě, že jsou poskytovány v kombinaci se službou ubytování nebo dopravy osob.

Cestovní službou se rozumí poskytnutí kombinace služeb cestovního ruchu, tj. "balíčku nakoupených služeb", které se prodávají jako jedna služba. Plátce poskytující cestovní službu nakoupí jednotlivé služby cestovního ruchu případně zboží od jiných podnikatelů, vytvoří z nich "balíček", který prodává jako jednu službu. Cestovní službou může být i služba, která zahrnuje jedinou nakoupenou službu cestovního ruchu, a to ubytování nebo dopravu osob.

Zákazníkem se rozumí osoba, které je poskytnuta cestovní služba ke konečné spotřebě. Pokud není smluvně ujednáno, že cestovní služba bude spotřebována jinou osobou, než které je cestovní služba prodávána, má se za to, že cestovní služba je prodávána zákazníkovi a poskytovatel cestovní služby je oprávněn použít zvláštní režim.

Místo plnění

Místo plnění pro cestovní službu se stanoví podle § 9, tj. podle základního pravidla pro stanovení místa plnění u služeb a místem plnění je sídlo, místo podnikání nebo provozovna plátce, který poskytuje cestovní službu (místem plnění pro subjekty se sídlem v ČR, poskytující cestovní službu, je

tedy vždy ČR).

Základ daně a výpočet daně

Základem daně je přírážka plátce, který poskytuje cestovní službu, snížená o daň z přírážky. Přírážka se vypočítá jako rozdíl mezi celkovou částkou, kterou má obdržet plátce za poskytnutou cestovní službu a součtem cen za nakoupené služby a zboží od jiných osob přímo zahrnuté do cestovní služby. Cenou za nakoupené služby případně zboží se rozumí úplata, kterou má obdržet dodavatel této služby případně zboží. Pokud je rozdíl záporný je základem nula.

Tímto způsobem se vypočte přírážka i v případě, že se jedná o prodej cestovních služeb zákazníkovi pro více osob.

Přírážka je peněžní částka včetně daně, a proto se daň vypočítá podle § 37 písm. b) (přírážka x 0,1597 (19/119)).

Daňový doklad

Při použití zvláštního režimu, plátce nesmí na daňovém dokladu samostatně uvést výši daně z přírážky a musí uvést sdělení, že byl použit zvláštní režim. Při vystavování daňového dokladu postupuje plátce podle příslušných ustanovení, tj. podle § 26 a následujících, a proto je povinen vystavit daňový doklad na vyžádání za každé zdanitelné plnění nebo plnění osvobozené od daně s nárokem na odpočet daně osobě povinné k dani nebo právnické, která nebyla založena za účelem podnikání.

Povinnost přiznat daň

Plátce je povinen přiznat daň ke dni uskutečnění cestovní služby, a ta se považuje za uskutečněnou dnem poskytnutí poslední nakoupené služby cestovního ruchu zahrnuté v cestovní službě.

Dnem poskytnutí poslední služby zahrnuté v cestovní službě je např. den návratu, pokud je v cestovní službě i přeprava nebo poslední den ubytování, pokud není zahrnuta přeprava, jedná se tedy o poskytnutí poslední služby nakoupené od jiných osob.

Osvobození přírážky

Cestovní služba je osvobozena od daně s nárokem na odpočet daně, pokud jednotlivé nakoupené služby cestovního ruchu zahrnuté v cestovní službě jsou poskytnuty ve třetí zemi, potom je přírážka osvobozena od daně s nárokem na odpočet daně (nikoli však s nárokem na odpočet daně u nakoupených služeb zahrnutých v cestovní službě). Pokud budou tyto nakoupené služby cestovního ruchu uskutečněny jak ve třetí zemi, tak i na území Evropských společenství, je přírážka osvobozena od daně jen v poměru, v jakém jsou ceny těchto nakoupených služeb.

Příklad

Je prodávána cestovní služba za 21 000 Kč, celková cena nakoupených služeb cestovního ruchu je 20 000 Kč, z toho ubytování, stravování v Rakousku za 7 000 Kč, přeprava v ČR a v Rakousku za 5000 Kč, ubytování, stravování a přeprava ve Švýcarsku za 8000 Kč. Ve třetí zemi (Švýcarsku) poskytnuté služby činí 40% celkové ceny nakoupených služeb, proto 40% přírážky bude osvobozeno od daně.

Nárok na odpočet daně

Plátce, který poskytuje cestovní službu a uplatňuje zvláštní režim, nemá nárok na odpočet daně ani na vrácení daně v jiných členských státech u služeb cestovního ruchu nakoupených od plátců nebo od osob registrovaných k dani v jiném členském státě, které jsou zahrnuty do cestovní služby. Nárok na odpočet daně u nakoupených služeb zahrnutých do služby cestovního ruchu není ani v případě, že je přírážka osvobozena od daně s nárokem na odpočet daně, tzn. není nárok na odpočet daně např. u nakoupené služby průvodce pro odbavení na letišti.

Pokud je zákazníkem plátce, nemá nárok na odpočet daně z přírážky u nakoupené cestovní služby. Zákaz odpočtu daně se netýká přijatých plnění, která nejsou součástí cestovní služby (režijní náklady, vybavení firmy apod).

Oprava základu daně a daně

Plátce je povinen opravit základ daně a daň u poskytnuté cestovní služby, pokud dojde ke změně, která má za následek zvýšení daňové povinnosti (změna ceny nakoupené služby nebo zboží, změna celkové částky za poskytnutou cestovní službu, případně jiná změna).

Oprava základu daně je samostatným zdanitelným plněním, kterou je plátce povinen provést ke dni změny, se sazbou daně platnou ke dni uskutečnění původního zdanitelného plnění.

Jestliže se bude jednat o opravu, kterou se sníží daňová povinnost, může ji plátce provést stejným způsobem.

Služby a zboží vytvořené vlastní činností

Při poskytnutí cestovní služby mohou být současně poskytnuty i vlastní služby nebo zboží (vlastní hotel, doprava vlastním autobusem), které nelze zahrnout do propočtu přírážky u zvláštního režimu. Při poskytnutí vlastní služby nebo zboží musí plátce uplatňovat daň na výstupu u jednotlivých zdanitelných plnění, t.j. postupovat podle "běžného režimu". Základem daně je u těchto zdanitelných plnění cena zjištěná podle zákona o oceňování, tj. cena obvyklá, která je včetně daně, a proto se daň vypočítá podle § 37 písm.b).

Pokud je úplata za celý zájezd (cestovní službu a vlastní služby) vyjádřena jednou částkou, odečte se od celé úplaty obvyklá cena (tj. cena zjištěná) za vlastní služby a tím se zjistí peněžní částka, která má být plátcí zaplacená za cestovní službu, a z té se vypočte přírážka.

Evidence pro daňové účely

Plátce, který uplatňuje zvláštní režim a také uplatňuje "běžný režim", tj. uplatňuje daň u jednotlivých zdanitelných plnění, je povinen vést evidenci podle § 100, a to samostatně pro zvláštní režim a samostatně pro běžný režim. To znamená, že povede samostatnou evidenci přijatých plnění (nakoupené služby a zboží zahrnuté do cestovní služby) a uskutečněných plnění (cestovní služby) v rámci zvláštního režimu a samostatnou evidenci přijatých a uskutečněných plnění v rámci "běžného režimu".

2. "Běžný režim" při prodeji nakoupených služeb cestovního ruchu

Při prodeji nakoupených služeb cestovního ruchu vlastním jménem osobě, která není považována za zákazníka (smluvně ujednáno, že cestovní služba nebude spotřebována osobou, které je cestovní služba prodávána), se nepoužije zvláštní režim a plátce postupuje podle příslušných ustanovení zákona. Plátce musí stanovit místo plnění pro konkrétní prodávanou službu, a tím stanoví, kde bude mít povinnost daň přiznat. Pokud je místo plnění v tuzemsku, uplatňuje daň na výstupu podle příslušné sazby daně v tuzemsku. Jestliže je místo plnění v jiném členském státě, případně ve třetí zemi, musí přiznávat daň a postupovat podle právních předpisů příslušného státu.

Příklady stanovení místa plnění při prodeji nakoupených služeb

Služba ubytovací, stravovací-místo plnění se stanoví podle sídla, místa podnikání nebo provozovny plátce, který službu prodává, tj. tuzemsko (ubytování 5% sazba, stravování 19% sazba).

Přeprava osob-místo plnění se stanoví na území, kde se příslušná část přepravy uskutečňuje.

Služby kulturní, sportovní atd. (lístky na divadelní představení, do muzea, jízdenky na lyžařské vleky, organizování výstav, veletrhů)-místem plnění je místo, kde je služba fyzicky poskytnuta (§ 10 odst. 4 písm. a).

Základ daně

Základem daně je podle § 36 peněžní částka snížená o daň, kterou plátce obdržel nebo má obdržet za uskutečněnou službu cestovního ruchu.

Do základu daně se podle § 36 odst.5 písm. a) nezahrnuje částka obdržená plátcem od osoby, pro kterou se uskutečnilo zdanitelné plnění, na úhradu výdajů (u kterých nebyl uplatněn nárok na odpočet daně), a to maximálně do výše úhrady výdajů.

Jedná se o zaplacení úhrady za klienta za nějakou další zajištěnou službu pro klienta, tj. jménem a na účet klienta, která není pro plátce daňovým výdajem na zajištění a dosažení příjmů podle zákona o daních z příjmů, ale jen průběžnou položkou, která neovlivňuje základ pro daň z příjmů (např. zdravotní pojištění klienta).

Daňový doklad

Podle § 26 je plátce, který uskutečňuje zdanitelná plnění nebo plnění osvobozená od daně s nárokem na odpočet daně, povinen vystavit daňový doklad na vyžádání osobě povinné k dani (podnikatel) nebo právnické osobě, která nebyla založena za účelem podnikání, a to do 15 dnů od uskutečnění zdanitelného plnění nebo přijetí platby, pokud je platba přijata před uskutečněním zdanitelného plnění.

Povinnost přiznat daň

Podle § 21 má plátce při poskytnutí služby povinnost přiznat daň ke dni uskutečnění zdanitelného plnění nebo ke dni přijetí platby, a to k tomu dni, který nastane dříve. Nově tedy musí plátce přiznávat daň i z přijaté zálohy.

Při poskytnutí služby se zdanitelné plnění považuje za uskutečněné dnem poskytnutí služby nebo dnem vystavení daňového dokladu, a to tím dnem, který nastane dříve.

Nárok na odpočet daně

Plátce má nárok na odpočet daně podle příslušných ustanovení zákona (§ 72- § 79). Má tedy nárok na odpočet daně u nakoupených služeb cestovního ruchu od jiného plátce a také má nárok na vrácení daně v jiném členském státě u nakoupených služeb cestovního ruchu od osoby registrované k dani v jiném členském státě, pokud se jedná o služby, jejichž místo plnění při dalším prodeji je v tuzemsku, a pokud to předpisy příslušného státu umožňují. Plátce, který bude žádat o vrácení daně v jiném členském státě, by si měl zjistit podmínky uplatňované členským státem pro vrácení daně, případně odpočtu daně, protože členské státy postupují různě.

Při vrácení daně v členských státech je vyžadováno důkladné prokázání oprávněnosti požadavku vrácení daně tzn., že plátce musí prokázat, že nepoužil zvláštní režim a že nemůže nárokovat odpočet daně v daňovém přiznání, protože neuskutečňuje ekonomické činnosti v tom členském státě a není tam registrován.

Oprava základu daně a daně

Při opravě základu daně postupuje plátce podle příslušných ustanovení (§ 42 a další).

3. Poskytnutí služby spočívající v zajištění služeb cestovního ruchu jménem a na účet jiné osoby
V případě poskytnutí služby osobou, která jedná jménem a na účet jiné osoby (nejčastěji na základě mandátní smlouvy podle § 566 ObchZ) za účelem obstarání cestovní služby, nelze použít zvláštní režim. Plátce, který poskytuje takovou službu, uskutečňuje zdanitelné plnění, pokud se nejedná o službu osvobozenou od daně s nárokem na odpočet daně podle § 68 odst. 13 (zajišťovaná služba je poskytována ve třetí zemi -ubytování, stravování, přeprava atd.).

Místo plnění

Místo plnění při poskytnutí služby, která spočívá v zajištění služby jménem a na účet jiné osoby se stanoví podle § 10 odst. 12 písm. c) a § 10 odst. 13. Místem plnění podle § 10 odst. 12 písm. c) je místo, kde je zajišťovaná služba uskutečněna. Pokud je však služba "zajištění" poskytnuta pro osobu registrovanou k dani v jiném členském státě, než kde je místo plnění zajišťované služby, je místem plnění podle § 10 odst. 13 členský stát, který vydal DIČ osobě, které je služba "zajištění" poskytnuta.

Příklad

1. Cestovní agentura plátce zajišťuje prodej cestovní služby jménem a na účet cestovní kanceláře- plátce se sídlem v tuzemsku, která cestovní službu poskytuje.

Místo plnění pro službu "zajištění" poskytovanou cestovní agenturou je tuzemsko, protože místo

plnění zajišťované cestovní služby je podle § 10 odst. 12 tuzemsko (podle § 89 sídlo cestovní kanceláře poskytující cestovní službu) a § 10 odst. 13 se neuplatní, protože služba "zajištění" je poskytována pro cestovní kancelář se sídlem v tuzemsku.

Cestovní agentura přízná a zaplatí daň z poskytnuté služby v tuzemsku.

2. Cestovní agentura plátce zajišťuje jménem a na účet cestovní kanceláře registrované k dani v jiném členském státě, nákup jednotlivých služeb cestovního ruchu (ubytování, stravování atd.) poskytovaných v tuzemsku.

Místo plnění pro službu "zajištění" poskytovanou cestovní agenturou je podle § 10 odst. 13 členský stát, který vydal DIČ cestovní kanceláři, jejímž jménem a na její účet cestovní agentura obstarává nákup služeb cestovního ruchu, protože se jedná o poskytnutí služby "zajištění" pro osobu registrovanou k dani v jiném členském státě, než kde je místo plnění zajišťovaných služeb (tj. v tuzemsku).

3. Cestovní agentura plátce zajišťuje za provizi nebo jinou formu odměny prodej cestovní služby (zájezdů) jménem a na účet cestovní kanceláře registrované k dani v jiném členském státě. Místo plnění zajišťované služby je podle § 10 odst. 12 v jiném členském státě, kde je sídlo poskytovatele cestovní služby, a proto místo plnění poskytované služby "zajištění" je v tom jiném členském státě.

V případech ad 2) a 3) cestovní agentura vystaví daňový doklad podle § 33 bez daně a sdělení, že místo plnění je v příslušném členském státě podle § 10 odst. 13 nebo § 10 odst. 12 a sdělení, že povinnost přiznat daň má cestovní kancelář, které je služba poskytnuta.

Základ daně

Základem daně je podle § 36 peněžní částka snižená o daň, kterou plátce obdržel nebo má obdržet za poskytnutou službu.

Daňový doklad

Daňový doklad je plátce povinen vystavit podle příslušných ustanovení (§ 26 a dalších), a to do 15 dnů od uskutečnění zdanitelného plnění nebo od přijetí platby, pokud byla přijata před uskutečněním. Nově tedy bude plátce přiznávat daň i z poskytnuté zálohy.

Povinnost přiznat daň

Při poskytnutí této služby má plátce povinnost podle § 21 přiznat daň ke dni uskutečnění zdanitelného plnění nebo ke dni přijetí platby, a to k tomu dni, který nastane dříve.

Zdanitelné plnění se považuje za uskutečněné dnem poskytnutí služby nebo dnem vystavení daňového dokladu, a to tím dnem, který nastane dříve.

Osvobození od daně

Podle § 68 odst. 13 je osvobozeno od daně s nárokem na odpočet daně poskytnutí služby osobou, která jedná jménem a na účet jiné osoby spočívající v zajištění plnění uskutečněných ve třetí zemi. Pokud plátce zajišťuje jménem a na účet jiné osoby jednotlivé služby cestovního ruchu, které jsou uskutečňovány ve třetí zemi, je služba "zajištění" osvobozena od daně s nárokem na odpočet daně a plátce ze své odměny neodvádí daň.

Nárok na odpočet daně

Plátce má nárok na odpočet daně podle příslušných ustanovení zákona (§ 72-§79), pokud přijatá plnění použije k uskutečnění své ekonomické činnosti. To znamená, že ve vztahu k uskutečňování služby spočívající v zajištění služby cestovního ruchu jménem a na účet jiné osoby, má plátce nárok na odpočet daně u "režijních nákladů", vybavení kanceláře apod.

4. Osvobození přepravy osob

Podle § 70 je přeprava osob (pravidelná i nepravidelná) z členského státu do jiného členského státu nebo do třetí země osvobozená od daně s nárokem na odpočet daně. Zpáteční přeprava se považuje

za samostatnou přepravu. Protože místem plnění u přepravy osob je území členského státu, kde se příslušná část přepravy uskutečňuje a osvobození se vztahuje jen na část přepravy uskutečňovanou na území tuzemska, musí si plátce zjistit, jak se postupuje v jiných členských státech, někde je přeprava osob osvobozená, jinde je povinnost se zaregistrovat a přiznat daň v příslušném členském státě. (viz informace na internetu k přepravním službám).

Letecká přeprava je ve všech členských státech osvobozena.

Na prodej letenek zajišťovaný v tuzemsku jiným plátcem než přepravcem se nevztahuje osvobození od daně podle § 70 ani podle § 68, jedná se o zdanitelné plnění, a to poskytnutí služby prodeje letenek a daň se přiznává z provize za poskytnutou službu přepravci, kterou plátce obdržel nebo má obdržet od přepravce.

Pokud jsou požadovány plátcem, který zajišťuje prodej letenek, další peněžní částky od klienta (např. za vystavení letenky), jsou také příjmem nebo výnosem za zdanitelné plnění, protože se jedná o poskytnutí služby pro klienta.

Pokud jsou ještě zajišťovány jiné služby pro klienta jako pojištění, zasílání letenek expresní poštou, kurýrem, jedná se o vedlejší výdaje, které se zahrnují do základu daně, pokud se nebude jednat o úhradu výdajů zaplacených jménem a na účet klienta, které se do základu daně podle § 36 odst. 5 písm. a) nezahrnují.

5. Prodej nakoupených lázeňských pobytů

Pokud plátce nakoupí vlastním jménem lázeňskou léčbu, službu ubytování nebo přepravu, případně další služby, a prodává tuto kombinaci služeb cestovního ruchu osobě, která je považována za zákazníka, jedná se o poskytnutí cestovní služby zákazníkovi a plátce uplatní zvláštní režim (§ 89) viz bod 1.

Jestliže plátce poskytuje službu spočívající v zajištění (prodeje, nákupu) lázeňské léčby jménem a na účet jiné osoby, jedná se o službu "zajištění" viz bod 3.

Zdroj: MF ČR

© EPRAVO.CZ - Sbíрка zákonů, judikatura, právo | www.epravo.cz

Další články:

- [Nový daňový režim ESOP v České republice od roku 2026. Posun k ekonomické realitě a mezinárodním standardům?](#)
- [Preventivně-sankční funkce náhrady nemajetkové újmy za porušení osobnostních práv pohledem Ústavního soudu](#)
- [SCHEJBAL& PARTNERS stáli u získání jedné z prvních licencí dle MiCA v ČR](#)
- [Mezinárodní dožádání a lhůta pro stanovení daně: kritéria účelnosti, věcnosti a včasnosti v judikatuře](#)
- [Prověřování zahraničních investic a kybernetická regulace: řízená služba jako nová transakční proměnná](#)
- [Nová úprava kvalifikovaných zaměstnaneckých opcí](#)
- [Silná koruna: jaké dopady má posilující koruna na české firmy](#)
- [Novinky z české a evropské regulace finančních institucí za měsíc únor 2026](#)
- [Nejvyšší správní soud vymezuje nové hranice zneužití práva u běžných nákladů na reklamu](#)

- [Aktuální judikatura k holdingovým strukturám](#)
- [Exkluzivita má svou cenu. NSS se vyjádřil k nájemu mezi spojenými osobami](#)