

VYBRANÉ PROBLÉMY EVIDENCE A ZDANĚNÍ SLUŽEB V CESTOVNÍM RUCHU

PROBLEMS IN EVIDENCE AND TAXES IN TRAVEL SERVICES

Patrik Svoboda

Abstract

European Union has set a major goal to harmonize legal basis of member countries. These member countries have to accept its directions in national legislative process. Questions of value added tax are described in the 6. direction, the 26th section deals with problems of tourist trade. After EU accession had to be amended VAT act, had been authorized changes in system of VAT taxation for travel services. The goal of the paper is to present particular results of the research VZ MSM 6215648904 – section 3 – especially in the area of VAT taxation in some member countries, further are mentioned particular problems solved in some travel agencies – i.e. indeterminism in VAT rates enlistment (for example in accomodation services), multivalent interpretation of law regulation. Problems of special and common schemes of VAT taxation for travel agents, commission sale system, tax exemption and problems with place of delivery for travel services are also solved.

Keywords

VAT harmonization, tourist trade, travel services, transports, common and special schemes of taxation

CÍL A METODIKA

Cílem příspěvku je uvést dílčí výsledky analýzy, která je zaměřena na problematiku účetnictví a daňových problémů v oblasti cestovního ruchu. Byla provedena analýza právních předpisů regulujících tuto problematiku v Evropské unii a v České republice, sledovány názorů odborníků na vybrané problémy a analyzovány vybrané problémy, se kterými se setkávají pracovníci některých firem podnikajících v cestovním ruchu. Příspěvek vznikl v rámci řešení výzkumného záměru VZ MSM 6215648904 Česká ekonomika v procesech integrace a globalizace a vývoj agrárního sektoru a sektoru služeb v nových podmínkách evropského integrovaného trhu, v rámci směru 3.

VÝSLEDKY A DISKUSE

Evropská unie si dala jako jeden z cílů harmonizovat právní základ členských zemí. Hlavní zásady daňové problematiky na úrovni Evropských společenství jsou stanoveny ve Smlouvě o založení Evropského společenství z roku 1957 (hlava VI., kapitola 2) v člancích 90 – 93. Jak vyplývá z těchto ustanovení, oblast přímých daní zůstává i nadále převážně v pravomoci členských států, naopak u nepřímých daní dochází ke snaze o sblížení daňových systémů, což je nutno chápat nikoliv tvorbu jednotného daňového režimu ale spíše sblížení daňových systémů členských států za účelem odstranění překážek pro fungování jednotného vnitřního trhu. Z pohledu EU je nejvýznamnější daní DPH, neboť představuje jeden z tzv. vlastních zdrojů Evropských společenství. Vstup do EU přinesl členským zemím především povinnost upravit intrakomunitární neboli vnitrospolečenské transakce, dále povinnost přeřazení některých zboží a služeb ze snížené do základní sazby a naopak a dále snížení prahu pro povinnou registraci k DPH. Problematiku DPH řeší Direktiva Rady ministrů 92/77/EEC z 19.října1992 a mj. stanoví členským zemím povinnost používat jen jednu standardní sazbu a jednu nebo dvě snížené sazby a dále stanoví minimální výši standardní a snížené sazby, přičemž

do snížené sazby smí být zařazeny pouze vymezené produkty. Nejdůležitější směrnici pro harmonizaci DPH však představuje šestá směrnice Rady ES (č. 77/388/EEC), která byla vydána 17. května 1997 a od této doby prošla několika novelami. Jejím cílem je nediskriminační systém daně z přidané hodnoty s ohledem na původ zboží a služeb, dále pak, aby společný trh umožnil nerušenou konkurenci a vedl k dosažení reálného vnitřního trhu. Žádná ze zemí EU nezačlenila tuto direktivu směrnice plně a jednotným způsobem do svého právního systému, mezi jednotlivými jazykovými verzemi směrnice je navíc možno vysledovat i řadu rozdílů. Evropský soudní dvůr již provedl celou řadu rozhodnutí, a na jejich základě byla tato směrnice měněna. Pro podnikatelské subjekty pak může vzniknout rovněž problém, zda se dovolávat ustanovení šesté direktivy oproti národnímu zákonu. Národní legislativy daňové problematiky se až na drobné výjimky s touto směrnicí v obecných principech shodují, ale např. v oblasti DPH v cestovním ruchu existují mezi státy EU podstatné rozdíly.

Problematiku cestovních služeb, resp. cestovních kanceláří, na které je zaměřen tento příspěvek, řeší článek 26 této směrnice. Velmi diskutovanou otázkou je v České republice ponechání či neponechání ubytovacích služeb ve snížené sazbě DPH. Uvedená šestá směrnice umožňuje zařazení těchto služeb do snížené i základní sazby, přičemž ve většině zemí EU je uplatňována snížená sazba daně, i když se v některých zemích (Švédsko, Irsko) její výše blíží základní sazbě jiných zemí – viz tab. č. 1. Argumentem pro přechod na vyšší sazbu jsou jednak dodatečné daňové příjmy a rovněž odstranění dvojího přístupu, kdy na restaurační stravování je uplatňována základní sazba daně, zatímco na ubytování s penzí uplatňuje řada firem sazbu sníženou, což může zvyšovat profit hoteliérů na úkor restauratérů a přispívá k porušení rovných podmínek hospodářské soutěže. Na druhé straně při přeřazení do základní sazby by nezbylo řadě hoteliérů než přistoupit k navýšení cen (průměrná rentabilita v této oblasti je poměrně nízká, pohybuje do okolo 9%), což by mohlo vést k poklesu příjezdového cestovního ruchu, poklesu devizových příjmů státu. Kromě poklesu incomingu, který opět začínal narůstat po letech stagnace by zvýšení cen mohlo vést až k likvidaci řady především drobných firem. Navíc tato otázka souvisí také s nutností delší přípravy na případnou změnu sazby vzhledem ke sjednávání dlouhodobých smluv cestovních kanceláří s hotely.

Tabulka 1 **DPH na ubytovací služby**

Stát	Sazba DPH na ubytovací služby		Výše sazby (%)
	Základní	Snížená	
Belgie		X	6
ČR		X	5
Dánsko	X		25
Estonsko		X	5
Finsko		X	8
Francie		X	5,5
Holandsko		X	6
Irsko		X	13,5
Itálie		X	10
Kypr		X	5
Litva		X	5
Lotyšsko		X	5
Lucembursko		X	3
Maďarsko	X		15
Malta		X	5
Německo	X		16
Polsko		X	7

Portugalsko		X	5
Rakousko		X	10
Recko		X	8
Slovensko	X		19
Slovinsko		X	8,5
Španělsko		X	7
Švédsko		X	12
Velká Británie	X		17,5

Jednou z oblastí, ve které došlo v České republice v poslední době ke změně, a ve které poskytovatelé cestovních služeb často chybují, je rozhodování o tom, zda je nutno či možno poskytovatelem cestovní služby použít zvláštní režim v návaznosti na §89 zákona o DPH v platném znění či zda má být uplatněn běžný režim. V jednotlivých evropských zemích lze vysledovat rozdíly ve způsobu uplatnění režimu i ve vymezení okruhu osob, kterých se tato možnost týká. V našich podmínkách poskytovatel cestovní služby (v současném znění českého zákona cestovní kanceláře, cestovní agentury či jiné osoby) použije tento režim při poskytnutí služby zákazníkovi, což může být fyzická osoba či např. další cestovní kancelář. Při tomto způsobu výpočtu je základem daně přírážka plátce, který poskytuje cestovní službu, snížená o daň z přírážky, přičemž přírážka se stanoví jako rozdíl mezi částkou, kterou plátce obdržel nebo v budoucnu obdrží jako úplatu za poskytnutou cestovní službu a součtem skutečných náhrad za nakoupené služby cestovního ruchu a zboží, které jsou přímo zahrnuty do cestovní služby. Daň se vypočítá dle §37 odst. 2, tj. při sazbě 19% použitím koeficientu 0,1597. Problémy však mohou vzniknout např. v případě prodeje části zájezdu formou last minute pod úrovní nákladů. Pokud při poskytnutí služby jsou současně poskytnuty i služby vlastní nebo dojde k použití vlastního zboží (např. použití vlastního průvodce, vlastního dopravního prostředku), nelze je zahrnout do výpočtu přírážky u zvláštního režimu, ale plátce musí uplatňovat daň na výstupu u jednotlivých zdanitelných plnění. Základem daně je u těchto plnění tedy bude cena obvyklá (na základě zákona o oceňování majetku), která zohledňuje i druh subjektu, který služby poskytuje. Jestliže srovnatelný subjekt neexistuje, je nutno vycházet při stanovení ceny z nákladů a obvyklé marže uplatňované v daném subjektu. Problém může nastat, pokud cena za zájezd (cestovní služba a vlastní služba) je vyjádřena pouze jednou částkou. V tomto případě se od celé úplaty za služby odečte cena zjištěná (obvyklá) za vlastní služby, tím je určena částka, kterou má získat plátce za cestovní službu, a z té je výše uvedeným způsobem vypočtena přírážka.

Cestovní služba, a tím i přírážka, je osvobozena od daně s nárokem na odpočet daně, pokud jednotlivé nakoupené služby cestovního ruchu jsou poskytnuty mimo území Evropského společenství. Pokud jsou služby cestovního ruchu poskytnuty jak v třetích zemích, tak v zemích Evropského společenství, je cestovní služba osvobozena od daně s nárokem na odpočet daně jen v poměru odpovídajícím poskytnutým službám mimo území ES a na území ES. Pokud tedy např. cestovní kancelář pořádá zájezd do Chorvatska kalkulované ceně 12000 Kč na osobu, zajistí ubytování v Chorvatsku za 7 200 Kč a dopravu za 1 400 Kč, přičemž na území Chorvatska je ujetu 200 km, na území ČR, Rakouska a Slovinska 750 km, marže cestovní kanceláře pak bude činit $= 12\ 000 - 7\ 200 - 1\ 400 = 3\ 400$ Kč. DPH odvede jen z marže připadající na služby poskytnuté v ES, tedy provedeme vykrácení poměrem náklady v ES/náklady mimo ES $= 1\ 400 * (750/950) / ((7\ 200 + (1\ 400 * 200/950))) = 1\ 105,26 / 7\ 494,74 = 0,14747$.

Marže připadající na ES tedy činí $= 3\ 400 * 0,14747 = 501,50$ Kč, tedy při výpočtu DPH "shora" koeficientem 0,1597 vyjde částka $= 501,50 * 0,1597 = 80,10$ Kč a základ daně bude 421,40.

Zvláštní režim v návaznosti na novelu zákona o DPH nemusí být uplatněn (uplatní se běžný režim) také v případě, kdy např. cestovní kancelář prodá cestovní službu právnické osobě, která službu neprodá dále a která cestovní službu použije pro svoje podnikání (uskutečňování ekonomické činnosti), např. může jít o služební cestu pro své zaměstnance. Druhou nezbytnou podmínkou je však poskytnutí všech služeb v tuzemsku. Je však v praxi nutno odlišit, případy, kdy např. první cestovní kancelář prodává druhé cestovní kanceláři službu, která je poskytnuta v třetí zemi, přičemž obě cestovní kanceláře jednájí se zákazníkem vlastním jménem. Druhá cestovní kancelář poskytne nakoupenou cestovní službu zákazníkovi vlastním jménem. V tomto případě uplatní obě cestovní kanceláře zvláštní režim. Pouze v případě, že v cestovní službě je zahrnuta i přeprava osob do třetí země, musela by první cestovní kancelář propočítat, jaký podíl ceny za přepravu osob připadá na přepravu uskutečněnou na území Evropských společenství a odpovídající část přírážky by musela být zdaněna.

Často však dochází v praxi k poskytnutí služby cestovního ruchu jménem a na účet jiné osoby. Nejčastěji půjde o poskytnutí služby na základě mandátní smlouvy podle §566 Obchodního zákoníku. Pokud tedy druhá cestovní kancelář jedná jménem a na účet první cestovní kanceláře, pak nesmí být uplatněn zvláštní režim podle §89 zákona o DPH a dojde k uplatnění běžného režimu DPH. V případě cestovní služby poskytnuté do třetí země, je v návaznosti na §68 odst. 13 tato služba zajištění zájezdu osvobozena od daně a tím je osvobozena i provize. Za den uskutečnění osvobozeného plnění bude v návaznosti na sjednanou smlouvu s druhou cestovní kanceláři den poskytnutí služby zajištění nebo datum vystavení dokladu (den, který nastane dříve). Pokud bude přeprava zahrnovat i přepravu osob osvobozenou od daně v tuzemsku podle §70, bude celá provize osvobozena od daně a nebude se provádět žádný propočet podílu přepravy v EU a v třetích zemích jako v případě zvláštního režimu.

ZÁVĚR

V příspěvku byly uvedeny některé problémy v oblasti účetnictví a DPH, se kterými se potýkají firmy podnikající v cestovním ruchu. Tato problematika, včetně otázek evropské harmonizace, je poměrně široká, přesahuje možnosti tohoto příspěvku, autor předpokládá prezentaci dalších výsledků na dalších konferencích a seminářích a v odborném tisku.

LITERATURA

1. RAMBOUSEK, J.: Cestovní kanceláře a daně. Praha:ASPI, 2003. 111 s. ISBN 80-86395-59-6.
2. SEDLÁČEK, J.: Účetnictví podnikatelů:po vstupu do Evropské unie. Praha: C.H.Beck, 2004, 273 s. ISBN 80-7179-859-2.
3. Zákon o dani z přidané hodnoty č. 235/2004 Sb. ve znění zákona č. 635/2004 Sb. A č. 669/2004 Sb.
4. [on line] Server komory daňových poradců ČR. Dostupné z: <http://www.kdpocr.org>
5. [on line] Internetový server cestovního ruchu. Dostupné z: <http://www.cot.cz>
6. [on line] Dostupné z: <http://www.cestovni-ruch.cz>
7. [on line] Dostupné z: <http://europa.eu.int/comm/>
8. [on line] Dostupné z: <http://sfinance.cz>

Kontaktní adresa:

Ing. Patrik Svoboda, Ph.D., Ústav účetnictví a daní, PEF MZLU, Zemědělská 1613 00 Brno
ucpatrik@mendelu.cz

Recenzent: doc. Ing. Jozef Bojňanský, PhD.