

Metodický pokyn k osobitnej úprave uplatňovania dane podľa § 65 zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov po 1.1.2020

Finančné riaditeľstvo SR v nadväznosti na zákon č. 368/2019 Z. z., ktorým sa s účinnosťou od 1.1.2020 mení a dopĺňa okrem iného aj § 65 zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej „zákon o DPH“), vydáva aktualizovaný metodický pokyn k osobitnej úprave uplatňovania dane pre zdaniteľné osoby, ktoré poskytujú služby označované v § 65 zákona o DPH ako služby cestovného ruchu.

Zákon o DPH ukladá povinnosť uplatňovať osobitnú úpravu zdaňovania služieb cestovného ruchu platiteľovi dane, ktorý obstaráva od iných zdaniteľných osôb služby cestovného ruchu a tieto vo svojom mene predáva zákazníkom. Osobitná úprava sa nevzťahuje na platiteľa dane, ktorý koná ako sprostredkovateľ, t. j., ktorý predáva služby cestovného ruchu v mene a na účet inej osoby.

Ustanovenie § 65 zákona o DPH je transpozíciou čl. 306 - 310 smernice Rady 2006/112/ES o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty v znení zmien a dodatkov (ďalej „smernica 112“). Pri posudzovaní postupu podľa osobitnej úpravy, ak niektorú problematiku pri poskytovaní služieb cestovného ruchu ustanovenia smernice 112 a teda ani zákona o DPH neupravujú, je potrebné prihliadať na rozhodnutia Súdneho dvora Európskej únie (Súdny dvor EÚ), ktoré ustanovenia smernice 112 v danej oblasti vykladajú, spresňujú, prípadne dopĺňajú.

Podľa ustálenej judikatúry Súdneho dvora EÚ cieľom osobitnej úpravy zavedenej čl. 26 šiestej smernice Rady 77/388/ EHS o zosúladiení právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa daní z obratu - spoločný systém dane z pridanej hodnoty: jednotný základ jej stanovenia, ďalej len „šiesta smernica“ (čl. 306 - 310 smernice 112) je prispôbiť uplatniteľné osobitné postupy a pravidlá zdaňovania daňou z pridanej hodnoty špecifikám činnosti cestovných kancelárií a organizátorov turistických zájazdov. Služby poskytované týmito podnikmi sa vyznačujú tým, že najčastejšie pozostávajú z viacerých plnení, hlavne z ubytovacích a prepravných služieb, ktoré sa uskutočňujú v tuzemsku alebo mimo územia členského štátu, v ktorom má podnik svoje sídlo alebo stálu prevádzkareň. Aplikácia postupu podľa bežného režimu dane týkajúca sa určenia miesta zdanenia, základu dane a odpočtu dane zaplatenej na vstupe vzhľadom na veľké množstvo služieb a miest, kde sa poskytujú, predstavuje pre podnikateľské subjekty tohto druhu praktické problémy, ktoré sú prekážkou v ich činnosti. Práve na účely prispôsobenia pravidiel uplatňujúcich sa na osobitný charakter tejto činnosti bola vytvorená osobitná úprava, ktorá sleduje cieľ, ktorým je zjednodušenie pravidiel dane z pridanej hodnoty uplatniteľných na cestovné kancelárie a cestovné agentúry. Dôvody stojace v pozadí zavedenia osobitného postupu pre cestovné kancelárie a organizátorov turistických zájazdov sú rovnako platné aj pre podnikateľský subjekt, ktorý nie je cestovnou kanceláriou alebo organizátorom turistických zájazdov, ktorý organizuje cestovanie alebo ponúka balíky takýchto služieb zákazníkom. Osobitná úprava sa tiež zameriava na vyrovnané prerozdelenie príjmov pochádzajúcich z výberu tejto dane medzi členskými štátmi, pričom zabezpečuje na jednej strane priradenie príjmu z dane z pridanej hodnoty z každej individuálnej služby členskému štátu konečnej spotreby služby a na strane druhej priradenie príjmov súvisiacich s prirážkou cestovnej kancelárie členskému štátu, v ktorom má daná cestovná kancelária svoje sídlo.

Osobitná úprava uplatňovania dane z pridanej hodnoty pre poskytovateľov služieb cestovného ruchu zjednodušuje pravidlá bez ohľadu na typ zákazníka. Osobitná úprava spočíva vo vylúčení odpočítania dane alebo vrátenia dane z obstaraných (nakúpených) služieb cestovného ruchu, prípadne i tovarov, a následným zdaňovaním rozdielu medzi predajnou cenou a cenou obstaraných služieb, a to z jedného miesta podľa sídla cestovnej kancelárie alebo jej prevádzkarne a to podľa toho, odkiaľ sa služby poskytujú.

Osobitná úprava pre cestovné kancelárie predstavuje výnimku zo spoločných právnych pravidiel, preto sa musí aplikovať len natoľko, nakoľko je to nutné v záujme dosiahnutia cieľa, ktorý sleduje.

1. oddiel - Postup platiteľa dane, ktorý uplatňuje osobitnú úpravu - § 65 ods. 1 až 6 a 10 až 12 zákona o DPH

Podľa § 65 ods. 1 zákona o DPH osobitnú úpravu je povinný uplatňovať platiteľ dane, ktorý obstaráva od iných zdaniteľných osôb tovary a služby na účel uskutočnenia cesty (ďalej „služby cestovného ruchu“) a pri predaji

vystupuje voči zákazníkovi vo vlastnom mene (ďalej „cestovná kancelária“ alebo aj „platiteľ dane na ktorého sa vzťahuje osobitná úprava pre cestovné kancelárie“). Transakcie, ktoré cestovná kancelária uskutoční v súlade s podmienkami ustanovenými v § 65 ods. 1 zákona o DPH (čl. 306 a 307 smernice 112) na uskutočnenie cesty, sa považujú za **dodanie jednej služby cestovného ruchu zákazníkovi**. Postup podľa osobitnej úpravy sa uplatní iba na služby príp. tovary obstarané (nakupované) od tretích osôb na účely uskutočnenia cesty.

Z ustálenej judikatúry Súdneho dvora EÚ vyplýva, že pojem „dodanie jednej služby cestovného ruchu“ použitý v čl. 307 a 308 smernice 112 (§ 65 ods. 1 zákona o DPH) sa vzťahuje iba na služby zabezpečené tretími zdaniteľnými osobami. Bez ohľadu na to, či vlastné služby poskytnuté cestovnou kanceláriou (napr. doprava osôb) sú alebo nie sú nevyhnutné na celkovú službu v oblasti cestovného ruchu, nemožno ich chápať ako „jednu službu cestovného ruchu“ a v dôsledku toho sa s nimi z daňového hľadiska nemôže zaobchádzať pre účely výpočtu základu dane rovnako ako s „jednou službou cestovného ruchu“. Poskytnutie vlastnej služby podlieha všeobecnej úprave resp. bežnému režimu dane z pridanej hodnoty a nie osobitnej úprave pre cestovné kancelárie (napr. rozsudok v prípade C-557/11 Maria Kozak, body 23, 25 až 27, C-291/03 My Travel plc, bod 35¹).

1.1. Vymedzenie pojmov

Zákon o DPH a ani smernica 112 nedefinuje osoby, na ktoré sa osobitná úprava vzťahuje, t.j. kto je „poskytovateľom služby cestovného ruchu“, nedefinuje pojem „zákazník“, ani čo sa rozumie „službou cestovného ruchu“. Podľa ustálenej judikatúry však výklad Súdneho dvora EÚ objasňuje a spresňuje význam a pôsobnosť ustanovení práva Európskej únie tak, ako sa musia alebo by sa mali chápať a uplatňovať.

Osobitná úprava sa vzťahuje na každého platiteľa dane, ktorý obstaráva služby cestovného ruchu za účelom uskutočnenia cesty a predáva ich vo vlastnom mene zákazníkovi, ak má súhrn vlastností podnikateľského subjektu, ktorý vykonáva špecifickú činnosť ako cestovná kancelária a cestovná agentúra. Spresnenie vymedzenia osôb, ktoré sú povinné postupovať podľa osobitnej úpravy, vychádza z judikatúry Súdneho dvora EÚ týkajúcej sa výkladu čl. 26 šiestej smernice (čl. 306 až 310 smernice 112). Napríklad z rozsudkov C-200/04 iSt internationale, C-31/10 Minerva Kulturreisen, C-189/11 Európska komisia proti Španielskemu kráľovstvu, C-308/96 a C-94/97² T.P.Madgett a R.M.Baldwin vyplýva, že **poskytovateľom cestovných služieb** je akákoľvek zdaniteľná osoba, ktorá poskytuje službu cestovného ruchu. Avšak pre posúdenie, či podnikateľský subjekt má súhrn vlastností subjektu, na ktorý sa vzťahuje osobitná úprava, je potrebné skúmať, či vykonáva obdobné alebo porovnateľné činnosti ako sa vzťahujú na cestovnú kanceláriu, či koná vo svojom vlastnom mene voči zákazníkovi, či na

¹ Z rozsudku My Travel plc vyplýva, že čl. 26 šiestej smernice (čl. 306-310 smernice 112) sa má vykladať v tom zmysle, že CK alebo usporiadateľ zájazdov, ktorý za zaplatenie ceny balíka služieb poskytuje zákazníkovi jednak služby poskytnuté tretími osobami a jednak vlastné služby, v zásade musí oddeliť časť balíka služieb predstavujúcu jeho vlastné služby na základe ich trhovej hodnoty, ak táto hodnota môže byť stanovená. V takomto prípade platiteľ dane môže použiť kritérium skutočných nákladov iba vtedy, ak preukáže, že toto kritérium verne odzrkadľuje skutočné zloženie balíka služieb.

² Páni Madgett a Baldwin prevádzkujú hotel. 90% zákazníkov hotela si kupuje komplexný balík služieb, t.j. platia fixnú cenu skladajúcu sa z ubytovania s polpenziou, prepravy autobusom z rôznych miest nástupu do hotela a celodennej exkurzie autobusom počas pobytu v hoteli. Dopravné služby obstarávajú od tretích strán. Ostatní zákazníci si zabezpečujú prepravu do a z hotela sami, nezúčastňujú sa exkurzie a platia rozdielnu cenu. Páni Madgett a Baldwin sa domnievali, že pre nich neplatia ustanovenia čl. 26 šiestej smernice (čl. 306-310 smernice 112) z dôvodu, že sú hotelieri a nie poskytovatelia zájazdov. Použitie bežných pravidiel na určenie zdaniteľnej sumy vyžaduje iba poldňovú prácu, zatiaľ čo výpočty s rozdelením pomerných nákladov sú oveľa zložitejšie a zaznamenali by pre nich podstatný nárast práce. Ďalej tvrdili, že doprava sa pre hostí ponúka na zvýšenie ich pohodlia, preto doprava by sa mala považovať iba za doplnkovú službu k ich hlavnej činnosti hotelierov. Okrem iného otázka pred Súdnyim dvorom EÚ spočívala v tom, či sa článok 26 šiestej smernice vzťahuje aj na hoteliera, ktorý za odplatu v rámci ceny balíka služieb ponúka pre svojich hostí okrem ubytovania aj dopravu v oboch smeroch z miesta nástupu do hotela a naspäť, autobusový zájazd počas pobytu hostí v hoteli, pričom dopravné služby si nakupuje od tretích strán. Z cit. rozsudku vyplýva, že služby poskytované zo strany cestovných kancelárií a touroperátorov (poskytovateľov zájazdu) sa zvyčajne najčastejšie skladajú z viacerých druhov služieb, najmä dopravy a ubytovania, dodaných, či už vo vnútri členského štátu alebo mimo územia členského štátu, kde je príslušný podnik registrovaný, alebo má v ňom stálu prevádzkareň. Použitie bežného postupu, pokiaľ ide o miesto zdanenia, zdaniteľný základ a odpočet dane na vstupe, z dôvodov rôznorodosti služieb a miest, kde sú tieto poskytované, predstavuje pre podnikateľské subjekty tohto druhu praktické problémy, ktoré sú prekážkou v ich činnosti. Ak hotelier obvykle ponúka svojim zákazníkom popri ubytovaní aj služby, ktoré idú nad rámec úloh a činností tradične zverených a patriacich hotelierom a ktoré nie je možné zabezpečiť bez zásadného vplyvu na cenu celkového balíka služieb, ako je napr. doprava do hotela zo vzdialených miest nástupu, takéto služby nie je možné považovať iba za výslovne doplnkové. Dôvody stojace v pozadí zavedenia osobitného postupu pre cestovné kancelárie a touroperátorov sú rovnako platné, ak ide o podnikateľský subjekt, ktorý nie je cestovnou kanceláriou alebo touroperátorom v bežnom zmysle významu týchto slov, ale vykonáva rovnaké transakcie v kontexte inej činnosti, ako je činnosť hoteliera. Čl. 26 šiestej smernice sa vzťahuje na hoteliera, ktorý za odplatu vo forme ceny za balík služieb obvykle ponúka svojim zákazníkom okrem ubytovania aj obojsmernú prepravu z miest vzdialeného nástupu do hotela a späť, ako aj autobusový zájazd počas pobytu v hoteli, pričom služby spojené s prepravou nakupuje od tretích strán.

uskutočnenie cesty využíva služby a dodávky poskytnuté ďalšími zdaniteľnými osobami, či služba zahŕňa cestovné služby najmä v oblasti dopravy a/alebo ubytovania, a v neposlednej miere je potrebné prihliadať aj na cieľ resp. zámer legislatívnej úpravy.

Pre účely § 65 zákona o DPH je každý platiteľ dane, ktorý spĺňa podmienky pre uplatnenie osobitnej úpravy označovaný pojmom „cestovná kancelária“.

Zákazníkom sa rozumie akákoľvek osoba, ktorej je poskytnutá služba cestovného ruchu. V zmysle judikatúry Súdneho dvora EÚ (napr. rozsudok C-269/11 Európska komisia proti Českej republike³, C-189/11 Európska komisia proti Španielskemu kráľovstvu) osobitnú úpravu zdaňovania prirážky musia členské štáty uplatňovať na každý predaj služby cestovného ruchu bez ohľadu na to, kto je príjemcom (zákazníkom) týchto služieb. Pojem „zákazník“ zahŕňa aj cestovné kancelárie, ktorých zámerom je ďalej predávať služby cestovného ruchu, ako aj zdaniteľné osoby, ktoré využívajú cestovné služby na svoje obchodné účely. Zákazníkom teda môže byť konečný spotrebiteľ (súkromná osoba alebo podnikateľ) alebo iná zdaniteľná osoba, ktorá nakupuje (obstará) služby cestovného ruchu za účelom ich ďalšieho predaja zákazníkovi.

Službou cestovného ruchu sa rozumie:

- kombinácia služieb cestovného ruchu a iných služieb, pokiaľ sú jednotlivé služby obstarané (nakúpené) od iných zdaniteľných osôb za účelom ich následného predaja zákazníkovi. V rámci tejto kombinácie vždy musí ísť aj o poskytnutie služby cestovného ruchu ako je doprava alebo ubytovanie. Napr. kombinácia služieb dopravy, ubytovania a iných služieb (napríklad stravovanie, vstup na kultúrne alebo športové podujatie, zabezpečenie sprievodcu, atď.) obstaraných za účelom zrealizovania zájazdu, resp. balíka služieb cestovného ruchu od iných osôb a následne predávaných vlastným menom zákazníkom. Pre účely zákona o DPH je táto kombinácia služieb cestovného ruchu vrátane prípadného tovaru považovaná za jednu službu cestovného ruchu. Iné obstarané služby sa považujú za služby cestovného ruchu v prípade, ak sú poskytované spoločne s obstaranou službou ubytovania alebo dopravy osôb. Uvedené vyplýva z rozsudku C-31/10, bod 22. Pokiaľ služba nezahŕňa cestovné služby, najmä v oblasti dopravy a ubytovania, nespadá do pôsobnosti čl. 26 šiestej smernice (čl. 306-310 smernice 112).
- aj poskytnutie jednej obstaranej služby cestovného ruchu, ktorou môže byť doprava osôb alebo ubytovanie. Za samostatnú službu cestovného ruchu sa tak považuje obstaraná doprava osôb alebo obstaraná služba ubytovania.

Príklad:

Cestovná kancelária, platiteľ dane, (ďalej v príkladoch „CK“) vo svojom katalógu ponúka 10-dňové zájazdy do Talianska. V cene zájazdu sú zahrnuté služby stravovania, ubytovania, autobusovej dopravy osôb a sprievodcu, ktoré obstaráva od iných osôb. Pre účely § 65 zákona o DPH je táto kombinácia obstaraných služieb považovaná za jednu službu cestovného ruchu. Pri predaji zájazdu koná CK vlastným menom a je povinná uplatniť postup podľa osobitnej úpravy pre CK.

Príklad:

CK v rámci služby v oblasti cestovného ruchu poskytla zákazníkovi balík služieb pozostávajúcich z vlastnej dopravnej služby a z ubytovania a stravovania, ktoré zabezpečila od iných zdaniteľných osôb. Vlastnú dopravnú službu poskytnutú cestovnou kanceláriou nemožno chápať ako „jednu službu cestovného ruchu“. V zmysle čl. 307 a 308 smernice 112, táto vlastná služba tvorí jeden z prvkov služby v oblasti cestovného ruchu, ale z daňového

³ Európska komisia podala žalobu na Súdny dvor EÚ na 8 členských štátov vrátane Českej republiky za porušenie článkov 306 až 310 smernice 112. Česká republika umožnila, aby cestovné kancelárie uplatňovali osobitný režim pre cestovné kancelárie na plnenia, ktoré uskutočňujú nielen pre konečného spotrebiteľa ale aj na akýkoľvek typ zákazníka. Európska komisia považovala za neprípustné, aby platiteľ dane, ktorý predáva služby cestovného ruchu inému podnikateľovi na účely ďalšieho predaja, uplatňoval osobitný režim zdanenia prirážky. Súdny dvor EÚ v prípade C-269/11 (Európska Komisia/Česká republika) žalobu Európskej komisie zamietol a potvrdil, že žalované členské štáty uplatňujú osobitnú úpravu zdaňovania prirážky v súlade s článkami 306 až 310 smernice 112. Podľa Súdneho dvora EÚ osobitnú úpravu zdaňovania prirážky musia členské štáty uplatňovať na každý predaj služby cestovného ruchu bez ohľadu na to, kto je príjemcom - zákazníkom týchto služieb.

hľadiska nemožno s ňou zaobchádzať rovnako ako s obstaranou službou ubytovania a stravovania. Osobitnú úpravu pre cestovné kancelárie uplatní cestovná kancelária pri predaji obstaranej služby ubytovania a stravovania. Pri poskytnutí vlastnej služby, ktorou je doprava osôb, uplatní bežný režim dane (pozri v tomto zmysle bod 47 rozsudok už citovaný C-308/96 a C-94/97).

Príklad:

CK ponúka kúpeľné pobyty v SR. V cene rekondično-liečebného pobytu je zahrnutá obstaraná služba ubytovania, plná penzia, 2 vstupenky do wellness, 2 liečebné procedúry na deň, vstupenka na 1 vstup do solnej jaskyne a konzultácia s lekárom. Pri predaji pobytu CK uplatní postup podľa osobitnej úpravy pre CK. Kúpeľné pobyty predáva vo vlastnom mene zákazníkom a na uskutočnenie cesty využíva plnenia iných zdaniteľných osôb.

Príklad:

CK1 pre svoju dcérsku spoločnosť CK2 organizuje balíky služieb cestovného ruchu pozostávajúce z obstaraných služieb ubytovania, stravovania a dopravy osôb a z poskytnutej vlastnej služby - činnosť sprievodcu. CK1 pri predaji obstaraných služieb cestovného ruchu pre CK2 uplatní postup podľa osobitnej úpravy pre CK. Pri vlastnej službe CK1 uplatní bežný režim dane.

Príklad:

Cestovná agentúra, platiteľ dane, (ďalej v príkladoch „CA“) obstarala pre zahraničných zákazníkov ubytovanie v ubytovacom zariadení na Slovensku a v Maďarsku. Zákazníci používajú vlastné motorové vozidlá, CA zabezpečuje len ubytovanie. CA pri predaji ubytovania zákazníkom uplatní postup podľa osobitnej úpravy pre cestovné kancelárie. Služba poskytnutá CA, aj keď je obmedzená na poskytovanie ubytovania, nemusí byť obmedzená na jedinú službu. Obstaraná služba cestovného ruchu (ubytovanie) súvisí s cestovaním, zahŕňa spravidla aj ďalšie služby ako sú informácie a rady CA o ubytovaní, uplatní sa postup podľa osobitnej úpravy pre CK.

Príklad:

CA so sídlom v tuzemsku obstarala na základe objednávky od CK z Českej republiky ubytovanie pre 10 osôb na 10 dní v Tatranskej Lomnici. CA pri predaji ubytovacích služieb uplatní postup podľa osobitnej úpravy pre CK; služba ubytovania nie je obmedzená len na jednu službu, spravidla zahŕňa aj informácie a rady CA pri výbere ubytovania a rezervácii ubytovania.

Príklad:

CA na základe objednávky tuzemskej zdaniteľnej osoby zabezpečuje pre jej zamestnancov autobusovú dopravu na trase Bratislava - Viedeň a späť. Dopravu osôb CA obstarala od slovenského dopravcu, platiteľa dane. V niektorých prípadoch CA zabezpečuje aj sprievodcu.

CA pri predaji obstaranej služby dopravy osôb uplatní postup podľa osobitnej úpravy pre cestovné kancelárie. Ak CA obstará službu sprievodcu, potom do ceny balíka obstaraných služieb cestovného ruchu zahŕňa aj obstarané služby sprievodcu. Ak CA poskytne vlastného sprievodcu, pri predaji tejto služby uplatní bežný režim dane.

Príklad:

CK kúpila miesta v lietadle - tzv. charterové letenky od leteckej spoločnosti. Ide o nepravidelné lety, ktoré využívajú CK. CK ponúka letecké pobyty v Turecku a na termíny uvedené v katalógu dopredu zabezpečila 40 miest v lietadle z Viedne do Turecka a späť. Obstarané charterové letenky, ktoré sa jej nepodarilo predat' v rámci vlastných zájazdov, predáva samostatne buď občanom alebo iným cestovným kanceláriám. Klientov, ktorí si tieto letenky zakúpia doplní do zoznamu cestujúcich. Ak CK voči klientom vystupuje vlastným menom, pri predaji samostatných charterových leteniek uplatní bežný režim dane, ak pri ich predaji neposkytuje žiadne ďalšie rady a informácie.

Príklad:

CK obstarala pre zamestnanca zdaniteľnej osoby ubytovanie na 4 noci v Paríži. CK pri predaji ubytovania uplatní postup podľa osobitnej úpravy pre cestovné kancelárie. Služba poskytnutá CK, aj keď je obmedzená na poskytovanie ubytovania, nemusí byť obmedzená na jedinú službu. Obstaraná služba cestovného ruchu (ubytovanie) súvisí s cestovaním a ak zahŕňa aj ďalšie služby ako sú informácie a rady CA o ubytovaní, uplatní postup podľa osobitnej úpravy pre CK.

Ak služba CK nezahŕňa aj ďalšie služby ako sú informácie a rady CK, pri predaji uplatní bežný režim dane, pričom je na preukázaní CK, že obstaranie služby ubytovania nie je sprevádzané ďalšími službami, napr. informácie a rady agenta.

Príklad:

CK nakupuje (obstaráva) ubytovanie a vstupenky na športové podujatie a predáva ich zákazníkom ako jednu službu. Ide o poskytnutie služby cestovného ruchu s povinnosťou uplatniť osobitnú úpravu. Obstaraná služba ubytovania je službou cestovného ruchu a obstarané vstupenky na športové podujatie sa stávajú službou cestovného ruchu z dôvodu, že sú predávané spoločne s obstaranou službou ubytovania.

Na samostatný predaj vstupeniek na podujatia (napr. kultúrne, športové, výstavy, veľtrhy) bez poskytnutia cestovných služieb sa osobitná úprava nevzťahuje. Súdny dvor EÚ v prípade C-31/10 Minerva Kulturreisen GmbH⁴ rozhodol, že čl. 26 šiestej smernice (čl. 306 - 310 smernice 112, § 65 zákona o DPH) sa neuplatní na samostatný predaj vstupeniek do opery prostredníctvom cestovnej kancelárie bez poskytovania cestovných služieb.

Príklad:

CK obstarala len vstupenky na veľtrh v Nitre a predáva ich svojim zákazníkom. V danom prípade nejde o poskytnutie služby cestovného ruchu, preto pri poskytnutí služby, ktorou je predaj obstaraných vstupeniek uplatňuje bežný režim dane. Predaj samotných vstupeniek bez poskytnutia cestovných služieb ako je ubytovanie alebo doprava osôb sa nepovažuje za službu cestovného ruchu.

Poskytovateľ cestovných služieb, ktorým je iný podnikateľský subjekt ako cestovná kancelária alebo cestovná agentúra

Postup podľa osobitnej úpravy pre cestovné kancelárie platí aj pre podnikateľský subjekt aj keď tento poskytovateľ nie je formálne cestovnou kanceláriou, ak vykonáva zhodné alebo podobné činnosti ako cestovná kancelária alebo cestovná agentúra.

V prípade, keď podnikateľský subjekt, ktorý za zaplatenie ceny **za balík služieb** poskytuje zákazníkovi jednak vlastné služby a aj služby poskytnuté tretími osobami (tzv. zmiešané plnenia), sa postup podľa čl. 26 šiestej smernice použije výhradne na služby dodávané tretími osobami, ak v rámci obstaraných (nakupovaných) služieb je prítomná služba cestovného ruchu, ktorou je ubytovanie a/alebo doprava (napr. C-291/03 už citovaný v odkaze 1 pod čiarou, C-308/96 a C-94/97).

Kritéria, kedy je opodstatnené uplatniť osobitnú úpravu pre cestovné kancelárie pri podnikateľskom subjekte inom ako je cestovná kancelária alebo cestovná agentúra, ktorý ako protihodnotu zaplatenia súhrnnej ceny za balík služieb ponúka svojim zákazníkom okrem vlastných služieb aj plnenia charakteru služieb spojených s cestou ako je doprava svojich zákazníkov a/alebo ich ubytovanie a preto, aby poskytol služby všeobecne súvisiace s týmto druhom činnosti, sa obracia na iné zdaniteľné osoby, Súdny dvor EÚ definoval v prípade C-308/96 a C-94/97 Madgett a Baldwin (citovaný v odkaze 2 pod čiarou) a C-200/04 iSt internationale Sprac-und Studienreisen GmbH (citovaný v odkaze 5 pod čiarou).

⁴ V prípade C-31/10 spoločnosť Minerva prevádzkuje cestovnú kanceláriu. Okrem iného kupovala vstupenky do opery a tie potom vo vlastnom mene a na vlastný účet predávala končným zákazníkom a cestovným kanceláriam, a to buď s ďalšími službami, ktoré poskytovala, t. j. s takými službami ako ubytovanie, prehliadky mesta s turistickým sprievodcom, kyvadlová doprava alebo pohostenie, alebo bez takýchto služieb. Minerva sa domnievala aj v súvislosti s prípadom C-163/91 Van Ginkel, že tým, že nakupuje a predáva vstupenky na podujatia prostredníctvom cestovnej kancelárie, je potrebné samotnú kúpu a predaj vstupeniek bez poskytnutia ďalšej cestovnej služby považovať za službu, pri ktorej sa uplatní osobitná úprava pre cestovné kancelárie, pretože predaj vstupeniek je podľa nej službou, ktorú ponúka vo svojom katalógu zájazdov a cestovných služieb. Podľa Súdneho dvora EÚ čl. 26 šiestej smernice (č. 305 smernice 112) je výnimka zo všeobecnej úpravy týkajúca sa základu dane pre niektoré plnenia cestovných kancelárií a usporiadateľov turistických zájazdov a ako výnimka zo všeobecnej úpravy smernice sa musí uplatňovať iba v rozsahu nevyhnutnom na dosiahnutie jeho cieľa. Cieľom osobitnej úpravy je prispôbiť uplatniteľné právo špecifikám činnosti cestovných kancelárií a usporiadateľov turistických zájazdov. Uplatnenie osobitnej úpravy na takú činnosť, kedy sa cestovná kancelária obmedzuje na predaj vstupeniek na podujatia bez poskytnutia cestovných služieb, by skreslilo hospodársku súťaž, keďže rovnaká činnosť by bola zdanená rôzne podľa toho, či hospodársky subjekt predávajúci vstupenky je alebo nie je cestovnou kanceláriou. Čl. 26 šiestej smernice sa má vykladať v tom zmysle, že sa neuplatní na samostatný predaj vstupeniek do opery prostredníctvom cestovnej kancelárie bez poskytovania cestovných služieb.

Prvým kritériom je skúmanie, či tento subjekt má súhrn vlastností podnikateľského subjektu, na ktorý sa vzťahuje osobitná úprava pre cestovné kancelárie, t. j. či tento subjekt vykonáva činnosti, ktoré sú zhodné s tými, ktoré vykonáva cestovná kancelária alebo organizátor zájazdov. Pre uplatnenie osobitnej úpravy pre cestovné kancelárie sa vyžaduje skúmanie, či tento subjekt koná vo svojom vlastnom mene, či používa pre plnenia, pri ktorých koná vlastným menom, obstarané tovary a služby ďalších zdaniteľných osôb a či v rámci obstaraných služieb poskytuje služby cestovného ruchu, ktorými sú ubytovanie a/alebo doprava.

V tejto súvislosti súdny dvor už rozhodol, že dôvody osobitnej úpravy uplatniteľnej na cestovné kancelárie a na usporiadateľov zájazdov stanovené článkom 26 šiestej smernice, sú tiež platné za predpokladu, že podnikateľský subjekt nie je cestovnou kanceláriou alebo organizátorom zájazdov vo všeobecnom zmysle, ktorý majú tieto slová, ale vykonáva zhodné alebo rovnaké plnenia v rámci inej činnosti. Ak v rámci balíka služieb ponúka tento subjekt služby cestovného ruchu spojené s dopravou svojich zákazníkov a/alebo s ich ubytovaním, a preto, aby poskytol služby všeobecne súvisiace s týmto druhom činnosti, sa obracia na iné zdaniteľné osoby, a pri ich predaji koná vo svojom mene, potom tento subjekt v rámci svojej činnosti vykonáva činnosti zhodné alebo aspoň porovnateľné s činnosťou cestovnej kancelárie alebo cestovnej agentúry v zmysle čl. 26 šiestej smernice.

Ak podnikateľský subjekt vykonáva zhodné/podobné činnosti ako cestovná kancelária alebo organizátor zájazdov, za týchto podmienok je ešte potrebné ďalej preskúmať, či pre plnenia realizované týmto subjektom, pre ktoré používa dodanie tovarov a služieb iných zdaniteľných osôb, je namieste uplatniť režim dane z pridanej hodnoty v súlade s čl. 26 šiestej smernice (čl. 306 a 307 smernice 112).

Druhým relevantným kritériom umožňujúcim uplatniť osobitnú úpravu pre cestovné kancelárie je kritérium vychádzajúce z posúdenia, či tento subjekt ponúkajúci služby zvyčajne súvisiace aj s cestami, pričom tieto služby obstaráva od tretích osôb, sú vzhľadom na vlastné plnenia tohto subjektu vo vzťahu doplnkovosti, resp. či tieto služby v porovnaní s ďalšími ponúkanými plneniami subjektu predstavujú/nepredstavujú bezvýznamnú časť sumy z celkového balíka služieb.

Z judikatúry Súdneho dvora EÚ vyplýva, že keď podnikateľský subjekt, ktorý formálne nie je cestovnou kanceláriou alebo organizátorom zájazdov, ponúka svojim zákazníkom bežne (obvykle) okrem vlastných služieb aj poskytovanie služieb cestovného charakteru ako sú doprava a/alebo pobyt, ktorých uskutočnenie nemôže byť zbavené citeľného dôsledku na poskytovaný balík služieb, tieto poskytnutia nemôžu byť porovnávané s poskytovaním služieb, ktoré sú čisto vedľajšie, resp. doplnkové. Tieto poskytnutia nepredstavujú jednoduchú bezvýznamnú časť vzhľadom na sumu zodpovedajúcu poskytnutiu služby súvisiacej s vlastnou službou, ktorú tento subjekt ponúka svojim zákazníkom (rozsudky už citované C-308/96 a C-94/97 body 23-27, 47 a C-200/04 body 22, 24 - 29, 48 a výrok). Za týchto okolností sa čl. 26 šiestej smernice uplatňuje na podnikateľský subjekt, ktorý ako protihodnotu zaplataenia za balík služieb ponúka obvykle (zvyčajne) svojim zákazníkom okrem poskytnutia vlastnej služby aj služby cestovného charakteru nakúpené od iných zdaniteľných osôb, ako je doprava a/alebo ubytovanie zákazníkov.

Príklad:

Reklamná agentúra, platiteľ dane:

a) na základe požiadavky iného platiteľa dane, organizuje akciu v Košiciach. V rámci akcie pre 150 osôb zamestnancov objednávateľa zabezpečuje cateringové služby, prenájom priestorov, zabezpečenie ozvučenia a osvetlenia miestností, kultúrny program, moderátora, hudobnú skupinu a rezerváciu ubytovania. Agentúra neposkytuje službu cestovného ruchu. Pri požadovaní úhrady uplatní bežný režim dane.

b) ak v rámci balíka služieb uvedených v písm. a) zabezpečí pre 150 zamestnancov platiteľa dane aj ubytovanie a dopravu osôb zo sídla zákazníka na miesto konania akcie a späť, pri požadovaní úhrady za všetky obstarané služby, uplatní postup podľa osobitnej úpravy pre CK.

c) v rámci balíka služieb uvedených v písm. a), obstará aj službu cestovného ruchu podľa požiadavky zákazníka, ktorou je ubytovanie len pre 10 osôb. Ak služba cestovného ruchu, v danom prípade obstaranie ubytovania, predstavuje z balíka iných obstaraných služieb nepatrnú časť sumy v porovnaní s ostatnými obstaranými službami

a pre zákazníka nepredstavuje ubytovanie cieľovú službu ako takú, pri požadovaní úhrady za zorganizovanie akcie uplatní agentúra bežný režim dane.

Príklad:

Vzdelávacia agentúra, platiteľ dane, ktorá nemá živnosť na výkon činnosti cestovnej kancelárie, ponúka slovenským študentom stredných škôl mesačné a dvojmesačné jazykové pobyty vo Francúzsku. V cene pobytu sú zahrnuté služby ako ubytovanie, stravovanie, školné, doprava do miesta študijného pobytu a späť. Tieto služby agentúra nakúpila (obstarala) od iných zdaniteľných osôb. Vzdelávacia agentúra vykonáva zhodné plnenia v rámci svojej ekonomickej činnosti ako CK. Organizuje kombinácie študijných resp. jazykových pobytov, ktoré ponúka na predaj zákaznikom. Vzdelávacia agentúra pri predaji jazykových pobytov uplatní osobitný režim pre CK. Súdny dvor EÚ v prípade C-200/04 iSt internationale Sprac-und Studienreisen GmbH⁵ rozhodol, že osobitná úprava sa vzťahuje aj na činnosť podnikateľského subjektu, ktorý bežne okrem poskytovania služieb súvisiacich s výchovou a jazykovým vzdelávaním svojich zákazníkov ponúka aj poskytovanie služieb cestovného charakteru, ktorých uskutočnenie nemôže byť zbavené citelného dôsledku na poskytovaný balík služieb.

Príklad:

Základná škola (ZŠ) si objednala v hoteli v rámci lyžiarskeho kurzu pre žiakov ubytovanie a polpenziu. Zároveň si objednala zabezpečenie týždenných lístkov na vlek, tzv. skipasov a zabezpečenie obedov v blízkosti lyžiarskeho vleku. Dopravu žiakov z hotela k lyžiarskemu vleku a späť si ZŠ zabezpečila autobusom obstaraným od dopravcu. Hotel pri poskytnutí vlastnej služby ubytovania a stravovania (raňajky a večere) uplatní bežný režim dane. Pri požadovaní úhrady za obstarané lístky na vlek a obstaraní obedov taktiež uplatní bežný režim dane v zmysle § 9 ods. 4 zákona o DPH.

Ak v danom prípade by hotel okrem služieb ako obstaranie tzv. skipasov (lístkov na vlek) a obedov obstaral aj zabezpečenie služby cestovného ruchu, ktorou je doprava žiakov z hotela k lyžiarskym vlekom a späť, pri požadovaní úhrady uplatní postup podľa osobitnej úpravy pre CK za celý balík obstaraných služieb (pozri rozsudok už citovaný pod čiarou 2 C-308/96 a C-94/97, bod 26).

⁵ iSt je spoločnosťou s ručením obmedzeným. V rámci svojho predmetu podnikania ponúka svojim zákazníkom programy nazvané „High School“ a „College“. Program „High School“ ponúka pre žiakov vo veku 15-18 rokov na obdobie troch, piatich alebo desiatich mesiacov jazykové vzdelávanie „high school“ alebo na obdobnej porovnateľnej škole v zahraničí. Ak sa program High School uskutoční v USA, tak žiak je prijatý počas pobytu do hostiteľskej rodiny, ktorá je vybraná v spolupráci s pridruženou miestnou organizáciou, ktorá spolupracuje s iSt. Osoba označená touto organizáciou slúži ako poradca tohto žiaka na mieste, kde sa škola nachádza a v mieste bydliska hostiteľskej rodiny. Prostredníctvom tej istej organizácie sa žiak môže spoločne s ďalšími žiakmi zúčastniť školských výmen, autobusových/leteckých zájazdov s cieľom navštíviť hostiteľskú krajinu. Balík služieb ponúkaných iSt zahŕňa spätný let do USA, sprievodcu, letecké spojenia v rámci Nemecka, letecké spojenia do USA, ubytovanie a stravu v hostiteľskej rodine, vyučovanie na vybranej škole, postaranie sa o žiaka pridruženou organizáciou a jej miestnymi spolupracovníkmi počas pobytu, prípravný materiál ako aj poistenie pre prípad zrušenia cesty. Program „College“ je určený pre študentov a maturantov. Tento program patrí pridruženej organizácii, ktorá platí za peňažných prostriedkov prijatých od iSt pre svoje služby, školské výdavky súvisiace s vybranou „college“ tak, že sú zabezpečené miesta pre účastníkov v „college“. Účastníci, ktorí si sami zabezpečia lety, nie sú ubytovaní a nemajú zabezpečené stravovanie v hostiteľských rodinách, ale vo vybranom „college“. Finančný úrad najprv uvedené služby posúdil ako „cestovné služby“, neskôr usúdil, že išlo o služby s cieľom výchovy a vzdelávania, ktoré mali byť oslobodené od DPH. Súdnemu dvoru EÚ (SD EÚ) bola položená prejudiciálna otázka, či sú splnené podmienky na použitie čl. 26 šiestej smernice, ak ide o hospodársky subjekt, ktorý oproti zaplateniu súhrnnej ceny ponúka svojim klientom programy nazvané „High School“ a „College“ s pobytom v zahraničí, ktoré usporiadateľ ponúka vo svojom mene a na uskutočnenie ktorých používa poskytovanie služieb iných zdaniteľných osôb.

Podľa SD EÚ pre zodpovedanie otázky treba skúmať, či spoločnosť iSt koná vo svojom vlastnom mene a či má súhrn vlastností hospodárskeho subjektu, na ktorý sa vzťahuje osobitný režim CK a pre svoje plnenia používa dodanie tovaru a služby ďalších zdaniteľných osôb. V tejto súvislosti SD EÚ rozhodol, že skryté dôvody osobitného režimu uplatniteľného na CK a na organizátorov turistických zájazdov sú tiež platné za predpokladu, že hospodársky subjekt nie je CK alebo organizátorom turistických zájazdov vo všeobecnom zmysle, ktorý majú tieto slová, ale vykonáva zhodné činnosti v rámci inej činnosti. Účinkom výkladu, ktorý obmedzuje uplatnenie čl. 26 šiestej smernice iba na hospodárske subjekty, ktorými sú CK a organizátori turistických zájazdov by totiž bolo to, že zhodné plnenia by boli v pôsobnosti rôznych ustanovení v závislosti od formálnych vlastností hospodárskeho subjektu (Madgett a Baldwin). Je nevyhnutné konštatovať, že v rámci svojich činností týkajúcich sa programu „High-School“ a „College“, iSt vykonáva činnosti zhodné alebo aspoň porovnateľné s činnosťami CK alebo organizátora turistických zájazdov. Táto obchodná spoločnosť ponúka plnenia charakteru služieb súvisiace s leteckou dopravou svojich zákazníkov a/alebo ich pobyty v hostiteľskom štáte, a preto, aby poskytla služby všeobecne súvisiace s týmto druhom činnosti, sa obracia na ďalšie zdaniteľné osoby v zmysle čl. 26 šiestej smernice, teda na miestnu pridruženú organizáciu a na letecké spoločnosti. Čl. 26 sa musí vykladať v tom zmysle, že sa uplatňuje na hospodársky subjekt, ktorý ponúka služby, akými sú programy „High-School“ a „College“, ktoré spočívajú v organizovaní jazykových ciest a štúdiá v zahraničí a ktorý ako protihodnotu zaplatenia balíka služieb poskytuje vo svojom vlastnom mene svojim zákazníkom pobyt v zahraničí od troch do desiatich mesiacov a s týmto cieľom využíva plnenia, ktoré majú charakter služieb od iných platiteľov.

Príklad:

Platiteľ dane na základe objednávky zákazníka, platiteľa dane, zorganizuje na území SR 3-dňovú konferenciu pre 100 zamestnancov objednávateľa v hoteli vo Vysokých Tatrách. V rámci organizovania konferencie zabezpečí resp. obstará dopravu účastníkov konferencie zo sídla spoločnosti na miesto konania, občerstvenie účastníkov po ceste, obstará ubytovanie a stravovanie v hoteli, vstupenky do divadla, zabezpečí prednášajúcich podľa požiadavky zákazníka, tlmočníka, jednu večeru mimo hotela pre účastníkov, prenajme miestnosť na konferenciu, ozvučenie. Provizia - odmena vrátane režijných nákladov organizátora konferencie je pevne stanovená.

Zorganizovanie konferencie pozostáva okrem iného z obstaraných služieb cestovného ruchu, ako ubytovanie a doprava, ktoré predáva zákazníkovi vo vlastnom mene. Pri predaji tzv. jednej služby cestovného ruchu, ktorá sa skladá zo všetkých obstaraných služieb, uplatní postup podľa osobitnej úpravy pre CK (pozri rozsudok už citovaný pod čiarou 5 C-200/04, bod 28).

Ak platiteľ dane okrem obstaraných služieb poskytne aj vlastnú službu, pri jej predaji uplatní bežný režim dane.

Ak by platiteľ dane konal v mene a na účet zákazníka, pre ktorého organizuje konferenciu, v tom prípade sa osobitná úprava pre CK na platiteľa dane nevzťahuje.

Príklad:

Materská spoločnosť, platiteľ dane, sa rozhodla pre 3 dcérske spoločnosti (spoločnosť A, B a C), platiteľov dane, zorganizovať 3 - dňovú firemnú akciu. Zorganizovaním akcie bola poverená dcérska spoločnosť A. Spoločnosť A obstarala vo vlastnom mene v hoteli na Štrbskom Plese pre všetkých zamestnancov dcérske spoločnosti a materskej spoločnosti vrátane svojich zamestnancov ubytovanie na 2 noci, stravovanie, cateringové služby, prenájom miestnosti, lektora a kultúrny program. Ďalej od dopravcu obstarala dopravu zamestnancov zo sídla spoločnosti do hotela a späť podľa požiadavky jednotlivých spoločností.

Spoločnosť A po skončení akcie rozúčtovala skutočné náklady vzťahujúce sa na zorganizovanie akcie jednotlivým spoločnostiam. Spoločnosť A pri požadovaní úhrady od materskej spoločnosti a spoločností B a C uplatní postup podľa osobitnej úpravy pre CK.

Ak pri rozúčtovaní sa suma obstaraných služieb pripadajúcich na jednotlivé 4 spoločnosti rovná celkovej sume obstaraných služieb, potom pri požadovaní úhrady prirážka CK je v sume nula.

Spoločnosť A prijala plnenia vzťahujúce sa aj na jej činnosť a pri splnení podmienok stanovených v § 49 - § 51 zákona o DPH má právo na odpočítanie dane z obstaraných služieb v alikvotnej časti, ale pri požadovaní úhrady od spoločností B, C a materskej spoločnosti s uplatnením osobitnej úpravy pre CK z obstaraných služieb si nemôže odpočítať daň.

Príklad:

Platiteľ dane, zaoberajúci sa okrem iného činnosťou organizovania vzdelávacích kurzov (školenie), zorganizoval dvojdnú vzdelávaciu aktivitu pre širokú verejnosť. V cene vzdelávania sú zahrnuté obstarané služby ubytovania v sume 20 eur, stravovania, študijný materiál, písacie potreby. Školenie sa uskutoční vo vlastných priestoroch organizátora podujatia a lektori - prednášajúci sú jeho zamestnanci. Suma obstaraných služieb a tovaru je vo výške 50 eur, vlastná služba (miestnosť, lektor) v sume 300 eur. Účastnícky poplatok na 1 účastníka je 400 eur vrátane vlastnej služby platiteľa dane.

Vzhľadom na judikatúru SD EÚ (napr. C-200/04 iST, bod 26,27 a 34, C-308/96 a C-94/97 bod 24 a 25), cieľom zákazníka je účasť na vzdelávacom kurze a služba cestovného ruchu, ktorou je ubytovanie predstavuje menšiu časť sumy z balíka služieb. Vzhľadom na menšiu časť sumy z balíka služieb a aj na ostatné plnenia tohto platiteľa dane nie je opodstatnené postupovať podľa osobitnej úpravy pre CK. Za týchto okolností poskytnuté služby od tretích osôb by boli vedľajšími vzhľadom na vlastné poskytovanie služieb.

Ak je podnikateľským subjektom, ktorý neprevádzkuje cestovnú kanceláriu alebo cestovnú agentúru, ale vykonáva zhodnú alebo porovnateľnú činnosť ako cestovné kancelárie a cestovné agentúry, obstaraná len jedna služba cestovného ruchu, ktorou je ubytovanie alebo doprava osôb, a táto činnosť zahŕňa napr. aj informácie a rady o výbere dovolenky, potom sa na tieto obstarané služby cestovného ruchu vzťahuje osobitná úprava pre cestovné kancelárie. V prípade C-163/91 Van Ginkel Súdny dvor EÚ rozhodol, že ak agent cestovnej kancelárie, ktorý svojim zákazníkom vo svojom katalógu ponúka tzv. „motoristickú dovolenku“, v rámci ktorej obstaráva len jednu službu, ktorou je ubytovanie, pričom doprava zákazníka nie je dohodnutá prostredníctvom tohto agenta, nie je to postačujúce na vylúčenie takýchto služieb poskytnutých takýmto podnikom z oblasti uplatnenia osobitnej úpravy pre cestovné kancelárie. Skutočnosť, že agent cestovnej kancelárie poskytuje zákazníkovi len rekreačné

ubytovanie, služba poskytnutá agentom, aj keď je v posudzovanom prípade obmedzená na poskytnutie ubytovania, nemusí byť obmedzená na jedinú službu, nakoľko môže zahŕňať informácie a rady agenta pri výbere dovolenky a rezerváciu ubytovania. Preto neexistuje dôvod vylúčiť takéto služby z oblasti uplatnenia čl. 26 šiestej smernice (čl. 306-310 smernice 112). Z cit. rozsudku vyplýva, že ustanovenia čl. 26 šiestej smernice sa uplatňujú bez rozlíšenia medzi agentom cestovnej kancelárie a usporiadateľom zájazdov, a pod agentom cestovnej kancelárie sa rozumie aj usporiadateľ zájazdov (pozri bližšie odkaz pod čiarou⁶).

Príklad:

Platiteľ dane, ktorý dodáva stavebné a montážne práce na území celého Slovenska, využíva na tento účel svojich zamestnancov, ale aj subdodávateľské firmy. Platiteľ dane v zmysle dohody so subdodávateľom obstará ubytovanie aj pre jeho zamestnancov v turistickej ubytovni počas výkonu montážnych prác vykonávanými týmito zamestnancami. Platiteľ dane pri obstaraní služby ubytovania a následnej prefakturácii ubytovania subdodávateľovi uplatní bežný režim dane (§ 9 ods. 4 zákona o DPH), ak nevykonáva rovnaké transakcie v kontexte inej činnosti podobnej špecifikám činností cestovných kancelárií a organizátorov zájazdov, neorganizuje cestovanie, neposkytuje zákazníkovi ďalšie informácie a služby súvisiace s cestou.

Príklad:

Hotel, platiteľ dane, na základe zmluvy s prevádzkovateľom vlekov a lanoviek predáva vlastným menom zákazníkovi tzv. zvýhodnený skipas (lístok na poskytnutie služby využitia vlekov). Okrem toho svojmu zákazníkovi neobstaráva a ani neposkytuje žiadnu službu cestovného ruchu ako je napr. obstaranie ubytovania a/alebo doprava osôb.

Ak činnosť hotela spočíva len v obstaraní skipasov od poskytovateľa uvedených služieb a ich následného predaja vlastným menom klientom, hotel neposkytuje „cestovnú službu“, preto na túto činnosť sa uplatňovanie osobitnej úpravy podľa § 65 zákona o DPH nevzťahuje. Táto činnosť sa neodlišuje od činnosti ostatných komerčných predajcov lístkov a/alebo tzv. skipasov, na základe ktorých je klient podľa jeho požiadavky oprávnený využívať vleký v lyžiarskych zariadeniach prevádzkovaných zmluvným prevádzkovateľom.

Dopravná spoločnosť, ktorá prevádzkuje autobusovú dopravu, tým, že poskytuje autobusovú dopravu cestovným kanceláriám vlastnými dopravnými prostriedkami alebo prostredníctvom tretích osôb a neposkytuje žiadne ďalšie služby, ako je ubytovanie, sprievodcovská činnosť alebo poradenstvo, pri obstaraných službách dopravy neuskutočňuje plnenia, na ktoré sa vzťahuje osobitná úprava pre cestovné kancelárie (prípád C-220/11 Star Coaches⁷).

⁶ V už cit. rozsudku C-31/10 Súdny dvor EÚ uvádza, že z rozsudku Van Ginkel (C-163/91) nemožno vyvodit' záver, že na každú službu, ktorú poskytla cestovná kancelária sa uplatní osobitná úprava stanovená v čl. 26 šiestej smernice. Súdny dvor EÚ v rozsudku Van Ginkel rozhodol, že vyňatie služieb cestovného ruchu z pôsobnosti čl. 26 šiestej smernice z dôvodu, že tieto služby zahŕňajú iba ubytovanie a nie dopravu cestujúceho, by viedlo k zložitému daňovému systému, v ktorom by pravidlá uplatňovania DPH záviseli od súčastí služieb ponúkaných cestujúcemu. Súdny dvor v rozsudku Van Ginkel nerozhodol o tom, že na akúkoľvek službu, ktorú poskytla CK a ktorá nesúvisí s cestovaním sa uplatní osobitná úprava stanovená v čl. 26 šiestej smernice, ale o tom, že poskytnutie ubytovania prostredníctvom cestovnej kancelárie patrí do pôsobnosti čl. 26 šiestej smernice, aj keď táto služba zahŕňa len ubytovanie a nie dopravu. Z rozsudku Van Ginkel vyplýva, že služba, pokiaľ nezahŕňa služby cestovného ruchu, najmä ubytovanie a dopravu, nespadá do pôsobnosti čl. 26 šiestej smernice. Služba poskytnutá cestovným agentom, aj keď je obmedzená na poskytovanie ubytovania, nemusí byť obmedzená na jedinú službu, nakoľko môže zahŕňať služby ako informácie a rady agenta pri výbere dovolenky a rezerváciu ubytovania.

⁷ Spoločnosť Star Coaches prevádzkuje autobusovú prepravu osôb. Prepravu zabezpečuje buď vlastnými autobusmi alebo prostredníctvom subdodávateľov. Jej zákazníkmi sú výhradne cestovné kancelárie so sídlom v ČR alebo v iných členských štátoch. Spoločnosť voči svojim zákazníkovi vystupuje vždy vo vlastnom mene. Pokiaľ prepravu osôb zabezpečuje prostredníctvom subdodávateľov, uplatňuje bežný režim dane (nárokuje si odpočet dane na vstupe a vystavuje faktúru s DPH). Finančný úrad dospel k záveru, že spoločnosť poskytuje cestovné služby a mala uplatňovať osobitnú úpravu pre cestovné kancelárie. Táto spoločnosť neposkytuje žiadnu službu, ako je ubytovanie alebo informácie, konzultácie a pod. Vychádzajúc z rozsudku Madgett a Baldwin body 20,21 ako aj C-200/04 bod 22 nie je vylúčené, aby sa na služby autobusového dopravcu, ktorý v prípade, keď nepoužíva vlastné autobusy, využíva prepravné služby subdodávateľov, platiteľov dane, vzťahovala osobitná úprava pre CK. Okolnosť, že takéto služby nezahŕňajú ubytovacie služby nestačí na vylúčenie toho, aby spadali do pôsobnosti tohto ustanovenia. Avšak v súlade s prístupom, ktorý zvolil SD EÚ v prípade rozsudku Van Ginkel, je však potrebné, aby sa tieto služby neobmedzovali na jednu službu a popri preprave zahŕňali aj ďalšie služby, ako je poskytovanie informácií a konzultácií týkajúcich sa sortimentu ponúk dovolenky a rezervácie ciest autobusom. Vnútroštátny súd ČR výslovne uviedol, že spoločnosť poskytuje iba prepravné služby bez akýchkoľvek ďalších služieb. Z uvedeného vyplýva, že služby poskytované touto spoločnosťou, nie sú v nijakom prípade totožné so službami ponúkanými CK. Súdny dvor EÚ rozhodol, že prepravná spoločnosť, ktorá iba zabezpečuje prepravu osôb tým, že poskytuje autobusovú prepravu cestovným kanceláriám a neposkytuje žiadne ďalšie služby, ako je ubytovanie, sprievodcovská činnosť alebo poradenstvo, neuskutočňuje plnenia, na ktoré sa vzťahuje osobitná úprava pre cestovné kancelárie podľa čl. 306 smernice 112.

Príklad:

Dopravná spoločnosť, platiteľ dane, v rámci svojej činnosti vykonáva pre CK (alebo aj pre iné osoby) dopravu osôb do Chorvátska a späť, a to vlastnými autobusmi, kedy koná vo svojom mene na svoj účet, alebo subdodávateľsky, kedy koná voči zákazníkom vlastným menom. Dopravná spoločnosť v prípade poskytnutia dopravy prostredníctvom tretej osoby (subdodávateľom), uplatní bežný režim dane, ak dopravná spoločnosť neposkytuje popri doprave osôb žiadne ďalšie služby, ako je napr. ubytovanie, sprievodcovská služba, poskytovanie informácií a konzultácii týkajúcich sa sortimentu dovolení a služieb súvisiacich s cestou, neorganizuje cestovanie, neponúka balíky takýchto služieb zákazníkom, t. j. ak nevykonáva obdobnú činnosť ako CK alebo CA.

Príklad:

Platiteľ dane obstaral cestovné lístky na vlak vrátane miestenky pre dcérsku spoločnosť SK1. Platiteľ dane pri požadovaní úhrady od SK1 uplatní bežný režim dane. Doprava osôb je službou cestovného ruchu, ale ak platiteľ dane popri zabezpečení dopravy osôb neposkytuje zákazníkovi žiadne ďalšie služby súvisiace s cestou, neorganizuje cestovanie, neposkytuje informácie o ceste, osobitná úprava pre CK sa na neho nevzťahuje.

1.2. Miesto dodania pri uplatnení osobitnej úpravy

Tak ako už vyplýva z vyššie uvedeného, transakcie, ktoré cestovná kancelária uskutoční v súlade s podmienkami ustanovenými v § 65 ods. 1 zákona o DPH na uskutočnenie cesty, sa považujú za **dodanie jednej služby cestovného ruchu zákazníkovi**. Zákon o DPH v § 65 ods. 1 zákona o DPH v súlade s čl. 308 smernice 112 osobitne určuje miesto dodania tejto jednej služby cestovného ruchu (tzv. balík služieb cestovného ruchu, zájazd, ubytovanie). V zmysle § 65 ods. 1 zákona o DPH jedna služba cestovného ruchu poskytnutá zákazníkovi je predmetom dane v členskom štáte, v ktorom má zdaniteľná osoba sídlo alebo prevádzkareň, z ktorej službu dodala. Z uvedeného vyplýva, že miestom dodania tejto služby cestovného ruchu je to miesto, skadiaľ sa služba poskytuje, to znamená, že sa zdaní v členskom štáte, v ktorom má cestovná kancelária zriadené sídlo svojej ekonomickej činnosti alebo kde má prevádzkareň, ak službu cestovného ruchu predáva zo svojej prevádzkarne.

Príklad:

CK so sídlom v tuzemsku predáva balík služieb cestovného ruchu (zájazdy) zo svojho sídla. Daná služba je predmetom dane v tuzemsku bez ohľadu na postavenie zákazníka. Ak CK má zriadenú prevádzkareň napr. v Českej republike, z ktorej dodáva službu cestovného ruchu, miestom dodania tejto služby je v Českej republike.

Príklad:

CK z Dánska si objednala u platiteľa dane so sídlom v tuzemsku (SK) obstaranie ubytovania a stravovania pre 10 osôb na 3 noci v Bratislave a na 1 noc v Poľskej republike. Na SK platiteľa dane sa pri predaji obstaraných služieb cestovného ruchu vzťahuje osobitná úprava pre CK. Miestom dodania jednej služby cestovného ruchu je tuzemsko.

1.3. Odpočítanie dane alebo vrátenie dane

Platiteľ dane, ktorý uplatňuje osobitnú úpravu pre cestovné kancelárie, **nemôže odpočítať daň** zo služieb cestovného ruchu obstaraných od iných osôb (§ 65 ods. 2 zákona o DPH). V zmysle čl. 310 smernice 112 z obstaraných služieb cestovného ruchu a tovaru na účel uskutočnenia cesty cestovná kancelária **nemôže odpočítať daň ani uplatniť nárok na vrátenie dane z iného členského štátu**, ak pri ich predaji uplatňuje osobitnú úpravu pre cestovné kancelárie. Žiadna z členských krajín Európskej únie (EÚ) neumožňuje zo služieb obstaraných v tomto členskom štáte v súlade s čl. 310 smernice 112 vrátenie dane cestovnej kancelárii, ktorá používa tieto služby na účel uskutočnenia cesty s uplatnením osobitnej úpravy.

Keďže pri službách obstaraných od iných zdaniteľných osôb na účely uskutočnenia cesty si nemôže cestovná kancelária odpočítať daň, neuvádza ich ani do daňového priznania. Ak však cestovná kancelária napr. obstará službu od zahraničnej osoby, pri ktorej je osobou povinnou platiť daň v tuzemsku príjemca plnenia napr. v zmysle § 69 ods. 3 zákona o DPH, v daňovom priznaní v príslušných riadkoch, v ktorých sa uvádzajú výstupné plnenia, uvedie základ dane za obstaranú službu (fakturovaná cena bez dane) a daň zo služby, ktorú platí príjemca,

prislúchajúcu k základu dane tejto služby. Ani v tomto prípade však platiteľovi dane nárok na odpočítanie dane nevzniká.

Príklad:

CK so sídlom v tuzemsku ponúka zákazníkom 10 – dňový letecký zájazd do Grécka. Zájazd zahŕňa obstarané služby ubytovania vrátane polpenzie v sume 500 eur vr. dane od gréckeho dodávateľa a leteckú dopravu za 120 eur. Cestovná kancelária z obstaraných služieb nemôže požadovať vrátenie dane uplatnenej gréckym dodávateľom.

Zákaz odpočítania dane sa nevzťahuje na prijaté zdaniteľné plnenia, ktoré nie je možné zahrnúť do služieb cestovného ruchu, pri ktorých sa uplatňuje osobitná úprava. Cestová kancelária môže pri kúpe tovarov a služieb vzťahujúcich sa na prevádzku samotnej cestovnej kancelárie odpočítať daň po splnení podmienok stanovených v § 49 – § 51 zákona o DPH (napr. pri kúpe tovarov na vybavenie cestovnej kancelárie, nájomné, telekomunikačné služby, energie a iné režijné náklady). Ak cestovná kancelária v rámci svojej živnosti predáva aj predmety súvisiace s cestovným ruchom napr. mapy, cestovné poriadky, pohľadnice, spomienkové predmety, atď., pri ich nákupe po splnení podmienok stanovených v § 49 - § 51 zákona o DPH si môže uplatniť odpočítanie dane a pri ich predaji uplatní daň na výstupe. Pri kúpe predmetov do hodnoty 17 eur bez dane za jeden kus, ktoré následne použije na bezodplatné dodanie na obchodné účely (napr. bezodplatné dodanie reklamných predmetov na obchodné účely), si môže uplatniť odpočítanie dane, ak jej činnosť podlieha dani. Bezodplatné dodanie tovaru na obchodné účely, ak jeho hodnota za 1 ks nepresiahne 17 eur bez dane sa nepovažuje za dodanie tovaru za protihodnotu.

Ak cestovná kancelária poskytuje v rámci balíka služieb cestovného ruchu aj vlastnú službu, napr. ubytovanie a stravovanie vo vlastnom zariadení, dopravu osôb vlastným dopravným prostriedkom, poskytnutie vlastného sprievodcu, atď., tieto zdaňuje bežným režimom dane. Cestovná kancelária pri prijatí služieb a tovarov od platiteľov dane príp. osôb identifikovaných pre daň v inom členskom štáte súvisiacich s poskytovaním vlastnej služby, si môže po splnení podmienok stanovených v § 49 – § 51 zákona o DPH uplatniť odpočítanie dane príp. vrátenie dane po splnení podmienok stanovených v zákone o DPH.

Ak cestovná kancelária uskutočňuje činnosti, ktoré sú oslobodené od dane podľa § 28 – § 42 zákona o DPH, z prijatých tovarov a služieb vzťahujúcich sa na túto činnosť si nemôže odpočítať daň, s výnimkou poisťovacích služieb podľa § 37 a finančných služieb podľa § 39, ak sú poskytnuté zákazníkovi, ktorý nemá sídlo, miesto podnikania, prevádzkareň ani bydlisko na území EÚ (§ 49 ods. 3 prvá veta zákona o DPH).

Ak cestovná kancelária uskutočňuje činnosti oslobodené od dane, pri ktorých nemá nárok na odpočítanie dane (napr. sprostredkúva poistenie zákazníkov mene a na účet poisťovne) a zároveň uskutočňuje aj činnosti s nárokom na odpočítanie dane, pri výpočte pomernej výšky dane, ktorú si môže odpočítať z prijatých tovarov a služieb vzťahujúcich sa na túto činnosť, je povinná postupovať podľa § 50 zákona o DPH (§ 49 ods. 4 zákona o DPH).

Ak je cestovná kancelária povinná postupovať pri odpočítaní dane podľa § 50 zákona o DPH, **pri výpočte koeficientu neuvádza do čitateľa ani do menovateľa služby cestovného ruchu obstarané od iných osôb** (§ 65 ods. 5 zákona o DPH). Z uvedeného vyplýva, že výšku koeficientu neovplyvňujú obstarané (nakúpené) služby od iných osôb, pri predaji ktorých je platiteľ dane povinný uplatniť osobitnú úpravu uplatňovania dane pre cestovné kancelárie.

Aké údaje sa pri výpočte koeficientu uvádzajú do čitateľa a menovateľa upravuje § 50 ods. 2 zákona o DPH. V prípade uplatnenia osobitnej úpravy pre cestovné kancelárie, do čitateľa a menovateľa koeficientu sa uvádza kladný rozdiel, ktorý predstavuje prirážku cestovnej kancelárie bez dane zistenú podľa § 65 ods. 3 zákona o DPH. Ak prirážka podlieha dani z pridanej hodnoty, do čitateľa a menovateľa koeficientu sa uvádza suma prirážky bez dane z poskytnutia služby cestovného ruchu. Ak je prirážka cestovnej kancelárie oslobodená od dane, platiteľ dane ju pri výpočte koeficientu taktiež uvádza v čitateli a v menovateli koeficientu.

1.4. Základ dane, vznik daňovej povinnosti (§ 65 ods. 3, 4, 6 a 10 – 12 zákona o DPH)

Základ dane a daň

Pri predaji služieb cestovného ruchu sa uplatňuje osobitný spôsob určenia základu dane. S účinnosťou od 1.1.2020 základom dane pri predaji služieb cestovného ruchu je kladný rozdiel medzi celkovou predajnou cenou požadovanou od zákazníka a skutočnými nákladmi cestovnej kancelárie za služby cestovného ruchu obstarané od iných osôb. Ak v čase vzniku daňovej povinnosti nie sú známe skutočné náklady, základ dane sa určí ako rozdiel medzi celkovou predajnou cenou požadovanou od zákazníka a predpokladanými nákladmi cestovnej kancelárie za služby cestovného ruchu obstarané od iných osôb (§ 65 ods. 3 zákona o DPH). Tento rozdiel predstavuje prirážku cestovnej kancelárie, ktorá sa považuje za cenu s daňou. Ak je rozdiel nulový alebo záporný, je základom dane nula.

Ak napr. pri vzniku daňovej povinnosti vychádza platiteľ dane pri určení základu dane (prirážky) z predpokladaných nákladov za obstarané služby a následne po vzniku daňovej povinnosti vznikne rozdiel medzi základom dane pôvodne zisteným z predpokladaných nákladov za obstarané služby a základom dane cestovnej kancelárie zisteným zo skutočných nákladov vynaložených za obstarané služby, s účinnosťou od 1.1.2020 platiteľ dane postupuje podľa § 65 ods. 10 – 12 zákona o DPH, ktoré upravujú postup pri oprave základu dane (bližšie pozri časť Oprava základu dane a dane). Doplnenie právnej úpravy zosúladzuje ustanovenie § 65 zákona o DPH s čl. 308 smernice 112 a zároveň reaguje na rozsudok Súdneho dvora EÚ v prípade C-422/17 Skarpa Travel sp.z o.o. (body 38-48).

Podľa čl. 308 smernice 112 základom dane za jednu službu cestovného ruchu poskytnutú cestovnou kanceláriou je v zmysle čl. 226 ods. 8 smernice 112 (§ 74 ods. 1 písm. g) zákona o DPH) prirážka cestovnej kancelárie, t. j. rozdiel medzi celkovou predajnou cenou, ktorú zaplatí zákazník a skutočnými nákladmi cestovnej kancelárie za tovary a služby, ktoré dodávajú a poskytnú iné zdaniteľné osoby, ak tieto transakcie priamo slúžia v prospech zákazníka.

„Celková predajná cena požadovaná od zákazníka“ (§ 65 ods. 3 zákona o DPH) pozostáva zo všetkých zložiek, ktoré tvoria protihodnotu - odplatu za službu. Ak predajná cena obsahuje cenu služieb obstaraných (nakupovaných) od tretích osôb a aj vlastné služby poskytované v rámci vlastných zdrojov cestovnej kancelárie, pri výpočte základu dane, tzv. prirážky cestovnej kancelárie, do predajnej ceny nevchádza cena vlastnej služby cestovnej kancelárie. Osobitná úprava sa vzťahuje len na služby obstarané od tretích strán.

Pojem „celková predajná cena požadovaná od zákazníka“ na účely stanovenia základu dane je potrebné chápať tak, že pre účely výpočtu základu dane sa nevyklučuje časť odplaty, ktorú cestovnej kancelárii hradila tretia strana a nie zákazník. Výkladom základu dane v súvislosti s čiastočnou úhradou predajnej ceny treťou osobou (sprostredkovateľom) u organizátora zájazdov sa zaoberal Súdny dvor EU v prípade C-149/01 First Choice Holidayc plc Holidayc plc.⁸

⁸ First Choice Holidays (tour operátor) organizovala dovolenkové balíky tak, že kombinovala rôzne komponenty, ktoré nakúpila od iných osôb. Predaj finálneho produktu nechávala na CK, sprostredkovateľa, ktorá zájazdy predávala na základe dohody. Dohody neobsahovali žiadne ustanovenie, ktoré by stanovilo cenu zájazdu, za ktorú ich môže CK predávať. CK ich predávala aj za nižšie ceny ako ceny publikované v katalógoch tour operátora. CK bežne dávala zľavy na zájazdy bez toho, aby vopred žiadala o povolenie. Z dohody však vyplývalo, že tour operátor má od CK dostať plnú cenu uvedenú v katalógu, CK má dostať províziu (odmenu) za predaj, spravidla 10 % z ceny uvedenej v katalógu. SD EÚ uvádza, že čl. 26 zavádza výnimku zo všeobecných pravidiel o základe dane v súvislosti s určitými operáciami CK a tour operátorov. Výnimka z bežných pravidiel, čl. 26 sa musí aplikovať len natoľko, nakoľko je to nutné v záujme dosiahnutia jej cieľa. Čl. 26(2) má za cieľ zabrániť ťažkostiam a poskytnúť zjednodušenú metódu na odpočet dane v ktoromkoľvek ČŠ, kde bola vybraná. Dosiahnutie toho cieľa si nevyžaduje odchýlku od pravidla stanoveného v čl. 11A(1)(a) (§ 22 ods.1 zákona o DPH), ktoré pre účely určenia základu dane, poukazuje na odplatu, ktorú dostal alebo má dostať dodávateľ od zákazníka alebo tretej strany. Odplata v zmysle čl. 11A(1)(a) je subjektívna hodnota, čo znamená hodnota skutočne prijatá v každom konkrétnom prípade. Daňový základ v prípade služby je všetko, čo predstavuje odplatu za službu, a preto musí byť priamy súvis medzi službou a prijatou odplatou. Táto väzba preto musí byť prítomná aj vtedy, keď časť odplaty je od tretej strany. Dodatočná suma, ktorú zaplatila CK tour operátorovi predstavuje podmienku pod ktorou tour operátor poskytuje svoje služby a provízia pre CK sa počíta z celej ceny dovolenky uvedenej v katalógu. Preto existuje priama väzba medzi dodatočnou čiastkou, ktorú zaplatila tretia strana a poskytnutím služieb zákazníkovi. Táto čiastka je zahrnutá v odplate za poskytnuté služby, ktoré prijal tour operátor, a teda v celej čiastke, ktorú má zaplatiť cestujúci v zmysle čl. 26(2). Nemožno ju pokladať za odplatu za službu, ktorú CK poskytol tour operátor spočívajúcu v tom, že CK umožnil predaj dovolenky za zníženú cenu. Čl. 26(2) šiestej smernice (čl.308 smernice 112) sa musí vykladať v tom zmysle, že celková čiastka, ktorú má zákazník zaplatiť v zmysle cit. ustanovení, zahŕňa dodatočnú čiastku, ktorú CK ako sprostredkovateľ v mene tour operátora musí, v situácii ako bola prejednaná, zaplatiť tour operátorovi navyše ceny, ktorú zaplatil cestujúci, pričom výška tej čiastky zodpovedá zľave, ktorú CK poskytla cestujúcemu z ceny dovolenky uvedenej v brožúre tour operátora.

Služby obstarané od tuzemských a zahraničných zdaniteľných osôb (tretích osôb) vstupujú na účely výpočtu základu dane v cenách vrátane dane z pridanej hodnoty prípadne inej obdobnej dane uplatnenej poskytovateľmi služieb. Ak je cestovná kancelária povinná pri obstaranej službe platiť v tuzemsku daň podľa § 69 ods. 2 alebo 3 zákona o DPH, pri výpočte základu dane do súčtu cien obstaraných služieb od zahraničných zdaniteľných osôb vstupuje aj daň z pridanej hodnoty, ktorú je povinná platiť. Daň z pridanej hodnoty, ktorú je cestovná kancelária povinná platiť je nákladovou položkou cestovnej kancelárie. Ide o služby dodané zdaniteľnou osobou z iného členského štátu alebo z tretieho štátu s miestom dodania v tuzemsku podľa § 15 ods.1 zákona o DPH (napr. služby sprievodcu, tlmočníka, animátora poskytnuté zahraničnou zdaniteľnou osobou). Cestovná kancelária v zmysle § 65 ods. 2 zákona o DPH nemôže odpočítať daň pri službách obstaraných od iných zdaniteľných osôb na účel uskutočnenia cesty.

Uvedené znamená, že ak cestovná kancelária obstará služby cestovného ruchu od zdaniteľnej osoby:

- ktorá je platiteľom dane, nemôže si pri ich prijatí uplatniť odpočítanie dane a pri ich predaji zahŕnie do výpočtu základu dane cenu obstaraných služieb s daňou,
- ktorá nie je platiteľom dane, zahŕnie do výpočtu základu dane cenu obstaranej služby vo výške, za ktorú službu obstarala,
- z iného členského štátu alebo z tretieho štátu, zahŕnie do výpočtu základu dane cenu obstaranej služby vo výške, za ktorú službu obstarala. Ak bola k cene dodanej služby uplatnená daň platná v štáte dodávateľa služby, do kalkulácie ceny sa zahŕňa cena obstaranej služby vrátane dane. Ak bola cestovnou kanceláriou (príjemcom plnenia) uplatnená daň v tuzemsku napr. v zmysle § 69 ods. 3 zákona o DPH, pri výpočte základu dane vchádza do súčtu cien obstaraných služieb od zahraničných osôb aj daň z pridanej hodnoty platená príjemcom plnenia.

Ak pri predaji služby cestovného ruchu alebo z prijatia platby pred dňom jej poskytnutia vznikne daňová povinnosť a cestovná kancelária ešte neobdržala doklad – faktúru za obstarané služby cestovného ruchu od iných osôb, na účely výpočtu základu dane, tzv. prirážky cestovnej kancelárie vychádza z cien dohodnutých s poskytovateľmi služieb, t. j. z nákladov, ktoré sú uplatnené v ponukovej nákupnej cene. Ak v tomto prípade po vzniku daňovej povinnosti vznikne rozdiel medzi pôvodným základom dane a základom dane zisteným zo skutočne vynaložených nákladov za obstarané služby cestovného ruchu od iných osôb, cestovná kancelária pri oprave základu dane s účinnosťou od 1.1.2020 postupuje podľa § 65 ods. 10 - 12 zákona o DPH (pozri bližšie časť Oprava základu dane a dane - § 65 ods.10 - 12 zákona o DPH).

Provízia (odmena) zaplatená platiteľom dane za sprostredkovanie predaja služby cestovného ruchu sa pri výpočte základu dane podľa § 65 ods. 3 zákona o DPH nezahŕňa do súčtu cien obstaraných služieb cestovného ruchu od iných osôb. Do výpočtu základu dane sa napr. nezahŕňa ani provízia prijatá od poisťovne za poistenie zákazníka, kedy cestovná kancelária koná v mene a na účet poisťovne. Provízia prijatá cestovnou kanceláriou od poisťovne za sprostredkovanie poistenia je oslobodená od dane v zmysle § 37 zákona o DPH.

Príklad:

CK má vo svojej ponuke 10-dňový zájazd v Tatranskej Štrbe v cene 800 eur. Predajná cena obsahuje obstarané služby ubytovania a stravovania od platiteľa dane v sume 460 eur vrátane DPH a dopravu autobusom z letiska do hotela a späť od neplatiteľa dane v celkovej sume 40 eur. CK si nemôže z prijatých služieb od platiteľa dane odpočítať daň.

Základ dane, tzv. prirážka CK sa určí nasledovne: predajná cena mínus súčet cien služieb obstaraných od iných osôb = 800 - (460+40) = 300 eur. Takto vypočítaná prirážka CK sa považuje za cenu s daňou.

Príklad:

CK ponúka 5 dňový zájazd do Chorvátska v sume 500 eur. V predajnej cene sú zahrnuté obstarané služby ubytovania a polpenzia v hoteli v Chorvátsku v sume 350 eur a vlastná služba CK - autobusová doprava osôb z Bratislavy do Chorvátska a späť v sume 50 eur.

Základ dane, tzv. prirážka CK = celková predajná cena obstaraných služieb mínus obstarané služby cestovného ruchu = (500-350) = 150 eur. Všetky obstarané služby sú vykonané na území EÚ, preto prirážka CK v sume 150 eur obsahuje aj daň z pridanej hodnoty.

Vznik daňovej povinnosti a zdaňovanie tzv. prirážky cestovnej kancelárie

Daňová povinnosť pri predaji služby cestovného ruchu zákazníkovi v zmysle § 65 ods. 4 zákona o DPH vzniká dňom poskytnutia poslednej služby. V prípade, že zákazník zaplatí za službu cestovného ruchu pred poskytnutím poslednej služby, vzniká daňová povinnosť z každej platby dňom prijatia platby zo základu dane zisteného podľa § 65 ods. 3 zákona o DPH v pomernej výške vzťahujúcej sa na rozsah prijatej platby.

Prirážka cestovnej kancelárie, ak sú služby cestovného ruchu obstarané od iných osôb poskytované:

- na území Európskej únie (v tuzemsku a v iných členských štátoch), podlieha dani z pridanej hodnoty,
- mimo územia Európskej únie (tretie štáty), je oslobodená od dane,
- čiastočne mimo územia Európskej únie a čiastočne na území Európskej únie, je oslobodená od dane v pomernej výške vzťahujúcej sa na služby poskytované mimo územia Európskej únie a podlieha dani z pridanej hodnoty v pomernej výške vzťahujúcej sa na služby poskytované na území Európskej únie.

Prirážka cestovnej kancelárie vypočítaná podľa § 65 ods. 3 zákona o DPH sa zdaní, resp. je oslobodená od dane v závislosti od toho, kde je služba, ktorú cestovná kancelária obstarala od iných osôb, poskytovaná. Skutočnosť komu bola poskytnutá služba cestovného ruchu (občanovi alebo podnikateľovi zo SR, z iného členského štátu alebo z tretieho štátu) nemá vplyv na posúdenie, či sa prirážka cestovnej kancelárie zdaní alebo oslobodí od dane.

Príklad:

CK ponúka zájazd do Nizkých Tatier. Cena zájazdu je 450 eur. Od iných platiteľov dane obstarala služby ubytovania, stravovania a autobusovú dopravu osôb na území SR v celkovej sume 340 eur, v tom daň 56,67 eur. CK nemá právo na odpočítanie dane z obstaraných služieb. CK zdaní rozdiel medzi celkovou predajnou cenou zájazdu a súčtom cien služieb obstaraných od iných osôb vrátane dane. Obstarané služby sú poskytované v tuzemsku. Základ dane vrátane dane, tzv. prirážka CK je vo výške 110 eur (450-340). Obstarané služby od iných osôb sú poskytované na území EÚ, preto prirážka CK podlieha dani v tuzemsku. Daň, ktorú je povinný platiť dane odviešť z prirážky CK, je v sume 18,33 eur (110x20):120. Daňová povinnosť vzniká dňom poskytnutia poslednej služby; ak sú platby prijaté pred poskytnutím poslednej služby, vzniká daňová povinnosť z každej platby dňom prijatia platby.

Príklad:

CK prijala od podnikateľa v mesiaci november 2018 finančnú čiastku v sume 5 000 eur, ktorá sa použije na platbu zájazdov pre viacerých zamestnancov podnikateľa v období január – marec 2019. V zmysle dohody medzi CK a podnikateľom, podnikateľ (zamestnávateľ) prispieva na zájazd vybraný z ponuky CK na jedného zamestnanca 200 eur. CK nevznikne povinnosť platiť daň z prijatej platby od podnikateľa. V čase prijatia platby nie je platba viazaná na konkrétny zájazd a CK nevie v tomto čase ani vypočítať základ dane. Zamestnanec si 12.12.2018 vybral z ponuky CK lyžiarsky zájazd vo V. Tatrách v termíne od 10.1. -17.1.2019 v cene 700 eur a v tento deň aj zaplatí doplatok 500 eur. V predajnej cene sú zahrnuté obstarané služby ubytovania, stravovania a lístkov na vlek v sume 550 eur. Daňová povinnosť vznikne CK pri prijatí platby - doplatku od zamestnanca, kedy je zrejmý aj konkrétny zájazd. Pre účely výpočtu základu dane podľa § 65 ods. 3 zákona o DPH sa nevylučuje časť odplaty, ktorá bola cestovnej kancelárii zaplatená podnikateľom (tretou stranou). Základom dane, tzv. prirážka CK = predajná cena (500+200) – súčet cien služieb cestovného ruchu obstaraných od iných osôb = 700-550 = 150 eur. Daňová povinnosť vznikne CK podľa § 19 ods. 4 zákona o DPH dňom prijatia platby 12.12.2018. Ak by si zamestnanec vybral z ponuky CK zájazd v cene 200 eur, daňová povinnosť vznikne CK podľa § 19 ods. 4 zákona o DPH zo základu dane určeného podľa § 65 ods. 3 zákona o DPH v deň, keď sú známe všetky prvky budúceho poskytnutia služby, teda v okamihu, keď je zrejmý konkrétny zájazd, na ktorý sa prijatá platba od podnikateľa v sume 200 eur vzťahuje.

Príklad:

CK ponúka zájazd do Francúzska. Cena zájazdu je 800 eur. CK obstarala služby ubytovania a stravovania v hoteli od francúzskeho podnikateľa v celkovej sume vrátane dane platenej vo Francúzsku 470 eur. Ďalej obstarala

autobusovú dopravu z tuzemska do Francúzska a späť v sume 130 eur, pričom v cene je zahrnutá daň iných členských štátov, kde sa príslušná časť dopravy uskutočňuje, okrem slovenskej dane, nakoľko doprava osôb v tuzemsku je v zmysle § 46 zákona o DPH oslobodená od dane. Súčet cien obstaraných služieb od iných osôb je 600 eur. CK nemá právo na vrátenie (refundáciu) dane zaplatenej vo Francúzsku za ubytovanie a stravovanie a ani v členských štátoch, kde bola daň prislúchajúca doprave vykonanej na území týchto štátov zaplatená. Obstarané služby od iných osôb sú poskytované na území EÚ, preto prirážka CK podlieha dani v tuzemsku.

Základ dane, tzv. prirážka CK vrátane dane, je rozdiel medzi celkovou cenou požadovanou od zákazníka a súčtom cien služieb cestovného ruchu obstaraných od iných osôb (800-600), vo výške 200 eur, z toho daň 33,33 eur (200x20):120.

Príklad:

Zákazník si z katalógu CK na rok 2019 vybral týždenný pobyt v kúpeľoch SR v termíne 12.5.-18.5.2019. Predajná cena pobytu je 500 eur. Pre zákazníkov, ktorí si vyberú pobyt do 31.12.2018 je ponuková cena pobytu 450 eur za podmienky, že do 31.12.2018 zaplatia 50% ceny pobytu. Zákazník 28.12.2018 zaplatil sumu 225 eur. CK vzniká daňová povinnosť z prijatej platby 28.12.2018 zo základu dane zisteného podľa § 65 ods. 3 zákona o DPH. Cena obstaraných služieb (ubytovanie, stravovanie, 2x liečebná procedúra, vstup do wellnessu) je 350 eur vrátane DPH, predajná cena liečebného pobytu po zľave poskytnutej organizátorom pobytu je 450 eur. Poskytnutím zľavy z dôvodu skoršej úhrady sa znížila predajná cena platená zákazníkom a tým sa znižuje aj základ dane vypočítaný podľa § 65 zákona o DPH.

Základ dane vrátane dane, tzv. prirážka CK je 100 eur (450-350). CK vzniká daňová povinnosť 28.12.2018 z platby prijatej pred poskytnutím pobytu v pomernej výške zo základu dane 50 eur vr. DPH (50 % zo sumy 100) v celkovej sume 8,33 eur (50x20):120. Pobyt skončil poskytnutím raňajok 19.5.2019. CK vzniká daňová povinnosť v deň poskytnutia poslednej služby zahrnutej v službe cestovného ruchu zo zostávajúcej časti základu dane, t.j. zo sumy 50 eur vrátane DPH.

Príklad:

CK ponúka letecký zájazd do Japonska za 1 500 eur. CK obstarala službu ubytovania a stravovania v hoteli od japonského podnikateľa v celkovej sume 1 000 eur vrátane dane zo spotreby platenej v Japonsku a letenku v sume 300 eur. Letecká doprava osôb, ktorá končí na území tretieho štátu so spiatočnou dopravou, bez spiatočnej dopravy alebo spiatočná doprava ako celok je považovaná za službu poskytnutú v treťom štáte vzhľadom na jej špecifiká (poskytnutá je vo všetkých členských štátoch, ponad ktoré prelieta a oslobodená od dane je vo všetkých členských štátoch). Daňová povinnosť vznikne dňom dodania služby alebo dňom prijatia platby pred dodaním služby, čo nastane skôr. Pri predaji leteckého zájazdu, pri ktorom všetky obstarané služby sú poskytnuté mimo EÚ (tretí štát), je prirážka CK vo výške 200 eur (1500-1300) oslobodená od dane.

Výbor pre DPH na 25. schôdzi (10.-11.4.1989) sa zaoberal výkladom zdanenia prirážky služieb cestovných kancelárií, pokiaľ ide o medzinárodnú leteckú dopravu osôb. Väčšina z delegácii vzhľadom k ťažkostiam v zdaňovaní služieb cestovných kancelárií, ak ide o medzinárodné lety medzi členskými štátmi aj bez medzipristátia iného ako je technická prestávka a lety do tretích krajín, považovala ako dôvod zjednodušenia pre cestovné kancelárie v tom, že v prvom prípade (lety medzi členskými štátmi) by mala byť zdanená celá prirážka cestovnej kancelárie a v druhom prípade (lety do/z tretích štátov) by mala byť celá prirážka oslobodená od dane. Takéto zjednodušujúce opatrenie, nevylučuje konanie cestovných kancelárií zo súladu s čl. 26 šiestej smernice.

Ak sú obstarané služby cestovného ruchu uskutočnené mimo územia Európskej únie (tretie štáty) a aj na území Európskej únie, je prirážka cestovnej kancelárie oslobodená od dane len v pomere zodpovedajúcom poskytnutým službám mimo územia Európskej únie a v pomere zodpovedajúcom poskytnutým službám na území Európskej únie prirážka cestovnej kancelárie podlieha dani z pridanej hodnoty.

Zákon o DPH a ani smernica 112 nestanovuje pravidlá pre určenie tohto pomeru, preto je na cestovnej kancelárii, aký mechanizmus použije. Cestovná kancelária preukazuje v konkrétnom prípade, že zvolený pomer oslobodenej prirážky je relevantný a ekonomicky odôvodnený. Pre stanovenie pomeru oslobodenia od dane je možné použiť napríklad pomer cien obstaraných služieb cestovného ruchu mimo územia Európskej únie k pomeru cien obstaraných služieb cestovného ruchu na území Európskej únie. Ak nie je možné niektoré obstarané služby rozdeliť podľa cien, je možné ich napr. rozdeliť podľa počtu dní strávených na území Európskej únie a mimo územia Európskej únie. V prípade obstaraných služieb napr. autobusovej dopravy osôb, ktoré sú poskytnuté, tak na území

Európskej únie ako aj mimo územia EÚ, sa cena za obstaranú dopravu osôb rozdelí podľa počtu najazdených kilometrov na území tretích štátov a na území Európskej únie.

Príklad:

CK so sídlom v SR zorganizovala 5-dňový autobusový poznávací zájazd do Švajčiarska a Rakúska v cene 1 200 eur. Cena zájazdu obsahuje obstarané služby ubytovania a stravovania v hoteloch vo Švajčiarsku a obstaranú dopravu osôb vykonanú vo Švajčiarsku v sume 800 eur a obstarané služby ubytovania a stravovania v hoteloch v Rakúsku a obstaranú dopravu osôb vykonanú v Rakúsku v sume 300 eur.

CK základ dane, tzv. prirážku CK, vypočíta ako rozdiel medzi predajnou cenou (1200) a súčtom obstaraných služieb cestovného ruchu vo Švajčiarsku a v Rakúsku (1100). Prirážka CK je vo výške 100 eur (1200 - 1100).

Obstarané služby cestovného ruchu sú poskytnuté čiastočne mimo územia EÚ v sume 800 eur a čiastočne aj na území EÚ v sume 300 eur, preto prirážka CK sa pomerne rozdelí na časť, vzťahujúcu sa na služby poskytované mimo územia EÚ (vo Švajčiarsku), ktorá je oslobodená od dane a časť vzťahujúcu sa na služby poskytované na území Európskej únie (v Rakúsku), ktorá podlieha dani v tuzemsku.

Prirážka CK v sume 72,73 eur vzťahujúca sa na obstarané služby poskytnuté mimo územia EÚ je oslobodená od dane (100 x 800/1100). Prirážka CK vzťahujúca sa na služby poskytnuté na území EÚ v sume 27,27 eur (100 x 300/1100) podlieha zdaneniu v tuzemsku. CK je povinná priznať a odviesť daň vo výške 4,54 eur (27,27x20):120.

Príklad:

CK so sídlom v SR zorganizovala 5-dňový autobusový poznávací zájazd do Bosny a Hercegoviny v cene 1 000 eur. Cena zájazdu obsahuje obstarané služby ubytovania a stravovania v hoteloch v Bosne a Hercegovine v sume 600 eur. Obstaraná doprava osôb od tuzemského dopravcu je v sume 200 eur. CK predáva zájazd vlastným menom a je povinná pri jeho predaji postupovať podľa § 65 zákona o DPH. Nakúpené služby ubytovania a stravovania sú poskytované mimo územia EÚ. Doprava osôb je poskytovaná čiastočne na území EÚ a čiastočne mimo územia EÚ.

CK základ dane, t. j. prirážku CK vypočíta ako rozdiel medzi predajnou cenou a súčtom obstaraných služieb cestovného ruchu poskytnutých na území EÚ a mimo územia EÚ, t. j. prirážka CK je v sume 200 eur (1000 – 800). Vzhľadom k tomu, že doprava osôb bola poskytnutá čiastočne v treťom štáte a čiastočne aj na území EÚ, prirážka CK sa pomerne rozdelí na časť, vzťahujúcu sa na služby poskytované mimo územia EÚ, ktorá je oslobodená od dane a časť vzťahujúca sa na služby poskytované na území Európskej únie, ktorá podlieha dani v tuzemsku.

V rámci dopravy osôb dopravca najazdil počas zájazdu 1400 km, z toho na území EÚ sa najazdilo 1000 km a na území mimo EÚ 400 km, t. j. mimo územia EÚ sa uskutočnil 28,6% dopravy osôb. Podiel ceny za nakúpenú dopravu uskutočnenú mimo územia EÚ z 200 eur predstavuje 57,20 eur.

Cena obstaraných služieb mimo územia EÚ (ubytovanie, stravovanie a poskytnutá doprava v rozsahu 400 km) predstavuje sumu 657,20 eur. Celkom nakúpené služby za 800 eur, z toho 82 % poskytnutých služieb je mimo EÚ a 18 % na území EÚ, preto 82 % prirážky CK vypočítanej podľa § 65 ods. 6 zákona o DPH je oslobodené od dane a 18 % prirážky CK podlieha dani z pridanej hodnoty. Alikvotná časť prirážky v sume 36 eur sa považuje za cenu s daňou. CK je povinná priznať a odviesť daň vo výške 6 eur.

Oprava základu dane a dane - § 65 ods. 10 - 12 zákona o DPH

Z § 64a zákona o DPH vyplýva, že na opravu základu dane sa vzťahuje § 25 zákona o DPH, ak ustanovenie § 65 zákona o DPH neustanovuje inak. Zákon o DPH v znení platnom do 31.12.2019 vrátane pri uplatňovaní osobitnej úpravy pre cestovné kancelárie neupravoval opravu základu dane a dane. S účinnosťou od 1.1.2020 novelou zákona o DPH sa § 65 doplnil o ods. 10 – 12, ktoré upravujú postup pri oprave základu dane a dane, ak po vzniku daňovej povinnosti vznikne rozdiel medzi pôvodne vypočítaným základom dane a základom dane vypočítaným zo skutočných nákladov cestovnej kancelárie. Vzhľadom na uvedené, s účinnosťou od 1.1.2020 cestovná kancelária pri oprave základu dane a dane postupuje podľa § 65 zákona o DPH. Z dôvodu doplnenia právnej úpravy o opravu základu dane a dane pri poskytovaní služieb cestovného ruchu sa s účinnosťou od 1.1.2020 spresnilo aj znenie § 65 ods. 3 zákona o DPH (bližšie pozri časť Základ dane a daň).

S účinnosťou od 1.1.2020 v zmysle § 65 ods. 10 – 11 zákona o DPH, cestovná kancelária, platiteľ dane:

- je povinná opraviť základ dane a výšku dane pri službách cestovného ruchu, ak po vzniku daňovej povinnosti
 - a) sú skutočné náklady cestovnej kancelárie za služby cestovného ruchu obstarané od iných osôb nižšie ako predpokladané náklady, ktoré cestovná kancelária použila pri určení základu dane pri vzniku daňovej povinnosti,
 - b) nastala iná skutočnosť, ktorá má za následok zvýšenie základu dane.
- môže opraviť základ dane a výšku dane pri službách cestovného ruchu, ak po vzniku daňovej povinnosti
 - a) sú skutočné náklady cestovnej kancelárie za služby cestovného ruchu obstarané od iných osôb vyššie ako predpokladané náklady, ktoré cestovná kancelária použila pri určení základu dane pri vzniku daňovej povinnosti,
 - b) nastala iná skutočnosť, ktorá má za následok zníženie základu dane.

Príkladom zmeny predpokladaných nákladov cestovnej kancelárie za služby cestovného ruchu v porovnaní so skutočnými nákladmi môže byť napr. zmena ceny za ubytovanie pre jednu osobu pri odbere určitého množstva ubytovania za stanovené obdobie cestovnou kanceláriou, na základe zmluvnej dohody medzi ubytovacím zariadením a cestovnou kanceláriou. Predpokladaná cena ubytovania, kalkulovaná na jednu osobu, sa bude meniť (zvyšovať alebo znižovať) podľa toho, či došlo k zníženiu alebo zvýšeniu počtu ubytovaných osôb. Uvedená skutočnosť sa posúdi napr. až po ukončení ubytovacej sezóny a môže viesť k zvýšeniu alebo zníženiu základu dane.

V zmysle § 65 ods. 12 zákona o DPH sa rozdiel medzi pôvodným základom dane a opraveným základom dane a rozdiel medzi pôvodnou daňou a opravenou daňou uvádza v daňovom priznaní za posledné zdaňovacie obdobie kalendárneho roka, v ktorom došlo k zvýšeniu základu dane alebo zníženiu základu dane.

Príklad:

Cestovná kancelária (CK), platiteľ dane s mesačným zdaňovacím obdobím, organizuje jednodňový autobusový výlet („zájazd“) do Rakúska, ktorý sa uskutoční 23.10.2020, pričom pri jeho predaji CK postupuje podľa § 65 zákona o DPH. Na tento účel si objednala autobus u prepravcu, platiteľa dane, v dohodnutej cene 520 eur. Kapacita v autobuse je 52 miest. CK predpokladá, že sa na zájazde zúčastní 40 osôb.

Predpokladané náklady kalkulované na 1 osobu sú vo výške 13,00 eur (520:40). CK zájazd predáva v celkovej cene 19,00 eur. Základ dane zistený na základe predpokladaných nákladov na 1 osobu je vo výške 6 eur vr. dane (19-13), v tom 5,00 eur základ dane bez dane a daň vo výške 1,00 euro.

CK predala v mesiaci september 2020 celkom 32 zájazdov po 19 eur a v mesiaci október - do 23.10.2020 predala 18 zájazdov po 19 eur. Základ dane a daň z predaja 32 zájazdov uviedla v daňovom priznaní podanom za zdaňovacie obdobie september 2020 a z predaja 18 zájazdov v daňovom priznaní podanom za zdaňovacie obdobie október 2020 (t. j. pri vzniku daňovej povinnosti z prijatej platby pred poskytnutím poslednej služby).

CK však predala celkom 50 (32+18) zájazdov za cenu 19,00 eur/osoba. Tým, že CK predala viac zájazdov ako pri výpočte kalkulácie ceny predpokladala, došlo k zníženiu skutočných nákladov za obstarané služby oproti pôvodne predpokladaným nákladom, ktoré CK použila pri určení základu dane pri pôvodnom vzniku daňovej povinnosti, čo má vplyv na zvýšenie základu dane.

Na základe uvedeného skutočné náklady vynaložené na jedného účastníka zájazdu sú vo výške 10,40 eur (520:50). Základ dane zistený na základe skutočných nákladov vynaložených na obstaranú službu cestovného ruchu na 1 účastníka je vo výške 8,60 eur vr. dane (19 eur - 10,40 eur), z toho základ dane bez dane 7,17 eur a daň 1,43 eur. CK je povinná vykonať opravu základu dane a dane podľa § 65 ods. 10 písm. a) zákona o DPH, pričom rozdiel medzi pôvodným základom dane a novým základom dane je mínus 2,17 (pôvodný základ dane 5,00, nový základ dane je 7,17, rozdiel 5,00 - 7,17 = -2,17). Pôvodná daň zo základu dane 5,00 eur bola 1,00 euro, opravená daň zo základu dane 7,17 je 1,43 eur, rozdiel v dani na 1 účastníka je mínus 0,43 eur (1,00 - 1,43). Zvýšenie základu dane a dane je CK povinná uviesť v daňovom priznaní podanom za zdaňovacie obdobie december 2020. Údaj o oprave základu dane a dane v daňovom priznaní sa označí znamienkom plus. V danom prípade je CK povinná opraviť zvýšenie základu dane a dane z predaja všetkých zájazdov.

Podľa § 65 zákona o DPH opravu základu dane má platiteľ dane povinnosť vykonať, ak po vzniku daňovej povinnosti nastanú skutočnosti, ktoré majú za následok zvýšenie základu dane z dôvodu zvýšenia predajnej ceny voči zákazníkovi.

Opravu základu dane platiteľ dane môže vykonať aj v prípade, ak sa po vzniku daňovej povinnosti dodatočne zníži predajná cena služby cestovného ruchu voči zákazníkovi, napr. z dôvodu reklamácie, z dôvodu zrušenia (stornovania) služby cestovného ruchu (zájazdu, ubytovania, atď.), pričom zákazníkovi bola vrátená zaplatená cena, príp. časť zaplatenej ceny.

Príklad:

CK so sídlom v SR zorganizovala v marci 2020 15-dňový poznávací zájazd do Toskánska, spojený s ochutnávkami jedla a vína, v cene 5 000 eur. Cena zájazdu obsahuje služby leteckého prepravcu, obstarané služby ubytovania, stravovania a sprievodcu v Toskánsku. Skutočné náklady CK boli 4 000 eur. CK odviedla daň v daňovom priznaní podanom v apríli 2020 (základ dane 5 000 – 4 000 = 1 000 vr. dane, výška dane 166,67 eur).

Po uskutočnení zájazdu došlo k reklamácií zájazdu účastníkom zájazdu z dôvodu poskytnutia nižšieho štandardu ubytovania (namiesto 4 hviezdíčkových hotelov bolo ubytovanie poskytnuté v trojhviezdíčkových hoteloch). Výsledkom reklamačného konania bolo poskytnutie zľavy 10 %, pričom sa znížila cenu zájazdu na 4 500 eur. CK môže uskutočniť opravu základu dane v zmysle § 65 ods. 11 písm. b) zákona o DPH, pričom rozdiel medzi novým základom dane a pôvodným základom dane je 500 (pôvodný základ dane bol 1 000, nový základ dane je 4 500 – 4 000 = 500), rozdiel 1 000 – 500 je teda 500. Pôvodná daň zo základu dane 1 000 bola 166,67 eur, opravená daň zo základu dane 500 je 83,33 eur, rozdiel v dani je 83,33 eur.

Rozdiel medzi pôvodným základom dane a opraveným základom dane a rozdiel medzi pôvodnou daňou a opravenou daňou sa uvedie v daňovom priznaní podanom za posledné zdaňovacie obdobie kalendárneho roka, v ktorom došlo k zvýšeniu základu dane alebo zníženiu základu dane (§ 65 ods. 12 zákona o DPH).

Z uvedeného vyplýva, že cestovná kancelária, platiteľ dane, vykoná opravu základu dane a dane v prípade, ak po pôvodnom vzniku daňovej povinnosti nastanú skutočnosti, ktoré majú vplyv na správne určenie základu dane, t. j. na základe ktorých dôjde k rozdielu medzi pôvodným základom dane a opraveným základom dane za poskytnutie služby cestovného ruchu. Oprava základu dane sa vykoná raz za rok, a to v zdaňovacom období december, príp. IV.Q. príslušného kalendárneho roka.

Z návrhov generálneho advokáta vo veci C-422/17 bod 75 (v nadväznosti na body 69, 72, ... cit. návrhov) vyplýva, že prirážka – základ dane musí byť určená vo vzťahu ku každej transakcii, a nie „globálne“ za určité obdobie. Celá účtovná operácia, pokiaľ ide o výpočet nákladov pre každú jednotlivú transakciu (v zmysle každej služby poskytovanej cestovnou kanceláriou), by sa však musela vykonať iba dvakrát. Najprv by tomu tak bolo pri určení počiatočných odhadov a vypočítaní predpokladaných nákladov pred stanovením ceny a inzerovaním služby a potom na konci, keď budú známe všetky náklady a presná prirážka (základ dane).

Postup podľa § 65 ods. 10 – 12 zákona o DPH sa uplatní na opravy základu dane a dane aj v prípade, ak bola poskytnutá služba CR, pri ktorej vznikla daňová povinnosť do 1.1.2020, a skutočnosť, ktorá má za následok zvýšenie/zníženie základu dane a dane nastala po 1.1.2020 vrátane (ak po 1.1.2020 budú známe všetky skutočné náklady cestovnej kancelárie vynaložené za služby obstarané od iných osôb a presná prirážka - základ dane). Napr. Cestovná kancelária so sídlom v SR uskutočnila zájazd v období 23.12. – 29.12.2019. Cestovná kancelária pri výpočte základu dane a dane za službu cestovného ruchu (zájazd) poskytnutú na území EÚ, pri ktorej vznikla daňová povinnosť do 23.12.2019, pri niektorých obstaraných službách/tovaroch vychádzala z predpokladaných nákladov. Za obstaranú službu cestovného ruchu od poskytovateľa ubytovania CK obdržala faktúru v mesiaci február 2020. Cestovná kancelária zistila, že skutočné náklady cestovnej kancelárie za služby cestovného ruchu obstarané od iných osôb sú nižšie ako predpokladané náklady, ktoré cestovná kancelária použila pri pôvodnom určení základu dane pri vzniku daňovej povinnosti, preto je povinná vykonať opravu základu dane a dane podľa § 65 ods. 10 a 12 zákona o DPH. Rozdiel opraveného základu dane a dane a pôvodného základu dane a dane uvedie v daňovom priznaní podanom za zdaňovacie obdobie december 2020, príp. IV.Q. 2020.

V prípade kurzových rozdielov, ktoré vzniknú pri úhradách alebo z prijatých platieb v cudzej mene v súvislosti s poskytnutou službou cestovného ruchu sa nejedná o opravu základu dane podľa § 65 ods.10 – 12 zákona o DPH. V tomto prípade nejde o takú zmenu, ktorej následkom je zvýšenie alebo zníženie daňovej povinnosti.

V prípade, ak cestovná kancelária omylom uvedie v daňovom priznaní za príslušné zdaňovacie obdobie nesprávnu výšku základu dane a dane, t. j., ak daňové priznanie neobsahuje správne údaje týkajúce sa uskutočnených zdaniteľných plnení, pri ktorých vznikla daňová povinnosť, je povinná pri oprave údajov v daňovom priznaní

postupovať podľa § 16 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov; opravu zrejmych omylov vykoná podaním opravného alebo dodatočného daňového priznania k príslušnému zdaňovaciemu obdobiu.

2. oddiel - Povinnosti nepeňažnej povahy

2.1. Vyhотовovanie faktúr pri uplatnení osobitnej úpravy

Cestovná kancelária, platiteľ dane, je povinná vyhotoviť faktúru pri poskytnutí služby cestovného ruchu s miestom dodania v tuzemsku a pri prijatí platby pred dodaním tejto služby, ak toto plnenie poskytuje pre zdaniteľnú osobu alebo pre právnickú osobu, ktorá nie je zdaniteľnou osobou. Faktúru je povinná vyhotoviť do 15 dní odo dňa dodania služby alebo do 15 dní odo dňa prijatia platby pred dodaním služby, alebo do konca kalendárneho mesiaca, v ktorom bola platba prijatá. Povinnosť vyhotoviť faktúru nemá platiteľ dane v prípade, ak dodáva tovar alebo poskytuje službu pre nezdaniteľnú osobu, ktorá nie je právnickou osobou, t. j. pre fyzickú osobu, nepodnikateľa. Pri uplatnení postupu podľa osobitnej úpravy pre cestovné kancelárie (§ 65 ods. 1 – 6 zákona o DPH), je platiteľ dane povinný vo faktúrach uvádzať okrem ostatných povinných náležitostí aj slovnú informáciu „úprava zdaňovania prírážky – cestovné kancelárie“ (§ 74 ods. 1 písm. m) zákona o DPH).

Zákon o DPH v **§ 65 ods. 9** jednoznačne ustanovuje, že platiteľ dane, ktorý uplatňuje osobitnú úpravu pre cestovné kancelárie podľa § 65 ods. 1 až 6 zákona o DPH, nesmie vo faktúre o predaji služby cestovného ruchu uviesť samostatne sumu dane. Uvedené znamená, že pri predaji tejto služby na žiadnom doklade nesmie byť samostatne uvedená suma dane vzťahujúca sa na tzv. prírážku cestovnej kancelárie. T. j. suma dane nesmie byť uvedená na faktúre vyhotovenej podľa § 74 ods.1 a ani na zjednodušenej faktúre vyhotovenej podľa § 74 ods. 3 zákona o DPH.

2.2. Povinnosť viesť záznamy

Každý platiteľ dane, teda aj platiteľ dane, ktorý podniká v oblasti cestovného ruchu, je v zmysle § 70 zákona o DPH povinný viesť podrobné záznamy podľa jednotlivých zdaňovacích období. V záznamoch sa uvádzajú údaje rozhodujúce pre správu určenie dane. Zákon o DPH v **§ 65 ods. 8** stanovuje pre platiteľa dane, ktorý obstaráva od iných zdaniteľných osôb tovary a služby na účel uskutočnenia cesty a pri ich predaji postupuje podľa § 65 ods. 1 – 6 zákona o DPH, povinnosť viesť podrobné záznamy o obstaraných a predaných službách cestovného ruchu na účely určenia základu dane podľa ods. 3 cit. ustanovenia. Povinnosť viesť záznamy má pre každú kombináciu služby cestovného ruchu, ktorá predstavuje pri predaji tzv. jednu službu cestovného ruchu (napr. zájazd, jazykový pobyt, liečebný pobyt, ubytovanie,...), bez ohľadu na to, či bola poskytnutá zákazníkovi individuálne alebo pre skupiny. Pri obstaraných službách cestovná kancelária vychádza z ceny, ktorú už zaplatila poskytovateľovi služieb alebo z ceny, ktorá bola s poskytovateľmi služieb dohodnutá. V prípade, že pri pôvodnom určení základu dane vychádza cestovná kancelária z predpokladaných cien obstaraných služieb cestovného ruchu od iných osôb alebo z inej skutočnosti, ktorá má za následok zvýšenie/zníženie základu dane, zo záznamov by mali byť zrejmé vykonané opravy základov dane ku konkrétnej poskytnutej službe cestovného ruchu, ku ktorej sa oprava vzťahuje (§ 65 ods. 3 druhá časť prvej vety zákona o DPH).

Cestovná kancelária, ktorá uplatňuje osobitnú úpravu a zároveň aj bežný režim dane, je povinná viesť podrobné záznamy samostatne na určenie základu dane podľa § 65 ods. 3 zákona o DPH a samostatne pri uplatnení bežného režimu dane v súlade s § 70 zákona o DPH.

2.3. Daňové priznanie a kontrolný výkaz

Platiteľ dane uplatňujúci osobitnú úpravu pre cestovné kancelárie je povinný podávať daňové priznanie bežným spôsobom do 25 dní po skončení zdaňovacieho obdobia (§ 78 ods. 2 zákona o DPH). V daňovom priznaní podanom za príslušné zdaňovacie obdobie platiteľ dane, ktorý používa osobitnú úpravu pre cestovné kancelárie, uvádza do príslušných riadkov ako základ dane svoju prírážku zníženú o daň a k tomu príslušnú daň, ak prírážka podlieha dani z pridanej hodnoty. Ak je prírážka cestovnej kancelárie oslobodená od dane, uvádza sa celá hodnota,

ktorá tvorí prírážku cestovnej kancelárie, v príslušnom riadku daňového priznania ako dodanie tovarov a služieb s oslobodením od dane. V daňovom priznaní sa uvádzajú aj prijaté služby, ktoré sú obstarané od zahraničnej osoby na účely uskutočnenia cesty, pri ktorých je povinný platiť daň príjemca napr. podľa § 69 ods. 3 zákona o DPH. V daňovom priznaní sa neuvádza odpočítanie dane, ktoré sa vzťahuje na obstarané služby od iných osôb z dôvodu, že odpočítanie dane si platiteľ dane nemôže uplatniť.

Ak cestovná kancelária uskutočňuje aj iné činnosti, uplatňuje bežný mechanizmus dane, pričom do daňového priznania uvádza základ dane a daň v zmysle poučenia na vyplňovanie daňového priznania.

Platiteľ dane je povinný podať kontrolný výkaz elektronickými prostriedkami za každé zdaňovacie obdobie, za ktoré je povinný podať daňové priznanie, do 25 dní po skončení zdaňovacieho obdobia po splnení podmienok stanovených v § 78a zákona o DPH. V kontrolnom výkaze sa uvádzajú údaje v zmysle poučenia na vyplňovanie kontrolného výkazu.

Cestovná kancelária pri uplatnení osobitnej úpravy (napr. pri predaji zájazdu, ubytovania,...) nesmie vo faktúre o predaji služieb cestovného ruchu uviesť samostatne sumu dane z pridanej hodnoty. Ak je cestovná kancelária v zmysle § 72 zákona o DPH (bližšie pozri bod 2.1.) povinná vyhotoviť faktúru pri poskytnutí služby cestovného ruchu, v kontrolnom výkaze uvedie v časti A.1., v stĺpci „suma dane v eurách“, príp. v časti C.1. v stĺpci „rozdiel sumy dane v eurách“ údaj „0“. V kontrolnom výkaze v časti D.1. sa uvádzajú údaje, pri ktorých je povinnosť evidovať tržby ERP/VRP podľa osobitného predpisu a v časti D.2. údaje, pri ktorých nie je povinnosť vyhotoviť faktúru a ktoré sa neevidujú ERP/VRP, ak je osobou povinnou platiť daň.

2.4. Registračná povinnosť pre zdaniteľné osoby podnikajúce v oblasti služieb cestovného ruchu

Z hľadiska smernice 112 a zákona o DPH, sa osobitná úprava zdaňovania daňou z pridanej hodnoty vzťahuje na akéhokoľvek poskytovateľa služieb, ktoré sú v zmysle zákona o DPH a len pre účely tohto zákona považované za službu cestovného ruchu. Znamená to, že osobitná úprava pre cestovné kancelárie sa vzťahuje na akúkoľvek zdaniteľnú osobu a nielen na cestovné kancelárie a cestovné agentúry.

Každá zdaniteľná osoba je povinná sledovať svoj obrat pre účely registrácie pre daň z pridanej hodnoty podľa § 4 ods.1 zákona o DPH.

Podľa § 4 ods. 1 zákona o DPH zdaniteľná osoba je povinná požiadať o registráciu pre daň po dosiahnutí obratu 49 790 eur za najviac 12 predchádzajúcich po sebe nasledujúcich kalendárnych mesiacov. Obrat definuje § 4 ods. 7 zákona o DPH. Pri stanovení výšky obratu u zdaniteľnej osoby, na ktorú sa vzťahuje osobitná úprava podľa § 65 zákona o DPH, sa zahŕňa do obratu celá hodnota (predajná cena) poskytnutých služieb s miestom dodania v tuzemsku, ak táto osoba koná vlastným menom na vlastný účet alebo koná vlastným menom na iný účet, t. j. ak obstaráva dodanie služieb príp. tovarov od tretích osôb na účel uskutočnenia cesty. Na miesto dodania služby cestovného ruchu, pri ktorej sa uplatňuje osobitná úprava pre cestovné kancelárie, sa vzťahuje ustanovenie § 65 ods. 1 zákona o DPH. Ak táto zdaniteľná osoba koná ako sprostredkovateľ, kedy koná iným menom na iný účet, zahŕňa do obratu len cenu služby sprostredkovania s miestom dodania v tuzemsku, tzv. províziu - odmenu za sprostredkovanie predaja alebo nákupu služby alebo tovaru.

Zdaniteľná osoba podnikajúca v oblasti cestovného ruchu, tak ako každá iná zdaniteľná osoba, môže požiadať aj o dobrovoľnú registráciu za platiteľa dane (§ 4 ods. 2 zákona o DPH).

3. oddiel - Vlastná služba poskytnutá cestovnou kanceláriou

Okrem služieb, ktoré cestovná kancelária obstaráva od iných poskytovateľov (tretích osôb) za účelom uskutočnenia cesty, môže súčasne poskytnúť aj vlastnú službu. Napríklad, ak cestovná kancelária vlastní autobus, môže poskytnúť dopravu osôb v rámci svojej činnosti, ak vlastní ubytovacie zariadenie, môže poskytnúť službu ubytovania, prípade poskytnúť vlastného sprievodcu alebo tlmočníka a pod. Pri poskytnutí vlastnej služby je cestovná kancelária povinná uplatniť bežný režim dane.

Uplatnenie bežného režimu dane znamená, že cestovná kancelária uplatňuje odpočítanie dane, prípadne vrátenie dane z ceny nakúpených služieb a tovarov vzťahujúcich sa na poskytnutie vlastnej služby po splnení podmienok stanovených v § 49 - § 51 zákona o DPH, resp. podľa § 55f - § 55g zákona o DPH. Pri poskytnutí vlastnej služby uplatňuje daň z pridanej hodnoty a daňová povinnosť jej vzniká podľa § 19 ods. 2 alebo ods. 4 zákona o DPH. Ak cestovná kancelária pre zákazníka, pre ktorého je povinná vyhotoviť faktúru podľa § 72 zákona o DPH, poskytuje

službu cestovného ruchu, pri ktorej uplatňuje osobitnú úpravu pre cestovné kancelárie a zároveň poskytuje aj vlastnú službu, pri ktorej je povinná uplatniť bežný režim dane, pri poskytnutí vlastnej služby musia byť z faktúry zrejme údaje ustanovené v § 74 ods. 1 zákona o DPH (napr. základ dane, sadzba dane, daň alebo oslobodenie od dane, dátum, keď bola služba dodaná/platba prijatá, atď.) s výnimkou údajov uvedených v § 74 ods. 3 zákona o DPH v prípade vyhotovenia zjednodušenej faktúry. Pri určení základu dane pri vlastných službách poskytnutých priamo cestovnou kanceláriou sa postupuje podľa § 22 zákona o DPH.

Vlastná služba cestovnej kancelárie sa pri výpočte základu dane podľa 65 ods. 3 zákona o DPH nezahŕňa do celkovej predajnej ceny služby cestovného ruchu (pozri aj rozhodnutie C-291/03 už citované v odkaze 1 pod čiarou, bod 41). Pokiaľ je celková predajná cena za balík služieb cestovného ruchu (napr. za zájazd), ktorý sa skladá zo sumy obstaraných služieb a z vlastnej služby, vyjadrená jednou sumou, odpočíta sa od úhrady za celý balík služieb cena vlastnej služby, aby bolo možné zistiť predajnú cenu bez ceny vlastnej služby, z dôvodu správneho výpočtu základu dane a dane podľa § 65 ods. 3 zákona o DPH a základu dane vlastnej služby poskytnutej cestovnou kanceláriou, pri ktorej uplatňuje bežný režim dane. Tieto skutočnosti, by mali byť zrejme z podrobných záznamov (§ 70 a § 65 ods. 8 zákona o DPH).

4. oddiel – Predaj služby cestovného ruchu v mene a na účet inej cestovnej kancelárie (§ 65 ods. 7 zákona o DPH)

Osobitná úprava podľa § 65 ods. 1 – 6 a ods. 8 až 12 zákona o DPH sa nevzťahuje na platiteľov dane, ktorí konajú ako sprostredkovatelia. V prípade sprostredkovania predaja služby v mene a na účet inej osoby sa uplatní bežný režim dane. Platiteľ dane, ktorý predáva služby v mene a na účet inej osoby, len sprostredkuje predaj služby.

Základom dane u cestovnej kancelárie, ktorá sprostredkúva predaj služby cestovného ruchu v mene a na účet inej osoby (cestovnej kancelárie), je odmena (provízia) za sprostredkovanie predaja služby cestovného ruchu, znížená o daň. Pri posudzovaní, či je dohodnutá odmena (provízia) považovaná za cenu s daňou alebo bez dane, je potrebné vychádzať z uzavretého zmluvného vzťahu.

Ak cestovná kancelária na základe mandátnej zmluvy alebo inej obdobnej zmluvy, sprostredkúva predaj služby cestovného ruchu (napr. zájazd) v mene a na účet iného platiteľa dane a v zmysle zmluvy je mandatár (sprostredkovateľ) splnomocnený mandantom vybrať platbu za službu cestovného ruchu od tretej osoby (zákazníka), prijatá platba za zariadenie obchodnej záležitosti mandatárom od tretej osoby (zákazníka) nevchádza do základu dane u mandatára. Mandatár pri prijatí platby koná v mene a na účet mandanta. Ak však mandatár v mene mandanta prijal platbu, vzniká mandantovi daňová povinnosť v deň prijatia platby mandatárom a to v rozsahu prijatej platby.

Ak sprostredkovateľ poskytne zľavu pri predaji zájazdu zákazníkovi, ktorú sprostredkovateľ financuje časťou svojej provízie, nie je možné u sprostredkovateľa znížiť základ dane (dohodnutú províziu) za službu sprostredkovania predaja zájazdu pre usporiadateľa zájazdu a ani znížiť predajnú cenu za službu poskytovanú usporiadateľom zájazdu. Výkladom poskytnutia zliav sprostredkovateľom a určením základu dane v prípade plnení spočívajúcich v službách poskytovaných v rámci činnosti sprostredkovateľa sa zaoberal Súdny dvor EÚ v prípade C-300/12 Ibero Tours GmbH.⁹

⁹ Ibero Tours je cestovnou kanceláriou (CK). Ako sprostredkovateľ ponúka zájazdy, ktoré realizujú usporiadatelia zájazdov pre zákazníkov, na ktoré sa vzťahuje osobitný režim podľa čl. 26 šiestej smernice (čl. 306-310 smernice 112). Hoci je Ibero Tours CK, tento osobitný režim sa nevzťahuje na ňou poskytované služby z dôvodu, že v danom prípade koná ako sprostredkovateľ, za čo dostáva dohodnutú províziu. CK poskytla zákazníkovi zľavy, ktoré financovala časťou svojich provízií. Najprv uplatnila DPH na celú svoju províziu, ktorú dostala, ale vzhľadom na to, že financovala časť zájazdu, čo sa voči konečnému zákazníkovi prejavuje ako zľava z ceny zájazdu, požadovala, aby zľavy z ceny poskytnuté jej zákazníkovi boli odpočítané zo základu dane. Súdny dvor EÚ konštatoval, že vo veci samej na jednej strane protihodnotu získanú usporiadateľom zájazdov za jeho plnenie predstavuje celá predajná cena bez zliav. Táto skutočnosť nie je spochybnená okolnosťou, že CK vyplatila usporiadateľovi zájazdu zníženú cenu pozostávajúcu z predajnej ceny zájazdu zníženej o províziu, ktorá je splatná v prospech CK, pričom toto zníženie je výsledkom kompenzácie súm splatných z rôznych titulov. Na druhej strane CK neposkytuje zľavy za poskytovanie služieb dodávaných v rámci svojej sprostredkovateľskej činnosti usporiadateľovi zájazdov a usporiadateľ nie je dotknutý sumou zľavy poskytnutej CK konečným spotrebiteľom. Skutočnosť, že CK túto zľavu financuje časťou svojej provízie, nemá vplyv ani na cenu za služby poskytované usporiadateľom zájazdov, ani na cenu služieb poskytovaných CK v rámci jej sprostredkovateľskej činnosti pre tohto usporiadateľa zájazdov. Usporiadateľ zájazdov poskytuje služby priamo konečnému zákazníkovi a CK vystupuje len ako sprostredkovateľ tohto jedného plnenia. CK poskytuje službu sprostredkovateľskú, ktorá je odlišná od služby poskytovanej usporiadateľom

Zákon o DPH v § 65 ods. 7 ustanovuje, v ktorých prípadoch je odmena (provízia) za sprostredkovanie predaja služieb cestovného ruchu zdaňovaná alebo oslobodená od dane. V zmysle cit. ustanovenia, ak cestovná kancelária predáva služby cestovného ruchu v mene a na účet inej cestovnej kancelárie (napr. sprostredkúva predaj zájazdu v mene a na účet inej cestovnej kancelárie) uplatňuje daň len z odmeny (provízie) za sprostredkovanie predaja služby cestovného ruchu. Cestovná kancelária daň neuplatní v prípade, ak ide o sprostredkovanie, ktoré je oslobodené od dane podľa § 47 ods. 12 zákona o DPH. Podľa § 47 ods. 12 zákona o DPH oslobodené od dane je sprostredkovanie služieb uskutočnených mimo územia Európskej únie, ak sa obstaranie vykoná v mene a na účet inej osoby; oslobodenie od dane sa nevzťahuje na obstaranie služieb cestovného ruchu v mene a na účet inej osoby, ktoré sú dodané v inom členskom štáte. § 65 ods. 7 zákona o DPH je transpozíciou článku 309 smernice 112¹⁰.

Vzhľadom na vyššie uvedené, cestovná kancelária, ktorá sprostredkuje predaj služby cestovného ruchu v mene a na účet inej tuzemskej cestovnej kancelárie, ak služby cestovného ruchu, ktorých predaj sprostredkúva, sú poskytované:

- len na území Európskej únie, odmenu (províziu) za službu sprostredkovania zdaní,
- len na území tretieho štátu, odmenu (províziu) za službu sprostredkovania oslobodí od dane,
- čiastočne mimo územia Európskej únie (tretie štáty) a čiastočne na území Európskej únie, je možné oslobodiť od dane len pomernú časť odmeny (provízie) vzťahujúcej sa na služby poskytované mimo územia Európskej únie.

Miestom dodania služby, ktorá spočíva v sprostredkovaní predaja služby cestovného ruchu v mene a na účet inej cestovnej kancelárie (zdaniteľnej osoby), sa určí podľa § 15 ods. 1 zákona o DPH. Podľa cit. ustanovenia, miestom poskytnutia služby, ktorá spočíva v sprostredkovaní služby, ak sprostredkovateľ koná v mene a na účet zdaniteľnej osoby, ktorá koná v postavení zdaniteľnej osoby, je to miesto, kde má táto zdaniteľná osoba sídlo alebo miesto podnikania, a ak je služba dodaná prevádzkarni zdaniteľnej osoby, miestom dodania služby je miesto, kde má táto osoba prevádzkareň. Ak zdaniteľná osoba, ktorá je príjemcom služby, nemá sídlo, miesto podnikania alebo prevádzkareň, miestom dodania služby je jej bydlisko alebo miesto, kde sa obvykle zdržiava.

Ak je služba sprostredkovania predaja služby cestovného ruchu poskytnutá sprostredkovateľom tuzemskej zdaniteľnej osobe, miestom jej dodania je tuzemsko; ak je táto služba poskytnutá zahraničnej zdaniteľnej osobe, miestom dodania podľa § 15 ods. 1 zákona o DPH je v tom štáte, kde má príjemca plnenia sídlo alebo miesto podnikania, alebo prevádzkareň, ak je služba dodaná prevádzkarni.

Ak je služba sprostredkovania predaja služby poskytnutá inej ako zdaniteľnej osobe, podľa § 16 ods.13 zákona o DPH miestom jej dodania je to isté miesto ako miesto dodania služby, ktorá je predmetom sprostredkovania.

Daňová povinnosť vzniká v tom štáte, kde je miesto dodania. Ak je miestom dodania tuzemsko, daňová povinnosť vzniká cestovnej kancelárie - sprostredkovateľovi podľa § 19 ods. 2 zákona o DPH dňom dodania služby. Ak je platba prijatá pred dňom dodania služby, vzniká daňová povinnosť podľa § 19 ods. 4 zákona o DPH dňom prijatia platby, a to v rozsahu prijatej platby.

Príklad:

CK1 predáva v mene a na účet CK2, platiteľa dane, autobusový zájazd do Talianska v termíne 10.8. -18.8.2018. Predajná cena stanovená CK2 je 750 eur. V cene zájazdu je zahrnuté ubytovanie a polpenzia v Taliansku obstarané od talianskeho podnikateľa v sume 450 eur vrátane dane platenej v Taliansku a doprava osôb zo Slovenska do Talianska a späť obstaraná od platiteľa dane v sume 100 eur, ktorá je na území tuzemska oslobodená od dane podľa § 46 zákona o DPH. Provízia za sprostredkovanie predaja zájazdu je v zmysle

zájazdov. CK je povinná zaplatiť usporiadateľovi zájazdu celú predajnú cenu. Za týchto okolností CK financuje časť zájazdu, čo sa voči zákazníkovi javí ako zľava z ceny zájazdu, ale to neovplyvňuje ani protihodnotu, ktorú dostane usporiadateľ zájazdov za predaj zájazdu, ani protihodnotu, ktorú dostane CK za svoje sprostredkovateľské služby.

¹⁰ Podľa cit. článku 309 smernice 112, ak sú transakcie, ktorými poverí cestovná kancelária iné zdaniteľné osoby, uskutočňované týmito osobami mimo Európskej únie, služby cestovnej kancelárie sa považujú za sprostredkovateľskú činnosť oslobodenú od dane podľa čl. 153. Ak sa tieto transakcie uskutočňujú súčasne v rámci Európskej únie a mimo nej, je možné oslobodiť od dane len tú časť služby cestovnej kancelárie, ktorá sa týka transakcii uskutočňovaných mimo územia Európskej únie. Podľa čl. 153 smernice 112 členské štáty oslobodia od dane služby poskytované sprostredkovateľmi konajúcimi v mene a na účet inej osoby, ak sa tieto sprostredkovatelia podieľajú na transakciách uvedených v kapitole 6, 7 a 8 tejto smernice, alebo na transakciách, ktoré sa uskutočňujú mimo Európskej únie. Oslobodenie od dane sa nevzťahuje na cestovné kancelárie, ak v mene a na účet zákazníkov poskytujú služby, ktoré sa vykonávajú v iných členských štátoch.

mandátnej zmluvy stanovená vo výške 10 % z predajnej ceny zájazdu bez dane, t. j. v sume 75 eur bez dane. CK1 predala zájazd zákazníkovi 1.8.2018 a v ten istý deň aj prijala platbu od zákazníka v sume 750 eur. CK1 (mandatár) sprostredkúva predaj služby cestovného ruchu v mene a na účet CK2 (mandant) so sídlom v tuzemsku, ktorá službu cestovného ruchu poskytuje. Miestom dodania služby sprostredkovania je v tuzemsku (§ 15 ods.1 zákona o DPH).

CK1 (sprostredkovateľovi) vzniká daňová povinnosť z odmeny za službu sprostredkovania predaja zájazdu 1.8.2018 zo sumy 75 eur bez dane a DPH 15 eur (75x20% sadzba dane). Sprostredkované služby sú poskytnuté na území EÚ (§ 65 ods. 7 zákona o DPH). CK1 je povinná podľa § 72 zákona o DPH vyhotoviť faktúru za službu sprostredkovania predaja zájazdu pre CK2 s náležitosťami podľa § 74 zákona o DPH. Prijatá platba za zájazd v sume 750 eur je u CK1 prechodnou položkou.

CK2 vzniká daňová povinnosť z predaja zájazdu (§ 65 ods. 4 zákona o DPH) zo základu dane, tzv. prirážky CK vo výške 200 eur (750-550) v deň, keď CK1 prijala v mene a na účet CK2 platbu za predaný zájazd, t.j. 1.8.2018. Obstarané služby cestovného ruchu sú poskytnuté na území EÚ, preto prirážka CK podlieha dani. V daňovom priznaní podanom za zdaňovacie obdobie august 2018 je CK2 povinná z tzv. prirážky CK vo výške 200 eur priznať a odvieť DPH v sume 33,33 eur (200x20):120.

CK2 po splnení podmienok stanovených v § 49 - § 51 zákona o DPH z prijatej služby sprostredkovania predaja zájazdu od CK1 má nárok na odpočítanie dane. Z obstaraných služieb nevzniká CK2 nárok na vrátenie dane ani na odpočítanie dane.

Príklad:

CK1, platiteľ dane, predáva v mene a na účet CK2, letecký zájazd do Egypta. V zmysle mandátnej zmluvy CK1 patrí za každý predaný zájazd odmena vr. DPH vo výške 5% z ceny predaného zájazdu. CK1 v mesiaci august 2018 predala 30 zájazdov CK2 v celkovej predajnej cene 21 000 eur, ktoré jej uhradili zákazníci v hotovosti do pokladne. Odmena (provízia) CK1 v sume 1 050 eur (21000x5%) je v zmysle § 65 ods. 7 zákona o DPH oslobodená od dane. Služba cestovného ruchu, ktorú zorganizovala CK2, pozostáva zo služieb poskytovaných mimo územia EÚ. CK1 uvedie výšku odmeny za sprostredkovanie predaja zájazdov pre CK2 v daňovom priznaní podanom za zdaňovacie obdobie august 2018. CK1 má povinnosť vyhotoviť faktúru pre CK2.

Príklad:

CK1, platiteľ dane, predáva službu cestovného ruchu - zájazd s miestom pobytu v Španielsku v mene a na účet francúzskej CK identifikovanej pre daň vo Francúzsku. V cene zájazdu je zahrnuté stravovanie a ubytovanie v Španielsku. Predajná cena zájazdu je 660 eur. Dohodnutá odmena za sprostredkovanie predaja zájazdu bola v sume 70 eur bez dane. Miestom dodania služby cestovného ruchu (zájazdu) je v zmysle § 65 ods.1 zákona o DPH (čl. 307 smernice 112) Francúzsko. Miestom dodania služby sprostredkovania predaja tohto zájazdu je v zmysle § 15 ods. 1 zákona o DPH taktiež vo Francúzsku. CK1 províziu (odmenu) za službu sprostredkovania nezdaní v tuzemsku. Služba sprostredkovania podlieha dani z pridanej hodnoty vo Francúzsku a povinnosť platiť daň má príjemca plnenia. Pre francúzsku CK je povinná vyhotoviť faktúru (§ 72 ods.1 písm. b), príp. g) zákona o DPH) s náležitosťami podľa § 74 zákona o DPH. CK1 cenu služby sprostredkovania predaja zájazdu uvedie do súhrnného výkazu.

Príklad:

Cestovná agentúra, platiteľ dane (CA), sprostredkúva predaj zájazdov s pobytom na Severnom Cypre alebo na Južnom Cypre pre tuzemskú CK, platiteľa dane. CA, pri predaji zájazdu v mene a na účet tuzemskej CK, províziu za sprostredkovanie predaja zájazdu s pobytom v oblasti Cyperskej republiky, v ktorých vláda Cyperskej republiky vykonáva skutočnú kontrolu (nazývaná aj južná/grécka časť), v zmysle § 65 ods. 7 zákona o DPH zdaní daňou z pridanej hodnoty. Uvedené platí aj pre územie výsoštných území Spojeného kráľovstva Akrotiri a Dhekelia podľa článku 7 smernice 2006/112/ES.

CA, pri predaji zájazdu v mene a na účet CK s miestom pobytu v oblasti Cyperskej republiky, ktoré nie sú pod skutočnou kontrolou vlády Cyperskej republiky (nazývaná aj severná/turecká časť) províziu - odmenu za službu sprostredkovania predaja zájazdu oslobodí od dane.

Príklad:

V zmysle mandátnej zmluvy uzatvorenej medzi slovenskou CK, platiteľom dane a českou CK, identifikovanou pre daň v Českej republike (ČR) predáva česká CK wellness pobyty zorganizované slovenskou CK v mene a na účet

slovenskej CK. V cene zájazdu 600 eur sú zahrnuté obstarané služby ubytovania, stravovania vrátane služieb wellness v hoteli vo Vysokých Tatrách. Dohodnutá odmena za sprostredkovanie služby je v sume 10 % bez DPH z predajnej ceny pobytu. Miesto dodania služby sprostredkovania je v tuzemsku (podľa obdobného ustanovenia v ČR ako v SR § 15 ods. 1 zákona o DPH, čl. 44 smernice 112). V zmysle § 69 ods. 3 zákona o DPH je slovenská CK povinná platiť daň z prijatej služby sprostredkovania v tuzemsku v sume 12 eur $(600 \times 10\%) \times 20\%$.

Príklad:

CK1, platiteľ dane, sprostredkovala za odplatu v mene a na účet CK z Českej republiky (ČR), identifikovanej pre daň v ČR, nákup služieb ubytovania vo Vysokých Tatrách. CK1 sprostredkovala nákup uvedených služieb pre odberateľa, priamo u ubytovacieho zariadenia. Miestom dodania sprostredkovania nákupu služby cestovného ruchu je v ČR (§ 15 ods. 1 zákona o DPH) a osobou povinnou platiť daň v ČR je príjemca služby. CK1 je povinná vyhotoviť pre zahraničnú osobu faktúru v zmysle § 72 ods. 1 písm. b) s údajmi vyplývajúcimi z § 74 zákona o DPH bez DPH. Cenu služby za sprostredkovanie ubytovania pre českú CK uvedie CK1 do súhrnného výkazu.

Doprava osôb

Podľa § 16 ods. 4 zákona o DPH je miestom dodania dopravy osôb miesto, kde sa doprava vykonáva, a ak sa vykonáva vo viac ako v jednom štáte, považuje sa za vykonanú v týchto štátoch pomerne k prejedným vzdialenostiam v týchto štátoch. Znamená to, že pri doprave osôb na území tuzemska je miestom dodania tejto služby tuzemsko a dopravca, či už zahraničný alebo tuzemský, príp. príjemca tohto plnenia od zahraničnej osoby, ak je zdaniteľnou osobou (§ 69 ods. 2 zákona o DPH), je povinný zaplatiť daň z osobnej dopravy uskutočnenej na území Slovenska. Uvedené neplatí v prípade, ak dopravca realizuje medzinárodnú dopravu osôb, ktorá je od dane oslobodená podľa § 46 ods. 2 zákona o DPH.

Podľa § 46 ods. 2 zákona o DPH pravidelná a aj nepravidelná doprava osôb na území tuzemska je oslobodená od dane, ak ide o dopravu z tuzemska do zahraničia, zo zahraničia do tuzemska, z miest v zahraničí do miesta v zahraničí cez tuzemsko, medzi dvomi miestami v tuzemsku, ktorá tvorí súčasť medzinárodnej leteckej alebo vodnej dopravy. Taktiež doprava batožiny a motorového vozidla, ktoré sprevádzajú dopravované osoby, a dodanie služieb vzťahujúcich sa na dopravu osôb, sú oslobodené od dane, ak je samotná doprava osôb oslobodená od dane v tuzemsku (§ 46 ods. 3 zákona o DPH). Zahraničím sa rozumie územie, ktoré nie je tuzemskom, t. j. územie Európskej únie okrem tuzemska a územie tretích štátov.

Ak dopravca vykonáva dopravu osôb, ktorá prechádza územím tuzemska, ale aj územím ďalších štátov (členských alebo tretích), oslobodená od dane je len časť dopravy osôb vykonaná v tuzemsku. Z uvedeného vyplýva, že dopravcovi nevzniká, napr. pri poskytnutí autobusovej dopravy osôb na území tuzemska, ak ide o medzinárodnú dopravu osôb a s ňou súvisiace služby, povinnosť platiť DPH. V ostatných členských štátoch je prístup rôzny, ale letecká medzinárodná doprava osôb je oslobodená od dane na území všetkých členských štátov. Podmienky uplatňovania DPH pri doprave osôb v členských štátoch alebo v tretích štátoch, ktorými doprava osôb prechádza si dopravca musí zistiť v príslušnom štáte. Ak platiteľ DPH vykonáva pravidelnú alebo príležitostnú (nepravidelnú) dopravu osôb prechádzajúcu územím viacerých štátov, pri plnení daňových a registračných povinností týkajúcich sa DPH postupuje v zmysle legislatívy príslušného štátu.

Miesto dodania služby pre zdaniteľnú osobu, ktorá spočíva v sprostredkovaní dopravy osôb osobou, ktorá koná v mene a na účet inej osoby (zdaniteľnej osoby) sa určí podľa § 15 ods. 1 zákona o DPH. Miestom dodania služby, ktorá spočíva v sprostredkovaní služby osobou, ktorá koná v mene a na účet inej osoby, dodanej osobe inej ako zdaniteľnej osobe je to isté miesto, ako miesto dodania služby, ktorá je predmetom sprostredkovania (§ 16 ods. 13 zákona o DPH).

Príklad:

Platiteľ dane realizuje autobusovú dopravu osôb z tuzemska do zahraničia a späť a súčasne sprostredkúva predaj cestovných lístkov z Košíc do Prahy za províziu pre slovenskú dopravnú spoločnosť.

Autobusová doprava uskutočnená na území Slovenska je oslobodená od dane podľa § 46 ods. 2 zákona o DPH. Podmienky uplatňovania DPH pri doprave osôb v členských štátoch alebo v tretích štátoch, ktorými doprava osôb prechádza si dopravca musí zistiť v príslušnom štáte.

Provízia z predaja cestovných lístkov pre slovenského dopravcu je oslobodená od dane podľa § 46 ods. 3 zákona o DPH, ak je samotná doprava oslobodená od dane podľa ods. 2 cit. ustanovenia.

Sprostredkovanie predaja alebo nákupu letenky v mene a na účet inej osoby

Ak cestovná kancelária sprostredkováva predaj alebo nákup letenky v mene a na účet inej osoby, za sprostredkovanie predaja/nákupu letenky má províziu (odmenu), ktorú môže mať od dopravcu alebo od zákazníka. Provízia za sprostredkovanie predaja/nákupu letenky je podľa § 46 ods. 3 zákona o DPH oslobodená od DPH v prípade, ak ide o medzinárodnú dopravu osôb definovaných v ods. 2 cit. ustanovenia.

Ak cestovná kancelária predá letenku v mene a na účet dopravcu, cena letenky, za ktorú v zmysle dohody medzi cestovnou kanceláriou (sprostredkovateľom) a dopravcom, obdrží platbu cestovná kancelária od tretej osoby, je u nej prechodnou položkou. Základom dane u cestovnej kancelárii je podľa § 22 ods. 1 zákona o DPH odmena (provízia) za sprostredkovanie predaja letenky požadovaná od dopravcu.

Príklad:

CK, platiteľ dane, predáva letenky na medzinárodnú leteckú dopravu osôb z Košíc do Varny (Bulharsko) a späť v mene a na účet tuzemskej zdaniteľnej osoby. Miesto dodania služby sprostredkovania predaja letenky sa určí podľa § 15 ods.1 zákona o DPH. Poskytnutie služby sprostredkovania predaja letenky je predmetom dane v tuzemsku. Provízia za sprostredkovanie predaja letenky požadovaná od tuzemskej zdaniteľnej osoby je u CK v zmysle § 46 ods. 3 v nadväznosti na ods. 2 cit. ustanovenia zákona o DPH oslobodená od dane.

Príklad:

CK sprostredkovala nákup letenky z Bratislavy do Paríža pre nezdaniteľnú osobu (napr. občan zo SR/zo zahraničia). Miestom dodania služby zdaniteľnou osobou, ktorá koná v mene a na účet inej ako zdaniteľnej osoby, je to isté miesto, ako miesto dodania služby, ktorá je predmetom sprostredkovania (§ 16 ods. 13 zákona o DPH). Predmetom sprostredkovania je letecká doprava osôb, pri ktorej sa miesto dodania určí podľa § 16 ods. 4 zákona o DPH. V danom prípade letecká doprava osôb, ktorá je predmetom sprostredkovania, je poskytnutá na území EÚ. Keďže medzinárodná letecká doprava osôb vykonaná na území tuzemska je podľa § 46 ods. 2 zákona o DPH oslobodená od dane, provízia za sprostredkovanie nákupu letenky pre nezdaniteľnú osobu v zmysle § 46 ods. 3 zákona o DPH je oslobodená od dane.

Príklad:

CK sprostredkovala nákup letenky na trase Viedeň - Paríž v mene a na účet kupujúceho, ktorým je tuzemská zdaniteľná osoba, platiteľ dane. Cena letenky je u CK prechodnou položkou a nevchádza do základu dane pri dodaní služby sprostredkovania. Provízia CK za sprostredkovanie predaja letenky je podľa § 46 ods. 3 zákona o DPH oslobodená od DPH v prípade, ak ide o dopravu osôb definovaných v ods. 2 cit. ustanovenia. Miestom dodania služby sprostredkovania predaja letenky pre tuzemskú zdaniteľnú osobu je v zmysle § 15 ods. 1 zákona o DPH tuzemsko. CK províziu, ktorá spočíva v sprostredkovaní leteckej dopravy osôb zdaní.

Ak by v danom prípade CK sprostredkovala nákup letenky v mene a na účet zdaniteľnej osoby identifikovanej pre DPH v Českej republike, miesto dodania služby sprostredkovania sa určí podľa § 15 ods.1 zákona o DPH. Poskytnutie služby sprostredkovania nákupu letenky nie je predmetom dane v tuzemsku. Miesto dodania služby sprostredkovania je v Českej republike. Povinnosť platiť daň v inom členskom štáte má príjemca služby. CK je povinná pre českú zdaniteľnú osobu vyhotoviť faktúru bez DPH a uviesť dodanie služby sprostredkovania do súhrnného výkazu.

Príklad:

CK sprostredkovala nákup letenky na trase Budapešť - Paríž v mene a na účet nezdaniteľnej osoby (napr. občan z EÚ/z tretích štátov). Podľa § 16 ods. 13 zákona o DPH miestom dodania služby, ktorá spočíva v sprostredkovaní služby osobou, ktorá koná v mene a na účet inej ako zdaniteľnej osoby, je to isté miesto ako miesto dodania alebo nadobudnutia služby, ktorá je predmetom sprostredkovania. Predmetom sprostredkovania je letecká doprava osôb vykonávaná mimo územia tuzemska. Miestom dodania samotnej služby, ktorou je letecká doprava osôb nie je na území tuzemska. Služba sprostredkovania nie je v tuzemsku predmetom dane podľa § 2 zákona o DPH.

Príklad:

CK sprostredkovala predaj letenky na trase Bratislava – tretie štáty a späť v mene a na účet tuzemskej zdaniteľnej osoby. Provízia za sprostredkovanie predaja letenky je oslobodená od dane podľa § 46 ods. 3 zákona o DPH. Miestom dodania je v zmysle § 15 ods.1 zákona o DPH tuzemsko.

Ak by CK sprostredkovala predaj letenky na trase Bratislava – tretie štáty pre zdaniteľnú osobu identifikovanú pre DPH vo Francúzsku, miestom dodania služby sprostredkovania sa určí podľa § 15 ods.1 zákona o DPH. Miestom jej dodania je Francúzsko. CK je povinná vyhotoviť faktúru bez DPH.

Príklad:

CK sprostredkovala nákup letenky na trase Budapešť – tretie štáty pre tuzemskú zdaniteľnú osobu, miestom poskytnutia služby sprostredkovania kúpy letenky je podľa § 15 ods.1 zákona o DPH tuzemsko. Letecká doprava osôb, ktorá sa začína na území EÚ a končí na území tretieho štátu, vzhľadom na jej špecifiká sa považuje za uskutočnenú mimo územia EÚ. Provízia za službu sprostredkovania kúpy letenky je oslobodená od dane podľa § 47 ods. 12 zákona o DPH.

Ak by CK sprostredkovala nákup letenky na trase Budapešť – tretie štáty pre nezdaniteľnú osobu, miesto poskytnutia služby sprostredkovania sa určí podľa § 16 ods. 13 zákona o DPH, t. j. podľa miesta, kde sa doprava osôb vykonáva (§ 16 ods. 4 zákona o DPH). Doprava sa vykonáva mimo územia tuzemska. Služba sprostredkovania kúpy letenky pre nezdaniteľnú osobu nie je predmetom dane v tuzemsku.

Vypracoval: Finančné riaditeľstvo SR Banská Bystrica
Odbor daňovej metodiky
September 2020