

Opodatkowanie usług turystyki

Od dnia 1 stycznia 2014 r. stosownie do art. 19a ust. 1 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz. U. z 2011 r. Nr 177, poz. 1054, z późn. zm.), zwanej dalej „ustawą o VAT”, w brzmieniu nadanym ustawą z dnia 7 grudnia 2012 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. z 2013 r. poz. 35 i 1027), w przypadku usług turystyki opodatkowanych według szczególnej procedury, o której mowa w art. 119 ustawy o VAT, obowiązek podatkowy powstaje na zasadach ogólnych, tj. z chwilą wykonania usługi.

Jeśli przed wykonaniem usługi turystyki zostanie uiszczona całość lub część należnej zapłaty obowiązek podatkowy powstanie z chwilą jej otrzymania i w części otrzymanej zapłaty (art. 19a ust. 8 ustawy o VAT).

Przy wykonywaniu usług turystyki podstawą opodatkowania jest kwota marży, tj. różnica między kwotą, którą ma zapłacić nabywca usługi, a faktycznymi kosztami poniesionymi przez podatnika z tytułu nabycia towarów i usług od innych podatników dla bezpośredniej korzyści turysty, pomniejszona o kwotę należnego podatku (art. 119 ust. 1 i 2 ustawy o VAT).

W przypadku otrzymania zapłaty przed wykonaniem usługi turystyki podatnik powinien obliczyć kwotę podatku od otrzymanej zaliczki przy uwzględnieniu, iż podstawą opodatkowania w tym przypadku jest również marża. Uwzględniając literalną wykładnię przepisów, podatnik powinien opodatkować kwotę stanowiącą różnicę między kwotą otrzymanej zapłaty (zaliczki) a faktycznymi kosztami poniesionymi na nabycie towarów i usług od innych podatników dla bezpośredniej korzyści turysty, pomniejszoną o kwotę należnego podatku.

Jednakże z uwagi na specyfikę usług turystyki, dla których przewidziano szczególną procedurę rozliczania podatku VAT, możliwe jest również rozwiązanie zakładające podejście funkcjonalne w tym zakresie. W związku z tym, w momencie otrzymania zaliczki na poczet usługi turystyki, z uwagi na szczególną procedurę przy świadczeniu tych usług, podatnik może zamiast obliczania aktualnej marży uwzględniającej faktycznie poniesione koszty przyjąć marżę przewidywaną, tj. taką, którą skalkulował przy określaniu ceny danej wycieczki, obliczoną w oparciu o przewidywane koszty. Cena wycieczki, co do zasady, jest stała dla danego klienta i znana już przy dokonywaniu pierwszych przedsprzedaży tej wycieczki. Zatem za zasadną należy uznać również możliwość opodatkowania podatkiem VAT tak skalkulowanej przez podatnika marży lub jej części odpowiadającej otrzymanej zaliczce. W takiej sytuacji podatnik powinien posiadać stosowną dokumentację, która potwierdzałaby, że skalkulowane koszty uwzględniane przy wyliczeniu ceny i marży mają swoje uzasadnienie (np. umowy zawarte z hotelami, przewoźnikami).

Natomiast w sytuacji, gdy znane będą już faktyczne koszty poniesione z tytułu nabycia towarów i usług od innych podatników dla bezpośredniej korzyści turysty w odniesieniu do danej wycieczki i kwota marży obliczona przy uwzględnieniu tych kosztów będzie inna niż

wcześniej skalkulowana, podatnik powinien dokonać stosownej korekty podatku w deklaracji podatkowej za okres rozliczeniowy, w którym usługa została wykonana.

Należy bowiem zauważyć, że obowiązek podatkowy nie powstaje w stosunku do tych usług później niż z chwilą ich wykonania. Zatem wszelkie koszty, które zostaną poniesione w okresach późniejszych niż okres wykonania usługi powinny być rozliczone poprzez stosowną korektę deklaracji podatkowej złożonej za okres, w którym doszło do wykonania usługi.

Stanowisko powyższe znajduje potwierdzenie w krajowym orzecznictwie sądowym (np. wyrok NSA sygn. akt I FSK 1621/12 z dnia 29.10. 2013 r.).

Jednocześnie należy wskazać, że podatnicy VAT czynni mogą, co do zasady, wybrać kwartalne okresy rozliczeniowe. Termin na złożenie deklaracji i zapłatę podatku upływa wówczas 25. dnia miesiąca następującego po każdym kolejnym kwartale, w którym powstał obowiązek podatkowy (art. 99 ust. 3 i art. 103 ust. 2 ustawy o VAT). Tylko podatnicy inni niż mali podatnicy w rozumieniu ustawy o VAT zobowiązani są do wpłacania zaliczek miesięcznych w tym podatku.

Uwaga

W sytuacji, gdy podatnik otrzyma fakturę korygującą od podmiotu, u którego nabył towary i usługi dla bezpośredniej korzyści turysty w związku z np. udzielonymi mu obniżkami, opustami w stosunku do poniesionych już kosztów, podatnik powinien rozliczyć podatek w deklaracji podatkowej złożonej za okres, w którym otrzymał fakturę korygującą.

Przykład 1*

Biuro podróży sprzedaje wycieczki do Włoch, które mają się odbyć w sierpniu br. Cena wycieczki to 2500 zł. W dniu 17 czerwca biuro otrzymało od klienta zaliczkę stanowiącą 100% zapłaty na poczet wycieczki do Włoch. Biuro podróży poniosło koszt rezerwacji noclegów wraz z wyżywieniem oraz transportu w lipcu. Przy ustalaniu ceny wycieczki podatnik uwzględnił (skalkulował) koszt z tytułu nabycia towarów i usług od innych podmiotów dla bezpośredniej korzyści klienta w wysokości 2250 zł. Po wykonaniu usługi w sierpniu okazało się, że faktycznie poniesione koszty wyniosły 2200 zł. Jak rozliczyć podatek VAT uwzględniając podejście funkcjonalne?

Obliczenia oparte na skalkulowanej marży

Rozliczenie za czerwiec 2014 r.:

Skalkulowana marża brutto - 250 zł (2500 – 2250)

Marża netto - 203,25 zł (250 x 100/123)

Podatek VAT - 46,75 zł

Ostateczne rozliczenie w sierpniu 2014 r. (moment wykonania usługi):

* W przykładach 1-4 przyjęto założenie, że podatnik rozlicza podatek VAT miesięcznie.

Marża brutto - 300 zł (2500 - 2200)
Marża netto – 243,90 zł (300 x 100/123)
Podatek VAT – 56,10 zł

Dla potrzeb sporządzenia deklaracji VAT-7:

- za czerwiec 2014 r. biuro podróży powinno uwzględnić podatek VAT w wysokości 46,75 zł i podstawę opodatkowania 203,25 zł;
- za sierpień 2014 r. korekta podatku uwzględniająca ostateczne rozliczenie kosztów, tj. zwiększenie podstawy opodatkowania o 40,65 zł (243,90 – 203,25) i podatku o 9,35 zł (56,10 – 46,75).

Ważne:

Ewentualne zmniejszenie/zwiększenie podatku w związku z ostatecznym ustaleniem faktycznych kosztów (o ile nie były one znane w momencie składania rozliczenia za okres, w którym wykonano usługę) możliwe jest poprzez korektę deklaracji podatkowej za okres, w którym usługę wykonano.

Przykład 2

Biuro podróży sprzedaje wycieczki do Turcji, które mają się odbyć w sierpniu br. Cena wycieczki to 2500 zł. W dniu 17 czerwca biuro otrzymało od klienta zaliczkę stanowiącą 30% zapłaty na poczet tej wycieczki. Następnie w dniu 15 lipca biuro otrzymało od klienta zaliczkę stanowiącą 70% (tj. resztę płatności za tę podróż). Biuro podróży poniosło koszt rezerwacji noclegów wraz z wyżywieniem oraz transportu w lipcu. Biuro podróży przy ustalaniu ceny wycieczki uwzględniło (skalkulowało) koszt z tytułu nabycia towarów i usług od innych podmiotów dla bezpośredniej korzyści klienta w wysokości 2250 zł. Po wykonaniu usługi (w sierpniu) faktycznie poniesione koszty wyniosły 2200 zł. Jak rozliczyć podatek VAT uwzględniając podejście funkcjonalne?

Obliczenia oparte na skalkulowanej marży

Rozliczenie za czerwiec 2014 r.:

Skalkulowana marża brutto – 75 zł [750 (30% z 2500) – 675 (30% z 2250)]
Marża netto – 60,98 zł (75 x 100/123)
Podatek VAT – 14,02 zł

Rozliczenie za lipiec 2014 r.:

Skalkulowana marża brutto – 175 zł [1750 (70% z 2500) – 1575 (70% z 2250)]
Marża netto – 142,28 zł (175 x 100/123)
Podatek VAT – 32,72 zł

Ostateczne rozliczenie w sierpniu 2014 r. (po uwzględnieniu faktycznych kosztów):

Marża brutto – 300 zł (2500 - 2200)
Marża netto – 243,90 zł (300 x 100/123)
Podatek VAT – 56,10 zł

Dla potrzeb sporządzenia deklaracji VAT-7:

- za czerwiec 2014 r. - biuro podróży powinno uwzględnić podatek VAT w wysokości 14,02 zł i podstawę opodatkowania 60,98 zł;

- za lipiec 2014 r. - podatek VAT w wysokości 32,72 zł i podstawę opodatkowania w wysokości 142,28 zł;
- za sierpień 2014 r. - korekta podatku uwzględniająca ostateczne rozliczenie kosztów, tj. zwiększenie podstawy opodatkowania o 40,64 zł $[243,90 - (60,98 + 142,28)]$ i podatku o 9,36 zł $[56,10 - (14,02 + 32,72)]$.

Przykład 3

Biuro podróży sprzedaje wycieczki do Grecji, które mają się odbyć w sierpniu br. Cena wycieczki to 2500 zł. W dniu 17 czerwca biuro otrzymało od klienta zaliczkę stanowiącą 30% zapłaty na poczet tej wycieczki. Następnie w dniu 15 lipca biuro otrzymało od klienta zaliczkę stanowiącą 50% ceny. Pozostałą do zapłaty kwotę (20%) klient zapłacił w dniu 5 sierpnia przed rozpoczęciem wycieczki. Biuro podróży poniosło koszt rezerwacji noclegów wraz z wyżywieniem w lipcu. Biuro podróży przy ustalaniu ceny wycieczki uwzględniło (skalkulowało) koszt z tytułu nabycia towarów i usług od innych podmiotów dla bezpośredniej korzyści klienta w wysokości 2250 zł. Po wykonaniu usługi (w sierpniu) faktycznie poniesione koszty wyniosły 2000 zł. We wrześniu biuro podróży otrzyma jeszcze fakturę dokumentującą usługi transportu w wysokości 100 zł (koszt poniesiony dopiero we wrześniu). Jak rozliczyć podatek VAT uwzględniając podejście funkcjonalne?

Obliczenia oparte na skalkulowanej marży

Rozliczenie za czerwiec 2014 r.:

Skalkulowana marża brutto – 75 zł $[750 (30\% \text{ z } 2500) - 675 (30\% \text{ z } 2250)]$

Marża netto – 60,98 zł $(75 \times 100/123)$

Podatek VAT – 14,02 zł

Rozliczenie za lipiec 2014 r.:

Skalkulowana marża brutto – 125 zł $[1250 (50\% \text{ z } 2500) - 1125 (50\% \text{ z } 2250)]$

Marża netto – 101,63 zł $(125 \times 100/123)$

Podatek VAT – 23,37 zł

Rozliczenie za sierpień 2014 r. (po uwzględnieniu faktycznych kosztów):

Marża brutto – 500 zł $(2500 - 2000)$

Marża netto – 406,50 zł $(500 \times 100/123)$

Podatek VAT – 93,50 zł

Ostateczne rozliczenie we wrześniu 2014 r. (po uwzględnieniu również kosztów poniesionych po wykonaniu wycieczki):

Marża brutto - 400 zł $(2500 - 2100)$

Marża netto - 325,20 zł $(400 \times 100/123)$

Podatek VAT - 74,80 zł

Dla potrzeb sporządzenia deklaracji VAT-7:

- za czerwiec 2014 r. - biuro podróży powinno uwzględnić podatek VAT w wysokości 14,02 zł i podstawę opodatkowania 60,98 zł;
- za lipiec 2014 r. - podatek VAT w wysokości 23,37 zł i podstawę opodatkowania w wysokości 101,63 zł;

- za sierpień 2014 r. - zwiększenie podstawy opodatkowania o 243,89 zł [406,50 – (60,98 + 101,63)] i podatku o 56,11 zł [93,50 – (14,02 + 23,37)] (uwzględniając rozliczenie faktycznych kosztów).

We wrześniu 2014 r. biuro powinno złożyć korektę deklaracji za sierpień dokonując zmniejszenia podstawy opodatkowania o 81,30 zł (406,50 - 325,20) i podatku VAT o 18,70 zł (93,50 - 74,80) (uwzględniając koszty poniesione po wykonaniu wycieczki).

W sytuacji, gdy podatnik otrzyma od klienta zaliczki na poczet organizowanej przez niego imprezy a następnie z różnych przyczyn impreza ta się nie odbędzie i następuje zwrot wpłaconych zaliczek to podatnik powinien dokonać stosownej korekty w deklaracji za okres rozliczeniowy, w którym dokonano zwrotu zaliczki.

Natomiast, gdy wpłacone zaliczki na poczet imprezy, która została odwołana, nie są zwracane a są zaliczane na poczet innej imprezy, ewentualnej korekty podatku podatnik powinien dokonać w deklaracji za okres rozliczeniowy, w którym ta nowa usługa turystyczna zostanie wykonana. W takiej sytuacji nie jest istotne, że skalkulowana marża nowej imprezy jest inna niż poprzedniej, na poczet której wpłacone zostały zaliczki. Podatnik nie dokonuje odrębnej korekty podatku już rozliczonego z tytułu otrzymanej zaliczki na poczet pierwotnej imprezy tylko dopiero po wykonaniu usługi (nowej imprezy) powinien skorygować podatek.

Przykład 4

Biuro podróży sprzedawało wycieczki do Francji, które miały się odbyć w sierpniu br. Cena wycieczki do Francji to 2500 zł. Biuro podróży w dniu 10 czerwca otrzymało od klienta zaliczkę stanowiącą 80% zapłaty na poczet wycieczki do Francji, a następnie w dniu 30 czerwca poinformowało klienta, że wycieczka ta się nie odbędzie i klient może wybrać inną wycieczkę organizowaną przez biuro lub otrzymać zwrot wpłaconej kwoty. Klient decyduje się na wycieczkę do Niemiec mającą odbyć się w sierpniu i wpłacona wcześniej zaliczka na poczet wycieczki do Francji zaliczona zostaje jako zaliczka na poczet tej drugiej imprezy. Przy ustalaniu ceny wycieczki do Francji podatnik uwzględnił (skalkulował) koszt z tytułu nabycia towarów i usług od innych podmiotów dla bezpośredniej korzyści klienta w wysokości 2250 zł.

Natomiast cena wycieczki do Niemiec to 2000 zł (zaliczka stanowiąca 80% zapłaty na poczet wycieczki do Francji stanowi zaliczkę stanowiącą 100% zapłaty na poczet wycieczki do Niemiec), skalkulowane koszty przy ustalaniu ceny wycieczki do Niemiec wynosiły 1700 zł, faktycznie poniesione koszty po wykonaniu usługi w sierpniu br. wyniosą 1750 zł. Jak powinien być rozliczony podatek VAT z tytułu przeniesienia zaliczki na inną imprezę?

Obliczenia oparte na skalkulowanej marży

Rozliczenie za czerwiec 2014 r.:

Skalkulowana marża brutto - 200 zł [2000 (80% z 2500) – 1800 (80% z 2250)]

Marża netto – 162,60 zł (200 x 100/123)

Podatek VAT – 37,40 zł

Ostateczne rozliczenie w sierpniu 2014 r. (moment wykonania usługi):

Marża brutto - 250 zł (2000 - 1750)

Marża netto – 203,25 zł ($250 \times 100/123$)

Podatek VAT – 46,75 zł

Dla potrzeb sporządzenia deklaracji VAT-7:

- za czerwiec 2014 r.- biuro podróży powinno uwzględnić podatek VAT w wysokości 37,40 zł i podstawę opodatkowania 162,60 zł;
- za sierpień 2014 r. - korekta podatku uwzględniająca ostateczne rozliczenie kosztów, tj. zwiększenie podstawy opodatkowania o 40,65 zł ($203,25 - 162,60$) i podatku o 9,35 zł ($46,75 - 37,40$).

Uwaga

Przy obliczaniu podatku od marży brutto biuro podróży może alternatywnie stosować metodę obliczenia podatku wskazaną w art. 85 (a do 2016 r. art. 146b) ustawy o VAT.