

Polityka podatkowa państwa wobec branży turystycznej w kontekście rozwiązań obowiązujących w Unii Europejskiej

Lipiec 2000

Tomasz Kardach
Centrum Dokumentacji i Studiów Podatkowych
Uniwersytet Łódzki

Ekspertyza

Nr 223

W opracowaniu przedstawiono wybrane aspekty polityki podatkowej państwa w zakresie opodatkowania usług turystycznych w kontekście rozwiązań prawnych funkcjonujących w Unii Europejskiej. Opracowanie obejmuje także analizę uregulowań prawnych odnoszących się do podatku od wartości dodanej. Z punktu widzenia budowy i rozwoju wspólnego rynku harmonizacja rozwiązań funkcjonujących w zakresie podatków pośrednich stanowi bardzo istotny element umożliwiający realizację celów przewidzianych w Traktatach tworzących Unię Europejską.

W pierwszej części omówione zostały uregulowania VI Dyrektywy, część drugą poświęcono analizie unormowań polskich, w części trzeciej dokonano ogólnej prezentacji systemów podatkowych poszczególnych Państw Członkowskich Unii Europejskiej w omawianym zakresie.

I. Wprowadzenie

Jedną z ważniejszych dziedzin w zakresie podatku VAT spośród tych, które wymagają badania dotyczącego dostosowania polskich uregulowań prawnych do prawa Unii Europejskiej jest opodatkowanie podatkiem VAT działalności agentów turystycznych oraz biur podróży. Polskie uregulowania prawne w zakresie podatku VAT nie zawierają przepisów szczególnych dotyczących tej dziedziny działalności gospodarczej.

Zakres usług świadczonych przez agencje i biura turystyczne jest bardzo szeroki. Zajmują się one nie tylko organizowaniem wycieczek krajowych czy zagranicznych, ale również pośredniczą w sprzedaży biletów komunikacji krajowej czy międzynarodowej, organizują lub pośredniczą w organizacji lotów czy przejazdów czarterowych, pośredniczą w zawieraniu ubezpieczeń, organizują wyjazdy połączone z kursami językowymi, specjalistycznymi szkoleniami, konferencjami itd. W ramach działalności biur i agencji turystycznych organizowane są nie tylko wyjazdy czysto turystyczne i wypoczynkowe, ale również pobyty lecznicze, sanatoryjne, obozy treningowe itp. Szeroko pojętym usługom turystycznym towarzyszą również usługi gastronomiczne, noclegowe, wypożyczanie sprzętu sportowego, wypożyczanie lub pośrednictwo w wypożyczaniu samochodów osobowych itd. Biura turystyczne posiadają często własną bazę noclegową, hotelową, gastronomiczną oraz własne środki lokomocji, autobusy i mikrobusy. W biurach sprzedawane są mapy, przewodniki, książki, pamiątki i upominki itp.

II. Uregulowania obowiązujące w Unii Europejskiej

Ogólne uregulowania odnoszące się do administrowania podatkiem VAT stwarzają problemy dla agentów i biur podróży wynikające z charakteru prowadzonej działalności gospodarczej. W sytuacji, gdy usługi wykonywane w ramach tej działalności gospodarczej, prowadzone są wyłącznie na terytorium państwa, w którym przedsiębiorstwo ma siedzibę, dotyczą urządzeń czy obiektów zlokalizowanych na terytorium tego państwa, a samo przedsiębiorstwo jest zarejestrowane dla potrzeb podatku VAT – mogą znaleźć zastosowanie ogólne przepisy z zakresu opodatkowania VAT.

Jednakże w wielu przypadkach działalność prowadzona w zakresie usług turystycznych związana jest z jej opodatkowaniem na terytorium innego państwa członkowskiego i/lub nałożeniem zagranicznego VAT na te transakcje (lub jej objęcie krajowym podatkiem VAT niekoniecznie według jednolitej stawki). W przypadku gdy działalność składa się z usług wykonywanych na terytorium państwa i innych usług wykonywanych poza jego terytorium pojawiają się problemy związane z odliczeniem lub zwrotem podatku VAT, odpowiednim kwalifikowaniem usługi przez agenta podróży itp. Wiele przedsiębiorstw turystycznych zostałoby zmuszonych do zarejestrowania się dla potrzeb VAT w kilku państwach członkowskich Unii Europejskiej ze względu na zasady rządzące określeniem miejsca wykonania usługi. Pojawiłby się również problem zagranicznego podatku VAT, który nie podlegałby zwrotowi.

Na powyższe problemy zwróciła uwagę Unia Europejska, wynikiem czego stało się wprowadzenie do Szóstej Dyrektywy szczególnych przepisów artykułu 26.

Artykuł 26 Szóstej Dyrektywy przewiduje stosowanie przez państwa członkowskie Unii Europejskiej specjalnego systemu opodatkowania VAT, odnoszącego się do przedsiębiorstw i agentów turystycznych nabywających i odsprzedających usługi turystyczne w ich własnym

imieniu. Główne przyczyny dla objęcia tego rodzaju działalności odrębną regulacją są następujące:

a) Zapewnienie, że obrót związany ze świadczeniem usług w zakresie zakwaterowania oraz innych usług związanych z podróżą jest opodatkowany w tym państwie członkowskim, w którym miało miejsce ich wykorzystanie. Osiągnięcie tego celu następuje poprzez zagwarantowanie przedsiębiorstwu turystycznym uzyskania możliwości zwrotu naliczonego VAT, (ten podatek nie może co do zasady podlegać zwrotowi ani jako podatek naliczony, ani na podstawie przepisów Ósmej Dyrektywy, określających procedurę zwrotu podatku).

b) Zapewnienie, że usługi własne wykonywane przez przedsiębiorstwa turystyczne są opodatkowane jednokrotnie w państwie, w którym działalność gospodarcza jest wykonywana. Ten skutek osiąga się poprzez modyfikację ogólnych zasad określania miejsca wykonania usługi, tak że domniemywa się wykonanie takiej usługi na terytorium państwa członkowskiego, w którym przedsiębiorstwo ma siedzibę.

c) Uniknięcie konieczności dokonywania rejestracji działalności gospodarczej dla potrzeb VAT w każdym państwie członkowskim, na terytorium którego świadczone są usługi turystyczne.

Artykuł 26 znajduje zastosowanie wówczas, gdy agent turystyczny wykonuje jeden rodzaj usługi, działa we własnym imieniu i korzysta z dostaw i usług innych podatników VAT. Podatek VAT naliczony od dostaw i usług dokonanych przez innych podatników VAT na rzecz agenta turystycznego nie podlega odliczeniu. Podstawę opodatkowania stanowi w tym przypadku marża tj. różnica pomiędzy ceną zapłaconą przez klienta agenta turystycznego, a kosztem dostaw dokonanych przez innych podatników na rzecz klienta agencji turystycznej.

W zasadzie usługi lub pakiety usług sprzedane w ramach systemu wewnątrz Unii Europejskiej podlegają opodatkowaniu VAT według określonej stawki wyższej niż 0%, a usługi sprzedawane poza Unię Europejską są opodatkowane VAT według stawki 0% (objęte są zwolnieniem z prawem do odliczenia). Rezultatem powyższej sytuacji jest okoliczność, że klient przedsiębiorstwa turystycznego płaci VAT związany z usługą świadczoną na jego rzecz przez agenta turystycznego według stawki obowiązującej w państwie członkowskim, w którym usługa podlega opodatkowaniu VAT oraz, że usługa świadczona przez agenta podlega opodatkowaniu VAT w państwie członkowskim, w którym agent ma siedzibę.

Z odmiennym traktowaniem, jeżeli chodzi o opodatkowanie VAT, mamy do czynienia wówczas, gdy transakcja dotyczy usług sprzedawanych poza Unię Europejską.

Artykuł 26 nie znajduje zastosowania do działalności agentów funkcjonujących jedynie jako pośrednicy.

Szczególny system odnoszący się do agentów turystycznych ma na celu uproszczenie zasad określających miejsce przeznaczenia towaru lub wykonania usługi.

Szósta Dyrektywa – Artykuł 26

System opodatkowania działalności prowadzonej przez agentów turystycznych

1. Działalność agentów turystycznych będzie opodatkowana w Państwach Członkowskich podatkiem VAT na zasadach zawartych w przepisach niniejszego artykułu w przypadku, gdy agent świadczy usługi na rzecz klientów w jego własnym imieniu oraz przy świadczeniu usług turystycznych korzysta z usług i dostaw innych podmiotów, będących podatnikami podatku VAT. Przepisy niniejszego artykułu nie znajdują zastosowania do działalności

agentów podejmujących jedynie czynności pośredników i rozliczających się z podatku na zasadach zawartych w przepisach artykułu II A (30) (c). Dla potrzeb niniejszego artykułu w ramach pojęcia "agent turystyczny" zawiera się pojęcie biura podróży/operatora turystycznego (*tour operator*).

2. Wszystkie czynności dokonywane przez agenta turystycznego w związku z podróżą są traktowane jako jednolita usługa świadczona przez agenta na rzecz osoby korzystającej z jego usług. Usługa taka powinna podlegać opodatkowaniu w Państwie Członkowskim, w którym agent ma siedzibę lub zakład, za pośrednictwem którego świadczył usługi. Podstawę opodatkowania oraz cenę z wyłączeniem podatku w rozumieniu artykułu 23 (3) (b) powinna stanowić kwota marży agenta turystycznego, to znaczy różnica pomiędzy ogólną kwotą zapłaconą przez podróżującego, pomniejszoną o podatek VAT, a rzeczywistym kosztem poniesionym przez agenta turystycznego w związku z usługami i dostawami świadczonymi przez podmioty trzecie bezpośrednio na rzecz podróżującego.

3. Jeżeli agent powierza wykonanie określonych czynności podmiotowi będącemu podatnikiem VAT, których realizacja następuje poza Wspólnotą, usługi świadczone przez agenta są wówczas traktowane jako zwolnione z opodatkowania VAT na podstawie artykułu 15 (14) o działalności pośrednika. Jeżeli transakcje, o których mowa w zdaniu poprzednim, wykonywane są częściowo na terytorium Wspólnoty, częściowo poza tym terytorium, to tylko ta część usług agenta, która odnosi się do transakcji mających miejsce poza Wspólnotą może zostać zwolniona z opodatkowania VAT.

4. W żadnym Państwie Członkowskim należny podatek nie podlega pomniejszeniu o podatek naliczony, ani zwrotowi w związku z usługami, o których mowa w ustępie 2, świadczonymi na rzecz osób podróżujących przez podmioty trzecie w stosunku do agenta turystycznego, będące podatnikami VAT.

III. Przepisy prawa obowiązujące obecnie w Polsce

Przepisy prawa polskiego w zakresie podatku VAT wyłączają usługi turystyczne z ogólnego pojęcia importu usług, jeżeli chodzi o podstawę opodatkowania w przypadku usług turystyki wyjazdowej. Polskie uregulowania odnoszą się także do zagranicznej turystyki przyjazdowej i traktują ten rodzaj usług jako eksport usług.

Wielość stanów faktycznych związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej w zakresie świadczenia usług turystycznych prowadzi na gruncie polskich przepisów podatkowych do zróżnicowania sytuacji podatkowej poszczególnych kategorii usług świadczonych przez biura i agencje turystyczne. Istotną rolę odgrywa przy tym właściwe zakwalifikowanie poszczególnych usług do odpowiedniej grupy statystycznej. Klasyfikacja ta przesądza bowiem o sposobie opodatkowania danej usługi jak również o wysokości stawki podatkowej.

Na gruncie prawa polskiego szeroko pojęte usługi świadczone przez agencje i biura turystyczne mogą być bowiem:

1. zwolnione z podatku VAT albo,
2. opodatkowane stawką 0% albo,
3. opodatkowane stawką preferencyjną 7% albo,
4. opodatkowane stawką podstawową 22%.

Szczegółowe regulacje dotyczące opodatkowania usług świadczonych przez agencje i biura turystyczne zawarte są w następujących aktach prawnych:

1. ustawa z dnia 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym (Dz. U. z 1993 r. nr 11, poz. 50 z późn. zm.), zwana dalej ustawą o VAT,

2. rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 22 grudnia 1999 r. w sprawie wykonania niektórych przepisów ustawy o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym (Dz. U. z 1999 r. nr 109 poz. 1245), zwane dalej rozporządzeniem o VAT.

3.1 Przedmiot opodatkowania

Zgodnie z art. 2 ust. 1 i 2 ustawy o VAT, opodatkowaniu podlega sprzedaż towarów i odpłatne świadczenie usług na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej a także eksport i import towarów lub usług. Opodatkowaniu na podstawie art. 2 ust. 3 ustawy o VAT podlegają również inne czynności, np. czynności świadczenia usług oraz przekazania lub zużycia towarów na potrzeby reprezentacji albo reklamy, przekazania przez podatnika towarów oraz świadczenia usług na potrzeby osobiste podatnika, wspólników, udziałowców, akcjonariuszy, pracowników itd., świadczenia usług w zamian za wierzytelności lub w miejsce świadczenia pieniężnego, świadczenia usług bez pobrania należności.

Usługami zgodnie art. 4 pkt. 2 ustawy o VAT są usługi wymienione w klasyfikacjach wydanych na podstawie przepisów o statystyce państwowej, a także roboty budowlano-montażowe. Jak wyżej wskazano, ze względu na to, że usługi świadczone przez biura i agencje turystyczne klasyfikowane są w różnych grupach statystycznych, poszczególne ich rodzaje podlegają różnym rygorom opodatkowania, odpowiednio do klasyfikacji statystycznej każdej czynności.

3.2 Podmiot opodatkowania (podatnik VAT)

Zgodnie z art. 5 ust. 1 ustawy o VAT, podatnikami są osoby prawne, jednostki organizacyjne nie mające osobowości prawnej oraz osoby fizyczne:

- mające siedzibę lub miejsce zamieszkania na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, jeżeli wykonują we własnym imieniu i na własny rachunek czynności, o których mowa w art. 2, w okolicznościach wskazujących na zamiar ich wykonywania w sposób częstotliwy, nawet jeżeli zostały wykonane jednorazowo, a także wówczas, gdy czynności te polegają na jednorazowej sprzedaży rzeczy w tym celu nabytej, lub

- wykonujące czynności, o których mowa w art. 16, a więc np. czynności maklerskie, czynności wynikające z umowy agencyjnej lub zlecenia, pośrednictwa, umowy komisu lub innych usług o podobnym charakterze,

- mające siedzibę lub miejsce zamieszkania albo pobytu za granicą, jeżeli wykonują czynności, o których mowa w art. 2, osobiście lub przez osobę upoważnioną albo przy pomocy pracowników bądź przy wykorzystaniu zakładu lub urządzenia służącego działalności produkcyjnej, handlowej lub usługowej (przedstawicielstwa firm zagranicznych),

- będące usługobiorcami usług pochodzących z importu.

3.3 Podstawa opodatkowania

Zgodnie z art. 15 ust. 1 ustawy o podatku od towarów i usług, podstawą opodatkowania jest obrót. Obrotem jest kwota należna z tytułu sprzedaży towarów, pomniejszona o kwotę

należnego podatku. W przypadku gdy pobrano zaliczki, zadatki, przedpłaty lub raty obrotem jest również kwota otrzymanych zaliczek, zadatków, przedpłat lub rat, pomniejszona o przypadającą od nich kwotę podatku. Kwota należna obejmuje całość świadczenia należnego od nabywcy.

Na podstawie art. 15 ust. 5 ustawy o VAT podstawą opodatkowania w imporcie usług jest kwota, którą usługobiorca jest obowiązany zapłacić, z tym że w przypadku usług turystyki wyjazdowej podstawą opodatkowania ustala się zgodnie z art. 15 ust. 1 ustawy o VAT. W przypadku usług turystyki wyjazdowej podstawą opodatkowania jest zatem obrót czyli kwota należna z tytułu sprzedaży usług, pomniejszona o kwotę należnego podatku. Szczególnej regulacji z art. 15 ust. 5 nie stosuje się w przypadku, gdy podatek został pobrany od podatnika, o którym mowa w art. 5 ust. 1 pkt. 4, a więc od przedstawicielstw firm zagranicznych.

Podstawę opodatkowania czynności maklerskich oraz czynności wynikających z umowy agencyjnej lub zlecenia, pośrednictwa, umowy komisji lub innych usług o podobnym charakterze stanowi zgodnie z art. 16 ust. 1 ustawy o VAT:

- 1) dla zleceniodawcy lub komitenta - kwota należna z tytułu sprzedaży lub umowy komisji, zmniejszona o kwotę podatku,
- 2) dla prowadzącego przedsiębiorstwo maklerskie, agenta, zleceniobiorcy, komisanta lub innej osoby świadczącej usługi o podobnym charakterze - kwota prowizji lub innych postaci wynagrodzeń za wykonanie usługi, zmniejszona o kwotę podatku.

3.4 Moment powstania obowiązku podatkowego

Zgodnie z art. 6 ustawy o VAT, obowiązek podatkowy powstaje z chwilą wykonania usługi. Jeżeli sprzedaż towaru lub wykonanie usługi powinny być potwierdzone fakturą, obowiązek podatkowy powstaje z chwilą wystawienia faktury, nie później jednak niż w 7 dniu od dnia wydania towaru lub wykonania usługi. Regulację tę stosuje się odpowiednio do faktur za częściowe wykonanie usługi. Jeżeli przed wydaniem towaru lub wykonaniem usługi pobrano co najmniej połowę ceny (przedpłata, zaliczka, zادةk, rata), obowiązek podatkowy powstaje z chwilą przyjęcia zapłaty.

W przypadku niektórych czynności związanych ze świadczeniem usług turystycznych prawodawca określił szczególny moment powstania obowiązku podatkowego w § 6 ust. 1 rozporządzenia o VAT. Tak więc w przypadku przewozu osób i ładunków kolejami, taborem samochodowym, statkami pełnomorskimi, śródlądowymi i przybrzeżnymi, promami, samolotami i śmigłowcami obowiązek podatkowy powstaje z chwilą otrzymania całości lub części zapłaty, nie później jednak niż 30 dnia od dnia wykonania usługi. W przypadku usług zagranicznej turystyki wyjazdowej i zagranicznej turystyki przyjazdowej obowiązek podatkowy powstaje z chwilą wystawienia faktury, nie później jednak niż 15 dnia od dnia wykonania usługi.

3.5 Usługi opodatkowane stawką podstawową 22%

Stawka podstawowa z art. 18 ust. 1 ustawy o VAT stosowana jest w stosunku do wszystkich tych usług, które nie są objęte zwolnieniem ani nie podlegają opodatkowaniu według niższych stawek podatkowych. Stawka 22% obejmuje m.in.:

- usługi hoteli i restauracji w zakresie sprzedaży napojów alkoholowych o zawartości alkoholu powyżej 1,2% oraz napojów alkoholowych będących mieszaniną piwa i napojów bezalkoholowych, w których zawartość alkoholu przekracza 0,5% a także sprzedaży kawy i

herbaty (wraz z dodatkami), napojów bezalkoholowych gazowanych, wód mineralnych, a także sprzedaży w stanie nieprzetworzonym innych towarów opodatkowanych stawką 22%,

- usługi pośrednictwa w sprzedaży biletów, miejsc zakwaterowania i wycieczek z kompleksowym programem imprez,
- usługi wypożyczenia sprzętu rekreacyjnego, sportowego np. rowerów, nart itd.,
- usługi doradztwa w zakresie rozwoju turystyki.

3.6 Usługi opodatkowane preferencyjną stawką 7%

Duża część usług związanych z turystyką opodatkowana jest preferencyjną stawką 7%. Na podstawie art. 18 ust. 2 ustawy oraz odpowiednich punktów (poz. 62 – 73) załącznika 3 do ustawy.

3.7 Usługi opodatkowane stawką 0%

Szereg usług świadczonych przez agencje turystyczne opodatkowanych jest stawką 0%. Przede wszystkim chodzi tu o eksport towarów i usług, objęty stawką 0% na podstawie art. 18 ust. 3 ustawy o VAT.

Zgodnie z art. 39 ust. 1 ustawy o VAT eksportem usług są również:

1. usługi transportu międzynarodowego, do których zgodnie z § 55 rozporządzenia o VAT zalicza się przewóz lub inny sposób przemieszczania osób i towarów przez granicę Rzeczypospolitej Polskiej:

- z miejsca wyjazdu (nadania) w Polsce do miejsca przyjazdu (przeznaczenia) za granicą,
- z miejsca wyjazdu (nadania) za granicą do miejsca przyjazdu (przeznaczenia) w Polsce,
- z miejsca wyjazdu (nadania) za granicą do miejsca przyjazdu (przeznaczenia) za granicą, jeżeli trasa przebiega na pewnym odcinku przez terytorium Rzeczypospolitej Polskiej (tranzyt), przy czym nie stanowi usługi transportu międzynarodowego przewóz osób lub towarów w przypadku, gdy miejsce wyjazdu (nadania) i miejsce przyjazdu (przeznaczenia) tych osób lub towarów znajduje się w Polsce, a przewóz za granicę ma wyłącznie charakter tranzytu;

2. usługi zagranicznej turystyki przyjazdowej, świadczone na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej przez osoby prawne, jednostki organizacyjne nie mające osobowości prawnej lub osoby fizyczne mające siedzibę lub miejsce zamieszkania na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, pod warunkiem że:

- turystyka ma charakter zorganizowany, a więc zgodnie z § 59 ust. 2 rozporządzenia o VAT,
- usługa dotyczy jednorazowo grupy liczącej co najmniej osiem osób lub związana jest z organizacją polowań,
- realizacja usługi obejmuje również usługę uprawnionego przewodnika lub pilota,
- przekazano zaliczkę w wysokości wynoszącej co najmniej 30% ceny zleconej usługi.
- usługi świadczone są na rzecz podmiotów nie będących rezydentami w rozumieniu prawa dewizowego.

Za usługi zagranicznej turystyki przyjazdowej uznaje się usługi świadczone przez podatników na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej na rzecz oraz zlecenie nierezydenta w rozumieniu przepisów prawa dewizowego, nie będącego podatnikiem. Dowodem świadczenia takich usług jest łączna faktura wystawiona w walucie obcej przez podatnika nierezydentowi oraz dowód zapłaty.

1. Na podstawie ustawy o VAT stawka 0% stosowana jest w następujących przypadkach:

Eksport towarów i usług	art. 18 ust. 3
Usługi transportu międzynarodowego	art. 18 ust. 3; art. 39 ust. 1 pkt. 1
Usługi zagranicznej turystyki przyjazdowej	art. 18 ust. 3; art. 39 ust. 1 pkt. 2
Sprzedaż w kraju wydawnictw prasowych i wydawnictw dzielowych, oznaczonych symbolami ISSN i ISBN, oraz map	art. 50 ust. 5 pkt. 1 (do 31. 12. 2000)
Import map, map hydrograficznych, map morskich, atlasów, map ściennych, planów topograficznych, drukowanych	art. 20 ust. 5 pkt. 3 (do 31. 12. 2000)
Usługi związane ze sprzedażą ww. towarów, wykonywaną na podstawie umowy agencyjnej lub zlecenia, pośrednictwa, komisju lub innych umów o podobnym charakterze	art. 50 ust. 5 pkt. 4 (do 31. 12. 2000)

2. Na podstawie rozporządzenia o VAT stawka 0% stosowana jest również do czynności wymienionych w § 62.

3.8 Usługi zwolnione z VAT

Niektóre usługi świadczone przez agencje i biura turystyczne korzystają ze zwolnienia z VAT na podstawie:

1. art. 7 ustawy o VAT lub
2. § 3 lub § 69 rozporządzenia o VAT.

3.9 Usługi turystyki wyjazdowej

W sposób szczególny opodatkowane są usługi turystyki wyjazdowej. Zgodnie z art. 4 pkt. 5 ustawy o VAT pod pojęciem importu usług rozumie się usługi świadczone na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, za których wykonanie należność jest przekazywana osobie lub jednostce mającej siedzibę bądź miejsce zamieszkania za granicą, a także usługi turystyki wyjazdowej.

Importem usług nie jest jednak zakup usług turystyki wyjazdowej za granicą, ponieważ takie usługi nie są świadczone w kraju, a tym samym nie podlegają opodatkowaniu w Polsce. Pod pojęciem importu usług należy natomiast rozumieć sprzedaż w kraju usług turystyki wyjazdowej.

Zgodnie § 6 ust. 1 pkt. 8 rozporządzenia o VAT, obowiązek podatkowy z tytułu usług zagranicznej turystyki wyjazdowej (tak samo jak zagranicznej turystyki przyjazdowej, a więc eksportu usług w sensie art. 39 ust. 1 ustawy o VAT) powstaje z chwilą wystawienia faktury, nie później jednak niż 15 dnia od dnia wykonania usługi.

Obrót z tytułu sprzedaży na terytorium Polski usług zagranicznej turystyki wyjazdowej świadczonej za granicą jest zawsze opodatkowany stawką 7%.

Zgodnie z art. 15 ust. 5 ustawy o VAT, co do zasady podstawą opodatkowania w imporcie usług jest kwota, którą usługobiorca jest obowiązany zapłacić, z tym, że w przypadku usług turystyki wyjazdowej podstawę opodatkowania ustalaną zgodnie z art. 15 ust. 1 ustawy o VAT stanowi obrót. Obrotem jest kwota należna z tytułu sprzedaży usług, pomniejszona o kwotę należnego podatku. W przypadku gdy pobrano zaliczki, zadatki, przedpłaty lub raty obrotem jest również kwota otrzymanych zaliczek, zadatków, przedpłat lub rat, pomniejszona o przypadającą od nich kwotę podatku.

IV. Opodatkowanie VAT transakcji wykonywanych przez agentów turystycznych w Państwach Członkowskich Unii Europejskiej

Większość Państw Członkowskich Unii Europejskiej wprowadziło do systemów prawnych uregulowania szczególne w zakresie podatku VAT odnoszące się do opodatkowania usług turystycznych. Poniżej przedstawiono ogólną charakterystykę tych przepisów.

Austria

4.1.1 Usługi agencji turystycznych

Przepisy odnoszące się do usług świadczonych przez agentów turystycznych znajdują zastosowanie niezależnie od tego, czy przedsiębiorca działa jako agent turystyczny, organizator podróży, czy też świadczy usługi uboczne (np.: przedsiębiorstwo handlowe organizujące wyjazd). Usługi agencji turystycznych są definiowane w następujący sposób:

- **Usługi własne**

Jeżeli agent turystyczny działa w swym własnym imieniu i na swój własny rachunek, wszystkie jego usługi podlegają opodatkowaniu (np.: przedsiębiorstwo transportowe świadczy usługi w zakresie transportu, hotel wynajmuje pokój hotelowy), a podstawę opodatkowania stanowi w takim przypadku podstawę opodatkowania stanowi cena zapłacona z tytułu świadczenia usług transportu czy wynajmu hotelu.

- **Usługi zlecane**

Jeżeli agent turystyczny działa w swoim własnym imieniu, ale na rachunek innej osoby, wszystkie usługi podlegają opodatkowaniu (np.: usługi transportowe lub w zakresie wynajmu miejsc hotelowych), a podstawą opodatkowania jest w tym przypadku cena zapłacona przez usługobiorcę. Jeżeli agent turystyczny zamawia wykonanie usługi, to te same przepisy, które odnoszą się do świadczenia samych usług, znajdują zastosowanie w przypadku usług zleczanych. W przypadku gdy usługi zlecane są świadczone na rzecz podatników podatku VAT, system opodatkowania marży nie znajduje zastosowania. Z drugiej strony, system opodatkowania marży znajduje zastosowanie do usług zleczanych, świadczonych na rzecz podmiotów nie będących podatnikami podatku VAT oraz usług świadczonych na rzecz podatników podatku VAT, ale dla celów nie związanych z prowadzeniem przez nich działalności gospodarczej.

- **Usługi świadczone przez pośredników**

Jeżeli agent turystyczny działa w imieniu i na rachunek innej osoby (np.: organizując wykonanie usługi transportowej lub wynajęcia pokoju hotelowego), podstawę opodatkowania stanowi kwota prowizji agenta. System opodatkowania marży nie znajduje zastosowania w przypadku takich usług. Rozróżnienie pomiędzy usługami zleczanymi a usługami świadczonymi na zasadzie pośrednictwa jest podstawowym z punktu widzenia prawidłowego opodatkowania transakcji.

Stwierdzenie, czy agent turystyczny działa w swoim własnym imieniu, czy też w imieniu innej osoby, zależy od zachowania agenta w odniesieniu do usługobiorcy. Ogólnie mówiąc, osoba, której nazwisko jest ujawnione na rachunku (jako dostawcy usług), jest traktowana jako osoba działająca w swym własnym imieniu i dlatego świadczenie usług będzie w tym przypadku zdefiniowane jako usługi zlecane lub usługi własne. Powyższe oznacza, że interpretacja, czy usługa uważana jest za usługę zlecaną, czy też usługę świadczoną w ramach pośrednictwa, jest uzależnione od sformułowania zawartego na rachunku.

Jeżeli przedsiębiorca działa w imieniu i na rachunek innego przedsiębiorcy (biura podróży) jako pośrednik podstawę opodatkowania stanowi jedynie kwota prowizji.

4.1.2 Usługi turystyczne świadczone na rzecz podmiotów nie będących podatnikami VAT

Zgodnie z przepisami ustawy o VAT z 1994 roku, szczególny system opodatkowania (w którym podstawą opodatkowania jest kwota uzyskanej prowizji) może znaleźć zastosowanie w przypadku gdy usługi turystyczne są świadczone na rzecz podmiotów będących podatnikami VAT dla celów niezwiązanych z prowadzeniem działalności gospodarczej lub podmiotów nie będących podatnikami VAT. System opodatkowania marży znajduje również zastosowanie, jeżeli w zakresie podróży wymagana jest jedynie usługa świadczona przez stronę trzecią na rzecz podróżującego (*travel input service*).

4.1.3 Usługi podmiotów trzecich świadczone na rzecz agenta turystycznego (Travel input services, Reisevorleistungen)

Pojęcie "*travel input services*" obejmuje wszystkie usługi świadczone przez strony trzecie bezpośrednio na rzecz osoby podróżującej.

W zakresie powyższych usług (*travel input services*) znajdują się w szczególności:

- usługi transportowe,
- zakwaterowanie i wyżywienie,
- usługi świadczone przez niezależnych przewodników turystycznych,
- usługi w czasie podróży (np.: wizyta w teatrze),
- koszty ubezpieczenia na wypadek rezygnacji z podróży.

Następujące usługi nie znajdują się w zakresie pojęcia "*travel input services*":

- usługi pośredników,
- katalogi,
- wynajęcie biura, elektryczność, materiały biurowe,
- nabycie wyposażenia (np.: autobusu)

4.1.4 Usługi turystyczne mieszane

Świadczenie usług turystycznych o charakterze mieszanym ma miejsce wówczas, gdy agent świadczy usługi własne, a równocześnie korzysta z usług podmiotów trzecich (*travel input services*). System opodatkowania marży znajduje zastosowanie jedynie w odniesieniu do usług podmiotów trzecich wykorzystywanych przez agenta. W odniesieniu do usług własnych znajdują zastosowanie ogólne zasady przewidziane w przepisach ustawy o podatku VAT z 1994 roku. Konsekwencją tego jest konieczność dokonania podziału ceny płaconej przez usługobiorcę usługi turystycznej na część odnoszącą się do usług własnych agenta turystycznego i część dotyczącą usług wykonywanych przez podmioty trzecie. Dla powyższego celu usługi własne mogą być liczone jako koszty agenta (włączając VAT), natomiast cenę usług świadczonych przez podmioty trzecie stanowi kwota zapłacona przez agenta na rzecz podmiotów trzecich (włączając VAT).

4.1.5 Podstawa opodatkowania

Podstawa opodatkowania jest zdefiniowana jako różnica pomiędzy ceną zapłaconą przez osobę korzystającą z usług agenta turystycznego i kwotą zapłaconą przez agenta za usługi wykonane przez podmioty trzecie, pomniejszona o podatek VAT zawarty w różnicy.

Podstawowa stawka VAT 20% ma zastosowanie do podstawy opodatkowania, jeżeli usługi podmiotów trzecich są wykonywane na terytorium Unii Europejskiej. Usługi wykonywane poza terytorium UE podlegają zwolnieniu od opodatkowania VAT. Prawo do skorzystania ze zwolnienia musi zostać udokumentowane przez agenta turystycznego.

Kwota zapłacona przez osobę korzystającą z usług agenta turystycznego (cena wycieczki) zawiera m.in. następujące składniki:

- ceny katalogowe,
- dodatkowe punkty programowe (np.: wizyta w teatrze, zwiedzanie),
- koszty rezerwacji,
- koszty połączeń telefonicznych, telefaxowych,
- opłaty za wizę.

Cena wycieczki nie zawiera:

- podatku turystycznego,
- opłat związanych z rezygnacją z wycieczki (te opłaty mogą być traktowane jako zwolnione).

4.1.6 Uproszczenie systemu

Od roku 1995 podstawa opodatkowania może być obliczana jako 10% (włączając VAT) ceny wnoszonej przez usługobiorcę usług turystycznych świadczonych na terytorium Państw Członkowskich. W odniesieniu do podróży mających miejsce zarówno na terytorium jak i poza UE, usługi transportowe świadczone na rzecz agenta turystycznego przez podmioty trzecie w obrębie UE muszą zostać opodatkowane zgodnie z systemem opodatkowania marży. Jednakże jeżeli podstawa opodatkowania obliczana jest w sposób uproszczony, kwota odnosząca się do usług transportowych świadczonych w państwach trzecich jest włączana do podstawy opodatkowania.

4.1.7 Zwrot VAT

VAT naliczony w związku z usługami podmiotów trzecich, świadczonymi na rzecz agenta turystycznego nie podlega zwrotowi. Dlatego VAT zapłacony w związku z usługami świadczonymi na terytorium państw trzecich podlega odliczeniu zgodnie z ogólnymi zasadami odnoszącymi się do obniżania kwoty podatku należnego o podatek naliczony, tylko w przypadku gdy podatek VAT naliczony nie jest związany z usługami podmiotów trzecich (*travel input services*), świadczonymi na rzecz agenta turystycznego.

4.2 Belgia

W Belgii funkcjonują szczególne uregulowania odnoszące się do opodatkowania świadczenia usług i sprzedaży towarów, dokonywanych przez agentów turystycznych.

Ogólnie mówiąc, VAT w zasadzie płacony jest od prowizji uzyskanej przez agenta turystycznego tj. podstawę opodatkowania stanowi różnica pomiędzy ceną (po odliczeniu VAT), która jest płacona na rzecz agenta i kwotą wydatków, które poniósł on w związku z transak-

cją. Ustawa zawiera przepisy określające sposób obliczenia podstawy opodatkowania jako stałej procentowej części ceny transakcji (6%, 8%, 13%, lub 18% w zależności od rodzaju transakcji).

4.3 Dania

W Danii świadczenie usług turystycznych podlega zwolnieniu z opodatkowania VAT bez prawa do odliczenia pod warunkiem, że sprzedawana usługa turystyczna zawiera przynajmniej usługę związaną z transportem i zakwaterowaniem. Jeżeli natomiast usługi wchodzące w skład pakietu sprzedawane są oddzielnie – podlegają opodatkowaniu na zasadach ogólnych dotyczących usług świadczonych przez agencje.

4.4 Finlandia

W odniesieniu do usług świadczonych przez agencje turystyczne znajduje zastosowanie szczególny reżim opodatkowania. W tym przypadku nie ma możliwości odzyskania naliczonego VAT w związku ze świadczeniem usług i sprzedażą towarów bezpośrednio na rzecz osób podróżujących.

Artykuł 26 Szóstej Dyrektywy zawiera szczególne uregulowania odnoszące się do opodatkowania marży agentów turystycznych oraz biur podróży, które to unormowania zostały wprowadzone do prawa fińskiego. Zgodnie z uregulowaniem zawartym w ustawie o VAT, jeżeli agent turystyczny świadczy w swym własnym imieniu usługi, dokonuje sprzedaży towarów nabytych od innych podmiotów, będących podatnikami VAT bezpośrednio na rzecz klienta, traktuje się powyższą transakcję jako sprzedaż pojedynczej usługi agencji turystycznej.

Agent turystyczny może dokonać odliczenia od podstawy opodatkowania 82% w odniesieniu do usług lub towarów nabytych od innych podatników VAT bezpośrednio na rzecz klienta. Cena nabycia zawiera VAT. Jeżeli usługi lub towary których dotyczyło powyższe odliczenie znajdują inne przeznaczenie, aniżeli świadczenie usług turystycznych przez agenta turystycznego, kwota podlegająca wcześniej odliczeniu musi zostać doliczona do podstawy opodatkowania.

4.5 Francja

Usługi świadczone przez agentów turystycznych oraz podmioty organizujące wycieczki objazdowe legitymujące się odpowiednią licencją lub zezwoleniem objęte są szczególną regulacją w zakresie opodatkowania VAT. Usługi te są opodatkowane we Francji w części odnoszącej się do podróży na terytorium Francji i innych Państw Członkowskich.

Usługi pozostające w związku z podróżą poza UE są wyłączone z opodatkowania. Jednakże, usługi świadczone na zasadach pośrednictwa w zakresie transportu międzynarodowego są opodatkowane na zasadach określonych dla tego typu usług jeżeli ujawnione są w odrębnych rachunkach, a ich cena nie jest uwzględniona w ogólnej cenie organizowanej podróży.

Podstawę opodatkowania stanowi różnica pomiędzy ceną zapłaconą przez klientów, a kwotą wydatków poniesionych przez agenta w związku z opodatkowaną transakcją.

4.6 Niemcy

Artykuł 25 ustawy o VAT przewiduje szczególne uregulowania odnoszące się do działalności agentów turystycznych i biur podróży dotyczące opodatkowania marży agentów i biur podróży, prowadzących działalność we własnym imieniu na rzecz osób nie nabywających ich usług w celu odprzedaży oraz nabywających usługi turystyczne (jakąś część usług) od podmiotów trzecich. W powyższej sytuacji podstawę opodatkowania stanowi kwota marży. Zwolnienie z VAT znajduje zastosowanie w stosunku do części marży odnoszącej się do działalności wykonywanej poza UE.

VAT naliczony w związku z nabywaniem przez agenta usług podmiotów trzecich nie podlega odliczeniu. Jeżeli strona trzecia ma siedzibę w innym Państwie Członkowskim EU, zgodnie z uregulowaniem zawartym w art. 26 Szóstej Dyrektywy zwrot VAT nie jest dopuszczalny. Jedynie VAT naliczony w związku z nabywaniem towarów i usług pozostających w związku z prowadzeniem działalności gospodarczej podlega odliczeniu (np.: koszty zarządu, koszty biurowe).

Niemiecki agent turystyczny zobowiązany jest do posiadania dokumentów, z których wynika:

1. całkowita kwota, którą osoba podróżująca wpłaca na rzecz agenta,
2. całkowite kwoty zapłacone przez agenta podmiotom trzecim z tytułu nabycia usług turystycznych,
3. podstawa opodatkowania (różnica pomiędzy 1 i 2),
4. relacja pomiędzy kwotami wymienionymi w punktach 1 i 2 oraz podstawą opodatkowania, a usługami podlegającymi opodatkowaniu i zwolnionymi.

Jeżeli agent turystyczny stosuje system opodatkowania marży (art. 25) nie ma prawa wystawiać rachunków z ujawnionym podatkiem VAT. To samo odnosi się do podmiotów odsprzedających towary używane, dzieła sztuki, antyki, przedmioty kolekcjonerskie, za wyjątkiem sytuacji kiedy podatnik dokona wyboru aby traktować tę sprzedaż jako dokonaną na warunkach ogólnych (art. 25a ustawy o VAT). W obu przypadkach zapłacony VAT musi zostać odliczony od kwoty marży.

4.7 Grecja

Artykuł 26 Szóstej Dyrektywy, który przewiduje szczególny system opodatkowania marży w związku z działalnością agentów turystycznych i biur podróży został wprowadzony na grunt prawa greckiego w przepisach Artykułu 35 ustawy o VAT. Szczególne uregulowania znajdują zastosowanie w przypadku agentów turystycznych, zlokalizowanych na terytorium Grecji prowadzących działalność w swoim własnym imieniu i korzystają z usług innych podatników VAT w ramach świadczenia usług turystycznych.

Wszystkie transakcje dokonane przez agenta turystycznego w związku z organizowaną podróżą są traktowane jako jedna usługa turystyczna świadczona przez agenta na rzecz na rzecz osoby podróżującej. Podstawą opodatkowania VAT jest marża tj. różnica pomiędzy ceną zapłaconą przez klienta, po odliczeniu VAT, a rzeczywistym kosztem poniesionym przez agenta turystycznego w związku z usługami świadczonymi bezpośrednio na rzecz jego klientów przez inne podmioty, będące podatnikami VAT.

4.8 Irlandia

Działalność gospodarcza polegająca na świadczeniu przez agencje turystyczne i biura podróży usług turystycznych objęta jest zwolnieniem z opodatkowania VAT.

4.9 Włochy

Funkcjonuje szczególny system opodatkowania dotyczący usług świadczonych przez agentów turystycznych i biura podróży. Podstawę opodatkowania stanowi kwota różnicy pomiędzy ceną należną od klienta, a poniesionymi przez usługodawcę wydatkami, łącznie z VAT.

Wydatki, które należy tutaj wziąć po uwagę to te poniesione przez agenta turystycznego lub biuro podróży z tytułu zakupu usług i towarów na rzecz klientów agenta lub biura. Agent nie może obniżyć kwoty podatku należnego o podatek naliczony w związku z zakupem powyższych towarów lub usług.

Usługi świadczone na rzecz klientów poza terytorium UE nie podlegają opodatkowaniu VAT. Podobnie jakkolwiek część usługi turystycznej świadczona poza UE nie podlega VAT.

Ogólne zasady opodatkowania znajdują zastosowanie w przypadku usług świadczonych przez agencje turystyczne, które działają w imieniu i na rachunek klienta.

Rachunki opiewające na sumy niższe aniżeli 50.000 ITL w ciągu okresu rozliczeniowego mogą być grupowane razem według podziału na poszczególne stawki podatkowe. Następnie mogą one być rejestrowane poprzez wskazanie ogólnej kwoty podlegającej opodatkowaniu ujawniając kwotę podatku należnego i liczbę rachunków, której ogólna kwota dotyczy. Powyższa procedura może także znaleźć zastosowanie w stosunku do rachunków dotyczących usług transportowych lub usług świadczonych przez agencje spedycyjne, agencje turystyczne.

4.10 Luksemburg

System opisany poniżej znajduje zastosowanie do agentów turystycznych, włączając w biura podróży, jeżeli prowadzą działalność we własnym imieniu i w ramach świadczenia usług nabywają towary i usługi innych podatników VAT.

Towary i usługi dostarczane przez lub w imieniu agenta turystycznego traktowane są jako świadczenie jednorodnej usługi turystycznej. Usługi te są opodatkowane w miejscu, w którym agent prowadzi działalność gospodarczą lub posiada zakład.

Podstawę opodatkowania tej jednorodnej usługi stanowi marża tj. różnica pomiędzy ceną zapłaconą przez osobę korzystającą z usług agenta turystycznego (pomniejszoną o podatek VAT zapłacony przez agenta), a rzeczywistym kosztem poniesionym przez agenta turystycznego bezpośrednio na rzecz klienta w związku ze świadczeniem usług przez podmioty trzecie, będące podatnikami VAT.

W przypadku gdy eksportu usług przez agenta poza EU (np.: biuro podróży zlokalizowane w Luksemburgu sprzedaje wakacje w Egipcie), świadczenie usług przez agenta turystycznego opodatkowane jest według stawki 0%. W przypadku, gdy usługi turystyczne świadczone są częściowo w obrębie, a częściowo poza terytorium UE, tylko marża związana z usługami świadczonymi na terytorium UE podlega opodatkowaniu, natomiast pozostała część korzysta ze zwolnienia z prawem do odliczenia - stawka 0%.

VAT naliczony w związku z nabyciem przez agenta turystycznego usług bezpośrednio na rzecz jego klientów nie może być odliczony od kwoty podatku należnego, ani podlegać zwrotowi, w którymkolwiek innym Państwie Członkowskim UE. Pozostałe kwoty podatku naliczonego np.: związanego z nabyciem środków trwałych lub innymi wydatkami podlegają odliczeniu od podatku należnego.

4.11 Holandia

Holandia jest przykładem Państwa Członkowskiego Unii Europejskiej, które jak dotychczas nie wprowadziło szczególnych uregulowań prawnych odnoszących się do opodatkowania usług turystycznych.

Jak to już wcześniej wskazano Artykuł 26 Szóstej Dyrektywy przewiduje szczególne uregulowania w odniesieniu do opodatkowania marży agentów turystycznych lub biur podróży, które to uregulowania nie zostały wprowadzone do prawa wewnętrznego Holandii. Jednakże, władze podatkowe wystosowały wyjaśnienie dotyczące szczególnego traktowania agencji podróży. Należy rozróżnić następujące rodzaje dostawy towarów oraz świadczenia usług przez agencje turystyczne:

1. *Podróż w obrębie Holandii i podróż za granicę*

Część podróży odbywanej w obrębie Holandii jest opodatkowana według obniżonej stawki. Część podróży, która odbywa się poza Holandią nie jest opodatkowana w Holandii.

2. *Usługi związane z wyżywieniem w czasie podróży*

Wyżywienie w czasie jednodniowej podróży traktowane jest jako część usługi transportowej i tak opodatkowane. W przypadku wyjazdów obejmujących okres dłuższy niż jeden dzień, wyżywienie i napoje dostarczane poza terytorium Holandii korzystają ze zwolnienia z VAT.

3. *Sprzedaż wycieczek*

Jedynie prowizja, którą otrzymuje agent turystyczny podlega w tym przypadku opodatkowaniu według obniżonej stawki. Agencji turystycznej nie przysługuje, jednakże, zwrot VAT z tytułu nabycia usług transportowych czy hotelowych.

4. *Wynajem domów wakacyjnych i apartamentów*

Wynajem pokoi hotelowych, miejsc w pensjonatach, na campingach oraz zakwaterowanie wakacyjne osobom pozostającym na krótki okres czasu nie jest zwolnione z VAT, ale podlega opodatkowaniu według obniżonej stawki.

Podmioty, które nie są rezydentami Holandii dla celów podatkowych mogą uzyskać zwrot VAT naliczonego w oparciu o postanowienie zawarte w jednym z wyroków Sądu Najwyższego. Sąd Najwyższy stwierdził, że Holandia nie wprowadziła do swego systemu postanowień Szóstej Dyrektywy odnoszących się do wyłączenia możliwości zwrotu naliczonego VAT na rzecz agentów turystycznych, którzy nie są rezydentami dla celów podatkowych Holandii.

4.12 Portugalia

Na podstawie delegacji ustawowej rada ministrów uzyskała kompetencję do wprowadzenia szczególnych unormowań odnoszących się do opodatkowania VAT usług świadczonych

przez agencje turystyczne. Rząd skorzystał z powyższej delegacji i wprowadził system obowiązkowo stosowany do transakcji dokonywanych przez agentów turystycznych oraz biura podróży działających jako główny dostawca tj. w sytuacji gdy usługi turystyczne są świadczone bezpośrednio na rzecz klientów agencji w imieniu agencji i na jej rachunek.

Uregulowania, o których mowa powyżej znajdują zastosowanie do opodatkowania działalności prowadzonej przez krajowych i zagranicznych agentów turystycznych i biura podróży i mają na celu zharmonizowanie prawa z wymogami zawartymi w Dyrektywach UE odnoszącymi się w szczególności do realizacji zasad swobody podejmowania działalności gospodarczej oraz swobody przepływu usług.

Dla prowadzenia działalności gospodarczej w zakresie świadczenia usług turystycznych w Portugalii przepisy prawa wymagają uzyskania licencji Generalnego Dyrektoriatu ds. Turystyki.

Ustawa o VAT przewiduje stosowanie obniżonych stawek VAT na usługi turystyczne świadczone przez agentów oraz biura podróży i upoważnia organy władzy wykonawczej do wydania szczególnych regulacji w zakresie opodatkowania takich usług podatkiem VAT. W transakcjach wykonywanych przez agentów turystycznych (biura podróży) należy dokonać rozróżnienia pomiędzy transakcjami dokonywanymi przez agentów/ biura podróży jako głównych dostawców oraz transakcji, w których działają oni jako jedynie pośrednicy.

W przypadku, gdy agent działa jako pośrednik pomiędzy głównym dostawcą, a klientem jest traktowany jako podmiot, który świadczy usługę na rzecz głównego dostawcy (poszukiwanie klientów) i podstawą opodatkowania VAT na ogólnych zasadach jest w tym przypadku prowizja. Agent turystyczny jest traktowany jako główny dostawca w sytuacji gdy usługi turystyczne są bezpośrednio świadczone na rzecz klientów agencji w imieniu agencji i na jej rachunek.

Szczególny system przewidziany dla agentów turystycznych (biur podróży) ma zastosowanie tylko wówczas gdy agent turystyczny działa jako główny dostawca w odniesieniu do sprzedaży towarów i usług tj. usług transportowych, usług związanych z zakwaterowaniem, wyżywieniem, rozrywką świadczonych w jego imieniu na rzecz klientów. W ramach tego systemu, wszystkie usługi świadczone przez oraz w imieniu i na rachunek agenta na rzecz jego klientów są traktowane jako jednorodna usługa turystyczna świadczona przez agenta turystycznego. Przyjmuje się, że świadczenie takiej usługi ma miejsce w Portugalii, więc stanowi przedmiot VAT w miejscu, w którym zlokalizowany jest zarząd przedsiębiorstwa lub zakład za pośrednictwem którego prowadzona jest działalność gospodarcza na terytorium Portugalii. Podstawę opodatkowania stanowi uzyskana prowizja w każdym miesięcznym lub kwartalnym okresie rozliczeniowym.

4.13 Hiszpania

Szczególny system opodatkowania podatkiem VAT przewiduje rozróżnienie pomiędzy transakcjami wykonywanymi przez agenta działającego jako główny dostawca, a transakcjami, w których działa on jedynie jako pośrednik.

W przypadku, gdy agent działa jako pośrednik pomiędzy głównym dostawcą, a klientem jest on traktowany jako podmiot, który świadczy usługę na rzecz głównego dostawcy (poszukiwanie klientów) podstawę opodatkowania VAT stanowi w tym przypadku prowizja opodatkowana według stawki podstawowej lub transakcja może podlegać zwolnieniu z prawem do odliczenia.

Agent turystyczny jest traktowany jako główny dostawca w sytuacji gdy usługi turystyczne są świadczone na rzecz klientów agencji przez podmioty trzecie w imieniu agencji i na jej rachunek. Jedynie agent turystyczny działający jako główny dostawca obowiązany jest do podejmowania działań na zasadach określonych w uregulowaniach szczególnych odnoszących się do opodatkowania VAT usług w zakresie turystyki (nie ma możliwości dokonania wyboru innego systemu). Szczególny system nie obejmuje transakcji dokonywanych przez agentów działających jako pośrednicy lub transakcji dokonywanych przy wykorzystaniu własnych środków transportu lub własnej bazy hotelowej.

Jeżeli agent turystyczny powierza wykonanie transakcji podmiotowi działającemu poza EU, świadczenie usług przez agenta na rzecz jego klientów traktowane jest jako eksport usług i w związku z tym czynności podejmowane w tym zakresie są zwolnione z opodatkowania VAT z prawem do odliczenia znajduje tutaj zastosowanie stawka 0%. Podobnie w przypadku gdy transakcja dokonywana jest jedynie częściowo na terytorium EU, wtedy usługi świadczone przez agenta poza terytorium EU podlegają zwolnieniu z opodatkowania z prawem do odliczenia.

W ramach tego systemu, wszystkie usługi świadczone przez, oraz w imieniu i na rachunek agenta na rzecz jego klientów są traktowane jako jednorodna usługa turystyczna świadczona przez agenta turystycznego. Świadczenie takiej usługi stanowi przedmiot VAT w miejscu, w którym zlokalizowany jest zarząd przedsiębiorstwa lub zakład za pośrednictwem którego prowadzona jest działalność gospodarcza na terytorium Hiszpanii. Podstawę opodatkowania stanowi uzyskana przez agenta prowizja, której wysokość oblicza się w odniesieniu do każdej z transakcji jako wartość różnicy pomiędzy ceną zapłaconą przez klienta (z wyłączeniem VAT, rabatów udzielonych klientowi), a rzeczywistym kosztem poniesionym przez agenta (razem z VAT) przy zakupie na rzecz klienta usług od swych dostawców tj. tych transakcji w ramach których działał jako główny dostawca, wyłączając transakcje, w których działał jedynie jako pośrednik.

Agent ma jednakże możliwość dokonania wyboru systemu obliczenia podstawy opodatkowania w każdym kwartalnym okresie rozliczeniowym w odniesieniu do transakcji, w których uczestniczył jako główny dostawca:

1. musi określić różnicę pomiędzy ceną płaconą przez klientów (łącznie z VAT) w każdym okresie rozliczeniowym i wydatkami poniesionymi przez niego w tym samym okresie w celu zakupu towarów i usług od innych przedsiębiorców na rzecz swych klientów,
2. kwotę uzyskaną musi następnie pomnożyć x 100 i podzielić wynik przez 116, zakładając że stawka podatku wynosi w danym przypadku 16%.

Podstawa opodatkowania obliczona w ten sposób nie może być mniejsza od 0.

Dokonanie wyboru systemu obliczania podstawy opodatkowania przez podatnika musi zostać zgłoszone lokalnym władzom podatkowym w grudniu roku poprzedzającego przynajmniej 5-letni okres, w którym przyjęty mechanizm obliczenia podstawy opodatkowania będzie obowiązywał. Po upływie tego okresu, podatnik chcąc dokonać zmiany systemu zgłasza zamiar organom skarbowym w grudniu roku poprzedzającego rok od którego zmiana ma skutkować.

Agent turystyczny działający w ramach szczególnego systemu opodatkowania może pomniejszać podatek należny o podatek naliczony na ogólnych zasadach za wyjątkiem odliczenia podatku naliczonego w przypadku usług i towarów zakupionych bezpośrednio na rzecz swych klientów. Działając w ramach szczególnego reżimu agent turystyczny nie jest obowiązany do wystawiania rachunków ujawniających oddzielnie kwotę zapłaconego podatku. Jednakże, jeśli usługobiorca prowadzi działalność gospodarczą, a usługa świadczona była wy-

łącznie na terytorium Hiszpanii, może on wystąpić do agenta turystycznego o umieszczenie na rachunku pod zdaniem "VAT zawarty w cenie" informacji o wysokości podatku.

Kwota podatku ujawniona na rachunku jest uważana za VAT zapłacony przez odbiorcę rachunku.

Dla prowadzenia działalności gospodarczej w zakresie świadczenia usług turystycznych w Hiszpanii prawo wymaga uzyskania licencji kwalifikacyjnej właściwych władz przed rozpoczęciem działalności.

Agencje turystyczne mogą prowadzić działalność jako spółka utworzona według prawa hiszpańskiego S.A. lub SRL (Sp. z o.o.). Wymogi dla krajowych agentów i biur podróży są następujące:

1. minimalny kapitał (wniesiony w całości w ESP) 10, 20 lub 30 milionów (w zależności od zakresu prowadzonej działalności),
2. posiadanie polisy ubezpieczeniowej od odpowiedzialności cywilnej – minimalna suma ubezpieczenia ESP 75 milionów,
3. wpłacenie kaucji gwarancyjnej wysokości ESP 10,20, lub 30 milionów lub kaucji grupowej – minimum ESP 400 milionów przypadające na każde regionalne stowarzyszenie agentów turystycznych. Kaucja gwarancyjna tego typu umożliwia otwarcie/ funkcjonowanie 6 zakładów; oraz na każdy powyżej 6 zakładów kaucja indywidualna lub grupowa ulega podwyższeniu odpowiednio o ESP 2 lub 1 milion.

4. 14 Szwecja

Działalność prowadzona przez agentów turystycznych może być opodatkowana VAT według systemu opodatkowania marży jeżeli chodzi o podróże wewnątrz UE. Usługi w zakresie organizacji podróży poza UE korzystają ze zwolnienia z VAT z prawem do odliczenia. Jeżeli agent turystyczny świadczy usługi częściowo w obrębie UE i częściowo poza jej terytorium, tylko ta część usług, która odnosi się do transakcji wykonywanych poza UE korzysta ze zwolnienia. Zgodnie z ogólną zasadą podstawę opodatkowania stanowi marża, którą definiuje się jako kwotę różnicy pomiędzy ceną zapłaconą przez klienta (wyłączając VAT), a rzeczywistym kosztem poniesionym przez agenta turystycznego w związku z nabyciem na rzecz klienta towarów i usług świadczonych przez inny podmiot, będący podatnikiem VAT. Marża opodatkowana jest według stawki podstawowej.

Agent turystyczny może - jeżeli nie jest w stanie określić wartości marży – określić jej wysokość w sposób szacunkowy jako 13% całkowitej kwoty zapłaconej przez podróżującego (włączając 25% VAT). Z uwagi na to, że marża w tym przypadku zawiera VAT, kwota stanowiąca 80% marży jest podstawą opodatkowania. Jeżeli podróżujący jest podatnikiem VAT uprawnionym do dokonania odliczenia/uzyskania zwrotu VAT nie ma potrzeby stosowania metody opodatkowania marży.

4.15 Wielka Brytania

Podatnik, który świadczy usługi turystyczne zobowiązany jest stosować specjalny system opodatkowania VAT – system opodatkowania prowizji (marży). Zgodnie z ogólną zasadą podstawę opodatkowania stanowi marża, którą definiuje się jako kwotę różnicy pomiędzy ceną zapłaconą przez klienta (wyłączając VAT), a rzeczywistym kosztem poniesionym przez agenta turystycznego w związku z nabyciem na rzecz klienta towarów i usług świadczonych

przez inny podmiot, będący podatnikiem VAT. Wartość obrotu podlegającego rejestracji stanowi marża wraz z wartością usług/dostaw wykonanych poza tą szczególną regulacją.

Organy podatkowe Wielkiej Brytanii przyjmują, że regulacja dotycząca opodatkowania marży znajdzie zastosowanie w przypadku każdego rodzaju działalności gospodarczej w zakresie świadczenia usług turystycznych. Usługi turystyczne które znajdują się o zakresie szczególnego porządku opodatkowania (*designated travel service*) definiowane są jako usługi zakupione przez biuro podróży/ agenta w Państwie Członkowskim UE, dla celów prowadzenia działalności gospodarczej i świadczone na rzecz osoby podróżującej bez wprowadzania zmian. W wyjątkowych przypadkach biuro podróży nie jest obowiązane obliczać podatku zgodnie z metodą opodatkowania marży. Jednakże sytuacja taka może mieć miejsce jedynie w przypadku spełnienia prawem określonych kryteriów.

Miejscem świadczenia usługi w zakresie turystyki jest:

- Państwo Członkowskie UE, w którym biuro podróży jest usytuowane,
- Jeżeli usługa jest świadczona za pośrednictwem zakładu zlokalizowanego w Państwie Członkowskim – to Państwo Członkowskie UE, w którym zlokalizowany jest zakład.

System opodatkowania marży znajduje zastosowanie m.in. w następujących przypadkach:

według stawki podstawowej:

- zakwaterowanie,
- wyżywienie,
- usługi przewodników i kurierów,
- wstęp do teatrów, kin itp.,
- kursy,
- wypożyczanie sprzętu sportowego,
- wynajem środków transportu, koszty parkingu.

według stawki 0%:

- podróże lotnicze,
- podróże kolejowe,
- przewozy promowe.

usługi, które znajdują się poza systemem opodatkowania marży:

- usługi świadczone poza Wielką Brytanią,
- pewne usługi wykonywane na rzecz własnego przedsiębiorstwa (*in-house*),
- odsprzedaż usług na rzecz innych przedsiębiorstw,
- świadczenie usług pośrednictwa przez agenta turystycznego, biuro podróży,
- usługi świadczone na rzecz władz lokalnych dla celów niekomercyjnych.

Szczególne zasady dotyczą opodatkowania usług w ramach systemu opodatkowania marży.

Nie ma możliwości odzyskania podatku naliczonego. Podatnik funkcjonujący w ramach tego systemu nie może wystawiać faktur VAT związanych z usługami świadczonymi w ramach systemu opodatkowania marży.

Od 1 stycznia 1996 roku cała kwota marży uzyskanej z tytułu usług świadczonych na terytorium Wielkiej Brytanii i wykonanych na terytorium UE podlega opodatkowaniu według stawki podstawowej. Jeżeli usługa jest wykonana poza terytorium UE – przysługuje zwolnienie z prawem do odliczenia – stawka 0%. Istnieją jednak ograniczenia w stosunku do biur podróży jeżeli chodzi o ich udział w grupie podatkowej dla potrzeb VAT.

Zgodnie z przepisami prawa odnoszącymi się do systemu opodatkowania marży VAT obliczany jest za każdy kwartał (lub 1 miesiąc jeżeli jest to bardziej właściwe) na podstawie wstępnej marży rocznej. Ostateczne obliczenie wartości marży następuje na koniec roku podatkowego.