

Storitve v turizmu in davek na dodano vrednost

V prvih dveh mesecih poslovanja v novi (evropski) ureditvi DDV, je že opaziti, da so ob formalnih vprašanjih glede davčnega administriranja, najpogostejša tista glede pravih in nepravih trikotnih prometov blaga in glede obdavčitve storitev. Nov sistem DDV je obravnavo področja storitev ob dosedanjem 17. členu ZDDV (do 1.5.2004) obogatil z 18. členom in skupinami členov od 18.a do 18.d. Ne smemo pa pozabiti tudi določbe v 8., 9. in 10. členu. Za prispevek v nadaljevanju pa je še pomembnejši 47. čl ZDDV, ki obravnava obdavčitev storitev potovalnih agencij in organizatorjev potovanj. Pri obdavčitvi prometa storitev je še vedno veliko vprašanj. Omenim naj samo veliko dilem pri pravilni opredelitvi posrednikov (uporaba 18.c člena), opredelitev pravice do upravljanja nepremičnine, ki je odločilna za oproščeno ali obdavčeno oddajanje nepremičnin in še bi lahko naštevali. Pa ne gre samo za enovite storitve, v praksi se velikokrat dogaja, da je posamezna storitev sestavljena iz »glavne storitve« in še dodatne storitve, ki je denimo obdavčena po drugačnem principu, kar še bolj zaplete pravilno davčno izvedbo poslovnih dogodkov.

V tem prispevku se bom podrobneje posvetil novemu sistemu DDV v potovalnih agencijah in organizatorjev potovanj (v nadaljevanju prispevka bom uporabljal kratico PA). Pri tem je potrebno upoštevati že prej znani 47. čl. ZDDV, ki pa se ne nanaša na PA, ki delujejo kot posredniki (v imenu in za račun potnika) in pri obračunavanju DDV upoštevajo 2.točko devetega odstavka 21.čl. ZDDV. Omejil se bom le na nekatere dileme in pomisleke pri obdavčevanju PA, ne bom pa omenjal nekaterih drugih posebnosti (specifičnost izdaje računov, organizacija računovodstev v PA, težave pri obdavčevanju storitev, ki jo je turist užival natančno v času ob prehodu Slovenije v EU itn).

Že od uvedbe DDV v Sloveniji, PA ugotavljajo svojo davčno obveznost kot razliko med celotnim zneskom, ki ga plača potnik, v katerega ni vključen DDV, in dejanskimi stroški PA za storitve, ki jih opravijo drugi davčni zavezanci, če je neposredni uporabnik teh storitev potnik. Področje obdavčitve se je razširilo iz področja Slovenije na Skupnost. Gre torej za odbitek tistih stroškov pri ugotavljanju obdavčljive razlike v ceni, ki jih PA agenciji zaračunajo drugi davčni zavezanci v Sloveniji oz. Skupnosti. Takšna ureditev je skladna s Šesto direktivo in je nujna, saj zagotavlja poenostavitve postopkov obračunavanja in plačevanja DDV pri organiziranju potovanj. To še posebej velja sedaj pri razširitvi kraja obdavčitve na področje Skupnosti, kjer bi v nasprotnem primeru PA v vsaki od držav članic morale nenehno uveljavljati zaračunan DDV v tuji državi. Uveljavljanje odbitnega DDV zaračunanega v tuji državi, pa v Sloveniji seveda ni mogoče.

Pri obdavčevanju PA se postavljata dve vprašanji oz. razmišljanji:

- PA mora imeti informacijo, da je storitev zaračunal davčni zavezanec iz druge države članice (nujno je torej poznavanje opredelitve davčnega zavezanca v posameznih državah članicah),
- Stroški zaračunani s strani davčnih zavezancev iz drugih držav članic so lahko odbitna postavka pri izračunu obdavčljive razlike v ceni v Sloveniji, ne glede na to ali je bil zaračunan DDV posamezne države članice ali ne.

Trditev pod drugo alinejo bom pojasnil na primeru. Slovenska PA organizira 10 dnevno potovanje za 20 potnikov v eno od držav članic. V potovanje je ob vseh ostalih turističnih storitvah in prevozu vključeno tudi 5 dnevno izobraževanje tujega jezika, ki bo organizirano v

okviru lokalne univerze. Izobraževanje bo izvajala lokalna univerza, ki je v tej državi davčni zavezanec, področje tovrstnega izobraževanja pa je oproščeno plačila DDV v tej državi. Postavlja se vprašanje na kakšen način bo slovenska PA izračunala svojo davčno obveznost. Menim, da je bila s strani davčnega zavezanca v tej državi (univerze) zaračunana storitev, katerih neposredni uporabnik so bili potniki. Izpolnjen je torej pogoj iz 3. odstavka 47.čl.ZDDV in PA v Sloveniji lahko strošek te storitve uporabi kot odbitno postavko pri izračunu razlike v ceni.

Peti odstavek 47.čl.ZDDV določa, da PA v nobeni državi članici nima pravice do odbitka vstopnega DDV, ki ji ga zaračunajo drugi davčni zavezanci od storitev, ki so jih nudili neposredno potniku. Menim, da ta odstavek le pojasnjuje poenostavitev, ki obstaja tudi v skladu s šesto smernico EU in ne pojasnjuje, da pomenijo »odbitni stroški« le tiste zaračunane storitve z vključenim tujim ali slovenskim DDV.

Razširitev področja obdavčevanje iz Slovenije na celotno Skupnost, prinaša tudi ločevanje delov aranžmajev na področju Skupnosti in izven Skupnosti. Storitve potovanja, ki se bo delno opravila v Skupnosti in delno izven Skupnosti, pa bo oproščena plačila DDV le za tisti del storitev, ki bo opravljena izven Skupnosti. Potrebno je torej ločiti del zaračunane storitve potnikom in vhodne račune (stroške) na tisto v in izven Skupnosti. To dejstvo prinaša v PA precejšnje organizacijske, računovodske in finančne posledice. Glede na to, da slovenske PA precejšen obseg posla opravijo denimo na Hrvaškem, Švici in v Turčiji, ki so tretje države, je jasno, da bo še vedno veliko poslovanja na relaciji Slovenija (Skupnost) – tretje države.

Po vsebini se DDV (oz. kateri drugi posredni davek na promet) prevali na kupca blaga ali storitve. PA so v tem primeru v slabšem položaju, saj ob zaračunavanju storitve in pri pričetku potovanja ne poznajo natančnih stroškov potovanja in s tem obveznosti za DDV. Svojo kalkulacijo poznajo le na podlagi predkalkulacije, ki pa največkrat ni enaka končni kalkulaciji, ki jo ugotovijo po prejetju vseh računov. Zato je v PA toliko pomembnejši vidik natančnega načrtovanja in ugotavljanja kasnejše davčne obveznosti že pred pričetkom zaračunavanja storitve potnikom (oz. že pred pričetkom oglaševanja posameznega aranžmaja). Prenizko ocenjen DDV po posameznem aranžmaju namreč pomeni strošek za PA, saj ni bil v celoti preveljen na potnika.

V nadaljevanju bom omenil pomislek glede obračunavanja DDV pri prevoznih storitvah. PZDDV v 31.čl opredeljuje kraj obdavčitve pri prevozu potnikov. Če kraj odhoda ali prihoda pri zračnem, pomorskem ali železniškem prevozu potnikov ni v Sloveniji se šteje, da je celotna prevožena pot opravljena izven Slovenije. Kraj odhoda oz. prihoda je tisti, ki je na vozovnici naveden kot kraj odhoda oz. kot prvi namembni kraj. Postavlja pa se vprašanje avtobusnih prevozov in ustrezne uporabe določil ZDDV. Na tem področju se je pojavilo že veliko nasprotujočih si mnenj.

Jasno je, da je namen predložitve identifikacijske številke s strani naročnika prevozne storitve (če je opravljena v Skupnosti), prenos davčne obveznosti v državo naročnika kar pomeni poenostavitev obdavčitve mednarodnih prevozov. Zelo nepraktično bi bilo, če bi se moral prevoznik, ki z blagom prevozi skozi pet držav članic registrirati za namene DDV v vseh petih državah članicah. Menim, da v primeru prevoza potnikov ne moremo uporabiti 18.a člena ZDDV, saj ta določa le kraj opravljanja storitev pri prevozu blaga znotraj Skupnosti, čeprav menim, da bi moral veljati tudi za prevoz ljudi. Vendar je izrecno določeno, da gre za prevoz blaga. Edini člen, ki ga je torej mogoče uporabiti je 2.točka 2.odstavka 17.čl. ZDDV. Velja

torej pravilo, da je storitev opravljena in obdavčena v kraju, kjer se opravi prevozna storitev, pri čemer se upošteva prevožena razdalja. Iz ZDDV ne razberemo ali gre za prevoženo razdaljo v Skupnosti ali Sloveniji, čeprav je po eni strani logično, da ima zakonodajalec v mislih prevoženo razdaljo v Sloveniji. Vendar imamo pri turističnih prevozi vedno v mislih obdavčitev na nivoju Skupnosti. Nesprejemljiva so namreč stališča, da je prevoz v Skupnosti (zunaj Slovenije) v Sloveniji neobdavčljiv, prevoznik pa plača DDV v vsaki od držav članic, kjer je bila opravljena prevozna pot. To torej pomeni, da bi moral slovenski prevoznik obračunati DDV v tisti državi EU, preko katere je potekal prevoz. To potegne za seboj imenovanje davčnega zastopnika v vsaki od držav članic in izpolnjevanje davčnih obveznosti v vsaki od držav članic, preko katerih je potekal prevoz.

Menim, da je to v nasprotju s težnjami po poenostavitvami obdavčitve prevozov v Skupnosti. Kot bolj logična se ponuja rešitev razširitve 18.a člena tudi na prevoze potnikov, kjer bi bila zaračunana celotna pot v Skupnosti (s strani prevoznika, ali na podlagi prenosa davčne obveznosti davčnemu zavezancu v drugo državo članico).

Zaradi razširitve obdavčitve storitev PA na področje Skupnosti, se poraja možnost izpeljave določenega obsega aranžmajev preko hčerinske PA registrirane na Hrvaškem (tretji državi). V tem primeru bi PA agencija, registrirana na Hrvaškem opravljala posle v skladu z prometno davčno zakonodajo, ki velja na Hrvaškem in glede na to, da gre za tretjo državo, storitve v okviru Skupnosti ne bi bile obdavčene z DDV.

Nadaljnja možnost, ki se ponuja je ureditev poslovanja s turističnimi vodiči (lahko pa so vključeni tudi drugi zaposleni, ki se ukvarjajo z organizacijo potovanj). Izhajam iz primera ko so turistični vodiči zaposleni v PA (opravljajo nesamostojno dejavnost). Le-ti so sestavni del vsakega aranžmaja, njihovi stroški pa ne znižujejo davčne obveznosti za DDV (niso davčni zavezanci, saj opravljajo nesamostojno dejavnost). Menim tudi, da storitve turističnih vodičev, ki opravljajo storitve za PA na podlagi podjemne pogodbe in so mali davčni zavezanci (iz 45.čl.ZDDV), ne morejo zniževati razlike v ceni, ki je osnova za obdavčitev z DDV (v podjemni pogodbi je denimo navedeno, da se delo opravlja po navodilih PA, ki tudi zagotavlja pogoje za delo, kar kaže na nesamostojno dejavnost). Na tem mestu ne načenjam dileme ali je tudi v storitvi turističnega vodenja element avtorstva (ugodnejša obdavčitev na podlagi izplačila avtorskega honorarja). Možnost, ki se poraja je denimo izločitev oddelka turističnih vodičev iz PA in preselitev le-teh v samostojno družbo za opravljanje storitev v turizmu (ki jo ustanovi PA). PA bi nadalje prejela račune za storitve vodenja in organiziranja od specializirane družbe, ki bi bila davčni zavezanec. Ti stroški bi seveda zmanjševali obdavčljivo razliko v ceni. Stroški vodenja in organiziranja potovanj so večinoma zelo pomembna postavka in zato je tudi ugodni davčni učinek toliko večji. Seveda pa je potrebno pri tem upoštevati tudi ostale vidike (ustanovitev nove družbe, stroški te družbe...)

Iz operativnih (predvsem organizacijskih) razlogov pa PA uporabljajo pri ugotavljanju davčne obveznosti tudi 5.odstavek 101.čl PZDDV, ki omogoča obdavčitev na osnovi kalkulativne razlike v ceni, za tiste davčne zavezance, ki DDV obračunavajo od davčne osnove, ki je enaka razliki med prodajno ceno, ki jo bo zaračunal za navedeno blago in nabavno ceno tega blaga.

PA lahko v pravnem prometu nastopa v različnih vlogah. Ena od možnosti je delovanje v svojem imenu in za svoj račun (organizatorji potovanj), oziroma le kot posredniki, to je v imenu in za račun drugega davčnega zavezanca (z zaračunavanjem provizije).

Najpogosteje posluje PA v svojem imenu in za svoj račun (organizatorji potovanj). Organizator potovanja se zavezuje, da bo priskrbel potniku skupek storitev, ki jih sestavljajo prevoz, bivanje in druge storitve, ki so z njima povezane. Potovalna agencija pri zagotavljanju ponudbe svojim kupcem uporablja blago in storitve drugih davčnih zavezancev (turistična agencija nudi potnikom prevoz, ki ga zagotovi prevozno podjetje ter prenočevanje in hrano, ki jo zagotovi hotelsko podjetje). Takšne storitve potovalne agencije, ki jih le ta opravi potnikom v zvezi s potovanjem se štejejo kot ena storitev.

Potovalna agencija nima pravice do odbitka vstopnega DDV, ki so ji ga zaračunali drugi davčni zavezanci v zvezi s storitvami, ki so jih opravili neposredno potniku. Ob nabavi ostalega blaga in storitev, ki niso povezane z aranžmajem ima potovalna agencija pravico do odbitka vhodnega DDV v skladu s 40.čl.ZDDV.

Možen je tudi primer ko PA posluje kot posrednik. S posredniško pogodbo o potovanju se posrednik zavezuje, da bo v imenu in na račun potnika sklenil bodisi pogodbo o organiziranju potovanja bodisi pogodbo o eni ali več posebnih storitvah, ki omogočajo neko potovanje ali bivanje. Kot nadomestilo za opravljeno storitev posredovanja PA prejme provizijo. V tem primeru se DDV obračuna od davčne osnove, ki jo sestavlja vrednost obračunane provizije, ki jo posredniki, za opravljeno storitev zaračunajo denimo PA. Storitve posredovanja je obdavčena s slovenskim DDV, saj menim, da je v tem primeru mogoče upoštevati določilo 3 alineja prvega odstavka 18.c člena ZDDV, ki pravi, da je kraj opravljanja storitev, ki jih opravijo posredniki, ki delujejo v imenu in za račun drugih oseb tam, kjer se transakcije opravijo, kadar so storitve posrednika del drugih transakcij. Kadar bo posredovanje vezano na transakcije, ki bodo opravljene zunaj Skupnosti, bo tudi posredniška provizija oproščena plačila DDV. Za storitev posredovanja pri transakciji, kjer bo kraj opravljene transakcije znotraj Skupnosti, velja, da je tudi posredovanje obdavčene z DDV.

V nadaljevanju v zgoščeni obliki povzemam primere obdavčitve posameznih vrst storitev (poslovnih dogodkov) v okviru turističnih aranžmajev.

a) Prodaja lastnih aranžmajev domačim potnikom po Skupnosti

Podjetje obračunava DDV od dosežene razlike v ceni. Davčna obveznost nastane z izdajo računa, zato se DDV obračuna od kalkulativne razlike v ceni. Ko se aranžmaji »zaprejo« (ko prispejo vsi vhodni računi), se obračuna DDV od dejansko dosežene razlike v ceni. Uporaba kalkulativne razlike v ceni ni potrebna, če so pravočasno knjiženi vsi prejeti in izhodni račune, ki se nanašajo na posamezen aranžma.

b) Prodaja lastnih aranžmajev domačim potnikom izven Skupnosti

Za omenjene aranžmaje se nanašajo ugotovitve obračunavanja DDV potovalnih agencij, za storitve, ki so opravljene izven Skupnosti. Glede na sprejete spremembe ZDDV, so te storitve oproščene plačila DDV.

c) Prodaja aranžmajev tuje agencije tujim gostom v Skupnosti

Gre za storitev posredovanje. Organizator potovanja je tuja agencija, ki je tudi zavezana za DDV. Posrednik mora obračunati DDV in sicer od priznane provizije za posredovanje. Storitev je namreč opravljena v Skupnosti.

d) Prodaja aranžmaja tuje agencije tujim gostom za potovanje izven Skupnosti

Od provizije za posredovanje se ne obračunava DDV, ker je storitev (transakcija za katero se posreduje) opravljena izven Skupnosti.

e) Kongresna dejavnost

Pri organiziranju kongresne dejavnosti (če gre za samostojno storitev) se DDV obračunava na klasičen način (ni »aranžmajska storitev«), prav tako si priznava vhodni DDV za opravljeno posamezno storitev.

f) Zračni, železniški in ladijski prevozi (in ostali prevozi) ter posredovanje pri nakupu letalskih kart

Upoštevati je potrebno 31.čl. PZDDV, ki določa, da v primeru ko kraj odhoda ali prihoda pri zračnem, pomorskem ali železniškem prevozu potnikov ni v Sloveniji se šteje, da je celotna prevožena pot opravljena izven Slovenije. V teh primerih prevozna pot ni obdavčena z DDV. Prav tako pa ni obdavčena tudi provizija pri prodaji letalskih kart. Pomisleke glede obdavčitve cestnih prevozov sem že navedel.

g) Oddaja sob (počitniških sob v lasi fizičnih oseb)

Gre za zaračunavanje storitev oddaje sob turistom, katerih lastniki so fizične osebe (»sobodajalci«), ki pa storitev v prvi fazi zaračunavajo PA. Lahko se pojavijo v vlogi malih davčnih zavezancev ali davčnih zavezancev in v različnih organizacijskih oblikah (fizične osebe, samostojni podjetniki..) in od tega je odvisna tudi pravilna davčna izpeljava posla (dohodnina, DDV). Potovalna agencija obračuna DDV na klasičen način.

h) Zavarovanje posla (odhoda turista na potovanje, odstopnina)

PA uporabljajo v ta namen največkrat poslovanje preko zavarovalnice. Na podlagi sklenjene zavarovalne police ta strošek seveda zaračunajo potniku (na njegovo željo). Menim, da gre v tem primeru za oproščen promet. V kolikor PA samostojno zaračunava potnikom dodatek zaradi tveganja odpovedi potovanja, menim, da gre za samostojno storitev (zaračunana ugodnost, saj bo v primeru odpovedi s strani potnika, le-temu povrnjen celoten v naprej plačan znesek) od katere je potrebno obračunati DDV in ne za storitev v okviru aranžmaja. Menim, da je za takšno vrsto ugodnosti tudi z vidika Obligacijskega zakonika mogoče zaračunati dodaten znesek (ki je samostojna davčna osnova).

ITEO ABECEDA d.o.o.