

Zakup wycieczek dla pracowników. Usługi turystyki świadczone przez pracodawcę

Purchase of trips for employees. Tourism services provided by the employer

Mikołaj Stelmach

Prawnik, pracownik Instytutu Studiów Podatkowych

Streszczenie

Przedmiotem niniejszego artykułu jest analiza opodatkowania podatkiem od towarów i usług zakupu przez pracodawcę wycieczek dla pracowników. Wycieczka sfinansowana może być z różnych źródeł w zależności od polityki pracodawcy (np. częściowo przez pracownika, a częściowo ze środków zgromadzonych w zakładowym funduszu świadczeń socjalnych lub ze środków obrotowych pracodawcy). W zależności od źródła finansowania różna będzie kwalifikacja świadczenia na gruncie podatku od towarów i usług.

Słowa kluczowe: prawo, prawo podatkowe, podatek od towarów i usług, usługi turystyki, wycieczki dla pracowników.

Summary

This article focuses on a VAT taxation of purchase of trips for the employees. The trip can be financed from various sources depending on the employer's policy (e.g. partly by the employee and partly from social benefit fund or by the employer). Depending on the source of funding the tax qualification of the benefit will be different.

Keywords: law, tax law, VAT, tourism services, trips for employees.

1. WSTĘP

W pierwszej kolejności, z uwagi na wniesienie wkładu własnego przez pracownika, należy zauważyć, że pracodawca organizuje wycieczkę w sposób częściowo odpłatny (działa jak podatnik podatku od towarów i usług). Taka kwalifikacja co do zasady oznaczałaby, że we wskazanym zakresie występuje odpłatne świadczenie usług, które podlega opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług. Podstawę opodatkowania stanowi wartość rynkowa świadczenia [1] pomniejszona o kwotę podatku (dany podmiot „sprzedaje” rzeczony usługi swoim pracownikom po cenach niższych niż cena dokonanego przez niego zakupu), co wynika z art. 32 ust. 1 i 2 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług [2, dalej „ustawa z dnia 11 marca 2004 r.”].

Jak wskazał WSA w Łodzi w wyroku z dnia 12 października 2017 r.: „W przedstawionym stanie faktycznym organ wydający interpretację, bez naruszenia art. 32 ustawy o VAT [tj. ustawy z dnia 11 marca 2004 r. – przyp. red.] był uprawniony do oceny, że podstawę opodatkowania spornych świadczeń stanowi ich wartość rynkowa. Przepis art. 29a ustawy o VAT stanowi ogólną zasadę, że podstawą opodatkowania jest wszystko, co stanowi zapłatę, którą dokonujący dostawę towarów lub usługodawca otrzymał lub ma otrzymać od nabywcy (usługobiorcy). Od tej zasady ustawodawca przewidział wyjątki. Taki wyjątek od ogólnej zasady stanowi przepis art. 32 ust. 1 ustawy o VAT, który ma zastosowanie w przedstawionym stanie faktycznym” [3].

Kwalifikacja prawnopodatkowa zakupu i przekazania wycieczek pracownikom wymaga jednak uwzględnienia specyfiki usług będących przedmiotem przekazania (usługi turystyki) oraz źródła finansowania zakupu przez pracodawcę.

2. ŚWIADCZENIE FINANSOWANE Z ZAKŁADOWEGO FUNDUSZU ŚWIADCZEŃ SOCJALNYCH

Zgodnie z ustawą z dnia 4 marca 1994 r. o zakładowym funduszu świadczeń socjalnych [4] fundusz jest przeznaczony na finansowanie działalności socjalnej. W myśl art. 2 pkt 1 przywołanej ustawy przez „działalność socjalną” należy rozumieć usługi świadczone przez pracodawców na rzecz różnych form wypoczynku, działalności kulturalno-oświatowej, sportowo-rekreacyjnej, opieki nad dziećmi w żłobkach, klubach dziecięcych, sprawowanej przez dziennego opiekuna lub nianię, w przedszkolach oraz innych formach wychowania przedszkolnego, udzielanie pomocy materialnej – rzeczowej lub finansowej, a także zwrotnej lub bezzwrotnej pomocy na cele mieszkaniowe na warunkach określonych umową.

Świadczenia finansowane przez pracodawcę z zakładowego funduszu świadczeń socjalnych co do zasady nie podlegają opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług.

Jak wynika z interpretacji ogólnej wydanej przez Ministra Finansów, **nie podlega opodatkowaniu także świadczenie, które finansowane jest zarówno ze środków funduszu, jak i ze środków beneficjenta świadczenia:** „[...] działania pracodawcy polegające wyłącznie na dokonaniu zakupów od osób trzecich, których nabycie w całości następuje ze środków Funduszu (takich jak np. wczasów dla pracowników [...]) w celu udostępnienia ich osobom uprawnionym na zasadach wymienionych w ww. ustawie o zakładowym funduszu świadczeń socjalnych podejmowane są poza sferą prowadzonej przez pracodawcę działalności gospodarczej (poza sferą jego aktywności jako przedsiębiorcy). Tym samym czynności te nie są podejmowane przez pracodawcę w charakterze podatnika podatku od towarów i usług. W konsekwencji należy stwierdzić, że w tym zakresie pracodawca nie jest podatnikiem tego podatku.

Powyższe odnosi się również do sytuacji, gdy nabyte w ww. sposób świadczenia współfinansuje beneficjent [podkreślenie – M.S.], tj. osoba uprawniona do korzystania z Funduszu, albowiem sam sposób finansowania nie zmienia charakteru rzeczonych świadczeń.

Zatem, gdy pracodawca działa jako administrator Funduszu i dokonuje zakupów towarów i usług, które następnie przekazuje nieodpłatnie lub częściowo odpłatnie pracownikom albo innym osobom upoważnionym do korzystania z Funduszu, czynności te nie podlegają opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług” [5].

Warto zaznaczyć, że Minister Finansów jednocześnie odróżnił opisaną wyżej sytuację od takiej, gdy pracodawca finansuje z zakładowego funduszu świadczeń socjalnych świadczenie, które jest realizowane przez tego właśnie pracodawcę w ramach jego aktywności jako przedsiębiorcy, np. pracodawca, w związku z organizacją wycieczki na rzecz pracowników, świadczy na rzecz pracowników usługę transportową w ramach prowadzonej działalności gospodarczej, a świadczenie to finansowane jest z funduszu (w całości lub części); tego rodzaju czynności rozliczane powinny być przez pracodawcę zgodnie z zasadami ogólnie obowiązującymi w podatku od towarów i usług.

Konkludując: na podstawie ustaleń dokonanych przez Ministra Finansów w powołanej wyżej interpretacji ogólnej można przyjąć, że wycieczka organizowana z wykorzystaniem środków zgromadzonych w zakładowym funduszu świadczeń socjalnych ma charakter przede wszystkim socjalny – jej celem jest atrakcyjna forma wypoczynku/rozrywki dla pracowników. Tym samym mimo że beneficjent również partycypuje w kosztach świadczenia, to pracodawca, zapewniając pracownikom rzeczony świadczenie, nie działa w charakterze podatnika podatku od towarów i usług. Chociaż pracownik uiszcza na rzecz pracodawcy wkład własny, to wkład ten nie jest zapłatą za usługę zapewnianą przez pracodawcę, a w konsekwencji pracodawca nie dokonuje sprzedaży na rzecz pracownika (czynności odpłatnej). W rezultacie pracodawca nie jest obowiązany do naliczenia podatku, ponieważ nie działa w charakterze podatnika.

3. USŁUGA TURYSTYKI

Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. nie zawiera definicji „usług turystyki”, mimo że pojęciem takim się posługuje. Warto jednak przypomnieć, że zgodnie z art. 306 dyrektywy 2006/112/WE Rady z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej [6, dalej „dyrektywa 2006/112/WE”] do transakcji dokonywanych przez biura podróży państwa członkowskie stosują procedurę szczególną VAT. Stosownie natomiast do art. 307 tej dyrektywy transakcje dokonywane przez biura podróży, o których mowa w art. 306, uznaje się za pojedynczą usługę świadczoną przez biuro podróży na rzecz turysty.

Zgodnie zaś z art. 4 pkt 1 ustawy z dnia 24 listopada 2017 r. o imprezach turystycznych i powiązanych usługach turystycznych [7] przez „usługę turystyczną” należy rozumieć:

- a) przewóz pasażerów;
- b) zakwaterowanie w celach innych niż pobytowe, które nie jest nieodłącznym elementem przewozu pasażerów;
- c) wynajem pojazdów samochodowych lub innych pojazdów silnikowych;
- d) inną usługę świadczoną podróżnym, która nie stanowi integralnej części usług wymienionych w lit. a-c.

Z kolei w świetle art. 4 pkt 2 powołanej ustawy przez „impresję turystyczną” należy rozumieć połączenie co najmniej dwóch różnych rodzajów usług turystycznych na potrzeby tej samej podróży lub wakacji, spełniające warunki, o których mowa w art. 5 ust. 1.

Na podstawie powyższych ustaleń trzeba przyjąć, że nabyta od biura podróży wycieczka dla pracowników będzie stanowić świadczenie kompleksowe – usługę turystyki („impresję turystyczną”) organizowaną przez biuro podróży, która wyodrębniona została przez regulację dyrektywy 2006/112/WE.

W analizowanej sytuacji zastosowanie znajdzie przepis art. 8 ust. 2a ustawy z dnia 11 marca 2004 r., zgodnie z którym w przypadku gdy podatnik, działając we własnym imieniu, ale na rzecz osoby trzeciej, bierze udział w świadczeniu usług, przyjmuje się, że ten podatnik sam otrzymał i wyświadczył te usługi (takie samo brzmienie ma art. 28 dyrektywy 2006/112/WE).

Konkludując: pracodawca nabywa usługę wycieczki we własnym imieniu, ale na rzecz innych podmiotów (pracowników). W świetle powołanego przepisu oznacza to, że pracodawca sam nabył usługę turystyki oraz świadczył tę usługę na rzecz innego podmiotu. Innymi słowy, pracodawca jest nabywcą (usługobiorcą) i sprzedawcą (usługodawcą) tej samej usługi w postaci wycieczki (usługa turystyki).

4. VAT MARŻA

Zgodnie z art. 119 ust. 1 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. podstawą opodatkowania przy wykonywaniu usług turystyki jest kwota marży pomniejszona o kwotę należnego podatku. Zgodnie zaś z art. 119 ust. 3 powołanej ustawy opodatkowanie marży znajduje zastosowanie bez względu na to, kto nabywa usługę turystyki, w przypadku gdy podatnik:

- 1) działa na rzecz nabywcy usługi we własnym imieniu i na własny rachunek;
- 2) przy świadczeniu usługi nabywa towary i usługi od innych podatników dla bezpośredniej korzyści turysty.

Trzeba w tym miejscu podkreślić, że aby zastosowanie znalazł szczególny sposób opodatkowania usług turystyki, nie jest wymagane, aby podatnik świadczący te usługi był biurem podróży czy biurem turystycznym [8, 9].

Jak wskazuje Adam Bartosiewicz: „Z uwagi na to, że refakturowanie jest bądź to odprzedażą usług, bądź to przenoszeniem kosztów, przedmiotem refakturowania mogą być w zasadzie wszystkie usługi, nawet jeśli podmiot refakturowujący nie ma wymaganych uprawnień do samodzielnego świadczenia danych czynności czy też nie należą one do przedmiotowego zakresu jego działalności (określonego do celów ewidencyjnych)” [10].

Z kolei Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej w interpretacji z dnia 17 stycznia 2019 r. stwierdził, że: „Co do podmiotu świadczącego usługę turystyki należy wskazać, że w rzeczywistości dla zastosowania VAT marży nie jest istotny status samego podatnika, lecz charakter wykonywanych przez niego czynności. Taki pogląd podziela TSUE w orzeczeniu w połączonych sprawach C-308/96 oraz C-94/97 (Commissioners of Customs and Excise v. The Howden Court Hotel), stając na stanowisku, że przepisy art. 26 VI dyrektywy [11], regulujące szczególne zasady opodatkowania biur podróży, mają nie tylko zastosowanie do podatników działających formalnie jako agenci turystyczni czy biura podróży, lecz do każdego innego podatnika, **jeśli organizuje on wycieczki lub wyjazdy we własnym imieniu i powierza innym podatnikom wykonanie usług związanych z tą działalnością** [wszystkie podkreślenia – M.S.].

[...]

W tym miejscu należy wskazać, że zgodnie z art. 8 ust. 2a ustawy [z dnia 11 marca 2004 r.] – w przypadku gdy podatnik, działając we własnym imieniu, ale na rzecz osoby trzeciej, bierze udział w świadczeniu usług, przyjmuje się, że ten podatnik sam otrzymał i wyświadczył te usługi.

Powyższy przepis jest źródłem praw i obowiązków podatników w odniesieniu do świadczeń określanych mianem «odsprzedaży» lub «refakturowania» usług. W związku z tym należy stwierdzić, że **nabycie usług oraz ich późniejsza odsprzedaż (z marżą czy bez) powinny być zawsze traktowane jako dwie odrębne transakcje usługowe** [12].

5. PODSUMOWANIE

Powyższe ustalenia przemawiają za tym, że pracodawca, nabywając od biura podróży usługę wycieczki, a następnie „odprzedając” ją pracownikom, świadczy na rzecz pracowników usługę turystyki (spełnione są przesłanki z art. 119 ust. 3 ustawy z dnia 11 marca 2004 r.). Oznacza to, że do przekazania wycieczek pracownikom zastosowanie znajdzie szczególny sposób opodatkowania, tzw. VAT marża, a pracodawca nie powinien naliczać podatku z tytułu wniesionych przez pracowników wkładów własnych. Pracodawca świadczy bowiem na rzecz pracowników usługę turystyki – przedmiotem opodatkowania powinna być zatem marża.

W przypadku natomiast finansowania zakupu wycieczek ze środków zgromadzonych w zakładowym funduszu świadczeń socjalnych świadczenie nie będzie podlegało opodatkowaniu z uwagi na to, że wycieczka ma przede wszystkim charakter socjalny.

Bibliografia:

- [1] Interpretacja indywidualna z dnia 25 kwietnia 2016 r. wydana przez Ministra Finansów, PT8.8101.92.2016/PBD.
- [2] Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług, tekst jednolity Dz.U. z 2020 r. poz. 106.
- [3] Wyrok WSA w Łodzi z dnia 12 października 2017 r., I SA/Łd 643/17, orzeczenie nieprawomocne, <http://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/F73E94A604>, dostęp: 23.03.2020.
- [4] Ustawa z dnia 4 marca 1994 r. o zakładowym funduszu świadczeń socjalnych, tekst jednolity Dz.U. z 2019 r. poz. 1352 ze zm.
- [5] Interpretacja ogólna Ministra Finansów z dnia 27 maja 2013 r., PT1/033/20/831/KSB/12/RD50859, <https://sip.mf.gov.pl/faces/views/szczegoly/szczegoly-interpretacji-ogolnej.xhtml?dokumentId=352632>, dostęp: 23.03.2020.
- [6] Dyrektywa 2006/112/WE Rady z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej, Dz. Urz. UE L 347 z 11.12.2006, s. 1, ze zm.
- [7] Ustawa z dnia 24 listopada 2017 r. o imprezach turystycznych i powiązanych usługach turystycznych, tekst jednolity Dz.U. z 2019 r. poz. 548.
- [8] Interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Łodzi z dnia 9 grudnia 2011 r., IPTPP1/443-729/11-4/MW.
- [9] Wyrok TSUE z dnia 22 października 1998 r. w sprawach połączonych C-308/96 i C-94/97 Commissioners of Customs and Excise v. T.P. Madgett, R.M. Baldwin i The Howden Court Hotel.
- [10] A. Bartosiewicz, *VAT. Komentarz*, wyd. 12, Wolters Kluwer, 2018, <https://sip.lex.pl/komentarze-i-publicacje/komentarze/vat-komentarz-wyd-xii-587343323>, dostęp: 23.03.2020.
- [11] Szósta dyrektywa Rady z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw Państw Członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednoliczona podstawa wymiaru podatku (77/388/EWG), Dz. Urz. WE L 145 z 13.06.1977, s. 1, ze zm., Dz. Urz. WE Polskie wydanie specjalne, rozdz. 9, t. 1, s. 23.
- [12] Interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z dnia 17 stycznia 2019 r., 0112-KDIL1-3.4012.681.2018.2.AP, <https://sip.mf.gov.pl/faces/views/szczegoly/szczegoly-interpretacji-indywidualnej.xhtml?dokumentId=547631>, dostęp: 23.03.2020.

Artykuł do redakcji wpłynął: 16.03.2020 r.

Zweryfikowaną wersję po recenzji otrzymano: 30.03.2020 r.

Adres autora: mikolaj.stelmach@isp-modzelewski.pl