

**WYDZIAŁ PRAWA I ADMINISTRACJI
UNIwersYTET SZCZECIŃSKI**

SYSTEM PODATKOWY W POLSCE

JEGO ROLA I ZNACZENIE W PROCESACH GOSPODAROWANIA

Redakcja naukowa
Wojciech Bożek

SZCZECIN 2016

Recenzenci:

dr hab. Katarzyna Święch-Kujawska prof. US
dr Marcin Burzec
dr Ewa Kowalewska
dr Marta Musiał

Korekta językowa:

Wojciech Bożek
Paweł Mańczyk

Skład i łamanie:

Wojciech Bożek

Projekt okładki:

Paweł Mańczyk

ISBN

978-83-945471-0-3

Wydawca:

Wydział Prawa i Administracji
Uniwersytet Szczeciński
ul. Narutowicza 17a
70-240 Szczecin

Druk:

ZAPOL Sobczyk Sp.j.
Szczecin 2016

Spis treści

Słowo wstępne	9
Marta Bielarz, Kamila Iwaśkiewicz Zmiany w opodatkowaniu wynikające z wprowadzania odwrotnego obciążenia podatkiem od towarów i usług	11
Wojciech Bożek Dochody podatkowe budżetu państwa i ich znaczenie w finansowaniu zadań publicznych - analiza wybranych zagadnień	23
Piotr Buława Ewolucja opodatkowania dochodów nieujawnionych na przykładzie Polski, Republiki Czeskiej i Słowacji	37
Paweł Chrzaniuk Utrudnienia dla zachowania płynności finansowej spółek kapitałowych w polskim systemie podatkowym – wybrane zagadnienia na gruncie ustawy o podatku od towarów i usług oraz ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych	51
Mateusz Cieplucha Ekonomiczne i prawne aspekty ewolucji przedsiębiorstw piłkarskich (wybrane zagadnienia)	63
Kamil Dąbrowski Wpływ regulacji karnoskarbowej na procesy gospodarowania źródłami podatkowymi	73
Anna Dobija Odpowiedzialność karnoskarbowa doradców podatkowych jako szczególnego podmiotu zaufania publicznego	85
Łukasz Dubiński Odpowiedzialność członków zarządu za zobowiązania podatkowe spółki (wybrane zagadnienia)	95
Dariusz Górski Opodatkowanie świadczeń dodatkowych wobec najmu i dzierżawy nieruchomości	107

Anna Hnatów

Aspekty podatkowe transgranicznego połączenia przez przejęcie na przykładzie spółek kapitałowych..... 117

Paulina Klepacka

Kwota wolna od podatku w podatku dochodowym od osób fizycznych..... 131

Milosz Kłosowiak

Powstanie przychodu z transakcji na instrumentach pochodnych 143

Klaudia Kopia

Urzędowe interpretacje przepisów prawa podatkowego w systemie podatkowym w Polsce – próba rewizji..... 159

Jakub Kosior

Samoopodatkowanie mieszkańców gminy 173

Ewa Kowalewska, Beata Wierzbicka

Opodatkowanie usług świadczonych przez przedsiębiorstwa turystyczne..... 183

Paweł Kupczak

Opodatkowanie przychodów uzyskiwanych z nierządu w świetle ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych 197

Elwira Malyszko

Optymalizacja podatkowa poprzez wybór formy opodatkowania w mikroprzedsiębiorstwach 211

Paweł Mańczyk

Ulga mieszkaniowa w podatku od spadków i darowizn a wymóg zawarcia umowy o opiekę nad spadkodawcą 221

Joanna Marczuk

Glosa częściowo krytyczna do uchwały Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 7.07.2014 r., II FPS 1/14 239

Gustaw Masznicz

Opodatkowanie VAT transakcji wymiany Bitcoina 251

Adrianna Ogonowska

Ekologiczne aspekty w polskim systemie podatków 263

Michał Piechocki

Ceny transferowe jako obowiązek planowania aktywności
gospodarczej w polskich przepisach podatkowych..... 279

Przemysław Pietrzak

Zasady finansowania partii politycznych, źródła finansowania
oraz kontrola finansów partyjnych..... 289

Karolina Pomietło

Rola „niepozornego” paragonu w polityce makroekonomicznej
państwa 301

Piotr Porzycki

Strukturyzacja podatkowa transakcji menedżerskiego wykupu
lewarowanego 309

Łukasz Rupniak

Zwolnienia podatkowe przedstawicieli dyplomatycznych w polskim
systemie podatkowym..... 327

Piotr Syta

Regulacja prawna podatku bankowego w Polsce 341

Katarzyna Święch – Kujawska

Ewolucja podatku od nieruchomości - wybrane zagadnienia 355

Michał Wojna

Problematyka rozkładu ciężaru dowodu w postępowaniu
podatkowym 367

Dominika Wróblewska

Podatek od gier – charakterystyka ogólna 379

Wykaz wybranej literatury 389

Wykaz wybranych aktów prawnych 403

Wykaz wybranych orzeczeń..... 409

Wykaz wybranych innych źródeł i stron internetowych 417

Notka o autorach..... 423

Ewa Kowalewska, Beata Wierzbicka

Opodatkowanie usług świadczonych przez przedsiębiorstwa turystyczne

Streszczenie: Przedsiębiorstwa turystyczne stanowią ważny element na funkcjonującym w Polsce rynku usług. Jednakże liczne nieścisłości w zakresie definicji, a także wyłaniające się w kontekście ustawy o VAT sprawiają, że problematyka ta wielokrotnie była przedmiotem orzecznictwa i interpretacji indywidualnych. Celem opracowania jest analiza rozwiązań prawnych w sferze opodatkowania usług świadczonych przez przedsiębiorstwa turystyczne. Jako podstawową metodę badawczą wykorzystano analizę literatury oraz orzecznictwa.

Słowa kluczowe: usługa, przedsiębiorstwo turystyczne, VAT, marża

Wprowadzenie

Powszechnie stosowanym pojęciem, w szczególności w analizach makroekonomicznych, jest pojęcie „sektora usług turystycznych”. W ramach tego sektora prowadzona jest działalność hotelowa, gastronomiczna, a także usługi transportowe i wspierające. Nomenklatura Światowej Rady Podróży i Turystyki (WTTC) określa ten sektor jako „przemysł turystyczny”⁴¹⁹. Gospodarka turystyczna natomiast definiowana jest jako kompleks różnorodnych funkcji gospodarczych i społecznych bezpośrednio lub pośrednio rozwijanych w celu zaspokojenia wzrastającego zapotrzebowania człowieka na dobra i usługi turystyczne⁴²⁰. Gospodarka turystyczna, stanowi w układzie obowiązującej systematyki, kategorię nieformalną, jednakże bardzo istotną, o wyraźnie zarysowanej specyfice funkcji gospodarczych. Składają się na nią efekty działań wielu różnych sektorów, które obsługują określone segmenty rynku turystycznego⁴²¹.

Podstawowym składnikiem struktury gospodarki turystycznej jest przedsiębiorstwo turystyczne, które jest głównym dostawcą dóbr i usług na rynku usług turystycznym. W oparciu o naturalne dobra turystyczne stanowiące wyjściową bazę do prowadzenia działalności, przedsiębiorstwa w procesie twórczym przekształcają je w konkretną ofertę rynkową, czyli produkt turystyczny.

Przedsiębiorstwo turystyczne jest podatnikiem podatku od towarów i usług⁴²².

⁴¹⁹ Por. M. Bednarczyk, *Przedsiębiorczość w turystyce szansą rozwoju lokalnego w Polsce*, [w:] *Turystyka w ujęciu podmiotowym i przestrzennym*, G. Gołębski (red.), Poznań 2006, s. 133.

⁴²⁰ W.W. Gaworecki, *Turystyka*, Warszawa 1998, s. 164.

⁴²¹ Por.: W. Alejski, *Turystyka w obliczu wyzwań XXI wieku*, Kraków 1999, s.120; R. Gałęcki, G. Gołębski, *Ekonomika turystyki*, Poznań 1980, s.14-18; R. Łazarek, *Ekonomika i organizacja turystyki*, Warszawa 1972, s. 45-64.

⁴²² Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (tekst jedn. Dz.U. z 2016 r. poz. 710 ze zm.), dalej: ustawa o VAT.

Stawki określone w ustawie o VAT mają zawsze charakter procentowy i stały. Oznacza to, że VAT jest zawsze procentem podstawy opodatkowania, niezmiennym się w zależności od wysokości tej podstawy. Wysokość tego procentu zależy od rodzaju oferowanej usługi, a także od rodzaju czynności podlegającej opodatkowaniu. Istnieje bowiem stawka podstawowa oraz stawki preferencyjne. Stawkę podstawową stosuje się zawsze, gdy nie wchodzi w grę żadna stawka preferencyjna. Nie ma żadnego zestawienia towarów i usług objętych stawką podstawową. Istnieją natomiast zestawienia towarów i usług, które objęte są stawkami preferencyjnymi⁴²³.

Przepisy ustawy o VAT wprowadzają szczególny sposób opodatkowania usług turystyki.

Przedsiębiorstwo turystyczne – zasady funkcjonowania

Przedsiębiorstwo turystyczne można scharakteryzować jako celowo zorganizowany, samodzielny ekonomicznie i wyodrębniony pod względem techniczno-usługowym, przestrzennym oraz prawnym zespół ludzi, środków materialnych i finansowych, powołany do prowadzenia określonej działalności gospodarczej (poprzez świadczenia usług turystycznych) w zakresie zaspokajania w sferze turystyki potrzeb (bytowych) ludności podróżującej (i nie tylko) i pozwalający na maksymalizację korzyści tegoż przedsiębiorstwa⁴²⁴.

Istotę przedsiębiorstwa turystycznego w podobnej formie przedstawia definicja, według której przedsiębiorstwo turystyczne jest wyodrębnionym zespołem ludzi wykonujących czynności w zakresie zaspokajania potrzeb turystów samodzielnie podejmujących decyzje strategiczne i taktyczne, rozstrzygające o skuteczności działania. Jest jednostką wyposażoną w środki materialne i finansowe oraz podporządkowaną określonej organizacji wewnętrznej⁴²⁵.

Z punktu widzenia odbiorców oferty i miejsca w procesie dystrybucji, wśród przedsiębiorstw turystycznych można wyodrębnić⁴²⁶:

- podmioty występujące w roli wytwórców usług turystycznych, które mogą być przez nich sprzedawane bezpośrednio turystom lub oferowane do sprzedaży pośrednikom, grupa ta obejmuje m.in.: podmioty świadczące usługi noclegowe, gastronomiczne, transportowe, przewodnickie, sportowo-rekreacyjne,
- podmioty zajmujące się pośrednictwem przy sprzedaży usług turystycznych (pośrednicy turystyczni i agenci oraz organizowaniem imprez czyli

⁴²³ K. Janczukowicz, W. Kieszkowski, Podatki pośrednie w praktyce, Gdańsk 2015, s. 205.

⁴²⁴ Por.: A. Rapacz, Przedsiębiorstwo turystyczne. Podstawy i zasady działania, Warszawa 1994, s. 19.

⁴²⁵ Por.: M. Bednarska, G. Gołemski, E. Markiewicz, M. Olszewski, Przedsiębiorstwo turystyczne. Ujęcie statyczne i dynamiczne, Warszawa 2007, s. 22.

⁴²⁶ Por. A. Rapacz, Przedsiębiorstwo turystyczne, Warszawa s. 24.

łączeniem w pakiety określonych usług oferowanych przez wytwórców i przekazywanie ich do sprzedaży.

W typologii przedsiębiorstw turystycznych ma zastosowanie także kryterium formy organizacyjno-prawnej, w ramach którego wyróżnić można⁴²⁷:

- przedsiębiorstwa o własności indywidualnej,
- spółki, w tym spółki osobowe i kapitałowe,
- przedsiębiorstwa prywatne,
- spółdzielnie.

Podstawowym aktem prawnym regulującym funkcjonowanie przedsiębiorstw turystycznych jest ustawa o swobodzie działalności gospodarczej z 2004 r.⁴²⁸ Ustawa ta wprowadza szereg zasad dotyczących podejmowania, prowadzenia i kończenia działalności gospodarczej, jak: zasada wolności działalności gospodarczej i równości przedsiębiorców, zasada uczciwej konkurencji czy zasada legalizmu.

Usługi świadczone przez przedsiębiorstwo turystyczne

Przedsiębiorstwo turystyczne opiera swoją działalność przede wszystkim na świadczeniu usług. Twórcą definicji „usługa”, akceptowanej przez American Marketing Association, jest W.J. Stanton, określający ją jako odrębną występującą działalność (nie mającą charakteru materialnego), dostarczającą określonych korzyści, które nie są konieczne związane ze sprzedażą produktów lub innych usług⁴²⁹. Termin „usługa” definiowany jest także jako każda czynność zawierająca w sobie element niematerialności, która polega na oddziaływaniu na klienta lub przedmioty bądź nieruchomości znajdujące się w jego posiadaniu, a która nie powoduje przeniesienia prawa własności⁴³⁰. Mając na względzie aspekt gospodarczy usługa stanowi użyteczny produkt niematerialny, który jest wytwarzany w wyniku pracy ludzkiej (czynności) w procesie produkcji, przez oddziaływanie na strukturę określonego obiektu (człowieka traktowanego jako osoba fizyczna, intelekt czy częśćka określonej społeczności albo przedmiotu materialnego) w celu zaspokojenia potrzeb ludzkich⁴³¹.

⁴²⁷ W układzie podmiotowym polskiej gospodarki turystycznej przeważają przedsiębiorstwa mikro i małe czyli przedsiębiorstwa o własności indywidualnej zatrudniające do 5 – 10 osób, chociaż systematycznie rośnie liczba spółek w tej branży. Do rzadkości należą przedsiębiorstwa działające jako spółki akcyjne. Do tej grupy należą duże przedsiębiorstwa np. Orbis S.A., Wars S.A., Travelplanet S.A. Do nielicznych wśród podmiotów należą przedsiębiorstwa państwowe (np. przedsiębiorstwa uzdrowiskowe działające jako jednoosobowe spółki Skarbu Państwa) oraz spółdzielnie (np. Ogólnokrajowa Spółdzielnia Turystyczna „Gromada” działająca w Polsce od 1937 r.) za: A. Rapacz (red.), *Przedsiębiorstwa turystyczne*, Warszawa 2007, s. 26-28.

⁴²⁸ Por.: Ustawa z dnia 2 lipca 2004 r. o swobodzie działalności gospodarczej (tekst jedn. Dz.U. z 2015 r. poz. 584).

⁴²⁹ A. Styś (red.) *Marketing usług*, Warszawa 2003, s. 32.

⁴³⁰ A. Payne, *Marketing usług*, Warszawa 1997, s. 20.

⁴³¹ M. Daszkowska, *Usługi. Produkcja. Rynek. Marketing*, Warszawa 1998, s. 17.

Analiza literatury przedmiotu nauk ekonomicznych pozwala wyodrębnić trzy podstawowe właściwości usług⁴³²:

- usługi to nie dobra materialne, lecz procesy składające się z pojedynczej czynności lub całego ciągu czynności,
- wytwarzanie i konsumowanie usług odbywa się przynajmniej do pewnego stopnia jednocześnie,
- klient przynajmniej do pewnego stopnia uczestniczy w procesie wytwarzania usług.

Mówiąc o usługach w kontekście działalności przedsiębiorstw turystycznych należy uwzględnić trzy dodatkowe, ważne elementy. Po pierwsze produkt turystyczny często określa się mianem złożonego. Drugim istotnym elementem jest złożony wieloaspektowy charakter gospodarki turystycznej, w której działa wielu dostawców różnego typu. Na ogólną wartość usług dla klienta składają się działania wszystkich uczestników procesu świadczenia usługi turystycznej. Trzeci element, na który należy zwrócić uwagę w kontekście turystyki to rozdrobnienie w ramach samej branży turystycznej, charakteryzujące się mnogością małych firm rozrzuconych na rozległym obszarze tak miejsca macierzystego pobytu turysty, jak i miejsca docelowego. Z punktu widzenia ustawy o VAT szczególne znaczenie ma pierwszy, przedstawiony powyżej element, tj. złożoność produktu, a tym samym złożoność świadczonych usług. Na tym tle powstaje też wiele wątpliwości interpretacyjnych w kontekście szczególnej regulacji w ustawie o VAT. Potwierdza to analiza orzecznictwa.

Należy także przywołać definicję usługi turystycznej, sformułowanej w art. 3 pkt 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. o usługach turystycznych⁴³³. Przez usługi turystyczne rozumie się usługi przewodnickie, hotelarskie, jak i wszystkie inne usługi świadczone turystom lub odwiedzającym. Przez turystów rozumie się osoby, które podróżują do innych miejscowości poza swoim stałym miejscem zamieszkania, na okres nie dłuższy niż 12 miesięcy, korzystają z noclegu co najmniej przez jedną noc, a ich celem nie jest podejmowanie stałej pracy w odwiedzanej miejscowości.

Problematyka „VAT marży” w działalności turystycznej

W myśl postanowień art. 119 ustawy o VAT podstawą opodatkowania przy wykonywaniu usług turystyki jest kwota marży pomniejszona o kwotę należnego podatku. Przez marżę należy rozumieć różnicę między kwotą, która ma zapłacić nabywca usługi, a faktycznymi kosztami poniesionymi przez podatnika z tytułu

⁴³² Por.: C. Gronroos, *Service Management and Marketing: A Customer Relationship Management Approach*, John Wiley&Sons, Chichester 200, s. 47.

⁴³³ Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. o usługach turystycznych (tekst jedn. Dz.U. z 2016 r. poz. 187).

nabywania towarów i usług od innych podatników dla bezpośredniej korzyści turysty. Przez usługi dla bezpośredniej korzyści turysty rozumie się usługi stanowiące składnik świadczonej usługi turystyki, a w szczególności transport, zakwaterowanie, wyżywienie, ubezpieczenie.

Rozliczenie metodą marży stosuje się bez względu na to, kto nabywa usługę turystyki, w przypadku, gdy podatnik⁴³⁴:

- a) ma siedzibę lub miejsce zamieszkania na terytorium kraju,
- b) działa na rzecz nabywcy usługi we własnym imieniu i na własny rachunek,
- c) przy świadczeniu usługi nabywa towary i usługi od innych podatników dla bezpośredniej korzyści turysty.

Ponadto zgodnie z art. 119 ust. 3a i 6 ustawy o VAT podatnicy prowadzący działalność w zakresie turystyki opodatkowaną w systemie marży są obowiązani prowadzić ewidencję, która powinna zawierać m.in.:

- a) kwoty podatku naliczonego z podziałem na te, które przysługują do odliczenia oraz te, które nie przysługują do odliczenia,
- b) dane niezbędne do określenia przedmiotu i podstawy opodatkowania,
- c) wysokość podatku należnego,
- d) kwoty podatku naliczonego obniżające kwotę podatku należnego,
- e) kwotę podatku podlegającą wpłacie do urzędu skarbowego lub zwrotowi z tego urzędu,
- f) kwoty wydatkowane na nabycie towarów i usług od innych podatników dla bezpośredniej korzyści turysty,
- g) określenie, jaka część należności za usługi przypada na usługi nabyte od innych podatników dla bezpośredniej korzyści turysty, a jaka na usługi własne.

Należy także zaznaczyć, że w przypadku, gdy przy świadczeniu usługi turystyki podatnik oprócz usług nabywanych od innych podatników, dla bezpośredniej korzyści turysty, część świadczeń w ramach tej usługi wykonuje we własnym zakresie (są to tzw. usługi własne), odrębnie ustala się podstawę opodatkowania dla usług własnych i odrębnie w odniesieniu do usług nabytych od innych podatników, dla bezpośredniej korzyści turysty.

W myśl postanowień § 3 ust. 1 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 4 grudnia 2009 r. w sprawie wykonania niektórych przepisów ustawy o podatku od towarów o usług⁴³⁵, w przypadku świadczenia usług turystyki opodatkowanych szczególną procedurą (tzw. opodatkowanie marży), obowiązek podatkowy powstaje z chwilą ustalenia marży, nie później niż 15. dnia miesiąca od dnia wykonania usługi.

⁴³⁴ Zeszyty Metodyczne Rachunkowości z dnia 1 sierpnia 2010 r., nr 15, dostępne jako materiał źródłowy strony internetowej: <http://www.sgk.gofin.pl>, dostęp: 20.01.2016 r.

⁴³⁵ Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 4 grudnia 2009 r. w sprawie wykonania niektórych przepisów ustawy o podatku od towarów o usług (Dz.U. Nr 224, poz. 1799 ze zm.).

Przepisy dotyczące opodatkowania turystyki określone w art. 119 ustawy o VAT stanowią implementację przepisów art. 26 VI Dyrektywy Rady z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji przepisów Państw Członkowskich dotyczących podatków obrotowych⁴³⁶. Procedura dotycząca ujednoczenia podstaw wymiaru podatku VAT dla usług turystyki została wprowadzona do VI Dyrektywy ze względu na to, że usługi świadczone przez przedsiębiorstwa turystyczne (biura podróży) składają się na ogół z wielu świadczeń (transport, zakwaterowanie, wyżywienie), które są realizowane zarówno w państwie członkowskim, jak również poza tym państwem. Implementacja, o której mowa stanowiła ważny element wprowadzenia wspólnego systemu powszechnego podatku obrotowego w Unii Europejskiej (UE). Ten wspólny system miał się opierać m.in. na ujednoczonej podstawie wymiaru podatku⁴³⁷. Obecnie w powyższej kwestii zastosowanie znajduje Dyrektywa Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu od wartości dodanej⁴³⁸, która zastąpiła ww. VI Dyrektywę Rady.

Analiza wskazanych Dyrektyw potwierdza, że dwie podstawowe zasady dotyczące VAT zostały wprowadzone już w 1977 r. Pierwsza zasada wskazuje, że podstawę opodatkowania przy sprzedaży towarów i świadczeniu usług stanowi cała należność, jaką sprzedawca lub usługodawca otrzymuje lub powinien otrzymać od odbiorcy towaru lub usługi. Druga zasada, stanowi, że podatnik ma prawo odliczyć od podatku należnego podatek naliczony od towarów i usług zakupionych przez niego od innych podatników, jeśli towary te lub usługi zostały nabyte dla celów opodatkowanej działalności⁴³⁹.

Szczególne procedury w zakresie opodatkowania usług turystyki wiąże się także z pewnymi odmiennosciami w zakresie ich dokumentowania. Podatnik, który świadczy usługi turystyki wystawia faktury VAT marża. Dane jakie powinny znaleźć się na tej fakturze, określone zostały w § 5 ust. 8 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 28 listopada 2008 r. w sprawie zwrotu podatku niektórym podatnikom, wystawiania faktur, sposobu ich przechowywania oraz listy towarów i usług, do których nie mają zastosowania zwolnienia od podatku VAT⁴⁴⁰.

⁴³⁶ VI Dyrektywy Rady z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji przepisów Państw Członkowskich dotyczących podatków obrotowych www.eur-lex.europa.eu, dostęp: 9.12.2015 r., dalej: VI Dyrektywa.

⁴³⁷ J. Głuchowski, Harmonizacja podatku od towarów i usług, [w:] Harmonizacja prawa podatkowego Unii Europejskiej i Polski, B. Brzeziński, J. Głuchowski, C. Kosikowski, Warszawa 1998, s. 108 i n.

⁴³⁸ Dyrektywa Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu od wartości dodanej (Dz. Urz. UE L 347 z 11 grudnia 2006 r.).

⁴³⁹ H. Litwińczuk, VAT w turystyce w świetle VI Dyrektywy UE oraz przepisów ustawy, „Przegląd Podatkowy” 2000, nr 6, s. 1 i n.

⁴⁴⁰ Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 28 listopada 2008 r. w sprawie zwrotu podatku niektórym podatnikom, wystawiania faktur, sposobu ich przechowywania oraz listy towarów i usług, do których nie mają zastosowania zwolnienia od podatku VAT (Dz.U. Nr 212, poz. 1337 ze zm.).

Ustalenie podstawy opodatkowania w systemie marży wymaga nie tylko ustalenia wysokości kosztów usług nabytych od innych podatników dla bezpośredniej korzyści turysty, ale także właściwego ich udokumentowania. W przypadku braku takich dokumentów biura podróży muszą takie koszty pominać przy ustalaniu marży, co ostatecznie powoduje wyższą marżę i wyższy podatek od całej usługi.

Szczególna procedura w przypadku usług turystycznych sprowadza się do opodatkowania samej marży danego podatnika, a nie całości obrotu danego biura podróży⁴⁴¹. W praktyce działalności biur podróży z reguły pobierane są od klientów zaliczki na poczet całej usługi turystycznej, która będzie wykonana w przyszłości. W takiej sytuacji niezwykle istotne jest ustalenie, kiedy powstaje obowiązek podatkowy. Czy jest to moment otrzymania zaliczki, czy moment rozpoczęcia lub zakończenia imprezy turystycznej, czy moment, w którym wpłynęła ostateczna kwota zapłaty za świadczoną usługę?

Ustawodawca w art. 19a ust. 1 ustawy o VAT określił, że obowiązek podatkowy powstaje z chwilą dokonania dostawy towaru lub wykonania usługi. Ustawa nie określa chwil, w których usługa jest wykonana. Można przyjąć, że wykonanie usługi następuje z chwilą zwolnienia się przez organizatora z obowiązków przyjętych na siebie w związku z organizacją imprezy turystycznej dla klienta. Konsekwencją takiego założenia jest przyjęcie, że usługa turystyczna stanowi jedną czynność, na którą składają się usługi nabyte dla bezpośredniej korzyści turysty oraz usługi własne. Wszystkie te usługi są świadczone za cenę ryczałtową. Oznacza to, że moment wykonania usługi ma miejsce dopiero w chwili, gdy organizator wykona wszystkie elementy składające się na umówioną imprezę. Moment wykonania usługi będzie zatem uzależniony od elementów składowych usługi turystycznej, które określa umowa⁴⁴². Przedstawiony powyżej pogląd w zakresie ustalania obowiązku podatkowego jest niejednokrotnie rozumiany inaczej. Mianowicie, obowiązek ten powstaje z chwilą wykonania usługi, jeżeli jednak wcześniej otrzymano całość lub część zapłaty (czyli zaliczkę), obowiązek podatkowy powstaje z chwilą jej otrzymania. Takie podejście jest powszechnie stosowane, przede wszystkim przez organy orzekające.

Zastosowanie ogólnych zasad opodatkowania zaliczek do usług turystyki może stać się źródłem poważnych komplikacji w rozliczaniu podatku od tej usługi. Ustawodawca w rozdziale ustawy o VAT dotyczącym szczególnej procedury

⁴⁴¹ I. Mirek, Rozbieżności między wersjami językowymi dyrektyw na przykładzie opodatkowania usług turystycznych, [w:] XXV lat przeobrażeń w prawie finansowym i prawie podatkowym – ocena dokonań i wnioski na przyszłość, Z. Ofiarski (red.), Szczecin 2014, s. 978.

⁴⁴² W. Modzelewski, Informacja dotycząca zmiany przepisów ustawy o podatku od towarów i usług od dnia 1 stycznia 2014 r. w zakresie usług turystyki, Warszawa 2014, materiał źródłowy strony internetowej: www.isp-modzelewski.pl, dostęp: 20.01.2016 r.

rozliczania podatku od usług turystyki nie odniósł się do problematyki pobierania zaliczek.

Powszechnym wydaje się być pogląd, zgodnie z którym w przypadku otrzymania zapłaty przed wykonaniem usługi turystyki, przedsiębiorstwo turystyczne, jako podatnik, powinno obliczyć kwotę podatku od otrzymanej zaliczki przy uwzględnieniu, że podstawą opodatkowania w tym przypadku jest marża. Podatnik powinien opodatkować kwotę stanowiącą różnicę między kwotą otrzymanej zaliczki, a faktycznymi kosztami poniesionymi na nabycie towarów i usług od innych podatników dla bezpośredniej korzyści turysty, pomniejszoną o kwotę należnego podatku. Przyjmuje się, że z uwagi na specyfikę usług turystyki, możliwe jest rozwiązanie zakładające podejście funkcjonalne. Oznacza to, że w momencie otrzymania zaliczki na poczet usługi turystyki, z uwagi na tę szczególną procedurę, o której mowa powyżej, podatnik może zamiast obliczania aktualnej marży uwzględniającej faktycznie poniesione koszty (nie jest w takiej sytuacji możliwe wyliczenie marży), przyjąć marżę przewidywalną, tj. taką, którą skalkulował przy określeniu ceny danej wycieczki, obliczoną w oparciu o przewidywane koszty. W takiej sytuacji podatnik powinien posiadać stosowną dokumentację, która potwierdziłaby, że skalkulowane koszty uwzględniane przy wyliczeniu ceny i marży mają swoje uzasadnienie. 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 tonowej korekty podatku w deklaracji podatkowej za okres rozliczeniowy, w którym usługa została wykonana. Wszystkie koszty, które zostaną poniesione w okresach późniejszych niż z chwilą ich wykonania. Zatem wszystkie 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. Taką interpretację potwierdza stanowisko organów podatkowych⁴⁴³ oraz orzecznictwo⁴⁴⁴. Zgodnie zatem ze stosowaną praktyką organów podatkowych obowiązek podatkowy z tytułu otrzymanych zaliczek powstaje z chwilą ich otrzymania, a podstawą opodatkowania w tym przypadku jest kwota marży zwarta w otrzymanej zaliczce, pomniejszona o kwotę podatku należnego. Opodatkowanie zaliczki powinno nastąpić w drodze tzw. prognozy, poprzez jej obliczenie na podstawie wstępnie przewidywanych kosztów, jakie zostaną poniesione. W praktyce oznacza to, że przedsiębiorstwo turystyczne może

⁴⁴³ Interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z 15 kwietnia 2014 r., nr IPPP2/443-48/14-4/BH, <https://interpretacje-podatkowe.org>, dostęp: 9.12.2015 r.; Interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Łodzi z 21 lipca 2014 r., nr IPTPP2/443-331/14-4/PR, <https://interpretacje-podatkowe.org>, dostęp: 9.12.2015 r.

⁴⁴⁴ Wyrok NSA z 29.10.2013 r., I FSK 1621/12, <http://orzeczenia.nsa.gov.pl>, dostęp: 9.12.2015 r.

złożyć samodzielnie, jaką marżę chce zrealizować lub wziąć pod uwagę marżę, którą zwykle stosuje przy realizacji podobnej usługi⁴⁴⁵.

Jak wskazuje orzecznictwo⁴⁴⁶, w wielu przypadkach przedsiębiorstwo turystyczne otrzymuje faktury za zakupione usługi dla bezpośredniej korzyści turysty od usługodawców z opóźnieniem (np. w związku z opóźnieniem fakturowaniu przez przewoźnika). Z tego powodu przedsiębiorstwa turystyczne niejednokrotnie rozważały możliwość rozliczania zmian marży, w miesiącu, w którym otrzymuje dokumenty dotyczące poniesionych wydatków. Na tle powyższego rozumowania wyłania się pytanie, czy w związku z opóźnieniami w fakturowaniu przez usługodawców, słusznym jest rozliczenie zmian marży za poprzednie miesiące w miesiącu otrzymania faktur, tj. na bieżąco, bez konieczności korygowania deklaracji wstecz? Z art. 119 ust. 2 ustawy o VAT nie wynika wprost obowiązek dokonywania korekt wstecz deklaracji składanych za okres, w którym wystąpiła dana impreza turystyczna, w sytuacji, gdy po złożeniu deklaracji podatnik otrzymał dokumenty mające wpływ na uprzednio zadeklarowaną podstawę opodatkowania i wysokość zobowiązania podatkowego. Należy wskazać, że w tym zakresie orzecznictwo⁴⁴⁷ oraz interpretacje Ministra Finansów⁴⁴⁸ reprezentowały pogląd, że w przypadku, gdy podatnik rozliczający usługi na zasadzie VAT marża otrzyma fakturę korygującą po ustaleniu marży, podlega ona uwzględnieniu w rozliczeniu, w miesiącu otrzymania, a nie przez korektę marży. Odmienne stanowisko zostało wyrażone przez Ministra Finansów w interpretacji indywidualnej z 23 maja 2011 r. W interpretacji tej podkreślono, że z art. 119 ust. 2 ustawy o VAT wyraźnie wynika jak należy obliczać marżę, która stanowi podstawę opodatkowania. Co więcej, organ podatkowy stwierdził, że obowiązek podatkowy jest kategorią prawną i faktycznie zobiektywizowaną. W przywołanej interpretacji Minister Finansów odniósł się do momentu ustalenia obowiązku podatkowego. Nie określił go wprost, jednocześnie wskazał, że nie można kreować momentu powstania obowiązku podatkowego, a otrzymanie faktury po ustaleniu marży, która powoduje podwyższenie lub obniżenie podstawy opodatkowania powinny być rozliczone w okresie rozliczeniowym, w którym obowiązek podatkowy powstał. Można zatem uznać, że moment powstania obowiązku podatkowego wiąże się ustaleniem marży, co nie do końca jest zgodne z wykładnią przepisów ustawy o VAT.

Dyskusje w powyższym zakresie uzupełniają oficjalne stanowisko Ministerstwa Finansów, wyrażone w komunikacie dotyczącym zasad opodatkowania usług

⁴⁴⁵ Interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z 15 kwietnia 2014 r., nr IPPP2/443-48/14-4/BH, <https://interpretacje-podatkowe.org>, dostęp: 9.12.2015 r.

⁴⁴⁶ Wyrok NSA z 29.10.2013 r., I FSK 1621/12, <http://orzeczenia.nsa.gov.pl>, dostęp: 9.12.2015 r.

⁴⁴⁷ Wyrok NSA z 5.02.2009 r., I FSK 1874/08, <http://orzeczenia.nsa.gov.pl>, dostęp: 9.12.2015 r.

⁴⁴⁸ Interpretacja Ministra Finansów z 1 września 2009 r., nr IL PP2/443-740/09-3/EN, <https://interpretacje-podatkowe.org>, dostęp: 9.12.2015 r.

turystyki, opublikowane w dniu 14 sierpnia 2014 r. na stronie internetowej Ministerstwa⁴⁴⁹. Resort finansów stwierdził, że z uwagi na szczególną procedurę przy świadczeniach tych usług, podatnik może zamiast obliczania aktualnej marży uwzględniającej faktycznie poniesione koszty, przyjąć marżę przewidywalną, tj. taką, którą skalkulował przy określaniu ceny danej wycieczki, obliczoną w oparciu o przewidywane koszty. Natomiast w przypadku, gdy ostateczna marża będzie inna niż wcześniej skalkulowana, podatnik powinien dokonać stosownej korekty VAT, poprzez złożenie korekty deklaracji VAT za okres rozliczeniowy, w którym usługa została wykonana.

Przedstawione powyżej wyroki i interpretacje wskazują na rozbieżności interpretacyjne i brak spójności w tym zakresie, co potwierdza jedynie, że podatnicy – przedsiębiorstwa turystyczne – mają liczne problemy związane z obliczeniem podstawy opodatkowania.

Z powyższych rozważań wynika, że moment powstania obowiązku podatkowego odnośnie od usług turystyki jest różnie interpretowany, co powoduje wiele niejasności i jest sprzeczne z podstawowymi zasadami podatkowymi. Należy zaznaczyć, że w innych krajach Unii Europejskiej obowiązek rozliczenia podatku przez biura podróży jest wiązany z otrzymaniem zaliczki na poczet imprezy turystycznej. Jednak w celu uproszczenia rozliczenia, wartość tego podatku jest ustalana w sposób zryczałtowany i prognozowany. Marże prognozowane są korygowane po zakończeniu roku podatkowego, na podstawie faktycznych wyników finansowych zrealizowanych przez biuro. W ten sposób unika się składania korekt comiesięcznych.

Orzecznictwo Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej⁴⁵⁰ wskazuje, że opodatkowanie zaliczek może mieć miejsce (na zasadzie wyjątku), ale tylko wówczas, gdy są znane elementy stanu faktycznego, które pozwalają na określenie wysokości opodatkowania⁴⁵¹. Oznacza to, że jeżeli przyjęta w ustawie konstrukcja obowiązku podatkowego, w zestawieniu z przepisami dotyczącymi podstawy obliczenia podatku, nie pozwala na prawidłowe jego obliczenie, to należy uznać, że obowiązek podatkowy nie powstaje, dopóki ustalenie tej podstawy opodatkowania nie będzie możliwe⁴⁵².

Artykuł 119 ustawy o VAT nie przewiduje opodatkowania otrzymanych od turystów kwot, ale wyłącznie różnicy między kwotą otrzymaną od turysty, a kosztami. Ta konstrukcja normatywna zakłada, że dla obliczenia podatku musi

⁴⁴⁹ www.finanse.mf.gov.pl, dostęp: 9.12.2015 r.

⁴⁵⁰ Dalej: TSUE.

⁴⁵¹ Wyrok TSUE z 19 grudnia 2012 r., C-549/11, <http://eur-lex.europa.eu>, dostęp: 9.12.2015 r., wyrok TSUE z 3 maja 2012 r., C-520/10, <http://eur-lex.europa.eu>, dostęp: 9.12.2015 r.

⁴⁵² W. Modzelewski, Informacja dotycząca zmiany przepisów ustawy o podatku od towarów i usług od dnia 1 stycznia 2014 r. w zakresie usług turystyki, Warszawa 2014, s. 5; materiał źródłowy strony internetowej: www.isp-modzelewski.pl, dostęp: 20.01.2016 r.

wystąpić różnica między ceną usługi otrzymanej od turysty, a kosztami poniesionymi przez biuro podróży. Łączna interpretacja art. 19a ust. 8 w związku z art. 29a ust. 1 i art. 119 ust. 1 i 2 ustawy o VAT pozwala postawić wniosek, że w przypadku otrzymania całości lub części zapłaty na poczet usługi turystyki obowiązek podatkowy musiałby powstać w odniesieniu do nieokreślonej podstawy opodatkowania. Przyjęcie takiego założenia, pozwala postawić wniosek, że otrzymanie zaliczki na poczet usługi turystycznej nie wywołuje obowiązku podatkowego⁴⁵³. Uzasadnienie takiego stanowiska można odnaleźć w orzecznictwie TSUE, nie potwierdza go jednak linia orzecznicza polskiego sądownictwa. Wydaje się zatem, że reprezentowane stanowisko pozostaje w mniejszości także na gruncie doktryny prawa podatkowego.

Orzecznictwo TSUE podkreśla, że celem wprowadzenia w UE szczególnych procedur dla rozliczania usług turystyki było uproszczenie rozliczeń w tej działalności⁴⁵⁴. Na uwagę zasługuje także wyrok Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości w sprawie C-152/02⁴⁵⁵, który w swojej tezie podkreślił, że przyjęty przez państwa członkowskie system rozliczeń nie może zakładać systematycznego obowiązku korygowania deklaracji, co czyni rozliczanie podatku nadmiernie uciążliwym. W wyroku tym sąd przyjął interpretację przepisów dotyczących odliczania naliczonego podatku opartą na zasadzie wykluczania systemu opartego na konieczności dokonywania ciągłych korekt deklaracji.

Powyższa analiza prowadzi do wniosku, że w celu uproszczenia rozliczeń podatkowych przez przedsiębiorców świadczących usługi turystyki, wartość odprowadzanego przez nich podatku powinna być ustalana w sposób zryczałtowany i prognozowany. Po zakończeniu roku podatkowego marże prognozowane powinny być korygowane do wartości rzeczywistych, na podstawie faktycznych wyników finansowych osiągniętych przez przedsiębiorcę.

Problematyka ujemnej marży w usługach turystyki

Obliczona na zasadach określonych w art. 119 ustawy o VAT marża nie zawsze będzie przybierała postać wartości dodanej, lecz może w konkretnym przypadku okazać wartość ujemną. W tym kontekście należy przeanalizować dopuszczalność sumowania ujemnych i dodatnich marż powstałych na poszczególnych usługach turystyki w określonym okresie rozliczeniowym. Oznacza to, że, gdy w danym

⁴⁵³ W. Modzelewski, Informacja..., s. 6; materiał źródłowy strony internetowej: www.isp-modzelewski.pl, dostęp: 20.01.2016 r.

⁴⁵⁴ Wyrok TSUE z 26 stycznia 2014 r., C-549/11, <http://eur-lex.europa.eu>, dostęp: 9.12.2015 r., wyrok TSUE z 12 listopada 1992 r. C-163/91, <http://eur-lex.europa.eu>, dostęp: 9.12.2015 r., wyrok TSUE z 26 września 2013 r. (Komisja Europejska przeciwko Rzeczypospolitej Polskiej), C-520/10, <http://eur-lex.europa.eu>, dostęp: 9.12.2015 r.

⁴⁵⁵ Wyrok Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości z 24.04.2004 r., C-152/02, <http://www.lexlege.pl>, dostęp: 9.12.2015 r.

okresie rozliczeniowym wystąpią zarówno dodatnie, jak i ujemne marże w odniesieniu do poszczególnych usług turystyki. Podatnik przy wyliczeniu podstawy opodatkowania za ten okres z tytułu świadczenia usług turystyki ma prawo uwzględnienia również kwoty marż ujemnych⁴⁵⁶. Powyższe stanowisko potwierdza utrwaloną linię orzecznictwa Naczelnego Sądu Administracyjnego⁴⁵⁷, w myśl której z treści przepisów ustawy o VAT nie sposób wywieść, że przepisy tej ustawy nie dopuszczają możliwości sumowania marż uzyskanych przez podatnika w danym okresie rozliczeniowym i obliczania kwoty podatku od łącznej marży. Należy jednak podkreślić, że w przypadku, gdy tak wyliczona podstawa opodatkowania za dany okres rozliczeniowy jest wartością ujemną, brak jest możliwości do wykazania ujemnego podatku należnego. Podatek od towarów i usług ze swej natury nie może przyjmować wartości ujemnych. Pogląd taki reprezentuje także Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku z 20.03.2012 r.⁴⁵⁸

Na tle orzecznictwa wyłania się pogląd, zgodnie z którym marże ujemne mogą być kumulowane z marżami dodatnimi, ale nie może to powodować deklarowania ujemnego podatku należnego.

Obniżona stawka VAT na usługi własne świadczone przez przedsiębiorstwa turystyczne

Kolejną kwestią, która w praktyce funkcjonowania przedsiębiorstw turystycznych przysparza problemów jest brak pełnej definicji pojęcia „usługa własna” w kontekście regulacji art. 119 ustawy o VAT.

Rozliczanie podatkowe działalności, polegającej na świadczeniu usług turystyki, było wielokrotnie przedmiotem orzecznictwa. Wielu przedsiębiorców, świadczących usługi turystyki próbuje interpretować świadczenie usług własnych, o których mowa w art. 119 ust. 5 ustawy o VAT, jako usług objętych obniżoną stawką. Kluczowe dla tych rozważań wydaje się być wyjaśnienie zastosowanej przez ustawodawcę terminologii. Ustawodawca wprawdzie przewiduje odrębną podstawę opodatkowania dla usług własnych, jednakże podkreślić należy, że zwrot „usługi własne” należy rozumieć stosunkowo wąsko, tj. jako usługi, które podatnik wykonuje we własnym zakresie, jako część świadczeń, w ramach usługi nabywanej od innych podmiotów. Bez wątplenia zastosowana w tym przepisie konstrukcja językowa sprawia liczne wątpliwości interpretacyjne. Potwierdza to rozbieżność organów podatkowych oraz sądownictwa administracyjnego.

W myśl postanowień ustawodawcy usługi własne zostały wyłączone

⁴⁵⁶ Por. interpretacja ogólna.

⁴⁵⁷ Wyrok NSA z 14.01.2015 r., I FSK 108/14, <http://orzeczenia.nsa.gov.pl>, dostęp: 9.12.2015 r.; wyrok NSA z 10.04.2013 r., I FSK 774/12, <http://orzeczenia.nsa.gov.pl>, dostęp: 9.12.2015 r.; wyrok NSA z 26.08.2010 r., I FSK 1323/09, <http://orzeczenia.nsa.gov.pl>, dostęp: 9.12.2015 r.

⁴⁵⁸ Wyrok NSA z 20.03.2012 r., I FSK 885/11, <http://orzeczenia.nsa.gov.pl>, dostęp: 9.12.2015 r.

z opodatkowania według szczególnej procedury VAT marża. Usługi świadczone samodzielnie powinny być odrębnie ewidencjonowane i opodatkowane zgodnie z zasadami ogólnymi.

W celu zapewnienia jednolitego stosowania prawa podatkowego, na podstawie wniosku z 29 maja 2014 r. dotyczącego zagadnienia niejednolitego stosowania przez organy podatkowe zasad opodatkowania podatkiem VAT tzw. usług własnych, Minister Finansów w interpretacji ogólnej wyjaśnił, że odrębnie ustala się podstawę opodatkowania w odniesieniu do usług własnych, stosując przepis art. 29a ustawy o VAT. Takie stanowisko znajduje także odzwierciedlenie w interpretacjach indywidualnych⁴⁵⁹.

Zasady opodatkowania VAT usług własnych świadczonych przez przedsiębiorstwa turystyczne były także przedmiotem rozstrzygnięć TSUE. Naczelný Sąd Administracyjny zwrócił się do TSUE z pytaniem prejudycyjnym, formułując je konkretnie, a mianowicie, czy usługa własna przewozu wykonywana przez biuro podróży w ramach usługi turystycznej, podlega – jako element konieczny do wykonania całości kształtu usługi – opodatkowaniu stawką właściwą dla usługi głównej, czy stawką obniżoną właściwą dla usług przewozu. TSUE w swoim rozstrzygnięciu potwierdził przede wszystkim, że procedura szczególna w opodatkowaniu biur podróży stanowi odstępstwo od ogólnych zasad opodatkowania VAT i ma zastosowanie wyłącznie do świadczeń nabywanych od innych podmiotów. W konsekwencji procedury tej nie można stosować do usług przewozu świadczonych w ramach działalności własnej przedsiębiorstwa turystycznego. Zdaniem TSUE usługi takie podlegają opodatkowaniu na zasadach ogólnych, mających zastosowanie do przedsiębiorstw turystycznych⁴⁶⁰.

Stawka 0% dla usług turystycznych świadczonych poza Unią Europejską

Usługi turystyki opodatkowane są zasadniczo według stawki 23% VAT. Należy jednak podkreślić, że jeśli świadcząc usługi turystyki przedsiębiorstwo turystyczne wykorzystuje wyłącznie nabywane dla bezpośredniej korzyści turysty usługi świadczone poza terytorium Unii Europejskiej, usługi turystyki podlegają wówczas opodatkowaniu według stawki 0%. W praktyce oznacza to brak podatku należnego. pomimo że podatnik osiągnął dodatnią marżę. W tym celu podatnik powinien prowadzić stosowną dokumentację, która potwierdza, że nabywane przez niego usługi świadczone były poza terytorium Unii Europejskiej. Niejednokrotnie przedsiębiorstwo turystyczne świadczy usługę, która

⁴⁵⁹ Interpretacja indywidualna nr IPTPP2/443-776/11-2/JN, <https://interpretacje-podatkowe.org/>, dostęp: 9.12.2015 r.; Interpretacja indywidualna nr IPPP2-443-140/11-2/IŻ, <https://interpretacje-podatkowe.org/>, dostęp: 9.12.2015 r.

⁴⁶⁰ A. Dębiec, *Zasady opodatkowania VAT usług własnych świadczonych przez przedsiębiorstwa turystyczne*, „Monitor Podatkowy” 2013, nr 3; materiał źródłowy strony internetowej: www.czasopisma.beck.pl, dostęp: 21.01.2016 r.

wykonywana jest zarówno na terytorium UE jak i poza nią. Wówczas stawka 0% ma zastosowanie wyłącznie do tej części usługi, która jest świadczona poza UE. Potwierdzają to interpretacje indywidualne wydane w konkretnych sprawach⁴⁶¹.

Podsumowanie

Mając na uwadze powyższe rozważania, należy podkreślić, że opodatkowanie VAT przedsiębiorstw turystycznych wyłania szereg problemów. Ustalenie momentu powstania obowiązku podatkowego, wskazanie kiedy następuje wykonanie usługi, precyzyjne zdefiniowanie usług własnych to najważniejsze zagadnienia, które wymagają ujednoczenia przez ustawodawcę. Znaczna liczba wydawanych indywidualnych interpretacji, liczne orzecznictwo potwierdza takie stanowisko. Ustalenie podstawowych kwestii, ważnych z punktu widzenia szczególnych procedur opodatkowania usług turystyki, na poziomie aktu prawnego prowadziłyby bez wątpienia do rozwiązania wielu problemów, z którymi spotykają się nie tylko biura podróży, ale także organy orzekające.

TAXATION OF SERVICES PROVIDED BY TOURISM BUSINESSES

Summary

Tourism enterprises are an important element of a functioning market in Poland. However, numerous inconsistencies in the definition, as well as emerging in the context of the VAT Law makes the issue of the award has been the subject of case law and individual interpretations. The aim of the study is to analyze legal solutions in the field of taxation of services provided by tourism businesses. As a basic research method used in the analysis of the literature and case law.

Keywords: service, tourist company, VAT, margin

⁴⁶¹ Interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z 20 lutego 2002 r., IPPP2/443-41/09-2/BM, <https://interpretacje-podatkowe.org/>, dostęp: 9.12.2015 r.