



# POLSKA IZBA TURYSTYKI POLISH CHAMBER OF TOURISM

L. dz. 801/PIT/2013

Warszawa, 13.12.2013 r.

Oddziały  
Polskiej Izby Turystyki:

PIT Oddział Podlaski  
19-950 Białystok  
ul. Jana Pawła II 77  
tel.(0-85) 651 99 03  
fax 651 16 41

PIT Oddział Kujawsko-  
Pomorski  
85-222 Bydgoszcz  
ul. Czartoryskiego 6  
tel. (0-52) 324 97 04

PIT Oddział Pomorski  
80-850 Gdańsk  
ul. Rajska 2  
tel/fax. (0-58) 301 72 30

PIT Oddział Śląski  
40-004 Katowice  
Al. Korfantego 8  
tel/fax. (0-32) 253 85 75

PIT Oddział Łódzki  
90-423 Łódź  
ul. Piotrkowska 87  
/w Centrum Informacji  
Turystycznej/  
tel. 0-510 369 226

PIT Oddział Warmińsko-  
Mazurski  
10-437 Olsztyn  
ul. Dworcowa 48A  
tel. (0-89) 539 01 01 wew. 16  
fax 539 11 33

PIT Oddział Mazowiecki  
00-322 Warszawa  
ul. Krakowskie Przedmieście  
64/6  
tel/fax. (0-22) 826 55 53

PIT Oddział Małopolski  
31-024 Kraków  
ul. Szpitalna 24  
tel.(0-12) 428 40 40  
fax. 291 05 05

PIT Oddział Wielkopolski  
61-062 Poznań  
ul. Mścibora 62/9  
tel. (0-61)653 36 50  
fax653 36 59

PIT Oddział  
Zachodniopomorski  
ul. Żółkiewskiego 14  
70-346 Szczecin  
tel. (0-91) 484 47 39  
fax. 484 12 26

Szanowny Pan

Janusz Cichoń

Sekretarz Stanu

Główny Rzecznik Dyscypliny Finansów Publicznych

w Ministerstwie Finansów

Szanowny Panie Ministrze,

w dniu 1 stycznia 2014 r. wejdzie w życie część przepisów *ustawy nowelizującej z dnia 7 grudnia 2012 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. z 2013 r. poz. 35)*, wprowadzając m.in. nowe regulacje w zakresie terminu powstania obowiązku podatkowego w podatku od towarów i usług. Jednocześnie uchylony zostanie dotychczas obowiązujący art. 19 ustawy o podatku od towarów i usług, na podstawie którego Minister Finansów określił w *Rozporządzeniu z dnia 4 kwietnia 2011 r. w sprawie wykonania niektórych przepisów ustawy o podatku od towarów i usług (tekst jednolity: Dz. U. z 2013 r. poz. 247)* szczególny moment powstania obowiązku podatkowego w podatku VAT dla usług turystycznych opodatkowanych według szczególnej procedury, o której mowa w art. 119 ustawy o podatku od towarów i usług, tj. z chwilą ustalenia marży, nie później jednak niż 15. dnia od dnia wykonania usługi (par. 3 ust. 1 Rozporządzenia MF). Uchylenie art. 19 ustawy o podatku VAT spowoduje, iż z dniem 1 stycznia 2014 r. przepis par. 3 ust. 1 Rozporządzenia Ministra Finansów przestanie obowiązywać. Zarówno ustawa nowelizująca, jak również opublikowane dotychczas akty wykonawcze do ustawy o podatku VAT, nie przewidują wprowadzenia szczególnego momentu powstania obowiązku podatkowego dla analizowanego typu usług. W konsekwencji, od dnia 1 stycznia 2014 r. dla usług turystycznych opodatkowanych w systemie VAT marża zastosowanie znajdzie ogólna zasada powstania obowiązku podatkowego, tj. z chwilą wykonania usługi (art. 19a ust. 1 ustawy w nowym brzmieniu).

Wprowadzenie regulacji, na podstawie której obowiązek podatkowy dla usług turystycznych opodatkowanych w systemie VAT marża powstanie na zasadach ogólnych, tj. w dacie wykonania usługi, będzie powodować szereg problemów natury praktycznej z prawidłowym i terminowym rozliczeniem podatku VAT z tytułu sprzedawanych usług turystycznych. Trudności te wynikają zarówno ze specyfiki działalności branży turystycznej, jak również z niestandardowego sposobu ich rozliczania, gdyż ustawa

o podatku od towarów i usług w art. 119 przewiduje szczególną procedurę i mechanizm opodatkowania usług turystycznych podatkiem VAT. Wyjątkowość tej procedury wynika przede wszystkim z faktu, iż podstawą opodatkowania usług turystycznych jest marża pomniejszona o kwotę podatku. Marżę stanowi natomiast różnica pomiędzy kwotą, którą ma zapłacić nabywca usługi, a faktycznymi kosztami poniesionymi przez podatnika z tytułu nabycia towarów i usług od innych podatników dla bezpośredniej korzyści turysty (art. 119 ust. 2 ustawy o podatku VAT). Określenie podstawy opodatkowania w postaci wyniku (zysku) uzyskanego przez podatnika na danej usłudze turystycznej powoduje, iż wyliczenie marży oraz należnego podatku może nastąpić nie wcześniej niż z chwilą ustalenia wartości kosztów nabycia wszystkich usług/towarów, bez których dana impreza turystyczna nie mogłaby się odbyć. Na aspekt ten zwrócił uwagę przykładowo Dyrektor Izby Skarbowej w Katowicach w interpretacji indywidualnej z dnia 13 grudnia 2011 r. (sygn. IBPP1/443-1771/11/LSz) stwierdzając, że chwilą ustalenia marży jest „*dzień, kiedy podatnik uzyska ostateczne informacje na temat wartości wszystkich usług zakupionych dla bezpośredniej korzyści turysty oraz ustali ostateczną kwotę należności za wykonaną usługę.*” Okoliczność ta była motywem wprowadzenia do porządku prawnego regulacji par. 3 ust. 1 Rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 4 kwietnia 2011 r. przesuwającej moment powstania obowiązku podatkowego dla usług turystycznych do chwili, w której podatnik będzie w stanie realnie i obiektywnie ustalić kwotę marży. Jednocześnie zabezpieczono interes fiskalny Skarbu Państwa poprzez wprowadzenie zastrzeżenia, iż obowiązek podatkowy dla tego typu świadczeń nie może powstać później niż 15. dnia od dnia wykonania usługi. Biura podróży uzyskały zatem dodatkowy czas (15 dni) na zgromadzenie dokumentów (w tym faktur) potwierdzających nabycie usług dla bezpośredniej korzyści turysty, dając realną możliwość wyliczenia kwoty marży w wymaganym terminie (tj. nie później niż z chwilą powstania obowiązku podatkowego). Od dnia 1 stycznia 2014 r. te dodatkowe kilkanaście dni na zgromadzenie dokumentów niezbędnych do wyliczenia marży zostanie biuram podróży odebrane, co spowoduje, iż w większości przypadków wyliczana na dzień powstania obowiązku podatkowego kwota marży nie będzie odpowiadała rzeczywistej marży uzyskanej na danej usłudze turystycznej. Jej ostateczna wysokość zostanie ustalona w późniejszym okresie na podstawie sukcesywnie otrzymywanych faktur/rachunków, co będzie każdorazowo rodziło konieczność dokonywania modyfikacji rozliczeń oraz składania korekt deklaracji na podatek VAT. Zgodnie bowiem z ugruntowaną linią interpretacyjną organów podatkowych oraz sądów administracyjnych, otrzymanie z opóźnieniem dokumentów kosztowych powodujących zmianę wysokości marży rodzi konieczność każdorazowego korygowania deklaracji podatkowej za okres rozliczeniowy, w którym powstał obowiązek podatkowy (przykładowo interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z dnia 12 sierpnia 2010 r., sygn. IPPP2/433-271/10-4/RR; orzeczenie Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Poznaniu z dnia 24 lipca 2012 r., sygn. I SA/Po 451/12). Nie znajduje niestety w tym przypadku zastosowania regulacja art. 86 ust. 10 pkt 1 i ust. 11 ustawy o podatku VAT, zgodnie z którą podatnik może uwzględnić fakturę w rozliczeniu za okres, w którym otrzymał fakturę lub w jednym z dwóch kolejnych okresów rozliczeniowych (wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 20 maja 2011 r., sygn. I FSK 884/11). Z oczywistych względów regularne składanie przez biura podróży korekt deklaracji na podatek VAT będzie zjawiskiem niepożądanym zarówno z punktu widzenia samych podatników, jak również urzędów skarbowych.

Rozbieżność pomiędzy datą powstania obowiązku podatkowego z tytułu świadczonych usług turystycznych a momentem otrzymania dokumentów kosztowych, które mają wpływ na wysokość marży, będzie dodatkowo

potęgowana wprowadzonymi od dnia 1 stycznia 2014 r. regulacjami ustawy o podatku VAT w zakresie zasad wystawiania faktur VAT. Na ich podstawie termin na wystawienie faktury VAT zostanie wydłużony do 15. dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym nastąpiła sprzedaż. Należy się spodziewać, iż faktury dokumentujące nabycie towarów i usług dla bezpośredniej korzyści turysty będą służyć do biur podróży później niż dotychczas, co wobec braku owych 15 dni dodatkowo utrudni, a w niektórych sytuacjach nawet zaburzy, proces rozliczeń z tytułu podatku VAT. Wskazują na to chociażby dotychczasowe doświadczenia biur podróży we współpracy z kontrahentami zagranicznymi, którzy zwykli przekazywać faktury w późniejszych terminach niż polscy kontrahenci, gdyż zezwalały im na to obowiązujące w danych krajach przepisy podatkowe.

Poruszając temat faktur zagranicznych należy również przypomnieć o zmienności kursów walut obcych, która ma również wpływ na wysokość faktycznych (ostatecznych) kosztów poniesionych przez biuro podróży w ramach realizowanej imprezy turystycznej. Nawet w przypadku próby wyliczenia kwoty marży na podstawie innych dokumentów (zamówienia, umowy), ostateczna kwota marży ustalona na podstawie otrzymanych w następnych okresach rozliczeniowych faktur zagranicznych - z uwagi na zmianę kursu walut obcych - będzie z natury rzeczy różnić się od kwoty marży przyjętej w pierwotnych rozliczeniach, czego skutkiem i tak będzie konieczność przeprowadzenia korekt rozliczeń VAT. Obecnie problem ten występuje w niewielu przypadkach, gdyż do momentu upływu 15 dni od daty wykonania usługi biur podróży udaje się najczęściej uzyskać fakturę od kontrahenta zagranicznego i uregulować wynikające z niej zobowiązanie.

W związku ze zmianą obowiązku podatkowego dla usług turystycznych, biura podróży dotknie kolejny problem jakim będzie prawidłowe rozliczanie podatku VAT z tytułu otrzymywanych od klientów zaliczek. Na podstawie obecnie obowiązujących regulacji okoliczność otrzymania zaliczki na poczet konkretnej usługi turystycznej nie wiąże się z powstaniem obowiązku podatkowego w podatku VAT, co zostało potwierdzone m.in. przez Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach w interpretacji indywidualnej z dnia 31 sierpnia 2012 r. (IBPP1/443-541/12/BM). Po dniu 31 grudnia 2013 r. w odniesieniu do usług turystycznych obowiązywać będą ogólne zasady powstania obowiązku podatkowego, a więc również reguła wynikająca z art. 19a ust. 8 ustawy o podatku VAT (w nowym brzmieniu), zgodnie z którą *„Jeżeli przed dokonaniem dostawy towaru lub wykonaniem usługi otrzymano całość lub część zapłaty, w szczególności: przedpłatę, zaliczkę, zadatek, ratę, wkład budowlany lub mieszkaniowy przed ustanowieniem spółdzielczego prawa do lokalu mieszkalnego lub lokalu o innym przeznaczeniu, obowiązek podatkowy powstaje z chwilą jej otrzymania w odniesieniu do otrzymanej kwoty, z zastrzeżeniem ust. 5 pkt 4.”* W związku z tym powstaje wątpliwość czy otrzymanie zaliczki na poczet tego rodzaju usługi będzie wywoływać obowiązek podatkowy w podatku VAT, a tym samym, konieczność wyliczenia i wykazania należnego podatku w rozliczeniu za okres, w którym zaliczka została otrzymana (nawet jeśli usługa ta nie została jeszcze zrealizowana). W praktyce wyliczenie marży na dzień otrzymania zaliczki będzie niemożliwe, gdyż jej wysokość zależy od faktycznie poniesionych kosztów dla bezpośredniej korzyści turysty, a koszty te znane są podatnikowi najwcześniej w momencie wykonania usługi. Istnieje realne zagrożenie, iż pojedyncze organy podatkowe zażądają odprowadzenia podatku VAT wyliczonego od kwoty zaliczki otrzymanej przez podatnika, co wywołałoby dotkliwe skutki dla finansów organizatorów wyjazdów wypoczynkowych.

W tym miejscu warto również wspomnieć o celu wprowadzenia szczególnej procedury VAT marża dla usług turystycznych. W orzeczeniu z dnia 22 października 1998 r. w sprawach połączonych C-308/96 i C-94/97 Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej zaznaczył, że *„głównym celem wprowadzenia uregulowań*

składających się na procedurę opodatkowania podatkiem VAT biur podróży było uniknięcie trudności, jakie wynikałyby dla podmiotów gospodarczych ze stosowania ogólnych zasad dyrektywy.” Na aspekt ten zwrócił uwagę również Wojewódzki Sąd Administracyjny w wyroku z dnia 16 marca 2007 r. (sygn. III SA/Wa 211/07) stwierdzając, że „opodatkowanie marży od świadczenia usług turystyki jest wyjątkiem od zasad ogólnych i ma stanowić udogodnienie dla podmiotów świadczących usługi turystyczne (organizatorów turystyki), spełniających łącznie warunki zawarte w art. 119 ustawy o podatku od towarów i usług.” W sytuacji, gdy obowiązek podatkowy z tytułu usług turystycznych opodatkowanych w systemie VAT marża będzie powstawał w dacie wykonania usługi, stosowanie tej szczególnej procedury przestanie być udogodnieniem dla podatników, co przeczy motywom wprowadzenia tej regulacji do polskiego i unijnego porządku prawnego.

Mając powyższe na uwadze, Polska Izba Turystyki pragnie zwrócić się do Ministerstwa Finansów z prośbą o podjęcie prac legislacyjnych, które doprowadziłyby do zachowania po 31 grudnia 2013 r. obecnie obowiązującego momentu powstania obowiązku podatkowego dla usług turystycznych opodatkowanych według szczególnej procedury uregulowanej w art.119 ustawy o podatku VAT.

Z poważaniem

- Paweł Niewiadomski  
prezes, Polska Izba Turystyki

Do wiadomości:

Pani Katarzyna Sobierajska  
Podsekretarz Stanu  
w Ministerstwie Sportu i Turystyki