



INSTYTUT  
STUDIÓW  
PODATKOWYCH  
MODZELEWSKI I WSPÓLNICY

# **INFORMACJA DOTYCZĄCA ZMIANY PRZEPISÓW USTAWY O PODATKU DO TOWARÓW I USŁUG OD DNIA 1 STYCZNIA 2014 R. W ZAKRESIE USŁUG TURYSTYKI.**

## SPIS TREŚCI

1.	ZAKRES ZMIAN W USTAWIE O PODATKU DO TOWARÓW I USŁUG W KONTEKŚCIE USŁUG TURYSTYKI. ....	3
2.	MOMENT POWSTANIA OBOWIĄZKU PODATKOWEGO. ....	3
2.1.	Wykonanie usługi turystyki. ....	3
2.2.	Skutki podatkowe rozliczania podatku do towarów i usług na zasadach dotychczasowych. ....	3
3.	OPODATKOWANIE OTRZYMYWANYCH ZALICZEK. ....	4
3.1.	Skutki zastosowania do usług turystyki ogólnych zasad opodatkowania zaliczek. ....	4
3.2.	Argumenty przemawiające przeciwko opodatkowaniu zaliczek na poczet usług turystyki. ....	5
4.	MARŻA UJEMNA I BRAK MOŻLIWOŚCI DEKLAROWANIA UJEMNEGO PODATKU NALEŻNEGO. ....	7
5.	PODSUMOWANIE. ....	8

# 1. ZAKRES ZMIAN W USTAWIE O PODATKU DO TOWARÓW I USŁUG W KONTEKŚCIE USŁUG TURYSTYKI.

Od dnia 1 stycznia 2014 r. istotnej zmianie uległy reguły opodatkowania podatkiem od towarów i usług działalności turystycznej. W ramach generalnej przebudowy obowiązku podatkowego (momentu rozliczenia podatku od towarów i usług z tytułu świadczonych usług), zrezygnowano ze stosowanego dotychczas rozwiązania, jakim było rozliczanie podatku w miesiącu ustalenia marży (nie później jednak niż 15. dnia od dnia wykonania usługi). Usługi turystyki poddano ogólnemu reżimowi ustalania obowiązku podatkowego, który zakłada:

- 1) rozliczanie podatku za okres, w którym wykonano usługę,
- 2) uwzględnienie w rozliczeniu podatku otrzymywanych zaliczek przed rozpoczęciem imprezy turystycznej.

Powyższe zmiany mają istotny wpływ na rozliczanie podatku w branży usług turystyki. Wymagają ustalenia momentu wykonania usługi (moment ten wyznacza bowiem okres rozliczeniowy, w którym należy zadeklarować podatek od towarów i usług od uzyskanej marży), a także ewentualnego uwzględnienia pobieranych zaliczek przy rozliczaniu podatku. **Istnieją jednak argumenty, przemawiające za brakiem obowiązku rozliczania podatku w związku z otrzymaniem zaliczki przed wykonaniem usługi turystyki.**

## 2. MOMENT POWSTANIA OBOWIĄZKU PODATKOWEGO.

### 2.1. Wykonanie usługi turystyki.

Zgodnie z art. 19a ust. 1 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług<sup>1</sup> obowiązek podatkowy powstaje z chwilą dokonania dostawy towarów lub wykonania usługi, z zastrzeżeniem ust. 5 i 7-11, art. 14 ust. 6, art. 20 i art. 21 ust. 1. Ustawa nie określa chwili, w której usługa jest wykonana. Co do zasady jednak wykonanie usługi nastąpi z chwilą zwolnienia się przez organizatora z obowiązków przyjętych na siebie w związku z organizacją imprezy turystycznej dla turysty. Z perspektywy podatku od towarów i usług, usługa turystyki stanowi jedną czynność, na którą składają się usługi obce (nabyte dla bezpośredniej korzyści turysty) oraz usługi własne. Wszystkie elementy składowe są świadczone turystyce za cenę ryczałtową, zatem **wykonanie usługi ma miejsce dopiero w chwili, gdy organizator wykona wszystkie elementy składające się na umówioną imprezę.** Jeśli zatem usługa obejmuje organizację zakwaterowania z dojazdem własnym turysty, usługa zakończy się w dniu opuszczenia przez gościa miejsca pobytu w miejscu docelowym. Jeśli zaś impreza obejmuje również powrót, usługa będzie wykonana dopiero z chwilą powrotu turysty z imprezy.

Moment wykonania usługi będzie zatem uzależniony od elementów składowych usługi, określonych w umowie. W przypadku organizacji imprezy obejmującej przelot, zakwaterowanie oraz rejs powrotny, wykonanie usługi nastąpi z chwilą powrotu turysty.

Od dnia 1 stycznia 2014 r. nie jest zatem dopuszczalne przyjęcie, że obowiązek podatkowy powstaje w dniu:

- 1) rozpoczęcia imprezy,
- 2) ustalenia marży,
- 3) 15. dnia od dnia wykonania usługi.

### 2.2. Skutki podatkowe rozliczania podatku do towarów i usług na zasadach dotychczasowych.

Przyjęte obecnie rozwiązanie w zasadzie wyklucza rozliczenie podatku w momencie ustalenia marży, rozpoczęcia imprezy turystycznej, albo 15. dnia od dnia wykonania usługi. Co do zasady to moment zakończenia imprezy jest zdarzeniem, które jest istotne z punktu widzenia podatku. Jeśli zatem przykładowo

<sup>1</sup> Dz.U. z 2011 r., Nr 177, poz. 1054 j.t. ze zm., zwana dalej „ustawą z dnia 11 marca 2004 r.”.

wylot ma miejsce 19 lipca 2014 r., a powrót 2 sierpnia 2014 r., to obowiązek podatkowy winien być rozpoznany w rozliczeniu za sierpień 2014 r., nawet jeśli kwota marży jest znana już na dzień wylotu.

Rozpoznawanie obowiązku podatkowego w dniu rozpoczęcia imprezy turystycznej może mieć negatywny wpływ na prawidłowość rozliczenia podatku od towarów i usług przez biuro. Rozliczenie podatku należnego z tytułu świadczonych usług ma zasadnicze znaczenie dla określenia kwoty podatku podlegającego wpłacie na rachunek urzędu skarbowego lub też na wysokość kwoty podatku do zwrotu. Jak przyjmuje się w orzecznictwie sądowym, rozliczenie podatku od towarów i usług w systemie marży i ustalenie zobowiązania podatkowego następuje nie na poziomie danej imprezy turystycznej, ale sprzedaży danego okresu sprawozdawczego (miesiąca). Skutkuje to w szczególności kumulacją marż dodatnich i ujemnych w danym okresie. Marże ujemne na poszczególnych imprezach w okresie rozliczeniowym obniżają zatem kwotę podatku należnego, jaki występuje w danym okresie z tytułu imprez zrealizowanych z marżą dodatnią.

W przypadku, gdy w danym okresie rozliczeniowym występują wyłącznie imprezy z marżą dodatnią, rozpoznanie obowiązku podatkowego w dniu rozpoczęcia imprezy (która kończy się w miesiącu następnym), będzie nieprawidłowe, jednak nie spowoduje negatywnych konsekwencji podatkowych w podatku od towarów i usług. W miesiącu rozpoczęcia imprezy nastąpi zawyżenie kwoty podatku należnego (podatek zostanie zapłacony wcześniej niż wynika to z przepisów ustawy – nie powstaną odsetki od zaległości podatkowych). Będzie tak jednak tylko w przypadku, gdy w rozliczeniach biura co miesiąc występuje podatek do zapłaty i zobowiązanie podatkowe jest regulowane w terminie.

Przedwczesne rozliczenie imprezy turystycznej z marżą ujemną może jednak spowodować powstanie zaległości podatkowej. Rozliczenie takiej imprezy poprzez rozpoznanie obowiązku podatkowego miesiąc wcześniej (w dacie rozpoczęcia imprezy) i obniżenie w ten sposób kwoty podatku należnego powstałego z tytułu imprez z marżą dodatnią, spowoduje zaniżenie kwoty podatku należnego, a w konsekwencji zobowiązania podatkowego biura podróży.

Oczywiście nie jest możliwe przesunięcie obowiązku podatkowego na kolejne okresy rozliczeniowe, nawet jeśli marża nie jest jeszcze ustalona. W konsekwencji, jeśli usługa kończy się (powrót turystów) w dniu 30 sierpnia 2014 r., nie jest możliwe ustalenie obowiązku podatkowego na 15-y dzień od dnia zakończenia usługi (przesunięcie obowiązku podatkowego na wrzesień 2014 r.). Działanie takie spowoduje zbyt późne rozliczenie podatku i powstanie zaległości podatkowej.

Należy także zwrócić szczególną uwagę na rozliczenie podatku na przełomie lat podatkowych (grudzień/styczeń), jeśli biuro prowadzi również sprzedaż zwolnioną (np. pośrednictwo ubezpieczeniowe). Właściwe oznaczenie momentu powstania obowiązku podatkowego przekłada się na prawidłowe obliczenie wskaźnika podatku podlegającego odliczeniu (zgodnie z art. 90 ustawy z dnia 11 marca 2004 r.) oraz korekty rocznej i wieloletniej (jeśli zajdą przesłanki takiej korekty zgodnie z art. 91 ust. 1 ustawy). Na przełomie lat podatkowych rozliczenie obowiązku podatkowego w dniu rozpoczęcia imprezy, która zaczyna się w grudniu danego roku, a kończy w styczniu roku następnego, może spowodować błędne obliczenie wskaźnika podatku podlegającego odliczeniu (zawyżenie sprzedaży opodatkowanej, co może prowadzić do zawyżenia podatku naliczonego lub sprzecznego z ustawą zaniechania korekty rocznej lub wieloletniej).

### **3. OPODATKOWANIE OTRZYMYWANYCH ZALICZEK.**

#### **3.1. Skutki zastosowania do usług turystyki ogólnych zasad opodatkowania zaliczek.**

Zastosowanie do usług turystyki zasad ogólnych powoduje, że typowy schemat sprzedaży usług, jakim jest pobieranie od turysty zaliczki (części ceny usługi) z różnym wyprzedzeniem w stosunku do momentu rozpoczęcia i zakończenia imprezy, może być źródłem poważnych komplikacji w rozliczaniu podatku usługi.

Ustalenie podstawy obliczenia podatku w systemie marży wymaga bowiem nie tylko ustalenia wysokości kosztów usług nabytych od innych podatników dla bezpośredniej korzyści turysty, ale także właściwego ich udokumentowania. Zgodnie z orzecznictwem sądowym w razie braku dokumentów potwierdzających wysokość kosztów usług dla bezpośredniej korzyści turysty, biuro podróży musie te koszty pominąć przy

ustalaniu marży (co skutkuje wyższą marżą i podatkiem od imprezy). Po uzyskaniu dokumentów potwierdzających poniesione koszty biuro powinno złożyć korektę deklaracji dla potrzeb podatku i uwzględnić te koszty poprzez skorygowanie (obniżenie) uzyskanej marży. Przejściowo jednak powstaje obowiązek zapłaty wyższej kwoty podatku.

W konsekwencji, jeśli zaliczki na poczet imprezy są pobierane ze znacznym wyprzedzeniem, to biuro podróży może nie mieć jeszcze poniesionych i udokumentowanych kosztów związanych z nabyciem usług dla bezpośredniej korzyści turysty. Nie można jednak tracić z pola widzenia faktu, że na dzień pobrania zaliczki cena usługi musi zostać określona, a jej ewentualne zmiany są reglamentowane przez prawo. W ujęciu ekonomicznym biuro podróży określa zatem cenę usługi dla turysty również z założeniem zrealizowania określonej marży (ekonomicznej), co uwzględnia zaplanowane koszty imprezy. Na dzień pobierania zaliczki nie jest jednak przesądzone i pewne, że wystąpi marża dodatnia i jaka będzie jej wysokość. Brak jest również z reguły dokumentów stanowiących podstawę poniesienia kosztu dla bezpośredniej korzyści turysty.

Zważywszy jednak, że ustawa z dnia 11 marca 2004 r.:

- nie przewiduje szczególnego momentu powstania obowiązku podatkowego dla usług turystyki, ani
- nie wyłącza wprost reguły, zgodnie z którą w razie otrzymania części ceny przed wykonaniem usługi, obowiązek podatkowy powstaje w odniesieniu do otrzymanej kwoty,

pojawia się ryzyko konieczności obliczenia podatku na dzień otrzymania zaliczki. Jeśli biuro podróży nie ma jeszcze udokumentowanych kosztów nabycia usług dla bezpośredniej korzyści turysty na imprezie, na poczet której zaliczka jest pobierana – nowe zasady oznaczać mogą konieczność uznania, że marża na ten moment jest równa lub bliska wartości otrzymanej zaliczki.

### 3.2. Argumenty przemawiające przeciwko opodatkowaniu zaliczek na poczet usług turystyki.

Analiza nowelizacji ustawy z dnia 11 marca 2004 r. wskazuje, że zastosowanie do imprez turystycznych ogólnych zasad powstawania obowiązku podatkowego prowadziłoby do sprzeczności prawa krajowego z prawem wspólnotowym, a także – w skrajnych przypadkach – do wewnętrznych sprzeczności w samej ustawie o podatku od towarów i usług.

Należy zaznaczyć, że w innych krajach UE obowiązek rozliczenia podatku przez biuro podróży jest wiązany z otrzymaniem zaliczki na poczet imprezy. Jednak w celu uproszczenia rozliczenia, wartość tego podatku jest ustalana w sposób zryczałtowany i prognozowany (na podstawie marż realizowanych w poprzednim zakończonym sezonie). Po zakończeniu roku podatkowego marże prognozowane są natomiast korygowane do wartości rzeczywistych, na podstawie faktycznych wyników zrealizowanych przez biuro.

Co do zasady w dniu powstania obowiązku podatkowego na podatniku zaczynają ciążyć obowiązki proceduralne związane z zewidencjonowaniem elementów kalkulacyjnych podatku (w przypadku procedury VAT marża ceny imprezy lub jej części otrzymanej od turysty oraz kosztów usług nabytych dla bezpośredniej korzyści turysty). **W takim przypadku na dzień powstania obowiązku podatkowego wszystkie elementy kalkulacyjne winny być możliwe do określenia.** Wnioski takie wynikają nie tylko z polskiego prawa<sup>2</sup>, ale również z prawa UE i orzecznictwa Trybunału Sprawiedliwości UE („TSUE”). W orzecznictwie TSUE wskazuje się, że opodatkowanie zaliczek może mieć miejsce (na zasadzie wyjątku), ale tylko wówczas, gdy są znane elementy stanu faktycznego, które pozwalają na określenie wysokości opodatkowania<sup>3</sup>.

Jeśli zatem 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 możliwe.

Jak wynika z art. 29a ust. 1 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. podstawą opodatkowania, z zastrzeżeniem ust. 2-5, art. 30a-30c, art. 32, **art. 119** oraz art. 120 ust. 4 i 5, jest wszystko, co stanowi zapłatę, którą dokonujący dostawy towarów lub usługodawca **otrzymał** lub ma otrzymać z tytułu sprzedaży od usługobior-

<sup>2</sup> Wyrok WSA w Krakowie w wyroku z dnia 18 czerwca 2009 r. sygn. I SA/Kr 1128/08, wyrok NSA z dnia 29 października 2013 r. sygn. I FSK 1621/12.

<sup>3</sup> W wyroku Trybunału Sprawiedliwości z dnia 19 grudnia 2012 r. C-549/11, wyroku z dnia 3 maja 2012 r. w sprawie C-520/10

cy. Przepis ten obejmuje również część wynagrodzenia otrzymaną przed wykonaniem usługi. Jednocześnie jednak przepis ten wyraźnie nie ma zastosowania do usług turystyki, opodatkowanych w procedurze szczególnej (na zasadach określonych w art. 119 tej ustawy).

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, z zastrzeżeniem ust. 5. Marżę stanowi zaś różnica między kwotą należności, którą ma zapłacić nabywca usługi, a ceną nabycia przez podatnika 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.

Podstawą opodatkowania jest w tym przypadku nie kwota należna od nabywcy usługi turystyki (część ceny usługi), ale marża (wynik ekonomiczny; zysk podatnika), pomniejszona o kwotę należnego podatku. W przypadku zatem, gdy biuro podróży nie poniosło jeszcze kosztów usługi turystyki, a pobrało część wynagrodzenia, brak jest na moment jego otrzymania marży (podstawy opodatkowania). Przyjęcie, że już z tą chwilą powstaje obowiązek podatkowy mogłoby skutkować, tym że biuro podróży jest obowiązane do obliczenia podatku należnego od otrzymanej części ceny usługi (w stu), a nie od kwoty marży. To zaś stałoby w oczywistej sprzeczności z art. 29a ust. 1 i art. 119 ust. 1 i 2 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. Art. 119 ustawy nie przewiduje opodatkowania otrzymanych od turysty kwot, **ale wyłącznie różnicy między kwotą otrzymaną od turysty, a kosztami**. Konstrukcja normatywna podstawy opodatkowania usług turystyki zakłada, że dla obliczenia podatku **musi wystąpić różnica między ceną usługi otrzymaną od turysty, a kosztami poniesionymi przez biuro podróży**. Co do zasady niemożliwa jest sytuacja, w której podstawą obliczenia podatku jest cała kwota otrzymana od turysty, bowiem musiałoby to oznaczać brak kosztów związanych z nabyciem świadczeń dla turysty (czyli brak elementarnej przesłanki do stosowania procedury marżowej).

Z reguły to dopiero na moment wykonania usługi (zakończenia imprezy) znane są elementy kalkulacyjne marży. Rozpoznanie obowiązku podatkowego w tym momencie jest uzasadnione, choć ustalona na ten dzień marża (podstaw opodatkowania) może jeszcze wymagać korekty (choćby z powodu braków w dokumentacji).

Zatem interpretując łącznie art. 19a ust. 8 w związku z art. 29a ust. 1 i art. 119 ust. 1 i 2 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. należałoby dojść do przekonania, że w przypadku otrzymania całości lub części zapłaty na poczet usługi turystyki obowiązek podatkowy musiałby powstawać w odniesieniu do nieokreślonej podstawy opodatkowania. Uzasadnia to pogląd, zgodnie z którym otrzymanie zaliczki na poczet imprezy nie wywołuje obowiązku podatkowego. Obowiązek podatkowy nie może bowiem powstawać w odniesieniu do stanu faktycznego, dla którego ustawa podatkowa nie określa podstawy opodatkowania, bądź też podstawa ta wystąpi, ale dopiero po powstaniu tego obowiązku.

Pomijanie zaliczek przy rozliczaniu usług turystyki ma również swoje uzasadnienie w prawie wspólnotowym. Należy bowiem podkreślić, że celem wprowadzenia we UE procedury szczególnej było uproszczenie rozliczeń tej specyficznej działalności. Motyw ten jest wielokrotnie podkreślany w orzecznictwie TSUE<sup>4</sup>. Co prawda – jak wynika z motywów tych wyroków – zasadniczą przesłanką jej wprowadzenia były trudności związane z miejscem opodatkowania usług (często wykonywanych w różnych krajach UE i poza UE), to jednak wprowadzenie uproszczenia z tego powodu nie może skutkować nadmiernym utrudnieniem rozliczania procedury w zakresie obowiązku podatkowego. Na uwagę zasługują zwłaszcza wyrok Trybunału Sprawiedliwości z dnia 13 października 2005 r. C-200/04: „**Stosowanie ogólnych przepisów prawa wspólnotowego dotyczących miejsca opodatkowania, podstawy opodatkowania i odliczeń od podatku, z uwagi na wielość i lokalizację świadczonych usług napotykałoby u tych przedsiębiorców trudności praktyczne, które utrudniałyby im wykonywanie działalności**”. W prawie wspólnotowym przyjmuje się również, że przyjęty przez państwa członkowskie system rozliczeń nie może zakładać systemowego i systematycznego obowiązku korygowania deklaracji, czyniąc rozliczenie podatku nadmiernie uciążliwym; teza ta uwypuklo-

<sup>4</sup> wyroku z dnia z dnia 16 stycznia 2014 r. Finanzamt Düsseldorf-Mitte przeciwko Ibero Tours GmbH; wyrok Trybunału Sprawiedliwości z dnia 12 listopada 1992 r. C-163/91, wyrok Trybunału z dnia 26 września 2013 r. Komisja Europejska, przeciwko Rzeczypospolitej Polskiej.

na została m. in. w wyroku ETS w sprawie C-152/02, w której sąd przyjął interpretację przepisów dotyczących odliczania naliczonego opartą na zasadzie wykluczenia systemu opartego na konieczności dokonywania ciągłych korekt deklaracji.

Przyjęcie poglądu, zgodnie z którym w dniu otrzymania części ceny powstaje obowiązek podatkowy powodowałoby naruszenie powyższych zasad i motywów wprowadzenia procedury szczególnej, bowiem:

- 1) powoduje przejściowe obciążenie biura podróży podatkiem należnym w wysokości istotnie wyższej od ostatecznej, co narusza zasadę neutralności i opodatkowania konsumpcji,
- 2) może spowodować opodatkowanie usługi w wysokości wyższej niż wynikająca z marży,
- 3) komplikuje rozliczenia podatkowe biura podróży, co stoi w sprzeczności z motywem wprowadzenia procedury.

Przyjmując pogląd, zgodnie z którym obowiązek podatkowy powstaje już w dniu otrzymania części zapłaty miałyby daleko idące konsekwencje i *nastręczało trudności praktycznych związanych z rozliczaniem podatku*. Oznaczałoby to bowiem, że na dzień otrzymywania zaliczki – przy barku kosztów realizacji usługi – marża wynosi 100% otrzymanej kwoty lub jest do niej zbliżona. W okresie rozliczeniowym otrzymania zaliczki biuro podróży byłoby zatem zobowiązane do zadeklarowania z góry zawyżonej podstawy opodatkowania. Zważywszy, że z reguły cena usługi jest otrzymywana przed jej wykonaniem (rozpoczęciem wykonywania usługi), obowiązek podatkowy powstawałby już z chwilą otrzymania całości ceny.

#### **4. MARŻA UJEMNA I BRAK MOŻLIWOŚCI DEKLAROWANIA UJEMNEGO PODATKU NALEŻNEGO.**

Przyjęcie koncepcji, że otrzymanie zaliczki skutkuje również obowiązkiem podatkowym oznacza wyliczenia marży w istocie z uwzględnieniem tylko części kosztów organizacji imprezy (lub nawet bez tych kosztów). Kiedy koszty biuro w końcu udokumentuje (po zamknięciu rozliczenia imprezy) powstanie wątpliwość, kiedy te koszty potrącić:

- 1) w okresie, w którym nastąpiło wykonanie usługi (zakończenie imprezy),
- 2) w okresie (ach), w których pobierano zaliczki oraz w okresie zakończenia imprezy – w jaki sposób?

Należy zaznaczyć, że przyjęcie rozwiązania pierwszego mogłoby skutkować powstawaniem systemowo marż ujemnych (również na imprezach, które ekonomicznie kończą się marżą dodatnią). W orzecznictwie sądowym rysuje się pogląd, zgodnie z którym marże ujemne mogą być kumulowane z marżami dodatnimi, ale nie może to powodować deklarowanie ujemnego podatku należnego. W praktyce mogłoby to oznaczać, że od zaliczek biuro odprowadzi podatek należny obliczony od marży równej niemal kwocie zaliczki (w okresach, w których zaliczki pobrano). Po ustaleniu wszystkich kosztów w okresie zakończenia imprezy (lub przy kolejnych zaliczkach) mogły powstawać marże ujemne (ponieważ cenę usługi pobrano w poprzednich okresach rozliczeniowych, w miesiącu zakończenia imprezy nie ma już przychodu, z którym można potrącić koszty usług dla turysty). Marże te będą obniżały (kompensowały) marże dodatnie tego samego okresu, ale tylko tak długo, jak długo podatek należny obliczony od tych marż nie osiągnie wartości ujemnej (w takim przypadku w deklaracji należałoby wpisać „0”). Jeśli tak by było, biuro zapłaciłoby de facto podatek od marży, której nie osiągnęło.

Z tych względów należałoby przyjąć, że adekwatnie do obowiązku podatkowego z tytułu otrzymania zaliczki należałoby również potrącać koszty organizacji imprezy. Jeśli na moment otrzymania zaliczki nie są one udokumentowane, to konieczna byłaby korekta składanych deklaracji za okresy, w których zaliczkę pobrano (proporcjonalnie przypisując koszty do pobranych zaliczek – rozwiązanie to nie wynika jednak wprost z przepisów ustawy).

Przy dużej ilości imprez zadanie takie może być organizacyjnie niemal niewykonalne – oznaczałoby wielokrotną korektę tych samych deklaracji podatkowych.

## 5. PODSUMOWANIE.

Zmiana zasad rozpoznawania obowiązku podatkowego wymusza zmianę sposobu rozliczania podatku. Przede wszystkim wymaga zdefiniowania dla każdej z usług momentu jej wykonania; wadliwe określenie obowiązku podatkowego może przełożyć się na powstawanie zaległości podatkowych.

Przepisy ustawy z dnia 11 marca 2004 r. są wysoce nieprecyzyjne w zakresie zasad opodatkowania zaliczek na poczet imprezy turystycznej. Nowe regulacje dotyczące obowiązku podatkowego nie są skorelowane z przepisami dotyczącymi podstawy obliczenia podatku w tej szczególnej procedurze. Przyjęcie literalnej wykładni tych przepisów może – w skrajnych przypadkach – skutkować koniecznością zapłaty podatku od marży, której biuro nie uzyskuje.

Jedynym rozwiązaniem w zaistniałej sytuacji jest wystąpienie przez biura podróży z wnioskiem o wydanie indywidualnych interpretacji przepisów ustawy o podatku od towarów i usług (art. 19a ust. 1, ust. 8, art. 29a ust. 1, art. 119 ust. 1 i 2) w celu potwierdzenia stanowiska, zgodnie z którym do usług opodatkowanych w procedurze VAT marża – biura podróży, obowiązek podatkowy z tytułu otrzymania całości lub części zapłaty przed wykonaniem usługi nie ma zastosowania.

Jak wyżej wskazano istnieje szereg argumentów przemawiających za brakiem obowiązku podatkowego w przypadku otrzymania zaliczki i rozliczaniem usługi turystyki w deklaracji za okres, w którym dana impreza się kończy.

Prof. dr hab. Witold Modzelewski  
Doradca podatkowy  
Nr wpisu 00001



**W razie pytań lub wątpliwości związanych z powyższą tematyką do Państwa dyspozycji pozostają:**

**Mariusz Unisk** – dyrektor ds. doradztwa podatkowego w Instytucie Studiów Podatkowych Modzelewski i Wspólnicy sp. z o.o., doradca podatkowy nr 09921, tel: (22) 517 30 94, mariusz.unisk@isp-modzelewski.pl.

**Krzysztof Łatka** – starszy konsultant podatkowy, doradca podatkowy nr 10723, tel. (22) 517 30 65, krystian.latka@isp-modzelewski.pl.

**Informujemy ponadto, że Instytut Studiów Podatkowych w najbliższych dniach organizuje szkolenia dotyczące rozliczania podatku od towarów i usług w branży turystycznej. Szczegółowy program, terminy oraz miejsca szkoleń znajdują się na stronie: [www.isp-modzelewski.pl](http://www.isp-modzelewski.pl) w zakładce „Szkolenia”.**