



Warszawa, dnia 30 listopada 2015 r.

**RZECZPOSPOLITA POLSKA**  
**MINISTER FINANSÓW**

PT2.8101.3.2015.EPT.403

**Dyrektorzy Izb Skarbowych**  
**Dyrektorzy Urzędów Kontroli Skarbowej**  
**wszyscy**

*Szanowni Państwo,*

Działając na podstawie art. 14a § 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa<sup>1</sup>, w celu zapewnienia jednolitego stosowania prawa podatkowego przez organy podatkowe oraz organy kontroli skarbowej w zakresie przedstawionego we wniosku z dnia 19 czerwca 2015 r. zagadnienia dotyczącego niejednolitego stosowania przez organy podatkowe zasad określania podstawy opodatkowania usług turystyki, podlegających szczególnej procedurze określonej w art. 119 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług<sup>2</sup> - zwanej dalej „ustawą o VAT”, wyjaśniam co następuje.

Stosownie do art. 306 ust. 1 dyrektywy 2006/112/WE Rady z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej<sup>3</sup> – zwanej dalej „dyrektywą 2006/112/WE”, państwa członkowskie stosują procedurę szczególną VAT do transakcji dokonywanych przez biura podróży, o ile biura te występują we własnym imieniu wobec nabywców oraz gdy wykorzystują one do realizacji podróży towary dostarczane i usługi świadczone przez innych podatników. Transakcje dokonywane przez biura podróży na warunkach przewidzianych w tym przepisie w zakresie realizacji podróży uznawane są za pojedynczą usługę świadczoną przez biuro podróży na rzecz turysty. Pojedyncza usługa podlega opodatkowaniu w państwie członkowskim, w którym biuro podróży ma siedzibę działalności gospodarczej lub stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej, z którego świadczy usługi (art. 307 dyrektywy 2006/112/WE).

W odniesieniu do pojedynczej usługi świadczonej przez biuro podróży, za podstawę opodatkowania uznaje się marżę biura podróży, czyli różnicę między całkowitą kwotą, z wyłączeniem VAT, do zapłaty przez turystę a faktycznymi kosztami poniesionymi przez biuro podróży z tytułu dostaw towarów i usług świadczonych przez innych podatników, w przypadku gdy transakcje te służą bezpośredniej korzyści turysty (art. 308 dyrektywy 2006/112/WE).

<sup>1</sup> Dz. U. z 2015 r. poz. 613, z późn. zm.

<sup>2</sup> Dz. U. z 2011 r. Nr 177, poz. 1054, z późn. zm.

<sup>3</sup> Dz. Urz. UE L 347 z 11.12.2006, str. 1, z późn. zm.

Powyższe oznacza, że podstawa opodatkowania w przypadku procedury szczególnej dla biur podróży powinna być obliczana w odniesieniu do pojedynczej usługi świadczonej przez podatnika, co zostało potwierdzone w wyroku Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej z dnia 26 września 2013 r. w sprawie C-189/11, w którym stwierdzono cyt.: „*W konsekwencji tej działalności podstawę opodatkowania należy określać zgodnie z art. 308 dyrektywy VAT, odnosząc się do każdej z osobna pojedynczej usługi wykonanej przez biuro podróży, a nie – określając ją w sposób ogólny.*” (pkt 103).

Przepisy dotyczące szczególnej procedury przy świadczeniu usług turystyki znalazły odzworowanie w prawie krajowym w art. 119 ustawy o VAT.

Zgodnie z art. 119 ust. 1 ustawy o VAT podstawą opodatkowania przy wykonywaniu usług turystyki jest kwota marży pomniejszona o kwotę należnego podatku, z zastrzeżeniem ust. 5. Przez marżę, rozumie się różnicę między 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; przez usługi dla bezpośredniej korzyści turysty rozumie się usługi stanowiące składnik świadczonej usługi turystyki, a w szczególności transport, zakwaterowanie, wyżywienie, ubezpieczenie (art. 119 ust. 2 ustawy o VAT).

Zatem marża ustalana jest w ten sposób, że od kwoty, którą ma zapłacić nabywca usługi odejmowane są faktycznie poniesione przez podatnika koszty związane z zakupami od innych podatników towarów i usług składających się na usługę turystyki a służących bezpośredniej korzyści turysty. Marża obliczana jest odrębnie dla każdej usługi turystyki.

Tak obliczana marża nie zawsze będzie przybierać postać wartości dodatniej lecz może w konkretnym przypadku okazać się wartością ujemną.

W tym kontekście należy przeanalizować dopuszczalność sumowania ujemnych i dodatnich marż powstałych na poszczególnych usługach turystyki w określonym okresie rozliczeniowym.

Z brzmienia art. 119 ustawy o VAT nie wynika jednoznacznie, że dla marży obliczanej odrębnie dla pojedynczej usługi turystyki również kwota podatku od tej marży powinna być obliczana każdorazowo w odniesieniu do poszczególnej usługi. Tym samym nie istnieje powód, aby odrzucać możliwość ustalania tego podatku od sumy marż uzyskanych na poszczególnych usługach świadczonych w danym okresie rozliczeniowym. Rozliczenie podatku VAT przez podatników świadczących usługi turystyki odbywa się wówczas w oparciu o osiągnięty w danym okresie rozliczeniowym wynik ekonomiczny, określony w art. 119 ustawy o VAT jako „marża”.

Reasumując, gdy w danym okresie rozliczeniowym (miesiącu lub kwartale) wystąpią zarówno dodatnie jak i ujemne marże w odniesieniu do poszczególnych usług turystyki, podatnik przy wyliczaniu podstawy opodatkowania za ten okres z tytułu świadczenia usług turystyki ma prawo uwzględnienia również kwoty marż ujemnych.

Powyższe stanowisko uwzględnia utrwaloną linię orzeczniczą Naczelnego Sądu Administracyjnego zawartą m.in. w wyrokach: sygn. akt I FSK 108/14 z dnia 14 stycznia 2015 r., sygn. akt I FSK 774/12 z dnia 10 kwietnia 2013 r. i sygn. akt I FSK 1323/09 z dnia 26 sierpnia 2010 r. W wyrokach tych Sąd wskazuje, że cyt. „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”.

Jednocześnie należy zauważyć, że w przypadku, gdy tak wyliczona podstawa opodatkowania za dany okres rozliczeniowy jest wartością ujemną, brak jest możliwości do wykazania ujemnego podatku należnego. Podatek VAT ze swej natury nie może przyjmować bowiem wartości ujemnych. Powyższe znajduje potwierdzenie m.in. w wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego sygn. akt I FSK 885/11 z dnia 20 marca 2012 r.

Z upoważnienia Ministra Finansów  
PODSEKRETARZ STANU

*Konrad Rączkowski*