

**INTERPRETACJA OGÓLNA Nr PT2/033/7/505/EPT/2014/RD-88705
MINISTRA FINANSÓW**

z dnia 30 września 2014 r.

**w sprawie zasad opodatkowania podatkiem od towarów i usług, tzw. usług własnych
świadczonych w ramach usługi turystyki, opodatkowanej według szczególnej procedury
określonej w art. 119 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług**

Działając na podstawie art. 14a § 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa¹, w celu zapewnienia jednolitego stosowania prawa podatkowego przez organy podatkowe oraz organy kontroli skarbowej w zakresie przedstawionego we wniosku z dnia 29 maja 2014 r. zagadnienia dotyczącego niejednolitego stosowania przez organy podatkowe zasad opodatkowania podatkiem od towarów i usług, tzw. usług własnych świadczonych w ramach usługi turystyki, opodatkowanej według szczególnej procedury określonej w art. 119 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług² - zwanej dalej „ustawą o VAT”, wyjaśniam co następuje.

Istotą specjalnej procedury określonej w art. 119 ustawy o VAT jest przyjęcie za podstawę opodatkowania kwoty marży pomniejszonej o kwotę należnego podatku (art. 119 ust. 1 ustawy o VAT, z zastrzeżeniem ust. 5).

Zgodnie z art. 119 ust. 5 ustawy o VAT, 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, zwanych dalej „usługami własnymi”, odrębnie ustala się podstawę opodatkowania dla usług własnych i odrębnie w odniesieniu do usług nabytych od innych podatników dla bezpośredniej korzyści turysty. W celu określenia podstawy opodatkowania dla usług własnych stosuje się odpowiednio przepisy art. 29a ustawy o VAT.

Zgodnie z art. 119 ust. 6 ustawy o VAT, w przypadkach, o których mowa w ust. 5, podatnik obowiązany jest do wykazania w prowadzonej ewidencji, jaka część należności za usługę przypada na usługi nabyte od innych podatników dla bezpośredniej korzyści turysty, a jaka na usługi własne.

¹ Dz. U. z 2012 r. poz. 749, z późn. zm.

² Dz. U. z 2011 r. Nr 177, poz. 1054, z późn. zm.

Miejsce świadczenia usług turystyki, o których mowa w art. 119 ust. 1 ustawy o VAT, a zatem usług, dla których podstawą opodatkowania jest marża, zostało określone w art. 28n ust. 1 ustawy o VAT. Natomiast miejsce świadczenia dla usług własnych, dla których podstawę opodatkowania ustala się na ogólnych zasadach, określa się również na ogólnych zasadach. Szczególne rozwiązanie przewidziane w art. 28n ust. 1 ustawy o VAT dla usług turystyki opodatkowanych w systemie „VAT marża” nie ma tu zastosowania.

Powyższe regulacje stanowią odpowiednik przepisów unijnych.

Stosownie do art. 306 ust. 1 dyrektywy 2006/112/WE Rady z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej³ – 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.

Niniejsza procedura szczególna nie ma zastosowania do biur podróży, które działają wyłącznie w charakterze pośredników i do których w celu obliczenia podstawy opodatkowania stosuje się art. 79 akapit pierwszy lit. c) dyrektywy 2006/112/WE. Zgodnie z art. 306 ust. 2 dyrektywy 2006/112/WE organizatorzy wycieczek turystycznych są traktowani jak biura podróży.

W myśl art. 307 dyrektywy 2006/112/WE, transakcje dokonywane na warunkach przewidzianych w art. 306 przez biura podróży 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.

Zgodnie z art. 308 dyrektywy 2006/112/WE, w odniesieniu do pojedynczej usługi świadczonej przez biuro podróży, za podstawę opodatkowania i cenę z wyłączeniem VAT w rozumieniu art. 226 pkt 8 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.

Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej w wyroku z dnia 25 października 2012 r. w sprawie C-557/11 Maria Kozak, wskazał, że „Artykuły 306-310 dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej należy interpretować w ten sposób, że własne usługi przewozu stanowiące element składowy usługi turystycznej świadczonej podróżnym przez biuro podróży za cenę ryczałtową, opodatkowanej zgodnie ze wskazanymi przepisami, podlegają ogólnym zasadom opodatkowania podatkiem od wartości dodanej, w szczególności w odniesieniu do stawki podatku, a nie szczególnej procedurze opodatkowania transakcji dokonywanych przez biura podróży. Zgodnie z art. 98 tej dyrektywy, jeżeli państwo członkowskie wprowadziło obniżoną stawkę podatku od wartości dodanej dla usług przewozu, stawka ta znajduje zastosowanie do omawianych usług własnych biura podróży.”.

³ Dz. Urz. UE L 347 z 11.12.2006, str. 1, z późn. zm.

Jak wynika z pkt 23 ww. wyroku Trybunału, w sytuacji zatem gdy podmiot gospodarczy podlegający przepisom o szczególnej procedurze opodatkowania biur podróży świadczy za cenę ryczałtową usługi złożone w części z jego własnych usług, a w części ze świadczeń innych podatników, procedura szczególna znajduje zastosowanie tylko do świadczeń podmiotów trzecich. Ponadto w pkt 26 ww. wyroku Trybunał wskazał, że własne usługi przewozu świadczone przez biuro podróży nie podlegają szczególnej procedurze opodatkowania transakcji dokonywanych przez biura podróży ani w zakresie określenia podstawy opodatkowania, ani w odniesieniu do pozostałych zasad obliczania podatku VAT. Jeśli chodzi o stawkę podatku, zastosowanie znajdują przepisy tytułu VIII dyrektywy 2006/112/WE. Zgodnie z art. 98 ust. 2 w związku z pkt 5 załącznika III do tej dyrektywy państwa członkowskie mają prawo wprowadzić stawkę obniżoną dla usług przewozu osób i ich bagażu. Rzeczpospolita Polska skorzystała z tego uprawnienia.

Zatem mając na względzie tezy ww. wyroku, jeżeli przy świadczeniu usługi turystyki podatnik, oprócz usług nabytych od innych podatników dla bezpośredniej korzyści turysty, część świadczeń w ramach tej usługi wykonuje we własnym zakresie, usługi własne podlegają ogólnym zasadom opodatkowania nie tylko w zakresie określenia podstawy opodatkowania, czy też w zakresie miejsca świadczenia, ale również w odniesieniu do pozostałych zasad obliczania podatku od towarów i usług.

Przykładowo, w przypadku własnych usług transportu lądowego pasażerskiego stanowiących element składowy usługi turystyki świadczonej podróżnym przez podatnika za cenę ryczałtową, zgodnie z art. 41 ust. 2 ustawy o VAT oraz z pkt 157 załącznika nr 3 do tej ustawy zastosowanie ma obniżona stawka podatku w wysokości 7%. W okresie od 1 stycznia 2011 r. do 31 grudnia 2016 r., zgodnie z art. 146a pkt 2 ustawy o VAT, stawka ta wynosi 8%.

Reasumując, usługi własne wykonywane przez biuro podróży w ramach usługi turystyki na podstawie art. 119 ustawy o VAT podlegają ogólnym zasadom opodatkowania podatkiem od towarów i usług, w tym również w odniesieniu do wysokości stawki podatku VAT.

Powyższe wyjaśnienie dotyczy również odpowiednio usług własnych wykonywanych w stanie prawnym obowiązującym przed 1 kwietnia 2013 r.

Minister Finansów: M. Szczurek