

MONOGRAFIE PODATKOWE

Redakcja naukowa: WITOLD MODZELEWSKI

**DZIAŁALNOŚĆ TURYSTYCZNA,
NOCLEGOWA I GASTRONOMICZNA
JAKO PRZEDMIOT
OPODATKOWANIA PODATKIEM
OD TOWARÓW I USŁUG**



INSTYTUT
STUDIÓW
PODATKOWYCH
MODZELEWSKI I WSPÓLNICY

Wydawnictwo Instytutu Studiów Podatkowych

**DZIAŁALNOŚĆ
TURYSTYCZNA,
NOCLEGOWA
I GASTRONOMICZNA
JAKO PRZEDMIOT
OPODATKOWANIA
PODATKIEM
OD TOWARÓW I USŁUG**

Redakcja naukowa: prof. dr hab. Witold Modzelewski

Autorzy: Karolina Karaś, Maciej Kaszuba, Jarosław Włoch,
Przemysław Szot, Justyna Zając-Wysocka

Redaktor wydania: Krystian Łatka

DZIAŁALNOŚĆ TURYSTYCZNA, NOCLEGOWA I GASTRONOMICZNA JAKO PRZEDMIOT OPODATKOWANIA PODATKIEM OD TOWARÓW I USŁUG

Warszawa 2022

Wydawnictwo Instytutu Studiów Podatkowych

Recenzja naukowa:

Prof. dr hab. Aleksander Werner

Wydawnictwo Instytutu Studiów Podatkowych
04-367 Warszawa, ul. Kaleńska 8
www.wydawnictwo-isp.pl

WSZELKIE PRAWA ZASTRZEŻONE
kopiowanie, przedruk i rozpowszechnianie
(w całości lub części)
bez zgody wydawcy zabronione

ISBN 978-83-67172-00-4

e-ISBN 978-83-67172-01-1

Redaktor prowadzący:

Andrzej Sarna

Skład i łamanie:

Grzegorz Onufrowicz

Spis treści

Wykaz ważniejszych skrótów	5
Wstęp	9
Rozdział I.	
Specyfika usług złożonych (kompleksowych) w podatku od towarów i usług	11
1. Czynność i przedmiot czynności podlegającej opodatkowaniu w podatku od towarów i usług – zasady ogólne.....	11
2. Znaczenie woli podatnika w kształtowaniu przedmiotu opodatkowania	13
3. Czynności złożone stanowiące zbiór powiązanych zdarzeń	18
Rozdział II.	
Opodatkowanie podatkiem od towarów i usług branży turystycznej	29
1. Pojęcie turystyki.....	29
2. Regulacje prawne związane ze świadczeniem usług turystyki.....	36
3. Świadczenie usługi turystyki na tle ustawy z dnia 11 marca 2004 r. oraz prawa unijnego – regulacje prawne.....	42
4. Opodatkowanie usług własnych, w tym metody ich wyceny.....	44
5. Zasady wykazywania ujemnej marży	48
6. Obowiązek podatkowy w usługach turystyki.....	49
7. Opodatkowanie zaliczek otrzymanych na poczet realizacji usługi turystyki.....	51
8. Odliczenie podatku naliczonego w procedurze VAT marża.....	56
9. Miejsce świadczenia usług turystyki.....	60
10. Ewidencjonowanie usług turystyki	61
11. Usługi turystyki w czasie pandemii – rozwiązania szczególnie (bony, vouchery).....	63
12. Opodatkowanie cyfrowych platform sprzedaży na tle działań i planów OECD	70
13. Opodatkowanie usług turystyki sportowej (kolonie, obozy sportowe).....	76
14. Opodatkowanie usług turystyki biznesowej.....	84
15. Opodatkowanie usług turystyki językowej	90
16. Opodatkowanie usług turystyki edukacyjnej, kulturalnej i religijnej	95

Rozdział III.	
Działalność noclegowa jako przedmiot opodatkowania.....	101
1. Usługi noclegowe jako przedmiot opodatkowania	101
2. Miejsce świadczenia usług noclegowych.....	103
3. Podstawa opodatkowania i podatek należny w przypadku usług noclegowych.....	105
4. Szczególne ograniczenia dotyczące odliczenia podatku nali- czonego w przypadku nabycia usług noclegowych	107
Rozdział IV.	
Działalność gastronomiczna jako przedmiot opodatkowania.....	111
1. Usługi gastronomiczne.....	111
2. Usługi gastronomiczne jako przedmiot opodatkowania	111
3. Miejsce świadczenia usług gastronomicznych.....	113
4. Podstawa opodatkowania i podatek należny w przypadku usług gastronomicznych.....	115
5. Podatek naliczony i jego odliczanie w przypadku nabycia usług gastronomicznych.....	117
Bibliografia	119

Wykaz ważniejszych skrótów

BISP – „Doradztwo Podatkowe – Biuletyn Instytutu Studiów Podatkowych”

Dyrektor KIS – Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej

dyrektywa 90/314/EWG – dyrektywa Rady z dnia 13 czerwca 1990 r. w sprawie zorganizowanych podróży, wakacji i wycieczek (90/314/EWG) (Dz. Urz. WE L 158 z 23.06.1990, s. 59; Dz. Urz. WE Polskie wydanie specjalne, rozdz. 13, t. 10, s. 132)

dyrektywa 2006/112/WE – dyrektywa 2006/112/WE Rady z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz. Urz. UE L 347 z 11.12.2006, s. 1, ze zm.)

dyrektywa 2015/2302 – dyrektywa Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) 2015/2302 z dnia 25 listopada 2015 r. w sprawie imprez turystycznych i powiązanych usług turystycznych, zmieniająca rozporządzenie (WE) nr 2006/2004 i dyrektywę Parlamentu Europejskiego i Rady 2011/83/UE oraz uchylająca dyrektywę Rady 90/314/EWG (Dz. Urz. UE L 326 z 11.12.2015, s. 1)

dyrektywa 2016/1065 – dyrektywa Rady (UE) 2016/1065 z dnia 27 czerwca 2016 r. zmieniająca dyrektywę 2006/112/WE w odniesieniu do bonów na towary lub usługi (Dz. Urz. UE L 177 z 1.07.2016, s. 9)

k.c. albo Kodeks cywilny – ustawa z dnia 23 kwietnia 1964 r. – Kodeks cywilny (tekst jednolity Dz.U. z 2020 r. poz. 1740 ze zm.)

Konstytucja RP – Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r. (Dz.U. Nr 78, poz. 483 ze zm.)

Modelowa konwencja OECD – OECD, *Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017*, https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-condensed-version-2017_mtc_cond-2017-en#page1, dostęp: 6.07.2021

Nomenklatura scalona (CN) – klasyfikacja obowiązująca na mocy rozporządzenia Rady (EWG) nr 2658/87 z dnia 23 lipca 1987 r. w sprawie nomenklatury taryfowej i statystycznej oraz w sprawie Wspólnej Taryfy Celnej (Dz. Urz. WE L 256 z 7.09.1987, s. 1; Dz. Urz. WE Polskie wydanie specjalne, rozdz. 2, t. 2, s. 382)

NSA – Naczelny Sąd Administracyjny

- OECD** – Organisation for Economic Co-operation and Development (Organizacja Współpracy Gospodarczej i Rozwoju)
- PKD** – klasyfikacja wprowadzona na mocy rozporządzenia Rady Ministrów z dnia 24 grudnia 2007 r. w sprawie Polskiej Klasyfikacji Działalności (PKD) (Dz.U. Nr 251, poz. 1885 ze zm.)
- PKOB** – klasyfikacja wprowadzona na mocy rozporządzenia Rady Ministrów z dnia 30 grudnia 1999 r. w sprawie Polskiej Klasyfikacji Obiektów Budowlanych (PKOB) (Dz.U. Nr 112, poz. 1316 ze zm.)
- PKWiU** – klasyfikacja wprowadzona na mocy rozporządzenia Rady Ministrów z dnia 4 września 2015 r. w sprawie Polskiej Klasyfikacji Wyrobnów i Usług (PKWiU) (Dz.U. poz. 1676 ze zm.)
- rozporządzenie nr 282/2011** – rozporządzenie wykonawcze Rady (UE) nr 282/2011 z dnia 15 marca 2011 r. ustanawiające środki wykonawcze do dyrektywy 2006/112/WE w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz. Urz. UE L 77 z 23.03.2011, s. 1)
- RP** – Rzeczpospolita Polska
- SA** – Sąd Apelacyjny
- SN** – Sąd Najwyższy
- SR** – Sąd Rejonowy
- szósta dyrektywa** – szósta dyrektywa Rady z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw Państw Członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednoliczona podstawa wymiaru podatku (77/388/EWG) (Dz. Urz. WE L 145 z 13.06.1977, s. 1, ze zm., Dz. Urz. WE Polskie wydanie specjalne, rozdz. 9, t. 1, s. 23)
- TSUE** – Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej
- UE** – Unia Europejska
- ustawa z dnia 2 marca 2020 r.** – ustawa z dnia 2 marca 2020 r. o szczególnych rozwiązaniach związanych z zapobieganiem, przeciwdziałaniem i zwalczaniem COVID-19, innych chorób zakaźnych oraz wywołanych nimi sytuacji kryzysowych (tekst jednolity Dz.U. z 2021 r. poz. 2095 ze zm.)
- ustawa z dnia 11 marca 2004 r.** – ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (tekst jednolity Dz.U. z 2021 r. poz. 685 ze zm.)
- ustawa z dnia 15 lutego 1992 r.** – ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (tekst jednolity Dz.U. z 2021 r. poz. 1800 ze zm.)
- ustawa z dnia 24 listopada 2017 r.** – ustawa z dnia 24 listopada 2017 r. o imprezach turystycznych i powiązanych usługach turystycznych (tekst jednolity Dz.U. z 2020 r. poz. 2139 ze zm.)
- ustawa z dnia 26 lipca 1991 r.** – ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (tekst jednolity Dz.U. z 2021 r. poz. 1128 ze zm.)

ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. o usługach hotelarskich oraz usługach pilotów wycieczek i przewodników turystycznych (tekst jednolity Dz.U. z 2020 r. poz. 2211; poprzednia nazwa: ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. o usługach turystycznych)

VAT – ang. *value-added tax* (podatek od wartości dodanej)

WIS – wiążąca informacja stawkowa

WSA – Wojewódzki Sąd Administracyjny

Wstęp

Problematyka prawnopodatkowa działalności turystycznej, noclegowej i gastronomicznej należy do najbardziej złożonych zagadnień wspólnotowej wersji podatku od towarów i usług. Na obraz tego prawa składają się zarówno nakazy implementacji rozwiązań unijnych, jak i specyfika polskich przepisów, w tym zwłaszcza zakaz odliczania podatku naliczonego w przypadku nabycia większości usług gastronomicznych i noclegowych, który obowiązuje już ponad 20 lat i nic nie wskazuje na to, aby mógł być usunięty mimo bezspornie dyskryminacyjnego charakteru i minimalnych skutków fiskalnych. Oczywiście najistotniejsze znaczenie ma wpływ rozwiązań unijnych, a przede wszystkim nakaz opodatkowania usług turystycznych przy zastosowaniu procedury szczególnej – marży, który – oględnie mówiąc – nie grzeszy prostotą i rodzi niekiedy dziwaczne (?) preferencje ekonomiczne. Mimo że obowiązujące w tym zakresie przepisy obowiązują już ponad kilkanaście lat, czas nie przynosi racjonalizacji, a zwłaszcza zwiększenia bezpieczeństwa ich implementacji i stosowania.

Niniejsza książka składa się z czterech rozdziałów. Pierwszy dotyczy usług kompleksowych w podatku od towarów i usług, drugi – zasad opodatkowania usług turystycznych, trzeci – opodatkowania usług noclegowych, czwarty – gastronomicznych. Opracowanie dotyczy przede wszystkim aktualnego stanu prawnego i jest adresowane do czytelników zajmujących się zawodowo podatkiem od towarów i usług.

Autorami niniejszej publikacji są pracownicy Instytutu Studiów Podatkowych oraz Małopolskiego Instytutu Studiów Podatkowych.

Specyfika usług złożonych (kompleksowych) w podatku od towarów i usług

1. Czynność i przedmiot czynności podlegającej opodatkowaniu w podatku od towarów i usług – zasady ogólne

Różnorodność i złożoność zdarzeń ekonomicznych powodują, że w przypadku skomplikowanych transakcji pojawiają się wątpliwości dotyczące ich kwalifikacji jako jednego świadczenia złożonego bądź jako wielu odrębnych świadczeń. W oczywisty sposób wpływa to ostatecznie na sposób ich opodatkowania podatkiem od towarów i usług. Uznanie bowiem, że dana grupa świadczeń stanowi świadczenie złożone, powoduje konieczność stosowania właściwej stawki podatku od towarów i usług, sposobu ustalenia miejsca świadczenia, momentu powstania obowiązku podatkowego, procedury szczególnej opodatkowania itp.

Przez pojęcie usługi kompleksowej należy rozumieć zespół świadczeń, który służy do jednolitego celu gospodarczego, przy czym pojedyncza usługa będąca elementem tego zespołu samodzielnie nie ma żadnego znaczenia ekonomicznego. W skład usługi kompleksowej wchodzi zazwyczaj tzw. świadczenie główne, które przesądza o charakterze usługi, oraz tzw. świadczenia pomocnicze, służące wyłącznie do właściwego wykonania usługi głównej. Zgodnie z powszechnie uznawanym poglądem w przypadku świadczenia usługi kompleksowej całość takiej usługi powinna zostać objęta jedną stawką podatku VAT, właściwą dla usługi głównej. Bezzasadne byłoby bowiem dzielenie tego typu świadczenia w sposób sztuczny jedynie dla celów podatkowych¹.

Ponieważ koncepcja kompleksowości usług stanowi teorię stworzoną wyłącznie na gruncie dorobku orzecznictwa i doktryny prawa podatkowego, brak jest definicji legalnej pojęć opisujących tego typu świadczenia. Zarówno w orzecznictwie

¹ Por. wyroki TSUE:

- 1) z dnia 25 lutego 1999 r. w sprawie C-349/96 Card Protection Plan Ltd (CPP) v. Commissioners of Customs & Excise, ECLI:EU:C:1999:93, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/pl/TXT/?uri=CELEX:61996CJ0349> (wer. ang.), dostęp: 13.01.2022, dalej: wyrok w sprawie Card Protection Plan;
- 2) z dnia 5 czerwca 1997 r. w sprawie C-2/95 Sparekassernes Datacenter (SDC) v. Skatteministeriet, ECLI:EU:C:1997:278, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/pl/TXT/?uri=CELEX:61995CJ0002> (wer. ang.), dostęp: 13.01.2022, dalej: wyrok w sprawie Sparekassernes Datacenter;
- 3) z dnia 27 października 2005 r. w sprawie C-41/04 Levob Verzekeringen BV i OV Bank NV v. Staatssecretaris van Financiën, ECLI:EU:C:2005:649, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/pl/TXT/?uri=CELEX:62004CJ0041>, dostęp: 13.01.2022, dalej: wyrok w sprawie Levob Verzekeringen i OV Bank.