



Płock, dnia 17 września 2014 r.

*kol. M. Dybala
kol. 26. Konowicki
kol. Ci. Dybala
i in. Zaryski*

MINISTER FINANSÓW
Organ upoważniony do wydawania interpretacji
DYREKTOR IZBY SKARBOWEJ
W WARSZAWIE

IPPP2/443-587/14-4/BH

WARSZAWSKA IZBA TURYSTYKI
ul. Borowskiego 2 Nr lok. 222
03-475 Warszawa
NIP 5261009899

INTERPRETACJA INDYWIDUALNA

Na podstawie art. 14b § 1 i § 6 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2012 r. poz. 749 z późn. zm.) oraz § 7 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 20 czerwca 2007 r. w sprawie upoważnienia do wydawania interpretacji przepisów prawa podatkowego (Dz. U. Nr 112, poz. 770 z późn. zm.) Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie działający w imieniu Ministra Finansów stwierdza, że stanowisko Wnioskodawcy - przedstawione we wniosku z dnia 23 czerwca 2014 r. (data wpływu 26 czerwca 2014 r.) uzupełnionym pismem z dnia 25 lipca 2014 r. (data wpływu 28 lipca 2014 r.) na wezwanie tut. Organu z dnia 17 lipca 2014 r. doręczone Stronie w dniu 21 lipca 2014 r. o wydanie interpretacji przepisów prawa podatkowego dotyczącej podatku od towarów i usług w zakresie opodatkowania otrzymywanych wpłat na poczet świadczenia usługi turystyki w związku z nowelizacją art. 29 ustawy – **jest nieprawidłowe.**

UZASADNIENIE

W dniu 26 czerwca 2014 r. wpłynął ww. wniosek o wydanie interpretacji przepisów prawa podatkowego w indywidualnej sprawie dotyczącej podatku od towarów i usług w zakresie opodatkowania otrzymywanych wpłat na poczet świadczenia usługi turystyki w związku z nowelizacją art. 29 ustawy. Przedmiotowy wniosek został uzupełniony w dniu 25 lipca 2014 r. na wezwanie tut. Organu z dnia 17 lipca 2014 r. Nr IPPP2/443-587/14-2/BH.

We wniosku przedstawiono następujący stan faktyczny i zdarzenie przyszłe:

Warszawska Izba Turystyki, zwana dalej WIT, jest podmiotem gospodarczym świadczącym usługi na rzecz osób fizycznych i prawnych. W szczególności jednym z przedmiotów działania WIT jest świadczenie usług turystycznych w oparciu o przepisy Ustawy o usługach turystycznych z dnia 29 sierpnia 1997 r. (Dz. U. z 2001 r. Nr 55, poz. 578, z późn. zm.). Usługi turystyczne świadczone przez WIT kupowane są przez klientów z dużym wyprzedzeniem, tzn. dokonywane są przedpłaty, niekiedy na kilka miesięcy przed realizacją usługi.



Administracja
Podatkowa

Adres do korespondencji:
Biuro Krajowej Informacji Podatkowej w Płocku
ul. 1 Maja 10, | tel.: +48 24 262 54 07 | NIP: 525-10-07-278
09-402 Płock fax: +48 24 262 93 19 REGON: 001021100

www.kip.gov.pl
e-mail: bkip.plock@mz.mofnet.gov.pl

Z pieniędzy tych WIT z kolei dokonuje przedpłat dla świadczeniodawców końcowych, tj. hoteli, przewoźników i in. gwarantujących rezerwację miejsc i świadczeń.

Świadcząc usługi turystyczne WIT

1. działa na rzecz nabywcy usługi we własnym imieniu i na własny rachunek;
2. przy świadczeniu usługi nabywa towary i usługi od innych podatników dla bezpośredniej korzyści turysty.

WIT nie wykonuje we własnym zakresie żadnej części świadczeń dla bezpośredniej korzyści turysty (nie świadczy „usług własnych” w świetle art. 119 Ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług).

W związku z powyższym opisem zadano następujące pytania:

1. Czy zaliczki, zadatki, przedpłaty lub raty, na usługi świadczone w 2013 r. przez WIT, wpłacone przed wykonaniem usługi turystycznej, opodatkowanej ostatecznie zgodnie z zasadami opisanymi z art. 119 Ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług, nie podlegały w chwili otrzymania obowiązkowi podatkowemu w podatku od towarów i usług, na mocy art. 29 ust. 1 i ust. 2, w powiązaniu z art. 119 Ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług?
1. Czy od dnia 1 stycznia 2014 r. mimo nowelizacji i skreślenia art. 29 ustawy stan prawny nie uległ zmianie bowiem nowy art. 29a ust. 1 ustawy zawiera taką samą regulację jak skreślony art. 29?

Zdaniem Wnioskodawcy:

Ad 1

Zaliczki, zadatki, przedpłaty lub raty, na usługi świadczone w 2013 r. przez WIT, wpłacone przed wykonaniem usługi turystycznej, opodatkowanej ostatecznie zgodnie z zasadami opisanymi z art. 119 Ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług, nie podlegały w chwili otrzymania obowiązkowi podatkowemu w podatku od towarów i usług, na mocy art. 29 ust. 1 i ust. 2, w powiązaniu z art. 119. Ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług.

Art. 29. ust. 1 i ust. 2 Ustawy (w brzmieniu obowiązującym do 31 grudnia 2013 r.):

1. Podstawą opodatkowania jest obrót, z zastrzeżeniem ust. 2-21, art. 30-32, art. 119. oraz art. 120 ust. 4 i 5. Obrotem jest kwota należna z tytułu sprzedaży, pomniejszona o kwotę należnego podatku. Kwota należna obejmuje całość świadczenia należnego od nabywcy lub osoby trzeciej. Obrót zwiększa się o otrzymane dotacje, subwencje i inne dopłaty o podobnym charakterze mające bezpośredni wpływ na cenę (kwotę należną) towarów dostarczanych lub usług świadczonych przez podatnika, pomniejszone o kwotę należnego podatku.
2. W przypadku gdy pobrano zaliczki, zadatki, przedpłaty lub raty, obrotem jest również kwota otrzymanych zaliczek, zadatków, przedpłat lub rat, pomniejszona o przypadającą od nich kwotę podatku. Dotyczy to również otrzymanych zaliczek na dotacje, subwencje i na inne dopłaty o podobnym charakterze.

Natomiast zgodnie z art.119. ust. 1 do 5 Ustawy (w brzmieniu obowiązującym do 31 grudnia 2013 r.):

1. Podstawą opodatkowania przy wykonywaniu usług turystyki jest kwota marży pomniejszona o kwotę należnego podatku, z zastrzeżeniem ust. 5.
2. Przez marżę, o której mowa w ust. 1, rozumie się różnicę 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.
3. Przepis ust. 1 stosuje się bez względu na to, kto nabywa usługę turystyki, w przypadku gdy podatnik:
 - 1) (uchylony);
 - 2) działa na rzecz nabywcy usługi we własnym imieniu i na własny rachunek;
 - 3) przy świadczeniu usługi nabywa towary i usługi od innych podatników dla bezpośredniej korzyści turysty.
 - 4) (uchylony).
- 3a. Podatnicy, o których mowa w ust. 3, są obowiązani prowadzić ewidencję, o której mowa w art. 109 ust. 3, z uwzględnieniem kwot wydatkowanych na nabycie towarów i usług od innych podatników dla bezpośredniej korzyści turysty, oraz posiadać dokumenty, z których wynikają te kwoty.
4. Podatnikom, o których mowa w ust. 3, nie przysługuje prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwoty podatku naliczonego od towarów i usług nabytych dla bezpośredniej korzyści turysty.
5. 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. 29.

Sformułowanie z art. 29 „Podstawą opodatkowania jest obrót, z zastrzeżeniem (...) art. 119” oraz „obrotem jest również kwota otrzymanych zaliczek, zadatków, przedpłat lub rat”, oznacza, że w przypadku opodatkowania usług turystycznych na zasadach określonych w art. 119. (opodatkowanie marży) nie ma zastosowania ogólna reguła zawarta w art. 29, stanowiąca, że podstawę do naliczenia podatku stanowi obrót, a więc również każda zaliczka czy inna przedpłata tożsama z obrotem.

Jeśli zaliczki i przedpłaty są obrotem, a obrót w tym szczególnym przypadku nie stanowi podstawy opodatkowania, to również zaliczki, przedpłaty itp. nie stanowią podstawy opodatkowania.

W sytuacji, kiedy obrót (zaliczka, przedpłata) nie stanowi w ogóle podstawy opodatkowania postanowienie art. 19 ust. 11 dotyczącego momentu opodatkowania zaliczek i przedpłat staje się w odniesieniu do usług turystycznych opodatkowanych zgodnie z art. 119 zupełnie bezprzedmiotowe.

Na marginesie tylko należy zauważyć, że § 3 Rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 27 kwietnia 2004 r. w sprawie wykonania niektórych przepisów Ustawy o podatku od towarów i usług, ustalający w przypadku świadczenia usług turystyki opodatkowanych według szczególnej procedury, o której mowa w art. 119 Ustawy, obowiązek podatkowy na chwilę ustalenia marży, nie później jednak niż 15. dnia od dnia wykonania usługi, dotyczy momentu opodatkowania samej usługi, nie odnosi się zaś w ogóle do opodatkowania zaliczek, a takie jest powszechne przekonanie. Utrata mocy tego Rozporządzenia z dniem 31 grudnia 2013 r. nie wpływa więc na opodatkowanie (a raczej brak opodatkowania) zaliczek.

Ad 2

Od dnia 1 stycznia 2014 r., mimo nowelizacji i skreślenia art. 29 Ustawy stan prawny nie uległ zmianie, bowiem obecnie art. 29a ust. 1 zawiera taką samą regulację jak skreślony art. 29 i zaliczki nadal nie stanowią podstawy opodatkowania w wypadku świadczenia usług dla których podstawą opodatkowania jest marża zgodnie z art. 119. Ustawy.

W myśl postanowień art. 29a ust. 1 Ustawy o podatku od towarów i usług:

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 nabywcy, usługobiorcy lub osoby trzeciej, włącznie z otrzymanymi dotacjami, subwencjami i innymi dopłatami o podobnym charakterze mającymi bezpośredni wpływ na cenę towarów dostarczanych lub usług świadczonych przez podatnika.

Natomiast zgodnie z art.119:

1. Podstawą opodatkowania przy wykonywaniu usług turystyki jest kwota marży pomniejszona o kwotę należnego podatku, z zastrzeżeniem ust. 5.
2. Przez marżę, o której mowa w ust. 1, 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.
3. Przepis ust. 1 stosuje się bez względu na to, kto nabywa usługę turystyki, w przypadku gdy podatnik:
 - 1) (uchylony);
 - 2) działa na rzecz nabywcy usługi we własnym imieniu i na własny rachunek;
 - 3) przy świadczeniu usługi nabywa towary i usługi od innych podatników dla bezpośredniej korzyści turysty;
 - 4) (uchylony)
5. W przypadku gdy przy świadczeniu usługi turystyki, oprócz usług nabywanych od innych podatników dla bezpośredniej korzyści turysty, podatnik wykonuje we własnym zakresie część świadczeń w ramach tej usługi, 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.

Sformułowanie w art. 29a „Podstawą opodatkowania, z zastrzeżeniem (...) art. 119. (...) jest wszystko, co stanowi zapłatę (...)” oznacza, że w przypadku opodatkowania usług turystycznych

na zasadach określonych w art. 119. nie ma zastosowania ogólna reguła zawarta w art. 29a, stanowiąca, że podstawę do naliczenia podatku stanowi każda zapłata, a więc również każda zaliczka czy inna przedpłata. Jest to regulacja bliźniacza do treści art. 29. w poprzednim brzmieniu Ustawy, jedynie pojęcie obrotu zostało zastąpione pojęciem „zapłata”. Ponieważ każda zaliczka, przedpłata, rata itp. jest z założenia zapłatą, w nowym brzmieniu Ustawy brak jest uściśleń istniejących uprzednio w art. 29. ust. 2. Sens regulacji jest jednak identyczny i zaliczki na poczet usług turystycznych opodatkowanych wg art. 119 nie stanowią podstawy opodatkowania.

W sytuacji, kiedy obrót (zaliczka, przedpłata) nie stanowi podstawy opodatkowania postanowienie art. 19a ust. 8 dotyczącego momentu opodatkowania zaliczek i przedpłat staje się w odniesieniu do usług turystycznych opodatkowanych zgodnie z art. 119 zupełnie bezprzedmiotowe.

W świetle obowiązującego stanu prawnego stanowisko Wnioskodawcy w sprawie oceny prawnej przedstawionego stanu faktycznego oraz zdarzenia przyszłego jest nieprawidłowe.

Zgodnie z treścią art. 5 ust. 1 pkt 1 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz. U. z 2011 r., Nr 177, poz. 1054 z późn. zm.), zwanej dalej „ustawą”, opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług podlega odpłatna dostawa towarów i odpłatne świadczenie usług na terytorium kraju.

Przez dostawę towarów, zgodnie z art. 7 ust. 1 ustawy, rozumie się przeniesienie prawa do rozporządzania towarami jak właściciel (...).

Natomiast, stosownie do art. 8 ust. 1 ustawy, przez świadczenie usług, o którym mowa w art. 5 ust. 1 pkt 1, rozumie się każde świadczenie na rzecz osoby fizycznej, osoby prawnej lub jednostki organizacyjnej niemającej osobowości prawnej, które nie stanowi dostawy towarów w rozumieniu art. 7 (...).

W opisanym we wniosku zdarzeniu Wnioskodawca jest podmiotem gospodarczym świadczącym usługi turystyki na rzecz osób fizycznych i prawnych a zatem Wnioskodawca wykonuje czynności podlegające opodatkowaniu podatkiem VAT wymienione w art. 5 ust. 1 pkt 1 ustawy w postaci odpłatnego świadczenia usług na terytorium kraju.

Należy zwrócić uwagę, że w stosunku do usług turystyki takich jak świadczone przez Wnioskodawcę, ustawodawca przewidział szczególne procedury dotyczące m.in. sposobu określania podstawy opodatkowania. Oznacza to, że w stosunku do tego rodzaju usług zasady ogólne zawarte w przepisie art. 29 ustawy (w brzmieniu obowiązującym do dnia 31 grudnia 2013 r.) oraz art. 29a ustawy (w brzmieniu obowiązującym od dnia 1 stycznia 2014 r.) nie mają zastosowania. Zasadnicza różnica w określaniu podstawy opodatkowania usług turystyki w odniesieniu do innych usług, do których zastosowanie znajdują zasady ogólne polega na tym, że podstawę opodatkowania, w przypadku tych pierwszych, stanowi kwota marży.

I tak, stosownie do art. 119 ust. 1 ustawy, podstawą opodatkowania przy wykonywaniu usług turystyki jest kwota marży pomniejszona o kwotę należnego podatku, z zastrzeżeniem ust. 5.

Zgodnie z art. 119 ust. 2 ustawy, przez marżę, o której mowa w ust. 1, 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.

W brzmieniu obowiązującym do dnia 31 grudnia 2013 r. art. 119 ust. 2 ustawy miał następującą treść: Przez marżę, o której mowa w ust. 1, rozumie się różnicę 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.

A zatem, jak wskazano wcześniej, w przypadku usług turystyki podstawę opodatkowania stanowi marża rozumiana jako różnica pomiędzy kwotą, jaką ma zapłacić nabywca usługi a faktycznymi kosztami poniesionymi przez usługodawcę. Przy czym zasada ta ma zastosowanie wyłącznie w stosunku do usług turystyki, w zakresie których świadczący usługę nabywa towary i usługi od innych podatników dla bezpośredniej korzyści turysty. W stosunku zaś do usług własnych przy obliczaniu podstawy opodatkowania należy stosować zasady ogólne. Wskazuje na to art. 119 ust. 3 ustawy, w myśl którego, przepis ust. 1 stosuje się bez względu na to, kto nabywa usługę turystyki, w przypadku gdy podatnik:

1. działa na rzecz nabywcy usługi we własnym imieniu i na własny rachunek;
2. przy świadczeniu usługi nabywa towary i usługi od innych podatników dla bezpośredniej korzyści turysty.

Stosownie zaś do art. 119 ust. 5 ustawy, 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. 29 (w brzmieniu obowiązującym do dnia 31 grudnia 2013 r.) lub art. 29a (w brzmieniu obowiązującym od dnia 1 stycznia 2014 r.).

Ze złożonego wniosku wynika, że Wnioskodawca nie wykonuje we własnym zakresie żadnej części świadczeń dla bezpośredniej korzyści turysty, a zatem w stosunku do usług świadczonych przez Wnioskodawcę zastosowanie znajdzie jedynie art. 119 ustawy a nie art. 29 (do dnia 31 grudnia 2013 r.) lub 29a (od dnia 1 stycznia 2014 r.) ustawy.

Należy zauważyć, że przepis art. 119 zawiera szczególne, odmienne od ogólnych, procedury dotyczące usług turystyki jednakże uregulowania te nie dotyczą wszystkich zagadnień, nie odnoszą się na przykład do określania momentu powstania obowiązku podatkowego. Oznacza to, że w tym zakresie należy stosować zasady ogólne.

Regulacje dotyczące momentu powstania obowiązku podatkowego w podatku od towarów i usług, w stanie prawnym obowiązującym od dnia 1 stycznia 2014 r., zawiera przepis art. 19a

znowelizowanej ustawy o VAT, wprowadzony art. 1 pkt 17 ustawy z dnia 7 grudnia 2012 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. 2013 r. poz. 35).

Zgodnie z zasadą ogólną, zawartą w art. 19a ust. 1 ustawy o VAT, 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.

Zgodnie z tą regulacją podatek stanie się wymagalny w miesiącu dokonania dostawy towaru lub wykonania usługi i co do zasady zostanie rozliczony za ten okres rozliczeniowy. Ustawa o VAT nie definiuje tego momentu, ani w żaden sposób nie precyzuje jakimi kryteriami należy posługiwać się dla jego określenia. Wskazać jednak należy, że o faktycznym wykonaniu usługi decyduje jej charakter.

Z wniosku wynika, że usługi turystyczne świadczone przez Wnioskodawcę kupowane są przez klientów z dużym wyprzedzeniem tzn. dokonywane są przedpłaty, niekiedy na kilka miesięcy przed realizacją usługi. Z pieniędzy tych Wnioskodawca z kolei dokonuje przedpłat dla świadczeniodawców końcowych tj. hoteli, przewoźników i innych podmiotów gwarantujących rezerwację miejsc i świadczeń.

W przedstawionym zdarzeniu mamy do czynienia z sytuacją, gdy przed wykonaniem usługi nabywca usługi wpłaca świadczącemu tę usługę kwotę stanowiącą część (całość) wynagrodzenia z tytułu świadczenia usługi turystyki w przeszłości.

W takim przypadku zastosowanie znajdzie art. 19a ust. 8 ustawy, zgodnie z którym, 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.

Ponieważ żaden inny przepis ustawy jak również rozporządzeń wydanych na jej podstawie nie zawiera odmiennych postanowień co do momentu określania powstania obowiązku podatkowego w przypadku świadczenia usług turystyki, zasada zawarta w art. 19a ust. 1, a w przypadku zaliczek ust. 8 tego artykułu, ma w tym przypadku zastosowanie.

Zatem, otrzymanie przez Wnioskodawcę od klienta zaliczki, na poczet przyszłej usługi turystyki powoduje powstanie obowiązku podatkowego w momencie jej otrzymania. Ze względu na specyfikę usług turystyki i ewentualny brak wiedzy o faktycznie poniesionych kosztach na moment otrzymania zaliczki, Wnioskodawca jest zobowiązany opodatkować otrzymaną zaliczkę określając marżę w drodze prognozy, tzn. obliczając ją na podstawie wstępnie przewidywanych kosztów jakie zostaną poniesione z tytułu świadczonych usług. Oznacza to, że Wnioskodawca może założyć jaką marżę chce zrealizować lub wziąć pod uwagę marżę, którą zwykle stosuje przy realizacji podobnych usług. Jeśli po wykonaniu usługi, gdy Wnioskodawca będzie znał faktyczną wartość poniesionych kosztów i rzeczywistą wysokość marży, okaże się że marża „końcowa” będzie inna od prognozowanej – Wnioskodawca będzie zobowiązany dokonać korekty podatku (na plus lub na minus) w momencie wykonania usługi.

Nie można, jak to podnosi Wnioskodawca, uzależniać powstania obowiązku podatkowego z tytułu otrzymania zaliczki na poczet świadczenia przez Wnioskodawcę usługi turystyki od treści art. 29 i 29a ustawy. Przepisy te regulują kwestię sposobu obliczania podstawy opodatkowania w przypadku usług, do których zastosowanie znajduje zasada ogólna. W przypadku usługi turystyki jaką świadczy Wnioskodawca podstawa opodatkowania obliczana jest na podstawie przepisu szczególnego tj. art. 119 ustawy. Pomimo tego, że dla wyliczenia marży, o której mowa w art. 119 ust. 2 przyjmuje się faktyczne koszty poniesione przez podatnika, to jednak w przypadku otrzymania zaliczki na poczet świadczonej usługi w przypadku braku wiedzy o wysokości tych kosztów, dla określenia podstawy opodatkowania na moment otrzymania zaliczki, należy przyjąć koszty prognozowane, a następnie dokonać ewentualnej korekty. To, że art. 119 nie posługuje się pojęciem zaliczki nie oznacza, że w stosunku do zaliczek otrzymywanych na poczet wykonania usług turystycznych nie powstaje obowiązek podatkowy.

W odniesieniu do sytuacji prawnej obowiązującej do dnia 31 grudnia 2013 r. kwestię określania momentu obowiązku podatkowego, w przypadku świadczenia usług turystyki, regulowało rozporządzenie Ministra Finansów wydane na podstawie delegacji zawartej w art. 19 ust. 22 ustawy.

W § 3 ust. 1 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 4 kwietnia 2011 r. w sprawie wykonania niektórych przepisów ustawy o podatku od towarów i usług (Dz. U. Nr 73, poz. 392 z późn. zm.) określono, na zasadzie odstępstwa od zasad określonych w art. 19 ustawy, inny termin powstania obowiązku podatkowego w przypadku świadczenia usług turystyki opodatkowanych według szczególnej procedury, o której mowa w art. 119 ustawy. Zgodnie z tym przepisem w przypadku świadczenia usług turystyki opodatkowanych według szczególnej procedury, o której mowa w art. 119 ustawy, obowiązek podatkowy powstaje z chwilą ustalenia marży, nie później jednak niż 15. dnia od dnia wykonania usługi.

Z powyższego przepisu wynika to, że otrzymanie zaliczki na poczet przyszłego wykonania usługi turystyki (w stanie prawnym obowiązującym do dnia 31 grudnia 2013 r.) opodatkowanej na zasadach marży, zgodnie z art. 119 ust. 1 ustawy, nie powodowało powstania obowiązku podatkowego w podatku VAT. Obowiązek podatkowy powstawał dopiero z chwilą ustalenia marży, nie później jednak niż 15. dnia od dnia wykonania usługi. Dla usług turystyki opodatkowanych marżą, obowiązek podatkowy został określony w sposób szczególny, dlatego też przepisy ogólne dotyczące m.in. momentu powstania obowiązku podatkowego w przypadku otrzymania zaliczek nie znajdowały zastosowania.

Należy zaznaczyć, że z dniem 1 stycznia 2014 r. ww. rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 4 kwietnia 2011 r. w sprawie wykonania niektórych przepisów ustawy o podatku od towarów i usług utraciło moc obowiązującą, w związku z tym do usług turystyki stosuje się zasady ogólne zawarte w art. 19a ustawy. Oznacza to, że zastosowanie znajduje również zasada dotycząca określania momentu powstania obowiązku podatkowego w stosunku do otrzymanych zaliczek, która została zawarta w ust. 8 tego artykułu.

W odpowiedzi na pytania Wnioskodawcy, w odniesieniu do przedstawionych we wniosku okoliczności, należy wskazać, że nowelizacja art. 29 ustawy nie ma wpływu na kwestię opodatkowania zaliczek wpłaconych Wnioskodawcy przez klientów nabywających usługi turystyki. Nie oznacza to jednak, że Wnioskodawca nie ma obowiązku, w stanie prawnym

obowiązującym od dnia 1 stycznia 2014 r., rozliczyć podatku VAT z tytułu otrzymanej zaliczki. Taki obowiązek nakłada na Wnioskodawcę przepis art. 19a ust. 8 ustawy.

A zatem stanowisko Wnioskodawcy należało uznać za nieprawidłowe.

Interpretacja dotyczy stanu faktycznego oraz zdarzenia przyszłego przedstawionego przez Wnioskodawcę i stanu prawnego obowiązującego w dacie zaistnienia zdarzenia w opisanym stanie faktycznym a w odniesieniu do zdarzenia przyszłego stanu prawnego obowiązującego w dacie wydania interpretacji.

Stronie przysługuje prawo do wniesienia skargi na niniejszą interpretację przepisów prawa podatkowego z powodu jej niezgodności z prawem. Skargę wnosi się do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie, ul. Jasna 2/4, 00-013 Warszawa po uprzednim wezwaniu na piśmie organu, który wydał interpretację w terminie 14 dni od dnia, w którym skarżący dowiedział się lub mógł się dowiedzieć o jej wydaniu – do usunięcia naruszenia prawa (art. 52 § 3 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi – Dz. U. z 2012 r., poz. 270 ze zm.). Skargę do WSA wnosi się (w dwóch egzemplarzach – art. 47 ww. ustawy) w terminie trzydziestu dni od dnia doręczenia odpowiedzi organu na wezwanie do usunięcia naruszenia prawa, a jeżeli organ nie udzielił odpowiedzi na wezwanie, w terminie sześćdziesięciu dni od dnia wniesienia tego wezwania (art. 53 § 2 ww. ustawy).

Skargę wnosi się za pośrednictwem organu, którego działanie lub bezczynność są przedmiotem skargi (art. 54 § 1 ww. ustawy) na adres: Izba Skarbowa w Warszawie Biuro Krajowej Informacji Podatkowej w Płocku, ul. 1-go Maja 10, 09-402 Płock.

Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie

mgr Leszek Stępniewski
WICE DYREKTOR
Izby Skarbowej

Otrzymują:

1. adresat
2. Naczelnik Urzędu Skarbowego Warszawa-Praga
3. Dyrektor Urzędu Kontroli Skarbowej w Warszawie
4. aa