

Witam,

zgodnie z obietnicą z przyjemnością informuję, iż mamy pierwszy korzystny wyrok w sprawie zaliczek.

W dniu dzisiejszym, 25 listopada 2014 r. w krakowskim Wojewódzkim Sądzie Administracyjnym za padł pierwszy, a zarazem przełomowy wyrok w sprawie powstawania obowiązku podatkowego w podatku od towarów i usług przy zaliczkach w turystyce. Po dwukrotnym odroczeniu ogłoszenia wyroku, sąd ostatecznie uchylił niekorzystną dla podatnika interpretację indywidualną, wydaną przez Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach.

Sprawa dotyczyła wyjątkowo problematycznej kwestii rozpoznawania powstania obowiązku podatkowego w sytuacji, gdy z tytułu wykonywanej usługi turystycznej podatnik otrzymują zaliczkę na poczet wykonania usługi. Do końca 2013 roku przepisy ustawy o VAT zawierały normy szczególne dotyczące momentu powstania obowiązku podatkowego w przypadku świadczenia takich usług, co odnosiło się również do zaliczek otrzymywanych na poczet świadczenia usług turystycznych. Od 1 stycznia 2014 r. brak jest w polskim porządku prawnym przepisów szczególnych i związane z tym stanowisko organów podatkowych rodzi poważne problemy związane z prawidłowym rozliczeniem podatku przez podmioty, które zobowiązane są opodatkować świadczone przez siebie usługi turystyczne na podstawie szczególnej procedury marży, przewidzianej w art. 119 ustawy o VAT.

Procedura marży to pewien szczególny, przewidziany przepisami sposób opodatkowywania usług turystycznych. Zastosowanie tej procedury jest konieczne w sytuacji, gdy usługodawca działa na rzecz nabywcy usługi we własnym imieniu i na własny rachunek. Ponadto świadczący usługę w celu jej wykonania musi nabywać towary i usługi od innych podatników dla bezpośredniej korzyści turysty. Świadczona usługa musi przy tym mieścić w zakresie pojęcia „usługa turystyczna”. Dla stosowania procedury szczególnej nie ma natomiast znaczenia, kto świadczy usługę, czy jest to przedsiębiorca turystyczny, czy inny podmiot. Podstawą opodatkowania, zgodnie z art. 119 ustawy o VAT, przy wykonywaniu usług turystyki jest kwota marży pomniejszona o kwotę należnego podatku. Przez marżę rozumie się różnicę między kwotą, którą ma zapłacić nabywca usługi (ceną usługi), a faktycznymi kosztami poniesionymi przez podatnika z tytułu nabycia towarów i usług od innych podatników dla bezpośredniej korzyści turysty. W zakresie momentu powstania obowiązku podatkowego, zastosowanie będą miały reguły ogólne, określone w nowododanym w dniu 1 stycznia 2014 r. art. 19a ustawy o VAT. Obowiązek podatkowy powstaje zatem co do zasady w momencie wykonania usługi turystyki. W związku z brakiem przepisów szczególnych zrodził się natomiast problem związany z momentem powstania obowiązku podatkowego z tytułu zaliczek pobieranych na poczet wykonania tych usług.

Zgodnie bowiem z art. 19a ust. 8, jeżeli przed dokonaniem dostawy towaru lub wykonaniem usługi otrzymano zaliczkę, obowiązek podatkowy powstaje z chwilą jej otrzymania w odniesieniu do otrzymanej kwoty. Obecnie organy podatkowe stoją na niekorzystnym dla podatników stanowisku, że powyższa zasada ma także zastosowanie do zaliczek otrzymywanych na poczet usług turystyki rozliczanych według szczególnej procedury marży. Organy podatkowe w wydawanych interpretacjach podatkowych wskazują ponadto, że w przypadku gdy kwota marży nie jest jeszcze ostatecznie ustalona w momencie otrzymania zaliczki, podatnik powinien opodatkować otrzymaną zaliczkę według kwoty marży ustalonej szacunkowo podczas wstępnej kalkulacji ceny. Odpowiednia wykładnia przepisów krajowej ustawy o VAT, a zwłaszcza art. 19a w związku z treścią art. 119 może prowadzić do wniosku, iż opodatkowanie zaliczki otrzymanej na poczet usługi turystyki

rozliczanej według procedury VAT marża może nastąpić dopiero z chwilą ustalenia marży, a nie z chwilą otrzymania zaliczki. Na takim też stanowisku w przedmiotowej sprawie stanął podatnik. Odrębne stanowisko prowadziło do szacowania podstawy opodatkowania w przypadku zaliczki, a co za tym idzie obowiązku dokonywania korekty deklaracji podatku w przypadku błędnego oszacowania wysokości podstawy opodatkowania. Stanowisko takie znalazło jednak uznanie w oczach organu wydającego interpretację indywidualną, w sposób jednoznaczny krzywdząc podatników. Kwota marży w momencie otrzymania zaliczki w większości przypadków nie jest bowiem znana, a oszacowanie jej niewykonalne.

Ostatecznie, w wyniku złożonej do WSA skargi na interpretację, sprawa trafiła na wokandę. Sąd, zdając się dostrzegać stopień skomplikowania zagadnienia, jak i jego doniosłość dla podatników świadczących usługi turystyki, dwukrotnie odroczył termin ogłoszenia orzeczenia. Ostatecznie, w dniu 25 listopada 2014 r., sąd ogłosił wyrok, w którym uchylił wcześniejszą interpretację organu.

W ustnych motywach wyroku sędzi sprawozdawca wskazała, iż uzasadnienie wydanej wcześniej interpretacji posiada błędy formalne. Organ wyraził w niej swoje, niekorzystne dla podatników, stanowisko, nie odnosząc się jednak do podnoszonych w treści wniosku o interpretację argumentów, przemawiających za opodatkowaniem zaliczki w turystyce dopiero w momencie jej ustalenia, nie zaś otrzymania. Zwłaszcza, organ zignorował podnoszone argumenty o niemożliwości dostosowania się podatnika do skutków wykładni przepisów, jaką zaproponował organ.

W wydanej interpretacji organ ogólnikowo odniósł się do niezgodności przepisów polskiej ustawy z dyrektywą Rady 2006/112/WE w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej. Organ nie przedstawił jednak wnikliwej argumentacji, popierającej takie stanowisko, poprzestając jedynie na zauważeniu takiej niezgodności. Brak jest jednak szerszego wyводу organu dotyczącego tego, na czym niezgodność ta polega i w jaki sposób wpływa ona na opodatkowanie zaliczki w turystyce. Takie działanie nie znalazło aprobaty w oczach składu orzekającego.

W dalszej części ustnego uzasadnienia wyroku sędzia zauważył, iż na gruncie samej treści przepisu art. 119 ust. 3 ustawy o VAT do obrony jest stanowisko, iż obowiązek podatkowy z tytułu zaliczki w turystyce da się rozpoznać dopiero w momencie ustalenia składu marży, stanowiącej podstawę opodatkowania. Językowa wykładnia, zastosowana przez organ prowadzi bowiem do sytuacji, gdy stosowanie przepisów ustawy doprowadza do sytuacji, gdy ignorowane jest stosowanie innych przepisów. Zwłaszcza zaś, wykładnia stosowana przez organ prowadzi do naruszenia podstawowej zasady prawa podatkowego, zakazującej dokonywania szacowania podstawy opodatkowania podatkiem. Na gruncie ustawy o VAT, sytuacja szacunkowego ustalenia podstawy opodatkowania, jak wskazał sąd, występuje jedynie na gruncie art. 32 ustawy o VAT, a więc sytuacji powiązań rodzinnych i kapitałowych między podatnikami. Regulacja ta nijak nie ma odniesienia do rozpatrywanej sytuacji.

Dodatkowo, skutki zastosowania się do wykładni organu, zaprezentowane w interpretacji, naruszyłyby zasady dokonywania korekty podatku VAT. Sąd wskazał, iż instytucja dokonywania korekty jest procedurą szczególną na gruncie ustawy podatkowej i nie powinna być nadużywana. Zwłaszcza, brak jest uzasadnienia prawnego i faktycznego do dokonywania cookresowych korekt w związku z zaliczkami w usługach turystycznych. Dokonywanie korekty jest bowiem wyjątkiem, a nie zasadą na gruncie ustawy o podatku od

towarów i usług. Dodatkowo, składanie cookresowych korekt nadmiernie obarczałoby zarówno podatnika, jak i organy podatkowe.

To pierwszy korzystny wyrok, uzyskany przez branżę turystyczną w walce z niekorzystnymi interpretacjami, dotyczącymi usług turystycznych w świetle przepisów o podatku VAT. Wyrok nie jest jednak prawomocny, a Minister Finansów ma możliwość złożenia w tej sprawie skargi kasacyjnej do NSA.

Pozdrawiam

Justyna Zając - Wysocka
radca prawny, doradca podatkowy 11664
członek zarządu, Dyrektor Departamentu Doradztwa Podatkowego

Małopolski Instytut Studiów Podatkowych Spółka z o.o.
ul. św. Gertrudy 7/12, 31-046 Kraków
tel/fax: 12 422 42 55, tel kom: 606 609 883
www.misp-modzelewski.pl
NIP 679-23-64-139, REGON 351302090
Sąd Rejonowy w Krakowie Wydział XI Gospodarczy KRS nr 0000198005, Kapitał zakładowy 50.000 PLN