

	<b>Informacja w Sprawach</b>	<b>Czytelnia Akt</b>	<b>Biuro Podawcze</b>
<b>Godziny urzędowania</b>	Pn.-Pt. 8 <sup>00</sup> -16 <sup>00</sup>	Pn.-Pt. 8 <sup>00</sup> – 15 <sup>50</sup>	Pn.-Pt. 8 <sup>00</sup> -16 <sup>00</sup>
<b>Telefon</b>	22 553 70 70 22 553 70 71 22 553 78 86  Radom 48 368 99 08	22 553 78 21 22 553 78 22  Radom 48 368 99 18	
<b>Email</b>	informacja@warszawa.wsa.gov.pl	czytelnia@warszawa.wsa.gov.pl	
<b>NIP 525-2283-365</b>	<b>REGON 015608709</b>	<b>Konto Bankowe Sądu 96 1010 1010 0078 1022 3100 0000</b>	

Wojewódzki Sąd Administracyjny  
w Warszawie  
00-013 Warszawa, ul. Jasna 2/4  
WYDZIAŁ III

**Dnia 15 października 2015**

**r.**

**Sygn. akt III SA/Wa 4025/14**

W odpowiedzi należy podać  
sygnaturę akt sądu

**dor. pod. Jerzy Kuprianowicz**  
**Pełnomocnik Warszawskiej Izby**

**Turystyki z siedzibą w Warszawie**

**JKDP Kancelaria Doradztwa Podatkowego**  
**ul. Św. A. Boboli 93 lok. 111**  
**15-649 Białystok**

### **DORĘCZENIE ODPISU WYROKU**

W wykonaniu zarządzenia z dnia 15 października 2015 r. sekretariat Wydziału III Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie doręcza odpis wyroku z dnia 16 września 2015 r. wraz z uzasadnieniem.

Iwona Chojńska  
Sekretarz



ODPIS

## WYROK

### W IMIENIU RZECZYPOSPOLITEJ POLSKIEJ

Dnia 16 września 2015 r.

Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie

w składzie następującym:

Przewodniczący	<b>sędzia WSA Jarosław Trelka</b>
Sędziowie	<b>sędzia WSA Dariusz Kurkiewicz (sprawozdawca)</b> <b>sędzia WSA Piotr Przybysz</b>
Protokolant	<b>starszy referent Iwona Choińska</b>

po rozpoznaniu na rozprawie w dniu 16 września 2015 r.

sprawy ze skargi **Warszawskiej Izby Turystyki z siedzibą w Warszawie**

na interpretację indywidualną **Ministra Finansów**

z dnia 17 września 2014 r. nr IPPP2/443-587/14-4/BH

w przedmiocie **podatku od towarów i usług**

- 1) **uchyla zaskarżoną interpretację indywidualną,**
- 2) **zasądza od Ministra Finansów na rzecz Warszawskiej Izby Turystyki z siedzibą w Warszawie kwotę 457 zł (słownie: czterysta pięćdziesiąt siedem złotych) tytułem zwrotu kosztów postępowania sądowego.**



Na oryginale właściwe podpisy  
Za zgodność z oryginałem świadczy

Iwona Choińska  
starszy referent

## UZASADNIENIE

Warszawska Izba Turystki z siedzibą w Warszawie - dalej: „Skarżąca”, w dniu 26 czerwca 2014 r. złożyła wniosek o wydanie interpretacji indywidualnej dotyczącej podatku od towarów i usług, uzupełnionym pismem z dnia 25 lipca 2014 r.

We wniosku Skarżąca przedstawiła stan faktyczny i zdarzenie przyszłe z którego wynikało, iż świadczy usługi na rzecz osób fizycznych i prawnych. Jednym z przedmiotów jej działania 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.). Świadczone usługi turystyczne kupowane są przez klientów z dużym wyprzedzeniem, tzn. dokonywane są przedpłaty, niekiedy na kilka miesięcy przed realizacją usługi.

Z uzyskanych w ten sposób środków Skarżąca dokonuje przedpłat dla świadczeniodawców końcowych, tj. hoteli, przewoźników i innych gwarantujących rezerwację miejsc i świadczeń. Świadcząc usługi turystyczne działa na rzecz nabywcy usługi we własnym imieniu i na własny rachunek. Jednocześnie przy świadczeniu usługi nabywa towary i usługi od innych podatników dla bezpośredniej korzyści turysty.

W ocenie Skarżącej, nie wykonuje ona we własnym zakresie żadnej części świadczeń dla bezpośredniej korzyści turysty, tj. nie świadczy „usług własnych” w świetle art. 119 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., dalej „u.p.t.u.”).

W związku z powyższym opisem Skarżąca zadała dwa pytania:

- 1) czy zaliczki, zadatki, przedpłaty lub raty, na usługi świadczone w 2013 r., wpłacone przed wykonaniem usługi turystycznej, opodatkowanej ostatecznie zgodnie z zasadami opisanymi z art. 119 u.p.t.u., nie podlegały w chwili otrzymania obowiązki podatkowemu w podatku od towarów i usług, na mocy art. 29 ust. 1 i ust. 2, w powiązaniu z art. 119 tej ustawy?
- 2) czy od dnia 1 stycznia 2014 r. mimo nowelizacji i skreślenia art. 29 u.p.t.u., stan prawny nie uległ zmianie bowiem nowy art. 29a ust. 1 tej ustawy zawiera taką samą regulację jak skreślony art. 29?

Odnosnie pytania pierwszego stwierdziła, iż zaliczki (zadatki, przedpłaty lub raty), na świadczone usługi w 2013 r., wpłacone przed wykonaniem usługi turystycznej, opodatkowanej ostatecznie zgodnie z zasadami opisanymi z art. 119 u.p.t.u., nie podlegały w chwili otrzymania obowiązku podatkowemu w podatku od towarów i usług, na mocy art. 29 ust. 1 i ust. 2, w powiązaniu z art. 119 tej ustawy.

Uzasadniając swoje stanowisko wskazała, iż zaliczki (przedpłaty) są obrotem. Skoro obrót, w tym szczególnym przypadku nie stanowi podstawy opodatkowania, to również zaliczki, przedpłaty itp. nie stanowią podstawy opodatkowania. Zaznaczyła, iż w sytuacji, kiedy obrót (zaliczka, przedpłata) nie stanowi w ogóle podstawy opodatkowania, przepis art. 19 ust. 11 u.p.t.u. dotyczący momentu opodatkowania zaliczek i przedpłat staje się w odniesieniu do usług turystycznych opodatkowanych zgodnie z art. 119 tej ustawy, bezprzedmiotowy.

W zakresie pytania drugiego, odwołując się do nowelizacji od dnia 1 stycznia 2014 r., w postaci skreślenia art. 29 u.p.t.u., wyjaśniła, iż stan prawny nie uległ zmianie, bowiem art. 29a ust. 1 u.p.t.u. zawiera identyczną regulację jak skreślony art. 29, tym samym zaliczki nadal nie stanowią podstawy opodatkowania w wypadku świadczenia usług dla których podstawą opodatkowania jest marża zgodnie z art. 119 tej ustawy.

Minister Finansów w interpretacji indywidualnej z dnia 17 września 2014 r. uznał stanowisko Skarżącej za nieprawidłowe.

Organ podatkowy powołując się na treść art. 5 ust. 1 pkt 1, art. 7 ust. 1, art. 8 ust. 1 oraz art. 119 ust. 1 i 2 u.p.t.u. podkreślił, że Skarżąca wykonuje czynności podlegające opodatkowaniu podatkiem VAT wymienione w postaci odpłatnego świadczenia usług na terytorium kraju. W przypadku usług turystyki podstawą opodatkowania stanowi marża rozumiana jako różnica pomiędzy kwotą, jaką ma zapłacić nabywca usługi a faktycznymi kosztami poniesionymi przez usługodawcę. 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, zgodnie z art. 119 ust. 3 u.p.t.u.

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 Skarżąca 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.

Organ wskazał, iż Skarżąca przed wykonaniem usługi otrzymuje kwotę stanowiącą część (całość) wynagrodzenia z tytułu świadczenia usługi turystyki w przyszłości. 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.

W ocenie organu interpretacyjnego otrzymanie przez Skarżącą od klienta zaliczki, na poczet przyszłej usługi turystyki powoduje powstanie obowiązku podatkowego w momencie jej otrzymania. Minister Finansów wskazał, iż ze względu na specyfikę usług turystyki i ewentualny brak wiedzy o faktycznie poniesionych kosztach na moment otrzymania zaliczki, Skarżąca jest zobowiązana opodatkować otrzymaną zaliczkę określając marżę w drodze prognozy, tzn. obliczając

ją na podstawie wstępnie przewidywanych kosztów jakie zostaną poniesione z tytułu świadczonych usług. Dodatkowo stwierdził, iż Skarżąca może założyć jaką marżę chce zrealizować lub wziąć pod uwagę marżę, którą zwykle stosuje przy realizacji podobnych usług. Ponadto jeśli po wykonaniu usługi, będzie znała faktyczną wartość poniesionych kosztów i rzeczywistą wysokość marży, okaże się że marża „końcowa” będzie inna od prognozowanej - będzie zobowiązana dokonać korekty podatku (na plus lub na minus) w momencie wykonania usługi.

Organ nie zgodził się z uzależnieniem powstania obowiązku podatkowego z tytułu otrzymania zaliczki na poczet świadczenia przez Skarżącą usługi turystyki od treści art. 29 i 29a u.p.t.u. Zaznaczył, iż przywołane przepisy regulują kwestię sposobu obliczania podstawy opodatkowania w przypadku usług, do których zastosowanie znajduje zasada ogólna. Natomiast w przypadku usługi turystyki jaką świadczy Skarżąca podstawa opodatkowania obliczana jest na podstawie przepisu szczególnego którym jest art. 119 u.p.t.u. Minister Finansów uznał, iż dla wyliczenia marży, o której mowa w art. 119 ust. 2 tej ustawy 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. W ocenie organu interpretacyjnego pomimo, iż art. 119 u.p.t.u. nie posługuje się pojęciem zaliczki nie można uznać, że w stosunku do zaliczek otrzymywanych na poczet wykonania usług turystycznych nie powstaje obowiązek podatkowy.

Jednocześnie na mocy 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.) 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 momentu powstania obowiązku podatkowego w przypadku otrzymania zaliczek nie znajdowały zastosowania. W związku z utratą mocy, z dniem 1

stycznia 2014 r. przez ww. rozporządzenie Ministra Finansów, do usług turystyki stosuje się zasady ogólne zawarte w art. 19a u.p.t.u.

Podsumowując organ stwierdził, iż nowelizacja art. 29 u.p.t.u. nie miała wpływu na kwestię opodatkowania zaliczek wpłaconych przez klientów Skarżącej nabywających usługi turystyki. Od dnia 1 stycznia 2014 r., Skarżąca powinna rozliczyć podatek VAT z tytułu otrzymanej zaliczki, na mocy art. 19a ust. 8 tej ustawy.

Skarżąca po wezwaniu Ministra Finansów do usunięcia naruszenia prawa pismem z dnia 25 listopada 2014 r. wniosła skargę na powyższą interpretację zarzucając jej naruszenie:

1) przepisów prawa materialnego, tj.

- art. 19a ust. 8 w związku z art. 119 ust. 1 i 2 u.p.t.u. polegające na błędnej wykładni i niewłaściwym zastosowaniu tej normy prawnej poprzez uznanie, iż okoliczność otrzymania przez Skarżącą zaliczki na poczet usługi turystycznej opodatkowanej według szczególnej procedury VAT marża rodzi obowiązek podatkowy w podatku VAT, podczas gdy na moment otrzymania zaliczki ustalenie podstawy opodatkowania VAT (marży) w sposób zgodny z art. 119 ust. 2 tej ustawy, nie jest obiektywnie możliwe;

- art. 119 ust. 1 i 2 u.p.t.u. przez błędną wykładnię i niewłaściwe zastosowanie polegające na uznaniu, iż ze względu na specyfikę usług turystyki i ewentualny brak wiedzy o faktycznie poniesionych kosztach na moment otrzymania zaliczki/przedpłaty na poczet usługi turystyki, Skarżąca jest zobowiązana opodatkować otrzymaną zaliczkę określając podstawę opodatkowania (marżę) w drodze prognozy, tzn. obliczając ją na podstawie wstępnie przewidywanych kosztów jakie zostaną poniesione z tytułu świadczonych usług turystyki;

- art. 29a w związku z art. 119 ust. 1 i 2 u.p.t.u. przez błędną wykładnię i niewłaściwe zastosowanie skutkujące uznaniem, iż zasady ogólne ustalania podstawy opodatkowania z tytułu otrzymania zaliczki/przedpłaty przed wykonaniem usługi mają analogiczne zastosowanie w odniesieniu do usług turystyki, dla których podstawą opodatkowania zgodnie z art. 119 ust. 1 i 2 tej ustawy jest marża kalkulowana w oparciu o faktycznie poniesione koszty z tytułu nabycia towarów i usług dla bezpośredniej korzyści turysty, podczas gdy w wypadku usług turystycznych zapłata, a więc również zaliczka, nie stanowi podstawy opodatkowania;

2) przepisów postępowania, tj.

- art. 14c § 2 ustawy Ordynacja Podatkowa z dnia 29 sierpnia 1997 r. (tekst jednolity: Dz. U. z 2012 r. poz. 749 z późn. zm., dalej: „O.p.”) przez brak wystarczającego uzasadnienia prawnego zaskarżanej interpretacji indywidualnej oraz naruszenie zasady działania organów podatkowych na podstawie przepisów prawa określonej w art. 120 O.p. oraz art. 7, art. 217 w związku z art. 8 ust. 2 Konstytucji RP przez niezgodne z treścią przepisu art. 119 ust. 2 u.p.t.u. twierdzenie organu, iż w związku z brakiem możliwości ustalenia marży w momencie otrzymania zaliczki, Skarżąca zobowiązana jest ustalić podstawę opodatkowania (marżę) w drodze prognozy;

b) zasady praworządności określonej w art. 120 O.p. oraz zasady prowsólnotowej wykładni norm prawa krajowego wynikającej z art. 4 ust. 3 Traktatu o Unii Europejskiej oraz art. 288 akapit 3 Traktatu o Funkcjonowaniu Unii Europejskiej w związku z art. 91 ust. 3 Konstytucji RP przez dokonanie wykładni art. 19a ust. 8 u.p.t.u. z pominięciem brzmienia i celu przepisu art. 65 Dyrektywy 2006/112/WE Rady z dnia 28.11.2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz. Urz. UE L z 2006 r. nr 347/1 z późn. zm.; dalej: Dyrektywa VAT), co skutkowało uznaniem art. 19a ust. 8 u.p.t.u. za normę prawną zgodną z prawem unijnym w zakresie, w jakim nakłada ona na biura podróży obowiązek podatkowy w podatku VAT już w momencie otrzymania zaliczki na poczet usługi turystycznej, dla której podstawą opodatkowania podatkiem VAT jest marża.

Jednocześnie Skarżąca wniosła o rozważenie przez Sąd zasadności skierowania do Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej (dalej: Trybunał) pytań prejudycjalnych na podstawie art. 267 Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej (wersja skonsolidowana Dz. Urz. UE, 2010/C 83/01 z dnia 30.03.2010 r.; dalej: Traktat o funkcjonowaniu UE) o następującej treści: „Czy przepis art. 65 Dyrektywy VAT należy rozumieć w ten sposób, iż stoi on na przeszkodzie unormowaniu prawa krajowego, które zobowiązuje podatników świadczących usługi turystyki na warunkach określonych w art. 306 Dyrektywy VAT do rozpoznania obowiązku podatkowego w podatku VAT z tytułu otrzymania zaliczki/przedpłaty przed wykonaniem usługi turystyki? oraz czy przepis art. 308 Dyrektywy VAT należy rozumieć w ten sposób, iż stoi on na przeszkodzie dokonywaniu przez organy podatkowe wykładni norm prawa krajowego polegającej na uznaniu, iż ze względu na specyfikę usług turystyki i ewentualny brak wiedzy o faktycznie poniesionych kosztach na moment otrzymania zaliczki/przedpłaty na poczet usługi turystyki,



podatnik podatku VAT jest zobowiązany opodatkować otrzymaną zaliczkę/przedpłatę określając podstawę opodatkowania (marżę) w drodze prognozy?

W odpowiedzi na skargę Minister Finansów wniósł o jej oddalenie, podtrzymując zaprezentowane wcześniej stanowisko.

**Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie zważył, co następuje:**

Skarga okazała się zasadna.

Kwestią sporną w przedmiotowej sprawie jest prawidłowe określenie momentu powstania obowiązku podatkowego z tytułu otrzymywania zaliczek (przedpłat, zadatków, rat) na poczet świadczonych usług turystycznych opodatkowanych według szczególnej procedury VAT-marża. Przepisy u.p.t.u. wprowadzają szczególny sposób opodatkowania usług turystyki, polegający na opodatkowaniu marży, stanowiącej wynagrodzenie podatników świadczących usługi turystyki. Stosownie bowiem do art. 119 ust. 1 tej ustawy podstawą opodatkowania przy wykonywaniu usług turystyki jest kwota marży pomniejszona o kwotę należnego podatku, z zastrzeżeniem ust. 5 (zastrzeżenie to nie ma w sprawie znaczenia). Zgodnie natomiast z ust. 2 powyższego artykułu 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.

Jednocześnie zauważyć należy, że do końca 2013 r. obowiązywało rozporządzenie Ministra Finansów w sprawie wykonania niektórych przepisów ustawy o podatku od towarów i usług z dnia 4 kwietnia 2011 r. (Dz. U. nr 73, poz. 392 z późn. zm.) w sprawie wykonania niektórych przepisów ustawy o podatku od towarów i usług, które w § 3 ust. 1 przewidywało, że 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. Przepis ten pozwalał podatnikom świadczącym usługi turystyczne określać i płacić podatek w chwili, gdy znane im już były faktycznie poniesione koszty z tytułu nabycia towarów i usług od innych podatników

dla bezpośredniej korzyści turysty. Specyficzny charakter turystycznych powoduje bowiem, że na dzień otrzymania zaliczki, czyli na kilka tygodni, a często miesięcy przed imprezą turystyczną, wyliczenie kwoty marży jest niewykonalne, a zatem nie da się ustalić podstawy opodatkowania zgodnie z zasadami wynikającymi z art. 119 ustawy o podatku od towarów i usług. Wynika to chociażby z takich czynników, jak np. brak informacji o liczbie uczestników imprezy, która jest znana dopiero w dniu wyjazdu lub nieznajomość kursów walut, po których rozliczane będą koszty usług dla bezpośredniej korzyści turystów, czy wpływ do biur podróży faktur potwierdzających nabycie towarów i usług dla bezpośredniej korzyści turysty długo po wykonaniu usługi.

W stanie prawnym obowiązującym od 1 stycznia 2014 r., brak analogicznej jak powyższa regulacji określającej moment powstania obowiązku podatkowego dla usług turystyki skutkuje zdaniem organu interpretacyjnego tym, że obowiązek ten w odniesieniu do zaliczek płaconych na poczet wykonania usługi turystycznej powstaje w oparciu o zasady ogólne, tj. art. 19a ust. 8 u.p.t.u. Zgodnie z tym przepisem 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 (zastrzeżenie to nie dotyczy usług turystycznych). W efekcie w ocenie organu, z uwagi na szczególną procedurę przy świadczeniu usług turystyki w sytuacji otrzymania zaliczki na poczet przyszłej usługi właściwym jest zastosowania przez podatnika zamiast marży uwzględniającej faktycznie poniesione koszty, marży prognozowanej obliczanej na podstawie przewidywanych kosztów usługi turystycznej. Dopiero w sytuacji, gdy będą już znane faktyczne koszty poniesione z tytułu nabycia towarów i usług od innych podatników dla bezpośredniej korzyści turysty w odniesieniu do danej wycieczki i kwota marży będzie inna niż wcześniej skalkulowana, podatnik powinien dokonać korekty podatku.

Jednakże w ocenie Sądu akceptacja powyższego stanowiska skutkuje tym, iż marża ustalona na dzień powstania obowiązku podatkowego w VAT z tytułu otrzymanej zaliczki nie będzie odzwierciedleniem rzeczywistej marży uzyskanej w konsekwencji wykonania usługi turystycznej, co z kolei pozostaje w sprzeczności

z treścią art. 119 ust. 2 ustawy podatkowej, gdzie mowa jest w kontekście pojęcia "marży" o "faktycznych kosztach", przez które należy rozumieć wydatki, które podatnik naprawdę i rzeczywiście poniósł, nabywając towary i usługi. W wyniku dokonanej przez organ interpretacji przepisów prawa dojdzie w istocie do niedopuszczalnej modyfikacji ustawowych zasad ustalania podstawy opodatkowania poprzez przyjęcie, że jest to marża skalkulowana, oszacowana, nie zaś uwzględniająca faktycznie poniesione wydatki. To z kolei narusza zdaniem Sądu zasadę określoną w art. 217 Konstytucji R.P.

Zauważyć też należy, że wskazana przez organ interpretacyjny metoda szacunku (prognozy) marży nie ma stosownego uzasadnienia w przepisach prawa podatkowego. Instytucja szacunku przewidziana jest bowiem w ściśle określonych przypadkach (art. 23 O.p., czy art. 109 ust. 2, czy art. 32 u.p.t.u.) i stanowi swoistą sankcję dla podatnika za dopuszczanie się zaniedbań w ewidencjonowaniu zdarzeń gospodarczych. Oszacowanie polega nadto na dokonywaniu ustaleń zbliżonych do stanu rzeczywistego, ale nie tożsamego. Trudno zatem "karać" podatnika za to, że próbuje zrealizować nałożony na niego obowiązek ustawowy. Obecnie bowiem, z uwagi na treść art. 119 ust. 3a u.p.t.u., obowiązek opodatkowania marżą podatników świadczących usługi turystyki we własnym imieniu i na własny rachunek jest obligatoryjny (por. Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Krakowie z dnia 25 listopada 2014 r., sygn. akt. I SA/Kr 1472/14 - dostępny na: [orzeczenia.nsa.gov.pl](http://orzeczenia.nsa.gov.pl)).

Zdaniem Sądu moment rozpoznania obowiązku podatkowego dla usług turystycznych da się wywieść z treści art. 119 u.p.t.u. Skoro opodatkowaniu podlega marża rozumiana jako różnica 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, to zasadne jest stanowisko Skarżącej, że moment powstania obowiązku podatkowego przy wpłacie zaliczki z tytułu świadczenia usług turystyki powstanie dopiero z chwilą ustalenia tej marży.

Zauważyć też należy, że Skarżąca opisując we wniosku o udzielenie interpretacji stan faktyczny (zdarzenie przyszłe) wskazała, że z otrzymywanych zaliczek dokonuje przedpłat dla świadczeniodawców końcowych, t.j. hoteli, przewoźników i in. W tej sytuacji w działaniu arytmetycznym opisanym w art. 119 ust.

2 u.p.t.u., z którego wynikać ma wysokość marży występuje jedynie odjemnik jako kwota kosztów poniesionych przez podatnika z tytułu nabycia towarów i usług od innych podatników dla bezpośredniej korzyści turysty. W tej sytuacji nie jest możliwe określenie wysokości marży w sposób określony w powyższym przepisie.

Mając na uwadze powyższe rozważania i wnioski, Sąd na podstawie art. 146 § 1, art. 200 oraz art. 205 § 2 i 4 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002r. - Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi ( Dz. U Nr 153, poz.1270 ze zm.) orzekł jak w sentencji wyroku.

Na oryginale właściwe podpisy  
Za zgodność z oryginałem świadczy



Iwona Chojńska  
starszy referent