

<b>+1. WSTĘP .....</b>	<b>3</b>
<b>2. ZASADY OGÓLNE OPODATKOWANIA OBROTÓW WEDŁUG SZÓSTEJ DYREKTYWY RADY UE .....</b>	<b>3</b>
<b>3. SZCZEGÓLNE REGULACJE W ODNIESIENIU DO MAŁYCH PRZEDSIĘBIORSTW .4</b>	<b>4</b>
3.1 PRAWO WSPÓLNOTOWE .....	4
3.2 NIEMIECKIE PRZEPISY PRAWA MATERIALNEGO I PROCEDURALNEGO .....	5
3.2.1 Zwolnienie podmiotowe .....	6
3.2.2 Przeciętne stawki ryczałtowe .....	6
3.2.3 Rozliczanie obrotów według kwot faktycznie otrzymanych .....	9
3.3 WŁOSKIE PRZEPISY PRAWA MATERIALNEGO I PROCEDURALNEGO .....	10
<b>4. SZCZEGÓLNE REGULACJE W ODNIESIENIU DO USŁUG TURYSTYCZNYCH .....10</b>	<b>10</b>
4.1 PRZEGLĄD PRZEPISÓW .....	11
4.1.1 Prawo Wspólnotowe .....	11
4.1.2 Niemieckie przepisy prawa materialnego i proceduralnego .....	11
4.1.3 Włoskie przepisy prawa materialnego i proceduralnego .....	11
4.2 NAJWAŻNIEJSZE ROZWIĄZANIA REGULACJI SZCZEGÓLNEJ .....	11
4.3 TŁO I POWODY PRZYJĘCIA REGULACJI SZCZEGÓLNEJ W ODNIESIENIU DO USŁUG TURYSTYCZNYCH .....	12
4.4 PODMIOTOWY ZAKRES STOSOWANIA REGULACJI SZCZEGÓLNEJ .....	12
4.4.1 Prawo Wspólnotowe .....	12
4.4.2 Niemieckie przepisy prawa materialnego i proceduralnego .....	12
4.4.3 Włoskie przepisy prawa materialnego i proceduralnego .....	12
4.5 PRZEDMIOTOWY ZAKRES STOSOWANIA REGULACJI SZCZEGÓLNEJ .....	12
4.5.1 Usługi turystyczne .....	13
4.5.1.1 Prawo Wspólnotowe .....	13
4.5.1.2 Niemieckie przepisy prawa materialnego i proceduralnego .....	13
4.5.1.3 Włoskie przepisy prawa materialnego i proceduralnego .....	13
4.5.2 Występowanie we własnym imieniu w stosunku do odbiorcy usługi .....	13
4.5.2.1 Prawo Wspólnotowe .....	13
4.5.2.2 Niemieckie przepisy prawa materialnego i proceduralnego .....	13
4.5.2.3 Włoskie przepisy prawa materialnego i proceduralnego .....	14
4.5.3 Pośrednictwo w zakresie usług turystycznych .....	14
4.5.3.1 Prawo Wspólnotowe .....	14
4.5.3.2 Niemieckie przepisy prawa materialnego i proceduralnego .....	14
4.5.3.3 Włoskie przepisy prawa materialnego i proceduralnego .....	14
4.5.4 Świadczenie usług turystycznych na rzecz podróżnych .....	14
4.5.4.1 Prawo Wspólnotowe .....	14
4.5.4.2 Niemieckie przepisy prawa materialnego i proceduralnego .....	15
4.5.4.3 Włoskie przepisy prawa materialnego i proceduralnego .....	15
4.5.5 Korzystanie ze wstępnych świadczeń turystycznych .....	15
4.5.5.1 Prawo Wspólnotowe .....	15
4.5.5.2 Niemieckie przepisy prawa materialnego i proceduralnego .....	16
4.5.5.3 Włoskie przepisy prawa materialnego i proceduralnego .....	16
4.5.6 Usługi turystyczne wykonane środkami własnymi .....	16
4.5.7 Mieszane świadczenia turystyczne .....	17
4.6 JEDNOLITA USŁUGA TURYSTYCZNA .....	17
4.6.1 Prawo Wspólnotowe .....	17
4.6.2 Niemieckie przepisy prawa materialnego i proceduralnego .....	18
4.6.3 Włoskie przepisy prawa materialnego i proceduralnego .....	18

4.7	MIEJSCE ŚWIADCZENIA JEDNOLITEJ USŁUGI .....	18
4.7.1	<i>Prawo Wspólnotowe</i> .....	18
4.7.2	<i>Niemieckie przepisy prawa materialnego i proceduralnego</i> .....	18
4.7.3	<i>Włoskie przepisy prawa materialnego i proceduralnego</i> .....	19
4.8	ZWOLNIENIE Z PODATKU W PRZYPADKU PODRÓŻY DO KRAJÓW TRZECICH (STAWKA 0%) .....	19
4.8.1	<i>Prawo Wspólnotowe</i> .....	19
4.8.2	<i>Niemieckie przepisy prawa materialnego i proceduralnego</i> .....	19
4.8.3	<i>Włoskie przepisy prawa materialnego i proceduralnego</i> .....	20
4.9	PODSTAWA OPODATKOWANIA .....	20
4.9.1	<i>Marża jako podstawa opodatkowania</i> .....	20
4.9.1.1	<i>Prawo Wspólnotowe</i> .....	20
4.9.1.2	<i>Niemieckie przepisy prawa materialnego i proceduralnego</i> .....	20
4.9.1.3	<i>Włoskie przepisy prawa materialnego i proceduralnego</i> .....	21
4.9.2	<i>Obliczanie podstawy opodatkowania w przypadku mieszanych usług turystycznych</i> .....	21
4.9.2.1	<i>Prawo Wspólnotowe</i> .....	21
4.9.2.2	<i>Niemieckie przepisy prawa materialnego i proceduralnego</i> .....	21
4.9.2.3	<i>Włoskie przepisy prawa materialnego i proceduralnego</i> .....	23
4.9.3	<i>Podział podstawy opodatkowania w przypadku usług turystycznych w części zwolnionych z podatku (stawka 0 %) w części opodatkowanych</i> .....	23
4.9.3.1	<i>Prawo Wspólnotowe</i> .....	23
4.9.3.2	<i>Niemieckie przepisy prawa materialnego i proceduralnego</i> .....	23
4.9.3.3	<i>Włoskie przepisy prawa materialnego i proceduralnego</i> .....	25
4.10	STAWKA PODATKOWA .....	25
4.10.1	<i>Prawo Wspólnotowe</i> .....	25
4.10.2	<i>Niemieckie przepisy prawa materialnego i proceduralnego</i> .....	25
4.10.3	<i>Włoskie przepisy prawa materialnego i proceduralnego</i> .....	25
4.11	WYSTAWIANIE RACHUNKÓW .....	27
4.11.1	<i>Prawo Wspólnotowe</i> .....	27
4.11.2	<i>Niemieckie przepisy prawa materialnego i proceduralnego</i> .....	27
4.11.3	<i>Włoskie przepisy prawa materialnego i proceduralnego</i> .....	27
4.12	ODLICZENIE PODATKU NALICZONEGO .....	28
4.12.1	<i>Prawo Wspólnotowe</i> .....	28
4.12.2	<i>Niemieckie przepisy prawa materialnego i proceduralnego</i> .....	28
4.12.3	<i>Włoskie przepisy prawa materialnego i proceduralnego</i> .....	28
4.13	OBOWIĄZKI EWIDENCYJNE .....	28
4.13.1	<i>Prawo Wspólnotowe</i> .....	28
4.13.2	<i>Niemieckie przepisy prawa materialnego i proceduralnego</i> .....	28
4.13.3	<i>Włoskie przepisy prawa materialnego i proceduralnego</i> .....	29
<b>5.</b>	<b>STAWKI PODATKOWE</b> .....	<b>29</b>
5.1	PRAWO WSPÓLNOTOWE .....	29
5.2	NIEMIECKIE PRAWO MATERIALNE .....	31
5.2.1	<i>Stawka podstawowa 16 %</i> .....	31
5.2.2	<i>Stawka obniżona 7 %</i> .....	32
5.3	WŁOSKIE PRAWO MATERIALNE .....	34
5.3.1	<i>Stawka podstawowa 20 %</i> .....	34
5.3.2	<i>Stawka obniżona 4 %</i> .....	34
5.3.3	<i>Stawka obniżona 10 %</i> .....	35
5.3.4	<i>Stawka zerowa</i> .....	38

## 1. Wstęp

VI Dyrektywa Rady UE z 17 maja 1977 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej<sup>1</sup> przewiduje w rozdziale XIV szczególne reżimy opodatkowania w stosunku do:

1. małych przedsiębiorstw (art. 24),
2. producentów rolnych (art. 25),
3. biur podróży (art. 26),
4. rzeczy używanych, dzieł sztuki, przedmiotów kolekcjonerskich i antyków (art. 26 a),
5. złota (art. 26 b).

Spośród wskazanych regulacji przedmiotem niniejszej opinii są rozwiązania szczególne dotyczące małych przedsiębiorstw oraz usług turystycznych. Rozwiązania te odbiegają od zasad, na których opiera się mechanizm funkcjonowania VAT w krajach Unii Europejskiej. W związku z tym celowe wydaje się krótkie scharakteryzowanie najpierw zasad ogólnych wynikających z VI Dyrektywy (pkt. 2 opracowania), a następnie na tym tle przedstawienie regulacji szczególnych dotyczących małych przedsiębiorstw (pkt. 3) i usług turystycznych (pkt. 4). Opracowanie kończy zestawienie stawek podatkowych obowiązujących w krajach Unii, ze szczególnym uwzględnieniem stanu prawnego obowiązującego w Niemczech i Włoszech (pkt. 5).

## 2. Zasady ogólne opodatkowania obrotów według Szóstej Dyrektywy Rady UE

Ujmując najkrócej, system VAT w krajach Unii Europejskiej opiera się na dwóch fundamentalnych zasadach, ujętych w odpowiednich przepisach VI Dyrektywy Rady UE z 17 maja 1977 r. (77/388/EEC)<sup>2</sup>. Pierwsza z nich, zawarta w art. 11 A ust. 1 lit. a Dyrektywy, wskazuje, że podstawą opodatkowania przy sprzedaży towarów i świadczeniu usług jest cała należność, jaką sprzedawca lub usługodawca otrzymuje lub powinien otrzymać od odbiorcy towaru lub usługi. Podstawa opodatkowania nie obejmuje samego podatku od wartości dodanej. Druga zasada, wyrażona w art. 17 Dyrektywy stanowi, że podatnik ma prawo odliczyć od podatku należnego podatek naliczony od towarów i usług zakupionych przez niego od innego podatnika lub sprowadzonych z zagranicy, jeśli towary te i usługi zostały nabyte dla celów jego opodatkowanej działalności<sup>3</sup>. Odstępstwa od tych zasad, spowodowane najczęściej względami praktycznymi, przewidziane zostały już w samej VI Dyrektywie oraz ustawodawstwach poszczególnych Krajów Członkowskich Unii i dotyczą m.in. opodatkowania małych przedsiębiorstw (pkt. 3) oraz usług turystycznych (pkt. 4). Warto dodać, że regulacje szczególne dotyczące małych przedsiębiorców niekiedy rodzą również implikacje w odniesieniu do stawek podatkowych, obowiązujących w poszczególnych krajach (pkt. 5).

---

<sup>1</sup> VI Dyrektywa Rady UE z 17 maja 1977 w sprawie harmonizacji przepisów Państw Członkowskich dotyczących podatków obrotowych - wspólny system podatku od wartości dodanej - ujednolicona podstawa wymiaru podatku (77/388/EEC).

<sup>2</sup> Litwińczuk, H.: *VAT w turystyce w świetle VI Dyrektywy UE oraz przepisów ustawy*, "Przegląd Podatkowy" 6/2000, s. 1, 9 i nast..

<sup>3</sup> Zob. szerzej: Głuchowski, J.: *Harmonizacja podatku od towarów i usług* [w:] Brzeziński, B. / Głuchowski, J. / Kosikowski, C.: *Harmonizacja prawa podatkowego Unii Europejskiej i Polski*, Warszawa 1998, s. 108 i nast.; także Maruchin, W.: *VAT - harmonizacja polskiego prawa podatkowego z prawem Unii Europejskiej*, Warszawa 1998, s. 123 i nast.

### 3. Szczególne regulacje w odniesieniu do małych przedsiębiorstw

#### 3.1 Prawo Wspólnotowe

Regulacje szczególne dotyczące małych przedsiębiorstw wynikają przede wszystkim z art. 24 Szóstej Dyrektywy oraz pomocniczo z niektórych innych przepisów prawa wspólnotowego. Ich celem jest stworzenie ułatwień dla niewielkich podmiotów, które - biorąc pod uwagę choćby stopień skomplikowania procedur administracyjnych stosowanych we wspólnym, europejskim systemie VAT - mogłyby mieć trudności z wypełnieniem obowiązków, z którymi bez większych problemów radzą sobie większe przedsiębiorstwa. Chodzi w szczególności o wymogi wynikające np. z art. 22 Szóstej Dyrektywy, dotyczące wystawiania i przechowywania dokumentów oraz ich kopii, sporządzania odpowiednich zestawień i ewidencji podatku należnego, naliczonego i podatku do zapłaty, precyzyjnego dokumentowania przebiegu procesów gospodarczych itd. Stosowanie tych reguł może przekraczać możliwości niektórych podatników, w szczególności mniejszych detalistów i usługodawców, którzy często w ogóle nie wydają faktur swoim klientom ani nie sporządzają pisemnej dokumentacji przebiegu transakcji w momencie dokonania sprzedaży czy świadczenia usług<sup>4</sup>.

Na podstawie art. 24 ust. 1 Szóstej Dyrektywy, Państwa Członkowskie, w których stosowanie zasad ogólnych VAT w stosunku do małych przedsiębiorstw mogłoby napotykać na trudności powodowane rodzajem i strukturą ich działalności, mogą - na warunkach i w granicach ustalonych w drodze konsultacji przewidzianych w art. 29 Dyrektywy - stosować w stosunku do określonych grup podatników uproszczone sposoby wymiaru i poboru podatku, a w szczególności ryczałtowy system stawek przeciętnych (służący np. uproszczonemu określeniu wielkości podatku naliczonego). Mechanizm taki można jednak wprowadzić tylko wówczas, jeśli nie prowadzi to do zmniejszenia ciężaru podatkowego spoczywającego na podatnikach, objętych tym systemem. Ciężar ten bowiem powinien odpowiadać temu, jaki spoczywałby na podatnikach, gdyby rozliczali się na zasadach ogólnych. Z takiej procedury mogą korzystać podatnicy o obrotach rocznych nie przekraczających 200 000 ECU (europejskich jednostek rozliczeniowych)<sup>5</sup>.

Innego rodzaju regulację szczególną przewiduje przepis art. 24 ust. 2 Szóstej Dyrektywy. Zezwala on Państwom Członkowskim na wybór możliwości zwolnienia z VAT lub zastosowania degresywnej ulgi podatkowej w stosunku do przedsiębiorstw prowadzących działalność w odpowiednio małych rozmiarach. Wartość graniczna obrotu rocznego, uprawniająca do zastosowania zwolnienia, wynosiła według pierwotnej redakcji Szóstej Dyrektywy 5 000 ECU. Państwa Członkowskie, stosujące zwolnienie podmiotowe w stosunku do podatników, których obrót wynosi lub przekracza równowartość 5 000 ECU w walucie krajowej według kursu wymiany z dnia przyjęcia Dyrektywy, mogą zgodnie z jej przepisami, zwiększać tę granicę w celu utrzymania realnej wartości zwolnienia. W trakcie kolejnych nowelizacji Dyrektywy i urealniania wartości wielkości granicznych, próg dla zwolnienia podmiotowego przesunięty został do 10 000 ECU z możliwością dalszego jego podniesienia do 35 000 ECU<sup>6</sup>. W stosunku do podatników, których roczny obrót przekracza przyjętą przez Państwo

---

<sup>4</sup> Głuchowski, J.: *Harmonizacja podatku od towarów i usług* [w:] Brzeziński, B. / Głuchowski, J. / Kosikowski, C.: *Harmonizacja prawa podatkowego Unii Europejskiej i Polski*, Warszawa 1998, s. 132.

<sup>5</sup> Maruchin, W.: *VAT - harmonizacja polskiego prawa podatkowego z prawem Unii Europejskiej*, Warszawa 1998, s. 78.

<sup>6</sup> Maruchin, W.: *VAT - harmonizacja polskiego prawa podatkowego z prawem Unii Europejskiej*, Warszawa 1998, s. 78; Farmer, P. / Lyal, R.: *EC Tax Law*, Oxford 1994, s. 215.

Członkowskie granicę uprawniającą do zwolnienia podmiotowego, można jest - w uzasadnionych przypadkach - zastosować degresywną ulgę podatkową.

Należy podkreślić, że zgodnie z art. 24 ust. 5 Szóstej Dyrektywy, podatnikom korzystającym ze zwolnienia z podatku nie przysługuje prawo do odliczenia podatku naliczonego przy zakupie towarów i usług w oparciu o przepisy art. 17 Dyrektywy, ani też prawo do wykazywania podatku należnego od sprzedaży na fakturach lub innych dokumentach służących jako faktury. Podatnicy, kwalifikujący się do zwolnienia, mogą jednak oczywiście wybrać zamiast zwolnienia zwykły system rozliczania podatku na zasadach ogólnych albo też skorzystać z procedur uproszczonych wskazanych w art. 24 ust. 1 Dyrektywy. W tym ostatnim przypadku znajdują wobec nich zastosowanie degresywne ulgi podatkowe, jeśli takie są przewidziane w prawie wewnętrznym danego kraju<sup>7</sup>.

Innym rodzajem ułatwienia przewidzianego dla małych przedsiębiorstw a zarazem formą uzupełnienia wskazanych wyżej rozwiązań, jest możliwość obliczania obrotu całkowitego, stanowiącego podstawę opodatkowania, według rzeczywiście otrzymanych kwot zapłaty za towar lub usługę, a nie - jak w przypadku zasad ogólnych - według kwot należnych, choćby jeszcze nie otrzymanych (tj. uzgodnionych w umowie i wystawionych na fakturze, ale jeszcze niezapłaconych przez kontrahenta). Ułatwienie to nie wynika już jednak z art. 24 Dyrektywy, ale z możliwości wskazanej w art. 10 ust. 2 Dyrektywy, zgodnie z którym Państwa Członkowskie mogą określić w prawie wewnętrznym inny - niż wynikający z zasad ogólnych - moment powstania obowiązku podatkowego dla określonych grup podatników. Zgodnie z dyrektywą, momentem takim może być np. chwila faktycznego otrzymania zapłaty<sup>8</sup>.

Wyżej wskazane możliwości stanowią w tym przypadku propozycje ze strony prawa wspólnotowego pod adresem Państw Członkowskich, które mogą wprowadzić przewidziane w dyrektywie ułatwienia dla małych przedsiębiorstw lub nie. Od nich zależy również konkretny kształt ułatwień. Niektóre kraje - w tym Niemcy - w bardzo szerokim zakresie skorzystały z tych uprawnień (pkt. 3.2). Inne - tak jak Włochy - stosując początkowo pewne ułatwienia dla małych przedsiębiorstw, z czasem zdecydowały się z nich zrezygnować (pkt. 3.3).

### **3.2 Niemieckie przepisy prawa materialnego i proceduralnego**

W niemieckim podatku obrotowym stosowane są trzy rodzaje ułatwień dla małych przedsiębiorstw. Są to:

1. zwolnienie podmiotowe uregulowane w § 19 UStG<sup>9</sup> i rozdziałach 246 - 253 UStR<sup>10</sup> (pkt. 3.2.1);
2. ryczałtowy system stawek przeciętnych, stosowany w celu obliczenia wielkości podatku naliczonego, uregulowany w § 23 UStG, §§ 69-70 UStDV<sup>11</sup> oraz rozdziałach 260-263 UStR (pkt. 3.2.2);
3. rozliczanie obrotów według faktycznie otrzymanych kwot zapłaty zgodnie z § 20 UStG oraz rozdziałem 254 UStR (pkt. 3.2.3);

---

<sup>7</sup> Bundesministerium der Finanzen (red.): *Amtliche Umsatzsteuer - Handausgabe*, Bonn 2000, 742 i nast.

<sup>8</sup> Plückerbaum / Malitzky: *Umsatzsteuer 2000 Textausgabe, Sonderdruck*, Köln, Berlin, Bonn, München 2000, s. 630.

<sup>9</sup> *Umsatzsteuergesetz 1999*, ustawa o podatku obrotowym w brzmieniu z 9. czerwca 1999 r. zm.; BGBl. 1999 I S. 1270; BGBl. 1999 I S. 2601).

<sup>10</sup> *Umsatzsteuer-Richtlinien 2000*, wytyczne administracyjne w sprawie podatku obrotowego z 10 grudnia 1999 r. zm.; BStBl Sondernummer 2/1999

<sup>11</sup> *Umsatzsteuer-Durchführungsverordnung 1999*, rozporządzenie wykonawcze do ustawy o podatku obrotowym w brzmieniu z 9. czerwca 1999 r. zm.; BGBl. 1999 I S. 1308; BGBl. 1999 I S. 2601.

Wszystkie stosowane obecnie ułatwienia są w pełni zgodne z prawem wspólnotowym. Warto przy tym dodać, że uproszczenia dotyczące małych przedsiębiorstw wprowadzono w Niemczech dopiero w 1980 r., wyraźnie pod wpływem prawa wspólnotowego. Wcześniej w latach 1967-80, obroty małych przedsiębiorstw, nie przekraczające 60 000 DM rocznie, podlegały opodatkowaniu wielofazowym podatkiem od obrotu brutto o stawce 4 %<sup>12</sup>.

### 3.2.1 Zwolnienie podmiotowe

Zwolnienie podmiotowe z VAT małych przedsiębiorstw uregulowane jest w § 19 UStG i odpowiednich przepisach wykonawczych rozdziałów 246-253 UStR<sup>13</sup>. Dotyczy ono przedsiębiorców, których całkowity obrót brutto (łącznie z podatkiem) nie przekroczył w roku ubiegłym granicy 32 500 DM i których prawdopodobne obroty w tym roku nie przekroczą progu 100 000 DM (§ 19 ust. 1 UStG). Oba warunki muszą być spełnione kumulatywnie, przy czym o spełnieniu drugiego z nich decyduje prognoza z początku roku, niezależnie od tego, czy granica 100 000 DM zostanie w ciągu roku przekroczona, czy nie. W przypadkach obu kryteriów chodzi o całkowity obrót brutto, obliczany według kwot rzeczywiście otrzymanych zgodnie z § 19 ust. 3 UStG, pomniejszony o zawarte w nim obroty dotyczące środków trwałych<sup>14</sup>.

Podmioty spełniające powyższe kryteria nie są traktowane jak podatnicy VAT, pozostając poza systemem podatku obrotowego. Nie płacą podatku i nie muszą spełniać obowiązków ewidencyjnych, związanych z VAT. Jednocześnie jednak nie mają prawa do odliczenia podatku naliczonego i wystawiania swoim kontrahentom faktur z wyodrębnionym podatkiem obrotowym<sup>15</sup>.

Zgodnie z § 19 ust. 2 UStG, przedsiębiorcy, którym przysługuje prawo do zwolnienia podmiotowego, mogą z niego zrezygnować, składając odpowiednie oświadczenie w urzędzie skarbowym, i powrócić do opodatkowania na zasadach ogólnych. Opcja taka wiąże przedsiębiorcę przez pięć lat. W tym czasie musi on poddać swoje obroty opodatkowaniu. W zamian uzyskuje prawo do odliczania podatku naliczonego, który przy zwolnieniu stawał się składnikiem zwiększającym jego koszty a nie pozycją przejściową jak u „normalnych” podatników<sup>16</sup>. Przedsiębiorca rezygnujący ze zwolnienia może oczywiście skorzystać z uproszczonego systemu obliczania podatku naliczonego przy użyciu ryczałtowych stawek przeciętnych zgodnie z § 23 UStG i § 69 UStDV (pkt. 3. 2. 2).

### 3.2.2 Przeciętne stawki ryczałtowe

W przepisach § 23 ust. 1 UStG zawarta jest delegacja dla Federalnego Ministra Finansów do wprowadzenia uproszczeń procedury podatkowej w zakresie VAT w stosunku do takich grup przedsiębiorców, którzy mają podobną sytuację w zakresie podstawy opodatkowania oraz nie są zobowiązani do prowadzenia księgowości rachunkowej i regularnego sporządzania bilansów na podstawie rocznego spisu inwentarza. Uproszczenia te zgodnie z delegacją mogą polegać na wprowadzeniu w rozporządzeniu

---

<sup>12</sup> Maruchin, W.: *VAT - harmonizacja polskiego prawa podatkowego z prawem Unii Europejskiej*, Warszawa 1998, s. 81.

<sup>13</sup> Bundesministerium der Finanzen (red.): *Amtliche Umsatzsteuer - Handausgabe*, Bonn 2000, 595 i nast.; Plückerbaum / Malitzky: *Umsatzsteuer 2000 Textausgabe, Sonderdruck*, Köln, Berlin, Bonn, München 2000, s. 621 i nast.

<sup>14</sup> Crezelius, G.: *Steuerecht II. Die einzelnen Steuerarten*, München 1994, s. 433; Tipke, K. / Lang, J.: *Steuerecht*, Köln 1994, s. 597.

<sup>15</sup> Dechant J., Döpke W., Ficht A., Gabler R., Laux H., Lieser J., Linden R., Weiler H.: *Tabellen und Informationen für den steuerlichen Berater*, DATEV e.G. Nürnberg 2001, s. 140.

<sup>16</sup> Jakob, W.: *Umsatzsteuer*, München 1992, s. 51.

1. przeciętnych stawek ryczałtowych dla obliczania kwot podatku naliczonego, podlegającego odliczeniu na podstawie § 15 UStG, lub zasad obliczania takich stawek ryczałtowych, lub
2. przeciętnych stawek ryczałtowych dla obliczania kwot podatku należnego lub zasad obliczania takich stawek.

W każdym razie stosowanie przeciętnych stawek ryczałtowych prowadzić musi do uzyskania takiej kwoty podatku, która tylko nieznacznie odbiegać może od kwoty uzyskiwanej w porównywalnej sytuacji na zasadach ogólnych<sup>17</sup>.

Spośród wskazanych w delegacji dwóch możliwości Minister Finansów wybrał pierwsze rozwiązanie<sup>18</sup>, określając zasady stosowania przeciętnych stawek ryczałtowych do obliczania kwot podatku naliczonego w § 69 UStDV oraz zakres stosowania tych stawek i rodzaje działalności gospodarczej, gdzie stosować można reguły uproszczone, w § 70 UStDV<sup>19</sup>.

Przepisy § 23 UStG w związku z § 69 UStDV pozwalają zryczałtować odliczenie podatku naliczonego i uprościć kryteria dla dokonania tego odliczenia. Wielkość podatku do odliczenia otrzymuje się, stosując przeciętną stawkę ryczałtową, przynależną danemu rodzajowi działalności, do sumy obrotów wyjściowych podatnika w sensie § 69 ust. 2 UStDV, czyli sumy obrotów uzyskanych w związku ze sprzedażą towarów i świadczeniem usług w kraju (bez obrotów związanych z importem)<sup>20</sup>.

Aby skorzystać z tej formy rozliczania podatnik musi złożyć odpowiedni wniosek w urzędzie skarbowym, którego skutki są wiążące dla podatnika przez pięć lat (§ 23 ust. 3 UStG). W przypadku małych przedsiębiorstw wniosek ten najczęściej związany jest z opcją rezygnacji ze zwolnienia podmiotowego i powrotem do rozliczania według zasad ogólnych w sensie § 19 ust. 2 UStG (por. pkt. 3.2.1).

Złożenie wniosku jest formalnym warunkiem skorzystania z ryczałtowego sposobu obliczania podatku naliczonego. Warunkiem materialnym jest:

1. brak obowiązku prowadzenia księgowości rachunkowej przez przedsiębiorcę (§ 140 AO<sup>21</sup>, § 238 HGB<sup>22</sup>, § 141 AO),
2. obrót w roku ubiegłym niższy niż 120 000 DM (§ 69 ust. 3 UStDV),
3. przynależność przedsiębiorstwa podatnika do jednego ze rodzajów działalności, wskazanych w załączniku do § 69 i 70 UStDV, charakteryzujących się zbliżonymi warunkami prowadzenia działalności, podobną wysokością obrotów, dochodowością itd.

Wspomniany załącznik podzielony jest na dwa rozdziały, zawierające wyliczenie rodzajów działalności i przynależne im ryczałtowe stawki przeciętne:

- w przypadku rodzajów działalności wymienionych w rozdziale A zgodnie z § 70 ust. 1 UStDV nie jest możliwe odliczenie podatku naliczonego w kwocie wyższej niż wynikająca z zastosowania przeciętnej stawki ryczałtowej do obrotu danego podatnika (tzw. ryczałt pełny),
- w przypadku rodzajów działalności wymienionych w rozdziale B zgodnie z § 70 ust. 2 UStDV - obok odliczenia podatku naliczonego w kwocie wynikającej z zastosowania

<sup>17</sup> Bundesministerium der Finanzen (red.): *Amtliche Umsatzsteuer - Handausgabe*, Bonn 2000, 627 i nast.

<sup>18</sup> Minister Finansów nie skorzystał dotąd z możliwości zryczałtowania podatku należnego, co byłoby również możliwe na gruncie delegacji z § 23 ust. 1 pkt. 2 UStG, zob. Jakob, W.: *Umsatzsteuer*, München 1992, s. 203.

<sup>19</sup> Plückerbaum / Malitzky: *Umsatzsteuer 2000 Textausgabe, Sonderdruck*, Köln, Berlin, Bonn, München 2000, s. 653 i nast.

<sup>20</sup> Jakob, W.: *Umsatzsteuer*, München 1992, s. 203.

<sup>21</sup> Abgabenordnung 1977, Ordynacja Podatkowa z 16. 3. 1976 zm.; BGBl. 1976 I S. 613, BGBl. 1977 I S. 269

<sup>22</sup> Handelsgesetzbuch, Kodeks Handlowy z 10. 5. 1897, RGBl. S. 219, BGBl. III 4100-1.

stawki ryczałtowej do obrotu podatnika - możliwe jest dodatkowo potrącenie innych kwot podatku naliczonego, związanych z pewnymi ściśle określonymi w tym przepisie obrotami, np. zakupem towarów przeznaczonych do odsprzedaży, jak surowców, półfabrykatów, materiałów, dodatków do produkcji czy nabycia budynków, gruntów itp. (tzw. ryczałt częściowy),

## Rozdział A (§ 70 ust. 1 UStDV)

### Rzemiosło

I.	1.	piekarstwo	5,4 %
I.	2.	stolarstwo	9,0 %
I.	3.	kowalstwo	7,5 %
I.	4.	introligatorstwo	5,2 %
I.	5.	drukarstwo	6,4 %
I.	6.	instalatorstwo elektryczne	9,1 %
I.	7.	glazurnictwo	8,6 %
I.	8.	fryzjerstwo	4,5 %
I.	9.	ogrodnictwo (działalność gospodarcza)	5,8 %
I.	10.	szklarstwo	9,2 %
I.	11.	budownictwo	6,3 %
I.	12.	blacharstwo, instalatorstwo gazowe i wodne	8,4 %
I.	13.	malarstwo i lakiernictwo	3,7 %
I.	14.	tapicerstwo i dekoratorstwo	9,5 %
I.	15.	modniarstwo	12,2 %
I.	16.	naprawa samochodów	9,1 %
I.	17.	ślusarstwo i spawalnictwo	7,9 %
I.	18.	krawiectwo	6,0 %
I.	19.	szewstwo	6,5 %
I.	20.	kamieniarstwo	8,4 %
I.	21.	sztukatorstwo	4,4 %
I.	22.	chałupnicze przewijanie przędzy	2,0 %
I.	23.	ciesielstwo	8,1 %

### Handel detaliczny

II.	1.	kwiaty i rośliny	5,7 %
II.	2.	materiały opałowe	12,5 %
II.	3.	artykuły drogeryjne	10,9 %
II.	4.	elektronika, radio, telewizory	11,7 %
II.	5.	rowery	12,2 %
II.	6.	ryby	6,6 %
II.	7.	owoce, warzywa	6,4 %
II.	8.	farby, lakiery	11,2 %
II.	9.	mleko, nabiał	6,4 %
II.	10.	artykuły spożywcze i używki	8,3 %
II.	11.	odzież, ubrania	12,3 %
II.	12.	zioła, artykuły dietetyczne	8,5 %
II.	13.	obuwie	11,8 %
II.	14.	słodycze	6,6 %
II.	15.	tekstylia	12,3 %



II.	16. zwierzęta i artykuły zoologiczne	8,8 %
II.	17. gazety itp.	6,3 %
II.	18. dziczyzna, drób	6,4 %

#### Inne podmioty prowadzące działalność gospodarczą

III.	1. lodziarnie	5,8 %
III.	2. pensjonaty, hotele	6,7 %
III.	3. restauracje, gospody	8,7 %
III.	4. sprzątanie budynków	1,6 %
III.	5. taxi, wypożyczanie samochodów	6,0 %
III.	6. pralnie	6,5 %

#### Wolne zawody

IV.	1. a rzeźbiarze	7,0 %
IV.	1. b graficy	5,2 %
IV.	1. c artyści malarze	5,2 %
IV.	2. samodzielni współpracownicy teatru, filmu	3,6 %
IV.	3. nauczyciele akademicki	2,9 %
IV.	4. dziennikarze	4,8 %
IV.	5. pisarze	2,6 %

#### Rozdział B (§ 70 ust. 2 UStDV)

1.	architekci	1,9 %
2.	tasiemkarze (chałupnictwo)	3,2 %
3.	rzecznicy patentowi	1,7 %
4.	adwokaci, notariusze	1,5 %
5.	kominiarze	1,6 %
6.	biegli rewidenci, doradcy podatkowi	1,7 %

Należy podkreślić, że przeciętne stawki ryczałtowe, wymienione w obu rozdziałach załącznika, są wiążące zarówno dla podatnika, jak i organów skarbowych. W szczególności niedopuszczalne jest sprawdzanie, w jakim stopniu podatek naliczony obliczony na ich podstawie odbiega od podatku obliczanego na zasadach ogólnych, i to nawet wówczas, jeśli te różnice mogły być znaczące.

### 3.2.3 Rozliczanie obrotów według kwot faktycznie otrzymanych

Ostatnim rodzajem ułatwienia przewidzianego dla małych (również „mniejszych średnich”) przedsiębiorstw a zarazem formą uzupełnienia wskazanych wyżej rozwiązań, jest możliwość obliczania obrotu całkowitego, stanowiącego podstawę opodatkowania, według rzeczywiście otrzymanych kwot zapłaty za towar lub usługę, a nie - jak w przypadku zasad ogólnych - według kwot należnych, choćby jeszcze nieotrzymanych<sup>23</sup>.

Zgodnie z § 20 UStG, urząd skarbowy może na wniosek podatnika zezwolić, aby przedsiębiorca obliczał podatek nie na podstawie kwot zapłaty uzgodnionej w umowie i wystawio-

<sup>23</sup> Maruchin, W.: *VAT - harmonizacja polskiego prawa podatkowego z prawem Unii Europejskiej*, Warszawa 1998, s. 80.

nej na fakturze (*Sollbesteuerung*), ale według kwot faktycznie otrzymanych od kontrahenta (*Istbesteuerung*)<sup>24</sup>. Metodę tę zastosować można wobec podatników,

1. których obrót całkowity w sensie § 19 ust. 3 UStG nie przekroczył w roku ubiegłym wartości 250 000 DM (a na terenach byłej NRD - 1 000 000 DM), lub
2. którzy są zwolnieni na podstawie § 148 AO<sup>25</sup> z obowiązku prowadzenia księgowości rachunkowej i regularnego sporządzania bilansów na podstawie corocznych spisów inwentarzowych, lub
3. którzy wykonują wolny zawód w sensie § 18 ust. 1 Nr 1 EStG<sup>26</sup>.

### 3.3 Włoskie przepisy prawa materialnego i proceduralnego

We Włoszech małe przedsiębiorstwa są całkowicie włączone do zakresu podmiotowego VAT, nie występuje limit minimalnej kwoty obrotów przewidzianych dla rejestracji jako podatnik VAT. Nie ma również zwolnień podmiotowych dla małych podatników<sup>27</sup>.

Należy jednak przypomnieć, że do początku lat dziewięćdziesiątych podatnicy określani mianem „małych przedsiębiorców”, tj. tacy, których obroty w ciągu roku kalendarzowego nie przekraczały 18 000 000 ITL, mogli obliczać podatek do zapłaty poprzez potrącenie kwoty podatku naliczonego, obliczanego przy użyciu ryczałtowych stawek przeciętnych, a więc w systemie podobnym jak w Niemczech (pkt. 3.2.2). Ten specjalny reżim opodatkowania małych przedsiębiorstw został zniesiony w 1991 r. Podlegające mu podmioty są obecnie opodatkowane na zasadach ogólnych<sup>28</sup>.

Obecnie z materialnego punktu widzenia nie ma właściwie różnic między opodatkowaniem małych i średnich przedsiębiorstw (taki sam zakres podmiotowy, przedmiotowy, stawki, ogólne zasady opodatkowania). Pewne ułatwienia dotyczą jedynie aspektów proceduralnych, np. zakresu prowadzenia ewidencji, rachunkowości i sprawozdawczości, wystawiania faktur, terminów i procedur płatności, itp. (art. 32 D.P.R. 663/72)<sup>29</sup>. Uproszczenia administracyjno-techniczne stosuje się wobec kategorii tzw. „małych podatników”, definiowanych poprzez wskazanie limitu obrotów rocznych. W przypadku świadczenia usług chodzi o sumę 360 000 000 ITL, w przypadku sprzedaży towarów - 1 000 000 000 ITL. Wobec podatników świadczących usługi i dokonujących sprzedaży towarów stosuje się niższy limit, przewidziany dla usługodawców, chyba że podatnicy tacy prowadzą oddzielną ewidencję obu tych rodzajów działalności (odrębnie dla usług, odrębnie dla obrotu towarowego).

Szczątkową pozostałością systemu obowiązującego do 1991 r. jest jedynie opodatkowanie małych podatników dokonujących sprzedaży za pośrednictwem automatów i w handlu obnośnym i obwoźnym. Nie mają oni obowiązku prowadzenia szczegółowej ewidencji dla celów VAT i odliczają podatek naliczony przy zastosowaniu przeciętnych stawek ryczałtowych (art. 27 ust. 4 D.P.R. 663/72).

## 4. Szczególne regulacje w odniesieniu do usług turystycznych

<sup>24</sup> Plückebaum / Malitzky: *Umsatzsteuer 2000 Textausgabe, Sonderdruck*, Köln, Berlin, Bonn, München 2000, s. 629; Bundesministerium der Finanzen (red.): *Amtliche Umsatzsteuer - Handausgabe*, Bonn 2000, 602.

<sup>25</sup> Abgabenordnung 1977, Ordynacja Podatkowa z 16. 3. 1976 zm.; BGBl. 1976 I S. 613, BGBl. 1977 I S. 269

<sup>26</sup> *Einkommensteuergesetz*, ustawa z 7. 8. 1990 o podatku dochodowym od osób fizycznych; BGBl. 1990 I S. 1898; BGBl. 1991 I S. 808.

<sup>27</sup> Informacje: Tomasz Kardach, Centrum Dokumentacji i Studiów Podatkowych, Łódź; Manfred Psailer, Psailer und Partner, Wirtschaftsprüfer und Steuerberater, Studio Tributario, Brixen, Włochy.

<sup>28</sup> Seregini, C. / Giannini, G. P.: *Italy [w:] Guides to European Taxation Vol. IV, Value Added Taxation in Europe*, IBFD Amsterdam 2001.

<sup>29</sup> D.P.R. 663/72 - Dekret Prezydenta Republiki Nr 663 z 26. 10. 1972 r. (z późn. zm.) w sprawie podatku od wartości dodanej (*imposta sul valore aggiunto*).

Szczególne problemy usług turystycznych związane są ściśle z zagadnieniami dotyczącymi miejsca świadczenia usług, uregulowanymi w Szóstej Dyrektywie (w szczególności w art. 9 Szóstej Dyrektywy). Przepisy tej Dyrektywy stosuje się przy określaniu:

1. miejsca świadczenia usług turystycznych, podlegających regulacji szczególnej (pkt. 4.7),
2. miejsca świadczenia usług turystycznych, nie podlegających regulacji szczególnej, np. usług turystycznych wykonywanych własnymi środkami (pkt. 4.5.6) lub usług pośrednictwa (pkt. 4.5.3),
3. miejsca świadczenia usług turystycznych w przypadku zwolnienia z podatku usług turystycznych, realizowanych w krajach trzecich zgodnie z art. 26 ust. 3 Szóstej Dyrektywy (pkt. 4.8).

#### **4.1 Przegląd przepisów**

##### **4.1.1 Prawo Wspólnotowe**

- art. 26 Szóstej Dyrektywy Rady UE.

##### **4.1.2 Niemieckie przepisy prawa materialnego i proceduralnego**

- § 25 UStG<sup>30</sup>
- § 72 UStDV<sup>31</sup>
- rozdziały 272 do 276 UStR<sup>32</sup>

##### **4.1.3 Włoskie przepisy prawa materialnego i proceduralnego**

- art. 74 ter D.P.R. 663/72<sup>33</sup>
- D.M.F. 340/99<sup>34</sup>

#### **4.2 Najważniejsze rozwiązania regulacji szczególnej**

Zgodnie z art. 26 Szóstej Dyrektywy (odpowiednio § 25 UStG), w stosunku do usług turystycznych stosowane są regulacje szczególne, odmienne od ogólnych zasad opodatkowania. Regulacje szczególne dotyczą takich usług turystycznych, które podatnik (przedsiębiorca) wykonuje we własnym imieniu i dla ich wykonania korzysta ze świadczeń innych podatników (dosł. tzw. wstępnych świadczeń turystycznych, niem. *Reisevorleistungen*, a więc usług nabytych przez podatnika od innych podatników dla bezpośredniego użytku podróжного).

Najbardziej istotne rozwiązanie omawianej regulacji szczególnej polega na tym, że opodatkowana jest tylko tzw. marża, a więc różnica między ceną płaconą przez nabywcę za wyjazd a wykorzystanymi przy organizacji tego wyjazdu wstępnymi świadczeniami turystycznymi (a więc usługami wykonywanymi przez innych podatników dla bezpośredniego użytku podróжного, zakupionymi przez podatnika u tych innych podatników). Marża podlega opodatkowaniu w kraju, którego podatnik jest rezydentem. Podatek naliczony przy zakupie

---

<sup>30</sup> *Umsatzsteuergesetz 1999*, ustawa o podatku obrotowym w brzmieniu z 9. czerwca 1999 r. zm.; BGBl. 1999 I S. 1270; BGBl. 1999 I S. 2601).

<sup>31</sup> *Umsatzsteuer-Durchführungsverordnung 1999*, rozporządzenie wykonawcze do ustawy o podatku obrotowym w brzmieniu z 9. czerwca 1999 r. zm.; BGBl. 1999 I S. 1308; BGBl. 1999 I S. 2601.

<sup>32</sup> *Umsatzsteuer-Richtlinien 2000*, wytyczne administracyjne w sprawie podatku obrotowego z 10 grudnia 1999 r. zm.; BStBl Sondernummer 2/1999.

<sup>33</sup> D.P.R. 663/72 - Dekret Prezydenta Republiki Nr 663 z 26. 10. 1972 r. (z późn.zm.) w sprawie podatku od wartości dodanej (*imposta sul valore aggiunto*).

<sup>34</sup> D.M.F. 340/99 - Dekret Ministra Finansów Nr 340 z 30. 7. 1999 r. - przepisy wykonawcze VAT.

wstępnych świadczeń turystycznych nie podlega odliczeniu ani zwrotowi. Usługi turystyczne są zwolnione z podatku, jeśli przynależne im wstępne świadczenia turystyczne zrealizowane zostały poza Unią Europejską (w kraju trzecim).

Z powodu ograniczenia podstawy opodatkowania tylko do marży, reżim opodatkowania według art. 26 Szóstej Dyrektywy określa się mianem „opodatkowania marży”.

Opodatkowanie według marży dotyczy wszystkich wyjazdów krajowych i zagranicznych a także organizatorów imprez turystycznych mających siedzibę zagranicą, którzy w stosunku do wykorzystanych w danym kraju wstępnych świadczeń turystycznych nie mogą skorzystać z odliczenia lub zwrotu podatku naliczonego.

### **4.3 Tło i powody przyjęcia regulacji szczególnej w odniesieniu do usług turystycznych**

Podstawowym powodem wprowadzenia regulacji szczególnej w odniesieniu do usług turystycznych jest:

1. dążenie do unikania praktycznych trudności, które powstawałyby przy braku takiej regulacji w przypadku, kiedy organizator imprezy turystycznej musiałby zostać poddany podatkowi od wartości dodanej kraju, w którym realizowane są usługi turystyczne i tam musiałby wypełniać wszelkie obowiązki podatnika,

2. zagwarantowanie, że w przypadku podróży wewnątrz Unii wszystkie nakłady podróży zostaną rzeczywiście opodatkowane (wstępne usługi turystyczne w kraju, gdzie są realizowane, a marża w kraju, w którym organizator podróży ma siedzibę) i tym samym nie wystąpi zjawisko konsumpcji nieopodatkowanej.

### **4.4 Podmiotowy zakres stosowania regulacji szczególnej**

#### **4.4.1 Prawo Wspólnotowe**

Szczególna forma opodatkowania usług turystycznych stosowana jest nie tylko do podatników, którzy są biurami podróży lub organizatorami imprez turystycznych w potocznym sensie tego słowa (tak jak mówi art. 26 ust. 1 Szóstej Dyrektywy), ale również do wszystkich podatników, którzy dokonują tego rodzaju obrotów, niezależnie od nazwy, którą się posługują (orzeczenie Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości z 22 października 1998, Rs. C - 308/96 i C - 94/97 - Mattgett i Baldwin).

#### **4.4.2 Niemieckie przepisy prawa materialnego i proceduralnego**

Przepisy prawa niemieckiego odpowiadają dokładnie prawu wspólnotowemu. Szczególne regulacje dotyczą wszystkich podatników, którzy świadczą usługi turystyczne bez względu na to, czy jest to wyłącznym przedmiotem działalności przedsiębiorcy, czy nie. Tym samym omawianą regulacją szczególną objęte są także takie usługi turystyczne, które świadczone są przez przedsiębiorcę (pracodawcę) nieodpłatnie lub po niższej cenie na rzecz swoich pracowników (§ 25 ust. 1 UStG, rozdział 272 ust. 1 UStR).

#### **4.4.3 Włoskie przepisy prawa materialnego i proceduralnego**

Przepisy prawa włoskiego dokładnie odpowiadają prawu wspólnotowemu (art. 74 ter D.P.R 663/72). Szczególne regulacje w zakresie opodatkowania marży stosuje się zarówno do biur podróży jak i organizatorów imprez turystycznych.

### **4.5 Przedmiotowy zakres stosowania regulacji szczególnej**

Regulacje szczególne w sensie art. 26 Szóstej Dyrektywy (odpowiednio § 25 UStG oraz art. 74 ter D.P.R. 663/72) znajdują zastosowanie, jeśli podatnik (przedsiębiorca):

1. dokonuje obrotów w związku z realizacją usług turystycznych, (pkt. 4.5.1),
2. występuje w stosunku do odbiorcy usługi (pkt. 4.5.3) we własnym imieniu (pkt. 4.5.2),
3. w celu realizacji podróży zakupuje wstępne świadczenia turystyczne, a więc dostawy i usługi innych podatników świadczone bezpośrednio na korzyść podróżnych (pkt. 4.5.7).

#### **4.5.1 Usługi turystyczne**

##### **4.5.1.1 Prawo Wspólnotowe**

Za obroty (usługi turystyczne) w sensie art. 26 ust. 1 zd. 1 Szóstej Dyrektywy, które dokonywane są w związku z realizacją podróży, uznaje się w szczególności:

1. usługi w zakresie przewozu podróżnych, np. przewóz do miejsca docelowego i z powrotem, wycieczki itd.;
2. usługi noclegowe dla podróżnych, np. w hotelach, pensjonatach lub domach wczasowych;
3. usługi w zakresie wyżywienia podróżnych, np. w hotelach, restauracjach;
4. usługi w zakresie realizacji specjalnych programów imprez dla podróżnych, zwiedzanie zabytków, teatr, kino itp.

Omawiana regulacja szczególna dotyczy w pierwszym rzędzie organizatorów tzw. kompletnych wyjazdów ryczałtowych, a więc obejmujących kompletną usługę składającą się z przewozu, zakwaterowania i wyżywienia oraz pełnego programu imprez. Zgodnie z orzecznictwem Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości, regulacja ta dotyczy jednak również takich podatników, którzy świadczą tylko niektóre z wymienionych usług turystycznych, np. usługi w zakresie wynajmowania domów wczasowych bez zapewniania dojazdu i wyżywienia (orzeczenie z 12. listopada 1992, Rs. C - 163/91).

##### **4.5.1.2 Niemieckie przepisy prawa materialnego i proceduralnego**

Wskazanym regulacjom prawa wspólnotowego odpowiadają przepisy § 25 ust. 1 UStG oraz rozdziału 272 ust. 1 UStR.

##### **4.5.1.3 Włoskie przepisy prawa materialnego i proceduralnego**

Wskazanym regulacjom prawa wspólnotowego odpowiadają przepisy art. 74 ter D.P.R. 663/72 oraz D.M.F. 340/99.

#### **4.5.2 Występowanie we własnym imieniu w stosunku do odbiorcy usługi**

##### **4.5.2.1 Prawo Wspólnotowe**

Opodatkowanie według marży stosuje się tylko wówczas, jeśli podatnik realizuje usługi turystyczne we własnym imieniu w stosunku do odbiorcy tych usług (art. 26 ust. 1 zd. 1 Szóstej Dyrektywy). Podatnik może działać w imieniu własnym i na własny rachunek albo we własnym imieniu i na rachunek innej osoby (por. art. 6 ust. 4 Szóstej Dyrektywy).

##### **4.5.2.2 Niemieckie przepisy prawa materialnego i proceduralnego**

Przepisom wspólnotowym odpowiadają regulacje § 25 ust. 1 zd. 1 UStG i rozdziału 272 ust. 7 UStR.

W przypadku występowania we własnym imieniu, kiedy podatnik korzysta ze wstępnych usług turystycznych (pkt. 4.5.3), występują dwa stany faktyczne i dwukrotnie dokonywana jest wymiana świadczeń:

- między podmiotem bezpośrednio wykonującym usługę (przedsiębiorstwem przewozowym, hotelarzem itd.) i podatnikiem, oraz
- między podatnikiem a odbiorcą usługi (podróżnym).

Decydującym kryterium jest rzeczywiste występowanie podatnika we własnym imieniu w stosunku do podróżnego, np. w ofertach, prospektach i na rachunkach. Organizatorzy tzw. kompletnych wyjazdów ryczałtowych występują w stosunku do swoich klientów zwykle właśnie we własnym imieniu, ponieważ nawiązują bezpośrednie stosunki prawne z klientami i sami odpowiedzialni są za bezproblemowy przebieg całej imprezy.

#### **4.5.2.3 Włoskie przepisy prawa materialnego i proceduralnego**

Wskazanym regulacjom prawa wspólnotowego odpowiadają przepisy art. 74 ter D.P.R. 663/72 oraz D.M.F. 340/99.

### **4.5.3 Pośrednictwo w zakresie usług turystycznych**

#### **4.5.3.1 Prawo Wspólnotowe**

Szczególnego reżimu opodatkowania według marży nie stosuje się w przypadku pośrednictwa w świadczeniu usług turystycznych (art. 26 ust. 1 zd. 2 Szóstej Dyrektywy). W przypadku pośrednictwa chodzi o działanie w imieniu innej osoby i na rachunek innej osoby (art. 11 część A ust. 3 pkt. c Szóstej Dyrektywy).

Usługi pośrednictwa opodatkowane są na podstawie reguł ogólnych, określających np.:

- miejsce świadczenia usługi według art. 28b Część E ust. 3 Szóstej Dyrektywy (w brzmieniu nadanym jej przez Dyrektywę 91/680/EWG z 16 grudnia 1991 r.),
- zwolnienie z podatku według art. 15 Nr 14 Szóstej Dyrektywy (w brzmieniu nadanym jej przez Dyrektywę 91/680/EWG z 16 grudnia 1991 r.).

#### **4.5.3.2 Niemieckie przepisy prawa materialnego i proceduralnego**

Pośrednictwo w zakresie usług turystycznych nie podlega regulacjom szczególnym z § 25 UStG, ale ogólnym zasadom opodatkowania (rozdział 272 ust. 4 UStR).

Przesłanki określające usługi pośrednictwa określone są w rozdziale 26 ust. 1 i rozdziale 52 ust. 1 i 2 UStR. Miejsce świadczenia usług pośrednictwa określa § 3 a ust. 2 Nr 4 UStG. Przy zachowaniu przesłanek z § 4 Nr 5 UStG usługi pośrednictwa są zwolnione z podatku (por. rozdział 53 i 53 a UStR). Postępowanie w przypadku zbiegu pośrednictwa przy świadczeniu usług turystycznych oraz świadczenia usług turystycznych regulują przepisy rozdziału 172 ust. 5 UStR.

#### **4.5.3.3 Włoskie przepisy prawa materialnego i proceduralnego**

Pośrednictwo w zakresie usług turystycznych nie podlega regulacjom szczególnym z art. 74 ter D.P.R. 663/72, ale zasadom ogólnym.

### **4.5.4 Świadczenie usług turystycznych na rzecz podróżnych**

#### **4.5.4.1 Prawo Wspólnotowe**

Zgodnie z brzmieniem art. 26 ust. 1 zd. 1 Szóstej Dyrektywy, opodatkowaniem według marży objęte są tylko takie usługi turystyczne, które - w ostatniej fazie obrotu - świadczone są na rzecz podróżnych (konsumentów). Opodatkowaniu według marży nie podlegają natomiast usługi turystyczne, które wykonane zostały w poprzednich fazach obrotu, w szczególności w przypadku transakcji szeregowych.

#### **4.5.4.2 Niemieckie przepisy prawa materialnego i proceduralnego**

Wskazanej wyżej regulacji prawa wspólnotowego odpowiadają przepisy § 25 ust. 1 zd. 1 UStG oraz rozdziału 272 ust. 2 i 3 UStR, zgodnie z którymi usługi turystyczne świadczone przez przedsiębiorcę na rzecz przedsiębiorstwa odbiorcy usługi nie podlegają regulacjom szczególnym, ale opodatkowane są według zasad ogólnych.

#### **4.5.4.3 Włoskie przepisy prawa materialnego i proceduralnego**

Kwestia, czy art. 26 Szóstej Dyrektywy powinien być stosowany również w odniesieniu do usług realizowanych w poprzednich fazach obrotu, nie jest rozstrzygana we Wspólnocie jednolitej, na co wskazywały debaty w ramach Komitetu ds. Podatku od Wartości Dodanej (art. 29 Szóstej Dyrektywy). Niemiecki punkt widzenia podzielany jest wprawdzie przez Komisję i niektóre Państwa Członkowskie, jednakże większość Państw Członkowskich, w tym Włochy, stosuje opodatkowanie według marży także w poprzednich fazach obrotu, o ile usługi turystyczne rzeczywiście w końcu świadczone są na korzyść podróżnego (por. art. 26 ust. 2 zd. 3 Szóstej Dyrektywy). Ze względu na różnice w stosowaniu tych regulacji w poszczególnych Krajach Członkowskich notuje się przypadki podwójnego opodatkowania lub też nieopodatkowania niektórych usług, co prowadzi do oczywistych zakłóceń konkurencji na rynku. W szczególności dotyczy to przypadku usług świadczonych przez restauracje. Ze względu na to, że jednofazowe opodatkowanie marży prowadzi do znacznych trudności praktycznych, jeśli np. wstępne usługi turystyczne zakupione z innego Państwa Członkowskiego podlegają opodatkowaniu na zasadach ogólnych - co oznacza konieczność rejestracji w innym Państwie Członkowskim i stosowania procedury zwrotu podatku naliczonego - Zjednoczenie Krajowych Biur Podróży Unii Europejskiej (ECTAA) postanowiło wspierać wszelkie działania zmierzające do jednolitego we Wspólnocie stosowania wszechfazowego systemu opodatkowania marży w turystyce, w tym działania zmierzające do przyjęcia odpowiednich wyjaśnień do art. 26 Szóstej Dyrektywy.

Należy zwrócić uwagę, że z powodu występowania negatywnych zjawisk związanych z systemem jednofazowego opodatkowania marży, z reguły proponuje się, aby przy implementacji art. 26 Szóstej Dyrektywy zastosować rozwiązania, polegające na objęciu regulacją szczególną także usług wykonanych w poprzednich fazach obrotu, o ile usługi turystyczne są w końcu świadczone na korzyść podróżnego (osoby prywatnej, konsumenta). Ażeby wykluczyć przypadki sprzecznej z logiką VAT kumulacji podatków, z reżimu opodatkowania marży wyłączyć należy takie usługi turystyczne, które świadczone są w ramach podróży służbowych przedsiębiorcy lub podróży służbowych jego pracowników.

### **4.5.5 Korzystanie ze wstępnych świadczeń turystycznych**

#### **4.5.5.1 Prawo Wspólnotowe**

Dalszą przesłanką stosowania szczególnych zasad opodatkowania według marży jest okoliczność, że podatnik, który świadczy usługi we własnym imieniu (pkt. 4.5.1 oraz 4.5.2), dla wykonania swoich usług turystycznych (np. dla realizacji kompletnej wycieczki) korzysta z dostaw i usług innych podatników, o ile te dostawy i usługi dostarczane są „dla bezpośredniej

korzyści (bezpośredniego użytku) podróznego”. Są to tzw. wstępne świadczenia turystyczne (art. 26 ust. 1 zd. 1 i ust. 2 zd. 3 Szóstej Dyrektywy).

#### **4.5.5.2 Niemieckie przepisy prawa materialnego i proceduralnego**

Wskazanym przepisom prawa wspólnotowego odpowiadają przepisy § 25 ust. 1 zd. 1 i 5 UStG oraz rozdziału 272 ust. 9 i 10 UStR.

Wstępnymi świadczeniami turystycznymi są wszystkie dostawy i usługi, które osoba trzecia dostarcza podatnikowi, ale z których bezpośrednio korzysta podróżny. Za wstępne świadczenia turystyczne uznaje się wszystkie usługi turystyczne (pkt. 4.5.1), z których korzystałby podróżny, gdyby sam sobie organizował wyjazd, nie korzystając z usług profesjonalnego organizatora wyjazdu (biura podróży). Do świadczeń takich zalicza się m.in. przewóz, zakwaterowanie, wyżywienie, imprezy i wycieczki podczas wczasów itd. Nie ma znaczenia, czy ze świadczeń takich podróżny korzysta w kraju czy zagranicą. Nie ma również znaczenia, czy od takich świadczeń pobierany jest krajowy czy zagraniczny podatek obrotowy (VAT) i jaki podatek wykazywany jest na rachunku (lub w ogóle nie wykazywany na rachunku).

Do nakładów na wstępne świadczenia turystyczne zalicza się również nakłady, które podatnik na podstawie umowy zapłacić musi za niewykorzystane moce (np. w hotelach czy przy przewozach). Do wstępnych świadczeń turystycznych nie zalicza się natomiast usług pośrednictwa świadczonych przez samodzielne biura podróży dla organizatorów imprez turystycznych.

#### **4.5.5.3 Włoskie przepisy prawa materialnego i proceduralnego**

Zasadniczą przesłanką stosowania szczególnych reguł opodatkowania według marży jest zakup przez podatnika (biuro podróży, organizatora imprezy turystycznej) dla wykonania swoich usług turystycznych (wycieczki, wczasów itp.) wstępnych usług turystycznych od innych podatników, o ile usługi te świadczone są bezpośrednio na rzecz podróżnych, dla ich bezpośredniego użytku. Natomiast usługi turystyczne świadczone przez biuro podróży czy organizatora imprezy turystycznej przy pomocy środków własnych, nie podlegają omawianej regulacji szczególnej, ale opodatkowaniu na zasadach ogólnych. W konsekwencji również podatek naliczony związany z nakładami na realizację takich świadczeń podlega odliczeniu na zasadach ogólnych. Oznacza to np., że w przypadku imprezy turystycznej, obejmującej rejs statkiem po rzece wraz z zawijaniem do portów, zwiedzaniem i noclegami w kolejnych miastach, nakłady organizatora imprezy poniesione w związku z wykorzystywaniem w tym celu własnego statku, nie mogą być ujęte przy obliczaniu marży, będącej podstawą opodatkowania w reżimie szczególnym<sup>35</sup>

#### **4.5.6 Usługi turystyczne wykonane środkami własnymi**

Nie stosuje się szczególnych regulacji w zakresie opodatkowania marży, jeżeli podatnik wykonuje usługi turystyczne przy wykorzystaniu własnych środków np., przewóz przy użyciu własnego środka transportu, zakwaterowanie przy wykorzystaniu własnej bazy hotelowej, zwiedzanie z przewodnikiem zatrudnionym u podatnika, a więc w sytuacji, kiedy podatnik nie korzysta ze wstępnych świadczeń turystycznych zakupionych u innych podatników (por. rozdział 272 ust. 8 i 10 UStR).

Za usługę wykonaną przy wykorzystaniu własnych środków uznaje się również sytuację, kiedy podatnik wynajmuje autokar bez kierowcy. Usługa wykonywana z użyciem środków własnych nie ma natomiast miejsca wówczas, kiedy podatnik w celu wykonania usługi prze-

<sup>35</sup> Pismo okólne Ministra Finansów 328/E/97.



wozu posługuje się przedsiębiorstwem autokarowym, które realizuje przewóz we własnym imieniu, na własną odpowiedzialność i na własny rachunek. Przedsiębiorstwo autokarowe wykonuje w tym przypadku na rzecz podatnika usługę przewozu, którą to usługę traktować należy jako wstępne świadczenie turystyczne.

W stosunku do usług turystycznych wykonywanych przy użyciu środków własnych obowiązują - tak w Niemczech jak i we Włoszech - ogólne zasady opodatkowania. Zorganizowanie kompletnej ryczałtowej imprezy turystycznej obejmującej wszelkie potrzebne świadczenia (a więc zorganizowanie np. kompletnej wycieczki czy wczasów) przy wykorzystaniu środków własnych jest - w przeciwieństwie do „tradycyjnych” kompletnych imprez ryczałtowych opodatkowanych według marży - opodatkowane według ogólnych zasad opodatkowania nie jako jedna całościowa usługa, ale jako duża liczba pojedynczych usług turystycznych, z których każda rozpatrywana jest oddzielnie. W związku z tym w przypadku wyjazdów, które odbywają się również zagranicą, opodatkowaniu podlegają tylko usługi wykonane w kraju. Przestrzegać przy tym należy następujących przepisów:

1. art. 9 ust. 1 Szóstej Dyrektywy (§ 3a ust. 1 UStG) co do usług dotyczących wyżywienia (wydawanie posiłków i napojów do spożycia na miejscu) i co do opieki ze strony zatrudnionego u podatnika przewodnika (pilota),
2. art. 9 ust. 2 pkt. b Szóstej Dyrektywy (§ 3 b ust. 1 UStG) co do usług przewozowych;
3. art. 9 ust. 2 pkt. a Szóstej Dyrektywy (§ 3 a ust. 2 Nr 1 UStG) co do usług noclegowych i zakwaterowania.

We Włoszech zagadnienia te wyjaśniane są dodatkowo w piśmie okólnym Ministra Finansów 328/E/97.

#### **4.5.7 Mieszane świadczenia turystyczne**

Mieszane świadczenia turystyczne mają miejsce wówczas, kiedy podatnik wykonuje usługi turystyczne częściowo przy wykorzystaniu wstępnych świadczeń turystycznych (pkt. 4.5.) a częściowo przy użyciu środków własnych (pkt. 4.5.6). W tym przypadku art. 26 Szóstej Dyrektywy (i odpowiednio § 25 UStG) stosuje się do tych usług, przy których wykonaniu podatnik korzystał ze wstępnych świadczeń turystycznych. Z powodu zaleconego różnego traktowania poszczególnych składników imprezy, jednolitą łączną cenę za całość imprezy (np. przy kompletnej imprezie ryczałtowej) należy odpowiednio podzielić (rozdział 272 ust. 11 UStR).

Przykład:

Organizator imprezy turystycznej przewozi podróżnych swoim własnym autokarem w ramach organizowanej przez siebie kompletnej imprezy ryczałtowej. Zakwaterowanie i wyżywienie dla podróżnych mają miejsce w hotelu należącym do innej osoby. Przewóz podlega opodatkowaniu na zasadach ogólnych (pkt. 4.5.6). Usługi noclegowe i wyżywienie podlegają szczególnemu opodatkowaniu według marży. Szczegółowe zasady obliczania podstawy opodatkowania w przypadku mieszanych usług turystycznych por. pkt. 4.9.2.

#### **4.6 Jednolita usługa turystyczna**

##### **4.6.1 Prawo Wspólnotowe**

Wszystkie świadczenia wykonane przy realizacji wyjazdu bezpośrednio na rzecz podróżnych, które mieszczą się w zakresie regulacji szczególnej (pkt. 4.5), uważa się za jedną, jednolitą (całościową) usługę turystyczną (art. 26 ust. 2 zd. 1 Szóstej Dyrektywy). Jest to usługa *sui generis*. Wynika stąd, że ulgi podatkowe, które przysługują w stosunku do poszczególnych części składowych tej jednolitej usługi (np. ulgi w odniesieniu do przewozu osób), nie

mogą być wykorzystywane w odniesieniu do tej usługi jednolitej (por. orzeczenie Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości z 27. października 1992 r. Rs. C - 74/91 ustępy 14, 15, 18)

#### **4.6.2 Niemieckie przepisy prawa materialnego i proceduralnego**

Regulacjom prawa wspólnotowego odpowiadają przepisy § 25 ust. 1 zd. 2 i 3 UStG oraz rozdziału 272 ust. 6 zd. 1 UStR).

#### **4.6.3 Włoskie przepisy prawa materialnego i proceduralnego**

Jak wskazano, system opodatkowania marży stosuje wobec biur podróży i organizatorów imprez turystycznych, jeżeli świadczenia wykonane przy realizacji wyjazdu bezpośrednio na rzecz podróżnych mieszczą się w zakresie jednolitej (całościowej) usługi turystycznej (art. 26 ust. 2 zd. 1 Szóstej Dyrektywy). Pojęcie jednolitej usługi zdefiniowane jest art. 2 D.P.R. 111/95 z 17. 3. 1995 r. Zgodnie z tą definicją, jednolita usługa turystyczna musi się składać z co najmniej dwóch usług turystycznych, których okres realizacji przekracza łącznie 24 godziny i obejmuje co najmniej jedną noc. W ustawie jako usługi turystyczne wchodziły w skład jednolitej usługi turystycznej przykładowo wymieniana się transport, zakwaterowanie, noclegi i inne usługi turystyczne, które nie są usługami akcesoryjnymi w stosunku do usług transportowych i noclegowych, i tym samym mogą stanowić istotną część jednolitej usługi turystycznej. Z przepisów wynika jasno, że sprzedaż pojedynczej usługi turystycznej, jak np. tylko usługi przewozu czy tylko noclegu, nie będzie opodatkowane według omawianych regulacji szczególnych.

### **4.7 Miejsce świadczenia jednolitej usługi**

#### **4.7.1 Prawo Wspólnotowe**

Jednolita usługa opodatkowana jest w tym Państwie Członkowskim, w którym podatnik (organizator imprezy turystycznej) ma siedzibę (ośrodek) swojej działalności gospodarczej lub stały zakład (oddział), skąd wykonał on przedmiotową usługę (art. 26 ust. 2 zd. 2 Szóstej Dyrektywy). Jest tak niezależnie od tego, gdzie rzeczywiście wykonane zostały poszczególne części składowe jednolitej usługi (przewóz osób, zakwaterowanie, wyżywienie itd.).

Pojęcia „siedziba działalności gospodarczej” i „stały zakład (oddział)” odpowiadają regulacjom art. 9 ust. 1 Szóstej Dyrektywy, art. 1 Ósmej Dyrektywy oraz art. 1 Nr 1 Trzynastej Dyrektywy.

Ze względu na to, że opodatkowanie odpada w przypadku podróży do krajów trzecich (pkt. 4.8), według marży opodatkowane są tylko świadczenia turystyczne w przypadku imprez krajowych lub przeprowadzanych na terytorium Wspólnot Europejskich.

Państwa nowo wstępujące do Unii nie mogą korzystać z przepisów przejściowych art. 28 ust. 3 pkt. b w związku z załącznikiem F Nr 27 Szóstej Dyrektywy, zgodnie z którymi w stosunku do usług wymienionych w art. 26 w okresie przejściowym można utrzymać zwolnienie z podatku (orzeczenie Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości z 23 maja 1996 r. - Rs. C 331/94 Komisja vs Grecja, ustęp 11).

#### **4.7.2 Niemieckie przepisy prawa materialnego i proceduralnego**

Regulacjom prawa wspólnotowego odpowiadają przepisy § 25 ust. 1 zd. 4 UStG w związku z § 3 a ust. 1 UStG.

Jeśli organizator imprez turystycznych będący rezydentem innego państwa, sprzedaje w kraju za pośrednictwem swego stałego zakładu (oddziału) imprezy turystyczne, które wypro-

dukował (zestawił) zagranicą poprzez zakup i łączenie ze sobą wstępnych świadczeń turystycznych, to w takim przypadku przy określaniu miejsca świadczenia usługi należy kierować się ogólnymi kryteriami dotyczącymi miejsca świadczenia usługi. Ze względu na to, że kryterium decydującym przy przyporządkowaniu danych usług turystycznych do danego zakładu jest miejsce sprzedaży produktu a nie miejsce wyprodukowania (zestawienia) produktu, uznać należy, że usługi turystyczne świadczone są w miejscu siedziby zakładu w kraju (rozdział 272 ust. 6 UStR).

#### **4.7.3 Włoskie przepisy prawa materialnego i proceduralnego**

Przepisy włoskie odpowiadają dokładnie regulacjom prawa wspólnotowego (art. 74 ter D.P.R. 663/72; D.M.F. 340/99).

### **4.8 Zwolnienie z podatku w przypadku podróży do krajów trzecich (stawka 0%)**

#### **4.8.1 Prawo Wspólnotowe**

Jeśli wstępne świadczenia turystyczne, które zakupuje podatnik (organizator imprezy turystycznej), realizowane są przez innych podatników poza terytorium Wspólnoty, to powstała z zestawienia tych świadczeń jednolitą, całościową usługę (pkt. 4.6) traktować należy jak pośrednictwo zwolnione z podatku na mocy art. 15 Nr 14 (art. 26 ust. 3 zd. 1 Szóstej Dyrektywy). Oznacza to, że zwolnienie z podatku nie wyklucza odliczenia podatku naliczonego (art. 17 ust. 3 pkt. b Szóstej Dyrektywy w brzmieniu nadanym jej przez Dyrektywę 92/111/EWG z 14 grudnia 1992 r.).

Jeżeli wstępne świadczenia turystyczne realizowane są zarówno na terytorium Wspólnoty, jak i poza tym terytorium, to zwolniona z podatku (z prawem do odliczenia podatku naliczonego) jest tylko ta część jednolitej usługi turystycznej, która przypada na obroty poza Wspólnotą (art. 26 ust. 3 zd. 2). Kwestia, czy wstępne świadczenie turystyczne zrealizowane zostało na terytorium czy poza terytorium Wspólnoty, rozstrzygana jest według ogólnych zasad Szóstej Dyrektywy, dotyczących miejsca świadczenia usług (por. pkt. 4.5.6).

Ażeby zagwarantować prawidłowe stosowanie zwolnień podatkowych w sensie art. 15 Szóstej Dyrektywy, Państwa Członkowskie mogą ustalić odpowiednie po temu warunki (art. 15 *in principio*).

Państwa nowo wstępujące do Unii nie mogą korzystać z przepisów przejściowych art. 28 ust. 3 pkt. a w związku z załącznikiem E Nr 15 Szóstej Dyrektywy, zgodnie z którymi w okresie przejściowym podlegające szczególnym regulacjom art. 26 usługi turystyczne świadczone w ramach wyjazdów do krajów trzecich można dalej opodatkowywać na dotychczasowych zasadach (orzeczenie Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości z 23 maja 1996 r. - Rs. C 331/94 Komisja vs Grecja, ustęp 11).

#### **4.8.2 Niemieckie przepisy prawa materialnego i proceduralnego**

Odpowiednie przepisy niemieckie znajdują się w

- § 25 ust. 2 UStG (zwolnienie z podatku),
- § 15 ust. 3 Nr 1 pkt. a UStG (odliczenie podatku naliczonego),
- § 72 UStDV (dowody księgowe).

Wyjaśnienia w tych kwestiach zawarte są w rozdziale 273 UStR. W stosunku do usług przewozu osób w ruchu lotniczym oraz przewozu osób statkami morskimi dopuszcza się pewne regulacje upraszczające w rozdziale 273 ust. 4 do 6 UStR. Korzystając z tych uproszczeń, przedsiębiorca realizujący usługę turystyczną, w skład której wchodzi zakupiony przez niego

przewóz podróźnych samolotem częściowo nad terytorium Wspólnoty, częściowo poza tym obszarem (wstępne świadczenie turystyczne), może postąpić w następujący:

- Jeśli cel przelotu znajduje się poza obszarem Wspólnoty, to cały przelot (wstępne świadczenie turystyczne) traktuje się jako zrealizowane poza terytorium Wspólnoty. Jeśli wszystkie pozostałe wstępne świadczenia turystyczne również realizowane są poza terytorium Wspólnoty, to cała jednolita usługa organizatora imprezy jest zwolniona z podatku.

- Jeśli cel przelotu znajduje się na obszarze Wspólnoty, cały przelot (wstępne świadczenie turystyczne) traktuje się jako zrealizowane na terytorium Wspólnoty (opodatkowane). Jeśli wszystkie pozostałe wstępne świadczenia turystyczne również realizowane są na terytorium Wspólnoty, to cała jednolita usługa organizatora imprezy jest opodatkowana w kraju siedziby organizatora imprezy.

Jest to jednak regulacja stanowiąca wyjątek od zasady, że w przypadku usług realizowanych w części na terytorium Wspólnoty i w części poza nią, zwolniona z podatku (z prawem do odliczenia podatku naliczonego) jest tylko ta część jednolitej usługi turystycznej, która odpowiada wstępnym świadczeniom turystycznym wykonanym poza terytorium Wspólnoty.

### 4.8.3 Włoskie przepisy prawa materialnego i proceduralnego

Przepisy włoskie odpowiadają dokładnie przepisom prawa wspólnotowego (art. 74 ter D.P.R. 663/72 oraz D.M.F. 340/99).

## 4.9 Podstawa opodatkowania

### 4.9.1 Marża jako podstawa opodatkowania

#### 4.9.1.1 Prawo Wspólnotowe

Zgodnie z art. 26 ust. 2 zd. 3 Szóstej Dyrektywy, podstawą opodatkowania w przypadku usługi jednolitej (pkt. 4.6) jest różnica między łączną kwotą płaconą przez podróźnego bez podatku VAT a rzeczywistymi kosztami zakupionych przez podatnika wstępnych świadczeń turystycznych (pkt. 4.5.5). Ryczałtowanie podstawy opodatkowania - jak ma to miejsce np. w Austrii - dopuszczalne jest jedynie na podstawie wyjątkowego zezwolenia Rady.

#### 4.9.1.2 Niemieckie przepisy prawa materialnego i proceduralnego

Wyżej wskazane regulacje prawa wspólnotowego doprecyzowywane są w § 25 ust. 3 zd. 1 UStG. Zgodnie z tym przepisem podstawą opodatkowania jednolitej usługi turystycznej jest kwota różnicy między ceną za imprezę turystyczną, którą płaci odbiorca usługi, i nakładami przedsiębiorcy na zakup wstępnych świadczeń turystycznych. W przypadku obu kwot chodzi o kwoty brutto, a więc łącznie ze wszystkim podatkami krajowymi i zagranicznymi. Ze względu jednak na to, że podatek nie jest wliczany do podstawy opodatkowania (§ 25 ust. 3 zd. 2 UStG), podstawę opodatkowania wylicza się z kwoty marży netto. Od kwoty marży brutto odejmuje się mianowicie zawarty w niej podatek. Podstawą opodatkowania jest zatem pozostała po tym odejmowaniu kwota marży netto (zob. również rozdział 274 ust. 1 UStR).

Przykład:

Cena wyjazdu	4 000 PLN
- wstępne świadczenia turystyczne (brutto)	<u>3 024 PLN</u>
kwota różnicy (marża brutto)	976 PLN
- zawarty w niej podatek VAT 976 * 22/122	<u>176 PLN</u>
podstawa opodatkowania (marża netto)	800 PLN

Obliczanie marży osobno dla każdego pojedynczego wyjazdu w przypadku kompletnych ryczałtowych imprez turystycznych może wiązać się z pewnymi kłopotami dla przedsiębiorcy. Dotyczą one w szczególności trudności w dokładnym przyporządkowaniu wstępnych świadczeń turystycznych do poszczególnych wyjazdów. Trudne jest to zwłaszcza wówczas, kiedy cena wstępnych świadczeń turystycznych nawet po zakończeniu wyjazdu nie jest jeszcze znana (rabaty ilościowe, rabaty na koniec roku itd.). Ażeby uniknąć takich trudności praktycznych, przedsiębiorca może ustalać podstawę opodatkowania nie dla każdego pojedynczego wyjazdu, ale dla pewnej grupy wyjazdów np. wyjazdów organizowanych na określony obszar lub wyjazdów organizowanych w pewnym okresie (np. w sezonie turystycznym) albo dla wszystkich wyjazdów zorganizowanych w okresie rozliczeniowym (miesiąca czy roku kalendarzowego) (§ 25 ust. 3 zd. 3 UStG, rozdział 274 ust. 4 UStR).

#### **4.9.1.3 Włoskie przepisy prawa materialnego i proceduralnego**

Podstawą opodatkowania w przypadku jednolitej usługi turystycznej (pkt. 4.6) jest marża biura podróży czy organizatora imprezy turystycznej. Marżę stanowi kwota różnicy między ceną za imprezę turystyczną, płaconą przez podróżnego, a nakładami przedsiębiorcy na zakup od innych przedsiębiorców wstępnych świadczeń turystycznych, a więc usług bezpośrednio na użytek podróżnych.

Przykład:

Biuro podróży sprzedaje wycieczkę klientom za 3 000 000 ITL. Koszty zakupu usług turystycznych u innych przedsiębiorców na użytek klientów biura wynoszą 2 000 000 ITL. Z wynikającej z tego zestawienia marży brutto w wysokości 1 000 000 ITL wyliczyć należy podatek do zapłaty przez biuro (tzw. rachunkiem w stu).

Stawka podatkowa wynosi 20 %.

Podatek do zapłaty 1 000 000 ITL Marża \* 16,65 % = 166 500 ITL.

### **4.9.2 Obliczanie podstawy opodatkowania w przypadku mieszanych usług turystycznych**

#### **4.9.2.1 Prawo Wspólnotowe**

W przypadku mieszanych usług turystycznych, które świadczone są przez podatnika częściowo przy wykorzystaniu zakupionych od innych podatników wstępnych świadczeń turystycznych a częściowo przy użyciu własnych środków (jako świadczenia własne), przy obliczaniu podstawy opodatkowania według systemu opodatkowania marży od łącznej ceny ryczałtowej za całość usługi mieszanej odliczyć należy wartość świadczeń własnych. Podatnik może wyliczyć część łącznej ceny ryczałtowej, która przypada na świadczenia własne, według kosztów rzeczywistych albo - jeśli to możliwe - według ceny rynkowej świadczeń (orzeczenie Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości z 22 października 1998, Rs. C - 308/96 i C - 94/97 - Mattgett i Baldwin).

#### **4.9.2.2 Niemieckie przepisy prawa materialnego i proceduralnego**

Świadczenia własne wyliczyć należy z podstawy opodatkowania liczonej według systemu marży w takim stosunku procentowym, w jakim świadczenia te pozostają do wstępnych świadczeń turystycznych, zakupionych przez podatnika od innych podatników. Należy w tym celu przyjąć wartość świadczeń własnych odpowiadającą poniesionym kosztom tych świadczeń. (rozdział 274 ust. 2 UStR).

Przykład:

Biuro podróży mające siedzibę lub zakład w Niemczech, realizuje kompletną ryczałtową wycieczkę autokarową do Włoch. Cena wynosi 600 DM od osoby. W wycieczce bierze udział 50 osób. Przedsiębiorca ponosi następujące wydatki:

Rodzaj usług	DM	%
usługi własne		
a) transport własnym autokarem	4 000,00	
b) zwiedzanie na miejscu z przewodnikiem zatrudnionym w biurze podróży organizującym wyjazd	<u>+ 1 000,00</u>	
razem usługi własne	5 000,00	20 %
wstępne usługi turystyczne nabyte u innych podatników na bezpośredni użytek podróży (usługi obce)		
zakwaterowanie	10 000,00	
wyżywienie	<u>+ 10 000,00</u>	
wstępne usługi turystyczne	20 000	
razem wstępne usługi turystyczne (zakupione u innych podatników)	<u>+ 20 000,00</u>	80 %
razem usługi własne i obce	25 000,00	100 %

Marża (podstawa opodatkowania) ustalana jest w następujący sposób:

cena łączna wycieczki (zapłacona przez uczestników)	30 000,00
- 20 % ceny przypadającej na usługi własne $30\ 000 * 20\% = 6\ 000$	<u>- 6 000,00</u>
= część ceny przypadająca na usługi obce	24 000,00
- wartość usług obcych (wstępnych świadczeń turystycznych zakupionych u innych podatników na bezpośredni użytek podróży)	<u>- 20 000,00</u>
marża brutto	4 000,00
- podatek VAT zawarty w marży brutto (stawka w Niemczech 16 %, $16/116 * 4000 = 551,72$ )	<u>- 551,72</u>
marża netto (podstawa opodatkowania)	3 448,28

Przedsiębiorca powinien zastosować stawkę 16 % do podstawy opodatkowania w łącznej kwocie 8 620,69 DM.

Na podstawę tę składa się:

a) podstawa opodatkowania z tytułu świadczenia usług własnych:	5 172,41
cena wycieczki przypadająca procentowo na usługi własne	
6 000 DM minus zawarty w tej cenie podatek ( $6000 * 16/116 = 827,59$ )	
$6\ 000 - 827,59 = 5\ 172,41$	
b) marża	<u>+ 3 448,28</u>
razem podstawa opodatkowania	8 620,69
podatek według stawki 16 % ( $827,59 + 551,72$ )	1 379,31

Wartość własnych świadczeń może być jednak obliczana również w inny sposób, o ile prowadzi to merytorycznie prawidłowego rezultatu

#### 4.9.2.3 *Włoskie przepisy prawa materialnego i proceduralnego*

W przypadku usług turystycznych, które świadczone są przez biuro podróży częściowo przy wykorzystaniu zakupionych wstępnych świadczeń turystycznych a częściowo przy użyciu środków własnych, świadczenia własne wyłączyć należy z podstawy opodatkowania liczonej według systemu marży w takim stosunku, w jakim świadczenia te pozostają do wstępnych świadczeń turystycznych, zakupionych przez podatnika od innych podatników (art. 74 ter D.P.R 663/72).

### 4.9.3 **Podział podstawy opodatkowania w przypadku usług turystycznych w części zwolnionych z podatku (stawka 0 %) w części opodatkowanych**

#### 4.9.3.1 *Prawo Wspólnotowe*

Jeśli usługi turystyczne świadczone są w części na terytorium Wspólnoty, a w części poza terytorium Wspólnoty, to zwolniona z podatku jest tylko ta część jednolitej usługi, która przypada na obroty zrealizowane poza Wspólnotą (art. 26 ust. 2 zd. 2 Szóstej Dyrektywy). W takim przypadku podstawę opodatkowania podzielić należy na część podlegającą opodatkowaniu i część zwolnioną z podatku.

#### 4.9.3.2 *Niemieckie przepisy prawa materialnego i proceduralnego*

Podział podstawy opodatkowania następuje według stosunku (opodatkowanych) wstępnych świadczeń turystycznych zrealizowanych we Wspólnocie do (zwolnionych z podatku) wstępnych świadczeń turystycznych, zrealizowanych w kraju trzecim poza terytorium Wspólnoty (por. rozdział 274 ust. 3 UStR).

Przykład:

Biuro podróży mające siedzibę lub zakład w Niemczech, realizuje kompletną ryczałtową wycieczkę lotniczą do Pragi. Podróż rozpoczyna się na lotnisku w Niemczech. Cena wycieczki wynosi 1100 DM od osoby. W wycieczce bierze udział 80 osób. Przedsiębiorca ponosi następujące wydatki na wstępne świadczenia turystyczne zakupione u innych podatników na bezpośredni użytek podróżnych:

koszty przelotu (międzynarodowy transport lotniczy)	20 000, 00
koszty zakwaterowania i wyżywienia w hotelu (łącznie z podatkiem VAT)	<u>+ 60 000, 00</u>
razem	80 000, 00

Marża (podstawa opodatkowania) ustalana jest w następujący sposób:

cena łączna wycieczki (zapłacona przez uczestników)	88 000, 00
- (minus) wstępne świadczenia turystyczne	<u>- 80 000, 00</u>
marża łączna	8 000, 00

stąd przypada:

a) na zakwaterowanie i wyżywienie na terytorium kraju trzeciego 75 % wartości wstępnych świadczeń turystycznych $8\ 000 * 75\ \% = 6\ 000$	
(zwolnione z podatku na mocy § 25 ust. 2 UStG)	6 000, 00

b) na przelot 25 % wartości wstępnych świadczeń turystycznych ( $8000 * 25 \% = 2000$ ).

Ze względu jednak na to, że 60 % pokonanej odległości przypada na obszar Niemiec (obszar Wspólnoty), to przebyta poza terytorium Wspólnoty część pokonanej odległości, zwolniona jest z podatku na mocy § 25 ust. 2 UStG, wynosi ( $40 \% * 2000 = 800$ ), a część podlega opodatkowaniu w Niemczech ( $60 \% * 2000 = 1\ 200$ )

w tym zawarty podatek VAT wg. stawki 16 % ( $16/116 * 1200$ )	1 200, 00
podlega opodatkowaniu	- <u>165, 52</u>
	1 034, 48

Podstawa opodatkowania dla wskazanej ryczałtowej wycieczki lotniczej wynosi zatem w odniesieniu do obrotów zwolnionych z opodatkowania 6 800 DM, a w odniesieniu do obrotów opodatkowanych 1 034, 48 DM.

Jak wskazano w pkt. 4.9.1.2, obliczanie marży osobno dla każdego pojedynczego wyjazdu w przypadku kompletnych ryczałtowych imprez turystycznych może wiązać się z dużymi trudnościami rachunkowo technicznymi. Z tego względu w § 25 ust. 3 zd. 3 UStG przewiduje się ułatwienia, które pozwalają np. ustalać podstawę opodatkowania dla pewnych grup wyjazdów np. wyjazdów organizowanych na określony obszar czy organizowanych w pewnym okresie (rozdział 274 ust. 4 UStR).

#### Przykład

Przedsiębiorca zrealizował w roku kalendarzowym usługi turystyczne o łącznej wartości 2 700 000 DM, ponosząc przy tym następujące koszty bezpośrednie tych usług:

	DM	%
usługi własne		
przewóz własnym autobusem (z tego 40 % pokonanej odległości to odcinek krajowy - a więc podlegający opodatkowaniu)	500 000,00	20
wstępne świadczenia turystyczne (usługi zakupione od innych podatników)		
1. przewóz lotniczy		
a) ponad terytorium Wspólnoty	200 000,00 DM	
b) ponad terytorium krajów trzecich	300 000, 00 DM	
	+ 500 000,00	20
2. zakwaterowanie i wyżywienie w Państwach Członkowskich UE	+ 1 000 000,00	40
3. zakwaterowanie i wyżywienie w krajach trzecich	+ <u>500 000,00</u>	20
Razem koszty	2 500 000,00	100

Marża (podstawa opodatkowania) ustalana jest w następujący sposób:

Przychody z usług turystycznych	2 700 000,00
- (minus) 20 % usług własnych	- <u>540 000,00</u>
	2 160 000,00
- (minus) wstępne świadczenia turystyczne (usługi zakupione)	- <u>2 000 000,00</u>
Marża brutto	160 000,00

stąd przypada na:

zwolnione z podatku wstępne świadczenia turystyczne w sensie § 25 ust. 2 UStG (nr 1 b i Nr 3) - 40 % wszystkich wstępnych świad-



czeń turystycznych	64 000,00
podlegające opodatkowaniu wstępne świadczenia turystyczne (Nr 1 a i Nr 2) - 60 % wszystkich wstępnych świadczeń turystycznych	96 000,00
- (minus) zawarty w tej marży podatek VAT (16/116 * 96 000)	- 13 241,38
Podstawa opodatkowania dla usług turystycznych podlegających opodatkowaniu w kraju	82 758,62
Przedsiębiorca opodatkowuje stawką 16 %	
1. usługi turystyczne opodatkowane	82 758,62
2. własne usługi przewozu autokarami, jeśli przypadają na odcinki przejechane w kraju (40 % łącznych przychodów z tego tytułu (20 % * 2 700 000,00) = 540 000; 540 000 * 40 % = 216 000	
- (minus) zawarty w tej kwocie podatek VAT (16/116 * 216 = 29793,1)	+ 186 209,89
	268 965,51
Zwolnione z podatku zgodnie z § 25 ust. 2 UStG	64 000,00
Nie podlegające opodatkowaniu w kraju usługi przewozowe wykonywane zagranicą (§ 3 b ust. 1 UStG)	324 000,00

#### **4.9.3.3 Włoskie przepisy prawa materialnego i proceduralnego**

Jeśli impreza turystyczna, oferowana przez biuro podróży, odbywa się częściowo również poza terytorium Unii, to zwolniona z podatku (z prawem do odliczenia) jest jedynie ta część jednolitej usługi, która przypada na obroty zrealizowane poza Unią. Podatkowi obrotowemu VAT poddać należy tylko tę część marży, która dotyczy usług, zrealizowanych na terytorium Unii. W takim przypadku podstawę opodatkowania (marżę całościową) podzielić należy na część podlegającą opodatkowaniu i część zwolnioną z podatku, przy czym część podlegającą VAT wylicza się według stosunku kosztów przypadających na świadczenia zrealizowane w Unii do całościowych kosztów imprezy.

#### **4.10 Stawka podatkowa**

##### **4.10.1 Prawo Wspólnotowe**

Art. 26 Szóstej Dyrektywy nie zawiera żadnych odmiennych regulacji odnośnie stawki podatkowej, jaką należy stosować w stosunku do podstawy opodatkowania. Ze względu na to, że usługa turystyczna, którą traktować należy jako jednolitą usługę, nie mieści się w żadnej kategorii wymienionej w załączniku H Szóstej Dyrektywy, to stosować należy stawkę podstawową (art. 12 ust. 3 pkt. a Szóstej Dyrektywy w brzmieniu nadanym jej przez Dyrektywę 99/49/EWG z 25 maja 1999 r.).

##### **4.10.2 Niemieckie przepisy prawa materialnego i proceduralnego**

Usługi turystyczne w sensie § 25 UStG podlegają stawce podstawowej w wysokości 16 % (§ 12 ust. 1 UStG).

##### **4.10.3 Włoskie przepisy prawa materialnego i proceduralnego**

---

Usługi turystyczne w sensie art. 74 ter D.P.R 663/72 podlegają stawce podstawowej w wysokości 20 %.

## **4.11 Wystawianie rachunków**

### **4.11.1 Prawo Wspólnotowe**

Zgodnie z art. 22 ust. 3 Szóstej Dyrektywy (w brzmieniu nadanym jej przez Dyrektywę 92/111/EWG z 14 grudnia 1992 r.), wystawianie rachunków z osobnym wskazaniem podstawy opodatkowania (cena bez podatku) oraz przypadającego od tej podstawy podatku VAT jest obowiązkowe tylko w odniesieniu do obrotów dokonywanych na rzecz innego podatnika VAT. Na mocy art. 22 ust. 9 pkt. a Szóstej Dyrektywy (w brzmieniu nadanym jej przez Dyrektywę 91/680/EWG z 16 grudnia 1991 r.) Państwa Członkowskie mogą poza tym zwolnić podatników z określonych lub wszystkich obowiązków także w odniesieniu do wystawiania rachunków.

### **4.11.2 Niemieckie przepisy prawa materialnego i proceduralnego**

Zgodnie z § 14 ust. 1 zd. 1 UStG przedsiębiorca (podatnik) jest zobowiązany do wystawienia rachunku z wykazaniem osobno podatkiem wówczas, kiedy wykonuje on podlegające opodatkowaniu obroty na rzecz przedsiębiorstwa innego przedsiębiorcy (podatnika) i ów inny przedsiębiorca (podatnik) żąda wystawienia rachunku.

Ze względu na to, że usługi turystyczne, które przeznaczone są dla przedsiębiorstwa odbiorcy usługi, w ogóle nie wchodzą w zakres regulacji szczególnej regulacji § 25 UStG (pkt. 4.5.4), nie ma w tym przypadku potrzeby wystawiania rachunku z osobno wykazaniem podatkiem. Natomiast podróżnemu wystawia się tylko rachunek zawierający całkowitą cenę sprzedaży brutto. Obliczanie marży i ewentualnie dzielenie jej na część opodatkowaną i zwolnioną z podatku - jest wewnętrzną sprawą przedsiębiorcy. Wysokość marży nie jest zatem podawana do wiadomości podróżnego.

W krajach, gdzie przyjęto rozwiązanie zmierzające do opodatkowania marży także w poprzednich fazach obrotu (np. przy transakcjach szeregowych) (por. pkt. 4.5.4), w stosunku do wystawiania rachunków w takich przypadkach przyjęto rozwiązanie, zgodnie z którym przedsiębiorcy działający w poprzednich fazach obrotu również nie są zobowiązani do ujawniania wysokości swoich marży. Przedsiębiorca działający w poprzedniej fazie obrotu musi jednak swojemu odbiorcy podlegającemu opodatkowaniu według marży przekazać wiadomość, w jakim stosunku zakupione przez niego wstępne świadczenia turystyczne dotyczą podróży do krajów trzecich (a więc zwolnionych z podatku) oraz podróży prowadzonych na terytorium Wspólnot Europejskich (a więc opodatkowanych). Ten stosunek może być podstawą podziału własnej marży odbiorcy świadczenia.

### **4.11.3 Włoskie przepisy prawa materialnego i proceduralnego**

Biura podróży i organizatorzy imprez turystycznych są zobowiązani do wystawiania rachunków w sensie art. 21 D.P.R. 663/72 bez osobnego wykazywania na nich kwoty podatku należnego od klienta. Wystawia się jedynie rachunek na całą należną sumę brutto. Rachunek taki wystawić należy co do zasady w chwili zapłaty należności przez klienta. Rachunek musi zawierać następujące dane: datę, numer kolejny, nazwę firmy, adres i numer identyfikacji podatkowej wystawcy dla potrzeb VAT oraz nazwisko imię i adres klienta, będącego osobą fizyczną, lub ewentualnie nazwę firmy i adres, jeśli klient jest przedsiębiorcą. Na rachunku należy również zamieścić dane dotyczące sprzedawanej usługi, zastosowanej stawki VAT oraz ceny łącznej za usługę, jednak bez osobnego wyszczególnienia sumy należnego VAT. Istotne jest, aby rachunek zawierał odniesienie do ustawowych norm regulujących szczególny reżim opodatkowania usług turystycznych wraz ze wskazówką, że VAT zawarty w cenie za

usługę nie podlega odliczeniu u klienta jako podatek naliczony. Rachunek należy sporządzić w dwóch egzemplarzach.

#### **4.12 Odliczenie podatku naliczonego**

##### **4.12.1 Prawo Wspólnotowe**

Zgodnie z art. 26 ust. 4 Szóstej Dyrektywy w żadnym Państwie Członkowskim nie jest dopuszczalne odliczenie lub zwrot podatku naliczonego podatnikowi przy zakupie wstępnych świadczeń turystycznych (pkt. 4.5.5).

##### **4.12.2 Niemieckie przepisy prawa materialnego i proceduralnego**

Wskazanemu wyżej zakazowi odliczenia podatku naliczonego wynikającego z prawa wspólnotowego odpowiada zakaz sformułowany w § 25 ust. 4 UStG. Prawo do odliczenia podatku naliczonego pozostaje jednak w stosunku do podatku naliczonego przy zakupie takich świadczeń, które nie są wstępnymi świadczeniami turystycznymi, np. podatku naliczonego z tytułu wynajmu pomieszczeń biurowych, zakupu usług telekomunikacyjnych, materiałów i urządzeń biurowych, produkcji prospektów, katalogów i reklam itd.), a także podatku naliczonego przy prowizjach z tytułu pośrednictwa obcych biur podróży. Tego rodzaju podatki naliczone odliczalne są także w przypadku usług turystycznych, które zwolnione są z podatku według § 25 ust. 2 UStG (pkt. 4.8) (rozdział 275 ust. 1 i 3 UStR).

Zakaz odliczania podatku naliczonego dotyczy także przedsiębiorców będących rezydentami innych państw (organizatorów imprez turystycznych), którzy korzystają w kraju ze wstępnych świadczeń turystycznych. W ten sposób niedopuszczalny jest również zwrot podatku naliczonego w ramach szczególnej procedury zwrotu (rozdział 275 ust. 2 UStR).

##### **4.12.3 Włoskie przepisy prawa materialnego i proceduralnego**

Szczególne regulacje art. 74 ter D.P.R. 663/72 nie zezwalają na odliczenie przez biuro podróży lub organizatora imprezy turystycznej podatku naliczonego w związku z zakupami towarów i usług, dokonany bezpośrednio dla wykonania kompleksowej, jednolitej usługi turystycznej (a więc z zakupem wstępnych usług turystycznych). Przy obliczaniu podstawy opodatkowania ów niepotrącalny podatek naliczony traktowany jest tak jak koszt, pomniejszając tym samym marżę. Podatek naliczony przy innego rodzaju zakupach, związanych np. z ogólnym funkcjonowaniem biura podróży, podlega odliczeniu na zasadach ogólnych.

#### **4.13 Obowiązki ewidencyjne**

##### **4.13.1 Prawo Wspólnotowe**

W stosunku do usług turystycznych w sensie art. 26 Szóstej Dyrektywy obowiązuje powszechny obowiązek ewidencjonowania działalności wraz z dopuszczalnymi ułatwieniami (art. 22 ust. 2 pkt. a i b Szóstej Dyrektywy).

##### **4.13.2 Niemieckie przepisy prawa materialnego i proceduralnego**

Odpowiedni obowiązek ewidencjonowania działalności określony jest w § 25 ust. 5 UStG i rozdziale 276 UStR.

### 4.13.3 Włoskie przepisy prawa materialnego i proceduralnego

Rachunki wystawione przez biura podróży i organizatorów imprez turystycznych według przepisów szczególnych art. 74 ter D.P.R. 663/72 należy zaksięgować w dziennej książce wpływów w sensie art. 24 D.P.R. 663/72 albo we własnym rejestrze sporządzanym dla potrzeb VAT. Dodatkowo wpływy z każdego dnia przy księgowaniu podzielić należy na oddzielne grupy odnoszące się do usług turystycznych realizowanych wewnątrz Unii Europejskiej, poza jej terytorium i kombinacji takich usług. Zaksięgowanie wystawianych rachunków w dziennej książce wpływów musi nastąpić do końca miesiąca następującego po dniu dokonania sprzedaży. Nie trzeba księgować każdego pojedynczego rachunku, wystarczy księgowanie obrotów dziennych. Stąd też dla przykładu, usługa turystyczna opłacona przez klienta 16 kwietnia i tym samym traktowana jako wykonana musi zostać zaksięgowana w rejestrze dla celów VAT do dnia 31 maja. Miesiąc zaksięgowania rachunku ma decydujące znaczenie w aspekcie rozliczania podatku<sup>36</sup>.

## 5. Stawki podatkowe

### 5.1 Prawo Wspólnotowe

Kwestia stawek VAT uregulowana jest zasadniczo w art. 12 Szóstej Dyrektywy a także w przepisach przejściowych art. 28 Dyrektywy. Zgodnie z art. 12 Szóstej Dyrektywy, stawką podstawową właściwą dla opodatkowania konkretnej czynności podlegającej VAT jest stawka podatkowa obowiązująca w chwili dokonania czynności. Stawka podstawowa jest ustalana przez każde Państwo Członkowskie jako procent liczony od podstawy opodatkowania. Stawka ta jest taka sama dla towarów i usług objętych podatkiem. W odniesieniu do niektórych towarów i usług Państwa Członkowskie mogą stosować stawkę obniżoną, która powinna być określona na takim poziomie, aby kwota podatku należnego wynikająca z jej zastosowania dawała możliwość pełnego odliczenia kwoty podatku naliczonego zgodnie z art. 17 Szóstej Dyrektywy. Ponadto stawka podatkowa w stosunku do towarów importowanych musi być taka sama jak stawka obowiązująca w obrocie takimi samymi towarami krajowymi<sup>37</sup>.

Zgodnie z art. 12 ust. 3 lit. a Szóstej Dyrektywy, stawka podstawowa w Krajach Unii Europejskiej nie może być niższa niż 15 %. Państwa Członkowskie mają przy tym możliwość stosowania jednej lub dwóch stawek obniżonych dla towarów i usług, których katalog rodzajowy znajduje się w załączniku H do Dyrektywy. Stawki obniżone (preferencyjne) co do zasady nie powinny być niższe niż 5 %.

Na podstawie aneksu H do Szóstej Dyrektywy, obniżonej stawce podlegać mogą:

1. produkty spożywcze (w tym napoje, ale bez napojów alkoholowych) do konsumpcji przez ludzi i zwierzęta; żywe zwierzęta, nasiona, rośliny i składniki normalnie przeznaczone do przygotowania produktów spożywczych; produkty normalnie przeznaczone jako dodatki lub substytuty wyrobów spożywczych
2. dostawy wody
3. produkty farmaceutyczne normalnie stosowane w lecznictwie, zapobieganiu chorobom oraz kuracjach medycznych i weterynaryjnych, włączając w to produkty stosowane dla celów antykoncepcji oraz utrzymania higieny

<sup>36</sup> Informacje: Manfred Psailer, Psailer und Partner, Wirtschaftsprüfer und Steuerberater, Studio Tributario, Brixen, Włochy.

<sup>37</sup> Głuchowski, J.: *Harmonizacja podatku od towarów i usług* [w:] Brzeziński, B. / Głuchowski, J. / Kosikowski, C.: *Harmonizacja prawa podatkowego Unii Europejskiej i Polski*, Warszawa 1998, s. 110 i nast.; Maruchin, W.: *VAT - harmonizacja polskiego prawa podatkowego z prawem Unii Europejskiej*, Warszawa 1998, s. 146 i nast.

4. sprzęt medyczny, pomoce i inne urządzenia normalnie przeznaczone do rehabilitacji i leczenia niepełnosprawnych do wyłącznego użytku osobistego przez inwalidów, włączając w to naprawy takich wyrobów, foteliki do przewozu dzieci w samochodach
5. transport pasażerów i ich bagażu
6. dostawy, w tym na warunkach wypożyczenia przez biblioteki, książek (włączając broszury, ulotki i materiały drukowane podobnego rodzaju, rysunki dla dzieci, książeczki do rysowania lub kolorowania, druki lub rękopisy muzyczne, mapy, karty hydrograficzne i im podobne), gazety i czasopisma, inne aniżeli poświęcone w całości sprawom reklamowym
7. wstęp na przedstawienia, do teatrów, cyrków, na targi, do parków zabaw, na koncerty, do muzeów, zoo, kin, na wystawy i podobne wydarzenia i miejsca o charakterze kulturalnym, odbiór programów radiowych i telewizyjnych
8. usługi wynagradzane w formie tantiemy należnej pisarzom, kompozytorom i wykonawcom
9. budowa, remont lub przebudowa budynków mieszkalnych w ramach polityki społecznej
10. dostawa towarów i materiałów normalnie przeznaczonych do wykorzystania w produkcji rolnej, jednak z wyłączeniem dóbr kapitałowych, jak np. maszyny lub budynki
11. zakwaterowanie w hotelach i podobnych instytucjach, włączając w to zakwaterowanie letniskowe oraz najem campingów
12. wstęp na imprezy sportowe
13. korzystanie z terenów i pomieszczeń sportowych
14. dostawa towarów i usług przez organizacje uznawane w Państwach Członkowskich za charytatywne, zajmujące się działalnością społeczną, o ile towary takie i usługi nie podlegają zwolnieniu na mocy art. 13 Szóstej Dyrektywy
15. usługi pogrzebowe i kremacyjne, wraz z dostawą wyrobów związanych z taką działalnością
16. opieka medyczna i dentystyczna, jak również kuracja cieplna, o ile usługi takie nie podlegają zezwoleniu na mocy art. 13 Szóstej Dyrektywy
17. usługi związane ze sprzątnięciem ulic, gromadzeniem odpadów i ich utylizacją, inne aniżeli usługi tego rodzaju realizowane przez osoby, o których mowa w art. 4 ust. 5 Dyrektywy

Ponadto zgodnie z art. 12 ust. 3 lit. b i c Dyrektywy, Państwa Członkowskie mogą również stosować stawkę obniżoną w stosunku do dostaw gazu i elektryczności, jeżeli nie jest to związane z niebezpieczeństwem zaburzeń konkurencji na rynku, oraz w stosunku do importu dzieł sztuki, przedmiotów kolekcjonerskich i antyków.

Dodatkowo na podstawie przepisów przejściowych art. 28 Dyrektywy, dopuszczalne jest stosowanie stawki zerowej w obrocie krajowym (a więc zwolnienia z prawem do odliczenia podatku naliczonego w poprzedniej fazie) oraz stawki obniżonej, niższej niż 5 %, jeśli regulacje takie obowiązywały w danym państwie w dniu 1. stycznia 1991 r. i są w pozostałym zakresie zgodne z prawem wspólnotowym<sup>38</sup>.

Stąd też w niektórych krajach istnieją regulacje odbiegające od zasadniczych postanowień art. 12 Dyrektywy, dotyczące stawki zerowej na niektóre towary w obrocie krajowym (Belgia, Dania, Finlandia, Irlandia, Włochy, Szwecja, Wielka Brytania) czy też stawek obniżonych do poziomu niższego niż 5 % (Francja, Grecja, Irlandia, Włochy Luksemburg, Portuga-

---

<sup>38</sup> Bundesministerium der Finanzen (red.): *Amtliche Umsatzsteuer - Handausgabe*, Bonn 2000, 379 i nast. oraz 722 i nast.; Plückerbaum / Malitzky: *Umsatzsteuer 2000 Textausgabe, Sonderdruck*, Köln, Berlin, Bonn, München 2000, s. 397 i nast.

lia, Hiszpania). W sumie w większości Państw Członkowskich stosowane są pewne mniejsze lub większe odstępstwa od sztywnych reguł art. 12 Szóstej Dyrektywy.

#### Zestawienie stawek podatku od wartości dodanej w Krajach Unii Europejskiej<sup>39</sup>

Państwo (oznaczenie podatku)	Stawka w %		
	podstawowa	obniżona <sup>40</sup>	zerowa <sup>41</sup>
Belgia TVA	21	6; 12	tak <sup>42</sup>
Dania MOMS	25	-	tak <sup>43</sup>
Niemcy USt	16	7	-
Finlandia ALV-NRO	22	8; 17	tak
Francja TVA	19,6	1,2; 5,5	-
Grecja A. ? M.	18	4; 8	-
Irlandia VAT	21	4,2; 12,6	tak
Włochy IVA	20	4; 10	tak <sup>44</sup>
Luksemburg TVA	15	3,6; 12	-
Holandia OB / BTW	17,5	6	-
Austria USt	20	10; 14	-
Portugalia IVA	17	5; 12	-
Szwecja ML	25	6; 12	tak
Hiszpania IVA	16	4; 7	-
Wielka Brytania VAT	17,5	5	tak

## 5.2 Niemieckie prawo materialne

W Niemczech obowiązują dwie stawki podatkowe<sup>45</sup>, przy czym od 1. kwietnia 1998 r.<sup>46</sup> każda z nich wynosi odpowiednio:

- stawka podstawowa - 16 %,
- stawka obniżona - 7 %.

### 5.2.1 Stawka podstawowa 16 %

Stawka podstawowa w wysokości 16 %<sup>47</sup>, wynikająca z przepisu § 12 ust. 1 UStG<sup>48</sup>, stosowana jest co do zasady do wszystkich towarów i usług, nie objętych inną stawką<sup>49</sup>.

<sup>39</sup> Dechant J., Döpke W., Ficht A., Gabler R., Laux H., Lieser J., Linden R., Weiler H.: *Tabellen und Informationen für den steuerlichen Berater*, DATEV e.G. Nürnberg 2001, s. 145.

<sup>40</sup> Z reguły stawki obniżone (preferencyjne) dotyczą w szczególności określonych grup towarów pierwszej potrzeby oraz usług z zakresu polityki społecznej i kultury.

<sup>41</sup> Stawka zerowa w tym sensie oznacza zwolnienie podatkowe z prawem do odliczenia podatku naliczonego. Wymieniana w tabeli jest tylko wówczas, jeśli poza eksportem stosowana jest również w stosunku do określonych obrotów krajowych.

<sup>42</sup> Dotyczy gazet i niektórych wydawnictw.

<sup>43</sup> Dotyczy gazet i niektórych wydawnictw.

<sup>44</sup> Dotyczy działek budowlanych, nieprzerobionego złota, odpadów metalowych.

<sup>45</sup> Dodatkowo, jak wskazano w pkt. 3.2.2., przy obliczaniu podatku naliczonego w przypadku małych przedsiębiorstw dopuszczalne jest stosowanie tzw. przeciętnych stawek ryczałtowych. Nie są to jednak stawki obowiązujące przy sprzedaży towarów i usług przez podatników, ale jedynie forma ułatwienia rozliczeń małych przedsiębiorców z fiskusem (zob. pkt. 3.2.2).

<sup>46</sup> Wcześniej w latach 1993 - 1998 obowiązywały stawki 15 % i 7 % a w latach 1983 - 1992 stawki 14 % i 7 %.

<sup>47</sup> Bundesministerium der Finanzen (red.): *Amtliche Umsatzsteuer - Handausgabe*, Bonn 2000, 379 i nast. oraz

### 5.2.2 Stawka obniżona 7 %

Stawka obniżona w wysokości 7 % wynika z przepisów § 12 ust. 2 UStG, doprecyzowanych poprzez katalogowe wyliczenie odpowiednich grup towarów i usług w załączniku do ustawy oraz szczegółowych przepisach wykonawczych, zawartych w § 30 - UStDV<sup>50</sup> oraz rozdziałach 160 - 176 UStR<sup>51</sup>.

Zgodnie z powołanymi przepisami stawka 7 % stosowana jest w przypadku opodatkowania transakcji, których przedmiotem są następujące kategorie towarów i usług:

1. żywe zwierzęta: konie w tym czystej krwi z wyjątkiem koni dzikich, osły, muły, świnie domowe, owce domowe, kozy domowe, drób domowy (kaczki, gęsi, indyki, perliczki), króliki domowe, gołębie, pszczoły, psy - przewodnicy niewidomych;
2. mięso i produkty uboju;
3. ryby i kraby, mięczaki i inne bezkręgowce wodne, z wyjątkiem ryb szlachetnych, langust, homarów, ostryg i ślimaków;
4. mleko i wyroby mleczne, jaja ptaków, miód naturalny;
5. inne produkty pochodzenia zwierzęcego, w tym żołądki bydła domowego i drobiu, surowe kości
6. bulwy, bulwiaste łodygi podziemne, korzenie bulwiaste, cebulki, łodygi i korzenie cykorii;
7. inne żywe rośliny łącznie z ich łodygami, korzeniami, grzybniami;
8. kwiaty i pąki, cięte, używane w celach ozdobnych i do wyplatania, świeże;
9. liście, gałęzie i inne części roślin bez kwiatów i pąków, trawy, mchy, porosty, używane w celach ozdobnych i do wyplatania, świeże;
10. warzywa, sadzonki, korzenie, bulwy, używane w celach spożywczych, ziemniaki, pomidory, cebula, czosnek, pory, i inne warzywa tego rodzaju, kapusta, kalafior, kalarepa, szalotka, i inne jadalne warzywa tego rodzaju, sałata, cykoria, szpinak, szparagi, marchew, chrzan, brukiew jadalna, buraki, rzepa, seler, rzodkiew, ogórki, korniszony, rośliny strączkowe;
11. jadalne owoce i orzechy;
12. kawa, herbata, mate, przyprawy;
13. zboża;
14. wyroby przemysłu młynarskiego ze zbóż;
15. mąka, kasza, płatki, granulat z ziemniaków;
16. mąka, kasza z suszonych roślin strączkowych, oraz jadalnych owoców;
17. skrobia, krochmal;
18. nasiona i owoce roślin oleistych oraz mąka z takich roślin;
19. nasiona, owoce i zarodniki przeznaczone do zasiewu;
20. rozmaryn, bazylija, szałwia, mięta, rumianek i inne;
21. buraki cukrowe;
22. słoma i plewy ze zbóż oraz pasze;

722 i nast.; Plückerbaum / Malitzky: *Umsatzsteuer 2000 Textausgabe, Sonderdruck*, Köln, Berlin, Bonn, München 2000, s. 397 i nast.

<sup>48</sup> *Umsatzsteuergesetz 1999*, ustawa o podatku obrotowym w brzmieniu z 9. czerwca 1999 r. zm.; BGBl. 1999 I S. 1270; BGBl. 1999 I S. 2601).

<sup>49</sup> Zob. również: Jakob, W.: *Umsatzsteuer*, München 1992, s. 24; Crezelius, G.: *Steuerecht II. Die einzelnen Steuerarten*, München 1994, s. 424; Tipke, K. / Lang, J.: *Steuerecht*, Köln 1994, s. 586.

<sup>50</sup> *Umsatzsteuer-Durchführungsverordnung 1999*, rozporządzenie wykonawcze do ustawy o podatku obrotowym w brzmieniu z 9. czerwca 1999 r. zm.; BGBl. 1999 I S. 1308; BGBl. 1999 I S. 2601.

<sup>51</sup> *Umsatzsteuer-Richtlinien 2000*, wytyczne administracyjne w sprawie podatku obrotowego z 10 grudnia 1999 r. zm.; BStBl Sondernummer 2/1999.



23. pektyny;
24. jadalne tłuszcze roślinne i zwierzęce, smalec, tłuszcze otrzymywane z bydła, owiec, kóz, margaryny;
25. wyroby z mięsa, ryb, krabów, mięczaków i innych bezkręgowców wodnych, z wyjątkiem kawioru i wyrobów z langust, homarów, ostryg i ślimaków;
26. cukier i wyroby cukiernicze;
27. proszek kakaowy bez dodatku cukru i innych środków słodzących oraz czekolada i inne wyroby spożywcze zawierające kakao;
28. wyroby ze zbóż, mąki, skrobi i mleka, pieczywo;
29. wyroby z warzyw, owoców, orzechów, i innych części roślin, z wyjątkiem soków z warzyw i owoców;
30. woda z wyjątkiem wody pitnej (w tym wody źródlanej, stołowej itp.), wody leczniczej i pary wodnej;
31. napoje mleczne i mieszane z dodatkiem mleka o zawartości mleka powyżej 75 % w gotowym wyrobie;
32. ocet spożywczy;
33. pozostałości i odpady z przemysłu spożywczego;
34. sól spożywcza;
35. sorbet;
36. kwas octowy;
37. nawozy pochodzenia zwierzęcego i roślinnego;
38. żelatyna;
39. drewno opałowe, wióry, drzazgi;
40. książki, gazety i inne produkty przemysłu poligraficznego;
41. wózki inwalidzkie i inne pojazdy dla chorych i niepełnosprawnych;
42. protezy, aparaty ortopedyczne itp.;
43. dzieła sztuki;
44. przedmioty kolekcjonerskie (w tym np. zoologiczne, botaniczne, anatomiczne, o wartości historycznej, archeologicznej, paleontologicznej, etnograficznej, numizmatycznej);
45. hodowla zwierząt użytkowych i uprawa roślin;
46. hodowla zwierząt zarodowych, wspieranie hodowli zwierząt;
47. usługi świadczone przez dentystów i techników dentystycznych;
48. świadczenia wykonywane przez teatry, orkiestry, zespoły kameralne, chóry i muzea, organizowanie przedstawień teatralnych i koncertów przez innych przedsiębiorców;
49. przekazywanie filmów do eksploatacji;
50. odstępowanie, przekazywanie i korzystanie z chronionych praw autorskich (przez pisarzy, dziennikarzy, tłumaczy, ekspertów, kompozytorów itd.);
51. wstęp do cyrku, ogrodów zoologicznych, na wystawy itd.;
52. świadczenia wykonywane przez instytucje wyższej użyteczności publicznej, instytucje kościelne i ich związki;
53. usługi świadczone przez baseny, pływalnie, zakłady wodolecznicze itd.;
54. transport osób w ruchu po szynach z wyjątkiem kolejek górskich, omnibusami, liniowymi samochodami, statkami i promowami na terenie jednej gminy lub gdy odcinek przewozu nie przekracza 50 km.

Kategorie towarów i usług, objętych stawką obniżoną w Niemczech, odpowiadają tym rodzajom towarów i usług, dla których według przepisów Szóstej Dyrektywy Rady UE dopuszczalne jest stosowanie stawek obniżonych (por. pkt. 5.1).

### 5.3 *Włoskie prawo materialne*

We Włoszech stosowane są cztery stawki podatkowe w VAT:

1. stawka podstawowa 20 %;
2. stawka obniżona 4 %;
3. stawka obniżona 10 %;
4. stawka zerowa.

Stosowanie stawek obniżonych i stawki zerowej we Włoszech jest zgodne z postanowieniami art. 12 i 28 Szóstej Dyrektywy Rady UE. Kategorie towarów i usług, objętych we Włoszech stawkami obniżonymi, odpowiadają tym rodzajom towarów i usług, dla których według przepisów Dyrektywy dopuszczalne jest stosowanie takich stawek (por. pkt. 5.1).

#### 5.3.1 **Stawka podstawowa 20 %**

Stawka podstawowa w wysokości 20 %, stosowana jest co do zasady do wszystkich towarów i usług, nie objętych innymi stawkami.

#### 5.3.2 **Stawka obniżona 4 %**

Stawka 4 % stosowana jest przy opodatkowaniu transakcji, których przedmiotem są następujące kategorie towarów i usług:

1. świeże mleko nieskoncentrowane, niesłodzone, przeznaczone do spożycia przez ludzi,
2. masło, sery, produkty mleczne,
3. warzywa i zielenina z wyłączeniem trufli,
4. owoce jadalne świeże, suszone, mrożone, bez cukru,
5. zboże,
6. mąka i wyroby mączne,
7. świeża bazylija, rozmaryn, szalwia,
8. olej i oliwa z oliwek,
9. margaryna pochodzenia zwierzęcego i roślinnego,
10. makarony spożywcze, pieczywo, chleb, wypieki itd.
11. pomidory bez pestek, koncentrat pomidorowy, oliwki w zalewie słonej,
12. wyroby powstałe na skutek przerobu zbóż, otręby, pozostałości i odpady pozostałe z procesu przemielenia i przesiania zbóż,
13. wskazane w załączniku do ustawy gazety, dzienniki, magazyny, w tym periodyki dla osób niewidomych, z wyjątkiem materiałów pornograficznych, katalogów, reklam itd.,
14. nawozy sztuczne,
15. proste pasze pochodzenia zwierzęcego, pasze zintegrowane, zawierające zboże, mąkę, cukier, kompozyty paszowe,
16. domy o przeciętnym standardzie, określone w odpowiednich przepisach,
17. domy na wsi przeznaczone na cele mieszkaniowe rolników,
18. artykuły budowlane, półfabrykaty i surowce, używane w przypadku budowy domów określonych wyżej, wymienione w odpowiednich przepisach,
19. urządzenia, aparaty i materiały ortopedyczne, pasy chirurgiczne itp.,
20. wózki dla osób niepełnosprawnych i inne pojazdy tego rodzaju, schody dla osób niepełnosprawnych,
21. gaz do użytku terapeutycznego,
22. sztuczne nerki, protezy, części do nich i akcesoria,

23. nośniki i aparatura do czytania i pisanie, używana przez osoby niewidzące i słabo widzące,
24. żywność i napoje w stołówkach pracowniczych,
25. żywność i napoje wydawane w szpitalach, szkołach i innych obiektach użyteczności publicznej,
26. świadczenie usług socjosanitarnych, w tym usługi na rzecz osób starszych i niepełnosprawnych, chorych psychicznie, uzależnionych od narkotyków, usługi kliniczne itd.,
27. świadczenie usług mających na celu usuwanie barier architektonicznych dla niepełnosprawnych.

### 5.3.3 Stawka obniżona 10 %

Stawka 10 % stosowana jest przy opodatkowaniu transakcji, których przedmiotem są następujące kategorie towarów i usług:

1. żywe konie, osły, muły,
2. żywe bydło, świnie, owce, kozy,
3. mięso jadalne koni, osłów mułów oraz inne części tych zwierząt,
4. mięso wołowe, wieprzowe, baranina, mięso kóz, solone w zalewie słonej, wędzone, mrożone itd.,
5. odpady pozostałe po uboju koni, osłów mułów, bydła, świń, owiec, kóz,
6. drób,
7. domowe króliki, gołębie, zające, kuropatwy, bażanty, żaby i inne zwierzęta przeznaczone do konsumpcji przez ludzi,
8. pszczoły, jedwabniki,
9. ryby nie przeznaczone do konsumpcji przez ludzi,
10. jadalne mięso z drobiu, domowych królików, gołębi, zające, kuropatw, bażantów, żab i inne zwierzęta,
11. tłuszcze drobiowe,
12. słonina,
13. jadalne ryby i kraby, mięczaki, małże i inne bezkręgowce wodne, z wyjątkiem homarów,
14. jogurt, kefir, mleko przetworzone, koncentrowane, słodzone,
15. śmietana ze świeżego mleka,
16. jaja ptasie i żółtka przeznaczone do konsumpcji,
17. miód naturalny,
18. żołądki zwierzęce i podroby przeznaczone dla ludzi i zwierząt,
19. nieprzetworzone kości, kości odłuszczone lub preparowane w prosty sposób, bez żelatyny,
20. produkty zwierzęce gdzie indziej nie wymienione, z wyjątkiem nerwów i innych odpadów,
21. bulwy, bulwiaste łodygi podziemne, korzenie bulwiaste, cebulki, łodygi i korzenie cykorii,
22. inne żywe rośliny łącznie z ich łodygami, korzeniami, grzybniami z wyjątkiem trufli,
23. winogrona do produkcji wina,
24. owoce pestkowe i cytrusowe,
25. herbata, mate,
26. przepawy,
27. kasza perłowa,
28. mąki i mączki nie przeznaczone do produkcji zwierzęcej,

29. mąka, kasza, płatki, granulaty z suszonych roślin strączkowych oraz jadalnych owoców,
30. ryż, owies nie przeznaczony do produkcji zwierzęcej
31. sód,
32. skrobia, mąka ziemniaczana, mąka bezglutenowa,
33. nasiona i owoce roślin oleistych oraz mąka z takich roślin z wyjątkiem nasion mielonych,
34. nasiona, owoce i zarodniki przeznaczone do zasiewu,
35. trzcina cukrowa w całości lub cięta, świeża lub suszona,
36. szyszki chmielowe,
37. rozmaryn, bazylija, szalwia, mięta, rumianek i inne,
38. słoma zbożowa, łupiny zbożowe itd.,
39. trawa z lucerny, koniczyna,
40. ekstrakt z chmielu,
41. soki warzywne,
42. wodorosty,
43. słonina i inne tłuszcze wieprzowe,
44. tłuszcze z gęsi i innego drobiu,
45. inne tłuszcze zwierzęce, w tym wołowe, z owiec, kóz itd.,
46. stearyna ze słoniny,
47. tłuszcze i oleje z ryb, ssaków morskich, rafinowane lub nie,
48. inne oleje i tłuszcze zwierzęce przeznaczone do spożycia przez zwierzęta,
49. oleje i tłuszcze roślinne przeznaczone do spożycia przez ludzi,
50. oleje i tłuszcze zwierzęce i roślinne poddawane obróbce chemicznej,
51. sztuczne tłuszcze i inne tłuszcze preparowane, jadalne,
52. wosk pszczeli,
53. parówki, salami i wyroby z krwi zwierząt,
54. inne mięso preparowane lub odpady mięsne za wyjątkiem wątróbek gęsich i kaczych oraz wątróbek zwierząt łownych,
55. ekstrakty i wyciągi z mięs i sosy,
56. przetwarzane, preparowane lub konserwowane ryby i ich części z wyjątkiem kawioru i substytutów kawioru, kraby, mięczaki, małże i inne bezkręgowce wodne, z wyjątkiem homarów i ostryg,
57. cukier zarówno z trzciny cukrowej jak i buraków cukrowych, z wyjątkiem cukrów kolorowych i smakowych,
58. inne cukry w stanie stałym, z wyjątkiem cukrów kolorowych i smakowych,
59. melasa,
60. wyroby cukiernicze nie zawierające kakao (np. żelki, galaretki, batony itd.),
61. proszek kakaowy niesłodzony,
62. czekolada i inne wyroby zawierające kakao,
63. ekstrakt słodowy, skrobia, mąka ziemniaczana używane jako pokarm dla dzieci oraz pokarmy dietetyczne zawierające mniej kakao niż 50 % wagi produktu,
64. tapioka, w tym tapioka z mąki ziemniaczanej,
65. produkty z przerobu zbóż, kornfleksy, chrupki, prażony ryż itd.,
66. biszkopty, ciasta, wypieki zawierające i nie zawierające kakao,
67. warzywa, zielenina i owoce preparowane i konserwowane za pomocą octu winnego lub innego,
68. warzywa, zielenina i owoce preparowane i konserwowane inaczej niż za pomocą octu winnego lub innego,
69. owoce konserwowane poprzez mrożenie, zawierające cukier,

70. owoce, pestki, części roślin konserwowane poprzez gotowanie z cukrem,
71. purée owocowe, pasty owocowe, galaretki owocowe, marmolady,
72. owoce, pestki, części roślin konserwowane w inny sposób niż poprzez gotowanie z cukrem,
73. cykoria prażona, prażone substytuty kawy, esencja z kawy i mate, rumianek,
74. mączka z gorczycy,
75. sosy komponowane, przyprawy oraz dodatki do zup, zupy w proszku, zupy warzywne mrożone lub suszone,
76. drożdże naturalne, proszek do pieczenia,
77. dodatki do żywności nie wymienione w innych miejscach,
78. woda i woda mineralna,
79. piwo,
80. ocet winny,
81. ocet spożywczy,
82. mączki i proszki mięsne, odpady mięsne, odpady z ryb, krabów, mięczaków i innych bezkręgowców wodnych, nie nadające się do konsumpcji przez ludzi, ale nadające się dla zwierząt,
83. przetwory z udziałem cukru, pulpa z buraków cukrowych, inne produkty uboczne i odpady z produkcji cukru, odpady z gorzelnii i browarów,
84. ciastka wypiekane na oliwie i oleju, pozostałości z ekstrakcji oliwy i oleju z oliwek,
85. osad winny, fusy pozostające przy produkcji wina,
86. produkty warzywne przeznaczone dla zwierząt nie wymienione gdzie indziej,
87. słodzone lub melasowane pasze dla zwierząt, obrok i inne produkty przeznaczone dla zwierząt z wyłączeniem karmy dla psów w i kotów w sprzedaży detalicznej,
88. tytoń nieprzerobiony lub naturalny, odpady i pozostałości z produkcji,
89. lecytyna,
90. drewno opałowe, odpady drzewne,
91. prąd elektryczny dla użytku domowego, prąd elektryczny i gaz dla przemysłu wydobywczego i innych przedsiębiorstw przemysłowych, w tym poligraficznych itp., gaz metan, gaz w stanie ciekłym przeznaczony bezpośrednio do tankowania, zgodnie z odpowiednimi przepisami,
92. ropa naftowa i olej opałowy używane do produkcji elektryczności, jeśli wytworzona moc przekracza 1kW,
93. produkty naftowe dla rolnictwa i rybactwa śródlądowego,
94. naturalne produkty zdrowotne i ziołowe,
95. nasienie w celach sztucznej inseminacji zwierząt,
96. mineralne i chemiczne dodatki do pasz dla zwierząt, lekarstwa dla ludzi i zwierząt, łącznie z lekami homeopatycznymi,
97. kontrakty artystów dotyczące występów teatralnych itp.,
98. usługi hotelarskie,
99. catering,
100. dostawa energii cieplnej do użytku domowego,
101. przedstawienia teatralne każdego rodzaju, balet, musical, przedstawienia lalkarskie, cyrk itd.
102. usługi telekomunikacyjne świadczone przy użyciu kabin telefonicznych i publicznie dostępnych automatów,
103. subskrypcja płatnych kanałów radiowych i telewizyjnych, przekazywanych za pośrednictwem kabla lub satelity,
104. usługi na rzecz rolnictwa świadczone przy użyciu maszyn rolniczych lub samolotów rolniczych,

105. dostawa metanu do użytku domowego na cele ogrzewania,
106. wynajem domów prywatnych przez przedsiębiorstwa, które je wybudowały na sprzedaż,
107. budowa metra, torowisk tramwajowych oraz specjalnych systemów transportowych, budowa sieci dystrybucji energii słonecznej, elektrowni wiatrowych itp.,
108. materiały, z wyłączeniem półproduktów i surowców, wykorzystywane przy wyżej wskazanych budowach oraz świadczenie usług budowlanych w tym zakresie,
109. transport pasażerów i ich bagażu,
110. znaczki i kolekcje znaczków,
111. usługi związane z administrowaniem komunalnymi zasobami mieszkaniowymi,
112. dzieła sztuki, przedmioty kolekcjonerskie, antyki.

#### 5.3.4 Stawka zerowa

Stawka zerowa oznacza de facto zwolnienie podatkowe z prawem do odliczenia podatku naliczonego w poprzednich fazach obrotu. Tego typu konstrukcja jest normą we wszystkich Państwach Członkowskich w odniesieniu do eksportu. Niektóre jednak kraje, w tym Włochy, stosują dodatkowo stawkę zerową w stosunku do niektórych, ściśle określonych obrotów krajowych. We Włoszech stawka zerowa (poza eksportem) ma charakter zupełnie wyjątkowy i dotyczy sprzedaży na ściśle określonych warunkach pewnych kategorii działek budowlanych, nieprzerobionego złota, odpadów metali kolorowych przez wskazane grupy podatników<sup>52</sup>. Stosowanie takiej konstrukcji jest możliwe na podstawie przepisów przejściowych art. 28 Szóstej Dyrektywy, które dopuszczają wyjątkowo stosowanie stawki zerowej w obrocie krajowym, jeśli regulacja ta w tym zakresie obowiązywała w danym państwie w dniu 1. stycznia 1991 r. i jest w pozostałej części zgodna z prawem wspólnotowym (por. pkt. 5.1).

---

<sup>52</sup> Dechant J., Döpke W., Ficht A., Gabler R., Laux H., Lieser J., Linden R., Weiler H.: *Tabellen und Informationen für den steuerlichen Berater*, DATEV e.G. Nürnberg 2001, s. 145.