Akademia Wychowania Fizycznego im. Jerzego Kukuczki
w Katowicach

Regionalne i lokalne strategie rozwoju turystyki

Materiały i studia

Redakcja naukowa

Stefan Nowak

Katowice 2012

KOMITET WYDAWNICZY

prof. dr hab. Mirosław Ponczek (przewodniczący), prof. dr hab. n. med. Andrzej Małecki, prof. dr hab. Sławomir Mazur, prof. dr hab. Jan Ślężyński, prof. dr hab. Janusz Iskra, dr hab. Władysław Mynarski prof. nadzw., dr hab. Rajmund Tomik prof. nadzw., dr hab. Cezary Kucio prof. nadzw., dr hab. Rafał Gnat prof. nadzw., dr Piotr Halemba, dr Jacek Polechoński

Recenzja

dr hab. Beata Ślusarczyk, prof. P.Cz.

Dofinansowano ze środków
Urzędu Miasta Częstochowy

ISBN 978-83-60841-88-4

Copyright © 2012 by AWF Katowice

Wydawnictwo Akademii Wychowania Fizycznego w Katowicach, 2012
Nakład: 150 egz.

Dystrybutor: Śląska Księgarnia Kultury Fizycznej, ul. Mikołowska 72a, 40-065 Katowice,
e-mail: ksiegarniakulturyfizycznej@wp.pl, tel.: 32 207 51 96 lub 606 785 430

Druk: Gębka J.D. Poligrafia
ul. Pszczyńska 44
44-100 Gliwice

Aleksander Piotr Dolata

Akademia Wychowania Fizycznego im. J. Kukuczki w Katowicach

Stanisław Dolata

Akademia Wychowania Fizycznego im. J. Kukuczki w Katowicach

Opodatkowanie usług turystycznych – wybrane zagadnienia

Taxation of tourist services – selected issues

Abstract: The specificity of economic activities related to tourism is reflected not only in the type of business, its scope and its operating principles but also in terms of its tax base. Presentation of the specifics in terms of taxation is the purpose of the present article. The article on the background of the general principles of business taxation presents specific economic activities in tourism services, focusing primarily on the tax on goods and services and income tax from individuals. Taxation of business in the area of tourism services in the section on tax on goods and services takes into account the specificity of this activity, and has been fully harmonized with the EU regulations. Economic activity in the field of tourism in the Polish tax system is preferred only by the exemption from income tax on individuals in the so-called agro hire dimensions not exceeding 5 rooms.

In conclusion it should be noted that the normalization in Polish tax laws are implementing state policy in the sphere of tourism is treated at par with other areas of economic activity.

Issues contained in the article were presented by the state of the law on 10.01.2012.
Key words: economic activity, tourism, taxes, preferences.

Wprowadzenie[1]

Każda działalność gospodarcza podlega opodatkowaniu w ramach obowiązującego w danym państwie systemu podatkowego. W Polsce przez działalność gospodarczą dla potrzeb podatkowych rozumie się każdą działalność zarobkową.

Tak więc działalnością gospodarczą jest zarobkowa działalność wytwórcza, budowlana, handlowa, usługowa oraz poszukiwanie, rozpoznawanie i wydobywanie kopalin ze złóż, a także działalność zawodowa, wykonywana w sposób zorganizowany i ciągły[2]. Na potrzeby podatkowe do działalności tej zalicza się również dzia-

[1] A.P. Dolata, S. Dolata: *Podatki w gospodarczej działalności związanej ze sportem*. [„Zeszyty Naukowe AWF w Katowicach. Problemy badawcze w sporcie i turystyce"]. Katowice 2012.

[2] *Ustawa z dnia 2 lipca 2004 r. o swobodzie działalności gospodarczej*. Dz.U. 2004, nr 173, poz. 1807 z późn. zm., art. 2.

łalność polegającą na wykonywaniu wolnego zawodu, a także każdą inną działalność zarobkową wykonywaną we własnym imieniu i na własny lub cudzy rachunek, nawet gdy ustawy regulujące problematykę działalności gospodarczej nie zaliczają owej działalności zarobkowej do działalności gospodarczej lub osoby wykonującej taką działalność – do przedsiębiorców[3].

Jeżeli działalność ma charakter gospodarczy, to tak jak każda inna działalność gospodarcza może być prowadzona w formie legalnej i nielegalnej.

Każda z nich rodzi obowiązek podatkowy rozumiany jako nieskonkretyzowana powinność przymusowego świadczenia pieniężnego w związku z zaistnieniem zdarzenia określonego ustawach podatkowych[4]. Pierwsza z nich prowadzi zazwyczaj do przekształcenia obowiązku podatkowego w zobowiązanie podatkowe, czyli zobowiązanie podatnika do zapłacenia na rzecz Skarbu Państwa, województwa, powiatu albo gminy podatku w wysokości, w terminie oraz w miejscu określonych w przepisach prawa podatkowego[5]. Natomiast druga z nich oznacza, iż działalność jest prowadzona w ramach tzw. szarej strefy i stanowi formę nielegalnej ucieczki przed podatkiem, czyli uchylanie się od podatku, polegające na zatajeniu przedmiotu opodatkowania[6].

Zawarte w artykule zagadnienia zostały przedstawione według stanu prawnego na 1.10.2012 r.

Pojęcie działalności turystycznej

Gospodarcza działalność związana z turystyką różni się od powszechnie występujących działalności gospodarczych. Obejmuje ona dwie różniące się od siebie części, a mianowicie polegającą na świadczeniu usług turystycznych w formie pośrednictwa oraz na świadczeniu tych usług w ramach własnych lub świadczenia ich w układzie mieszanym, tj. część usługi ma charakter pośrednictwa, a część realizowana jest we własnym zakresie.

Usługi turystyczne to usługi przewodnickie, usługi hotelarskie oraz wszystkie inne usługi świadczone turystom lub odwiedzającym. Do usług turystycznych zalicza się w szczególności[7]:

- działalność gospodarczą w zakresie organizowania imprez turystycznych oraz pośredniczenia na zlecenie klientów w zawieraniu umów o świadczenie usług turystycznych;
- usługi przewodnickie i pilotowanie wycieczek;
- usługi hotelarskie.

---

[3] *Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa*. Dz.U. 1997, nr 137, poz. 926 z późn. zm., art. 3 ust. 9.

[4] Ibidem, art. 4.

[5] Ibidem, art. 5.

[6] S. Dolata: *Podstawy wiedzy o polskim systemie podatkowym.* Wyd. 2. Warszawa: Wolters Kuwer – Polska Spółka z o.o., 2011, s. 50.

[7] *Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. o usługach turystycznych*. Dz.U. 2004, nr 233, poz. 2268 z późn. zm.

Do usług tych zaliczyć należy także usługi w zakresie wyżywienia (które mogą być świadczone w ramach usług hotelarskich) i usługi transportowe[8].

Zgodnie z Polską Klasyfikacją Działalności gospodarczej[9] w Sekcji N – „Działalność w zakresie usług administrowania i działalność wspierająca", w dziale 79 – „działalność organizatorów turystyki, pośredników i agentów turystycznych oraz pozostała działalność usługowa w zakresie rezerwacji i działalności z nią związane", do którego zalicza się:

– działalność agentów i pośredników turystycznych oraz organizatorów turystyki;
– pozostałą działalność usługową w zakresie rezerwacji i działalności z nią związane.

Pozostałe rodzaje usług wymienione zostały w **Sekcji I – „Działalność związana z zakwaterowaniem i usługami gastronomicznymi"**, w dziale **55 – „Zakwaterowanie"**, do którego zalicza się:

– hotele i podobne obiekty zakwaterowania,
– obiekty noclegowe turystyczne i miejsca krótkotrwałego zakwaterowania,
– pola kempingowe (włączając pola dla pojazdów kempingowych) i pola namiotowe,
– pozostałe zakwaterowanie.

W dziale 56 – „Działalność usługowa związana z wyżywieniem":

– restauracje i pozostałe placówki gastronomiczne,
– przygotowywanie żywności dla odbiorców zewnętrznych,
– przygotowywanie i podawanie napojów.

W Sekcji H – „Transport i gospodarka magazynowa", w dziale 49 – „Transport lądowy oraz transport rurociągowy":

– transport kolejowy pasażerski międzymiastowy,
– pozostały transport lądowy pasażerski.

W dziale 50 – „Transport wodny":

– transport morski i przybrzeżny pasażerski,
– transport wodny śródlądowy pasażerski.

W dziale 51 – „Transport lotniczy":

– transport lotniczy pasażerski,
– transport lądowy pasażerski, miejski i podmiejski.

Specyfika działalności gospodarczej związanej z turystyką znajduje odzwierciedlenie nie tylko w rodzaju działalności, jej zakresie i zasadach jej prowadzenia, ale również w zasadach jej opodatkowania. Przedstawienie specyfiki w zasadach opodatkowania jest celem prezentowanego artykułu, gdyż jest ona wyrazem preferowa-

---

[8] *Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. o usługach turystycznych* nie wyodrębnia tych usług jako samodzielnej działalności usługowej w zakresie turystyki, ale jako element składowy innych usług.

[9] *Rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 24 grudnia 2007 r. w sprawie Polskiej Klasyfikacji Działalności (PKD).* Dz.U. 2007, nr 251, poz. 1885 z późn. zm.

nia lub dyskryminacji podatkowej określonych rodzajów działalności gospodarczej[10].

Ogólne zasady opodatkowania działalności gospodarczej[11]

W polskim systemie podatkowym podstawowym obciążeniem podatkowym dla podmiotów prowadzących działalność gospodarczą są: podatek od towarów i usług oraz podatek dochodowy od osób prawnych lub podatek dochodowy od osób fizycznych albo zryczałtowany podatek dochodowy od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne[12]. Te podatki odgrywają w działalności gospodarczej największą rolę, nie stanowią jednak jedynego obciążenia tej grupy podatników. Poza nimi działalność gospodarczą obciążają podatek od nieruchomości, podatek od środków transportowych i podatek od czynności cywilnoprawnych[13].

Te dwie grupy podatków różnią się w sposób zasadniczy między sobą.

Należący do pierwszej grupy podatek od towarów i usług to podatek z grupy podatków obrotowych (od wydatków). Podatek ten jest elementem ceny sprzedawanego (więc i kupowanego) towaru lub usługi, a w konsekwencji bezpośrednio obciąża kupującego. Niemniej rozliczenie zobowiązania z tego podatku spada na sprzedającego, który jest jego beneficjentem (pobrał lub pobierze go w momencie otrzymania zapłaty za sprzedany towar lub usługę). Jednak zobowiązanie podatkowe z tego tytułu nie stanowi równowartości podatku zawartego w cenie, a jedynie różnicy pomiędzy nim a tym podatkiem, który obciążył wcześniej sprzedającego w związku z zakupem towarów oraz usług niezbędnych do wytworzenia sprzedanego towaru lub usługi[14].

Do pierwszej grupy należą także podatki dochodowe: podatek dochodowy od osób prawnych, podatek dochodowy od osób fizycznych oraz zryczałtowany podatek dochodowy od niektórych przychodów osób fizycznych. Przy czym o tym, który z tych podatków obciąża daną działalność gospodarczą, zależy od formy prawnej, w jakiej jest ona prowadzona, a więc czy podmiot ją prowadzący jest osobą prawną czy osobą fizyczną, a w przypadku osób fizycznych – od wielkości osiąganych przychodów i wyboru danej formy opodatkowania. Forma prawna decyduje nie tylko o rodzaju podatku dochodowego, ale również o możliwości korzystania ze zwolnienia z niego. Podatki te obciążają wynik finansowy podmiotów gospodar-

---

[10] S. Dolata: *Ochrona obywateli Unii Europejskiej przed dyskryminacją podatkową*. W: *Status prawny obywatela Unii Europejskiej*. Red S. Grochalski. Dąbrowa Górnicza: Wydawnictwo WSB, 2011, s. 91.

[11] A.P. Dolata, S. Dolata: *Podatki w gospodarczej działalności…*

[12] Podatki dochodowe poza wymienionymi formami mogą przybrać formę podatku tonażowego (zarówno w odniesieniu do osób prawnych, jak i do osób fizycznych).

[13] Niektóre podmioty gospodarcze są ponadto obciążane podatkiem akcyzowym, podatkiem od gier, podatkiem rolnym, podatkiem leśnym czy też podatkiem od wydobywania niektórych kopalin.

[14] Zobowiązanie to ustala się – w związku z obowiązywaniem w polskim systemie finansowym przedsiębiorstw zasady memoriałowej – jako różnicę pomiędzy podatkiem należnym a naliczonym.

czych, a więc obciążają wygenerowany zysk brutto, a w określonych sytuacjach powiększają wygenerowaną stratę brutto.

Druga grupa podatków ma charakter kosztowy. Podatki te obciążają koszty działalności, wpływając na poziom wyniku finansowego brutto, a poprzez to, iż zaliczane są również do kosztów uzyskania przychodu, obniżają dochód, a tym samym wpływają na poziom zobowiązania podatkowego z tytułu podatku dochodowego.

Specyfika opodatkowania gospodarczej działalności związanej turystyką

Jeżeli prawdziwym jest twierdzenie, iż gospodarcza działalność w zakresie turystyki różni się od innych działalności gospodarczych, to winno to znaleźć odzwierciedlenie w polskim prawie podatkowym, a przede wszystkim w ustawach podatkowych. Najprostszą weryfikacją tego stwierdzenia jest sprawdzenie, czy w tekstach ustaw, z których wynikają obowiązki, a w konsekwencji zobowiązania podatkowe, ta działalność została bezpośrednio lub pośrednio imiennie określona, nazwana. Podążając za tą myślą, dokonaliśmy przeglądu ustaw podatkowych oraz ustaw z nimi związanych w zakresie będącym przedmiotem artykułu.

W ustawie o podatku od towarów i usług gospodarcza działalność w zakresie turystyki, a dokładniej: w zakresie świadczenia usług turystycznych, jest uwzględniona bezpośrednio w dziale XII, w odrębnym trzecim rozdziale zatytułowanym *Szczególne procedury przy świadczeniu usług turystycznych*, zawierającym jeden artykuł o dziesięciu ustępach[15].

Ustawa o podatku od towarów i usług wprowadza podział świadczonych usług w zakresie turystyki na:

– usługi własne, tj. wykonywane we własnym zakresie przez podatnika świadczenia dla bezpośredniej korzyści turysty[16],
– usługi obce, tj. nabywane przez podatnika od innych podatników dla bezpośredniej korzyści turysty.

Każdy z tych rodzajów usług jest opodatkowany na odrębnych zasadach.

Usługi własne opodatkowane są na zasadach ogólnych. W tym przypadku podstawę opodatkowania stanowi obrót rozumiany jako kwota należna z tytułu sprzeda-

[15] *Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług*. Dz.U. 2011, nr 177, poz. 1054 z późn. zm., art. 119, ust. 1 – 10.

[16] Do kategorii „usług własnych" zaliczyć należy usługi świadczone dla bezpośredniej korzyści stanowiące składnik świadczonej usługi turystyki, a w szczególności transport, zakwaterowanie, wyżywienie, ubezpieczenie. Przykładowo będzie do tej kategorii przynależeć transport dokonany za pomocą autokaru lub też zakwaterowanie w hotelu będącym własnością podatnika. Wskazać wypada, iż jako usługi własne należy traktować również usługi zakupione od osób niebędących podatnikami podatku od towarów i usług. A. Bartosiewicz, C. Kubacki: *Komentarz do art. 119 U.p.t.u*. W: A. Bartosiewicz, C. Kubacki: *VAT. Komentarz*. Kraków: Zakamycze, 2004.

ży, pomniejszona o kwotę należnego podatku[17]; zobowiązanie podatkowe ustala się jako różnicę pomiędzy podatkiem należnym a podatkiem naliczonym[18].

Natomiast wykonywanie usług obcych opodatkowanie jest na zasadzie marży. W tym przypadku podstawę opodatkowania stanowi kwota marży pomniejszona o kwotę należnego podatku, a zobowiązanie podatkowe stanowi podatek należny. Przez marżę rozumie się różnicę między kwotą należności, którą ma zapłacić nabywca usługi, a ceną nabycia przez podatnika towarów i usług od innych podatników dla bezpośredniej korzyści turysty. Oznacza to, że podatnikom tym nie przysługuje prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwoty podatku naliczonego od towarów i usług nabytych dla bezpośredniej korzyści turysty[19].

Opodatkowanie na zasadzie marży stosuje się bez względu na to, kto nabywa usługę turystyki, w przypadku, gdy podatnik:

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

W przypadku, gdy przy świadczeniu usługi turystyki podatnik oprócz usług nabywanych od innych podatników dla bezpośredniej korzyści turysty część świadczeń w ramach tej usługi wykonuje we własnym zakresie (usługi własne), podstawę opodatkowania ustala się odrębnie dla usług własnych i odrębnie w odniesieniu do usług nabytych od innych podatników dla bezpośredniej korzyści turysty. W takim przypadku podatnik obowiązany jest do wykazania w prowadzonej ewidencji, jaka część należności za usługę przypada na usługi nabyte od innych podatników dla bezpośredniej korzyści turysty, a jaka na usługi własne[20].

Usługi obce w zakresie turystyki podlegają opodatkowaniu stawką podatku w wysokości 23%, a usługi własne są opodatkowane stawką właściwą dla czynności, których dotyczą.

Jeżeli jednak usługi nabywane od innych podatników dla bezpośredniej korzyści turysty są świadczone poza terytorium Unii Europejskiej, to podlegają opodatkowaniu stawką w wysokości 0%, a jeżeli usługi te są świadczone zarówno na terytorium Unii Europejskiej, jak i poza nim, to usługi turystyki podlegają opodatkowaniu stawką podatku w wysokości 0% tylko w części, która dotyczy usług świadczonych poza terytorium Unii Europejskiej. Ponadto należy zwrócić uwagę, iż opodatkowanie usług turystycznych stawką 0% jest możliwe jedynie wtedy, gdy podatnik posiada dokumenty potwierdzające świadczenie tych usług poza terytorium Unii Europejskiej[21].

---

[17] Podatek należny – suma kwot podatku określonych w fakturach wystawionych przez podatnika, podatek naliczony – suma kwot podatku określonych w fakturach otrzymanych przez podatnika. *Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług*. Dz.U. 2011, nr 177, poz. 1054 z późn. zm., art. 119 ust. 5, art. 29 ust. 1.

[18] Ibidem, art. 86 ust. 1.

[19] Ibidem, art. 119, ust. 1, 4.

[20] Ibidem, art. 119, ust. 5.

[21] Ibidem, art. 41 ust.1, art. 119, ust. 6 i 7.

Opodatkowanie usług turystycznych na zasadzie marży wymaga więc od podatników prowadzenia szczegółowej ewidencji poszczególnych zakupów i bieżącego ich kwalifikowania ich do usług własnych bądź obcych.

Podatnicy zaliczani do grupy drobnych przedsiębiorców, u których wartość sprzedaży w roku poprzedzającym rok podatkowy nie przekroczyła łącznie kwoty 150 000 zł, są zwolnieni z podatku od towarów i usług. Zwolnienie to obejmuje także świadczących usługi turystyczne. Podatnicy mogą zrezygnować z tego zwolnienia i stać się płatnikami podatku pod warunkiem pisemnego zawiadomienia o tym zamiarze naczelnika urzędu skarbowego przed początkiem miesiąca, w którym rezygnują ze zwolnienia. Zwolnienie to traci moc w momencie przekroczenia kwoty 150 000 zł[22].

Z podatku od towarów i usług zwolniony jest import niewielkich próbek towarów wytwarzanych na terytorium państwa nie będącego członkiem Unii Europejskiej, jeżeli łącznie spełniają następujące warunki:

- są bezpłatnie przywożone z terytorium państwa trzeciego lub są uzyskiwane na imprezach sportowych z towarów przywiezionych z terytorium państwa trzeciego,
- są przeznaczone wyłącznie do bezpłatnego rozdania,
- mogą być używane wyłącznie w celu reklamy i mają niewielką wartość jednostkową,
- ich wartość i ilość, biorąc pod uwagę liczbę zwiedzających i wystawców, pozostaje w odpowiednich proporcjach do charakteru imprezy,
- nie nadają się do obrotu handlowego i, jeżeli ich charakter na to pozwala, znajdują się w opakowaniach zawierających mniejszą ilość towaru niż najmniejsze opakowania takiego towaru znajdujące się w obrocie handlowym.

Zwolnienie to stosuje się pod warunkiem, że towary te są przeznaczone na wystawy lub imprezy organizowane w związku z działalnością związków turystycznych. W przypadku niekonfekcjonowanych próbek środków spożywczych i napojów podlegają one zwolnieniu, jeżeli są bezpłatnie konsumowane na imprezach organizowanych w związku z działalnością związków turystycznych[23]. Zwolnienie od podatku tego importu nie obejmuje napojów alkoholowych, tytoniu i wyrobów tytoniowych oraz paliw stałych, ciekłych i gazowych[24].

Zwolniony od podatku od towarów i usług jest również import folderów, broszur, książek, czasopism, przewodników, oprawionych lub nieoprawionych plakatów, nieoprawionych fotografii i powiększeń fotograficznych, ilustrowanych lub nieilustrowanych map geograficznych, ilustrowanych kalendarzy, których głównym celem jest zachęcanie do wyjazdów zagranicznych, w szczególności do uczestnictwa w spotkaniach lub imprezach o charakterze turystycznym, pod warunkiem, że towa-

---

[22] Ibidem, art. 113.

[23] Niekonfekcjonowane próbki środków spożywczych i napojów – nie porcjowane lub nie pakowane gotowe wyroby.

[24] *Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług*. Dz.U. 2011, nr 177, poz. 1054 z późn. zm., art. 70.

ry te są przeznaczone do bezpłatnego rozdania, nie zawierają więcej niż 25% powierzchni prywatnej reklamy i mają charakter materiałów promocyjnych[25].

W ustawie o podatku dochodowym od osób prawnych gospodarcza działalność w zakresie turystyki w zasadzie nie jest uwzględniona, jeżeli nie liczyć zapisu o tym, iż uznaje się za koszty uzyskania przychodów składki osób prawnych na rzecz Polskiej Organizacji Turystycznej, do której przynależność podatnika nie jest obowiązkowa, w wysokości 0,05% przychodu uzyskanego z działalności gospodarczej w dziedzinie turystyki w roku podatkowym, w którym wpłata jest dokonywana[26].

Tak, więc działalność turystyczna osób prawnych opodatkowana jest na zasadach ogólnych. Należy podkreślić, iż na zasadach ogólnych właściwych dla dochodów z najmu i dzierżawy opodatkowane są również dochody z umów timeshare określonych w ustawie o timeshare[27].

Działalność turystyczna osób fizycznych opodatkowana jest na zasadach ogólnych. Jednak ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych uwzględnia w pewnym zakresie specyfikę tego rodzaju działalności gospodarczej. Działalność taka, jeżeli jest prowadzona przez osoby fizyczne będące rolnikami, jest zwolniona z opodatkowania[28].

Wyjściowy warunek uzyskania tego zwolnienia stanowi prowadzenie działalności agroturystycznej, której przedmiotem jest wynajem pokoi gościnnych oraz żywienie gości korzystających z tych pokoi.

Ponadto rolnik, aby mógł skorzystać z tego zwolnienia, winien spełnić następujące warunki:

- liczba wynajmowanych pokoi nie może przekraczać pięciu,
- wynajmowane pokoje muszą znajdować się w budynku mieszkalnym,
- budynki mieszkalne muszą należeć do gospodarstwa rolnego[29],
- budynki mieszkalne, w których wynajmowane są pokoje, są położone na terenach wiejskich[30],
- pokoje wynajmowane są osobom przebywającym na wypoczynku.

Niespełniający tych warunków podlegają opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób fizycznych na ogólnych zasadach, które dotyczą wszystkich prowadzących działalność gospodarczą niezależnie od jej rodzaju.

---

[25] Ibidem, art. 73.

[26] *Ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych oraz o zmianie niektórych ustaw regulujących zasady opodatkowania*. Dz.U. 1997, nr 74, poz. 397 z późn. zm., art. 16 ust. 1 pkt 16; *Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 7 marca 2000 r. w sprawie określenia maksymalnej wysokości wpłat na rzecz Polskiej Organizacji Turystycznej, uznawanej za koszt uzyskania przychodów*. Dz.U. 2000, nr 17 poz. 217, § 1.

[27] *Ustawa z dnia 16 września 2011 r. o timeshare*. Dz.U. 2011, nr 230, poz. 1370.

[28] *Ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych*. Dz.U. 2012, nr 361, poz. z późn. zm., art. 21, ust. 1 pkt 43.

[29] Gospodarstwem rolnym jest obszar gruntów o łącznej powierzchni przekraczającej 1 ha lub 1 ha przeliczeniowy, stanowiący własność lub znajdujący się w posiadaniu osoby fizycznej, osoby prawnej albo jednostki organizacyjnej, w tym spółki nieposiadającej osobowości prawnej (Ustawa 1984, art. 2).

[30] Tak, więc nie maja prawa do korzystania ze zwolnienia rolnicy posiadający gospodarstwa rolne na terenach miejskich.

Na zasadach ogólnych właściwych dla dochodów z najmu i dzierżawy opodatkowane są również dochody przedsiębiorców będących osobami fizycznymi z umów timeshare określonych w ustawie o timeshare[31]. Dochody z tego tytułu nie mogą zostać opodatkowane na zasadach określonych w ustawie o ryczałtowym podatku dochodowym od niektórych przychodów osób fizycznych.

Podobnie jak w przypadku płatników podatku dochodowego od osób prawnych podatnicy podatku dochodowego od osób fizycznych prowadzący działalność w dziedzinie turystyki mogą zaliczyć do kosztów uzyskania przychodów składki na rzecz Polskiej Organizacji Turystycznej, do której przynależność podatnika nie jest obowiązkowa, w wysokości 0,05% przychodu uzyskanego z działalności gospodarczej w dziedzinie turystyki w roku podatkowym, w którym wpłata jest dokonywana[32].

Ustawa o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osób fizycznych dopuszcza opodatkowanie w formie ryczałtu od uzyskanych przychodów z niektórych usług agroturystycznych świadczonych przez[33]:

- agentów i pośredników turystycznych w zakresie rezerwacji biletów (PKWiU 79.11.1),
- agentów i pośredników turystycznych w zakresie rezerwacji zakwaterowania, rejsów wycieczkowych i wycieczek zorganizowanych (PKWiU 79.11.2),
- organizatorów turystyki (PKWiU 79.12.1),
- pilotów wycieczek i przewodników turystycznych (PKWiU 79.90.20.0),

oraz usług:

- związanych z promowaniem turystyki (PKWiU 79.90.11.0),
- w zakresie informacji turystycznej (PKWiU 79.90.12.0),
- w zakresie rezerwacji nieruchomości będących we współwłasności (PKWiU 79.90.31.0).

Jednak ze względu na stawkę ryczałtu w wysokości 17% możliwość ta jest nieatrakcyjna[34].

Warunkiem korzystania z opodatkowania w formie ryczałtu jest nieprzekroczenie w roku poprzedzającym rok podatkowy przychodów w wysokości 15 000 euro[35]:

- z działalności prowadzonej samodzielnie,

---

[31] *Ustawa z dnia 16 września 2011 r. o timeshare*. Dz.U. 2011, nr 230, poz. 1370.

[32] *Ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych*. Dz.U. 2012, nr 361, poz. z późn. zm., art. 23 ust. 1 pkt 30; *Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 7 marca 2000 r. w sprawie określenia maksymalnej wysokości wpłat na rzecz Polskiej Organizacji Turystycznej, uznawanej za koszt uzyskania przychodów*. Dz.U. 2000, nr 17 poz. 217, § 1.

[33] *Ustawa z dnia 20 listopada 1998 r. o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne*. Dz.U. 1998, nr 144, poz. 930 z późn. zm., art. 12 ust. 1 pkt 2.

[34] Opodatkowanie na zasadach ryczałtu naliczane jest od uzyskanego przychodu, a na zasadach ogólnych – od dochodu stanowiącego różnicę pomiędzy przychodem a kosztami uzyskania przychodu. Stawka podatku w pierwszym przypadku wynosi 17%, w drugim – 18%, a dopiero po przekroczeniu 82 528 zł od nadwyżki 32%. Tak więc w większości przypadków opodatkowanie w formie ryczałtu jest mniej korzystne.

[35] *Ustawa z dnia 20 listopada 1998 r. o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne*. Dz.U. 1998, nr 144, poz. 930 z późn. zm., art. 6 ust. 4.

– wyłącznie z działalności prowadzonej w ramach spółki cywilnej osób fizycznych i spółki jawnej osób fizycznych przez wszystkich wspólników łącznie.

Z tej formy opodatkowania mogą również korzystać podatnicy, którzy rozpoczną w roku podatkowym działalność gospodarczą, bez względu na wysokość uzyskiwanych przychodów, jednak pod warunkiem, iż nie korzystają z opodatkowania w formie karty podatkowej.

Ustawa o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osób fizycznych dopuszcza opodatkowanie w formie karty podatkowej kwaterodawców, w tym rolników. Ta forma opodatkowania polega na comiesięcznym wpłacaniu stałej kwoty podatku, niezależnie od wysokości osiągniętego przychodu[36].

Możliwość opodatkowania w formie karty podatkowej dotyczy m.in.:

– osób świadczących usługi hotelarskie polegające na wynajmie pokoi gościnnych, domków turystycznych i wydawania z tym związanych posiłków, jeżeli liczba pokoi nie przekracza 12,
– gastronomicznej bez sprzedaży napojów o zawartości powyżej 1,5% alkoholu,
– wydawania posiłków domowych.

Ustawa o podatkach i opłatach lokalnych w części dotyczącej podatku od nieruchomości nie uznaje za działalność gospodarczą wynajmu pokoi gościnnych w zakresie zwolnionym od podatku dochodowego od osób fizycznych, a tym samym zwalnia z podatku od nieruchomości te pokoje[37]. Ponadto rady gmin mogą zróżnicować stawki podatku od nieruchomości oraz wprowadzić inne zwolnienia przedmiotowe, a także wprowadzić zwolnienia od podatku stanowiące regionalną pomoc inwestycyjną. Ulgi te, jak i zwolnienia mogą dotyczyć działalności turystycznej[38].

Ustawa o podatku od czynności cywilnoprawnych nie przewiduje specjalnych regulacji dotyczących gospodarczej działalność w zakresie turystyki. Tak więc czynności cywilnoprawne dotyczące gospodarczej działalności w zakresie turystyki podlegają opodatkowaniu na zasadach ogólnych[39].

Podsumowanie

Postawiona teza, iż specyfika działalności gospodarczej związanej z turystyką znajduje odzwierciedlenie nie tylko w rodzaju działalności, jej zakresie i zasadach jej prowadzenia, ale również w zasadach jej opodatkowania, znalazła potwierdzenie w przeprowadzonej analizie obowiązującego w Polsce prawa podatkowego.

W polskim systemie podatkowym uwzględniona jest specyfika działalności gospodarczej w zakresie turystyki.

---

[36] Ibidem, art.23 ust.1a.

[37] *Ustawa z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych*. Dz.U. 2010, nr 95, poz. 613 z późn. zm., art. 1a ust. 2, art. 7.

[38] Ibidem, art. 5 ust. 2 i 3.

[39] *Ustawa z dnia 9 września 2000 r. o podatku od czynności cywilnoprawnych*. Dz.U. 2010, nr 101, poz. 649 z późn. zm.

Opodatkowanie działalności gospodarczej w zakresie usług turystycznych w części dotyczącej podatku od towarów i usług uwzględnia specyfikę tej działalności oraz zostało w pełni zharmonizowane z regulacjami Unii Europejskiej[40].

Gospodarcza działalność w zakresie turystyki w polskim systemie podatkowym preferowana jest przede wszystkim poprzez zwolnienie z podatku dochodowego od osób fizycznych dochodów z agroturystyki świadczonej w wymiarach nieprzekraczających wynajmu 5 pokoi oraz z podatku od nieruchomości umożliwiających osiągnięcie tych dochodów.

Ta forma preferencji ma na celu rozwój turystyki w terenach wiejskich, a poprzez to m.in. przeciwdziałanie wyludnieniu wsi, wzrost dochodów ludności wiejskiej oraz wzrost atrakcyjności obszarów wiejskich.

Ogólne zasady opodatkowania działalności gospodarczej stwarzają szanse na bodźcowe wykorzystanie systemu podatkowego do rozwoju turystki, a w konsekwencji usług turystycznych.

Należy stwierdzić, iż unormowania zawarte w polskim prawie podatkowym stanowią realizację polityki państwa w sferze turystyki traktowanej na równi z innymi dziedzinami działalności gospodarczej.

Bibliografia

Bartosiewicz A., Kubacki C.: *Komentarz do art. 119 U.p.t.u.* W: A. Bartosiewicz, C. Kubacki: *VAT. Komentarz*. Kraków: Zakamycze, 2004.

Dolata A.P., Dolata S.: *Podatki w gospodarczej działalności związanej ze sportem*. [„Zeszyty Naukowe AWF w Katowicach. Problemy badawcze w sporcie i turystyce"]. Katowice 2012.

Dolata S.: *Ochrona obywateli Unii Europejskiej przed dyskryminacją podatkową*. W: *Status prawny obywatela Unii Europejskiej*. Red S. Grochalski. Dąbrowa Górnicza: Wydawnictwo WSB, 2011.

Dolata S.: *Podstawy wiedzy o polskim systemie podatkowym*. Wyd. 2. Warszawa: Wolters Kuwer – Polska Spółka z o.o., 2011.

Dyrektywa 2006/112/WE RADY z dnia 28.11.2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej. Dz.Urz. UE 2006, L347 L.

Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 7 marca 2000 r. w sprawie określenia maksymalnej wysokości wpłat na rzecz Polskiej Organizacji Turystycznej, uznawanej za koszt uzyskania przychodów. Dz.U. 2000, nr 17 poz. 217.

Rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 24 grudnia 2007 r. w sprawie Polskiej Klasyfikacji Działalności (PKD). Dz.U. 2007, nr 251, poz. 1885 z późn. zm.

Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług. Dz.U. 2011, nr 177, poz. 1054 z późn. zm.

Ustawa z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych. Dz.U. 2010, nr 95, poz. 613 z późn. zm.

Ustawa z dnia 15 listopada 1984 r. o podatku rolnym. Dz.U. 2006, nr 136, poz. 969 z późn. zm.

[40] *Dyrektywa 2006/112/WE RADY z dnia 28.11.2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej*. Dz.Urz. UE 2006, L347 L, art. 306–310.

Ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych oraz o zmianie niektórych ustaw regulujących zasady opodatkowania. Dz.U. 1997, nr 74, poz. 397 z późn. zm.

Ustawa z dnia 16 września 2011 r. o timeshare. Dz.U. 2011, nr 230, poz. 1370.

Ustawa z dnia 2 lipca 2004 r. o swobodzie działalności gospodarczej. Dz.U. 2004, nr 173, poz. 1807 z późn. zm.

Ustawa z dnia 20 listopada 1998 r. o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne. Dz.U. 1998, nr 144, poz. 930 z późn. zm.

Ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych. Dz.U. 2012, nr 361, poz. z późn. zm.

Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa. Dz.U. 1997, nr 137, poz. 926 z późn. zm.

Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. o usługach turystycznych. Dz.U. 2004, nr 233, poz. 2268 z późn. zm.

Ustawa z dnia 9 września 2000 r. o podatku od czynności cywilnoprawnych. Dz.U. 2010, nr 101, poz. 649 z późn. zm.