



Minister Finansów i Gospodarki

Warszawa, 14 stycznia 2026 roku

Sprawa: apel o pilne podjęcie prac legislacyjnych nad zmianami prawnymi dotyczącymi regulacji sektora turystycznego oraz propozycja aktywnego włączenia organizacji branżowych w przebieg tych prac
Znak sprawy: PT2.056.3.2025
Kontakt: Kancelaria MF
tel.: +48 22 694 55 55
e-mail: kancelaria@mf.gov.pl

[REDACTED]

Zawiadomienie o sposobie załatwienia petycji

[REDACTED]

odpowiadając na [REDACTED] petycję z 10 października 2025 r. w sprawie podjęcia prac legislacyjnych nad zmianami prawnymi dotyczącymi regulacji sektora turystycznego, odnosząc się do poszczególnych postulatów zawartych w petycji uprzejmie informuję:

Ad. 1. VAT-marża przy zaliczkach za imprezy turystyczne

W przypadku usług turystyki opodatkowanych według szczególnej procedury, o której mowa w art. 119 ustawy o VAT, stosowane są ogólne zasady dotyczące powstania obowiązku podatkowego. Stosownie do art. 19a ust. 1 ustawy o VAT¹, obowiązek podatkowy powstaje z chwilą wykonania usługi. Jeśli przed wykonaniem usługi turystyki zostanie uiszczona całość lub część należnej zapłaty obowiązek podatkowy powstanie z chwilą jej otrzymania - w części otrzymanej zapłaty (art. 19a ust. 8 ustawy o VAT).

¹ Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz. U. z 2025 r. poz. 775, z późn. zm.).

Przy wykonywaniu usług turystyki podstawą opodatkowania jest kwota marży, tj. różnica między kwotą, którą ma zapłacić nabywca usługi, a faktycznymi kosztami poniesionymi przez podatnika z tytułu nabycia towarów i usług od innych podatników dla bezpośredniej korzyści turysty, pomniejszona o kwotę należnego podatku (art. 119 ust. 1 i 2 ustawy o VAT).

W przypadku otrzymania części lub całości zapłaty przed wykonaniem usługi turystyki podatnik powinien obliczyć kwotę podatku od otrzymanej zaliczki przy uwzględnieniu, że podstawą opodatkowania w tym przypadku jest również marża.

Kwestia obowiązku podatkowego od zaliczek pobranych przez biuro podróży podlegające procedurze marży rozstrzygnięta została przez Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej (TSUE). W wyroku w sprawie C-422/17 Skarpa Travel Sp. z o. o. TSUE orzekł:

„Artykuły 65 i 306–310 dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej, zmienionej dyrektywą Rady 2010/45/UE z dnia 13 lipca 2010 r., należy interpretować w ten sposób, że w przypadku gdy biuro podróży, podlegające procedurze szczególnej przewidzianej w tych art. 306–310, pobiera zaliczkę na poczet zapłaty za usługi turystyczne, które będzie świadczyć turyście, podatek od wartości dodanej (VAT) jest wymagalny, zgodnie z owym art. 65, w chwili otrzymania wspomnianej zaliczki, pod warunkiem że w chwili tej świadczone usługi turystyczne są precyzyjnie określone.

Artykuł 308 dyrektywy 2006/112, zmienionej dyrektywą 2010/45, należy interpretować w ten sposób, że marża biura podróży, a w konsekwencji podstawa opodatkowania, stanowi różnicę między całkowitą kwotą, z wyłączeniem podatku od wartości dodanej (VAT), do zapłaty przez turystę a faktycznymi kosztami poniesionymi przez biuro podróży na poprzednim etapie obrotu z tytułu dostaw towarów i usług świadczonych przez innych podatników, w przypadku gdy transakcje te służą bezpośredniej korzyści turysty. Jeżeli kwota zaliczki jest równa całkowitej cenie usługi turystycznej lub istotnej części tej ceny, a biuro podróży nie poniosło jeszcze żadnych faktycznych kosztów lub tylko ograniczoną część całkowitych kosztów tej konkretnej usługi, lub jeżeli faktyczne koszty konkretnej podróży poniesione przez biuro podróży nie mogą być ustalone w chwili wpłaty zaliczki, marża zysku może być ustalona na podstawie oszacowania faktycznych kosztów całkowitych, jakie biuro to ostatecznie poniesie. W celu dokonania takiego oszacowania biuro podróży powinno uwzględnić, w stosownych przypadkach, koszty dotychczas faktycznie poniesione w momencie wpłaty zaliczki. Dla celów obliczenia marży od całkowitej ceny podróży należy odjąć szacowane faktyczne koszty całkowite, a podstawa opodatkowania VAT podlegającego zapłacie w związku z wpłatą zaliczki jest obliczana poprzez pomnożenie kwoty tej zaliczki przez procent, jaki stanowi określona w ten sposób przewidywalna marża zysku w całkowitej cenie podróży.”

Biorąc pod uwagę powyższe, postulat wprowadzenia do ustawy o VAT regulacji wskazującej, że w przypadku usług turystyki opodatkowanych metodą marży, a więc również w odniesieniu do otrzymanych zaliczek, obowiązek podatkowy powstaje dopiero po wykonaniu całej usługi, jest nieuzasadniony. W związku z tym, że proponowane rozwiązanie nie ma podstaw w prawie unijnym w zakresie podatku VAT, nie jest możliwe jego wprowadzenie.

Ad. 2. Analiza problematyki JPK_VAT z deklaracją

Zgodnie z przepisami rozporządzenia w sprawie szczegółowego zakresu danych zawartych w deklaracjach podatkowych i w ewidencji w zakresie podatku od towarów i usług² w przypadku udokumentowania sprzedaży fakturą, z wartościami sprzedaży brutto dostaw towarów lub świadczenia usług opodatkowanych na zasadach marży, poza danymi określonymi w § 10 ust. 2 pkt 1 tego rozporządzenia, w polach właściwych dla sprzedaży według odpowiednich stawek podatku należy wykazywać poszczególne podstawy opodatkowania, tj.: marże pomniejszone o podatek należny (w tym również marże ujemne) i podatek należny od poszczególnych marż (przy marży ujemnej podatek wynosi „0.00”), z oznaczeniem MR_T.

Jeżeli podatek jest obliczany od sumy marż uzyskanych przy poszczególnych usługach turystyki zgodnie z art. 119 ustawy o VAT świadczonych w danym okresie rozliczeniowym, podstawa opodatkowania za dany okres rozliczeniowy jest równa sumie poszczególnych wartości marż (dodatnich i ujemnych) pomniejszonej o podatek należny od tej sumy, natomiast podatek należny za dany okres rozliczeniowy nie stanowi sumy poszczególnych wysokości podatku, lecz powinien być obliczony od sumy poszczególnych wartości marż.

W przypadku, gdy tak ustalona podstawa opodatkowania za dany okres rozliczeniowy jest wartością ujemną, nie ma możliwości wykazania ujemnego podatku należnego (przy marży ujemnej podatek wynosi „0.00”).

Sprzedaż ewidencjonowaną przy użyciu kasy rejestrującej oraz sprzedaż nieudokumentowaną fakturami i nieobjętą obowiązkiem prowadzenia ewidencji sprzedaży przy użyciu kasy rejestrującej należy wykazać w ewidencji w wysokościach zbiorczych w podziale na stawki podatku oraz sprzedaż zwolnioną od podatku.

W ewidencji sprzedaży istnieje możliwość wykazywania paragonów z NIP do kwoty 450 zł, wystawionych zgodnie z art. 106e ust. 5 pkt 3 ustawy o VAT (tzw. uproszczone faktury), oraz innych wskazanych w przepisach dokumentów³.

Odnosząc się do postulowanego uproszczenia raportowania JPK_VAT dla podmiotów objętych procedurą marży, np. poprzez możliwość składania kwartalnych raportów zbiorczych, a nie transakcyjnych, wskazać należy, że transakcyjność w JPK_VAT z deklaracją jest kluczowa dla wykrywania nieprawidłowości, w szczególności w branżach, w których występuje wysokie ryzyko nieprawidłowości w rozliczaniu podatków. Agregacja danych mogłaby osłabić efektywność narzędzi analitycznych, co zwiększyłoby uszczuplenia we wpływach z VAT. Obowiązek transakcyjny chroni uczciwe podmioty przed nieuczciwą konkurencją, ujednolica raportowanie dla wszystkich podatników oraz zmniejsza pole do nadużyć.

² Rozporządzenie Ministra Finansów, Inwestycji i Rozwoju z dnia 15 października 2019 r. w sprawie szczegółowego zakresu danych zawartych w deklaracjach podatkowych i w ewidencji w zakresie podatku od towarów i usług (Dz. U. poz. 1988, z późn. zm.).

³ Broszura informacyjna dot. struktury JPK_VAT z deklaracją <https://www.podatki.gov.pl/jednolity-plik-kontrolny/jpk-vat-z-deklaracja/pliki-do-pobrania-jpk-vat-z-deklaracja/>

Mając na względzie, że określone przepisami prawa zasady raportowania i ewidencjonowania transakcji dotyczą wszystkich podatników, niezasadne jest tworzenie wyjątków w tym zakresie dla jednej branży.

Ad. 3. Turystyka biznesowa i edukacyjna – problem definicji usług dla bezpośredniej korzyści turysty

Opodatkowanie usług turystyki zostało uregulowane w art. 119 ustawy o VAT. Zgodnie z ust. 1 tego artykułu podstawą opodatkowania przy wykonywaniu usług turystyki jest, z określonymi wyjątkami, kwota marży pomniejszona o kwotę należnego podatku.

Art. 119 ust. 2 ustawy o VAT wskazuje, że przez marżę rozumie się różnicę między kwotą, którą ma zapłacić nabywca usługi, a faktycznymi kosztami poniesionymi przez podatnika z tytułu nabycia towarów i usług od innych podatników dla bezpośredniej korzyści turysty. Natomiast przez usługi dla bezpośredniej korzyści turysty rozumie się usługi stanowiące składnik świadczonej usługi turystyki, a w szczególności transport, zakwaterowanie, wyżywienie, ubezpieczenie. Zatem, co do zasady, usługa turystyki składa się z kilku świadczeń.

Zgodnie z art. 119 ust. 3 ustawy o VAT, sposób określenia podstawy opodatkowania w przypadku usług turystyki (kwota marży pomniejszona o kwotę należnego podatku), stosuje się bez względu na to, kto nabywa usługę turystyki, w przypadku gdy podatnik:

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

Biorąc pod uwagę powyższe, nie można się zgodzić ze stwierdzeniem, że „*pojawia się problem interpretacyjny, czy nabywane usługi (np. transport, zakwaterowanie, przewodnik) są dla „bezpśredniej korzyści turysty”, gdyż przepis art. 119 ust. 2 ustawy m.in. wprost stanowi, że przez usługi dla bezpośredniej korzyści turysty rozumie się usługi stanowiące składnik świadczonej usługi turystyki, a w szczególności transport, zakwaterowanie, wyżywienie, ubezpieczenie.*

Należy zatem uznać, że w przypadku turystyki biznesowej (np. wyjazdy integracyjne), jak i edukacyjnej (np. wyjazdy szkolne), na które składają się usługi transportu, zakwaterowania, przewodnika itp., nabywane od innych podatników dla bezpośredniej korzyści turysty, podatnik dokonuje czynności podobnych do czynności wykonywanych przez biura podróży. W konsekwencji co do zasady, podmiot taki jest podatnikiem świadczącym usługi, o których mowa w art. 119 ustawy o VAT.

Powyższe stanowisko, znajduje potwierdzenie w orzecznictwie TSUE dotyczącym stosowania procedury marży dla usług turystyki. W swoim orzecznictwie TSUE podkreślał, że podstawy, na których opiera się specjalny system dotyczący biur podróży i organizatorów wycieczek turystycznych, dotyczą także przypadku, w którym podmiot gospodarczy nie jest biurem podróży ani organizatorem wycieczek turystycznych w ogólnym znaczeniu tych pojęć, lecz dokonuje takich samych czynności w ramach innej działalności (zob. np. postanowienie w sprawie C-220/11 pkt 21 i powołane tam orzecznictwo). Wykładnia zastrzegająca stosowanie

art. 26 szóstej dyrektywy (obecnie art. 306-310 dyrektywy 2006/112/WE Rady z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej⁴) jedynie do tych podmiotów gospodarczych, które są biurami podróży lub organizatorami wycieczek turystycznych w znaczeniu ogólnym, miałyby taki skutek, że identyczne świadczenia podlegałyby różnym przepisom w zależności od formalnej kwalifikacji podmiotu gospodarczego (zob. np. wyrok w sprawie C-308/96 i C-94/97 pkt 21).

Na szczególną uwagę zasługuje również wyrok w sprawie C-200/04 *IST Internationale Sprach – und Studienreisen GmbH*, który dotyczył podmiotu gospodarczego oferującego swoim klientom usługi związane z wychowaniem i edukacją językową wraz usługami transportu do miejsca docelowego i zakwaterowanie, które nabywa od innych podmiotów.

Wyrok ten wskazuje, że specjalny system dotyczący biur podróży i organizatorów wycieczek turystycznych przewidziany w art. 26 szóstej dyrektywy dotyczy także przypadku, w którym podmiot gospodarczy nie jest biurem podróży ani organizatorem wycieczek turystycznych, lecz dokonuje takich samych czynności w ramach innej działalności. Jednakże nie ma podstaw do opodatkowania podmiotu gospodarczego zgodnie z art. 26 szóstej dyrektywy, jeśli świadczenia nabywane od osób trzecich w celu realizacji usługi polegającej na organizowaniu wyjazdów językowych i studiów zagranicznych ma charakter pomocniczy (marginalny).

W sprawie opisanej w wyroku C-200/04 podmiot gospodarczy, oprócz usług związanych z wychowaniem i edukacją językową, stale oferował swoim klientom usługi takie jak: transport do kraju docelowego i zakwaterowanie nabywane od innych podmiotów, zatem nabywane usługi nie mogą być traktowane jako usługi pomocnicze do usług związanych z wychowaniem i edukacją językową, gdyż nabywane usługi nie mają charakteru marginalnego do usług związanych z wychowaniem i edukacją językową. Zatem do podmiotu gospodarczego, który oferuje swoim klientom usługi związane z wychowaniem i edukacją językową wraz usługami transportu do miejsca docelowego i zakwaterowanie, które nabywa od innych podmiotów, ale oferuje je we własnym imieniu swoim klientom, zastosowanie ma art. 26 szóstej dyrektywy.

Biorąc pod uwagę powyższe, nie ma potrzeby zmiany przepisów ustawy o VAT w omawianym zakresie.

Ad. 4. Kasy rejestrujące w branży turystycznej

Wprowadzenie kas rejestrujących mających postać oprogramowania, tzw. kas wirtualnych, dla określonych grup podatników ma charakter pilotażowy i jest uzasadnione specyfiką tych branż oraz interesem publicznym. Rozszerzenie możliwości stosowania kas wirtualnych w ostatnim czasie zostało wprowadzone w branży usług parkingowych, czy w sprzedaży towarów i świadczenia usług w szeroko rozumianych urządzeniach vendingowych⁵.

⁴ Dz. Urz. UE L 347 z 11.12.2006, str. 1, z późn. zm.) – dalej „dyrektywa VAT”.

⁵ Rozporządzenie Ministra Finansów i Gospodarki z dnia 29 września 2025 r. zmieniające rozporządzenie w sprawie grup podatników lub rodzajów czynności, w odniesieniu do których możliwe jest używanie kas rejestrujących mających postać oprogramowania (Dz. U. z 2025 r. poz. 1345).

Możliwość stosowania tego rozwiązania nie będzie miała charakteru powszechnego, gdyż podstawowym rozwiązaniem jest kasa rejestrująca online (hardwarowa).

Odnosząc się do postulatu zwolnienia z konieczności rejestrowania sprzedaży przy użyciu kas rejestrujących, wskazać należy, że obowiązkowi prowadzenia ewidencji sprzedaży przy zastosowaniu kas rejestrujących nie podlega świadczenie usług na rzecz osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej oraz rolników ryczałtowych, jeżeli świadczący usługę otrzyma w całości zapłatę za wykonaną czynność za pośrednictwem poczty, banku lub spółdzielczej kasy oszczędnościowo-kredytowej (odpowiednio na rachunek bankowy podatnika lub na rachunek podatnika w spółdzielczej kasie oszczędnościowo-kredytowej, której jest członkiem), a z ewidencji i dowodów dokumentujących zapłatę jednoznacznie wynika, jakiej konkretnie czynności dotyczyła⁶.

Mając powyższe na względzie zgłoszony postulat jest niezasadny.

Ad. 5. Ustalenie podstawy opodatkowania usług własnych

W odniesieniu do usług własnych wykonywanych przez biuro podróży w ramach usługi turystyki zastosowanie mają ogólne zasady opodatkowania podatkiem od towarów i usług, w tym m.in. art. 29a ustawy o VAT dotyczący ustalania podstawy opodatkowania. Powyższe wynika wprost z art. 119 ust. 5 ustawy o VAT.

Dodatkowo wskazać należy, że kwestia zasad opodatkowania podatkiem VAT usług własnych w ramach usług turystyki była przedmiotem interpretacji ogólnej Ministra Finansów nr PT2/033/7/505/EPT/2014/RD-88705 w sprawie zasad opodatkowania podatkiem od towarów i usług, tzw. usług własnych świadczonych w ramach usługi turystyki, opodatkowanej według szczególnej procedury określonej w art. 119 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług z dnia 30 września 2014 r. (Dz. Urz. MF z 2014 r. poz. 37).

Jednocześnie TSUE w pkt 26 wyroku z dnia 25 października 2012 r. w sprawie C-557/11 Maria Kozak wskazał, że własne usługi przewozu świadczone przez biuro podróży nie podlegają szczególnej procedurze opodatkowania transakcji dokonywanych przez biura podróży ani w zakresie określenia podstawy opodatkowania, ani w odniesieniu do pozostałych zasad obliczania podatku VAT.

Mając zatem na względzie tezy ww. wyroku, jeżeli przy świadczeniu usługi turystyki podatnik, oprócz usług nabytych od innych podatników dla bezpośredniej korzyści turysty, część świadczeń w ramach tej usługi wykonuje we własnym zakresie, usługi własne podlegają ogólnym zasadom opodatkowania m.in. w zakresie określenia podstawy opodatkowania.

Dodatkowo należy zauważyć, że w kwestii ustalania podstawy opodatkowania usług własnych wypowiedział się TSUE w wyroku w sprawach połączonych C-308/96 oraz C-94/97. W wyroku tym TSUE orzekł, że zgodnie z prawidłową wykładnią art. 26

⁶ Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 17 grudnia 2024 r. w sprawie zwolnień z obowiązku prowadzenia ewidencji sprzedaży przy zastosowaniu kas rejestrujących (Dz. U. z 2024 r. poz. 1902).

szóstej dyrektywy, w przypadku gdy przedsiębiorca podlegający temu przepisowi dokonuje, w zamian za cenę ryczałtową, transakcji składających się z usług świadczonych częściowo przez niego samego, a częściowo przez innych podatników, system VAT przewidziany w tym artykule ma zastosowanie wyłącznie do usług świadczonych przez osoby trzecie. Przedsiębiorca nie może być zobowiązany do obliczenia części pakietu odpowiadającej usługom własnym metodą kosztów rzeczywistych, jeżeli możliwe jest zidentyfikowanie tej części pakietu na podstawie wartości rynkowej usług podobnych do tych, które wchodzą w skład pakietu.

Biorąc pod uwagę powyższe, brak jest podstaw do uwzględnienia postulatu wskazania w przepisach jednoznacznie, że wartość usług własnych powinna być ustalana według kosztu rzeczywistego, a nie według hipotetycznej ceny rynkowej.

Ad. 6. Dokumentowanie zakupów w PKPiR

Wydatki ponoszone w związku z prowadzoną działalnością gospodarczą są zaliczane do kosztów uzyskania przychodów na podstawie ogólnej zasady wyrażonej w art. 22 ust. 1 ustawy PIT⁷, zgodnie z którą kosztami uzyskania przychodów są koszty poniesione w celu osiągnięcia przychodów lub zachowania albo zabezpieczenia źródła przychodów, z wyjątkiem kosztów wymienionych w art. 23 ustawy PIT.

Zatem wydatek stanowi koszt uzyskania przychodów, jeżeli spełnia łącznie następujące warunki:

- pozostaje w związku przyczynowo - skutkowym z przychodem lub źródłem przychodu i być poniesiony w celu osiągnięcia przychodu lub zachowania albo zabezpieczenia źródła przychodu,
- nie został wymieniony w art. 23 ust. 1 ustawy PIT, tj. w katalogu wyłączeń,
- został udokumentowany.

Odnosząc się do odpowiedniego dokumentowania poniesionego wydatku, należy wskazać, że rodzaje dokumentów stanowiących podstawę zapisów w podatkowej księdze przychodów i rozchodów (PKPiR), określa obecnie rozporządzenie Ministra Finansów i Gospodarki z dnia 6 września 2025 r. w sprawie prowadzenia podatkowej księgi przychodów i rozchodów⁸, które weszło w życie 1 stycznia 2026 r.

Wśród tych dokumentów oprócz faktur, rozporządzenie wymienia m.in.: rachunki, dokumenty celne oraz inne dowody stwierdzające fakt dokonania operacji gospodarczej zgodnie z jego rzeczywistym przebiegiem i zawierające dane określone w rozporządzeniu.

Ad. 7. Planowane zmiany w opłacie miejscowej

Opłatę miejscową może wprowadzić rada gminy. Opłatę miejscową pobiera się od osób fizycznych przebywających dłużej niż dobę w celach turystycznych, wypoczynkowych lub szkoleniowych:

- 1) w miejscowościach posiadających korzystne właściwości klimatyczne, walory krajobrazowe oraz warunki umożliwiające pobyt osób w tych celach,

⁷ Ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz. U. z 2025 r. poz. 163, z późn. zm.).

⁸ Dz. U. poz. 1299.

- 2) w miejscowościach znajdujących się na obszarach, którym nadano status obszaru ochrony uzdrowiskowej na zasadach określonych w ustawie z dnia 28 lipca 2005 r. o lecznictwie uzdrowiskowym, uzdrowiskach i obszarach ochrony uzdrowiskowej oraz o gminach uzdrowiskowych⁹ – za każdą rozpoczętą dobę pobytu¹⁰. Miejscowości, w których można pobierać opłatę miejscową, muszą spełniać minimalne warunki: klimatyczne, krajobrazowe oraz umożliwiające pobyt osób w celach turystycznych, wypoczynkowych lub szkoleniowych, określone w rozporządzeniu Rady Ministrów w sprawie warunków jakie powinna spełniać miejscowość, w której można pobierać opłatę miejscową¹¹.

Odnosząc się do postulatu dotyczącego umożliwienia poboru opłaty miejscowej przez platformy rezerwacyjne należy zauważyć, że takie platformy są pośrednikami między podmiotem świadczącym usługi zakwaterowania, a osobą rezerwującą pobyt. Podmioty prowadzące platformy nie posiadają dostępu do informacji niezbędnych do prawidłowego ustalenia obowiązku podatkowego w zakresie opłaty miejscowej, co uniemożliwiłoby prawidłowe naliczanie, ewidencjonowanie i przekazywanie opłaty do budżetu gminy. Z rezerwacją zakwaterowania na platformie nie wiąże się bowiem obowiązek deklarowania celu przebywania w miejscu objętym rezerwacją (czy to jest cel turystyczny, wypoczynkowy lub szkoleniowy czy inny), a tylko pobyt w określonych przez ustawę celach wiąże się z obowiązkiem poniesienia opłaty miejscowej.

Rozpatrując propozycję zawartą w petycji należy mieć na względzie ustawowe zwolnienia z opłaty miejscowej obejmujące m.in. członków personelu przedstawicielstw dyplomatycznych, osoby niewidome i ich przewodników oraz zorganizowane grupy dzieci i młodzieży. Prowadzący platformę rezerwacyjną nie ma możliwości potwierdzenia takich okoliczności w procesie rezerwacji. Ponadto zauważyć należy, że zarezerwowany za pośrednictwem platformy okres pobytu może nie pokrywać się z rzeczywistym okresem przebywania tej osoby w miejscowości, w której pobierana jest opłata miejscowa (np. okres pobytu może być krótszy od tego, na który został zarezerwowany), a z tym związany jest obowiązek jej poniesienia. Okoliczności te przemawiają za brakiem zasadności wprowadzania postulowanej zmiany.

Oдноśnie do postulatów w zakresie powiązania opłaty miejscowej z realnym wykorzystaniem infrastruktury oraz zapewnienia jasnego systemu rozliczeń i raportowania, ze względu na ich zbyt ogólny i niejednoznaczny charakter oraz brak uzasadnienia nie można odnieść się do nich w sposób merytoryczny

Ad. 8. Brak sezonowości w podatku od nieruchomości

Podatek od nieruchomości ma charakter majątkowy, co oznacza, że jego zapłata wiąże się z posiadaniem gruntu, budynku lub budowli. Obowiązek jego uiszczenia nie jest zależny od wysokości uzyskanych przez podatnika przychodów, poniesionych

⁹ Dz. U. z 2025 r. poz. 1135.

¹⁰ Art. 17 ust. 1 pkt 1 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz. U. z 2025r. poz. 707), dalej „upol”.

¹¹ Rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 18 grudnia 2007 r. (Dz. U. z 2007 r. poz. 1851).

kosztów, czy też ograniczeń w prowadzeniu działalności gospodarczej¹². Stawki tego podatku, określone w upol zróżnicowane są w zależności od sposobu wykorzystania tego majątku na określone cele (mieszkalne, do działalności gospodarczej, pozostałe). Podatek od nieruchomości jest podatkiem rocznym, ale jeśli w trakcie roku podatkowego nastąpi zdarzenie mające wpływ na wysokość opodatkowania w tym roku, w szczególności zmiana sposobu wykorzystywania przedmiotu opodatkowania lub jego części, podatek ulega obniżeniu lub podwyższeniu poczynając od miesiąca następującego po miesiącu, w którym nastąpiło to zdarzenie¹³.

Majątkowy charakter podatku od nieruchomości przesądza zatem o tym, że sezonowość działalności gospodarczej nie uzasadnia wprowadzenia postulowanych rozwiązań, polegających na obniżeniu wysokości opodatkowania majątku służącego do prowadzenia takiej działalności lub na proporcjonalnym naliczaniu podatku według faktycznego okresu prowadzenia działalności.

Do gruntów, budynków i budowli związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej nie zalicza się jedynie gruntów, budynków i budowli enumeratywnie wymienionych w art. 1a ust. 2a upol, w tym np. budynków, budowli lub ich części, w odniesieniu do których została wydana decyzja ostateczna organu nadzoru budowlanego, o której mowa w art. 67 ust. 1 ustawy z dnia 7 lipca 1994 r. - Prawo budowlane¹⁴, lub decyzja ostateczna organu nadzoru górniczego, na podstawie której trwale wyłączono budynek, budowlę lub ich części z użytkowania.

Przepisy upol umożliwiają niższe opodatkowanie nieruchomości przedsiębiorcy wraz z wystąpieniem przesłanek o charakterze trwałym, czyli takich, które uniemożliwią trwałe, a nie czasowe, wykorzystanie majątku do prowadzenia działalności gospodarczej.

Sezonowość działalności gospodarczej nie jest natomiast związana z wystąpieniem trwałych przeszkód w jej prowadzeniu, gdyż po ustaniu przejściowej, nietrwałej, przyczyny nieprowadzenia działalności gospodarczej (zmiana pory roku) działalność może być z powrotem podjęta.

Zasadność opodatkowania według podwyższonych stawek podatku od nieruchomości gruntów i budynków stanowiących własność przedsiębiorcy (znajdujących się w posiadaniu samoistnym albo użytkowaniu wieczystym), które jednocześnie mogą być potencjalnie wykorzystywane do prowadzenia działalności gospodarczej, przez co należy rozumieć sytuację, w której przedsiębiorca podejmuje i realizuje zachowania kwalifikowane w obrębie przedmiotu opodatkowania jako czynności mające na celu przygotowanie, zachowanie lub zabezpieczenie nieruchomości do przyszłej (planowanej) działalności gospodarczej, bądź do kontynuacji przerwanej działalności gospodarczej, związane z ponoszeniem wydatków rozliczanych w kosztach uzyskania przychodów prowadzonej działalności gospodarczej, potwierdził Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku z dnia 15 grudnia 2021 r. sygn. akt III FSK 4061/21.

¹² Prawomocny wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gdańsku z dnia 5 czerwca 2024 r. sygn. akt I SA/Gd 155/24.

¹³ Art. 6 ust. 3 ustawy upol.

¹⁴ Dz. U. z 2025 r. poz. 418, z późn. zm.

Wprowadzenie jakichkolwiek korzystniejszych rozwiązań ustawowych w zakresie podatku od nieruchomości dedykowanych wyłącznie jednej grupie przedsiębiorców, byłoby niezgodne z Konstytucją RP, która zakłada powszechność opodatkowania¹⁵. Wyjątki od powszechności obciążeń podatkowych mogą być wprowadzane, jeśli są usprawiedliwione celami społeczno-gospodarczymi, uzasadnionymi wartościami chronionymi Konstytucją¹⁶. W omawianym przypadku nie wskazano, aby za wprowadzeniem postulowanych rozwiązań ustawowych dla branży turystycznej przemawiały wartości chronione Konstytucją RP.

Wskazać również należy, że rady gmin uprawnione są do wprowadzenia na swoim terenie w drodze uchwały innych niż ustawowe zwolnień przedmiotowych z podatku od nieruchomości¹⁷, co w przypadku wprowadzenia tego rozwiązania w efekcie prowadziłyby do uwzględnienia przedstawionej w petycji propozycji.

Na podstawie obowiązujących przepisów upol możliwe jest także różnicowanie przez rady gmin wysokości stawek od gruntów i od budynków związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej, m.in. ze względu na sposób wykorzystywania czy rodzaj prowadzonej działalności¹⁸, co również odpowiada wskazanemu w tym zakresie postulatowi.

Wobec powyższego nie przewiduje się wprowadzenia postulowanych rozwiązań.

Ad. 9. Opodatkowanie usług odsprzedaży zakwaterowania

¹⁵ Art. 84 Konstytucji: Każdy jest obowiązany do ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych, w tym podatków, określonych w ustawie.

¹⁶ Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 28 października 2015 r. sygn. akt K 21/14.

¹⁷ Art. 7 ust. 3 upol.

¹⁸ Art. 5 ust. 2 i 4 upol.

Jak już wcześniej wskazywano, art. 119 ust. 2 ustawy o VAT stanowi, że przez usługi dla bezpośredniej korzyści turysty rozumie się usługi stanowiące składnik świadczonej usługi turystyki, a w szczególności transport, zakwaterowanie, wyżywienie, ubezpieczenie. Zatem, co do zasady, usługa turystyki składa się z kilku świadczeń.

W kwestii sposobu traktowania na gruncie VAT pojedynczych usług przepisy art. 119 ustawy o VAT należy interpretować z uwzględnieniem orzecznictwa TSUE.

I tak, w wyroku w sprawie C-108/22 TSUE orzekł, że art. 306 dyrektywy VAT należy interpretować w ten sposób, że świadczenie podatnika polegające na zakupie usług noclegowych od innych podatników i na ich odsprzedaży innym podmiotom prowadzącym działalność gospodarczą jest objęte procedurą szczególną podatku od wartości dodanej mającą zastosowanie do biur podróży, mimo że usługom tym nie towarzyszą usługi dodatkowe.

Uzasadniając swoje stanowisko TSUE wskazał, że wyłączenie z zakresu zastosowania art. 306 dyrektywy VAT usług świadczonych przez biuro podróży na tej tylko podstawie, że obejmują one jedynie zakwaterowanie, prowadziłoby do skomplikowanej procedury podatkowej, w której przepisy stosowane w zakresie VAT uzależnione byłyby od elementów konstytutywnych usług oferowanych na rzecz każdego podróżnego. Taka procedura podatkowa byłaby sprzeczna z celami tej dyrektywy (zob. podobnie wyrok z 19 grudnia 2018 r. w sprawie C-552/17 Alpenchalets Resorts, pkt 25–28 i przytoczone tam orzecznictwo).

W konsekwencji TSUE uznał, że samo tylko udostępnienie przez biuro podróży obiektu wypoczynkowego wynajmowanego od innych podatników lub też udostępnienie obiektu wypoczynkowego, któremu to udostępnieniu towarzyszą dodatkowe usługi, niezależnie od znaczenia tych usług dodatkowych, stanowią, każde z nich, pojedynczą usługę objętą procedurą szczególną dla biur podróży (zob. wyrok w sprawie C-552/17, pkt 35).

TSUE wskazał również, że geograficzne zróżnicowanie położenia hoteli i obiektów będących przedmiotem tych usług może samo w sobie powodować praktyczne trudności, których uniknięcie ma na celu ta szczególna procedura opodatkowania (zob. pkt 29 wyroku w sprawie C-108/22).

Wynika z tego, że świadczona przez biuro podróży usługa noclegowa podlega szczególnej procedurze opodatkowania, nawet jeśli usługa ta obejmuje jedynie nocleg. Prowadzi to do wniosku, że inne dostawy i świadczenia usług, które ewentualnie towarzyszą tej usłudze noclegowej, nie wpływają na kwalifikację prawną omawianej sytuacji, to znaczy na to, że objęta jest ona procedurą szczególną dla biur podróży.

Również w wyroku z 12.11.1992 r. w sprawie C-163/91 TSUE wskazał, że samo tylko zapewnianie zakwaterowania w obiekcie wypoczynkowym przez biuro podróży wystarcza do tego, aby zastosowanie miała procedura szczególna przewidziana w art. 306-310 dyrektywy VAT.

Mając zatem na uwadze powyższe, nie jest zasadny postulat dotyczący doprecyzowania w przepisach ustawy o VAT, że odsprzedaż usług zakwaterowania przez organizatorów turystyki stanowi usługę turystyczną objętą procedurą marży, a nie zwykłą usługę pośrednictwa. Takie doprecyzowanie mogłoby ponadto

spowodować wątpliwości w odniesieniu do opodatkowania podatkiem VAT innych pojedynczych usług, do których powinna być zastosowana procedura szczególna.

Z wyrazami szacunku

Z upoważnienia Ministra Finansów i Gospodarki

Tomasz Tratkiewicz

Dyrektor

Departamentu Podatku od Towarów i Usług
w Ministerstwie Finansów

Klauzula informacyjna Ministra Finansów dotycząca przetwarzania danych osobowych znajduje się na stronie internetowej Ministerstwa Finansów pod adresem:

<https://www.gov.pl/web/finanse/klauzula-przetwarzania-danych-osobowych-udostepnionych-droga-elektroniczna>