

# REFERATY

**Dr hab. Tomasz Wołowicz**  
zastępca Burmistrza Krynicy-Zdroju

## Ewidencja księgową opłaty miejscowej i uzdrowiskowej z perspektywy inkasenta

### **Streszczenie**

Celem artykułu jest przedstawienie zasad ewidencji księgowej opłat miejscowej i uzdrowiskowej, z uwzględnieniem przepisów ustawy o rachunkowości i ustawy o VAT. Zasadniczy problem sprowadza się do odpowiedzi na pytanie czy sytuacji, gdy recepcja obiektu hotelarskiego używa programu rezerwacyjnego, w którym również dolicza opłatę miejscową (uzdrowiskową) do rachunku turysty, to czy taka operacja jest poprawna z punktu widzenia

prawa. Należy pamiętać, iż czynność poboru opłaty miejscowej ma charakter publicznoprawny, a nie cywilnoprawny, a ich wysokość jest ściśle określona w przepisach prawa.

### **Summary**

The aim of the article is to present the principles of accounting charges and the local spa, taking into account provisions of the Accounting Act and the VAT Act. The basic problem comes down to the find out answer for a question of a situation where reception uses the reservation pro-

gram, which will add local tax (spa) in the account of the traveler. So, in such operation is correct from the point of view of the law. We should remember that the process of collection of local fees is a public law rather than civil law, and their height is strictly defined by law.

**Słowa kluczowe:** opłata miejscowa, opłata uzdrowiskowa, podatek VAT, inkasent

**Keywords:** local fee, spa fee, VAT, tax collector

### **Wstęp**

Zgodnie z art. 17 ust. 1a ustawy o podatkach i opłatach lokalnych<sup>1</sup> opłata uzdrowiskowa pobierana jest od osób fizycznych przebywających dłużej niż dobę w celach zdrowotnych, turystycznych, wypoczynkowych lub szkoleniowych w miejscowościach znajdujących się na obszarach, którym nadano status uzdrowiska, za każdy dzień pobytu w takich miejscowościach. Zasady nadawania określonym miejscowościom statusu uzdrowiska uregulowane są w ustawie z dnia 28 lipca 2005 r. o lecznictwie uzdrowiskowym, uzdrowiskach i obszarach ochrony uzdrowiskowej oraz gminach uzdrowiskowych<sup>2</sup>. Opłata miejscowa i uzdrowiskowa pobierana jest za każdy dzień pobytu w danej miejscowości, pod warunkiem jednakże, że pobyt taki trwa dłużej niż dobę. Obowiązek podatkowy przekształci się zatem w zobowiązanie podatkowe wraz z upływem

każdego dnia pobytu.

Na mocy art. 19 u.p.o.l. rada gminy jest obowiązana określić w drodze uchwały zasady ustalania i poboru oraz terminy płatności i wysokość stawek. Wysokość opłaty nie może jednakże przekroczyć corocznie waloryzowanej wysokości stawek określonych w u.p.o.l. Zgodnie z powołanym przepisem rada gminy może zarządzić pobór tych opłat w drodze inkasa oraz określić inkasentów i wysokość wynagrodzenia za inkaso.

### **Pobór opłaty miejscowej i uzdrowiskowej**

Przepisy u.p.o.l. w sposób bardzo ogólny regulują kwestię wnoszenia opłaty miejscowej i uzdrowiskowej, wskazując w zasadzie jedynie podmiot i przedmiot takiej opłaty. Zasadniczą rolę odgrywa tutaj treść art. 19 u.p.o.l. w którym zobowiązano rady poszczególnych gmin do określenia zasad ustalania i poboru takich opłat, wraz ze wskazaniem rozwiązań, które mogą one przyjąć w podjętych uchwałach. Przez zasady ustalania opłat należy rozumieć konieczność uregulowania w uchwałach rad gmin tych elementów konstrukcyjnych opłat, które nie zostały uregulowane w ustawie. Realizacja opłat lokalnych wymaga zatem określenia wszystkich istotnych elementów, a więc również podstawy opodatkowania, stawek, terminów płatności, miejsca i formy zapłaty.

Na radzie gminy spoczywa także obowiązek podjęcia uchwały określającej brakujące elementy konstrukcyjne tych świadczeń. Brak

<sup>1</sup> Tekst jednolity: Dz.U. z 2014 r. poz. 849 - dalej zwana w skrócie u.p.o.l.  
<sup>2</sup> Tekst jednolity: Dz.U. z 2012 r. poz. 651 ze zm.

takiej uchwały uniemożliwia przestoczenie się wynikającego z ustawy obowiązku regulowania tych opłat w zobowiązanie konkretnych podmiotów. Niewątpliwie jednym z najważniejszych elementów takiej uchwały jest określenie sposobu przekazania takiej opłaty na rzecz danej gminy. Wśród najczęściej stosowanych sposobów poboru opłat lokalnych jest inkaso. w orzecznictwie podkreśla się, że realizacja takich uprawnień powinna nastąpić poprzez określenie inkasentów w formie uchwał, wskazujących cechy indywidualizujące inkasentów, w sposób na tyle precyzyjny, aby nie budziły wątpliwości, na kogo obowiązek ten został nałożony, oraz poprzez określenie wysokości wynagrodzenia za inkaso. Wątpliwości natomiast powodować może konieczność wyrażania zgody przez inkasenta na bycie inkasentem<sup>3</sup>. Istnieje orzecznictwo sądów administracyjnych, z którego wynika, iż powierzenie komuś stanowiska (funkcji) inkasenta musi poprzedzać zgoda danego podmiotu na przyjęcie łączących się z tym obowiązków<sup>4</sup>. Wątpliwe wydaje się istnienie egzekwownego obowiązku dokonywania poboru opłaty uzdrowskiej kierowanego do osób wykonujących usługi w zakresie zakwaterowania. Należy także dodać, że organy gminy nie dysponują środkami, które umożliwiłyby im wyegzekwowanie

<sup>3</sup> Zob. szerzej G. Dudar, Problemy praktyczne z wprowadzeniem i poborem opłaty uzdrowskiej na przykładzie uchwał obowiązujących w uzdrowskich nadmorskich, „Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych” 2014, Nr 6.

<sup>4</sup> Zob. wyrok NSA z 11 stycznia 2008 r. (II FSK 1526/06). Podobny pogląd wyraziło Kolegium RIO we Wrocławiu w uchwale z dnia 17 grudnia 2008 r. (Nr 99/2008, LexPolonica nr 2331593). Wynika niej, iż powierzenie komuś funkcji inkasenta musi poprzedzać zgoda danego podmiotu na przyjęcie łączących się z tym obowiązków.

takiej powinności. Ani Kodeks karny skarbowy ani Ordynacja podatkowa nie przewidują odpowiedzialności inkasenta za niepobranie opłaty. Na podstawie przepisów tych ustaw inkasent ponosi odpowiedzialność, ale za daninę pobraną i nieprzekazaną organowi podatkowemu, a ponadto ze brak wskazania osoby upoważnionej do pobierania podatku. Oznacza to, iż w sytuacji niepobrania opłaty uzdrowskiej osoba świadcząca usługi w zakresie kwaterowania nie musi się obawiać, iż spowoduje to względem niej sankcje natury karnoprawnej. Wraz z dniem 1 stycznia 2013 r. zaczęły obowiązywać zmiany wprowadzone ustawą z dnia 7 grudnia 2012r. o zmianie ustawy o ewidencji ludności i dowodach osobistych. Ustawodawca zrezygnował z obowiązku meldunkowego wczasowiczów i turystów. Sytuacja ta znacznie utrudni, jeżeli w ogóle nie uniemożliwi, kontrolę nad pobieraniem opłaty klimatycznej, gdyż wydaje się, że organ podatkowy utracił możliwość jakiegokolwiek rzetelnej weryfikacji wypełniania obowiązków nałożonych na ww. kategorię inkasentów przez uchwały rad gmin.

### **Ewidencja księgową opłaty miejscowej i uzdrowskiej a podatek VAT**

Dla potrzeb ustalenia prawidłowości poboru przez inkasentów opłaty miejscowej lub uzdrowskiej przydatne mogą być ewidencje prowadzone na potrzeby podatku od towarów i usług. Zgodnie z art. 29 ust. 1 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów

i usług<sup>5</sup>, obrotem jest kwota należna z tytułu sprzedaży, pomniejszona o kwotę należnego podatku. Kwota należna obejmuje całość świadczenia należnego od nabywcy lub osoby trzeciej. Przez sprzedaż rozumie się odpłatną dostawę towarów i odpłatne świadczenie usług na terytorium kraju, eksport towarów oraz wewnątrzwspólnotową dostawę towarów. Stosownie do zapisu art. 109 ust. 1 ustawy o VAT, podatnicy zwolnieni od podatku na podstawie art. 113 ust. 1 i 9 są obowiązani prowadzić ewidencję sprzedaży za dany dzień, nie później jednak niż przed dokonaniem sprzedaży w dniu następnym. Obowiązek w zakresie prowadzenia ewidencji sprzedaży przy zastosowaniu kas rejestrujących wynika z art. 111 ust. 1 ustawy. w myśl tego przepisu, podatnicy dokonujący sprzedaży na rzecz osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej oraz rolników ryczałtowych są obowiązani do prowadzenia ewidencji obrotu i kwot podatku należnego przy zastosowaniu kas rejestrujących. Powyższy przepis określa generalną zasadę, z której wynika, iż obowiązek prowadzenia ewidencji sprzedaży przy zastosowaniu kasy rejestrującej dotyczy wszystkich podatników, którzy w ramach prowadzonej działalności gospodarczej dokonują sprzedaży na rzecz określonych w nim odbiorców, tj. osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej oraz rolników ryczałtowych.

Kwestie dotyczące prowadzenia

ewidencji sprzedaży przy zastosowaniu kasy rejestrującej, w stanie prawnym obowiązującym do dnia 31 marca 2013 r., regulują przepisy rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 28 listopada 2008 r. w sprawie kryteriów i warunków technicznych, którym muszą odpowiadać kasy rejestrujące oraz warunków ich stosowania<sup>6</sup>. Stosownie do zapisu § 5 ust 1 pkt 1 rozporządzenia, kasy, z zastrzeżeniem ust. 2-5, muszą odpowiadać następującym m.in. warunkom technicznym: zapisywać w pamięci fiskalnej kasy co najmniej następujące dane:

- informację o dacie i czasie rozpoczęcia oraz zakończenia pracy w trybie fiskalnym,
- numer unikatowy kasy oraz numer identyfikacji podatkowej podatnika (NIP),
- oznaczenia literowe od „A” do „G” służące użytkownikowi kasy do przyporządkowania stawki podatku do nazw towarów i usług, przy czym: literze „A” jest przyporządkowana stawka podstawowa podatku, zaś literom od „B” do „G” odpowiadają pozostałe stawki podatku wprowadzane na poszczególne towary i usługi oraz zwolnienie od podatku.

Zgodnie z treścią § 7 ust. 1 pkt 16 rozporządzenia, podatnicy, z zastrzeżeniem ust. 2, są obowiązani przy prowadzeniu ewidencji przy zastosowaniu kas stosować przyporządkowanie do oznaczeń literowych stawek podatku zgodnych z zasadami określonymi w § 5 ust. 1 pkt 1 lit. c; ewentualne odstępstwa

<sup>5</sup> Tekst jednolity: Dz.U. z 2011 r. Nr 177, poz. 1054 ze zm. - dalej zwana w skrócie ustawą o VAT.

<sup>6</sup> Dz. U. Nr 212, poz. 1338 ze zm.

są dopuszczalne w starszych typach kas, gdzie liczba przewidzianych w konstrukcji kasy grup podatkowych jest mniejsza, niż wynika z tego przepisu oraz w okresie 5 miesięcy od dnia zmiany wysokości stawek podatkowych. Należy wskazać, iż od dnia 1 kwietnia 2013 r. w powyższym zakresie obowiązują przepisy rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 14 marca 2013 r. w sprawie kas rejestrujących<sup>7</sup>. Zgodnie z zapisem § 6 ust. 1 pkt 5 tego rozporządzenia, podatnicy, prowadząc ewidencję stosując oznaczenia literowe od „A” do „G” do przyporządkowania stawki podatku do nazw towarów i usług, przy czym literze „A” jest przyporządkowana stawka podstawowa podatku, zaś literom od „B” do „G” odpowiadają pozostałe stawki podatku stosowane na poszczególne towary i usługi oraz zwolnienie od podatku.

### **Wnioski praktyczne**

Jeśli recepcja obiektu hotelarskiego używa programu rezerwacyjnego, w którym również dolicza opłatę miejscową (uzdrowską) do rachunku turysty, to pojawia się pytanie czy taka operacja jest poprawna z punktu widzenia prawa? Należy pamiętać, iż czynność poboru opłaty miejscowej ma charakter publicznoprawny, a nie cywilnoprawny, a ich wysokość jest ściśle określona w przepisach prawa. Zatem pobierana przez inkasenta (hotel) opłata miejscowa (uzdrowska), stanowiąca należność gminy, nie jest objęta przepisami ustawy o podatku od towarów i usług i tym samym

nie podlega obowiązkowi ewidencjonowania przy zastosowaniu kasy rejestrującej.

Należy również zauważyć, iż przepisy prawne, regulujące zasady stosowania kas rejestrujących, nie dotyczą czynności niepodlegających opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług. Art. 111 ust. 1 ustawy o podatku od towarów i usług, jak również powołane przepisy w zakresie stosowania kas rejestrujących, tj. obowiązujące do dnia 31 marca 2013 r., rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 28 listopada 2008 r. w sprawie kryteriów i warunków technicznych, którym muszą odpowiadać kasy rejestrujące oraz warunków ich stosowania<sup>8</sup>, jak również obowiązujące od 1 kwietnia 2013 r. przepisy rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 14 marca 2013 r. w sprawie kas rejestrujących<sup>9</sup>, odnoszą się do czynności opodatkowanych i zwolnionych od podatku od towarów i usług.

Zatem opłaty miejscowej i uzdrowskiej, jako niestanowiących – w świetle przepisów ustawy o podatku od towarów i usług – sprzedaży, inkasent (hotel) nie powinna ewidencjonować przy zastosowaniu kasy rejestrującej. Niemniej jednak należy wskazać, iż przy założeniu, że inkasent prowadzi odrębne urządzenie księgowo, umożliwiające prawidłowe ustalenie faktycznego przebiegu dokonywanych transakcji podlegających opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług, bądź zwolnionych od tego podatku, do-

<sup>7</sup> Dz. U. z 2013 r., poz. 363.

<sup>8</sup> Dz. U. Nr 212, poz. 1338 ze zm.  
<sup>9</sup> Dz. U. z 2013 r., poz. 363.

browolne ewidencjonowanie przy zastosowaniu kasy rejestrującej czynności poboru opłaty miejscowej (uzdrowskiej), jako nieobjętej opodatkowaniem, można uznać za dopuszczalne.

Należy przy tym podkreślić, iż za programowanie kasy rejestrującej w sposób, zgodnie z którym wolnej literze „G” zostanie przyporządkowana wyłącznie czynność poboru opłaty miejscowej, przy założeniu, że hotel stosuje prawidłowe przyporządkowanie (do oznaczeń literowych) stawek dla pozostałych czynności świadczonych w zakresie prowadzonej działalności gospodarczej, powinno znaleźć odzwierciedlenie w stosownej adnotacji dokonanej w książce serwisowej kasy.

Zazwyczaj inkasenci przyjęcie opłat klimatycznych potwierdzają wydaniem dowodu wpłaty z kwitariusza przychodowego otrzymanego z urzędu i opieczętowanego pieczęcią urzędu, który jest jedynym dowodem stwierdzającym fakt uiszczenia opłaty przez osobę zobowiązaną do jej zapłaty. Również na podstawie tego kwitariusza inkasenci rozliczają się z urzędem i wpłacają do kasy gminy wpływy z tego tytułu. Wydaje się, iż jeśli inkasent nie otrzyma od gminy kwitariusza, pobór opłaty miejscowej od turysty (kuracjusza) może być przez niego dokumentowany, np. w formie noty księgowej. Opłata miejscowa nie stanowi bowiem sprzedaży, o której mowa w art. 2 pkt 22 ustawy o VAT, w związku z czym nie występuje podstawa do ewidencjonowania tej należności za pomocą kasy reje-

strującej. Nie wystawia się również w tym przypadku faktur VAT. Warto dodać, iż takie samo stanowisko prezentują w tej sprawie organy podatkowe, np. Urząd Skarbowy w Nowym Sączu w interpretacji indywidualnej z 16 stycznia 2007 r. (nr PP/443-140/06). z kolei w rozrachunkach pomiędzy inkasentem a gminą czynność poboru opłaty miejscowej, za którą jednostka otrzymuje wynagrodzenie w formie 10% prowizji od zainkasowanych wpływów, stanowi - moim zdaniem - świadczenie usług na rzecz gminy i tym samym podlega opodatkowaniu tym podatkiem. Czynność tę jednostka powinna zatem udokumentować fakturą VAT - jeżeli jest czynnym podatnikiem VAT. W pozostałych przypadkach, gdy jednostka nie jest czynnym podatnikiem VAT, może to być zwykły rachunek. Zwrócić jednak należy uwagę, iż zasady opodatkowania VAT i udokumentowania opłat klimatycznych nie są uregulowane wprost w przepisach prawa. Warto w tej kwestii zwrócić się o interpretację do właściwego organu podatkowego.

### **Bibliografia**

G. Dudar, *Problemy praktyczne z wprowadzeniem i poborem opłaty uzdrowskiej na przykładzie uchwał obowiązujących w uzdrowskich nadmorskich*, „Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych” 2014, Nr 6.

Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 28 listopada 2008 r. w sprawie kryteriów i warunków technicznych, którym muszą odpowiadać

kasy rejestrujące oraz warunków ich stosowania (Dz. U. Nr 212, poz. 1338 ze zm.).

Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 14 marca 2013 r. w sprawie kas rejestrujących (Dz. U. z 2013 r., poz. 363.).

Uchwała RIO we Wrocławiu z dnia 17 grudnia 2008 r. (Nr 99/2008, LexPolonica nr 2331593).

Ustawa z 12.01.1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (tekst jedn.: Dz. U. z 2002 r. Nr 9, poz. 84 ze zm.).

Ustawa z dnia 28 lipca 2005 r. o lecznictwie uzdrowiskowym, uzdrowiskach i obszarach ochrony uzdrowiskowej oraz gminach uzdrowiskowych (tekst jednolity: Dz.U. z 2012 r. poz. 651 ze zm.).

Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (tekst jednolity: Dz.U. z 2011 r. Nr 177, poz. 1054 ze zm.).

Wyrok NSA z 11 stycznia 2008 r. (II FSK 1526/06).