

II. WAŻNY TEMAT

USŁUGI ZWIĄZANE Z KULTURĄ I REKREACJĄ A STAWKA VAT

Usługi związane z kulturą, sportem, rekreacją w większości przypadków korzystają z obniżonej stawki VAT. Usługi te mogą w ściśle określonych przypadkach korzystać także ze zwolnienia od VAT. W celu skorzystania z tych preferencji należy jednak spełnić określone warunki, bowiem w niektórych sytuacjach należy zastosować stawkę podstawową.

1. Usługi związane z kulturą

1.1. Kiedy zwolnienie od VAT

Zgodnie z art. 43 ust. 1 pkt 33 ustawy o podatku od towarów i usług, zwolnione od podatku są usługi kulturalne świadczone przez:

- a) podmioty prawa publicznego lub inne podmioty uznane na podstawie odrębnych przepisów za instytucje o charakterze kulturalnym lub wpisane do rejestru instytucji kultury, prowadzonego przez organizatora będącego podmiotem tworzącym instytucje kultury w rozumieniu przepisów o organizowaniu i prowadzeniu działalności kulturalnej (ustawa z dnia 25 października 1991 r. o organizowaniu i prowadzeniu działalności kulturalnej), oraz dostawę towarów ściśle z tymi usługami związaną,
- b) indywidualnych twórców i artystów wykonawców, w rozumieniu przepisów o prawie autorskim i prawach pokrewnych, wynagradzane w formie honorariów, w tym za przekazanie lub udzielenie licencji do praw autorskich lub praw do artystycznego wykonania utworów.

Zatem zwolnieniem tym nie są objęte usługi kulturalne świadczone przez inne niż ww. podmioty np. agencje koncertowe.

Odnosnie zwolnienia z VAT, które przewidziane jest w art. 43 ust. 1 pkt 33 lit. b ustawy o VAT wskazujemy, że usługi artyści korzystają ze zwolnienia, gdy są:

- usługami kulturalnymi,
- świadczonymi przez twórcę lub artystę wykonawcę,
- wynagradzane w formie honorarium.

Zgodnie z art.43 ust. 17 ustawy o VAT w/w zwolnienie z pkt 33 lit.a nie ma zastosowania do dostawy towarów lub świadczenia usług ściśle związanych z usługami podstawowymi, jeżeli:

- 1) nie są one niezbędne do wykonania usługi podstawowej, zwolnionej zgodnie z ust. 1 pkt 33 lit. a lub
- 2) ich głównym celem jest osiągnięcie dodatkowego dochodu przez podatnika, przez konkurencyjne wykonywanie tych czynności w stosunku do podatników niekorzystających z takiego zwolnienia.

Zwolnienia z pkt 33 lit. a, mają zastosowanie do dostawy towarów lub świadczenia usług ściśle związanych z usługami podstawowymi, dokonywanych przez podmioty świadczące usługi podstawowe (art. 43 ust. 17a ustawy o VAT). Ponadto, zwolnienie to stosuje się, pod warunkiem że podmioty wykonujące czynności, o których mowa w tych przepisach, nie osiągają w sposób systematyczny zysków

z tej działalności, a w przypadku ich osiągnięcia są one przeznaczane w całości na kontynuację lub doskonalenie świadczonych usług (art.43 ust. 18 ustawy o VAT).

Należy także pamiętać, że zwolnienie, o którym mowa w ust. 1 pkt 33, nie ma zastosowania do:

- 1) usług związanych z filmami i nagraniami na wszelkich nośnikach;
- 2) wstępu:
 - a) na spektakle, koncerty, przedstawienia i imprezy w zakresie twórczości i wykonawstwa artystycznego i literackiego,
 - b) do wesołych miasteczek, parków rozrywki, cyrków, dyskotek, sal balowych,
 - c) do parków rekreacyjnych, na plaże i do innych miejsc o charakterze kulturalnym;
- 3) wstępu oraz wypożyczania wydawnictw w zakresie usług świadczonych przez biblioteki, archiwa, muzea i innych usług związanych z kulturą;
- 4) usług związanych z produkcją filmów i nagrań na wszelkich nośnikach;
- 5) działalności agencji informacyjnych;
- 6) usług wydawniczych;
- 7) usług radia i telewizji, z zastrzeżeniem ust. 1 pkt 34;
- 8) usług ochrony praw,
- co wynika z art. 43 ust. 19 ustawy o VAT.

PAMIĘTAJ: Zwolnienie określone w ww. przepisie ma charakter przedmiotowo-podmiotowy, co oznacza, że zwolnieniu od podatku podlega określony rodzaj usług - usługi kulturalne oraz muszą być one wykonywane przez ściśle zdefiniowany krąg podmiotów.

W celu ustalenia, kiedy usługa kulturalna jest zwolniona od VAT, należy przeanalizować pojęcia użyte w powołanym przepisie.

1.1.1. Definicja usług kulturalnych

Ustawa o podatku od towarów i usług nie zawiera definicji pojęcia „usług kulturalnych”. Jego znaczenie należy w związku z tym ustalić w oparciu o dostępne metody wykładni. W prawie podatkowym pierwszorzędne znaczenie ma wykładnia językowa. Zatem, zgodnie z jej regułami, odnosząc się do znaczenia terminu „usługi kulturalne” w języku potocznym, możemy stwierdzić, że pod pojęciem tym kryją się usługi odnoszące się do kultury, w zakresie kultury itp. Natomiast kultura to całokształt materialnego i duchowego dorobku ludzkości, a także ogół wartości zasad i norm współżycia przyjętych przez dane zbiorowości; wszystko to, co powstaje dzięki pracy człowieka, co jest wytworem jego myśli i działalności.

Zgodnie z internetowym Słownikiem języka polskiego Wydawnictwa Naukowego PWN SA, kultura oznacza „materialną i umysłową działalność społeczeństw oraz jej wytwory”.

Przez potoczne rozumienie pojęcia „kultura” możemy zatem uznać całokształt wytworów materialnych i umysłowych społeczności.

Ponadto zgodnie z art. 1 ust. 1 ustawy z dnia 25 października 1991 r. o organizowaniu i prowadzeniu działalności kulturalnej, działalność kulturalna polega na tworzeniu, upowszechnianiu i ochronie kultury.

1.1.2. Instytucje kultury

Instytucjami kultury są przykładowo: teatry, opery, operetki, filharmonie, orkiestry, instytucje filmowe, kina, muzea, biblioteki, domy kultury, ogniska artystyczne, galerie sztuki oraz ośrodki badań i dokumentacji w różnych dziedzinach kultury. Instytucje te są tworzone przez organy państwowe (np. ministrów) albo samorządowe (np. gminy), mają swój statut i dyrektora. Są powoływane na podstawie w/w ustawy o organizowaniu i prowadzeniu działalności kulturalnej.

1.1.3. Przepisy o prawie autorskim – definicja twórcy

Powyższe unormowanie odsyła do przepisów ustawy o prawie autorskim i prawach pokrewnych. Stosownie do art. 1 ust. 1 ustawy z dnia 4 lutego 1994 r. o prawie autorskim i prawach pokrewnych przedmiotem prawa autorskiego jest każdy przejaw działalności twórczej o indywidualnym charakterze, ustalony w jakiegokolwiek postaci, niezależnie od wartości, przeznaczenia i sposobu wyrażenia (utwór).

Z kolei jak stanowi art. 1 ust. 2 pkt 1-9 ww. ustawy w szczególności przedmiotem prawa autorskiego są utwory: wyrażone słowem, symbolami matematycznymi, znakami graficznymi (literackie, publicystyczne, naukowe, kartograficzne oraz programy komputerowe); plastyczne; fotograficzne; lutnicze; wzornictwa przemysłowego; architektoniczne, architektoniczno-urbanistyczne i urbanistyczne; muzyczne i słowno-muzyczne; sceniczne, sceniczno-muzyczne, choreograficzne i pantomimiczne; audiowizualne (w tym filmowe).

W myśl art. 8 ust. 1 – ust. 3 cyt. ustawy, prawo autorskie przysługuje twórcy, o ile ustawa nie stanowi inaczej. Domniemywa się, że twórcą jest osoba, której nazwisko w tym charakterze uwidoczniło na egzemplarzach utworu lub której autorstwo podano do publicznej wiadomości w jakikolwiek inny sposób w związku z rozpowszechnianiem utworu. Dopóki twórca nie ujawnił swojego autorstwa, w wykonywaniu prawa autorskiego zastępuje go producent lub wydawca, a w razie ich braku – właściwa organizacja zbiorowego zarządzania prawami autorskimi.

Jak stanowi art. 85 ust. 1 ww. ustawy – każde artystyczne wykonanie utworu lub dzieła sztuki ludowej pozostaje pod ochroną niezależnie od jego wartości, przeznaczenia i sposobu wyrażenia.

Zgodnie z art. 85 ust. 2, artystycznymi wykonaniami, w rozumieniu ust. 1, są w szczególności: działania aktorów, recytatorów, dyrygentów, instrumentalistów, wokalistów, tancerzy i mimów oraz innych osób w sposób twórczy przyczyniających się do powstania wykonania.

Z powołanych powyżej przepisów można wywieść, że twórcą w rozumieniu ustawy jest każda osoba prowadząca faktycznie działalność twórczą, czyli działalność, której efektem jest powstanie utworu w rozumieniu art.1 ust. 1 ustawy o prawie autorskim i prawach pokrewnych.

1.1.4. Honorarium

Jednym z warunków skorzystania z omawianego zwolnienia jest otrzymywanie wynagrodzenia w formie honorarium. Honorarium to wynagrodzenie za pracę w wolnych zawodach (np. za pracę artysty, adwokata, literata itd.).

Przykład 1

Pan Jan jest vatowcem i prowadzi działalność w zakresie m.in. usług kulturalnych.

Jest muzykiem i gra koncerty, za które otrzymuje honorarium. Na koncertach wykonuje własne autorskich utwory jak i gra covery.

Zatem, Pan Jan będący muzykiem, który gra koncerty i prowadzi własną działalność, korzysta ze zwolnienia od VAT. Usługi polegające na wykonywaniu koncertów przez muzyka, będą miały niewątpliwie związek z kulturą rozumianą jako ogół wytworów i osiągnięć z dziedziny sztuki, funkcjonujących w tym przypadku w postaci szeroko rozumianych występów artystycznych. Wobec tego usługi wykonywane przez Pana Jana są usługami kulturalnymi. Za realizowane koncerty Pan Jan otrzymuje wynagrodzenie w formie honorarium. Pan Jan wykonuje koncerty jako artysta wykonawca w rozumieniu przepisów o prawie autorskim i prawach pokrewnych, jest również twórcą, gdyż elementami składowymi wykonywanych koncertów są także jego aranżacje muzyczne.

1.2. Opodatkowanie według stawki 8%

Zgodnie z art. 41 ust.2 w powiązaniu z art.146aa ust. 1 pkt 2 ustawy o podatku od towarów i usług, dla towarów i usług wymienionych w załączniku nr 3 do ustawy, stawka VAT wynosi 8%. Załącznik nr 3 do ustawy o VAT w brzmieniu obowiązującym od 1 listopada 2019r. zawiera wykaz towarów i usług opodatkowanych stawką podatku 8%. W załączniku tym wskazano m.in.:

| | | |
|---------|---------------------|--|
| Poz. 63 | bez względu na PKWU | Usługi twórców i artystów wykonawców w rozumieniu ustawy z dnia 4 lutego 1994 r. o prawie autorskim i prawach pokrewnych (Dz. U. z 2019 r. poz. 1231) wynagradzane w formie honorariów za przekazanie lub udzielenie licencji do praw autorskich lub praw do artystycznego wykonania |
| Poz. 64 | bez względu na PKWU | Usługi kulturalne i rozrywkowe – wyłącznie w zakresie wstępu: 1) na widowiska artystyczne, włączając przedstawienia cyrkowe, 2) do obiektów kulturalnych |
| Poz. 66 | bez względu na PKWU | Usługi bibliotek, archiwów, muzeów oraz pozostałe usługi w zakresie kultury – wyłącznie w zakresie wstępu |

Najwięcej wątpliwości budzi pojęcie usług w zakresie wstępu. Dlatego, w interpretacji ogólnej Nr PT1/033/32/354/LJU/14 z 2 grudnia 2014 roku w sprawie opodatkowania podatkiem od towarów i usług czynności, o których mowa w poz. 186 załącznika nr 3 do ustawy z dnia 11 marca 2004 roku o podatku od towarów i usług, Ministerstwo Finansów wyjaśniło jak należy rozumieć to pojęcie. Wprawdzie wyjaśnienie dotyczy poprzedniego brzmienia załącznika nr 3, jednak tezy te można odnieść do obecnego brzmienia załącznika.

W interpretacji tej wskazano, że: Słownik Języka Polskiego (www.sjp.pwn.pl) definiuje pojęcie wstępu wskazując m.in., że jest to „możliwość wejścia gdzieś, prawo uczestniczenia w czymś”. Zatem pod pojęciem „wstępu” w rozumieniu poz. 182 – 186 załącznika nr 3 do ustawy o VAT należy rozumieć możliwość wejścia gdzieś, prawo uczestniczenia w czymś, przy czym nie ma znaczenia forma biletu (lub opłaty), tzn. czy jest to jednorazowy bilet, czy też karnet upoważniający do

kilku wejść. Dodatkowo należy zauważyć, że wejścia (wstępu) nie można kojarzyć tylko z możliwością wejścia np. do określonego miejsca (pomieszczenia). Ze wstępem w rozumieniu tych przepisów związane jest określone świadczenie (typowe dla danego obiektu). I tak np. z nabyciem biletu wstępu do teatru związana jest możliwość obejrzenia przedstawienia (...)

Minister wskazał także, iż: nie ma uzasadnienia dla zawężania stosowania stawki obniżonej związanej ze wstępem do biernego uczestnictwa w danym przedsięwzięciu, a więc wyłącznie do wejścia do danego obiektu bez możliwości korzystania z urządzeń tam się znajdujących, jeżeli korzystanie z tych urządzeń wiąże się z typowym użytkowaniem danego obiektu w ramach wstępu do tego obiektu (por. wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 30 stycznia 2014 r. sygn. akt I FSK 311/13).

Przykład 2

Firma "A" organizuje koncert muzyczny "Młodzi lubuscy artyści". Koncert ten jest odpłatny – aby uczestniczyć w tym wydarzeniu, należy kupić bilet wstępu.

Usługa, polegająca na organizacji koncertów jako sprzedaży biletowanej, podlega opodatkowaniu według stawki podatku obniżonej do wysokości 8%.

1.3. Opodatkowanie według stawki 23%

W sytuacji, gdy usługa kulturalna nie spełnia warunków do zastosowania zwolnienia lub stawki 8% – należy zastosować stawkę podstawową 23%. Przykładem takiej sytuacji jest przypadek, gdy artysta reprezentowany jest przez agenta.

W celu wyjaśnienia zastosowania różnych stawek, posłużymy się przypadkiem wykonania koncertu przez artystę – taki występ można traktować jako świadczenie odrębnej usługi, za wykonanie której artysta pobiera honorarium, jak również jako jeden z elementów imprezy kulturalnej organizowanej przez agencję artystyczną albo menadżera. Należy rozróżnić te sytuacje. W przypadku, gdy na podstawie umowy zawartej np. z miastem, agencją artystyczną, indywidualny twórca i artysta wykonawca świadczy odrębną usługę kulturalną polegającą na wykonaniu koncertu, za który pobiera wynagrodzenie w formie honorariów, to świadczona usługa jest zwolniona od VAT – zgodnie z art. 43 ust.1 pkt 33 lit. b ww. ustawy o VAT.

Natomiast w sytuacji, gdy przedmiotem umowy cywilnoprawnej jest odpłatne zorganizowanie imprezy kulturalnej (np. koncertu) wówczas usługa ta podlega opodatkowaniu wg stawki 23% – na podstawie art. 146aa ust. 1 pkt. 1 ustawy o VAT.

Usługi wynajmu sceny, nagłośnienia, oświetlenia podlegają opodatkowaniu według stawki 23%.

Rozdział ten można podsumować wskazując, że np.:

- honorarium autorskie dla artysty za koncert jest zwolnione z VAT,
- wynagrodzenie dla prywatnej agencji koncertowej powinno być opodatkowane według stawki 23%,
- bilety wstępu na koncerty, kabarety i inne widowiska artystyczne oraz za wstęp do obiektów kulturalnych są objęte 8% stawką VAT.

2. Usługi związane ze sportem, rekreacją

2.1. Definicja usług związanych z rekreacją

Przepisy ustawy o VAT nie zawierają definicji pojęcia rekreacja. Pojęcie to zdefiniował Minister Finansów w powołanej powyżej interpretacji ogólnej nr PT1/033/32/354/LJU/14 z 2 grudnia 2014 roku. Minister wskazał, że Słownik Języka Polskiego (www.sjp.pwn.pl) definiuje rekreację jako „aktywny wypoczynek na świeżym powietrzu”, Wielki Słownik Języka Polskiego (<http://www.wsjp.pl/>) za rekreację uznaje „ruchową aktywność w czasie wolnym od pracy, mającą służyć zdrowiu i dobremu samopoczuciu”, „Słownik wyrazów obcych i zwrotów obcojęzycznych z almanachem” Władysława Kopalińskiego (Świat Książki, Warszawa 2000) definiuje rekreację jako „odpoczynek, rozrywka, wytchnienie, pochodzące od łacińskiego „recreatio” czyli powrót do zdrowia, sił”. Mając na uwadze powyższe definicje oraz brzmienie poz. 179, 182 – 185 załącznika nr 3 do ustawy o VAT należy – na potrzeby stosowania art. 41 ust. 2 w związku z poz. 186 załącznika nr 3 do ustawy – uznać za rekreację różne formy aktywności mające służyć wypoczynkowi i zdrowiu. Tak rozumiana rekreacja obejmuje w szczególności zajęcia takie jak fitness, czy aerobik, ale również taką aktywność jak np. korzystanie z sauny.

2.2. Usługi opodatkowane stawką 8%

Zgodnie z art. 41 ust.2 w powiązaniu z art.146aa ust. 1 pkt 2 ustawy o podatku od towarów i usług, dla towarów i usług wymienionych w załączniku nr 3 do ustawy, stawka VAT wynosi 8%. Załącznik nr 3 do ustawy o VAT w brzmieniu obowiązującym od 1 listopada 2019 roku zawiera wykaz towarów i usług opodatkowanych stawką podatku 8%. W załączniku tym wskazano m.in.:

| | | |
|---------|------------------------------------|--|
| Poz. 55 | CN lub PKWiU 2015 93.11.10.0 | Usługi związane z działalnością obiektów sportowych |
| Poz. 64 | bez względu na PKWiU | Usługi kulturalne i rozrywkowe – wyłącznie w zakresie wstępu: 1) na widowiska artystyczne, włączając przedstawienia cyrkowe, 2) do obiektów kulturalnych |
| Poz. 65 | bez względu na PKWiU | Usługi związane z rozrywką i rekreacją – wyłącznie w zakresie wstępu do wesołych miasteczek, parków rozrywki, na dyskoteki, sale taneczne |
| Poz. 67 | bez względu na PKWiU | Wstęp na imprezy sportowe |
| Poz. 68 | bez względu na PKWiU | Pozostałe usługi związane z rekreacją – wyłącznie w zakresie wstępu |

Pozycja 68 załącznika nr 3 do ustawy stanowi uzupełnienie regulacji zawartych w pozycjach 55, 64–67 tego załącznika, które wyznaczają zakres stosowania obniżonej stawki podatku dla niektórych usług związanych m.in. z rekreacją.

Pojęcie wstępu wyjaśniliśmy w pkt 1.2. Ustawodawca objął obniżoną 8% stawką VAT usługi związane z rekreacją i sportem, lecz wyłącznie w zakresie wstępu. Pod pojęciem „wstępu” należy rozumieć możliwość wejścia gdzieś, prawo uczestniczenia w czymś, przy czym nie ma znaczenia forma biletu (lub opłaty), tzn. czy jest to opłata startowa, jednorazowy bilet, czy też karnet upoważniający do kilku wejść. Wejścia (wstępu) nie można kojarzyć tylko z możliwością wejścia np. do określonego miejsca (pomieszczenia). Ze wstępem w rozumieniu tych przepisów związane jest określone świadczenie (typowe dla danego obiektu).

W przypadku parku rozrywki – możliwość korzystania z określonych urządzeń, sali tanecznej – możliwość tańczenia, wstępu na imprezę sportową – możliwość obejrzenia rozgrywanych na danym obiekcie zawodów, „na siłownię” – możliwość wykonywania ćwiczeń siłowych przy wykorzystaniu znajdujących się na jej terenie przyrządów, do parku narodowego – możliwość oglądania obiektów przyrodniczych znajdujących się na jego terenie.

Zróżnicowanie ceny biletu wstępu np. w zależności od rodzaju usług związanych z rekreacją, do skorzystania z których dany bilet uprawnia (np. centrum rekreacyjne, w którym są różne „strefy”: basen do pływania – jedna strefa, baseny rekreacyjne obejmujące m.in. zjeżdżalnie, „sztuczną rzekę” itp. – druga strefa, siłownia i sale do ćwiczeń grupowych – trzecia strefa) nie ma wpływu na wysokość stawki podatku, która ma zastosowanie do ich sprzedaży. Jednocześnie, w w/w wyroku z 30 stycznia 2014 roku NSA zauważył m.in., że: „(...) sformułowanie „usługi związane z rekreacją – wyłącznie w zakresie wstępu” odnosi się do kart wstępu na siłownię, które upoważniają do korzystania z urządzeń i przyrządów tam się znajdujących. Natomiast sformułowanie „wyłącznie w zakresie wstępu” należy rozumieć w ten sposób, że wszystkie usługi świadczone przez siłownię, które nie są związane z normalnym typowym jej użytkowaniem, takie jak usługi restauracyjne na terenie klubu, zakup napojów, odżywek, czy też usługi instruktora, nie są objęte stawką obniżoną. Opodatkowane są zaś stawką podstawową.” (pkt 4.5 uzasadnienia). Należy podzielić stanowisko zawarte w ww. wyroku co do opodatkowania usług w zakresie wstępu, mając jednak na uwadze, że dostawy towarów i świadczenie usług, które nie mieszczą się, zgodnie z zaprezentowaną przez Naczelną Sąd Administracyjny wykładnią, w pojęciu wstępu, są opodatkowane na zasadach ogólnych.

Zatem, stawkę obniżoną VAT stosuje się, na podstawie art. 41 ust. 2 w związku z poz. 68 załącznika nr 3 do ustawy o VAT, do usług związanych z rekreacją (wyłącznie w zakresie wstępu), co oznacza, że objęte tym przepisem są tylko te świadczenia, które normalnie (typowo) wchodzi do tych usług.

Przykład 3

Osrodek Sportu i Rekreacji organizuje bieg i marsz. Każdorazowo wykonuje szereg czynności związanych z przygotowaniem trasy, rejestracją uczestników oraz przeprowadzeniem biegu i marszu. Osoby deklarujące chęć udziału w biegu i marszu są zobowiązane do uiszczenia opłaty startowej umożliwiającej im wzięcie w nim czynnego udziału. Po wniesieniu opłaty uczestnik imprezy uzyskuje możliwość wystartowania w organizowanym biegu i marszu, zostaje mu nadany indywi-

dualny numer startowy, na podstawie którego otrzymują także „pakiet startowy biegacza”. Pomiaru czasu dokonuje wyspecjalizowana firma. Zgodnie z regulaminem wszyscy zawodnicy, którzy ukończą bieg i marsz otrzymują medal pamiątkowy. Po biegu OSIR zapewnia ciepły posiłek oraz napoje. OSIR zapewnia pomoc medyczną. Opłata pobierana przez OSIR umożliwia pokrycie części kosztów związanych z biegiem i marszem.

Zatem, usługa ta opodatkowana jest wg 8% stawki VAT. Stanowi ona bowiem usługę wstępu na imprezy sportowe/rekreacyjne. Ponadto, na gruncie orzecznictwa podatkowego wielokrotnie podkreślano, iż nie należy sztucznie dzielić czynności złożonych. Świadczenie, za które OSIR pobiera opłatę startową jest świadczeniem złożonym, w którym świadczeniem głównym będzie wstęp na imprezę sportową/rekreacyjną. W tym przypadku jest to prawo do uczestniczenia w imprezie sportowej/rekreacyjnej – udział w biegu i w marszu. Świadczenia dodatkowe, na które składają się pozostałe czynności – nie stanowią celu samego w sobie i należy je traktować jako element pewnej większej całości, stanowiącej jedno świadczenie, w którym usługa wstępu na imprezę sportową/rekreacyjną ma charakter usługi głównej.

Przykład 4

Pani Dorota prowadzi działalność i jest podatnikiem VAT. M.in. jest twórcą w rozumieniu ustawy o prawie autorskim. Pani Dorota podpisała kontrakt na stworzenie utworu reklamowego i przekazania prawa do tego utworu, w zamian za określone w umowie honorarium.

Usługa stworzenia utworu reklamowego i przekazania prawa do tego utworu, w zamian za określone w umowie honorarium, podlega opodatkowaniu wg stawki 8%. Pani Dorota nie spełnia pierwszego warunku do korzystania ze zwolnienia, bowiem nie wykonuje usługi kulturalnej. W przepisach dot. podatku od towarów i usług nie przewidziano zwolnienia dla twórcy (w rozumieniu ustawy o prawie autorskim), którego usługa polega na stworzeniu utworu i przekazaniu prawa do tego utworu.

Przykład 5

Gmina jest czynnym podatnikiem VAT, a jedną z jej jednostek organizacyjnych jest GOSTIR (Gminny Ośrodek Sportu Rekreacji i Turystyki). GOSTIR planuje zatrudnić instruktora fitness, który będzie prowadził zajęcia dla osób fizycznych. Zajęcia będą odpłatne. Osoby będą musiały zapłacić za wstęp na zajęcia.

Stawka VAT na zajęcia fitness to 8%.

Podsumowując, prawidłowe ustalenie stawki VAT dla usług rekreacyjnych w praktyce rodzi pewne wątpliwości. Co do zasady właściwa jest stawka 8% ale zdarzają się niekiedy sytuacje, gdy trzeba zastosować stawkę podstawową VAT. Zarządzający obiektami sportowymi świadczącymi usługi dla konsumentów polegające na sprzedaży karnetów wstępu oraz uczestnictwa w zajęciach rekreacyjno-sportowych często stosują do nich preferencyjną stawkę podatku VAT w wysokości 8%, niezależnie od charakteru konkretnej usługi.

Powyższą kwestię korzystnie dla obiektów sportowych rozstrzygnął Minister Finansów w powołanej powyżej interpretacji z 2 grudnia 2014 roku. Po pierwsze, zgodnie z zajęciem przez Ministra stanowiskiem nie ma uzasadnienia dla zawężania stosowania stawki obniżonej związanej ze wstępem do biernego uczestnictwa

w danym przedsięwzięciu, a więc wyłącznie do wejścia do danego obiektu bez możliwości korzystania z urządzeń tam się znajdujących, jeżeli korzystanie z tych urządzeń wiąże się z typowym użytkowaniem danego obiektu w ramach wstępu do tego obiektu.

Po drugie, w interpretacji wskazano wprost, że m.in wstęp na siłownię, a także na grupowe zajęcia fitness są opodatkowane stawką 8%.

Po trzecie, poza usługami „w zakresie” wstępu pozostają usługi świadczone przez obiekty sportowe, które nie są związane z normalnym typowym ich użytkowaniem, takie jak usługi restauracyjne na terenie klubu, zakup napojów, suplementów, usługi instruktora.

Z powyższego stanowiska należy wyciągnąć wniosek, że w przypadku zajęć indywidualnych (nie będących zajęciami grupowymi) prowadzonymi przez trenerów i instruktorów preferencyjna stawka VAT nie znajdzie zastosowania. Tego typu usługa powinna być opodatkowana stawką podstawową 23%.

Przykład 6

W obiekcie sportowym „Q” znajdują się sale gimnastyczne, siłownie, basen. W ramach prowadzonej działalności gospodarczej „Q” świadczy usługi na rzecz konsumentów. Usługi te polegają na sprzedaży tzw. karnetów OPEN. Karnety te uprawniają do odpłatnego korzystania z siłowni (bez / z instruktorem), a także zajęć fitness – aerobik, zajęć na basenie np. aqua aerobik, nauka pływania itp.

Na zajęcia z instruktorem należy się zapisać (nie jest to wejście dobrowolne na dany obiekt, gdzie dopiero po wejściu klient decyduje, czy będzie uczestniczył w danych zajęciach).

Zatem, dla usług sprzedaży karnetów należy zastosować preferencyjną stawką podatku VAT w wysokości 8 % jako usługi, które są związane z dobrowolnym wstępem na zajęcia rekreacyjne.

Natomiast dla zajęć indywidualnych prowadzonych np. przez trenera personalnego, czy w zakresie indywidualnych zajęć nauki pływania obowiązuje stawka VAT w wysokości 23 %.

EWIDENCJA W DEKLARACJACH: W deklaracji VAT-7(20):

- w poz. 10 wykazuje się dostawę towarów oraz świadczenie usług na terytorium kraju, zwolnione od podatku,
- w poz. 17 i 18 wykazuje się świadczenie usług na terytorium kraju, opodatkowane stawką 8%,
- dostawę towarów oraz świadczenie usług na terytorium kraju, opodatkowane stawką 23% należy wykazać: w pozycji 17 – podstawa opodatkowania i w pozycji 18 – podatek należny.

Jan Falkowski

Podstawa prawna: art. 41 ust. 1 i ust. 2, art. 43 ust.1 pkt 33, ust.17 – 19, art. 146aa ust. 1 pkt 1 i pkt 2 ustawy z 11 marca 2004 roku o podatku od towarów i usług