

Warszawa, dnia 8 grudnia 2014 r.

Poz. 53

**INTERPRETACJA OGÓLNA Nr PT1/033/32/354/LJU/14
MINISTRA FINANSÓW**

z dnia 2 grudnia 2014 r.

**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 r. o podatku od towarów i usług**

Działając na podstawie art. 14a § 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa¹, w celu zapewnienia jednolitego stosowania prawa podatkowego przez organy podatkowe oraz organy kontroli skarbowej w zakresie opodatkowania podatkiem od towarów i usług czynności, o których mowa w poz. 186 załącznika nr 3 do ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług² – dalej „ustawa o VAT”, wyjaśniam co następuje.

Zgodnie z art. 5 ust. 1 pkt 1 ustawy o VAT opodatkowaniu ww. podatkiem podlegają odpłatna dostawa towarów i odpłatne świadczenie usług na terytorium kraju.

Stosownie do art. 7 ust. 1 ustawy o VAT przez dostawę towarów, o której mowa w art. 5 ust. 1 pkt 1, rozumie się przeniesienie prawa do rozporządzania towarami jak właściciel.

Jednocześnie w świetle art. 8 ust. 1 ww. ustawy o VAT, świadczeniem usług jest każde świadczenie na rzecz osoby fizycznej, osoby prawnej lub jednostki organizacyjnej niemającej osobowości prawnej, które nie stanowi dostawy towarów w rozumieniu art. 7 ustawy.

Zgodnie z art. 41 ust. 1 ustawy o VAT stawka podatku wynosi 22%, przy czym stosownie do art. 146a pkt 1 ustawy stawka ta, w okresie od dnia 1 stycznia 2011 r. do dnia 31 grudnia 2016 r., wynosi, co do zasady, 23%.

Na mocy art. 41 ust. 2 ustawy o VAT, dla towarów i usług wymienionych w załączniku nr 3 do ustawy, stawka podatku wynosi 7% (zgodnie z art. 146a pkt 2 ustawy w okresie od dnia 1 stycznia 2011 r. do dnia 31 grudnia 2016 r. stawka ta, co do zasady, wynosi 8%).

Pod pozycją 186 wspomnianego załącznika nr 3 do ustawy wskazano „Pozostałe usługi związane z rekreacją – wyłącznie w zakresie wstępu” – bez względu na symbol PKWiU.

Pozycja 186 załącznika nr 3 do ustawy o VAT stanowi uzupełnienie regulacji zawartych w pozycjach 179, 182 – 185 tego załącznika, które wyznaczają zakres stosowania obniżonej stawki podatku dla niektórych usług związanych m.in. z rekreacją.

¹ Dz. U. z 2012 r. poz. 749, z późn. zm.

² Dz. U. z 2011 r. Nr 177, poz. 1054, z późn. zm.

Powyższe pozycje dotyczą:

- poz. 179 - usług związanych z działalnością obiektów sportowych – PKWiU 93.11.10.0;
- poz. 182 – usług kulturalnych i rozrywkowych – wyłącznie w zakresie wstępu:
 - na widowiska artystyczne, włączając przedstawienia cyrkowe,
 - do obiektów kulturalnych– bez względu na symbol PKWiU;
- poz. 183 – usług związanych z rozrywką i rekreacją – wyłącznie w zakresie wstępu do wesołych miasteczek, parków rozrywki, na dyskoteki, sale taneczne – bez względu na symbol PKWiU;
- poz. 184 – usług bibliotek, archiwów, muzeów oraz pozostałych usług w zakresie kultury – wyłącznie w zakresie wstępu – bez względu na symbol PKWiU;
- poz. 185 – wstępu na imprezy sportowe – bez względu na symbol PKWiU.

Przepisy ustawy o VAT nie zawierają definicji pojęcia rekreacja. 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.

Należy też zwrócić uwagę, że ustawodawca objął obniżoną stawką podatku VAT w wysokości 8% pozostałe usługi związane z rekreacją, lecz wyłącznie w zakresie wstępu. Ustawodawca nie określił jednak ani form ani kategorii „wstępu”, do których ma zastosowanie obniżona stawka podatku w wysokości 8%.

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, w przypadku parku rozrywki – możliwość korzystania z określonych urządzeń, sali tanecznej – możliwość tańczenia, 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.

Tym samym, 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 (tak jak np. wstęp „na siłownię” czy do parku rozrywki) – por. wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 30 stycznia 2014 r. sygn. akt I FSK 311/13.

Dodać należy, że co do zasady różnicowanie 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 należy zauważyć, że w ww. wyroku z dnia 30 stycznia 2014 r. Naczelny Sąd Administracyjny 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 Naczelny Sąd Administracyjny wykładnią, w pojęciu wstępu, są opodatkowane na zasadach ogólnych.

Reasumując, stawkę obniżoną VAT stosuje się, na podstawie art. 41 ust. 2 w związku z poz. 186 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.

Minister Finansów: M. Szczurek