

Warszawa, dnia 25 stycznia 2017 r.

Poz. 21

**INTERPRETACJA OGÓLNA Nr PT1.8101.13.2016.KSB.680**

**MINISTRA ROZWOJU I FINANSÓW**

z dnia 13 stycznia 2017 r.

**w sprawie określenia właściwej stawki podatku od towarów i usług na rejsy dla wędkarzy lub nurków organizowane przez podmioty działające w sferze turystyki sportowo-rekreacyjnej**

Działając na podstawie art. 14a § 1 pkt 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa<sup>1</sup>, w celu zapewnienia jednolitego stosowania prawa podatkowego przez organy podatkowe oraz organy kontroli skarbowej, wyjaśniam co następuje.

**1. Opis zagadnienia, w związku z którym jest dokonywana interpretacja przepisów prawa podatkowego**

Interpretacja dotyczy kwestii określenia właściwej stawki podatku od towarów i usług na rejsy dla wędkarzy lub nurków organizowane przez podmioty działające w sferze turystyki sportowo–rekreacyjnej. Na organizację takich rejsów składa się szereg usług (w zależności od oferty katalog tych usług może być różny). Rejsy dla osób uprawiających wędkarstwo oprócz samego transportu statkiem (łodzią, kutrem itp.) do określonych miejsc na akwenu mogą obejmować takie usługi jak np.: oferowanie zimnych lub ciepłych przekąsek i napojów, zapewnienie noclegu, wynajem sprzętu wędkarskiego, sprzedaż przynęty, filetowanie i przechowywanie złowionych w czasie rejsu ryb. Natomiast w ramach rejsów organizowanych dla nurków, oprócz dostarczenia nurków na wybraną część akwenu, mogą być oferowane takie usługi jak np. zapewnienie posiłku i napojów, miejsca do spania, możliwości ładowania butli lub miejsca do przechowywania sprzętu do nurkowania, pomoc załogi w obsłudze sprzętu itp.

W związku ze zgłaszanymi wątpliwościami dotyczącymi opodatkowania takich świadczeń, uzasadnione jest przedstawienie zasad traktowania rejsów wędkarskich lub nurkowych na gruncie przepisów ustawy o podatku od towarów i usług w kontekście określenia charakteru wykonywanych usług oraz zastosowania właściwej stawki tego podatku.

**2. Wyjaśnienia zakresu oraz sposobu stosowania interpretowanych przepisów prawa podatkowego do opisywanego zagadnienia wraz z uzasadnieniem prawnym**

Zgodnie z art. 5 ust. 1 pkt 1 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług<sup>2</sup> – dalej: „ustawa o VAT”, opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług podlegają odpłatna dostawa towarów i odpłatne świadczenie usług na terytorium kraju. Przez dostawę towarów, o której mowa

<sup>1</sup> Dz. U. z 2015 r. poz. 613, z późn. zm.

<sup>2</sup> Dz. U. z 2016 r. poz. 710, z późn. zm.

w art. 5 ust. 1 pkt 1 – w świetle art. 7 ust. 1 ustawy o VAT – rozumie się przeniesienie prawa do rozporządzania towarami jak właściciel. W myśl art. 8 ust. 1 ustawy o VAT, przez świadczenie usług, o którym mowa w art. 5 ust. 1 pkt 1, rozumie się każde świadczenie na rzecz osoby fizycznej, osoby prawnej lub jednostki organizacyjnej nie mającej osobowości prawnej, które nie stanowi dostawy towarów w rozumieniu art. 7.

Rejsy organizowane dla nurków lub wędkarzy, na które składają się różne usługi – przede wszystkim usługa transportu statkiem, ale również (w zależności od rodzaju rejsu, jego długości, rodzaju statku itp.) usługi wyżywienia, noclegu na statku, patroszenia czy przechowywania ryb (w przypadku rejsów dla wędkarzy), nabijania butli tlenowych (w przypadku rejsów dla nurków) itp., stanowią kompleksową usługę, której celem jest zapewnienie pasażerom statku określonego rodzaju aktywnego wypoczynku. Z perspektywy nabywcy najistotniejszym elementem analizowanych świadczeń jest rekreacja, rozumiana jako możliwość nurkowania czy wędkowania, dla zrealizowania której odbywa się podróż statkiem, ewentualnie połączona z konsumpcją posiłków i noclegiem.

Zaprezentowane stanowisko w kwestii traktowania takich świadczeń jako usług w zakresie rekreacji znajduje potwierdzenie w orzecznictwie Naczelnego Sądu Administracyjnego (por. wyrok z 9 września 2016 r. sygn. akt I FSK 2115/15).

W myśl art. 41 ust. 1 ustawy o VAT stawka podatku, co do zasady, wynosi 22% (jednak w okresie od 1 stycznia 2011 r. do 31 grudnia 2018 r. na podstawie art. 146a pkt 1 ustawy o VAT stawka ta wynosi 23%).

Na podstawie art. 41 ust. 2 ustawy o VAT dla towarów i usług, wymienionych w załączniku nr 3 do ustawy o VAT, stawka podatku, co do zasady, wynosi 7% (jednak w okresie od 1 stycznia 2011 r. do 31 grudnia 2018 r. na podstawie art. 146a pkt 2 ustawy o VAT stawka ta wynosi 8%).

W pozycji 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.

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 – bez względu na symbol PKWiU:
  - na widowiska artystyczne, włączając przedstawienia cyrkowe,
  - do obiektów kulturalnych;
- 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.

Mając na uwadze, że poz. 179, 182–185 załącznika nr 3 do ustawy o VAT nie obejmują rekreacji świadczonej podczas rejsów statkami, należy stwierdzić, że taka forma rekreacji, rozumianej jako wszelkie formy aktywności mające służyć wypoczynkowi i zdrowiu, mieści się w zakresie poz. 186 załącznika nr 3 do ustawy o VAT.

Należy też zwrócić uwagę, że ustawodawca objął obniżoną stawką podatku VAT w wysokości 8% pozostałe usługi związane z rekreacją – wyłącznie w zakresie wstępu. Zatem pod pojęciem „wstępu” w rozumieniu poz. 186 załącznika nr 3 do ustawy o VAT należy rozumieć możliwość wejścia gdzieś, prawo uczestniczenia w czymś (za definicją wstępu ze Słownika Języka Polskiego – [www.sjp.pwn.pl](http://www.sjp.pwn.pl)).

Ze wstępem w rozumieniu wymienionych przepisów związane są jednak określone świadczenia, typowe dla danego obiektu. Jak zauważył Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku z 30 stycznia

2014 r. sygn. akt I FSK 311/13 (dotyczącym opodatkowania podatkiem VAT usług w zakresie wstępu na siłownię), cyt.: „(...) 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 w tym miejscu podzielić stanowisko zawarte w ww. wyroku, 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.

Reasumując, usługi w zakresie wstępu na rejsy:

- 1) wędkarskie, podczas których – oprócz dostarczenia wędkarzy na łowisko oraz możliwości łowienia ryb – świadczone są również dodatkowe usługi, takie jak np.: zapewnienie posiłków i napojów (bezalkoholowych) oraz miejsca do spania – w przypadku połowów dłuższych niż jednodniowe, udostępnienie pojemników do przechowywania złowionych ryb, wynajem sprzętu wędkarskiego, patroszenie, filetowanie, przechowywanie złowionych ryb, lub
  - 2) nurkowe, w ramach których – oprócz dostarczenia nurków na wybraną część akwenu – zapewnia się np. posiłki i napoje (bezalkoholowe) oraz miejsca do spania – w przypadku wypraw dłuższych niż jednodniowe, pomoc załogi w obsłudze sprzętu do nurkowania, ładowanie butli
- podlegają opodatkowaniu według stawki VAT w wysokości 8%, jako pozostałe usługi związane z rekreacją – wyłącznie w zakresie wstępu. Dotyczy to jednak wyłącznie tych świadczeń, które zapewnione są w cenie usługi i normalnie (typowo) wchodzą w zakres tego rodzaju usług.

Minister Rozwoju i Finansów: z up. P. Gruza