

# VAT W WYJAŚNIENIACH ORGANÓW PODATKOWYCH

## **I. WIĄŻĄCE INFORMACJE STAWKOWE .....str. 3**

1. Budynek wielorodzinny z częścią powierzchni użytkowej przeznaczoną na cele niemieszkalne ..... str. 4
2. Zabieg kosmetyczny wykonany przy użyciu określonych produktów pielęgnacyjnych ..... str. 5
3. Zajęcia gimnastyczne dla osób 40+ ..... str. 6
4. Kompleksowa modernizacja domu pomocy społecznej ..... str. 8
5. Płyn do dezynfekcji rąk ..... str. 10
6. Dodatek mający zastosowanie w paszach dla zwierząt ..... str. 11
7. Oznaczenie w części ewidencyjnej JPK\_VAT dostawy drukarki ..... str. 12
8. Rękodzieło w postaci biżuterii ..... str. 14
9. Dostawa urządzeń elektronicznych wraz z abonamentem do aplikacji ..... str. 15
10. Pojazd osobowy z napędem elektrycznym ..... str. 16

## **II. VAT W INTERPRETACJACH INDYWIDUALNYCH .....str. 18**

1. Czynności zwolnione z VAT ..... str. 18
  - 1.1. Konkurs zorganizowany przez fundację ..... str. 18
  - 1.2. Udzielenie licencji na autorski scenariusz oprawy artystycznej imprezy ..... str. 20
  - 1.3. Transport sanitarny ..... str. 21
  - 1.4. Szkolenie podyplomowe lekarzy ..... str. 22
2. Miejsce świadczenia usług związanych z nieruchomościami ..... str. 24
  - 2.1. Kolokacja sprzętu informatycznego ..... str. 26
  - 2.2. Usługi magazynowania ..... str. 27

|                                                                                                             |         |
|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------|---------|
| 2.3. Montaż/demontaż hal stalowych do hodowli drobiu .....                                                  | str. 28 |
| 2.4. Specjalistyczne modelowanie wybranych elementów<br>konstrukcji budowlanych .....                       | str. 30 |
| 3. Obowiązek podatkowy .....                                                                                | str. 31 |
| 3.1. Najem rowerów .....                                                                                    | str. 34 |
| 3.2. Opłaty za rezerwację usług w obiekcie hotelowym.....                                                   | str. 35 |
| 3.3. Dostawa energii elektrycznej w stacji ładowania .....                                                  | str. 37 |
| 3.4. Usługi kurierskie .....                                                                                | str. 38 |
| 4. Obrót nieruchomościami .....                                                                             | str. 39 |
| 4.1. Zbycie gruntu pod drogę publiczną.....                                                                 | str. 41 |
| 4.2. Zwolnienie z VAT sprzedaży nieruchomości zabudowanej<br>wydzielonej z innej nieruchomości.....         | str. 42 |
| 4.3. Sprzedaż lokalu użytkowego wraz z działką.....                                                         | str. 45 |
| 5. Prawo do odliczenia VAT.....                                                                             | str. 46 |
| 5.1. Faktura wystawiona przez kancelarię notarialną .....                                                   | str. 48 |
| 5.2. Zakup mini laptopa/konsoli przenośnej.....                                                             | str. 50 |
| 5.3. Odliczenie podatku naliczonego z faktury otrzymanej<br>przed rejestracją na potrzeby podatku VAT ..... | str. 51 |

Dla Prenumeratorów GOFINU !



## WideoPomocniki Gofin

Platforma materiałów wideo to praktyczna pomoc dla Księgowych w rozwiązywaniu bieżących problemów, głównie podatkowych w firmach. W serwisie znajdziesz:

- **porady ekspertów** – zwięzłe wypowiedzi ekspertów,
- **szkolenia** – dłuższe nagrania wideo, w których eksperci w szczegółowy sposób objaśniają, szkolą, instruuja,
- **instruktaże** – pełne instrukcje jak wypełnić określone formularze lub druki urzędowe na konkretnych przykładach.

[wideopomocniki.gofin.pl](http://wideopomocniki.gofin.pl)



## Podcasty GOFIN

✓ **Podatki** ✓ **Księgowość** ✓ **Prawo pracy**

Serwis podcasty.gofin.pl to zbiór audio informacji i porad z zakresu podatków, księgowości, prawa pracy które tworzą redaktorzy Czasopism\* i Gazety Podatkowej. W zrozumiały sposób dzielą się oni swoją wiedzą oraz omawiają najważniejsze zagadnienia i zmiany przepisów.

\* Biuletyn Informacyjny, Ubezpieczenia i Prawo Pracy, Poradnik VAT, Zeszyty Metodyczne Rachunkowości, Przegląd Podatku Dochodowego

[podcasty.gofin.pl](http://podcasty.gofin.pl)

## I. WIĄŻĄCE INFORMACJE STAWKOWE

Przepisy regulujące stosowanie obniżonych stawek podatkowych oraz zwolnień z podatku VAT, w znacznym stopniu opierają się na klasyfikacjach statystycznych.

Co do zasady, podatnik powinien klasyfikować wykonywane czynności:

- 1) w odniesieniu do sprzedawanych towarów na podstawie unijnej Nomenklatury scalonej (CN) lub Polskiej Klasyfikacji Obiektów Budowlanych (PKOB),
- 2) w zakresie wykonywanych usług na podstawie Polskiej Klasyfikacji Wyrobów i Usług (PKWiU 2015).

Aby dokonać prawidłowej klasyfikacji podatnik musi przede wszystkim ustalić, co jest przedmiotem sprzedaży: towar czy usługa.

Ustalenie prawidłowej klasyfikacji jest niezbędne jeśli podatnik:

- 1) ma trudności w ustaleniu właściwej stawki VAT dla danego towaru/usługi lub
- 2) potrzebuje klasyfikacji towaru/usługi m.in. do:
  - zastosowania obowiązkowego MPP (zgodnie z art. 108a ust. 1a ustawy o VAT),
  - stosowania GTU,
  - zastosowania zwolnienia podmiotowego (uregulowanego w art. 113 ust. 1 i 9 ustawy o VAT),
  - zastosowania zwolnienia z obowiązku stosowania kasy fiskalnej.

### Uwaga



**Na stronie internetowej Wydawnictwa [www.klasyfikacje.gofin.pl](http://www.klasyfikacje.gofin.pl) można zapoznać się z klasyfikacjami CN, PKOB oraz PKWiU 2015. W tabelach klasyfikacji CN i PKWiU umieszczono obniżone stawki VAT dla poszczególnych towarów i usług, wskazując przy tym podstawę prawną zastosowania obniżonej stawki VAT.**

Korzystając z klasyfikacji należy zapoznać się z uwagami od redakcji zamieszczonymi na początku każdego z działów klasyfikacji, dotyczącymi towarów i usług, wobec których stosuje się obniżoną stawkę VAT bez względu na symbol CN/PKWiU.

**Od 1 stycznia 2024 r. do złożenia wniosku o wydanie WIS jest uprawniony wnioskodawca, o którym mowa w art. 42b ust. 1 posiadający konto w e-Urzędzie Skarbowym, na którym został podany aktualny adres poczty elektronicznej lub numer telefonu w celu przekazywania powiadomień o umieszczeniu pisma organu KAS na koncie w e-US.**

Wymóg podania ww. danych kontaktowych dotyczy również wnioskodawcy posiadającego siedzibę, stałe miejsce zamieszkania lub zwykłe miejsce pobytu na terytorium kraju, jeżeli działa przez pełnomocnika lub przedstawiciela (art. 42b ust. 1a i 1b ustawy o VAT).

Pisma w sprawie WIS składa się i doręcza wyłącznie za pośrednictwem konta w e-Urzędzie Skarbowym. Zatem po zalogowaniu się w systemie e-Urząd Skarbowy (<https://www.podatki.gov.pl/e-urzed-skarbowy/>) podatnik uzyskuje dostęp do formularza do wniosku WIS w postaci elektronicznej.

Jednostka organizacyjna (np. spółka kapitałowa, osobowa, stowarzyszenie lub fundacja) chcąc złożyć wniosek o wydanie WIS musi wystąpić z wnioskiem o przyznanie dostępu do konta organizacji w e-Urzędzie Skarbowym i wskazać w nim użytkownika (będącego osobą fizyczną posiadającą PESEL) oraz zakres jego uprawnień.

W przypadku wystąpienia okoliczności uniemożliwiających Dyrektorowi KIS doręczenie pisma na konto w e-Urzędzie Skarbowym pismo to może zostać doręczone na zasadach ogólnych, tj. za pośrednictwem operatora pocztowego, e-PUAP lub osobiście (art. 35e

ust. 9 ustawy z dnia 16 listopada 2016 r. o Krajowej Administracji Skarbowej; Dz. U. z 2023 r. poz. 615 ze zm.).

Złożenie wniosku o wydanie WIS nie podlega opłacie. Podatnik jest jednak zobowiązany do poniesienia opłat za badania i analizy w przypadku, gdy rozpatrzenie tego wniosku będzie wymagało przeprowadzenia takich badań i analiz.

Na podstawie art. 42g ust. 1 ustawy o VAT wiążąca informacja stawkowa jest wydawana bez zbędnej zwłoki, jednak nie później niż w terminie 3 miesięcy od dnia otrzymania wniosku o wydanie WIS. Do tego terminu nie wlicza się:

- terminów i okresów, o których mowa w art. 139 § 4 Ordynacji podatkowej (tj. terminów przewidzianych w przepisach prawa podatkowego dla dokonania określonych czynności, okresów zawieszenia postępowania oraz okresów opóźnień spowodowanych z winy strony albo z przyczyn niezależnych od organu) oraz
- dni, w których wystąpiła awaria e-Urzędu Skarbowego, w przypadku, o którym mowa w art. 35e ust. 4a ww. ustawy o Krajowej Administracji Skarbowej.

Przedmiotem wniosku o wydanie WIS mogą być:

- 1) towar albo usługa, albo
- 2) towary lub usługi, które w ocenie wnioskodawcy razem składają się na jedną czynność podlegającą opodatkowaniu.

Zgodnie z art. 42a ustawy o VAT WIS zawiera:

- 1) opis towaru albo usługi będących przedmiotem WIS;
- 2) klasyfikację towaru według działu, pozycji, podpozycji lub kodu Nomenklatury scalonej (CN) albo według działu, grupy, klasy, kategorii, podkategorii lub pozycji Polskiej Klasyfikacji Wyrobów i Usług albo według sekcji, działu, grupy lub klasy Polskiej Klasyfikacji Obiektów Budowlanych albo usługi według działu, grupy, klasy, kategorii, podkategorii lub pozycji Polskiej Klasyfikacji Wyrobów i Usług, niezbędną do:
  - a) określenia stawki podatku właściwej dla towaru albo usługi,
  - b) stosowania przepisów ustawy oraz przepisów wykonawczych wydanych na jej podstawie – w przypadku, o którym mowa w art. 42b ust. 4;
- 3) stawkę podatku właściwą dla towaru albo usługi.

**WIS wydawana na potrzeby inne niż określenie stawki VAT nie zawiera rozstrzygnięcia w zakresie stawki podatku.**

WIS jest wydawana na okres 5 lat i jest ważna od dnia następującego po dniu jej doręczenia.

WIS jest ważna, jeśli w przedmiotowej sprawie nie ma zastosowania zwolnienie podmiotowe lub przedmiotowe od podatku od towarów i usług (art. 42a ustawy). W zakresie wyeliminowania lub zastosowania zwolnienia podatnik może zwrócić się do Dyrektora KIS o interpretację indywidualną.

## 1. Budynek wielorodzinny z częścią powierzchni użytkowej przeznaczoną na cele niemieszkalne

(wiążąca informacja stawkowa Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z dnia 20 sierpnia 2024 r., nr 0111-KDSB1-1.440.252.2024.2.ND)

**Data ważności: od 23 sierpnia 2024 r. do 23 sierpnia 2029 r.**

**„(...) Przedmiot wniosku: towar – budynek mieszkalny (...)**

**Opis towaru: Budynek mieszkalny wielorodzinny o całkowitej powierzchni użytkowej wynoszącej (...)**

**Rozstrzygnięcie: PKOB 11**

**Stawka podatku od towarów i usług: 8%**

**Podstawa prawna:** art. 41 ust. 2 ustawy w zw. z art. 41 ust. 12 ustawy oraz art. 146ef ust. 1 pkt 2 ustawy

**Cel wydania WIS:** określenie stawki podatku od towarów i usług

**Uzasadnienie**

(...) Jak wynika z informacji przedstawionych przez Wnioskodawcę oraz zawartych w projekcie budowlanym w przedmiotowym budynku znajduje się (...) lokali mieszkalnych, których powierzchnia użytkowa nie przekracza 150 m<sup>2</sup>. Dodatkowo w poziomie piwnic zlokalizowane są garaże, komórki lokatorskie oraz pomieszczenia techniczne.

Całkowita powierzchnia użytkowa przedmiotowego budynku obliczona według PKOB wynosi (...) m<sup>2</sup>.

**Część mieszkalna zajmuje powierzchnię (...) m<sup>2</sup>, a część niemieszkalna – (...) m<sup>2</sup>. Zatem jeżeli ponad połowa powierzchni użytkowej przedmiotowego budynku przeznaczona jest na cele mieszkalne, należy uznać, iż budynek ten jest budynkiem mieszkalnym.**

**(...) należy stwierdzić, iż przedmiotowy budynek wielorodzinny, w którym ponad połowa całkowitej powierzchni użytkowej wykorzystywana będzie dla celów mieszkalnych, należy klasyfikować jako budynek mieszkalny w dziale PKOB 11 (podkreślenie redakcji).**

(...) warunkiem zastosowania 8% stawki podatku, na podstawie art. 41 ust. 12 ustawy o podatku od towarów i usług, jest spełnienie dwóch przesłanek. Po pierwsze zakres wykonywanych czynności musi dotyczyć dostawy, budowy, remontu, modernizacji, termomodernizacji, przebudowy lub robót konserwacyjnych dotyczących obiektów budowlanych lub ich części. Po drugie, obiekty budowlane lub ich części, których dotyczą ww. czynności, muszą być zaliczane do budownictwa objętego społecznym programem mieszkaniowym. Niespełnienie chociażby jednej z ww. przesłanek powoduje, że transakcja nie może korzystać z preferencyjnej, 8% stawki podatku.

W związku z powyższym, ponieważ opisany we wniosku towar – budynek mieszkalny wielorodzinny w stanie surowym zamkniętym będący budynkiem stałego zamieszkania, klasyfikowany jest do PKOB 11, jego dostawa będzie opodatkowana stawką podatku od towarów i usług w wysokości 8%, na podstawie art. 41 ust. 2 ustawy w zw. z art. 41 ust. 12 ustawy oraz art. 146ef ust. 1 pkt 2 ustawy.

Dodatkowo tu. Organ wyjaśnia, że ww. stawka podatku VAT określona została wyłącznie w związku z dostawą budynku mieszkalnego wielorodzinnego w stanie surowym zamkniętym. Niniejsza decyzja nie rozstrzyga kwestii stawki podatku VAT dla usługi budowy przedmiotowego budynku.

(...) Niniejsza WIS jest ważna, jeśli w przedmiotowej sprawie nie ma zastosowania zwolnienie podmiotowe lub przedmiotowe od podatku od towarów i usług (...)."

## **2. Zabieg kosmetyczny wykonany przy użyciu określonych produktów pielęgnacyjnych**

(wiążąca informacja stawkowa Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z dnia 16 sierpnia 2024 r., nr 0112-KD SL2-1.440.275.2024.2.SS)

**Data ważności:** od 24 sierpnia 2024 r. do 24 sierpnia 2029 r.

„(...) **Przedmiot wniosku:** usługa – zabieg kosmetyczny »(...)«

**Opis usługi:** Przedmiotem wniosku jest zabieg kosmetyczny »(...)«, którego celem jest uzyskanie gładkiej i jednolitej skóry poprzez wykonanie 30-minutowego peelingu ciała przy

użyciu określonych produktów. Zabieg wykonywany jest przy wykorzystaniu aromaterapii oraz peelingu, czyli środka kosmetycznego służącego do usunięcia martwego naskórka. Połączenie aromaterapii z energizującym działaniem peelingu zapewni miękką i gładką w dotyku skórę. Usługa będąca przedmiotem wniosku może być zarówno osobnym zabiegiem złuszczącą skórę, jak i częścią innego zabiegu pielęgnacji ciała. Zleceniodawca oczekuje uzyskania gładkiej oraz jednolitej skóry.

**Rozstrzygnięcie:** PKWiU 2015 – 96.02.19.0

**Stawka podatku od towarów i usług:** 8%

**Podstawa prawna:** § 8 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 9 grudnia 2023 r. w sprawie obniżonych stawek podatku od towarów i usług w zw. z poz. 8 załącznika

**Cel wydania WIS:** określenie stawki podatku od towarów i usług

**Uzasadnienie**

(...) Zgodnie z wyjaśnieniami do PKWiU 2015, Sekcja S »POZOSTAŁE USŁUGI« obejmuje:  
(...)

– **usługi fryzjerskie i pozostałe usługi kosmetyczne** (...).

W sekcji tej zawarty jest m.in. dział 96 »POZOSTAŁE USŁUGI ŚWIADCZONE DLA LUDNOŚCI«, który obejmuje:

(...)

– fryzjerstwo i pozostałe zabiegi kosmetyczne (...).

W dziale tym mieści się klasa PKWiU 96.02 »Usługi fryzjerskie i pozostałe usługi kosmetyczne«.

W klasie PKWiU 96.02 mieści się grupowanie 96.02.19.0 »Pozostałe usługi kosmetyczne«, które obejmuje:

– usługi w zakresie higieny osobistej, pielęgnacji ciała, depilacji, naświetlania promieniami ultrafioletowymi i podczerwonymi.

Grupowanie to nie obejmuje:

– usług w zakresie opieki zdrowotnej, sklasyfikowanych w odpowiednich grupowaniach działu 86.

Uwzględniając powyższe, przedmiotowa usługa spełnia kryteria i posiada właściwości dla usług objętych grupowaniem PKWiU 96.02.19.0 »Pozostałe usługi kosmetyczne«.

(...)

Zgodnie z § 8 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 9 grudnia 2023 r. w sprawie obniżonych stawek podatku od towarów i usług (Dz. U. z 2023 r. poz. 2670 ze zm.), stawkę podatku wymienioną w art. 41 ust. 1 ustawy obniża się do wysokości 8% dla towarów i usług wymienionych w załączniku do rozporządzenia.

W poz. 8 załącznika do ww. rozporządzenia, wskazano PKWiU 96.02.19.0 – »Pozostałe usługi kosmetyczne«.

(...) **Zatem stawką właściwą dla opodatkowania tej usługi jest – na podstawie § 8 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 9 grudnia 2023 r. w sprawie obniżonych stawek podatku od towarów i usług w zw. z poz. 8 załącznika do rozporządzenia – stawka podatku w wysokości 8% (podkreślenie redakcji) (...).**

### 3. Zajęcia gimnastyczne dla osób 40+

(wiążąca informacja stawkowa Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z dnia 29 sierpnia 2024 r., nr 0112-KDSL2-1.440.373.2024.1.SS)

**Data ważności:** od 30 sierpnia 2024 r. do 30 sierpnia 2029 r.

„(...) **Przedmiot wniosku:** usługa – prowadzenie zajęć gimnastycznych dla osób 40+

**Opis usługi:** Wnioskodawca w ramach prowadzonej działalności społeczno-oświatowej i kulturalnej prowadzi zajęcia gimnastyczne dla osób 40+. W celu wyświadczenia usługi realizuje następujące czynności: prowadzenie zajęć gimnastycznych dla osób 40+, prowadzenie rozgrzewki, prowadzenie ćwiczeń wzmacniających mięśnie całego ciała oraz ćwiczenia relaksacyjne przy muzyce, rozluźniające mięśnie. W zajęciach uczestniczy grupa o różnych umiejętnościach i jest to grupa przypadkowych osób chcących pracować nad swoją sylwetką oraz kondycją fizyczną. Grupa osób uczestnicząca w zajęciach jest stała – zgodnie z zawartymi w danym okresie umowami. Osoby uczestnicząc w zajęciach w ramach rekreacji, ale również nabywają umiejętności pracy z własnym ciałem.

Cel jaki realizuje przedmiotowa usługa to:

- rozwijanie zdolności samokontroli, dyscypliny wewnętrznej, umiejętności podporządkowania się poleceniom i współdziałania w ramach zadań ruchowych,
- wyrabianie umiejętności manipulowania przyborem, kształtowanie zwinności, zręczności,
- wdrażanie do przestrzegania zasad bezpieczeństwa podczas organizowanych ćwiczeń,
- kształtowanie sprawności fizycznej i koordynacji wzrokowo-ruchowej podczas ćwiczeń gimnastycznych,
- uświadamianie korzyści dla organizmu wynikających z ćwiczeń gimnastycznych,
- wyrobienie nawyku prawidłowej postawy ciała.

Uczestnicy nie otrzymują zaświadczeń, certyfikatów nabycia umiejętności w zakresie prowadzenia zajęć. Zajęcia prowadzone są przez instruktora, z którym Wnioskodawca ma podpisaną odrębną umowę zlecenia. Instruktor ponosi pełną odpowiedzialność za prowadzenie zajęć gimnastycznych.

**Rozstrzygnięcie:** Pozostałe usługi związane z rekreacją – wyłącznie w zakresie wstępu

**Stawka podatku od towarów i usług:** 8%

**Podstawa prawna:** art. 41 ust. 2 ustawy w zw. z art. 146ef ust. 1 pkt 2 ustawy i poz. 68 załącznika nr 3 do ustawy

**Cel wydania WIS:** określenie stawki podatku od towarów i usług

**Uzasadnienie**

(...) na potrzeby stosowania art. 41 ust. 2 ustawy w zw. z poz. 68 załącznika nr 3 do ustawy – za rekreację uznać należy różne formy aktywności dobrowolnie wybrane przez człowieka, mające służyć wypoczynkowi, rozrywce czy 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 w wysokości 8% wymienione w poz. 68 załącznika nr 3 do ustawy usługi, jednakże tylko w zakresie wstępu. Ustawodawca nie określił jednak ani form, ani kategorii »wstępu«, do których ma zastosowanie obniżona stawka podatku w wysokości 8%.

Zgodnie z definicją zawartą w Słowniku Języka Polskiego (Wydawnictwo Naukowe PWN S.A., strona internetowa [www.sjp.pwn.pl](http://www.sjp.pwn.pl)), pod pojęciem »wstępu« należy rozumieć »możliwość wejścia gdzieś, prawo uczestniczenia w czymś«.

Zatem pod pojęciem »wstępu« w rozumieniu poz. 68 załącznika nr 3 do ustawy 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 przedsta-

wienia, 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. (...)

W orzecznictwie utrwalony został jednoznaczny pogląd, że (...) wykładnia pojęcia »wstęp« nie może ograniczać się wyłącznie do wejścia do obiektu lub na imprezę rozrywkową bez możliwości aktywnego uczestniczenia w zaoferowanej usłudze i korzystania z urządzeń potrzebnych do jej realizacji, stanowiłoby to bowiem niczym nieuzasadnione zawężenie tego pojęcia. Jak podkreślono, użyte przez ustawodawcę sformułowanie »usługi związane z rekreacją – wyłącznie w zakresie wstępu« odnosi się do kart wstępu, stałych abonamentów lub biletów i innych form opłaty za umożliwienie zarówno biernego, jak i aktywnego korzystania z rozrywki i rekreacji, w tym przystosowanych do tego sal, pomieszczeń oraz urządzeń i przyrządów tam się znajdujących. Natomiast określenie »wyłącznie w zakresie wstępu« należy rozumieć w ten sposób, że wszystkie usługi, które nie są związane z normalnym typowym użytkowaniem takiego obiektu, np. usługi restauracyjne na terenie sali sportowej, zakup napojów, odżywek, usługi osobistego/personalnego trenera – nie są objęte stawką obniżoną. Konsekwentnie podlegają opodatkowaniu stawką podstawową VAT.

(...) należy stwierdzić, że świadczona przez Wnioskodawcę usługa – prowadzenie zajęć gimnastycznych dla osób 40+ – stanowi »Pozostałe usługi związane z rekreacją – wyłącznie w zakresie wstępu«, o których mowa w poz. 68 załącznika nr 3 do ustawy.

**Mając na uwadze, że usługa będąca przedmiotem analizy stanowi »Pozostałe usługi związane z rekreacją – wyłącznie w zakresie wstępu«, jej świadczenie podlega opodatkowaniu stawką podatku od towarów i usług w wysokości 8%, na podstawie art. 41 ust. 2 ustawy w zw. z art. 146ef ust. 1 pkt 2 ustawy i poz. 68 załącznika nr 3 do ustawy (podkreślenie redakcji) (...).**

## 4. Kompleksowa modernizacja domu pomocy społecznej

(wiążąca informacja stawkowa Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z dnia 1 sierpnia 2024 r., nr 0111-KDSB1-1.440.201.2024.3.MC)

**Data ważności: od 6 sierpnia 2024 r. do 6 sierpnia 2029 r.**

„(...) **Przedmiot wniosku:** usługa (świadczenie kompleksowe) – modernizacja (...) Domu Pomocy Społecznej

**Opis usługi:** Usługa polegająca na modernizacji (...) Domu Pomocy Społecznej przy ul. (...). Przedmiotowe roboty budowlane wykonywane w budynku (...) obejmują swym zakresem:

a) rozbiorę istniejącej pochylni przy budynku (...) wraz z przyległymi nawierzchniami chodnika;

b) budowę nowej pochylni przy budynku (...):

(...)

- wykonanie fragmentu nawierzchni utwardzonej chodnika przy (...) – w dowiązaniu do istniejących nawierzchni,
- wykonanie zewnętrznej instalacji kanalizacji deszczowej odwadniającej wycieraczkę (...),
- montaż rur ochronnych pod nawierzchniami wykonywanymi w (...).

Czynności mieszczące się w zakresie niniejszego świadczenia są ze sobą ściśle powiązane, gdyż wszystkie służą realizacji określonego celu jakim jest modernizacja (...) Domu

Pomocy Społecznej. Usługa (świadczenie kompleksowe) jest wykonywana w budynku zaliczanym do budownictwa objętego społecznym programem mieszkaniowym, sklasyfikowanym w PKOB 1130.

**Rozstrzygnięcie:** PKWiU 2015 – 43

**Stawka podatku od towarów i usług:** 8% – w zakresie modernizacji obiektu budowlanego zaliczanego do budownictwa objętego społecznym programem mieszkaniowym dla robót w bryle budynku

**Stawka podatku od towarów i usług:** 23% – w zakresie modernizacji obiektu budowlanego zaliczanego do budownictwa objętego społecznym programem mieszkaniowym dla robót poza bryłą budynku

**Podstawa prawna:** art. 41 ust. 2 w zw. z art. 41 ust. 12, art. 41 ust. 1 oraz art. 146ef ust. 1 pkt 1 i 2 ustawy

**Cel wydania WIS:** określenie stawki podatku od towarów i usług

**Uzasadnienie**

(...) Co do zasady, każde świadczenie dla celów opodatkowania podatkiem od towarów i usług powinno być traktowane jako odrębne i niezależne, jednak w sytuacji, gdy jedno świadczenie obejmuje z ekonomicznego punktu widzenia kilka czynności, świadczenie to nie powinno być sztucznie dzielone dla celów podatkowych.

Pojedyncze świadczenie ma miejsce zwłaszcza wtedy, gdy jedną lub więcej części składowych uznaje się za czynność zasadniczą, podczas gdy inny lub inne elementy traktuje się jako czynności pomocnicze, do których stosuje się te same zasady opodatkowania, co do czynności zasadniczej.

(...) Cechą charakterystyczną jednego świadczenia złożonego jest nierozzerwalność jego poszczególnych elementów. Ponadto wskazówką świadczącą o istnieniu jednego świadczenia złożonego jest też jednolity cel gospodarczy transakcji. Jeżeli przeciętnemu świadczeniobiorcy zależy właśnie na połączeniu kilku świadczeń, przemawia to za istnieniem jednego świadczenia złożonego. W świetle orzecznictwa TSUE jedno świadczenie złożone występuje zatem wtedy, kiedy wszystkie elementy świadczenia są niezbędne dla osiągnięcia jego celu.

(...) należy wskazać, że czynności – roboty budowlane realizowane w ramach modernizacji Domu Pomocy Społecznej w zakresie (...) budynku (...) przy ul. (...), sklasyfikowanego w PKOB w dziale 11, – są ze sobą tak ściśle powiązane, że obiektywnie tworzą w aspekcie gospodarczym jedną całość, której rozdzielenie miałoby sztuczny charakter. (...)

Z powyższego wynika zatem, że ww. czynności mają charakter kompleksowy, gdyż pominięcie któregośkolwiek elementu świadczenia miałoby wpływ na finalny efekt i nie gwarantowałby poprawnego wykonania robót budowlanych realizowanych w (...) budynku (...). Czynności wchodzące w jego skład nie mogą być realizowane odrębnie, gdyż nie przyniesie to oczekiwanego przez nabywcę efektu.

Ponadto, analiza niniejszej sprawy wykazała, że głównym celem przedmiotowego świadczenia jest budowa nowej pochylni przy budynku (...). Bez wykonania świadczenia głównego, rozbiórka istniejącej pochylni nie spełniłaby określonego celu jakim jest modernizacja (...). Pozostałe prace wykonywane w ramach świadczenia pełnią funkcję pomocniczą, bowiem przyczyniają się do wykonania świadczenia głównego tj. budowy pochylni przy budynku (...). Bez wykonania robót pomocniczych, nie byłoby możliwości wybudowania nowej pochylni. Nie wykonując więc zadań pomocniczych nie jest możliwa pełna realizacja celu świadczenia.

#### Dla Prenumeratorów GOFIN



Obszerna baza interpretacji  
urzędowych dostępna w serwisie  
[www.interpretacje.gofin.pl](http://www.interpretacje.gofin.pl)

(...) w budynku (...) Domu Pomocy Społecznej ponad połowa powierzchni użytkowej przeznaczona jest na cele mieszkaniowe.

W związku z powyższym (...), należy stwierdzić, iż budynek (...) Domu Pomocy Społecznej – spełnia kryteria dla uznania go za obiekt zaliczany do budownictwa objętego społecznym programem mieszkaniowym.

**(...) należy zwrócić uwagę na fakt, iż opodatkowane preferencyjną 8% stawką podatku będą wyłącznie czynności, które będą wykonywane w obrębie bryły budynku i będą dotyczyły elementów konstrukcyjnych obiektu budowlanego.**

Z opisu przedmiotowej sprawy wynika, że montaż pochylni będzie się odbywał poprzez połączenie konstrukcji (...) z budynkiem za pomocą (...). Ponadto konstrukcja podjazdu wykonana zostanie z (...) Podkreślenia wymaga, iż w sytuacji, gdy ww. elementy stanowią elementy konstrukcyjne przedmiotowego budynku, wówczas będą korzystały z preferencyjnej 8% stawki podatku. Wynika to z faktu, iż stawka ta ma zastosowanie do obiektu budowlanego, a więc do elementów, które znajdują się w jego bryle. (...)

**Natomiast w zakresie usługi wykonywanej w ramach modernizacji obiektu budowlanego zaliczanego do budownictwa objętego społecznym programem mieszkaniowym dla robót wykonywanych poza bryłą budynku podlegać będzie opodatkowaniu stawką podatku od towarów i usług w wysokości 23% na podstawie art. 41 ust. 1 oraz art. 146ef ust. 1 pkt 1 ustawy (podkreślenie redakcji) (...).**

## 5. Płyn do dezynfekcji rąk

(wiążąca informacja stawkowa Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z dnia 28 sierpnia 2024 r., nr 0115-KDST1-2.440.282.2024.1.PSZ)

**Data ważności:** od 29 sierpnia 2024 r. do 29 sierpnia 2029 r.

**„(...) Przedmiot wniosku:** towar – »(...)«

**Opis towaru:** produkt w postaci płynu (...) o działaniu bakteriobójczym, wirusobójczym, drożdżakobójczym, prątkobójczym, przeznaczony do (...) dezynfekcji rąk, działa biobójczo (...), sprzedawany w opakowaniach typu (...) o pojemności (...)

**Rozstrzygnięcie:** środek odkażający o właściwościach bakteriobójczych, wirusobójczych, grzybobójczych, mający zastosowanie wyłącznie w ochronie zdrowia, na który zostało wydane pozwolenie tymczasowe oraz został dokonany wpis do rejestru produktów biobójczych w rozumieniu ustawy z dnia 9 października 2015 r. o produktach biobójczych

**Stawka podatku od towarów i usług:** 8%

**Podstawa prawna:** art. 41 ust. 2 ustawy w zw. z art. 146ef ust. 1 pkt 2 ustawy w zw. z poz. 15 załącznika nr 3 do ustawy

**Cel wydania WIS:** określenie stawki podatku od towarów i usług

**Uzasadnienie**

(...) Produkt ze względu na swoje właściwości znajduje się w wykazie produktów biobójczych prowadzonym przez Prezesa Urzędu Rejestracji Produktów Leczniczych, Wyrobów Medycznych i Produktów Biobójczych zgodnie z art. 7 ustawy z dnia 9 października 2015 r. o produktach biobójczych (t.j. Dz. U. z 2021 r. poz. 24, dalej ustawa o produktach biobójczych). Pozwolenie o nr (...) wydano w formie decyzji z dnia (...) – przedmiotowa decyzja w załączeniu.

(...) W załączniku nr 3 do ustawy, zawierającym »Wykaz towarów i usług opodatkowanych stawką podatku w wysokości 8%«, w poz. 15 wskazano bez względu na CN »Środki odkażające o właściwościach bakteriobójczych, grzybobójczych i wirusobójczych, mające zastosowanie wyłącznie w ochronie zdrowia, na które zostało wydane pozwolenie tymczasowe albo

dokonany wpis do rejestru produktów biobójczych w rozumieniu ustawy z dnia 9 października 2015 r. o produktach biobójczych (...)».

W tym miejscu wskazać należy, że ustawa o podatku od towarów i usług nie definiuje pojęcia »mające zastosowanie wyłącznie w ochronie zdrowia« oraz »środki odkażające«.

Stosując wykładnię literalną, wskazać należy, że zgodnie z definicją zawartą w Słowniku Języka Polskiego (Wydawnictwo Naukowe PWN), »ochrona« oznacza »zabezpieczenie przed czymś niekorzystnym, złym lub niebezpiecznym; to, co przed czymś ochrania«. Z kolei przez »zdrowie« należy rozumieć »stan żywego organizmu, w którym wszystkie funkcje przebiegają prawidłowo; stan, w jakim znajduje się żywy organizm«.

Natomiast słowo »odkażać«, zgodnie z ww. słownikiem oznacza:

- »1. zniszczyć drobnoustroje chorobotwórcze lub gnilne,
2. usunąć środki trujące ze skażonych powierzchni«.

Z kolei »środki odkażające«, zgodnie z definicją zawartą w Encyklopedii PWN, to »środki dezynfekcyjne, substancje o działaniu przeciwbakteryjnym, zabijające wszystkie roślinne postacie drobnoustrojów; są zwykle stosowane do odkażania przedmiotów, pomieszczeń; (...) niektóre środki odkażające, stosowane w większych rozcieńczeniach, służą jako środki antyseptyczne«.

**Wobec powyższego, podkreślić należy, iż istotny z punktu widzenia »zastosowania« tych preparatów jest cel ich sprzedaży do wyłącznego stosowania w ochronie zdrowia, a nie ich dalsze, faktyczne wykorzystanie przez nabywcę oraz charakter miejsca, w którym zostaną one użyte. (...)**

**Zatem, mając na uwadze, iż w przedmiotowej sprawie mamy do czynienia ze środkiem odkażającym o właściwościach bakteriobójczych, wirusobójczych, grzybobójczych, mającym zastosowanie w ochronie zdrowia – towarem o nazwie »(...)« – stwierdzić należy, że dostawa, import lub wewnątrzwspólnotowe nabycie ww. towaru podlega opodatkowaniu stawką podatku od towarów i usług w wysokości 8%, na podstawie art. 41 ust. 2 ustawy w zw. z art. 146ef ust. 1 pkt 2 ustawy w zw. z poz. 15 załącznika nr 3 do ustawy. Stawka ta ma zastosowanie do dostawy ww. towaru w okresie obowiązywania zezwolenia, bądź też ważności wpisu do rejestru (podkreślenie redakcji) (...)**”.

## 6. Dodatek mający zastosowanie w paszach dla zwierząt

(wiążąca informacja stawkowa Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z dnia 14 sierpnia 2024 r., nr 0115-KDST1-1.440.255.2024.1.EM)

**Data ważności:** od 29 sierpnia 2024 r. do 29 sierpnia 2029 r.

„(...) **Przedmiot wniosku:** towar – »(...)«

**Opis towaru:** (...); dodatek paszowy, mający zastosowanie w premiksach i paszach granulowanych; stosowany dla przeżuwaczy (bydło, kozy, owce) i koni; oferowany w opakowaniu o masie netto (...)

**Rozstrzygnięcie:** pasze i karmy dla zwierząt gospodarskich i domowych

**Stawka podatku od towarów i usług:** 8%

**Podstawa prawna:** art. 41 ust. 2 ustawy w zw. z art. 146ef ust. 1 pkt 2 ustawy w zw. z poz. 10 załącznika nr 3 do ustawy

**Cel wydania WIS:** określenie stawki podatku od towarów i usług

**Uzasadnienie**

(...) Produkt jest sklasyfikowany pod nr PKWiU: 10.89. Obecnie, z ostrożności Spółka sprzedaje produkt jako dodatek paszowy ze stawką podstawową podatku od towarów i usług (VAT) 23%. (...)

W załączniku nr 3 do ustawy, zawierającym wykaz towarów i usług opodatkowanych stawką podatku w wysokości 8%, w poz. 10 (sekcja zatytułowana »Towary zwykle używane w rolnictwie«) wskazano bez względu na CN »Nawozy i środki ochrony roślin – zwykle przeznaczone do wykorzystania w produkcji rolnej, oraz pasze i karmy dla zwierząt gospodarskich i domowych«.

W tym miejscu wskazać należy, że ustawa o podatku od towarów i usług nie definiuje pojęcia »pasze« (lub »materiały paszowe«), »dodatki paszowe«.

Według art. 4 pkt 2 i 7 ustawy z dnia 22 lipca 2006 r. o paszach (Dz. U. z 2023 r., poz. 1149) – dalej jako »ustawa o paszach«, użyte w ustawie określenia oznaczają:

2) pasza – paszę w rozumieniu art. 3 ust. 4 rozporządzenia nr 178/2002;

7) dodatki paszowe – dodatki paszowe w rozumieniu art. 2 ust. 2 lit. a rozporządzenia nr 1831/2003.

(...) »pasza« (lub »materiały paszowe«) oznacza substancje lub produkty, w tym dodatki, przetworzone, częściowo przetworzone lub nieprzetworzone, przeznaczone do karmienia zwierząt. (...)

Zgodnie z art. 17 ust. 1 Rozporządzenia (WE) nr 1831/2003, Komisja ustanawia i prowadzi wspólnotowy rejestr dodatków paszowych.

Rejestr jest ogólnodostępny (art. 17 ust. 2 ww. Rozporządzenia).

Dodatek paszowy, będący przedmiotem niniejszego wniosku znajduje się w prowadzonym przez Komisję Wspólnotowym rejestrze dodatków paszowych (European Union Register of Feed Additives) pod kodem (...), jako dodatek paszowy (...).

W świetle powyższego, będący przedmiotem niniejszej decyzji towar – dodatek paszowy, tj. (...), występujący pod nazwą handlową »(...)« został dopuszczony do obrotu jako dodatek zootechniczny.

(...) należy stwierdzić, że wskazany we wniosku towar określony jako »(...)« spełnia kryteria zawarte w ww. definicjach i przepisach dotyczących pasz. Towar ten znajduje się w prowadzonym przez Komisję rejestrze dodatków paszowych, a Spółka widnieje w prowadzonym przez Główny Inspektorat Weterynarii »Rejestrze podmiotów paszowych« w »Wykazie zakładów wytwarzających lub wprowadzających do obrotu pasze, zatwierdzonych lub zarejestrowanych zgodnie z rozporządzeniem (WE) nr 183/2005« pod numerem (...). (...)

#### Dla Prenumeratorów GOFIN



Obszerna baza interpretacji  
urzędowych dostępna w serwisie  
[www.interpretacje.gofin.pl](http://www.interpretacje.gofin.pl)

**Z uwagi na to, że w przedmiotowej sprawie mamy do czynienia z dodatkiem paszowym, który jest przeznaczony dla zwierząt gospodarskich, a ponadto towar ten nie jest objęty stawką podatku 0% bądź 5%, stwierdzić należy, że dostawa, import lub wewnątrzwspólnotowe nabycie tego towaru podlega opodatkowaniu stawką podatku od towarów i usług w wysokości 8%, na podstawie art. 41 ust. 2 ustawy w zw. z art. 146ef ust. 1 pkt 2 ustawy w zw. z poz. 10 załącznika nr 3 do ustawy (podkreślenie redakcji) (...).**

## 7. Oznaczenie w części ewidencyjnej JPK\_VAT dostawy drukarki

(wiążąca informacja stawkowa Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z dnia 5 sierpnia 2024 r., nr 0115-KDST1-1.440.210.2024.3.AGW)

**Data ważności:** od 8 sierpnia 2024 r. do 8 sierpnia 2029 r.

„(...) **Przedmiot wniosku:** towar – drukarka sublimacyjna (...)

**Opis towaru:** drukarka termosublimacyjna (...)

**Rozstrzygnięcie:** PKWiU 46

**Cel wydania WIS:** na potrzeby stosowania art. 108e ustawy o podatku od towarów i usług oraz § 10 ust. 3 pkt 1 lit. f rozporządzenia 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

### **Uzasadnienie**

(...) Wnioskodawca dołączył pismo Urzędu Statystycznego w Łodzi nr (...) z dnia 20 listopada 2023 r. dotyczące klasyfikacji wg Polskiej Klasyfikacji Wyrobów i Usług towarów: (...).

(...) Stosownie do treści art. 108e ustawy, podatnicy, którzy dokonują dostawy towarów lub świadczą usługi, o których mowa w załączniku nr 15 do ustawy, oraz podatnicy nabywający te towary lub usługi są obowiązani posiadać rachunek rozliczeniowy, o którym mowa w art. 49 ust. 1 pkt 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Prawo bankowe, lub imienny rachunek w spółdzielczej kasie oszczędnościowo-kredytowej otwarty w związku z prowadzoną działalnością gospodarczą, prowadzone w walucie polskiej.

Zgodnie z § 10 ust. 3 pkt 1 lit. f rozporządzenia 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. z 2019 r., poz. 1988, z późn. zm.), poza danymi, o których mowa w ust. 1 i 2, ewidencja zawiera następujące oznaczenia dotyczące dostawy: urządzeń elektronicznych oraz części i materiałów do nich, wyłącznie określonych w poz. 7, 8, 59–63, 65, 66, 69 i 94–96 załącznika nr 15 do ustawy, a także folii typu stretch określonej w poz. 9 tego załącznika – oznaczenie »GTU 06«. (...)

Zgodnie z tytułem, Sekcja C Polskiej Klasyfikacji Wyrobów i Usług obejmuje »Produkty przetwórstwa przemysłowego«. (...)

(...) **grupowania znajdujące się w Sekcji C obejmują produkty, które powstały w wyniku procesu produkcyjnego, czyli sprzedawane bezpośrednio przez producentów.**

**Z treści wniosku wynika, że Wnioskodawca nie jest producentem towaru, a jedynie podmiotem sprzedającym/planującym dokonywać sprzedaży (handlowcem) towaru.**

Grupowania dotyczące towarów sprzedawanych przez sprzedawców detalicznych i hurtowych zostały zawarte w Sekcji G Polskiej Klasyfikacji Wyrobów i Usług, która obejmuje »Handel hurtowy i detaliczny. Naprawa pojazdów samochodowych, włączając motocykle«.

(...) **działalność Wnioskodawcy w zakresie sprzedaży ww. towaru – z uwagi na jego charakter i specyfikę, mechanizm działania, parametry, a także jego przemysłowe wykorzystanie, potwierdzone w przedłożonym dokumencie zawierającym opis towaru (nie jest to artykuł użytku osobistego ani artykuł gospodarstwa domowego) – należy uznać za handel hurtowy** (podkreślenie redakcji).

Zatem grupowanie właściwe dla sprzedaży tego towaru znajduje się w dziale 46 Handel hurtowy, z wyłączeniem handlu hurtowego pojazdami samochodowymi, sekcji G Polskiej Klasyfikacji Wyrobów i Usług (PKWiU 2015).

(...) Odnosząc się do załączonego do wniosku pisma Urzędu Statystycznego w Łodzi nr (...) z dnia (...) 2023 r., stanowiącego odpowiedź na wniosek z dnia 22 września 2023 r. złożony przez (...) Sp. z o.o. Sp.k. (zgodnie ze wskazaniem – podmiot przejęty przez Wnioskodawcę) należy zauważyć, że wskazano w nim, że maszyny drukarskie laserowe, atramentowe, igłowe, lub termiczne, wykonujące tylko funkcję drukowania, nadające się do podłączenia do maszyny do automatycznego przetwarzania danych lub do sieci mieszczą się w grupowaniu PKWiU 26.20.16.0 »Urządzenia wejścia lub wyjścia, zawierające lub niezawierające w tej samej obudowie urządzenia pamięci.«

Jednocześnie w ww. piśmie poinformowano, że PKWiU 26.20.16.0 nie obejmuje maszyn drukarskich offsetowych, do druku typograficznego, fleksograficznego i wkłęsłego, maszyn

drukarskich stosowanych do drukowania za pomocą płyt, cylindrów i innych elementów drukarskich, sklasyfikowanych w PKWiU 28.99.1 »Maszyny drukarskie i introligatorskie«.

(...) wskazana w piśmie Urzędu Statystycznego klasyfikacja nie odnosi się do konkretnego towaru, lecz grupy towarów, którymi są m.in. maszyny drukarskie bez wskazania konkretnego modelu, podania parametrów technicznych. Ponadto nie wskazuje na okoliczności związane ze sprzedażą tych wyrobów, tj. czy są dokonywane przez ich producenta czy handlowca. Tym samym informacje zawarte w przedmiotowym piśmie GUS nie stanowią podstawy do dokonania przez tut. organ klasyfikacji przedmiotowego towaru, gdyż ta wynika z niezależnej i szczegółowej analizy materiału dowodowego zebranego w sprawie.

Ponadto należy zauważyć, że opinie wydawane są na podstawie materiałów dostarczonych przez wnioskodawców oraz – co podkreślono także w ww. piśmie – nie mają charakteru wiążącego, natomiast właściwe zaklasyfikowanie określonego wyrobu leży w gestii samego producenta (...).

## 8. Rękodzieło w postaci biżuterii

(wiążąca informacja stawkowa Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z dnia 26 lipca 2024 r., nr 0115-KDST1-2.440.233.2024.2.AC)

**Data ważności:** od 27 lipca 2024 r. do 27 lipca 2029 r.

„(...) **Przedmiot wniosku:** towar – (...)

**Opis towaru:** rękodzieło w postaci biżuterii, tj. (...) wykonany z kamieni (...). Zakończony jest karabińczykiem ze stali i tańcuszkiem przedłużającym również ze stali.

**Rozstrzygnięcie:** CN 7116

**Cel wydania WIS:** na potrzeby stosowania art. 113 ust. 13 pkt 1 lit. a ustawy o podatku od towarów i usług

**Uzasadnienie**

(...) W myśl art. 113 ust. 1 ustawy, zwalnia się od podatku sprzedaż dokonywaną przez podatników, u których wartość sprzedaży nie przekroczyła łącznie w poprzednim roku podatkowym kwoty 200.000 zł. Do wartości sprzedaży nie wlicza się kwoty podatku.

Stosownie do treści art. 113 ust. 9 ustawy, zwalnia się od podatku sprzedaż dokonywaną przez podatnika rozpoczynającego w trakcie roku podatkowego wykonywanie czynności określonych w art. 5, jeżeli przewidywana przez niego wartość sprzedaży nie przekroczy, w proporcji do okresu prowadzonej działalności gospodarczej w roku podatkowym, kwoty określonej w ust. 1.

Stosownie do treści art. 113 ust. 13 pkt 1 lit. a ustawy, zwolnień, o których mowa w ust. 1 i 9, nie stosuje się do podatników:

1) dokonujących dostaw:

a) towarów wymienionych w załączniku nr 12 do ustawy.

W opisie załącznika nr 12 do ustawy znajduje się »Lista towarów, do których nie mają zastosowania zwolnienia od podatku określone w art. 113 ust. 1 i 9 ustawy«. W załączniku nr 12 towary sklasyfikowane zostały wg Nomenklatury scalonej (CN).

(...) Zgodnie z tytułem działu 71 Nomenklatury scalonej, dział ten obejmuje: »Perły naturalne lub hodowlane, kamienie szlachetne lub półszlachetne, metale szlachetne, metale platerowane metalem szlachetnym i artykuły z nich; sztuczna biżuteria; monety«.

W myśl Uwagi 2b) do tego działu, pozycja 7116 nie obejmuje artykułów zawierających metal szlachetny lub metal platerowany metalem szlachetnym (innych niż drobne elementy).

Z brzmienia pozycji CN 7116 wynika, że obejmuje ona »Artykuły z pereł naturalnych lub hodowlanych, kamieni szlachetnych lub półszlachetnych (naturalnych, syntetycznych lub odtworzonych)«.

(...) Obejmuje zatem:

(...)

(B) Pozostałe wyroby składające się całkowicie lub częściowo z kamieni szlachetnych lub półszlachetnych; mogą one zawierać również inne materiały, łącznie z metalem szlachetnym lub metalem platerowanym metalem szlachetnym, pod warunkiem że metal szlachetny lub metal platerowany metalem szlachetnym występuje tylko jako drobny element składowy. Z uwzględnieniem tych warunków niniejsza pozycja obejmuje krzyże i pierścienie (często z agatu), bransoletki (inne niż bransoletki do zegarków), kielichy i puchary (często z granatu), statuetki i wyroby dekoracyjne (np. z żadów), moździerze i tłuczki (np. z agatu), noże lub łożyska noży z agatu lub innych kamieni szlachetnych lub półszlachetnych do wag, przewodniki przedziałnicze z agatu, korki dekoracyjne z główkami z agatu itp., nagniatki z agatu służące do poztłaczania, polerowania skóry wyprawionej, papieru itp., kółka z agatu do wędek, noże do papieru, kałamarze, przyciski do papieru, popielniczki (np. z agatu lub onyksu).

**Uwzględniając powyższe, jak również mając na uwadze skład towaru (...) (94% składu to kamienie szlachetne – (...)), należy uznać, że spełnia on kryteria i posiada właściwości dla towarów objętych pozycją 7116 Nomenklatury scalonej (CN) (podkreślenie redakcji) (...).**

## 9. Dostawa urządzeń elektronicznych wraz z abonamentem do aplikacji

(wiążąca informacja stawkowa Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z dnia 9 lipca 2024 r., nr 0115-KDST1-1.440.134.2024.3.AGW)

**Data ważności:** od 24 lipca 2024 r. do 24 lipca 2029 r.

„(...) **Przedmiot wniosku:** usługa (świadczenie kompleksowe) – udostępnianie oprogramowania (aplikacji) za pośrednictwem strony internetowej, wraz z dostawą urządzeń elektronicznych

**Opis świadczenia:** świadczenie, na które składa się udostępnienie oprogramowania (aplikacji) poprzez bezpośrednie pobranie ze strony internetowej wraz z dostawą urządzeń elektronicznych; oprogramowanie odbiera dane z urządzeń elektronicznych i wysyła do nich polecenia, umożliwiając realizację zamierzonych funkcji, umożliwia (...), jak również (...) dotyczących (...)

**Rozstrzygnięcie:** PKWiU 58

**Cel wydania WIS:** na potrzeby stosowania art. 106e ust. 1 pkt 18a ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług

**Uzasadnienie**

(...) Wnioskodawca produkuje i sprzedaje produkty (...). Przedmiotem wniosku jest sprzedaż systemu (...) opartego na technologii (...). Sprzedawany produkt składa się z zestawu urządzeń elektronicznych (A, B, C, D, E) oraz abonamentu do aplikacji umożliwiającej korzystanie z tych urządzeń. Zestaw urządzeń wraz z aplikacją stanowi spójną całość, która umożliwia korzystanie z produktu zgodnie z jego przeznaczeniem i z uwzględnieniem wszystkich funkcjonalności przewidzianych przez producenta. Wartość urządzeń elektronicznych stanowi co najmniej 80% wartości całego zestawu (wartość abonamentu do aplikacji nie przekracza 20% wartości zestawu).

(...) aplikacja stanowi oprogramowanie umożliwiające nawigację według wielu wzorców, zarządzanie (...), prowadzenie dokumentacji i inne funkcje. Jest elementem, bez którego nie jest możliwe korzystanie z funkcji produktu, polegających zarówno na nawigacji i zdalnym

sterowaniu (...), jak również na zbieraniu i analizowaniu danych (...). Aplikacja (oprogramowanie) odbiera dane z urządzeń elektronicznych i wysyła do nich polecenia. Brak dostępu do aplikacji spowodowałby, że obsługa urządzeń elektronicznych w zakresie funkcjonalności przewidzianych przez Stronę byłaby niemożliwa. Ponadto, jak wskazał Wnioskodawca, zakup jakiegokolwiek urządzenia elektronicznego bez dostępu do aplikacji nie zapewni żadnej przewidzianej funkcjonalności.

A zatem oczekiwaniem nabywcy jest w istocie prowadzenie precyzyjnej nawigacji (...), zdalne i zautomatyzowane sterowanie oraz zbieranie danych (...) w celu sporządzania raportów, analiz, optymalizacji i zwiększenia wydajności pracy oraz zmniejszenia jej kosztów.

Mając powyższe na uwadze uznać należy, że oprogramowanie (aplikacja) jest elementem niezbędnym do skorzystania z systemu nawigacji automatycznego kierowania (...) opartego na technologii (...), a także do korzystania z urządzeń wchodzących w skład tzw. zestawu urządzeń elektronicznych. (...)

Zatem w opisanym przypadku, elementem dominującym świadczenia jest aplikacja – oprogramowanie, która umożliwia realizację zamierzonych funkcji, natomiast dostawę pozostałych elementów należy uznać za czynności o charakterze pomocniczym do świadczenia dominującego.

**(...) Proponowana przez Wnioskodawcę klasyfikacja PKWiU 26.51.20.0 »Urządzenia radarowe i radionawigacyjne oraz do zdalnego sterowania drogą radiową« dotyczy wyrobu (towaru). Natomiast w sprawie będącej przedmiotem wniosku, jak rozstrzygnięto wcześniej, mamy do czynienia ze świadczeniem kompleksowym – usługą. (...)**

Zgodnie z tytułem Sekcji J Polskiej Klasyfikacji Wyrobów i Usług, sekcja ta obejmuje »Usługi w zakresie informacji i komunikacji«. (...)

W sekcji tej zawarty jest m.in. dział 58 »Usługi związane z działalnością wydawniczą«.

(...) Natomiast w klasie 58.29 PKWiU sklasyfikowane są »Usługi związane z wydawaniem pozostałego oprogramowania«.

Klasa ta obejmuje tworzenie, dostarczanie oraz dokumentację standardowego oprogramowania, bez uwzględniania specyficznych wymagań klienta:

- programów użytkowych i pozostałych,
- systemów operacyjnych.

**Uwzględniając powyższe, usługa będąca przedmiotem analizy spełnia kryteria i posiada właściwości dla usług objętych działem PKWiU 58 »Usługi związane z działalnością wydawniczą« (podkreślenie redakcji) (...).**

## 10. Pojazd osobowy z napędem elektrycznym

(wiążąca informacja stawkowa Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z dnia 2 lipca 2024 r., nr 0115-KDST1-2.440.400.2023.7.PSZ)

**Data ważności: od 18 lipca 2024 r. do 18 lipca 2029 r.**

**„(...) Przedmiot wniosku: towar – »(...)«**

**Opis towaru:** pojazd elektryczny, dwuosobowy typu (...), (...), który może przewozić towar (...), pojazd w 100% napędzany energią elektryczną, posiada homologację typu (...), co dopuszcza go do ruchu drogowego

**Rozstrzygnięcie:** PKWiU 29.10

**Cel wydania WIS:** na potrzeby stosowania art. 108a ust. 1a ustawy o podatku od towarów i usług

## Uzasadnienie

(...) Przedmiotem klasyfikacji jest model elektryczny pojazdu dwuosobowego typu (...), (...), który może przewozić towar (...). Pojazd jest w 100% napędzany energią elektryczną. Pojazd posiada homologację typu (...), co dopuszcza go do ruchu drogowego. Każdy pojazd dwuosobowy w wersji bazowej posiada w swoim wyposażeniu standardowym (...).

Klient może zdecydować się na dokupienie wyposażenia dodatkowego (...).

(...) Pojazdy są importowane spoza Unii Europejskiej w częściach a następnie montowane w kraju. (...). Wersja bazowa pojazdu nie podlega żadnym przeróbkom poza poprawą jakości polegającą na konserwacji i poprawkach lakierniczych. W momencie sprzedaży pojazdu oraz wystawiania faktury i innych dokumentów niezbędnych do rejestracji pojazdu pojazd jest określany jako pojazd samochodowy (...).

(...) Spółka wskazuje, że producentem pojazdu bazowego, jest poddostawca Wnioskodawcy – firma (...). Firma specjalizuje się w dostarczaniu produktów, które następnie są wprowadzane na rynek zharmonizowany pod markami własnymi. (...).

Następnie Spółka dostosowuje każdy importowany produkt do potrzeb lokalnych klientów poprzez rozszerzenie jego zastosowań. (...). (...) Jednocześnie Spółka (...) zapewnia pełną obsługę posprzedażową zapewniając gwarancję oraz serwis pojazdów. (...)

Zgodnie z tytułem, Sekcja C Polskiej Klasyfikacji Wyrobów i Usług obejmuje »Produkty przetwórstwa przemysłowego«.

(...) sekcja C obejmuje produkty przetwórstwa przemysłowego, przez które rozumie się fizyczne lub chemiczne przetwarzanie surowców, materiałów lub półproduktów w nowy wyrób. Surowce, materiały lub półprodukty podlegające przetworzeniu w ramach tej Sekcji są wynikiem działalności rolnej, leśnej, rybołówstwa, górnictwa lub innej działalności wytwórczej.

(...) jednostka wytwarzająca na zlecenie innej jednostki wyrób (z powierzonego lub z własnego materiału) traktowana jest, jako producent wyrobu. Natomiast wyprodukowane wyroby klasyfikowane są w odpowiednich dla nich grupowaniach PKWiU.

W związku z powyższym Spółka wykonująca usługę składania (budowy) pojazdu silnikowego z części sprowadzonych z zagranicy zgodnie zasadami metodycznych PKWiU traktowana jest, jako producent tego pojazdu.

W sekcji C zawarty jest m.in. Dział 29 »Pojazdy samochodowe, przyczepy i naczepy«.

(...) Zawarty w Sekcji C dział 29 obejmuje m.in. klasę 29.10 »Pojazdy samochodowe, z wyłączeniem motocykli».

W klasie 29.10 PKWiU zawarta jest pozycja 29.10.24.0 »Pozostałe pojazdy samochodowe do przewozu osób«.

Grupowanie to obejmuje także:

- pojazdy samochodowe do przewozu osób (włącznie z samochodami osobowo-towarowymi oraz samochodami wyścigowymi), wyposażone w silniki inne niż silniki tłokowe wewnętrznego spalania z zapłonem iskrowym i samoczynnym (wysokoprężne i średnioprężne), nowe i używane,
- pojazdy samochodowe do przewozu osób, z silnikiem elektrycznym.

**Uwzględniając powyższe, towar będący przedmiotem analizy spełnia kryteria i posiada właściwości dla wyrobów objętych klasą 29.10 PKWiU 2015 (podkreślenie redakcji) (...).**

### Dla Prenumeratorów GOFIN



Obszerna baza interpretacji  
urzędowych dostępna w serwisie  
[www.interpretacje.gofin.pl](http://www.interpretacje.gofin.pl)

## II. VAT W INTERPRETACJACH INDYWIDUALNYCH

### 1. Czynności zwolnione z VAT

Podmiot rozpoczynający działalność gospodarczą co do zasady korzysta ze zwolnienia z VAT i to bez konieczności dopełniania jakichkolwiek obowiązków o charakterze formalnym.

Zwolnieniu z podatku VAT podlegają tzw. drobni przedsiębiorcy, tj. podmioty prowadzące działalność gospodarczą, u których wartość sprzedaży opodatkowanej nie przekroczyła łącznie w poprzednim roku podatkowym kwoty określonej w art. 113 ust. 1 ustawy o VAT, tj. 200.000 zł.

Podatnicy rozpoczynający wykonywanie czynności podlegających opodatkowaniu VAT w trakcie roku podatkowego, mają prawo do zwolnienia z VAT, jeżeli przewidywana przez nich wartość sprzedaży nie przekroczy, w proporcji do okresu prowadzonej działalności gospodarczej w roku podatkowym, kwoty 200.000 zł (art. 113 ust. 9 ustawy o VAT).

Podatnicy rozpoczynający działalność gospodarczą mogą również korzystać ze zwolnienia przedmiotowego z VAT w przypadku wykonywania czynności zwolnionych przedmiotowo z VAT, tj. wymienionych w katalogu zwolnień wskazanych w art. 43 ust. 1 ustawy o VAT. Czynności wymienione w tym przepisie, bez względu na ich wartość, nie podlegają opodatkowaniu VAT.

Wartości towarów i usług zwolnionych przedmiotowo z VAT zasadniczo nie wlicza się również do limitu wartości sprzedaży uprawniającej do zwolnienia podmiotowego z VAT. Zgodnie bowiem z art. 113 ust. 2 pkt 2 ustawy o VAT do limitu zwolnienia podmiotowego z VAT nie wlicza się odpłatnej dostawy towarów i odpłatnego świadczenia usług, zwolnionych od podatku, na podstawie art. 43 ust. 1 lub przepisów wydanych na podstawie art. 82 ust. 3, z wyjątkiem:

- a) transakcji związanych z nieruchomościami,
- b) usług, o których mowa w art. 43 ust. 1 pkt 7, 12 i 38–41,
- c) usług ubezpieczeniowych

– jeżeli czynności te nie mają charakteru transakcji pomocniczych.

#### 1.1. Konkurs zorganizowany przez fundację

**(interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z dnia 9 września 2024 r., nr 0112-KDIL1-2.4012.300.2024.3.NF)**

*„(...) Analiza art. 43 ust. 1 pkt 33 lit. a ustawy prowadzi do wniosku, że (...) skorzystanie ze zwolnienia na podstawie polskiej ustawy wymaga spełnienia warunku o charakterze przedmiotowym i podmiotowym. Zwalnia się bowiem od podatku usługi kulturalne oraz dostawę towarów ściśle z tymi usługami związaną (przesłanka przedmiotowa) świadczone przez 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 (przesłanka podmiotowa). Ponadto, podmioty te nie powinny osiągać w sposób systematyczny zysków z tej działalności, a w przypadku ich osiągnięcia powinny je przeznaczać w całości na kontynuację lub doskonalenie świadczonych usług.*

*(...) Niespełnienie chociażby jednej z ww. przesłanek powoduje, że zwolnienie nie ma zastosowania.*

*We wniosku wskazali Państwo, że nie jesteście czynnym, zarejestrowanym podatnikiem podatku VAT. Są Państwo wpisani do rejestru stowarzyszeń i fundacji. (...) Fundacja prowa-*

dzi działalność w sferze zadań publicznych, o których mowa w art. 4 ustawy z dnia 24 kwietnia 2023 r. o działalności pożytku publicznego i o wolontariacie, szczególnie w zakresie (...) kultury, sztuki, ochrony dóbr kultury i dziedzictwa narodowego.

(...) za instytucje o charakterze kulturalnym w rozumieniu art. 43 ust. 1 pkt 33 lit. a ustawy uznaje się również fundacje oraz podmioty wymienione w art. 3 ustawy o działalności pożytku publicznego i o wolontariacie, prowadzące działalność pożytku publicznego, tj. działalność w sferze zadań publicznych mieszczących się w pojęciu usług kulturalnych pod warunkiem, że podmioty te 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.

Zatem, w okolicznościach niniejszej sprawy Państwa Fundacja jest podmiotem uznanym na podstawie odrębnych przepisów za instytucję o charakterze kulturalnym, a więc w analizowanym przypadku spełniona jest przesłanka podmiotowa.

W następnej kolejności zbadania wymaga, czy świadczone przez Państwa usługi wypełniają przesłankę przedmiotową do zastosowania zwolnienia przewidzianego w art. 43 ust. 1 pkt 33 lit. a ustawy.

(...) Świadczone usługi w postaci organizacji konkursu są usługami kulturalnymi. Ich celem jest tworzenie i upowszechnianie kultury.

Ustawa o podatku od towarów i usług nie definiuje pojęcia »usług kulturalnych«. Jego znaczenie ustala się 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. (...)

W ramach ww. konkursu młodzi muzycy (...) przesyłają do Fundacji nagrania swoich artystycznych wykonń, a następnie jurorzy, będący ekspertami w danej dziedzinie artystycznej oceniają te nagrania. Na podstawie ocen jurorów w ramach konkursu wyłania się zwycięzców oraz osoby wyróżnione. Co jednak istotne dla niniejszej sprawy, aby wziąć udział w Konkursie każdy uczestnik jest zobowiązany do zapłaty tzw. opłaty wpisowej (...).

(...) Analiza powyższego prowadzi zatem do wniosku, że zgodnie z wyżej przedstawioną charakterystyką terminu »kultura«, organizowane przez Państwa Koncerty stanowią usługi kulturalne, o których mowa w art. 43 ust. 1 pkt 33 ustawy.

Ponadto, z opisu sprawy wynika, że w przypadku osiągnięcia systematycznych zysków z działalności, o której mowa w opisie sprawy, będą one przeznaczane w całości na kontynuację lub doskonalenie świadczonych usług.

Jednocześnie jak wskazaliście Państwo we wniosku, usługa organizacji Koncertów nie należy do kategorii czynności wymienionych w art. 43 ust. 19 pkt 1–8 ustawy.

Tym samym analiza ww. okoliczności sprawy i obowiązujących przepisów prowadzi do wniosku, że dla świadczonych przez Państwa usług w postaci organizacji Koncertów spełniona jest zarówno przesłanka podmiotowa, jak i przedmiotowa wynikająca z art. 43 ust. 1 pkt 33 lit. a ustawy. Zatem ww. usługi korzystają ze zwolnienia od podatku VAT na podstawie ww. przepisu, jeżeli miejscem świadczenia, a zarazem opodatkowania tej usługi będzie terytorium Polski.

**Podsumowując, stwierdzam, że Fundacja organizując Konkurs, w ramach którego pobierane są opłaty wpisowe, może skorzystać ze zwolnienia od podatku VAT na podstawie art. 43 ust. 1 pkt 33 lit. a ustawy (podkreślenie redakcji) (...).**

## 1.2. Udzielenie licencji na autorski scenariusz oprawy artystycznej imprezy

(interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z dnia 2 września 2024 r., nr 0111-KDIB3-2.4012.364.2024.1.MGO)

„(...) Z przedstawionego opisu sprawy wynika, że prowadzą Państwo działalność w formie spółki z ograniczoną odpowiedzialnością. Zakres Państwa działalności obejmuje kompleksową oprawę artystyczną różnorodnych wydarzeń, takich jak wesela, studniówki, bale, imprezy firmowe, gale, wydarzenia kulturalno – rozrywkowe, bankiety i inne podobne uroczystości.

Świadczone usługi mogą obejmować prowadzenie imprez przez wodzireja, oprawę muzyczną DJ-a, występy muzyczne i wokalne (saksofonisty, akordeonisty, wokalisty, skrzypka itp.), jak również zapewnienie odpowiedniego oświetlenia i nagłośnienia. Pierwszym etapem realizacji usługi jest opracowanie indywidualnego scenariusza imprezy, który następnie jest przedstawiany potencjalnemu kontrahentowi.

Ustalają Państwo szczegółowy zakres zamówionej oprawy artystycznej, a po jego zaakceptowaniu przeprowadzają wywiad z kontrahentem. Na podstawie uzyskanych informacji, tworzą Państwo scenariusz imprezy, który zawiera elementy słowne, muzyczne, choreograficzne i literackie, odpowiednio uporządkowane. Państwa autorski scenariusz może obejmować elementy integracyjne, konkursy, wytyczne dotyczące realizacji konkretnych choreografii, aranżacje świetlne dostosowane do oczekiwań Zleceniodawcy, nagłośnienie oraz uwzględnienie lokalnych zwyczajów. Przyjęcie może zawierać elementy improwizacyjne, odpowiadające na reakcje uczestników.

Usługa oprawy artystycznej obejmuje zazwyczaj udział DJ-a i wodzireja (możliwa jest ich funkcjonalna integracja), a także, opcjonalnie, występy muzyków grających na żywo, odpowiednie oświetlenie i nagłośnienie. (...)

Całość działań zespołu jest koordynowana przez wcześniej opracowany scenariusz. (...)

Państwa wątpliwości budzi interpretacja przepisu art. 43 ust. 1 pkt 33 lit. b ustawy podatku od towarów i usług, w odniesieniu do świadczonej przez Państwa kompleksowej usługi udzielenia licencji na majątkowe prawo autorskie do utworu w postaci opracowanego scenariusza przyjęcia oraz na dokonanie w czasie jego artystycznego wykonania.

Należy zauważyć, że aby skorzystać ze zwolnienia z art. 43 ust. 1 pkt 33 lit. b ustawy o VAT wymagane jest posiadanie statusu indywidualnego twórcy lub artysty wykonawcy. Państwo (Spółka) natomiast w zakresie Państwa działalności nie mogą korzystać ze zwolnienia na podstawie art. 43 ust. 1 pkt 33 lit. b ustawy gdyż, jako podmiot gospodarczy nie posiadają Państwo statusu indywidualnego twórcy lub artysty wykonawcy. Status taki może być przyznany wyłącznie personalnie konkretnej osobie, a nie spółce, która ze swojej istoty jest podmiotem zbiorowym. A zatem tylko i wyłącznie usługi świadczone przez osoby fizyczne posiadające status indywidualnego twórcy lub artysty wykonawcy objęte będą zwolnieniem, o którym mowa w art. 43 ust. 1 pkt 33 lit. b ustawy.

(...) stwierdzić należy, że skoro prowadzą Państwo działalność gospodarczą, w zakresie kompleksowej oprawy artystycznej różnorodnych wydarzeń, takich jak wesela, studniówki, bale, imprezy firmowe, gale, wydarzenia kulturalno-rozrywkowe, bankiety i inne podobne uroczystości, w formie spółki z ograniczoną odpowiedzialnością, to tym samym nie mogą Państwo być uznani za indywidualnego twórcę lub artystę wykonawcę. Zatem nie są Państwo podmiotem wymienionym w art. 43 ust. 1 pkt 33 lit. b ustawy.

**Wobec powyższego, z uwagi na fakt, że nie są Państwo (Spółka) podmiotem (twórcą i artystą wykonawcą), o którym mowa w art. 43 ust. 1 pkt 33 lit. b ustawy, to świadczona przez Państwa (Spółkę) kompleksowa usługa udzielania licencji na majątko-**

**we prawo autorskie do utworu w postaci opracowanego scenariusza przyjęcia oraz na dokonanie w czasie jego artystycznego wykonania nie korzysta ze zwolnienia od podatku od towarów i usług na podstawie art. 43 ust. 1 pkt 33 lit. b ustawy** (podkreślenie redakcji) (...).”

### 1.3. Transport sanitarny

**(interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z dnia 9 września 2024 r., nr 0112-KDIL3.4012.497.2024.3.EW)**

„(...) stosownie do art. 43 ust. 1 pkt 20 ustawy:

*Zwalnia się od podatku usługi transportu sanitarnego.*

Ponieważ ustawodawca na gruncie ustawy o podatku od towarów i usług nie zdefiniował pojęcia transportu sanitarnego – zasadne jest odwołanie się do legalnej definicji tego pojęcia sformułowanej w ustawie z dnia 27 sierpnia 2004 r. o świadczeniach opieki zdrowotnej finansowanych ze środków publicznych (t. j. Dz. U. z 2024 r. poz. 146 zm.) oraz pomocniczo do regulacji zawartych w przepisach Dyrektywy 2006/112/WE Rady z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz. Urz. UE L Nr 347 z 11.12.2006, str. 1 ze zm.).

(...) Stosownie do art. 5 pkt 33a ustawy o świadczeniach opieki zdrowotnej finansowanych ze środków publicznych:

*Użyte w ustawie określenia oznaczają: Transport sanitarny – przewóz osób albo materiałów biologicznych i materiałów wykorzystywanych do udzielania świadczeń zdrowotnych, wymagających specjalnych warunków transportu.*

(...) W myśl art. 161ba ust. 1 ww. ustawy o świadczeniach opieki zdrowotnej finansowanych ze środków publicznych:

*Transport sanitarny wykonywany jest specjalistycznymi środkami transportu lądowego, wodnego i lotniczego.*

Art. 161ba ust. 2 ustawy o świadczeniach opieki zdrowotnej finansowanych ze środków publicznych stanowi, że:

*Środki transportu sanitarnego, o których mowa w ust. 1, muszą spełniać cechy techniczne i jakościowe określone w Polskich Normach przenoszących europejskie normy zharmonizowane.*

Zgodnie z art. 161c ust. 1 i 2 ustawy o świadczeniach opieki zdrowotnej finansowanych ze środków publicznych:

*Fundusz oraz podmiot leczniczy, zawierają umowy o wykonywanie transportu sanitarnego z podmiotami dysponującymi środkami transportu.*

(...) W świadczeniach zdrowotnych kontraktowanych odrębnie wyodrębnia się następujące zakresy: żywienie pozajelitowe w warunkach domowych i żywienie dojelitowe w warunkach domowych.

Powołane przepisy obligują zatem NFZ i podmioty lecznicze do zawierania umów o wykonywanie usług transportu sanitarnego (...). (...)

A zatem, dla zastosowania zwolnienia od podatku w przypadku świadczenia usług transportu sanitarnego na podstawie art. 43 ust. 1 pkt 20 ustawy, podstawowe znaczenie ma jednoznaczne stwierdzenie, że są to faktycznie usługi transportu sanitarnego, tj. przewóz osób albo materiałów biologicznych i materiałów wykorzystywanych do udzielania świadczeń zdrowotnych, wymagających specjalnych warunków transportu. Jedynie do tych czynności bowiem odnosi się zwolnienie, o którym mowa w ww. przepisie.

(...) dla zastosowania zwolnienia od podatku w przypadku świadczenia usług transportu sanitarnego na podstawie art. 43 ust. 1 pkt 20 ustawy, podstawowe znaczenie ma jedno-

znaczące stwierdzenie, że są to faktycznie usługi transportu sanitarnego, tj. przewóz osób albo materiałów biologicznych i materiałów wykorzystywanych do udzielania świadczeń zdrowotnych, wymagających specjalnych warunków transportu. Jedynie do tych czynności bowiem odnosi się zwolnienie, o którym mowa w ww. przepisie.

Jak wynika z opisu sprawy, zawarli Państwo umowę ze szpitalem i transportują Państwo żywność podawaną dojelitowo dla pacjentów leczonych w warunkach domowych. Transport odbywa się z wykorzystaniem samochodów chłodni, wyposażonych w specjalistyczną zabudowę, która utrzymuje stałą temperaturę w czasie transportu żywności, leków oraz sprzętu medycznego koniecznego dla leczenia pacjenta. Każdy z samochodów posiada monitoring temperatury. Są Państwo zobligowani umową do dostarczania raportów temperatur. Przestrzeń załadunkowa samochodów, która umożliwia transport produktów leczniczych dla pacjentów spełnia polskie normy PN-EN 12830 i jak Państwo wskazali, samochody te spełniają warunki z art. 161ba ust. 2 ustawy o świadczeniach opieki zdrowotnej finansowanych ze środków publicznych oraz art. 161ba ust. 1 ww. ustawy.

**W konsekwencji, analiza wskazanych okoliczności sprawy i obowiązujących przepisów prowadzi do wniosku, że wykonują Państwo na rzecz Szpitala usługi transportu sanitarnego. Tym samym, świadczone przez Państwa usługi korzystają ze zwolnienia od podatku VAT na podstawie art. 43 ust. 1 pkt 20 ustawy (podkreślenie redakcji) (...).**

#### 1.4. Szkolenie podyplomowe lekarzy

**(interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z dnia 13 września 2024 r., nr 0114-KDIP4-2.4012.543.2024.1.MMA)**

„(...) Z przedstawionego opisu sprawy wynika, że są Państwo czynnym zarejestrowanym podatnikiem podatku od towarów i usług. Uzyskali Państwo pozwolenie na prowadzenie szkolenia podyplomowego lekarzy dentystów i akceptację programu kształcenia podyplomowego w Naczelnej Izbie Lekarskiej, uprawniające do uzyskania punktów edukacyjnych ze strony Izby Lekarskiej.

(...) Jako organizator kształcenia zostali Państwo wpisani do rejestru podmiotów prowadzących ustawiczny rozwój zawodowy lekarzy i lekarzy dentystów oraz otrzymali zaświadczenia o wpisie do rejestru podmiotów prowadzących ustawiczny rozwój zawodowy lekarzy i lekarzy dentystów, a także uzyskali potwierdzenie spełnienia warunków do prowadzenia przez Państwa kształcenia w zakresie ustawicznego rozwoju zawodowego lekarzy dentystów na obszarze RP w zakresie obejmującym ww. kursy/szkolenia

(...) Z przedstawionego przez Państwa opisu sprawy wynika, że nie są Państwo jednostką objętą systemem oświaty w rozumieniu przepisów ustawy z dnia 14 grudnia 2016 r. – Prawo oświatowe. Nie są Państwo placówką kształcenia ustawicznego w rozumieniu przepisów ww. ustawy – Prawo oświatowe oraz uczelnią, jednostką naukową Polskiej Akademii Nauk lub instytutem badawczym. Opisane we wniosku usługi szkoleniowe (dla każdego rodzaju kursów/szkoleń, będących przedmiotem wniosku) nie stanowią usług świadczonych przez uczelnie, jednostki naukowe Polskiej Akademii Nauk lub instytuty badawcze, w zakresie kształcenia, w rozumieniu art. 43 ust. 1 pkt 26 lit. b ustawy o podatku od towarów i usług. Nie są również Państwo podmiotem, który uzyskał akredytację w rozumieniu przepisów ustawy Prawo oświatowe, w zakresie usług opisanych we wniosku.

Zatem stwierdzić należy, że świadczone przez Państwa usługi nie korzystają ze zwolnienia od podatku na podstawie art. 43 ust. 1 pkt 26 ustawy, ponieważ nie są spełnione przesłanki wynikające z powołanego przepisu.

---

W konsekwencji należy przeanalizować możliwość skorzystania ze zwolnienia na podstawie art. 43 ust. 1 pkt 29 lit. a ustawy.

Powołany wyżej przepis art. 43 ust. 1 pkt 29 lit. a ustawy przewiduje zwolnienie dla usług kształcenia zawodowego lub przekwalifikowania zawodowego prowadzonych w formach i na zasadach przewidzianych w odrębnych przepisach. Dla zastosowania ww. zwolnienia istotne jest uznanie danej usługi za usługę kształcenia zawodowego lub przekwalifikowania zawodowego inną niż wymienione w pkt 26, a następnie spełnienie dodatkowych warunków wynikających z niniejszego przepisu.

Jak wynika z opisu sprawy, usługi świadczone przez Państwa w ramach kursów/szkoleń objętych Uchwałami, stanowią usługi kształcenia zawodowego lub przekwalifikowania zawodowego, inne niż wymienione w art. 43 ust. 1 pkt 26 ustawy o podatku od towarów i usług.

Celem kursów/szkoleń objętych Uchwałami jest przekazanie wiedzy z zakresu stomatologii, implantologii, chirurgii stomatologicznej w formie szkoleń i warsztatów, prowadzonych w wymienionych w Uchwałach i zaświadczeniach terminach (włącznie do 31 grudnia 2025 r.), lekarzom dentystom, którzy nie mają doświadczenia w danej dziedzinie, mają niewielkie doświadczenie lub chcą usystematyzować dotychczasowy zasób nabytych wiadomości. Zdobyta wiedza i umiejętności umożliwią uczestnikom poszczególnych szkoleń w ramach wykonywanych przez nich zawodów samodzielne przyjmowanie pacjentów i przeprowadzanie zabiegów.

(...) stwierdzić należy, że wykonywane przez Państwa usługi świadczone ustawicznego rozwoju zawodowego lekarzy i lekarzy dentystów, polegające na organizacji opisanych w stanie faktycznym kursów/szkoleń objętych Uchwałami, stanowią usługi kształcenia zawodowego, o których mowa w art. 43 ust. 1 pkt 29 ustawy, gdyż pozostają w bezpośrednim związku z branżą lub zawodem osób biorących udział w szkoleniu i mają na celu zdobycie, uaktualnienie i poszerzenie wiedzy do celów zawodowych.

Przechodząc zaś do pozostałych przesłanek warunkujących zastosowanie zwolnienia od podatku od towarów i usług wskazać należy, że odesłanie w art. 43 ust. 1 pkt 29 lit. a ustawy do »odrębnych przepisów« odnosić się może wyłącznie do przepisów, które określają formy i zasady usług szkoleniowych w zakresie kształcenia zawodowego lub przekwalifikowania zawodowego. Odrębne przepisy określające formy i zasady to przepisy, z których wynika np. program szkolenia, ilość godzin szkolenia, tematyka, krąg osób objętych szkoleniem, warunki, jakie musi spełnić organizator kształcenia.

Wskazali Państwo we wniosku, że Prezydium Naczelnej Rady Lekarskiej w (...) i Okręgowej Rady Lekarskiej w (...) potwierdziło spełnienie przez Państwa warunków na podstawie przedłożonego przez Państwa planu (programu) kształcenia realizowanego w określonych formach i trybie kształcenia. W przypadku kursów/szkoleń objętych Uchwałami właściwa Rada Lekarska jest uprawniona do Państwa kontroli w zakresie zgodności ze stanem faktycznym informacji dotyczących określonej formy szkolenia, spełnienia warunków dokonania wpisu do rejestru, prawidłowości prowadzonej dokumentacji przebiegu kształcenia oraz zapewnienie odpowiedniej jakości kształcenia.

W przypadku kursów/szkoleń objętych Uchwałami zobowiązani byli Państwo do przedłożenia planu (programu) kształcenia realizowanego w określonych formach i trybie kształcenia, który został zatwierdzony przez właściwą Izbę Lekarską.

(...) Zgodnie z art. 18 ust. 1 ustawy z 5 grudnia 1996 r. o zawodach lekarza i lekarza dentysty (Dz. U. z 2023 r. poz. 1516 ze zm.):

Lekarz, z zastrzeżeniem ust. 3, ma prawo i obowiązek doskonalenia zawodowego.

*W myśl art. 18 ust. 2 ustawy o zawodach lekarza i lekarza dentysty:*

*Dopełnienie obowiązku doskonalenia zawodowego lekarzy okręgowa rada lekarska potwierdza przez dokonanie wpisu w rejestrze, o którym mowa w art. 49 ustawy z dnia 2 grudnia 2009 r. o izbach lekarskich. Potwierdzenia dokonuje okręgowa rada lekarska na podstawie przedłożonej przez lekarza dokumentacji potwierdzającej odbycie określonych form doskonalenia zawodowego, z zastrzeżeniem art. 19 ust. 4.*

*(...) Szkolenia podyplomowe dla lekarzy i lekarzy dentystów nie mogą odbywać się w zupełnie dowolnej formie. Szczegółowe zasady organizacji i przeprowadzania szkoleń z tego zakresu określone zostały w rozporządzeniu Ministra Zdrowia z dnia 21 lutego 2022 r. w sprawie sposobu dopełnienia obowiązku doskonalenia zawodowego lekarzy i lekarzy dentystów (Dz. U. z 2022 r. poz. 464).*

*(...) W związku z powyższym należy stwierdzić, że doskonalenie zawodowe jest obowiązkiem lekarzy i lekarzy dentystów. A zatem prowadzone dla nich szkolenia uznać należy jako jedną z możliwych form realizacji tego obowiązku, tj. za kształcenie zawodowe lub przekwalifikowanie zawodowe, którego zasady i formy prowadzenia zawarte są w odrębnych niż ustawa o podatku od towarów i usług przepisach.*

***W konsekwencji uznać należy, że świadczone przez Państwa usługi w ramach kursów/szkoleń objętych Uchwałami, korzystają ze zwolnienia od podatku od towarów i usług na podstawie art. 43 ust. 1 pkt 29 lit. a ustawy, gdyż wiedza i umiejętności pozyskane podczas szkoleń mają bezpośredni związek z zawodem lekarza dentysty i są prowadzone w formach i na zasadach przewidzianych w odrębnych przepisach (podkreślenie redakcji) (...).***

## **2. Miejsce świadczenia usług związanych z nieruchomościami**

### **➤ Definicja nieruchomości**

Problem opodatkowania usług związanych z nieruchomościami polega głównie na tym, że bardzo wielu czynnościom można taki związek przypisać. Ustawa o VAT nie precyzuje jednak jaki powinien to być rodzaj związku ani nie definiuje pojęcia nieruchomości.

Ponieważ w ustawie o VAT nie została zawarta definicja nieruchomości, to korzystając z ustawy z dnia 23 kwietnia 1964 r. Kodeks cywilny (Dz. U. z 2024 r. poz. 1061 ze zm.) można stwierdzić, że nieruchomością są części powierzchni ziemskiej stanowiące odrębny przedmiot własności (grunty), jak również budynki trwale z gruntem związane lub części takich budynków, jeżeli na mocy przepisów szczególnych stanowią odrębny od gruntu przedmiot własności (art. 46 § 1 K.c.).

Unijny prawodawca chcąc zapewnić jednolity sposób opodatkowania tych usług wprowadził do rozporządzenia wykonawczego Rady (UE) nr 282/2011 z dnia 15 marca 2011 r. ustanawiającego środki wykonawcze do dyrektywy 2006/112/WE w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz. Urz. UE L nr 77/1 ze zm.) uregulowania, które definiują pojęcie nieruchomości, precyzują zakres usług związanych z nieruchomościami oraz wskazują przykładowe transakcje zaliczane do tej grupy świadczeń.

Na użytek stosowania dyrektywy w sprawie VAT za nieruchomość uznaje się:

- a) każdą określoną część ziemi, na jej powierzchni lub pod jej powierzchnią, która może stać się przedmiotem własności i posiadania;
  - b) każdy budynek lub każdą konstrukcję przytwierdzone do gruntu lub w nim osadzone powyżej lub poniżej poziomu morza, których nie można w łatwy sposób zdemontować lub przenieść;
-

c) każdy zainstalowany element stanowiący integralną część budynku lub konstrukcji, bez którego budynek lub konstrukcja są niepełne, taki jak drzwi, okna, dachy, schody i windy;

d) każdy element, sprzęt lub maszynę zainstalowane na stałe w budynku lub konstrukcji, które nie mogą być przeniesione bez zniszczenia lub zmiany budynku lub konstrukcji.

Bezpośredni charakter związku usług z nieruchomościami określa art. 31a ust. 1 rozporządzenia nr 282/2011, który stanowi, że usługi związane z nieruchomościami, o których mowa w art. 47 dyrektywy w sprawie VAT, obejmują jedynie te usługi, które mają wystarczająco bezpośredni związek z daną nieruchomością. Usługi uważa się za mające wystarczająco bezpośredni związek z nieruchomością w następujących przypadkach:

a) gdy wywodzą się z nieruchomości, a dana nieruchomość stanowi element składowy usługi i jest elementem centralnym oraz niezbędnym do świadczenia usług;

b) gdy są świadczone w odniesieniu do nieruchomości i mają na celu zmianę prawnego lub fizycznego stanu danej nieruchomości.

### ➤ **Miejsce opodatkowania i podmiot zobowiązany do rozliczenia podatku VAT od wykonanych usług**

W myśl art. 28e ustawy o VAT usługi związane z nieruchomościami opodatkowane są w miejscu położenia nieruchomości, przy czym regulacje te dotyczą zarówno usług świadczonych dla podatników, jak i ostatecznych konsumentów (podmiotów niebędących podatnikami).

Wśród usług, które opodatkowane są w sposób przewidziany w art. 28e znajdują się usługi świadczone przez rzeczoznawców, pośredników w obrocie nieruchomościami, usługi zakwaterowania w hotelach lub obiektach o podobnej funkcji, takich jak ośrodki wczasowe lub miejsca przeznaczone do użytku jako kempingi, użytkowanie i używanie nieruchomości oraz usługi przygotowywania i koordynowania prac budowlanych, takie jak usługi architektów i nadzoru budowlanego.

Oprócz właściwej identyfikacji usługi i miejsca jej opodatkowania, konieczne jest ustalenie podmiotu odpowiedzialnego za jej opodatkowanie. Przepis art. 193 dyrektywy w sprawie VAT wskazuje, iż generalnie obowiązującym do zapłaty podatku VAT jest podatnik, który dokonał dostawy towarów lub wykonał usługę podlegającą opodatkowaniu.

Przede wszystkim więc, obowiązek zapłaty podatku ciąży na podatniku, który wykonał czynność opodatkowaną, skutkującą powstaniem obowiązku podatkowego.

Ogólną regułę stosuje się zatem w stosunku do dostaw towarów i świadczenia usług przez podatników, którzy mają siedzibę lub stałe miejsce prowadzenia działalności w państwie członkowskim, na terytorium którego należy rozliczyć podatek VAT od danej czynności.

W art. 194 dyrektywy znajduje się zapis upoważniający państwa członkowskie do wskazania odbiorców towarów lub usług jako podmiotów zobowiązanych do zapłaty VAT, jeśli dostawa towarów lub usług jest dokonywana przez podatnika niemającego siedziby w państwie członkowskim, w którym VAT jest należny.

W polskiej ustawie o VAT, wykorzystano tę możliwość ustanawiając w art. 17 ust. 1 pkt 4 ustawy o VAT zasady, z których wynika, że podatnikami są również osoby prawne, jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej oraz osoby fizyczne, nabywające usługi, jeżeli łącznie spełnione są następujące warunki:

a) usługodawcą jest podatnik nieposiadający siedziby działalności gospodarczej oraz stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej na terytorium kraju, a w przy-

padku usług, do których stosuje się art. 28e, podatnik ten nie jest zarejestrowany zgodnie z art. 96 ust. 4,

b) usługobiorcą jest:

- w przypadku usług, do których stosuje się art. 28b – podatnik, o którym mowa w art. 15, lub osoba prawna niebędąca podatnikiem, o którym mowa w art. 15, zarejestrowana lub obowiązana do zarejestrowania zgodnie z art. 97 ust. 4,
- w przypadku transferu bonów jednego przeznaczenia, w przypadku których miejscem świadczenia usług, których te bony dotyczą, jest terytorium kraju – podatnik, o którym mowa w art. 15, lub osoba prawna niebędąca podatnikiem, o którym mowa w art. 15,
- w pozostałych przypadkach – podatnik, o którym mowa w art. 15, posiadający siedzibę działalności gospodarczej lub stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej na terytorium kraju lub osoba prawna niebędąca podatnikiem, o którym mowa w art. 15, posiadająca siedzibę na terytorium kraju i zarejestrowana lub obowiązana do zarejestrowania zgodnie z art. 97 ust. 4.

Zgodnie z powyższym, polski ustawodawca określił więc, iż podmiotem zobowiązanym do zapłaty podatku VAT z tytułu nabycia usług od podatnika, którego siedziba znajduje się poza terytorium kraju, jest polski nabywca.

Wyjątkiem jest sytuacja, gdy usługodawca usług związanych z nieruchomościami jest zarejestrowany w Polsce jako podatnik VAT czynny. W takim przypadku to zagraniczny zlecniodawca opodatkuje usługę w Polsce, nawet jeśli nie ma w naszym kraju siedziby ani stałego miejsca prowadzenia działalności.

## 2.1. Kolokacja sprzętu informatycznego

**(interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z dnia 8 lipca 2024 r., nr 0114-KDIP1-2.4012.209.2024.2.AP)**

*„(...) Z przedstawionego we wniosku opisu sprawy wynika, że jesteście Państwo wpisani do rejestru działalności gospodarczej w Estonii, a przedmiotem Państwa działalności jest sprzedaż hurtowa komputerów, telefonów komórkowych, urządzeń peryferyjnych i oprogramowania. Nie posiadacie Państwo siedziby ani stałego miejsca prowadzenia działalności na terytorium Polski. Jesteście Państwo zarejestrowanym czynnym podatnikiem VAT w Polsce oraz od (...) marca 2019 r., jesteście zarejestrowani jako podatnik VAT-UE. Podpisaliście Państwo umowę o świadczenie usług kolokacji sprzętu informatycznego i usług powiązanych (połączenia krzyżowe, koszty gwarantowanego zasilania, LAN, miesięczne zużycie energii, usługi zdalnego wsparcia IT, itp.) z usługodawcą mającym siedzibę na terytorium kraju, będącym czynnym podatnikiem VAT. Usługi kolokacji obejmują umieszczenie serwerów w serwerowni (Data Center) mieszczącej się w Polsce. Mają Państwo swobodny dostęp do swoich serwerów umieszczonych w Data Center. Istnieje lista osób posiadających dostęp. Osoby przychodzące do serwerowni są weryfikowane na podstawie posiadanych dokumentów. Serwery znajdują się bezpośrednio w szafie zamykanej na klucz. Powierzchnia serwerowni jest współdzielona – szafy znajdują się w module, w którym znajdują się też szafy innych klientów. Serwery nie stanowią integralnej części budynku. Serwer jest elementem ruchomym. Mogą Państwo wnosić i wynosić serwery. Serwer nie jest przytwierdzony do podłoża, ścian ani sufitu budynku, można go zdemontować. Serwery są wkładane do szaf za pomocą szyn montażowych, podłączone do sieci w celu ich uruchomienia. Zdemontowanie i przeniesienie serwera nie wpłynęłoby na uszkodzenie ani na zmianę stanu fizycznego budynku. Istotą świadczonych na Państwa rzecz usług jest przechowywanie*

serwerów, zapewnienie warunków do prawidłowego ich funkcjonowania, a także ich bezpieczeństwa i ewentualnej pomocy techniczno-informatycznej.

**(...) należy stwierdzić, że świadczone na Państwa na rzecz usługi kompleksowe, w skład których wchodzi usługi kolokacji sprzętu informatycznego i usługi powiązane, nie stanowią usług związanych z nieruchomościami w rozumieniu art. 28e ustawy i art. 31a rozporządzenia 282/2011. W przypadku przedmiotowych usług, mimo tego, że odnoszą się i będą odnosić się do konkretnie określonej nieruchomości (w której znajduje się serwerownia – Data Center), identyfikowalnej co do jej położenia, to jednak Państwa celem jest uzyskanie kompletnej i spójnej usługi polegającej na prawidłowym funkcjonowaniu powierzonych przez Państwa usługodawcy serwerów. Ze specyfiki świadczonych usług wynika, że nie mają one wpływu na zmianę prawnego lub fizycznego stanu danej nieruchomości. W takim sensie nieruchomość nie jest i nie będzie elementem centralnym świadczonych usług, a więc nie można ich kwalifikować jako usług związanych z nieruchomością. (...) W tym przypadku, miejsce świadczenia, a tym samym miejsce opodatkowania przedmiotowych usług należy ustalić na podstawie art. 28b ust. 1 ustawy. (...) miejscem świadczenia, a zarazem opodatkowania usługi kolokacji sprzętu informatycznego i usług powiązanych nie będzie terytorium Polski, ale miejsce gdzie Państwa Spółka (jako usługobiorca) posiada siedzibę działalności gospodarczej (podkreślenie redakcji) (...).**

## 2.2. Usługi magazynowania

**(interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z dnia 8 sierpnia 2024 r., nr 0114-KDIP1-2.4012.268.2024.1.RST)**

(...) Jak wskazano w opisie Stanu Faktycznego oraz Zdarzenia Przyszłego, usługodawcy będą świadczyli na rzecz Wnioskodawcy Usługi montażu i Usługi transportowe. Planowana działalność Spółki w Polsce będzie polegać na importowaniu Towarów, i ich dalszej sprzedaży do podmiotu z grupy, który kolejno będzie dystrybuował Towary do kontrahentów mających siedzibę na terytorium Polski, w państwach członkowskich Unii Europejskiej lub też na terytorium krajów trzecich.

(...) Z wniosku wynika, że Spółka nabywa od Podmiotu A kompleksowe Usługi magazynowania, w ramach których usługodawca m.in. odbiera, przechowuje i dystrybuuje Towary od/do centrów naprawczych, Regionalnego Centrum Dystrybucji Wnioskodawcy i innych podmiotów zewnętrznych. Zgodnie z Umową Podmiot A zobowiązał się do wyznaczenia wydzielonej części magazynu w celu zapewnienia odpowiednich warunków składowania i realizacji postanowień umownych między Stronami. Podmiot A oddzielił Towary należące do Spółki od innych produktów, dostaw i sprzętu należącego do Podmiotu A. Dodatkowo Podmiot A zobowiązał się do dostosowania wydzielonej części magazynu na potrzeby przechowywania Towarów tzn. magazyn będzie zawierać obszar do przechowywania i obszar obsługi wydzielony ogrodzeniem/ścianą z kontrolą dostępu do tego obszaru, udostępnione zostaną 4 stacje robocze/pomieszczenia biurowe dla pracowników C. Sp. z o.o. którzy będą przeprowadzać wstępną kontrolę Towarów przychodzących i zwracanych, udostępnione zostaną 2 stanowiska pracy/pomieszczenia biurowe potrzebne do wykonywania zestawów oraz udostępniona zostanie odrębna wymagana przestrzeń do obsługi, przechowywania i magazynowania Towarów. Przestrzeń magazynowa zostanie wydzielona od pozostałych zapasów składowanych w magazynie, niebędących własnością Wnioskodawcy. Spółka będzie miała również zapewniony 24-godzinny dostęp online do zasobów magazynu za pomocą kamer zamieszczonych na obszarze magazynu. Na rzecz Spółki zostanie również zapewniony dostęp do magazynu wraz z odpowiednim miejscem do pracy.

*(...) należy stwierdzić, że Usługi magazynowania świadczone przez Podmiot A (gdzie określona część magazynu została wyznaczona do użytku przez Spółkę, jak również zapewniony został dostęp do magazynu z odpowiednim miejscem pracy) mają bezpośredni związek z nieruchomością w rozumieniu art. 28e ustawy w zw. z art. 31a ust. 2 lit. h rozporządzenia. To że Spółka nie ma wyłączności na korzystanie z usług Podmiotu A, który świadczy podobne usługi na rzecz innych kontrahentów nie oznacza, że przedmiotowa usługa magazynowania nie jest związana z nieruchomością. Aby uznać, że usługa magazynowania jest związana z nieruchomością nie jest najważniejszy fakt wyłączności usługodawcy czy dostęp do całości magazynu. Istotne jest aby określona część nieruchomości (a nie cały magazyn) w której przechowywane są towary została wyznaczona do użytku przez Spółkę (co ma miejsce w przedmiotowym przypadku). Spółka powinna mieć również możliwość dostępu do magazynu w której składowane są towary, co również jest zapewnione wobec osób wyznaczonych przez Spółkę. W takim przypadku nieruchomość w którym magazynowane są towary Spółki stanowi centralny i nieodzowny element świadczone usługi przez Podmiot A.*

*Tym samym świadczone przez Podmiot A na rzecz Państwa Spółki Usługi magazynowania stanowią usługi, do których znajduje zastosowanie art. 28e ustawy. Zatem, skoro Usługi magazynowania świadczone są w oparciu o zlokalizowany w (...) magazyn to miejscem opodatkowania Usługi magazynowania jest terytorium Polski i Podmiot A powinien wystawić fakturę dokumentującą świadczenie ww. Usługi z właściwą stawką podatku VAT zgodnie z przepisami ustawy o podatku od towarów i usług (podkreślenie redakcji) (...).*

### **2.3. Montaż/demontaż hal stalowych do hodowli drobiu**

**(interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z dnia 11 września 2024 r., nr 0113-KD IPT1-2.4012.396.2024.2.KT)**

*„(...) świadczenie przez Państwa usługi głównej jaką jest montaż wyposażenia hal przeznaczonych na kurniki, a w najbliższym czasie również samych hal stalowych czy budowania kurnika od podstaw wraz z usługami dodatkowymi (niezależnie od tego ile dodatkowych usług będzie przez Państwa świadczonych w ramach danego kontraktu z Generalnych Wykonawcą), składa się na jedno świadczenie, jakim jest montaż/demontaż systemu do hodowli drobiu lub montaż/demontaż hal stalowych albo budowa kurnika od podstaw. Wchodzące w jego skład elementy są ze sobą na tyle ściśle powiązane, że obiektywnie, z ekonomicznego punktu widzenia, tworzą jedną całość. Generalny Wykonawca jest również zainteresowany nabyciem jednego (złożonego) świadczenia, nie zaś poszczególnych, odrębnych części.*

*Mając zatem na uwadze powyższe oraz powołane przepisy prawa stwierdzić należy, że czynności podejmowane przez Państwa na rzecz Generalnego Wykonawcy w ramach montażu/demontażu systemu do hodowli drobiu lub montażu/demontażu hal stalowych albo budowy kurnika od podstaw (czyli hali stalowej wraz z systemem do hodowli drobiu) będą stanowić jedno świadczenie kompleksowe.*

***(...) kompleksowe usługi polegające na montażu/demontażu systemu do hodowli drobiu, montażu/demontażu hal stalowych oraz budowy kurnika od podstaw świadczone przez Państwa na rzecz Generalnego Wykonawcy stanowią usługi związane z nieruchomością, do których zastosowanie znajduje art. 28e ustawy o VAT.***

*Czynności wykonywane przez Państwa w ramach przedmiotowych usług montażu/demontażu systemu do hodowli drobiu są elementami stanowiącymi integralną część danego*

budynku, bez którego budynek ten jest niepełny. Budynek ten nie będzie spełniać funkcji, dla których został docelowo wzniesiony.

Jak Państwo wskazali zmianie uległ montaż systemu do hodowli drobiu. Rury, które służą do otwierania i zamykania gniazd są w chwili obecnej spawane (nie, tak jak wcześniej skręcane). Również niektóre z podpór systemu są zalewane betonem. Po uwzględnieniu całości prac nieruchomości, na której dokonywane są prace staje się kurnikiem. Zalanie betonem wskazanych podpór powoduje, iż w przypadku demontażu zostaje naruszona konstrukcja nieruchomości. Wówczas koniecznym byłoby przywrócenie jej do stanu pierwotnego. Sam zaś montaż powoduje trwałe powiązanie z nieruchomością.

Ponadto, w ramach rozszerzenia swojej oferty mają Państwo zamiar dokonywać montażu samych hal stalowych oraz budowy kurnika od podstaw (czyli hali stalowej wraz z systemem do hodowli drobiu). (...)

Jak wynika z opisu niezmienna pozostaje również dodatkowa usługa rozbiórki montażu i ponowny montaż w innym miejscu z zastrzeżeniem, że może dojść do naruszenia pierwotnej nieruchomości. Wybudowana hala (niezależnie od tego, czy sama hala czy kurnik) stanowi samodzielny obiekt.

Jak Państwo wskazali, o ile część elementów nadal jest przykręcana na śruby, z uwagi na dodatkowe pojawienie się np. betonu jako materiału wiążącego chociażby elementy konstrukcyjne, niemożliwym staje się nienaruszenie nieruchomości, na której prace są dokonywane. Systemy, hale oraz kurniki są tym samym montowane na stałe, a dany obiekt czy konstrukcja jest kluczowym elementem świadczonej usługi.

Według Państwa przy halach stalowych, hala zostaje zdemontowana i zostaje sam fundament, słupy są zazwyczaj zalewane przy ich podstawach, więc fundament może wymagać ponownego betonowania. Przy demontażu kurnika w ścianach i posadzce pozostają otwory po starym systemie, niektóre elementy kurnika są przyspawane do konstrukcji hali i muszą zostać odcięte. Po wymontowaniu wentylacji potrzebna jest wymiana paneli warstwowych lub zamurowanie/zabetonowanie w przypadku innej technologii. Niektóre elementy (podpory taśmociągów do jaj lub usuwania pomiotu) są również zalewane betonem i w przypadku ich zniszczenia wymagają ponownego, nowego zamontowania wraz z odbudową powierzchni, do której zostają przytwierdzone.

Przedstawione okoliczności sprawy prowadzą do wniosku, że opisane świadczenia będą związane z nieruchomościami (wyraźnie określonym lub możliwym do określenia obszarem ziemi). Dana nieruchomość stanowić będzie element składowy usługi i będzie elementem centralnym z punktu widzenia świadczenia usługi, a świadczenie usługi nie jest możliwe bez nieruchomości stanowiącej jej przedmiot. Należy zauważyć, że montaż/demontaż systemu do hodowli drobiu odbywa się w konkretnej nieruchomości, która już istnieje. Z kolei montaż/demontaż hal stalowych bądź budowa kurnika od podstaw odbywać się będzie na określonym lub możliwym do określenia obszarze ziemi. **Z uwagi na ścisły związek opisanych kompleksowych czynności podejmowanych przez Państwa na rzecz Generalnego Wykonawcy w ramach montażu/demontażu systemu do hodowli drobiu lub montażu/demontażu hal stalowych albo budowy kurnika od podstaw (czyli hali stalowej wraz z systemem do hodowli drobiu) z konkretnymi nieruchomościami (określonymi obszarami ziemi), miejscem opodatkowania opisanych usług będzie miejsce położenia nieruchomości. Zatem, w tym przypadku w celu określenia miejsca świadczenia usług zastosowanie znajduje zasada wyrażona w art. 28e ustawy o VAT (podkreślenie redakcji) (...).**

## 2.4. Specjalistyczne modelowanie wybranych elementów konstrukcji budowlanych

(interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z dnia 1 marca 2024 r., nr 0114-KDIP1-2.4012.575.2023.2.JO)

„(...) Z opisu sprawy wynika, że zamierzacie Państwo świadczyć usługi w zakresie specjalistycznego modelowania 3D i obliczeń metodą MES wybranych elementów konstrukcji budowlanych ze stali, aluminium, szkła i drewna, które będziecie świadczyć jako podwykonawca w stosunku do m.in. wykonawców, architektów, producentów, nie będziecie zaś świadczyć usług bezpośrednio dla inwestora.

Zamierzacie Państwo świadczyć usługi na potrzeby realizacji projektów zlokalizowanych również poza granicami Polski, tj. związanych z obiektami budowlanymi, które zostaną wzniesione na terytorium innych niż Polska krajów Unii Europejskiej lub też w krajach trzecich.

Będziecie Państwo świadczyć dwa rodzaje usług:

- usługi polegające na wykonaniu obliczeń części fasad oraz podkonstrukcji pod przedmiotowe fasady oraz sporządzenia rysunków warsztatowych na podstawie modeli 3D (Usługi nr 1) oraz
- usługi w zakresie konstrukcji budowlanych polegające na zastąpieniu tradycyjnej więźby dachowej systemem prefabrykowanym (tj. polegające na adaptacji tego systemu w konstrukcji budowlanej, nie zmieniając wymiarów zewnętrznych lub układu architektonicznego (Usługi nr 2).

Państwa wątpliwości dotyczą ustalenia miejsca opodatkowania przedmiotowych usług, które Państwa zdaniem nie stanowią usług związanych z nieruchomościami, o których mowa w art. 28e ustawy o VAT, w związku z czym miejscem opodatkowania nie jest miejsce położenia nieruchomości, a zgodnie z art. 28b ust. 1 lub ust. 2 ustawy o VAT jest miejsce, w którym Państwa kontrahent posiada siedzibę działalności gospodarczej lub stałe miejsce prowadzenia działalności.

(...) W analizowanej sprawie Państwa usługi (zarówno usługi oznaczone jako Usługi nr 1, jak i Usługi nr 2) mają bezpośredni związek z nieruchomością w rozumieniu art. 28e ustawy. Jak wynika z opisu sprawy, w ramach Usługi nr 1 zakładają Państwo wykonanie specjalistycznych obliczeń części fasady oraz podkonstrukcji pod tą fasadę (również daszków stanowiących część fasady budynku), na podstawie których zostaną następnie sporządzone modele 3D oraz rysunki, które kontrahent przekaże producentowi w celu wytworzenia elementów fasady (...), zaś obliczenia elementów fasady, modelowanie 3D, rysunki będą wykonywane w odniesieniu do projektu konkretnej konstrukcji budynku. Są to specjalistyczne usługi inżynierskie mające na celu zaproponowanie szczegółowych rozwiązań technicznych (np. połączenia aluminium ze szkłem), dodatkowo będziecie również prowadzili Państwo konsultacje rozwiązań technicznych z kontrahentem w zakresie świadczonej usługi. Natomiast Usługa nr 2, w ramach której będziecie Państwo wykonywali m.in. rysunki technologiczno-konstrukcyjne 2D, obliczenia, modelowanie, rysunki warsztatowe i montażowe prefabrykowanych konstrukcji szkieletowych i stalowych, polega na zastąpieniu tradycyjnej więźby dachowej systemem prefabrykowanym (tj. na adaptacji tego systemu w konstrukcji budowlanej, nie zmieniając wymiarów zewnętrznych lub układu architektonicznego), gdzie w celu jej wykonania kontrahent przedstawi Państwu rysunki architektoniczne i inne wytyczne, raporty obliczeniowe i podkłady technologiczno-produkcyjne (jeśli wykonuje je inny podmiot), a także modele podkładowe 3D (IFC). Przy czym usługi te będą świadczone w odniesieniu do projektu konkretnej konstrukcji budowlanej. W ramach tej usługi nie będziecie Państwo ingerowali w pierwotny układ dachu, funkcje gabaryty, jak również inne elemen-

ty konstrukcji budowlanej niestanowiące dachu. Zarówno Usługi nr 1, jak i Usługi nr 2 odnoszą się konkretnie do określonej nieruchomości (budynku), uzyskanie bowiem Państwo od kontrahenta informację o lokalizacji (położeniu) inwestycji, której będą dotyczyły świadczone usługi, mimo że Państwa usługi mogą być stosowane również na innych inwestycjach bez Państwa wiedzy. Należy zatem stwierdzić, że w przypadku świadczonych przez Państwa usług to nieruchomość stanowi centralny i nieodzowny element dokonywanych przez Państwa świadczeń. Należy podkreślić, że usługi, które Państwo będą świadczyć dotyczą konkretnej nieruchomości oraz bezpośrednio wiążą się z projektem konkretnej konstrukcji budynku na konkretnej nieruchomości. To, że w celu realizacji Usługi nr 1 i Usługi nr 2 nie będzie wymagana fizyczna obecność w miejscu lokalizacji budynku, nie oznacza, że świadczone usługi nie są związane z nieruchomością. Jak Państwo wskazaliście zarówno Usługi nr 1, jak i Usługi nr 2 będą wykonywane w odniesieniu do projektu konkretnej konstrukcji budynku / konstrukcji budowlanej. Zatem pomimo tego, że usługi te nie są wykonywane, jak Państwo wskazaliście »na nieruchomości«, jak np. usługi budowlane, to dotyczą konkretnej nieruchomości, która, w tym przypadku, stanowi centralny i niezbędny element z punktu widzenia świadczonych przez Państwa usług.

Tym samym, **należy stwierdzić, że w niniejszym przypadku miejsce świadczenia Państwa usług ustalane będzie na podstawie art. 28e ustawy, zgodnie z którym miejscem świadczenia usługi związanej z nieruchomością jest miejsce położenia tej nieruchomości. W analizowanej sprawie, jak Państwo wskazaliście, realizacja projektów będzie zlokalizowana poza granicami Polski. W związku z tym, Usługi nr 1 i Usługi nr 2, które odnoszą się do nieruchomości położonych poza terytorium kraju nie podlegają opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług na terytorium Polski** (podkreślenie redakcji) (...)."

### 3. Obowiązek podatkowy

#### ➤ Ogólne zasady powstawania obowiązku podatkowego

Ogólna zasada dotycząca ustalania obowiązku podatkowego w VAT określona została w art. 19a ust. 1 ustawy o VAT. W myśl tej regulacji, **obowiązek podatkowy powstaje z chwilą dokonania dostawy towaru lub wykonania usługi**. Ustawodawca przewidział również szereg wyjątków od tej zasady, z reguły związanych ze specyfiką pewnego rodzaju czynności wykonywanych przez podatnika.

Zgodnie z art. 19a ust. 3 ustawy o VAT, usługę, dla której w związku z jej świadczeniem ustalane są następujące po sobie terminy płatności lub rozliczeń, uznaje się za wykonaną z upływem każdego okresu, do którego odnoszą się te płatności lub rozliczenia, do momentu zakończenia świadczenia tej usługi.

Natomiast usługę świadczoną w sposób ciągły przez okres dłuższy niż rok, dla której w związku z jej świadczeniem w danym roku nie upływają terminy płatności lub rozliczeń, uznaje się za wykonaną z upływem każdego roku podatkowego, do momentu zakończenia świadczenia tej usługi.

Zaznaczyć należy, że reguły określone w art. 19a ust. 3 ustawy o VAT, mają także odpowiednie zastosowanie do dostaw towarów, jednak od tej zasady istnieją wyjątki. Nie należy ich stosować wobec dostawy, o której mowa w:

- art. 7 ust. 1 pkt 2 ustawy o VAT, czyli dostawy towarów, w ramach której następuje wydanie towarów na podstawie umowy dzierżawy, najmu, leasingu lub innej umowy o podobnym charakterze zawartej na czas określony lub umowy sprzedaży na warunkach odroczonej płatności, jeżeli umowa przewiduje, że w następstwie normalnych zdarzeń

przewidzianych tą umową lub z chwilą zapłaty ostatniej raty prawo własności zostanie przeniesione;

- art. 7a ust. 1 i 2 ustawy o VAT dokonywanych na rzecz podatnika ułatwiającego dostawę towarów oraz przez tego podatnika.

W przypadku bonów, obowiązek podatkowy powstaje z chwilą dokonania:

- transferu bonu (tj. emisji oraz każdego przekazania bonu po jego emisji) – w odniesieniu do bonów jednego przeznaczenia,
- dostawy towarów lub wykonania usługi, których dotyczy bon – w odniesieniu do bonów różnego przeznaczenia.

Zgodnie z art. 19a ust. 1a ustawy o VAT, obowiązek podatkowy z tytułu dostawy towarów lub świadczenia usług, do których dochodzi na skutek transferu bonu jednego przeznaczenia, powstaje z chwilą dokonania takiego transferu. W tym też momencie, w myśl art. 19a ust. 4a ustawy o VAT uznaje się dostawę towarów za dokonaną (a usługę za wykonaną).

Należy zwrócić uwagę, że w przypadku małych podatników rozliczających się kasowo, transakcje z wykorzystaniem bonów jednego przeznaczenia są wyłączone z ustalania obowiązku podatkowego metodą kasową (art. 21 ust. 6 pkt 2 ustawy o VAT).

### ➤ **Obowiązek podatkowy uzależniony od otrzymania zapłaty**

W myśl art. 19a ust. 5 pkt 1 i 2 ustawy o VAT, **otrzymanie całości lub części zapłaty (lub otrzymanie całości lub części dotacji, subwencji itp.) rodzi obowiązek podatkowy w VAT w następujących przypadkach:**

- wydania towarów przez komitenta komisantowi na podstawie umowy komisu,
- przeniesienia z nakazu organu władzy publicznej lub podmiotu działającego w imieniu takiego organu lub przeniesienia z mocy prawa prawa własności towarów w zamian za odszkodowanie,
- dokonywania w trybie egzekucji dostawy towarów, o której mowa w art. 18,
- świadczenia, na podstawie odrębnych przepisów, na zlecenie sądów powszechnych, administracyjnych, wojskowych lub prokuratury usług związanych z postępowaniem sądowym lub przygotowawczym, z wyjątkiem usług, do których stosuje się art. 28b, stanowiących import usług,
- świadczenia usług zwolnionych od podatku zgodnie z art. 43 ust. 1 pkt 37–41 (czyli usług ubezpieczeniowych, reasekuracyjnych, udzielania kredytów, pożyczek, poręczeń lub gwarancji, a także usług, których przedmiotem są instrumenty finansowe),
- otrzymania dotacji, subwencji i innych dopłat o podobnym charakterze, o których mowa w art. 29a ust. 1 ustawy o VAT.

### ➤ **Wystawienie faktury wyznaczające moment powstania obowiązku podatkowego**

**Zgodnie z art. 19a ust. 5 pkt 4 ustawy o VAT, obowiązek podatkowy powstaje z chwilą wystawienia faktury** – o ile fakturę wystawiono terminowo. Dotyczy to:

- dostaw energii elektrycznej, ciepłej lub chłodniczej oraz gazu przewodowego,
- świadczenia usług: telekomunikacyjnych, wymienionych w poz. 24–37, 50 i 51 załącznika nr 3 do ustawy o VAT, najmu, dzierżawy, leasingu lub usług o podobnym charakterze, ochrony osób oraz usług ochrony, dozoru i przechowywania mienia, stałej obsługi prawnej i biurowej, dystrybucji energii elektrycznej, ciepłej lub chłodniczej oraz gazu przewodowego,

– z wyjątkiem usług, do których stosuje się art. 28b, stanowiących import usług.

Natomiast zgodnie z art. 19a ust. 5 pkt 3 ustawy o VAT, w przypadku:

- świadczenia usług budowlanych lub budowlano-montażowych,

- dostawy książek drukowanych (CN ex 4901 10 00, 4901 91 00, ex 4901 99 00 i 4903 00 00) – z wyłączeniem map i ulotek – oraz gazet, czasopism i magazynów, drukowanych (CN 4902), z wyjątkiem dostaw towarów, o których mowa w art. 7a ust. 1 i 2, dokonywanych na rzecz podatnika ułatwiającego dostawy towarów oraz przez tego podatnika,
- czynności polegających na drukowaniu książek (CN ex 4901 10 00, 4901 91 00, ex 4901 99 00 i 4903 00 00) – z wyłączeniem map i ulotek – oraz gazet, czasopism i magazynów (CN 4902), z wyjątkiem usług, do których stosuje się art. 28b, stanowiących import usług,

**obowiązek podatkowy powstaje z chwilą wystawienia faktury, o której mowa w art. 106b ust. 1 ustawy o VAT – o ile fakturę wystawiono terminowo.**

Jeżeli obowiązek podatkowy uzależniony jest od wystawienia faktury (usługi budowlane, najem, media itp.), a podatnik nie wystawi faktury, lub wystawi ją z opóźnieniem, obowiązek podatkowy powstaje z chwilą upływu terminów wystawienia faktury, a w sytuacji, gdy nie określono takiego terminu – z chwilą upływu terminu płatności (art. 19a ust. 7 ustawy o VAT).

### ➤ **Otrzymanie zaliczki przed dokonaniem dostawy towarów**

**Otrzymanie przed dokonaniem dostawy towarów lub wykonaniem usługi całości lub części zapłaty (przedpłaty, zaliczki, zadatku lub raty) powoduje – zgodnie z ogólną zasadą wyrażoną w art. 19a ust. 8 ustawy o VAT – powstanie obowiązku podatkowego z chwilą jej otrzymania w odniesieniu do otrzymanej kwoty. Oznacza to, że co do zasady, podatnik otrzymujący zaliczkę powinien kwotę tę opodatkować.**

Fakturę dokumentującą otrzymaną zaliczkę podatnik powinien wystawić nie później niż 15. dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym ją otrzymał (art. 106i ust. 2 ustawy o VAT). Dokument ten nie może być jednak wystawiony wcześniej niż 60. dnia przed otrzymaniem, przed dokonaniem dostawy towaru lub wykonaniem usługi, całości lub części zapłaty.

Należy pamiętać, że w stosunku do niektórych czynności ustawodawca uznał, że podatnik nie ma obowiązku udokumentowania fakturą otrzymanej zaliczki. Zgodnie bowiem z art. 106b ust. 1 pkt 4 ustawy o VAT, podatnik obowiązany jest wystawić fakturę dokumentującą otrzymanie przez niego całości lub części zapłaty, przed dokonaniem czynności, o których mowa w art. 106b ust. 1 pkt 1 i 2, z wyjątkiem sytuacji, w której zapłata dotyczy wewnątrzwspólnotowej dostawy towarów, czynności, dla których obowiązek podatkowy powstaje zgodnie z art. 19a ust. 5 pkt 4 lub dostaw towarów, dla których obowiązek podatkowy powstaje zgodnie z art. 19a ust. 1b ustawy. Oznacza to, że w przypadku m.in.:

- dostaw energii elektrycznej, ciepłej lub chłodniczej oraz gazu przewodowego,
- świadczenia usług:
  - telekomunikacyjnych,
  - najmu, dzierżawy, leasingu lub usług o podobnym charakterze,
  - wymienionych w poz. 24-37, 50 i 51 załącznika nr 3 do ustawy,
  - ochrony osób oraz usług ochrony, dozoru i przechowywania mienia,
  - stałej obsługi prawnej i biurowej,
  - dystrybucji energii elektrycznej, ciepłej lub chłodniczej oraz gazu przewodowego

podatnik nie ma obowiązku udokumentowania fakturą zaliczki otrzymanej na poczet takiej usługi. Zatem otrzymanie przez podatnika zaliczki przykładowo na poczet zużycia mediów nie powoduje powstania obowiązku podatkowego w zakresie podatku VAT. O obowiązku rozliczenia podatku należnego z tytułu otrzymania przez podatnika zaliczek na poczet zużycia mediów decyduje moment wystawienia faktury, jednak nieprzekraczalnym momentem jest termin płatności ustalony pomiędzy stronami.

Podatnik nie jest również obowiązany do wystawienia faktury zaliczkowej, jeżeli całość lub część zapłaty, otrzymał w tym samym miesiącu, w którym dokonał czynności, na poczet których otrzymał całość lub część tej zapłaty (art. 106b ust. 1a ustawy o VAT).

Jeżeli faktura zaliczkowa (bądź kilka faktur zaliczkowych) nie obejmuje całej należności, jaka ma zostać zapłacona przez nabywcę, to sprzedawca po wydaniu towaru (lub po wykonaniu usługi) ma obowiązek wystawić fakturę końcową.

### 3.1. Najem rowerów

**(interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z dnia 14 sierpnia 2024 r., nr 0112-KDIL1-2.4012.180.2021.13.AW)**

*„(...) Miasto-Zarząd Dróg Miejskich w bieżącym roku przystąpiło do realizacji systemu wypożyczania rowerów, który obejmuje świadczenie usługi polegającej na uruchomieniu, zarządzaniu i kompleksowej eksploatacji systemu roweru miejskiego w latach 2021–2023.*

*Po dokonaniu wyboru wykonawcy Miasto-Zarząd Dróg Miejskich zawrze umowę na realizację powyższej usługi i ponosić będzie wydatki związane z uruchomieniem, zarządzaniem i kompleksową eksploatacją systemu roweru miejskiego oraz realizować będzie dochody z tytułu opłaty za najem rowerów oraz opłaty za przekroczenie 12 godzin wypożyczenia roweru.*

*(...) Opłaty z tytułu korzystania przez Użytkowników z systemu wypożyczania rowerów pobierane będą w imieniu Państwa przez Wykonawcę. Opłaty będą wpływały na odrębny rachunek bankowy otwarty przez Wykonawcę na potrzeby obsługi Systemu. Wykonawca zgodnie z umową zobowiązany jest do przekazywania opłat pobranych od klientów za najem rowerów przelewem na Państwa rachunek, uwzględniając podział okresu rozliczeniowego na cztery okresy.*

*Podmiotem rozliczającym podatek należny w związku ze świadczoną na rzecz Użytkowników usługą wypożyczania rowerów są Państwo.*

*Świadczone przez Państwa usługi wypożyczania rowerów są czynnościami opodatkowanymi.*

*(...) W przedmiotowej sprawie mamy do czynienia ze świadczeniem usług, o którym mowa w art. 8 ust. 1 ustawy. W przypadku świadczenia usług najmu, dzierżawy, leasingu lub usług o podobnym charakterze ustawodawca przewidział szczególnie moment powstania obowiązku podatkowego, który został określony w art. 19a ust. 5 pkt 4 lit. b ustawy, tj. obowiązek podatkowy powstaje z chwilą wystawienia faktury. Równocześnie w myśl art. 19a ust. 7 ustawy, w przypadkach, o których mowa w art. 19a ust. 5 pkt 3 i 4 (czyli odnoszących się m.in. do świadczenia przedmiotowych usług), gdy podatnik nie wystawił faktury lub wystawił ją z opóźnieniem, obowiązek podatkowy powstaje z chwilą upływu terminów wystawienia faktury określonych w art. 106i ust. 3 i 4, a w przypadkach gdy nie określono takiego terminu – z chwilą upływu terminu płatności.*

*W tym miejscu należy wskazać, że powoływany powyżej przepis art. 19a ust. 8 ustawy nie będzie miał w niniejszej sprawie zastosowania.*

*(...) Z opisu sprawy wynika m.in., że użytkownikiem systemu wypożyczania rowerów będzie podmiot gospodarczy lub osoba fizyczna nieprowadząca działalności gospodarczej. Nie będą Państwo każdorazowo wystawiali faktur VAT dla podmiotów gospodarczych i osób fizycznych. Na życzenie Klienta Państwa jednostka budżetowa dostarczy Klientowi fakturę wystawioną przez ZDM obejmującą płatny przejazd. Możliwość korzystania przez Klienta z systemu uwarunkowana jest m.in. wniesieniem opłaty inicjalnej w minimalnej wysokości 10 zł.*

*(...) dokonana przez użytkownika rowerów publicznych opłata inicjalna na Konto Klienta, podlega opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług, zgodnie z art. 19a ust. 5 pkt 4 lit. b*

oraz ust. 7 ustawy, w momencie otrzymania przez Państwa zapłaty, który uznany jest za termin płatności. Inaczej mówiąc w opisanej sprawie przy świadczeniu przedmiotowych usług na rzecz użytkowników rowerów publicznych, dla których nie są wystawiane faktury, o momencie powstania obowiązku podatkowego decyduje moment otrzymania zapłaty za doładowanie Konta Klienta (poprzez wpłatę opłaty inicjalnej), który uznany jest za termin płatności za świadczoną w przyszłości usługę. Należy zwrócić uwagę, że moment (czas), w którym klient (użytkownik) skorzysta z systemu wypożyczania rowerów nie ma już wpływu na rozpoznanie obowiązku podatkowego. Bowiem przedmiotowe rowery już w momencie dokonania płatności na Konto Klienta (opłata inicjalna) zostały postawione do dyspozycji klienta (użytkownika), który w dowolnym miejscu i czasie może z nich skorzystać.

Z kolei jeśli nie są wystawiane faktury i miały miejsce przypadki dopłat na korzystanie z roweru po wyczerpaniu środków z opłaty inicjalnej – gdy klient (użytkownik) ponosi dodatkowe opłaty za korzystanie z roweru, zgodnie z wysokościami wynikającymi z wniosku – obowiązek podatkowy powstaje również na zasadach określonych w art. 19a ust. 7 ustawy. Zatem w przypadku, gdy podatnik nie wystawił faktury lub wystawił ją z opóźnieniem, obowiązek podatkowy powstaje z chwilą upływu terminów wystawienia faktury określonych w art. 106i ust. 3 i 4 ustawy, a w przypadku, gdy nie określono takiego terminu – z chwilą upływu terminu płatności.

Natomiast, gdy do tego świadczenia będą Państwo wystawiali fakturę, to należy ją wystawić zgodnie z art. 106i ust. 3 pkt 4 ustawy z zastrzeżeniem ust. 7 i 8 tego artykułu. Wystawienie tej faktury – zgodnie z powyższymi przepisami – rodzi obowiązek podatkowy.

**Podsumowując, stwierdzam, że w przypadku usług wypożyczania roweru i opłaty inicjalnej obowiązek podatkowy – z uwagi na fakt, że opłaty te będą dotyczyły konkretnych transakcji – powstaje zgodnie z art. 19a ust. 5 pkt 4 lit. b ustawy oraz ust. 7 ustawy, tj. w momencie otrzymania zapłaty za doładowanie Konta Klienta (poprzez wpłatę opłaty inicjalnej), który uznawany jest za termin płatności za świadczoną w przyszłości usługę.**

**Również na podstawie ww. przepisów powstanie obowiązek podatkowy w przypadku wpłat za korzystanie z roweru po wyczerpaniu środków z opłaty inicjalnej (opisane opłaty dodatkowe) – gdyby Państwo nie wystawili faktury lub wystawili ją z opóźnieniem – z chwilą upływu terminów wystawienia faktury określonych w art. 106i ust. 3 i 4 ustawy, a w przypadku gdy nie określono takiego terminu – z chwilą upływu terminu płatności.**

**Z kolei w przypadkach wystawienia faktury zgodnie z przepisami, obowiązek podatkowy powstanie na zasadach wynikających z art. 19a ust. 5 pkt 4 lit. b ustawy, tj. z chwilą wystawienia faktury (podkreślenie redakcji) (...).**

### 3.2. Opłaty za rezerwację usług w obiekcie hotelowym

(interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z dnia 2 sierpnia 2024 r., nr 0114-KDIP1-3.4012.371.2024.1.LM)

„(...) Spółka jest czynnym podatnikiem VAT, który prowadzi działalność gospodarczą m.in. w zakresie usług hotelarskich i usług związanych z zakwaterowaniem sklasyfikowanych do PKWU pod symbolem 55.10 korzystając w tym zakresie z sieci obiektów hotelowych będących własnością Spółki lub zarządzanych przez Spółkę.

W zakresie pozyskiwania klientów na swoje usługi Spółka współpracuje z kontrahentem (Pośrednik), w zakresie organizacji promocji marki Spółki, w szczególności określonych obiektów hotelowych Spółki oraz usług oferowanych (w szczególności usług noclegowych)

w ramach danego obiektu hotelowego należącego do Spółki. Usługi te Pośrednik świadczy za pomocą X internetowego.

Współpraca pomiędzy Spółką a Pośrednikiem jest sformalizowana umową o współpracę.

W celu wykonywania umowy Pośrednik będzie pośredniczyć w zamieszczaniu ofert na usługi świadczone w obiekcie hotelowym należącym do Spółki za pomocą X oraz będzie przyjmować i przekazywać na rzecz Spółki płatności dokonywane przez użytkowników X z tytułu dokonywanych rezerwacji na usługi oferowane przez Spółkę w danym obiekcie hotelowym.

Użytkownik X aby skorzystać z usług oferowanych w danym obiekcie hotelowym Spółki jest uprawniony do złożenia rezerwacji m.in. pokoju hotelowego. Po dokonaniu rezerwacji Użytkownik jest uprawniony do skorzystania z usług, wybranych spośród oferty danego obiektu w terminie i warunkach określonych dokonanej rezerwacji.

Każdorazowo oferta na usługi obiektu hotelowego zamieszczana na X zawiera informacje w zakresie warunków i terminów zmian lub anulowania dokonanych rezerwacji.

Każda z ofert na usługi obiektu hotelowego wskazuje na co najmniej jedną z wymienionych metod płatności: płatność z góry, płatność zadatkiem oraz płatność dwuczęściowa. Z zastrzeżeniem, że w przypadku płatności z zadatkiem lub dwuczęściowej: pierwsza część wpłaty tj. 30% wartości rezerwacji Użytkownik dokonuje za pośrednictwem Pośrednika.

Po dokonaniu rezerwacji Użytkownik jest uprawniony do skorzystania z usług, wybranych spośród oferty danego obiektu w terminie i warunkach określonych w dokonanej rezerwacji.

Zgodnie z OWU Pośrednik jest zobowiązany do przekazania całości otrzymanych środków pieniężnych od Użytkownika z tytułu płatności należnej Spółce za rezerwację (po pomniejszeniu należnej prowizji Pośrednikowi) – najpóźniej w terminie 3 dni przed datą rozpoczęcia pobytu (skorzystania z usług Spółki) w obiekcie hotelowym. Do momentu otrzymania płatności od Pośrednika – środki są zgromadzone na rachunkach bankowych Pośrednika.

(...) aby zapłatę na poczet przyszłych należności uznać za zaliczkę, przedpłatę muszą zostać spełnione następujące przesłanki:

- zapłata musi zostać dokonana na poczet konkretnej transakcji, tj. przyszłe świadczenie powinno być określone co do rodzaju w sposób jednoznaczny (określone powinny być cechy identyfikujące rodzaj towaru bądź usługi),
- konkretyzacja przyszłego świadczenia powinna być wystarczająco dokładna dla określenia zasad opodatkowania świadczenia, tj. w szczególności należy móc określić miejsce świadczenia i stawkę opodatkowania,
- w momencie dokonania zaliczki strony nie mają intencji zmiany świadczenia w przyszłości.

(...) zaliczka, przedpłata nie tworzą samodzielnego bytu podatkowego, lecz są ściśle związane z konkretnym świadczeniem i nie można rozpatrywać ich jako czynności „oderwanej” od sprzedaży. Nie są one dodatkowymi czynnościami, lecz są integralnie związane z dostawą towarów lub świadczeniem usług, na poczet których zostały uiszczone.

(...) należy wskazać, że wpłacane przez Użytkowników na rzecz Pośrednika opłaty za rezerwację, dotyczą konkretnej usługi hotelowej, a więc usługi znanej z miejsca i warunków jej wykonania, terminu pobytu i zapewnianych świadczeń. Zatem opłata rezerwacyjna, która jest wpłacana na konto Pośrednika za faktyczne wykonanie usługi w obiekcie hotelowym przez Spółkę jest zaliczką na tę usługę, co pozwala ją traktować jako zaliczkę w rozumieniu art. 19a ust. 8 ustawy.

(...) bez znaczenia jest dla rozstrzygnięcia okoliczność, jak strony (Pośrednik i Spółka) umówiły się co do terminu, w którym płatności od Użytkowników zostaną prze-

kazane na konto bankowe Spółki, gdyż pomiędzy Spółką a Pośrednikiem, nie dochodzi do sprzedaży.

W konsekwencji (...) w momencie otrzymania od klienta wpłaty na usługi w obiekcie hotelowym, powstaje u Spółki obowiązek podatkowy w podatku od towarów i usług na podstawie art. 19a ust. 8 ustawy. W przedstawionej sytuacji otrzymana od Użytkownika płatność ma wyraźny związek z późniejszym konkretnym świadczeniem, które jest jasno sprecyzowane w momencie nabycia. Zapłata ta uprawnia bowiem Użytkownika do skorzystania z usług świadczonych przez Spółkę, w odpowiednim czasie wynikającym z rezerwacji.

**Mając na uwadze powołane przepisy prawa oraz przedstawiony opis sprawy, należy stwierdzić, że w przypadku otrzymania przez Pośrednika zaliczki, na poczet świadczonych przez Spółkę usług w obiekcie hotelowym, obowiązek podatkowy dla Spółki powstanie zgodnie z art. 19a ust. 8 ustawy – z chwilą jej otrzymania przez Pośrednika, w odniesieniu do otrzymanej kwoty (podkreślenie redakcji) (...).**

### 3.3. Dostawa energii elektrycznej w stacji ładowania

(interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z dnia 2 września 2024 r., nr 0114-KDIP1-1.4012.449.2024.1.MŻ)

„(...) Z przedstawionego opisu sprawy wynika, że:

- Państwa Spółka jest zarejestrowanym czynnym podatnikiem podatku od towarów i usług,
- prowadzą Państwo działalność w sektorze elektromobilności, której celem jest rozwój i promowanie elektromobilności, poprzez udostępnienie klientom infrastruktury stacji ładowania. Państwa Spółka działa zatem w dwóch rolach, tj.
  - jako operator ogólnodostępnej stacji ładowania – CPO, oraz
  - jako dostawa usług ładowania – eMSP.

(...) Spółka odpowiada więc na podstawie ustawy o elektromobilności: za budowę, zarządzanie, bezpieczeństwo funkcjonowania, eksploatację, konserwację i remonty ogólnodostępnej stacji ładowania.

»(...) jako dostawca usługi umożliwiają Państwo ładowanie oraz zapewniają Państwo klientom końcowym możliwość korzystania z infrastruktury stacji ładowania na potrzeby ładowania, w tym:

- potrzeby rejestracji użytkownika pojazdu elektrycznego lub pojazdu hybrydowego typu plug-in,
- autoryzacji sesji ładowania i prowadzenia ewidencji informacji o sesji ładowania,
- udostępnienie informacji,
- naliczenia i pobierania płatności,
- wystawiania dokumentów sprzedaży oraz obsługi zgłoszeń i reklamacji.

Ww. świadczenia opierają się na cenniku Państwa Spółki, który obejmuje opłaty wyrażone stawką z ilością kWh energii przekazywanej do pojazdu, opłaty za minuty przyłączenia pojazdu do stacji, opłaty abonamentowe.

(...) rozliczenie za zapewnienie możliwości ładowania pojazdów dokonywane jest przy wykorzystaniu kart płatniczych zarejestrowanych w aplikacji Spółki w momencie rejestracji klienta lub samych danych płatniczych.

(...) planują Państwo wprowadzić »Nowy Model« rozliczeń, który umożliwi wielokrotne ładowanie pojazdu w danym okresie rozliczeniowym z jednoczesną bieżącą przedpłatą za każdą sesję ładowania.

W tym miejscu przypomnieć należy, że jak wynika z wyżej powołanego przepisu art. 19a ust. 8 ustawy, jeżeli przed dokonaniem dostawy towaru lub wykonaniem usługi otrzymano

całość lub część zapłaty, w szczególności: przedpłatę, zaliczkę, zadatek (...), to obowiązek podatkowy powstanie z chwilą jej otrzymania w odniesieniu do otrzymanej kwoty z zastrzeżeniem ust. 5 pkt 4 ww. artykułu.

Z informacji wskazanych we wniosku wynika, że w ramach Nowego Modelu będą Państwo wystawiać fakturę po zakończeniu danego okresu (z zasady miesiąca), na której będzie informacja zarówno odnośnie terminu płatności oraz informacja odnośnie płatności już dokonanych przez użytkownika końcowego. Wystawione w ten sposób faktury będą odnosić się z zasady do już opłaconych przed upływem terminu płatności sesji ładowania.

Zatem, w analizowanej sprawie nie ma przeszkód, aby wystawiali Państwo faktury zbiorcze, na których będą Państwo ujmowali wszystkie dostawy energii elektrycznej dokonane w danym okresie rozliczeniowym w ramach Nowego Modelu na rzecz użytkownika końcowego w danym miesiącu. Przy czym, faktury zbiorcze powinny być wystawione zgodnie z wymogami określonymi w art. 106e ust. 1 ustawy, tj. powinny zawierać elementy wymienione w tym przepisie.

Odnosząc się do ustalenia momentu powstania obowiązku podatkowego w podatku VAT z tytułu dostawy energii elektrycznej dokonywanej w ramach Nowego Modelu, należy przypomnieć, że w myśl art. 19a ust. 5 pkt 4 ustawy, w stosunku do dostawy energii elektrycznej obowiązek podatkowy powstanie z chwilą wystawienia faktury. Z kolei w myśl art. 106i ust. 3 pkt 4 ustawy, faktura taka powinna być wystawiona najpóźniej z upływem terminu płatności. Jeżeli podatnik nie wystawi w ww. terminie faktury lub wystawi ją z opóźnieniem, obowiązek podatkowy powstanie – zgodnie z art. 19a ust. 7 ustawy – z chwilą upływu terminu na jej wystawienie, tj. z upływem terminu płatności.

**Zatem dokonując dostawy energii elektrycznej w ramach Nowego Modelu, będą Państwo zobowiązani rozpoznać obowiązek podatkowy każdorazowo na podstawie art. 19a ust. 5 pkt 4 ustawy, tj. z chwilą wystawienia przez Państwa faktury (faktury zbiorczej) z tytułu realizowanej dostawy energii elektrycznej w danym okresie rozliczeniowym (podkreślenie redakcji) (...).**

### 3.4. Usługi kurierskie

(interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z dnia 11 września 2024 r., nr 0111-KDIB3-1.4012.323.2024.4.IK)

„(...) ze złożonego wniosku wynika, że umowy o świadczenie usług kurierskich na rzecz Klientów opisane we wniosku dotyczą czynności powtarzalnych, rozliczanych w następujących po sobie terminach płatności.

Zawierają Państwo umowy z klientami na czas nieokreślony, z wyłączeniem postanowień dotyczących stawek, które podlegają aktualizacji i akceptacji przez klienta z każdym nowym rokiem kalendarzowym. Klienci pomimo deklaracji co do przewidywanej liczby i wagi przesyłek w ramach umowy, w zależności od swoich potrzeb, mogą w danym okresie nadać lub odebrać większą lub mniejszą liczbę przesyłek niż zadeklarowana. Świadczenie usług kurierskich odbywa się na podstawie indywidualnych zleceń transportu, które klient składa w ramach aplikacji udostępnionej przez Państwa. Pozostają Państwo nieprzerwanie w gotowości i dyspozycji do wykonywania usług kurierskich na rzecz klientów. Umowa określa cykle fakturowania dla przesyłek nadawanych i odbieranych w Polsce. W zależności od ustaleń z danym klientem, cykl fakturowania może być dzienny, tygodniowy, dwutygodniowy lub miesięczny. Zgodnie z postanowieniami umów zawieranych z klientami, Spółka jest zobowiązana do wystawiania faktur w umówionych cyklach. Jednocześnie, klient jest zobowiązany do płatności w terminie ustalonym z Państwem, który wyrażony jest w dniach i liczony jest od daty otrzymania faktury. W ramach jednego cyklu fakturowania uwzględniają

Państwo wszystkie zlecenia usługi kurierskiej otrzymane od klienta, których przedmiotem są przesyłki »uznane za doręczone«. Ze specyfiki działalności kurierskiej wynika, że w praktyce »doręczenie przesyłki« rozumiane jako faktyczne wykonanie usługi kurierskiej, nie zawsze jest tożsame z fizycznym przekazaniem przesyłki do adresata. W praktyce zdarzają się sytuacje, w których, np. z uwagi na błąd po stronie nadawcy przesyłki, konieczność podjęcia dodatkowych czynności w ramach odprawy celnej, decyzję adresata (odbiorcy) danej przesyłki, o jej przekazaniu do odprawy celnej, która ma zostać zrealizowana przez podmiot inny niż Państwo, nieskuteczne próby doręczenia przesyłki do adresata, moment faktycznego doręczenia przesyłki do adresata opóźnia się w czasie lub jest wręcz niemożliwy. Z uwagi na powyższe wprowadzili Państwo do swojego systemu możliwość nadawania przez siebie zleceniom transportu specjalnych statusów – obok statusu »doręczona« w rozumieniu »faktycznie przekazana do adresata«, których rezultatem jest to, że po upływie 24h od ich nadania, uznają Państwo daną przesyłkę za doręczoną. W konsekwencji, dane zlecenie transportu zostaje automatycznie dodane przez system do zleceń, które mają zostać zafakturowane przez Spółkę z upływem bieżącego cyklu fakturowania.

(...) **uznać należy, że w opisanym przypadku mamy do czynienia z usługą wykonywaną w sposób ciągły, mający długotrwały charakter, dla której w związku z jej świadczeniem ustalane są następujące po sobie terminy rozliczeń. Jak wskazali Państwo, umowy z klientami o świadczenie usług kurierskich zawierane są na czas nieokreślony. Umowy nie obejmują jednorazowego wykonania usługi kurierskiej, lecz wskazują prawa i obowiązki stron w ramach współpracy polegającej na świadczeniu usług kurierskich. Świadczenie usług kurierskich odbywa się na podstawie indywidualnych zleceń transportu, które klient składa w ramach udostępnionej aplikacji. Spółka pozostaje nieprzerwanie w gotowości i dyspozycji do wykonywania usług kurierskich na rzecz klientów. Zatem, zgodnie z art. 19a ust. 3 ustawy, momentem powstania obowiązku podatkowego dla świadczonej usługi jest data upływu każdego okresu do którego odnoszą się rozliczenia (wystawiona faktura). Tym samym w analizowanym przypadku momentu powstania obowiązku podatkowego nie należy utożsamiać z datą wystawienia faktury za świadczone usługi lecz z datą upływu danego okresu, do którego odnosi się rozliczenie (wystawiona faktura)** (podkreślenie redakcji) (...).

## 4. Obrót nieruchomościami

**Dostawa nieruchomości lub ich części, co do zasady, podlega opodatkowaniu 23% stawką VAT.**

### ➤ Budownictwo objęte społecznym programem mieszkaniowym

W odniesieniu do dostawy, budowy, remontu, modernizacji, termomodernizacji lub przebudowy obiektów budowlanych lub ich części zaliczonych do budownictwa objętego społecznym programem mieszkaniowym stosuje się 8% stawkę VAT (art. 41 ust. 12 ustawy o VAT).

### ➤ Sprzedaż po upływie dwóch lat od pierwszego zasiedlenia

Na mocy art. 43 ust. 1 pkt 10 ustawy o VAT, zwolniona z VAT jest dostawa budynków (a także budowli lub ich części), jeżeli następuje po upływie 2 lat od tzw. pierwszego zasiedlenia. Zwolnienie to nie ma zatem zastosowania, gdy:

- dostawa jest dokonywana w ramach pierwszego zasiedlenia lub przed nim,
- pomiędzy pierwszym zasiedleniem a dostawą budynku, budowli lub ich części upłynął okres krótszy niż 2 lata.

➤ **Sprzedaż przed upływem 2 lat od pierwszego zasiedlenia/w ramach pierwszego zasiedlenia**

Jeżeli do sprzedaży dochodzi przed upływem 2 lat od pierwszego zasiedlenia lub w ramach pierwszego zasiedlenia, zwolnienie może być stosowane po spełnieniu następujących warunków wynikających z art. 43 ust. 1 pkt 10a ustawy o VAT, tj.:

- 1) w stosunku do tych obiektów nie przysługiwało dokonującemu ich dostawy prawo do odliczenia VAT,
- 2) dokonujący ich dostawy nie ponosił wydatków na ich ulepszenie, w stosunku do których miał prawo do odliczenia VAT, a jeżeli ponosił takie wydatki, to były one niższe niż 30% wartości początkowej tych obiektów.

Warunek określony w pkt 2 nie ma zastosowania w przypadku sprzedaży nieruchomości stanowiącej towar handlowy, ponieważ do ulepszenia może dojść wyłącznie w przypadku środków trwałych.

➤ **Dostawa nieruchomości wykorzystywanych na cele działalności zwolnionej**

Z art. 43 ust. 1 pkt 2 ustawy o VAT wynika, że zwalnia się od podatku dostawę towarów wykorzystywanych wyłącznie na cele działalności zwolnionej od podatku, jeżeli z tytułu nabycia, importu lub wytworzenia tych towarów nie przysługiwało dokonującemu ich dostawy prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego.

➤ **Odstąpienie od zastosowania zwolnienia z VAT**

Podatnicy sprzedający nieruchomości – zgodnie z art. 43 ust. 10–11 – mogą odstąpić od zastosowania zwolnienia od podatku w stosunku do budynku, budowli lub ich części, gdy dostawa będzie dokonywana po upływie 2 lat od pierwszego zasiedlenia i wybrać ich opodatkowanie, pod warunkiem że dokonujący dostawy, jak i nabywca obiektu:

- 1) są zarejestrowani jako podatnicy VAT czynni;
- 2) złożą:
  - a) przed dniem dokonania dostawy tych obiektów właściwemu dla ich nabywcy naczelnikowi urzędu skarbowego lub
  - b) w akcie notarialnym, do zawarcia którego dochodzi w związku z dostawą tych obiektów

zgodne oświadczenie, że wybierają opodatkowanie dostawy budynku, budowli lub ich części.

➤ **Ustalenie właściwej stawki VAT na dostawę gruntów**

Sposób opodatkowania sprzedaży gruntu generalnie jest uzależniony od jego przeznaczenia. Dla celów VAT istotne jest czy przedmiotem transakcji jest **grunt zabudowany czy niezabudowany**.

**Co do zasady przyjmuje się, że jeżeli na gruncie nie znajdują się żadne zabudowania, to przedmiotem dostawy jest grunt niezabudowany.**

**Jeżeli na działce znajdują się budynki/budowle (w rozumieniu przepisów Prawa budowlanego) lub ich części, to mamy do czynienia z gruntem zabudowanym.**

Co do zasady dostawa gruntu podlega opodatkowaniu stawką podstawową, tj. 23%. Zastosowanie zwolnienia od podatku możliwe jest jedynie w ściśle określonych przypadkach.

Na podstawie art. 43 ust. 1 pkt 9 ustawy o VAT zwalnia się od podatku dostawę terenów niezabudowanych innych niż tereny budowlane (np. terenów rolnych lub leśnych). Przypomnijmy, iż tereny budowlane – w myśl art. 2 pkt 33 ustawy – to **grunty przeznaczone pod zabudowę** zgodnie z miejscowym planem zagospodarowania przestrzennego, a w przy-

---

padku braku takiego planu – zgodnie z decyzją o warunkach zabudowy i zagospodarowania terenu, o których mowa w przepisach o planowaniu i zagospodarowaniu przestrzennym.

Co ważne, jeżeli przedmiotem transakcji jest dostawa niezabudowanych działek, to zawsze należy mieć na uwadze, że opodatkowaniu podatkiem VAT podlega dostawa nieruchomości realizowana w ramach działalności gospodarczej, przez podatników w rozumieniu ustawy o VAT. Organy podatkowe podkreślają bowiem, że w przypadku osób fizycznych, które dokonują sprzedaży nieruchomości stanowiących część majątku osobistego należy szczególnie wnikliwie przeanalizować okoliczności, w jakich będzie realizowana transakcja.

Ponadto dostawa gruntu, która nie może korzystać ze zwolnienia z VAT w oparciu o art. 43 ust. 1 pkt 9 ustawy, może być zwolniona na podstawie art. 43 ust. 1 pkt 2 ustawy o VAT. Zwalnia się od podatku bowiem dostawę towarów wykorzystywanych wyłącznie na cele działalności zwolnionej od podatku, jeżeli z tytułu nabycia, importu lub wytworzenia tych towarów nie przysługiwało dokonującemu ich dostawy prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego.

Art. 29a ust. 8 ustawy o VAT stanowi, iż w przypadku dostawy budynków lub budowli trwale z gruntem związanych albo części takich budynków lub budowli, z podstawy opodatkowania nie wyodrębnia się wartości gruntu. Oznacza to, **że grunt, na którym posadowione są sprzedawane budynki lub budowle przejęmuje stawkę właściwą dla samych obiektów.**

Jeśli zatem obiekt opodatkowany jest określoną stawką VAT, to stawka ta właściwa jest dla całej transakcji obejmującej zarówno sam obiekt, jak i grunt, na którym jest on posadowiony. Jeżeli natomiast obiekt objęty jest zwolnieniem, to i grunt korzysta ze zwolnienia z VAT.

W przypadku dostaw obiektów posadowionych na gruncie objętym prawem wieczystego użytkowania, również stosuje się zasadę, zgodnie z którą sprzedaż tego prawa opodatkowana jest stawką VAT właściwą dla sprzedawanego obiektu.

#### 4.1. Zbycie gruntu pod drogę publiczną

**(interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z dnia 9 września 2024 r., nr 0114-KDIP4-2.4012.382.2024.2.MZA)**

*„(...) Z opisu sprawy wynika, że są Państwo zarejestrowanym i czynnym podatnikiem VAT. Z tytułu nabycia nieruchomości będącej przedmiotem wniosku nie przysługiwało Państwu prawo do obniżenia podatku należnego od naliczonego. Na nieruchomości prowadzi Państwo działalność gospodarczą opodatkowaną podatkiem od towarów i usług. Gmina (...) dokonała podziału Państwa nieruchomości na dwie działki. Grunt o powierzchni 158 m<sup>2</sup> oznaczony nr 1 został sprzedany na drogę gminną. Wydzielona działka nr 1 o powierzchni 158 m<sup>2</sup> w momencie sprzedaży stanowiła działkę niezabudowaną. Na działce nr 1 w momencie sprzedaży nie znajdowały się żadne obiekty budowlane. Działka nr 1 była objęta miejscowym planem zagospodarowania przestrzennego przeznaczenie pod budowę dróg lub linii kolejowych.*

*(...) W analizowanej sprawie działka o nr 1 stanowiła majątek Spółki z o.o., prowadzili Państwo na niej działalność gospodarczą opodatkowaną podatkiem od towarów i usług.*

*Sprzedaż składników majątku Spółki wykorzystywanych w prowadzonej działalności gospodarczej podlega opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług.*

*Tym samym, zbycie niezabudowanej nieruchomości o nr 1 nastąpiło w ramach działalności gospodarczej, o której mowa w art. 15 ust. 2 ustawy, a Państwo w odniesieniu do tej transakcji wystąpili w charakterze podatnika w rozumieniu art. 15 ust. 1 ustawy.*

Zbycie przez Państwa ww. nieruchomości będzie stanowić dostawę towarów, o której mowa w art. 7 ust. 1 ustawy, podlegającą opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług zgodnie z art. 5 ust. 1 pkt 1 ustawy.

Wykonywana czynność, która podlega opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług, może korzystać ze zwolnienia od tego podatku albo może być opodatkowana tym podatkiem.

Zakres i zasady zwolnienia od podatku od towarów i usług dostawy towarów lub świadczenia usług zostały określone m.in. w art. 43 ustawy.

(...) analiza przepisów jednoznacznie wskazuje, że zwolnienie od podatku, o którym mowa w art. 43 ust. 1 pkt 9 ustawy, obejmuje zbycie nieruchomości niezabudowanych (gruntów) wyłącznie w sytuacji, gdy nie są one przeznaczone pod zabudowę. Elementem, który determinuje możliwość skorzystania z ww. zwolnienia od podatku VAT przy zbyciu gruntów jest przeznaczenie gruntu na cele inne niż budowlane. Przy czym (...) o tym, że dany teren jest terenem budowlanym przesądzają zapisy w planie zagospodarowania przestrzennego lub decyzji o warunkach zabudowy.

**Z okoliczności sprawy wynika, że działka nr 1 była objęta miejscowym planem zagospodarowania przestrzennego z przeznaczeniem pod budowę dróg lub linii kolejowych.**

**W konsekwencji dostawa niezabudowanej nieruchomości o nr 1 nie mogła korzystać ze zwolnienia od podatku na podstawie art. 43 ust. 1 pkt 9 ustawy, ponieważ na moment zbycia stanowiła teren budowlany zdefiniowany w art. 2 pkt 33 ustawy.**

**W tej sytuacji należy przeanalizować przesłanki do ewentualnego zastosowania zwolnienia od opodatkowania dostawy ww. nieruchomości wynikające z art. 43 ust. 1 pkt 2 ustawy.**

(...) Opis sprawy wskazuje, że na nieruchomości prowadzili Państwo działalność gospodarczą opodatkowaną podatkiem od towarów i usług. Tym samym należy stwierdzić, że nie został spełniony warunek wskazany w art. 43 ust. 1 pkt 2 ustawy, tj. działka nie była wykorzystywana wyłącznie na cele działalności zwolnionej od podatku.

**W konsekwencji, zbycie niezabudowanej nieruchomości nr 1 nie mogło być objęte zwolnieniem od podatku na podstawie art. 43 ust. 1 pkt 2 ustawy, z uwagi na niespełnienie określonych w tym przepisie warunków niezbędnych do zastosowania zwolnienia (podkreślenie redakcji) (...).**

#### **4.2. Zwolnienie z VAT sprzedaży nieruchomości zabudowanej wydzielonej z innej nieruchomości**

(interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z dnia 11 września 2024 r., nr 0113-KDIPT1-2.4012.529.2024.2.AJB)

„(...) Z treści złożonego wniosku wynika, że jest Pan właścicielem działki nr ..., zabudowanej:

- budynkiem mieszkalnym, dwukondygnacyjnym, o powierzchni zabudowy 199,00 m<sup>2</sup>,
- budynkiem gospodarczym murowanym, parterowym, o powierzchni zabudowy 46,00 m<sup>2</sup>,
- budynkiem gospodarczym – murowanym, dwukondygnacyjnym, o powierzchni zabudowy około 300,00 m<sup>2</sup>,
- budynkiem gospodarczym murowanym, parterowym, o powierzchni zabudowy 312,00 m<sup>2</sup>.

Działkę nr ... wraz z ww. budynkami nabył Pan w drodze darowizny w 1999 r.

Planuje Pan sprzedaż działki wydzielonej z działki .... Działka wydzielona będąca przedmiotem sprzedaży jest zabudowana jednym budynkiem mieszkalnym oraz trzema budynkami gospodarczymi. Nieruchomość będąca przedmiotem sprzedaży jest wydzierżawiona na podstawie umowy z 29 maja 2024 roku spółce mającej dokonać jej zakupu pod działalność gospodarczą. W umowie przedwstępnej, kupująca nieruchomość spółka zobowiązała się do:

1. Uzyskania prawomocnej, ostatecznej i wykonalnej decyzji o warunkach zabudowy, z której będzie wynikać możliwość zabudowania gruntu działki obiektami zgodnie z planami inwestycyjnymi Kupującego (...).

(...) Udzieli Pan Kupującej spółce pełnomocnictwa z prawem do udzielania dalszych pełnomocnictw, do występowania przed wszelkimi organami administracji publicznej oraz do podejmowania wszelkich działań faktycznych i prawnych, niezbędnych dla uzyskania decyzji i pozwoleń (...).

(...) Wyraża Pan zgodę na dysponowanie przez Kupującą spółkę działką wydzieloną z działki nr ... na cele budowlane w rozumieniu art. 33 ust. 2 pkt 2 w związku art. 3 ust. 11 ustawy Prawo Budowlane, w zakresie wystąpienia z wnioskiem o pozwolenie na budowę, uzyskanie zgód, opinii itp. oraz udostępnia Kupującemu nieruchomość będącą przedmiotem niniejszej umowy celem przeprowadzenia badań gruntu.

(...) W okolicznościach niniejszej sprawy do momentu faktycznego przeniesienia prawa własności nieruchomości zabudowanej wydzielonej z nieruchomości nr ..., tj. do momentu podpisania umowy przyrzeczonej, ww. nieruchomość pozostaje Pana własnością. Z kolei Pan oraz Kupujący w przedwstępnej umowie zobowiązaliście się do czynności wskazanych powyżej, których zrealizowanie warunkuje podpisanie umowy przyrzeczonej.

W świetle powyższego uznać należy, że Kupujący będzie dokonywał określonych czynności w związku ze sprzedażą przez Pana nieruchomości zabudowanej wydzielonej z nieruchomości nr .... Pomimo, że ww. czynności dokonywane będą przez przyszłego właściciela, to aby takie czynności mogły zostać poczynione, to faktyczny właściciel nieruchomości musi wystąpić z wnioskiem lub udzielić stosownych pełnomocnictw (zgody/upoważnienia w sprawach dotyczących nieruchomości) potencjalnemu przyszłemu właścicielowi, tak aby mógł on działać w jego imieniu. Jak wskazano wyżej, udzielił Pan Kupującemu stosownego pełnomocnictwa.

Okoliczność, że ww. działania nie będą podejmowane bezpośrednio przez Pana, ale przez Kupującego nie oznacza, że pozostają bez wpływu na Pana sytuację prawną. Po udzieleniu pełnomocnictwa czynności wykonane przez Kupującego wywołają skutki bezpośrednio w Pana (mocodawcy) sferze prawnej. Z kolei Kupujący, dokonując ww. działań, uatrakcyjni przedmiotową nieruchomość stanowiącą nadal Pana własność. Działania te, dokonywane za pełną Pana zgodą, wpłyną generalnie na podniesienie atrakcyjności nieruchomości jako towaru i wzrost jej wartości.

(...) należy wskazać, że dokonując sprzedaży nieruchomości zabudowanej wydzielonej z nieruchomości nr ... nie będzie Pan korzystał z przysługującego prawa do rozporządzania własnym majątkiem prywatnym, nie jest to bowiem typowe (zwykłe) rozporządzanie prawem własności. W taki sposób zorganizował Pan sprzedaż ww. nieruchomości, że niejako Pana działania łącznie z działaniami przyszłego nabywcy stanowią pewnego rodzaju wspólne przedsięwzięcie.

Do czasu zawarcia umowy przyrzeczonej posiada Pan prawo własności nieruchomości zabudowanej wydzielonej z nieruchomości nr ..., która podlega wielu czynnościom. Wszystkie te czynności z punktu widzenia podatku VAT zostaną »wykonane« w Pana sferze prawno-podatkowej. W tym kontekście bez znaczenia pozostaje okoliczność wykonywania ww. czyn-

ności przez potencjalnego nabywcę. W efekcie wykonywanych czynności dostawie podlega nieruchomość o zupełnie innym charakterze jak w chwili zawarcia umowy przedwstępnej.

Ponadto z opisu sprawy wynika, że zabudowana nieruchomość będąca przedmiotem sprzedaży jest wydzierżawiona spółce na podstawie umowy z 29 maja 2024 roku zawartej na czas nieokreślony.

(...) dzierżawa stanowi odpłatne świadczenie usług, o którym mowa w art. 8 ust. 1 ustawy i podlega opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług na mocy przepisu art. 5 ust. 1 pkt 1 ustawy. Tym samym wypełnia ona określoną w art. 15 ust. 2 ustawy definicję działalności gospodarczej.

**Wobec powyższego wskazać należy, iż dzierżawa przez Pana zabudowanej nieruchomości spowodowała, że straciła ona charakter majątku prywatnego. Wykorzystywanie przez Pana w sposób ciągły dla celów zarobkowych ww. nieruchomości zabudowanej spowodowało, że ww. nieruchomość była wykorzystywana w prowadzonej przez Pana działalności gospodarczej, a nie wyłącznie w ramach majątku osobistego.**

**Zatem uznać należy, że podejmowane przez Pana działania oraz dokonane czynności wykluczają sprzedaż nieruchomości zabudowanej wydzielonej z nieruchomości nr ... w ramach zarządu Pana majątkiem prywatnym. Tym samym należy stwierdzić, że ww. sprzedaż będzie dostawą dokonaną w ramach prowadzenia działalności gospodarczej w myśl art. 15 ust. 2 ustawy, a Pan będzie działał jako podatnik VAT, o którym mowa w art. 15 ust. 1 ustawy. Z uwagi na powyższe, w tej konkretnej sytuacji nie można uznać, że przedmiotem dostawy będzie Pana składnik majątku osobistego, a sprzedaż ww. nieruchomości będzie stanowiła realizację prawa do rozporządzania majątkiem osobistym.**

W konsekwencji, skoro w tej sprawie wystąpią przesłanki stanowiące podstawę uznania Pana za podatnika w rozumieniu art. 15 ust. 1 ustawy, prowadzącego działalność gospodarczą, w myśl art. 15 ust. 2 ustawy, to czynność sprzedaży nieruchomości zabudowanej wydzielonej z nieruchomości nr ... będzie podlegała opodatkowaniu podatkiem VAT, jako odpłatna dostawa towarów na podstawie art. 5 ust. 1 pkt 1 w związku z art. 7 ust. 1 ustawy.

Dokonywana czynność, która podlega opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług może albo być opodatkowana właściwą stawką podatku, albo może korzystać ze zwolnienia od tego podatku.

(...) Analiza okoliczności sprawy i obowiązujących przepisów prowadzi do wniosku, że planowana sprzedaż budynków znajdujących się na działce wydzielonej z działki nr ... nie zostanie dokonana w ramach pierwszego zasiedlenia lub przed nim oraz pomiędzy pierwszym zasiedleniem a ich dostawą upłyną co najmniej 2 lata.

(...) **dostawa budynku mieszkalnego i ww. budynków gospodarczych znajdujących się na działce wydzielonej z działki nr ..., będzie objęta zwolnieniem od podatku VAT na podstawie art. 43 ust. 1 pkt 10 ustawy, gdyż zostaną spełnione warunki do jego zastosowania wynikające z tego przepisu. (...) grunt będący przedmiotem sprzedaży podlega opodatkowaniu według tych samych regulacji jak posadowione na nim budynki. W związku z powyższym – na podstawie art. 29a ust. 8 ustawy – sprzedaż gruntu, na którym posadowione są ww. budynki, tj. działki wydzielonej z nieruchomości nr ..., będzie korzystała ze zwolnienia od podatku od towarów i usług.**

**Analiza okoliczności sprawy i obowiązujących przepisów prowadzi do wniosku, że dostawa nieruchomości zabudowanej wydzielonej z nieruchomości nr ... będzie podlegała zwolnieniu od podatku VAT, o ile strony transakcji nie wybiorą opcji opodatkowania na podstawie art. 43 ust. 10 ustawy w związku z art. 43 ust. 11 ustawy (po spełnieniu warunków określonych w tych przepisach) (podkreślenie redakcji) (...).**

### 4.3. Sprzedaż lokalu użytkowego wraz z działką

(interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z dnia 11 września 2024 r., nr 0114-KDIP1-3.4012.388.2024.1.MPA)

„(...) Z opisu sprawy wynika, że jest Pan czynnym, zarejestrowanym podatnikiem od towarów i usług. Zamierza Pan sprzedać lokal użytkowy wraz z działką. Nieruchomość była wykorzystywana w prowadzonej przez Pana działalności gospodarczej. Z tytułu sprzedaży będzie Pan podatnikiem podatku VAT.

Należy zauważyć, że wykonywana czynność, która podlega opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług, może korzystać ze zwolnienia od tego podatku albo może być opodatkowana tym podatkiem.

Zakres i zasady zwolnienia od podatku od towarów i usług dostawy towarów lub świadczenia usług zostały określone m.in. w art. 43 ustawy.

Na mocy art. 43 ust. 1 pkt 10 ustawy:

Zwalnia się od podatku dostawę budynków, budowli lub ich części, z wyjątkiem gdy:

- a) dostawa jest dokonywana w ramach pierwszego zasiedlenia lub przed nim,
- b) pomiędzy pierwszym zasiedleniem a dostawą budynku, budowli lub ich części upłynął okres krótszy niż 2 lata.

Z powyższego uregulowania wynika, że dostawa budynków, budowli lub ich części jest – co do zasady – zwolniona od podatku od towarów i usług. Wyjątek stanowi dostawa w ramach pierwszego zasiedlenia lub przed nim oraz jeżeli pomiędzy pierwszym zasiedleniem a dostawą budynku, budowli lub ich części upłynął okres krótszy niż 2 lata.

Zatem, dla ustalenia zasad opodatkowania dostawy budynków, budowli lub ich części kluczowym jest ustalenie, kiedy nastąpiło pierwsze zasiedlenie i jaki upłynął okres od tego momentu.

Zgodnie z art. 2 pkt 14 ustawy:

Ilekoć w dalszych przepisach jest mowa o pierwszym zasiedleniu – rozumie się przez to oddanie do użytkowania pierwszemu nabywcy lub użytkownikowi lub rozpoczęcie użytkowania na potrzeby własne budynków, budowli lub ich części, po ich:

- a) wybudowaniu lub
- b) ulepszeniu, jeżeli wydatki poniesione na ulepszenie, w rozumieniu przepisów o podatku dochodowym, stanowiły co najmniej 30% wartości początkowej.

Pierwszym zasiedleniem jest więc szeroko rozumiane pierwsze zajęcie nieruchomości do używania. Przykładowo, pierwsze zasiedlenie budynku lub jego części ma miejsce zarówno w sytuacji, gdy po wybudowaniu budynku oddany zostanie on w najem, jak też w przypadku, gdy będzie on wykorzystywany na potrzeby działalności gospodarczej – w obu przypadkach dojdzie do korzystania z budynku.

W przypadku dostawy budynków, budowli lub ich części niespełniających przesłanek do zwolnienia od podatku na podstawie powołanego wyżej przepisu art. 43 ust. 1 pkt 10 ustawy, ustawodawca umożliwia podatnikom – po spełnieniu określonych warunków – skorzystanie ze zwolnienia wskazanego w pkt 10a tego przepisu.

Wskazać ponadto należy, że w myśl art. 43 ust. 1 pkt 10a ustawy:

Zwalnia się od podatku dostawę budynków, budowli lub ich części nieobjętą zwolnieniem, o którym mowa w pkt 10, pod warunkiem, że:

- a) w stosunku do tych obiektów nie przysługiwało dokonującemu ich dostawy prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego,
- b) dokonujący ich dostawy nie ponosił wydatków na ich ulepszenie, w stosunku do których miał prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego,

a jeżeli ponosił takie wydatki, to były one niższe niż 30% wartości początkowej tych obiektów.

Analizując powyższe przepisy stwierdzić należy, że jeżeli dostawa budynków, budowli lub ich części będzie mogła korzystać ze zwolnienia z art. 43 ust. 1 pkt 10 ustawy, wówczas badanie przesłanek wynikających z przepisu art. 43 ust. 1 pkt 10a stanie się bezzasadne.

Przy czym, jeżeli nie zostaną spełnione przesłanki umożliwiające zastosowanie zwolnienia od podatku na podstawie art. 43 ust. 1 pkt 10 i pkt 10a ustawy, należy przeanalizować możliwość skorzystania ze zwolnienia z opodatkowania podatkiem od towarów i usług w oparciu o przepis art. 43 ust. 1 pkt 2 ustawy.

Stosownie do art. 43 ust. 1 pkt 2 ustawy:

Zwalnia się od podatku dostawę towarów wykorzystywanych wyłącznie na cele działalności zwolnionej od podatku, jeżeli z tytułu nabycia, importu lub wytworzenia tych towarów nie przysługiwało dokonującemu ich dostawy prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego.

W tym miejscu należy wskazać, że kwestię opodatkowania dostawy gruntu, na którym posadowione zostały budynki, budowle lub ich części rozstrzyga przepis art. 29a ust. 8 ustawy, zgodnie z którym:

W przypadku dostawy budynków lub budowli trwale z gruntem związanych albo części takich budynków lub budowli z podstawy opodatkowania nie wyodrębnia się wartości gruntu.

W świetle tego przepisu przy sprzedaży budynków, budowli lub ich części dokonywanej wraz z dostawą gruntu, na którym są one posadowione, grunt dzieli byt prawny budynków, budowli lub ich części w zakresie opodatkowania podatkiem od towarów i usług. Oznacza to, że do dostawy gruntu stosuje się analogicznie opodatkowanie podatkiem VAT, jak przy dostawie budynków, budowli lub ich części trwale z gruntem, związanych.

W celu ustalenia czy, w analizowanej sprawie dla dostawy nieruchomości zastosowanie znajdzie zwolnienie od podatku od towarów i usług na podstawie art. 43 ust. 1 pkt 10 ustawy należy przede wszystkim rozstrzygnąć, kiedy miało miejsce pierwsze zasiedlenie.

Z opisu sprawy wynika, że w 2009 r. rozpoczął Pan budowę nieruchomości użytkowej, stanowiącej halę produkcyjną z zapleczem socjalno – biurowym. Zakończył Pan budowę 11 marca 2013 r. Od 2013 r. prowadził Pan w nim swoją działalność gospodarczą, a następnie wynajmował go, w ramach prowadzonej działalności, wystawiając comiesięczną fakturę VAT. Do chwili obecnej lokal był użytkowany przez właściciela oraz przez firmy wynajmujące. Nie ponosił Pan żadnych nakładów na modernizację, ulepszenie lokalu po oddaniu go do użytkowania.

**Uwzględniając powyższe, należy stwierdzić, że doszło już do pierwszego zasiedlenia. Lokal był użytkowany od 2013 r. i nie dokonywał Pan również żadnych ulepszeń. W konsekwencji, planowana sprzedaż Nieruchomości będzie zwolniona z VAT, zgodnie z art. 43 ust. 1 pkt 10 ustawy o VAT, gdyż warunki wynikające z tego przepisu zostaną spełnione.**

W tej sytuacji, ponieważ dostawa ww. budynku jako całości będzie korzystała ze zwolnienia wynikającego z art. 43 ust. 1 pkt 10 ustawy, to zwolnieniem tym, – w zw. z art. 29a ust. 8 ustawy – objęta będzie również dostawa gruntu, na którym posadowiony jest ten budynek (podkreślenie redakcji) (...).”

## 5. Prawo do odliczenia VAT

Zgodnie z ogólną zasadą określoną w art. 86 ust. 1 ustawy o VAT, podatnikowi przysługuje prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego w takim

zakresie, w jakim nabywane towary i usługi są wykorzystywane do wykonywania czynności opodatkowanych.

Jeżeli zatem podatnik dokonuje zakupu towaru czy usługi, powinien określić, czy i w jakim zakresie zakup ten będzie służył działalności opodatkowanej podatkiem VAT.

Z kolei VAT od zakupów związanych z czynnościami zwolnionymi z VAT oraz z czynnościami pozostającymi poza zakresem działalności gospodarczej, nie podlega odliczeniu.

Zasadą zatem jest, że prawa do odliczenia VAT nie mają:

- podmioty niebędące podatnikami VAT (nieprowadzące działalności gospodarczej),
- podmioty gospodarcze korzystające ze zwolnienia z VAT na podstawie art. 113 ustawy o VAT,
- podmioty gospodarcze prowadzące wyłącznie działalność zwolnioną z VAT.

Dla realizacji prawa do odliczenia podatku naliczonego niezbędne jest więc istnienie związku między dokonywanymi zakupami towarów i usług, a prowadzoną działalnością opodatkowaną. Ustawodawca nie sprecyzował jakiego rodzaju ma to być związek, natomiast organy podatkowe wskazują, że może on mieć charakter bezpośredni lub pośredni.

Natomiast w stosunku do towarów i usług, które są wykorzystywane przez podatnika do wykonywania czynności, w związku z którymi przysługuje prawo do obniżenia kwoty podatku należnego, jak i czynności, w związku z którymi takie prawo nie przysługuje, **podatnik jest obowiązany do odrębnego określenia kwot podatku naliczonego związanych z czynnościami, w stosunku do których przysługuje mu prawo do obniżenia kwoty podatku należnego.**

### ➤ Termin odliczenia VAT

Podstawowy termin odliczenia podatku VAT określony został w art. 86 ust. 10 ustawy o VAT, zgodnie z którym prawo do odliczenia powstaje w rozliczeniu za okres, w którym w odniesieniu do nabytych lub importowanych przez podatnika towarów i usług powstał obowiązek podatkowy.

W art. 86 ust. 10b ustawy o VAT zastrzeżono natomiast, że odliczenia można dokonać nie wcześniej niż w rozliczeniu za okres, w którym podatnik otrzyma fakturę lub dokument celny.

### Uwaga



**Warunkiem odliczenia podatku naliczonego jest powstanie po stronie sprzedawcy obowiązku podatkowego od danej czynności oraz posiadanie przez nabywcę faktury dokumentującej zakup.**

Ustawodawca umożliwił również późniejsze skorzystanie z prawa do odliczenia VAT naliczonego. Zgodnie bowiem z art. 86 ust. 11 ustawy o VAT, jeżeli podatnik nie dokonał obniżenia kwoty podatku należnego w ww. terminie, to może odliczyć VAT naliczony w deklaracji podatkowej za:

- jeden z trzech kolejnych okresów rozliczeniowych – w przypadku rozliczania VAT za okresy miesięczne,
- jeden z dwóch kolejnych okresów rozliczeniowych – w przypadku rozliczania VAT za okresy kwartalne.

Po upływie wskazanych terminów odliczenie również jest możliwe, jednak wyłącznie poprzez korektę deklaracji na podstawie art. 86 ust. 13 ustawy o VAT.

Korekty tej można dokonać:

- za okres, w którym powstało prawo do obniżenia kwoty podatku należnego, albo

- za jeden z trzech następnych okresów rozliczeniowych, a w przypadku podatnika rozliczającego się kwartalnie, w deklaracji podatkowej za jeden z dwóch następnych okresów rozliczeniowych, po okresie rozliczeniowym, w którym powstało prawo do obniżenia kwoty podatku należnego
- nie później jednak niż w ciągu 5 lat, licząc od początku roku, w którym powstało to prawo.

Przepisy ustawy o VAT, co do zasady, nie uzależniają prawa do odliczenia podatku naliczonego od zapłaty przez nabywcę należności za zakupione towary czy usługi.

Warunkiem odliczenia jest bowiem – jak już wykazano powyżej:

- powstanie u sprzedawcy obowiązku podatkowego w stosunku do danej transakcji oraz
- otrzymanie faktury przez nabywcę.

Wprawdzie nie ma w tym przypadku mowy o zapłacie należności, należy pamiętać, że istnieją przypadki, w których dopiero zapłata należności przez nabywcę przesądzać będzie o powstaniu u sprzedawcy obowiązku podatkowego w VAT.

Przykładem sytuacji, w której dopiero zapłata należności przez nabywcę warunkuje prawo do odliczenia VAT jest sprzedaż komisowa.

Obowiązek podatkowy uzależniony od zapłaty powstanie również w przypadku małych podatników rozliczających podatek VAT metodą kasową.

Dopóki więc nie nastąpi zapłata, dopóty sprzedawca nie wykaże obowiązku podatkowego a nabywca nie uzyska prawa do odliczenia VAT.

## 5.1. Faktura wystawiona przez kancelarię notarialną

**(interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z dnia 21 sierpnia 2024 r., nr 0112-KDIL1-3.4012.290.2024.1.MR)**

*„(...) Z opisu sprawy wynika, że Wnioskodawca – Kancelaria Prawna świadczy m.in. usługi związane z (...), podlegające opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług. Wnioskodawca świadczy usługi na rzecz osób trzecich (»Klienci«) na podstawie zawartej między stronami umowy. Z tego tytułu Wnioskodawca otrzymuje wynagrodzenie za świadczone usługi. Za wykonane prace Wnioskodawca wystawia faktury i otrzymuje zapłatę z tytułu wynagrodzenia oraz poniesionych kosztów i opłat. Spółka jest podatnikiem VAT czynnym (...) Wnioskodawca wskazał, że w związku ze świadczeniem usług na rzecz swoich Klientów jest organizatorem współpracy z Kancelarią notarialną. Za dokonanie Czynności notarialnych, Kancelaria notarialna wystawi fakturę VAT, w której nabywcą usługi będzie Wnioskodawca. Faktury wystawiane na Wnioskodawcę obejmować będą koszty usług notarialnych (tzw. taksa notarialna), podlegających opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług, jak i inne należności, niepodlegające opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług (np. opłaty sądowe). Wnioskodawca uiszczać będzie należność wynikającą z faktury na rzecz notariusza, a następnie poniesione koszty (w wysokości nominalnej) uwzględni w fakturze (w odniesieniu do taksy notarialnej – doliczając ją do podstawy opodatkowania własnych usług świadczonych na rzecz Klienta, a w odniesieniu do kwot niepodlegających opodatkowaniu VAT – wskazując je na własnej fakturze na rzecz Klienta jako należności niepodlegające VAT), którą wystawi Klientowi, na rzecz którego świadczyć będzie swoje usługi, i który będzie finalnym beneficjentem usług notarialnych.*

*Z okoliczności sprawy wynika, że rzeczywistym beneficjentem i konsumentem usług świadczonych przez Kancelarię notarialną jest Klient dokonujący czynności notarialnej (w tym również za pośrednictwem pełnomocnika ze strony Wnioskodawcy) – usługi notarialne nabywane są więc zawsze na rzecz Klienta, nawet jeśli ich nabycia dokonuje bezpośrednio kontaktując się z Kancelarią notarialną we własnym imieniu Wnioskodawca.*

Sposób zorganizowania świadczenia usług i wystawiania faktur w niniejszej sprawie wygląda zatem następująco:

- 1) Kancelaria notarialna świadczy usługi na rzecz Klienta, przy czym wystawia fakturę dla Wnioskodawcy,
- 2) następnie Wnioskodawca wystawia fakturę na rzecz Klienta, która obejmuje zarówno koszty czynności notarialnych, jak i koszty usług własnych świadczonych na rzecz Klienta.

Jednocześnie należy zaznaczyć, że Wnioskodawca inicjuje i organizuje współpracę z Kancelarią notarialną, a więc bierze udział w świadczeniu usług. Wnioskodawca nie tylko nawiązuje kontakt z Kancelarią notarialną, ale również będzie sporządzać projekty dokumentów, które następnie będą podpisywane przed notariuszem, czy też będzie współpracować z notariuszem w celu opracowania ostatecznej treści dokumentów. Można zatem uznać, że Wnioskodawca współpracuje z Kancelarią notarialną we własnym imieniu, nabywając usługi, które pomagają mu w sprawniejszym świadczeniu usług doradztwa podatkowego, księgowego i prawnego na rzecz Klientów. Przy czym nie można przyjąć, że usługi notarialne nabywane są na rzecz Wnioskodawcy. Sam Wnioskodawca nie odnosi bowiem żadnych korzyści z faktu wykonania czynności notarialnych, gdyż rzeczywistym beneficjentem i konsumentem usług świadczonych przez Kancelarię notarialną jest Klient dokonujący tych czynności.

Wobec powyższego, obciążenie kosztami usług notarialnych podmiotu, który faktycznie korzysta z usługi (tj. Klientów Spółki), jest odsprzedażą tej usługi przez podmiot uczestniczący pośrednio w jej świadczeniu, tj. Wnioskodawcę.

(...) w przedmiotowej sprawie znajduje zastosowanie art. 8 ust. 2a ustawy, a w konsekwencji przyjęcie, że w związku z czynnościami notarialnymi dochodzi do zrealizowania dwóch transakcji opodatkowanych VAT, tj.:

- dostawy usług notarialnych ze strony Kancelarii notarialnej na rzecz Wnioskodawcy, oraz
- dostawy tożsamyh usług notarialnych ze strony Wnioskodawcy na rzecz Klienta (usługi te nie podlegają modyfikacji).

Beneficjentami ww. usług notarialnych są Klienci Wnioskodawcy. Zatem, na gruncie ustawy, Wnioskodawca będzie traktowany najpierw jako usługobiorca, a następnie jako usługodawca tej samej usługi, tj. usługi polegającej na dokonaniu Czynności notarialnych, za którą to usługę Wnioskodawca będzie obciążać swoich Klientów, wystawiając fakturę uwzględniającą koszt ww. usług notarialnych.

(...) W analizowanej sprawie mamy do czynienia zarówno z dostawą usług notarialnych ze strony Kancelarii notarialnej na rzecz Wnioskodawcy, jak i dostawą usług notarialnych ze strony Wnioskodawcy na rzecz Klienta, gdzie Kancelaria notarialna jako podatnik VAT wystawia faktury dokumentujące świadczenie usług notarialnych na rzecz Wnioskodawcy – innego podatnika VAT.

Natomiast konsekwencją zastosowania art. 8 ust. 2a ustawy w rozliczeniach pomiędzy Wnioskodawcą, Kancelarią notarialną i Klientem (gdzie Klient jest ostatnim beneficjentem tych usług), będzie nabycie przez Wnioskodawcę prawa do odliczenia podatku naliczonego wynikającego z faktury wystawionej przez Kancelarię notarialną na rzecz Wnioskodawcy.

**Wobec powyższego należy stwierdzić, że nabywane przez Wnioskodawcę usługi notarialne będą wykorzystywane do działalności opodatkowanej (odsprzedaż usług na rzecz Klienta). Tym samym, Wnioskodawcy, czynnemu podatnikowi VAT, będzie przysługiwać – na podstawie art. 86 ust. 1 ustawy – prawo do odliczenia podatku naliczonego wynikającego z faktury otrzymanej od Kancelarii notarialnej (podkreślenie redakcji) (...).**

## 5.2. Zakup mini laptopa/konsoli przenośnej

(interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z dnia 18 września 2024 r., nr 0112-KDIL3.4012.499.2024.4.MBN)

„(...) Z informacji, które Pan przedstawił wynika, że prowadzi Pan działalność gospodarczą jako doradca podatkowy i jest Pan czynnym zarejestrowanym podatnikiem podatku VAT. Podstawowym narzędziem Pana aktywności zawodowej w ramach działalności gospodarczej jest komputer podłączony do internetu. Dla bardziej wydajnego wykonywania zleceń jest on połączony z urządzeniami peryferyjnymi takimi jak monitor, bezprzewodowa klawiatura, myszka. Ze względu na charakter działalności oraz częstotliwość wyjazdów do klientów niezbędną funkcją jaką powinien posiadać ten sprzęt jest możliwość jego przenoszenia oraz użytkowania go bez podłączenia do prądu (praca na baterii). W każdym z miejsc wykonywania działalności ma Pan swobodny dostęp do monitorów lub projektorów, do których zostaje podłączony komputer.

Jednym z obligatoryjnych elementów wykonywania zawodu doradcy podatkowego jest obowiązek stałego podnoszenia swoich kwalifikacji zawodowych. Dla wypełnienia tych obowiązków chciałby Pan mieć możliwość zapoznawania się z literaturą fachową, bieżącym procesem legislacyjnym w prawie podatkowym oraz uczestniczenia w szkoleniach zawodowych w trakcie podróży służbowych.

W związku z powyższym w ramach prowadzonej działalności gospodarczej zamierza Pan nabyć mini laptop/konsolę przenośną (...). Dzięki swoim parametrom technicznym oraz systemie operacyjnemu, jakim jest (...) pozwala ona na swobodne korzystanie z niej podczas podróży oraz podłączenie do niej wszystkich niezbędnych urządzeń peryferyjnych w momencie pracy stacjonarnej. Urządzenie to posiada pojemny dysk oraz baterię pozwalającą na korzystanie z niego niezależnie od połączenia do prądu. Mini laptop/konsola przenośna (...) będzie miał zainstalowany system operacyjny (...), co pozwoli na łatwe zainstalowanie na nim wszystkich programów wykorzystywanych w Pana codziennej pracy. Mini laptop będzie pełnił funkcję Pana podstawowego narzędzia pracy. Mini laptop/konsola przenośna (...) będzie wykorzystywany wyłącznie do celów działalności opodatkowanej podatkiem od towarów i usług. Będzie ono stanowiło składnik majątku działalności gospodarczej w rozumieniu art. 14 ust. 2 pkt 1 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych. Zakup zostanie udokumentowany fakturą wystawioną na NIP Pana działalności gospodarczej. Urządzenie będzie wykorzystywane wyłącznie do celów prowadzonej działalności gospodarczej w rozumieniu art. 15 ust. 2 ustawy o podatku od towarów i usług. Ze względów bezpieczeństwa urządzenie będzie posiadać hasło dostępu. Urządzenie nie będzie wykorzystywane prywatnie oraz nie zostanie udostępniane osobom trzecim. Po zakończeniu prac związanych z działalnością, urządzenie będzie wyłączane dla uniemożliwienia nieupoważnionego dostępu do niego osobom trzecim. Zakupiony sprzęt przyczyni się do zwiększenia efektywności wykonywania działalności gospodarczej oraz dodatkowo pozwoli wykorzystać czas na aktywność zawodową w trakcie przejazdów w podróżach służbowych.

(...) należy stwierdzić, że dla realizacji prawa do odliczenia podatku naliczonego niezbędne jest istnienie związku między dokonywanymi zakupami towarów i usług z czynnościami opodatkowanymi. (...) związek dokonywanych zakupów z działalnością gospodarczą może mieć charakter pośredni lub bezpośredni.

Podkreślić przy tym należy, iż ciężar wykazania związku przyczynowo-skutkowego pomiędzy dokonanymi zakupami towarów i usług, a powstaniem obrotu spoczywa na podatniku, który wywodzi z tego określone skutki prawne.

**Analizując przedmiotową sprawę należy uznać, że będzie przysługiwało Panu prawo do odliczenia podatku naliczonego od zakupu mini laptopa/konsoli przenośnej (podkreślenie redakcji) (...)**”.

### **5.3. Odliczenie podatku naliczonego z faktury otrzymanej przed rejestracją na potrzeby podatku VAT**

**(interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z dnia 22 sierpnia 2024 r., nr 0114-KDIP1-3.4012.409.2024.1.KP)**

„(...) Z opisu sprawy wynika, że jest Pan przedsiębiorcą prowadzącym działalność gospodarczą na podstawie wpisu do CEDiG-u. Działalność ta polega na sprzedaży towarów na targach, jarmarkach i kiermaszach ludowych. Na podstawie art. 113 ustawy o VAT Pana sprzedaż podlegała zwolnieniu podmiotowemu z podatku VAT. 9 grudnia 2023 r. w wyniku dokonanej sprzedaży towarów doszło do przekroczenia limitu 200.000 zł uprawniającego do zwolnienia z VAT. Oprócz zakupu towarów, które są przeznaczone do sprzedaży, podatnik dokonuje również zakupu usług. Jedną z tych usług jest opłata za udział w targach, jarmarkach i kiermaszach ludowych. W listopadzie 2023 r. podatnik otrzymał od sprzedawcy fakturę wystawioną 13 listopada 2023 r. za udział w Jarmarku.

(...) Podstawowym warunkiem, którego spełnienie należy analizować w aspekcie prawa do odliczenia podatku VAT jest związek dokonywanych nabyć towarów i usług ze sprzedażą uprawniającą do dokonywania takiego odliczenia, czyli sprzedażą generującą podatek należny.

Natomiast w określonych ustawą przypadkach podatnicy uprawnieni są do korekty podatku naliczonego. Dotyczy to między innymi sytuacji, gdy podatnik nie miał prawa do obniżenia kwoty podatku należnego o całą kwotę podatku naliczonego od wykorzystywanych przez siebie towarów lub usług i nie dokonał takiego obniżenia, a następnie zmieniło się to prawo (art. 91 ust. 7 ustawy). Dotyczy to więc również sytuacji, gdy podatnik korzystający dotychczas ze zwolnienia podmiotowego traci możliwość dalszego korzystania ze zwolnienia. W takim przypadku ustawodawca stworzył podatnikowi możliwość realizacji prawa do odliczenia podatku naliczonego na zasadach „korekty”, o której mowa w art. 91 ustawy i następne.

**W rozpatrywanej sprawie warunek wskazany w art. 86 ustawy w momencie nabywania usługi w listopadzie 2023 r. nie był spełniony, gdyż ww. usługa nie była wykorzystywana do wykonywania przez Pana czynności opodatkowanych, ponieważ korzystał Pan wtedy ze zwolnienia od podatku na podstawie art. 113 ust. 1 ustawy. Zatem nie miał Pan prawa do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego w związku z wydatkami poniesionymi na świadczoną usługę. Jednakże, w momencie przekroczenia kwoty 200.000 zł (9 grudnia 2023 r.) nastąpiła zmiana przeznaczenia nabytej usługi do czynności opodatkowanych, zgodnie z art. 113 ust. 5 ustawy. Zaistniała zatem przesłanka, o której mowa w ww. art. 91 ust. 7 ustawy. Tym samym był Pan uprawniony do odliczenia części podatku naliczonego wykazanego na fakturze wystawionej 13 listopada 2023 r. Odliczenie podatku VAT powinno nastąpić zgodnie z art. 91 ust. 7c ustawy.**

**Tym samym należy zgodzić się z Pana stanowiskiem, że może Pan obniżyć kwotę podatku należnego o kwotę podatku naliczonego obliczoną proporcjonalnie do okresu bycia podatnikiem VAT (podkreślenie redakcji) (...)**”.

## PORADNIK VAT. DODATEK

**Redakcja:** Redaktor Naczelna: Małgorzata Sieniecka  
**Dodatek opracowała:** Aneta Krzeska  
**adres:** 66-400 Gorzów Wlkp., ul. Owocowa 8  
**e-mail:** poradnik@gofin.pl  
**http://czasopismaksiegowych.pl/pv**

**Wydawca:** Wydawnictwo Podatkowe GOFIN sp. z o.o.  
**adres:** 66-400 Gorzów Wlkp., ul. Owocowa 8  
**tel.:** 95 720 85 40, **e-mail:** sklep@gofin.pl

NAKLAD **10 650**



## PRENUMERATA 2025 szczegóły na [sklep.gofin.pl](http://sklep.gofin.pl)

| 1 | Numer kompletu | Komplety promocyjne w PRENUMERACIE 2025                  | Cena podstawowa    | RABAT      | Cena promocyjna |
|---|----------------|----------------------------------------------------------|--------------------|------------|-----------------|
|   | KOMPLET nr 1   | Komplet czasopism (tab. 2 poz. 6) + Gazeta Podatkowa     | <del>2991 zł</del> | <b>33%</b> | <b>1997 zł</b>  |
|   | KOMPLET nr 2   | Komplet czasopism (tab. 2 poz. 6)                        | <del>2242 zł</del> | <b>20%</b> | <b>1798 zł</b>  |
|   | KOMPLET nr 3   | Biuletyn Informacyjny (tab. 2 poz. 1) + Gazeta Podatkowa | <del>1347 zł</del> | <b>11%</b> | <b>1198 zł</b>  |

| 2 | Lp. | Tytuł czasopisma                                                                                   | Cykl wydawniczy | PRENUMERATA       |                   |                  |
|---|-----|----------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------------|-------------------|-------------------|------------------|
|   |     |                                                                                                    |                 | 2025              |                   |                  |
|   |     |                                                                                                    |                 | cały rok          | I półrocze        | IV kwartał       |
|   | 1.  | Biuletyn Informacyjny dla Służb Ekonomiczno-Finansowych z comiesięcznym dodatkiem Serwis Podatkowy | co 10 dni       | 598,00 zł         | 299,00 zł         | 149,50 zł        |
|   | 2.  | Ubezpieczenia i Prawo Pracy                                                                        | dwutygodnik     | 420,00 zł         | 210,00 zł         | 102,00 zł        |
|   | 3.  | Poradnik VAT                                                                                       | dwutygodnik     | 410,00 zł         | 205,00 zł         | 99,50 zł         |
|   | 4.  | Zeszyty Metodyczne Rachunkowości                                                                   | dwutygodnik     | 408,00 zł         | 204,00 zł         | 99,00 zł         |
|   | 5.  | Przegląd Podatku Dochodowego                                                                       | dwutygodnik     | 406,00 zł         | 203,00 zł         | 98,50 zł         |
|   | 6.  | KOMPLET CZASOPISEM (poz. 1-5)                                                                      | patrz poz. 1-5  | <b>1798,00 zł</b> | <b>1121,00 zł</b> | <b>548,50 zł</b> |
|   | 7.  | Biuletyn Informacyjny dla Służb Ekonomiczno-Finansowych bez dodatku Serwis Podatkowy               | co 10 dni       | 548,00 zł         | 274,00 zł         | 134,50 zł        |

Ceny zawierają podatek VAT. Koszty wysyłki pokrywa Wydawnictwo.

**Warunkiem prenumeraty jest złożenie zamówienia (np. na [sklep.gofin.pl](http://sklep.gofin.pl)) oraz jednoczesne dokonanie wpłaty** na konto: Wydawnictwo Podatkowe GOFIN, BH w Warszawie S.A. nr: 14 1030 1133 0000 0000 3533 0000.  
 Po otrzymaniu wpłaty wystawiamy fakturę.

**Informacje o innych produktach:** Internetowy Serwis Głównego Księgowego, Czasopisma Księgowych on-line, Gazeta Podatkowa, Program DRUKI Gofin, Serwis Budżetowy, segregatory i boksy, dostępne są na stronie internetowej:

**[sklep.gofin.pl](http://sklep.gofin.pl)**

Informacji udziela także **Biuro Obsługi Klienta** – tel. **95 720 85 40**, infolinia **800 162 732**

Publikacje zamieszczone w czasopiśmie nie stanowią opinii prawnych, urzędowej interpretacji przepisów ani innego oficjalnego stanowiska organów państwowych.

Wszelkie prawa zastrzeżone: kopiowanie, przedruk i rozpowszechnianie zabronione.