

## INTERPRETACJA INDYWIDUALNA

Na podstawie art. 13 § 2a, art. 14b § 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2021 r. poz. 1540) Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej stwierdza, że stanowisko Wnioskodawcy przedstawione we wniosku z dnia 4 marca 2021 r. (data wpływu 4 marca 2021 r.), uzupełnionym pismem z dnia 27 maja 2021 r. (data wpływu 27 maja 2021 r.) o wydanie interpretacji przepisów prawa podatkowego dotyczącej podatku od towarów i usług w zakresie:

- zwolnienia od podatku od towarów i usług w związku z świadczeniem usług jako artysta twórca których efektem były spektakle/pokazy stanowiące przedmiot prawa autorskiego, z zaznaczeniem faktu iż Pani rozporządzała tymi prawami, zbywała je sprzedawała, i otrzymywała za to wynagrodzenie będące honorarium – **jest nieprawidłowe**,
- zwolnienia z obowiązku prowadzenia ewidencji przy zastosowaniu kasy rejestrującej – **jest prawidłowe**,
- opodatkowania otrzymanych tzw. napiwków/darowizn – **jest nieprawidłowe**.

## UZASADNIENIE

W dniu 4 marca 2021 r. wpłynął do tutejszego organu ww. wniosek o wydanie interpretacji indywidualnej dotyczącej podatku od towarów i usług w ww. zakresie. Przedmiotowy wniosek uzupełniono pismem w dniu 27 maja 2021 r. o doprecyzowanie opisu sprawy.

## We wniosku przedstawiono następujący stan faktyczny.

W latach 2016, 2017, 2019 oraz 2020 prowadzona była przez Panią, która jest artystą twórcą, działalność osobista niezarejestrowana jako działalność gospodarcza. Polegała ona na świadczeniu usług kulturalnych i artystycznych. Na portalu X Pani wystawiała online, w czasie rzeczywistym autorskie pokazy i spektakle o tematyce erotycznej. Były one bardzo indywidualne i cechowała je oryginalność dzieła. Artystka była jedynym twórcem i odtwórcem swoich usług. Przygotowywała pokazy i spektakle według własnego scenariusza, we własnym zakresie i według własnych ustaleń tworzyła scenografię i choreografię. Była więc zarówno twórcem, aktorem jak i reżyserem, scenarzystą i choreografem. Ponadto każdy występ był opatrzony jej imieniem i nazwiskiem lub w zależności od sytuacji pseudonimem, który pojawiał się w widocznym miejscu podczas trwania procesu świadczonych usług. Powstały spektakl/pokaz był więc przedmiotem prawa autorskiego. Pani rozporządzała posiadanymi prawami autorskimi poprzez ich sprzedaż i zbycie. W jej informacjach profilowych, na profilu, na którym działała był zapis o zbyciu przez nią praw autorskich do utworu na rzecz usługobiorcy w chwili wejścia przez niego na transmisję prywatną. Oprócz tego dla pewności, że widz jest świadomy otrzymania tych praw, artystka ustnie/bądź pisemnie przypominała o tym w trakcie tych transmisji prywatnych. Stanowiło to rodzaj umowy ustnej, która prawnie jest tak samo wiążąca jak umowa pisemna. Pani prowadziła opisaną działalność jako działalność nierejestrowaną, która nie miała charakteru zarobkowego, przychody bowiem były tylko elementem dodatkowych korzyści z tytułu świadczonych usług. Często korzystając z portalu artystka nie miała na celu zarobku. Przychody te były traktowane jako źródło dodatkowych dochodów w budżecie domowym, a nie ich głównym wyznacznikiem. Działalność nie miała także

charakteru regularnego, była bowiem zależna od dostępności wolnego czasu i indywidualnych chęci twórcy. Nie było harmonogramu występów ani regularnych wejść na portal. Brak było też zorganizowania polegającego na prawnym uregulowaniu, świadczone usługi nie były przedmiotem żadnej umowy z portalem, jedyne niezbędne warunki do spełnienia to akceptacja regulaminu oraz podanie aktualnego adresu mailowego. Profitem za świadczone usługi w postaci wystawiania spektakli/pokazów były tokeny/żetony otrzymywane przez widzów, innych użytkowników. Pani sama określała stawkę danego pokazu wg indywidualnych wyznaczników, takie wynagrodzenie stanowiło jej honorarium za przedstawiony utwór artystyczny. Oprócz honorariów wykonawczynie otrzymywała także darowizny od swoich usługobiorców, były one przyznawane według ich uznania i według ich własnych kryteriów, nie cechowała je obligatoryjność a ich wartość zazwyczaj była niska. Taki rodzaj darowizny określany był według regulaminu portalu mianem napiwków: „Użytkownik może również przekazać określone kwoty pieniężne bez chęci otrzymania żadnego ekwiwalentu z tego tytułu od Wykonawcy pod postacią napiwków, np. celem wyrażenia sympatii dla danego Wykonawcy. W związku z takim charakterem przekazywanych kwot są one darem dla Wykonawcy. Użytkownik nie może domagać się od wykonawcy niczego w zamian i środki takie przekazywane są bezzwrotnie”. Pani darów otrzymanych przez danego użytkownika w okresie 5 lat i w kwocie nie wyższej niż 4902 zł nie wykazywała jako przychód lecz jako darowiznę, której nie opodatkowywała zgodnie z przepisami. Wszystkie transakcje obrotu żetonów były ewidencjonowane na Pani profilu, zarówno te otrzymane jak i przekazane. Na podstawie czego mogła wykazać np. podstawność darowizn. Ponadto proces zakupu żetonów i spieniężania ich odbywał się tylko i wyłącznie poprzez konto bankowe. Wobec powyższych artystka nie była zobowiązana do ewidencji kasą fiskalną. Było to też

fizycznie niemożliwe z pewnych aspektów, nie miała możliwości dostarczenia paragonu/rachunku usługobiorcy, ponieważ regulamin zabrania udostępniania wszelkich danych personalnych, w tym także adresów mailowych. Ponadto obowiązek taki spowodowałby konieczność zaprzestania świadczenia usług i działalności ze względu na ilość rachunków, które musiałaby Pani wystawić, ponieważ cały czas spędzony na portalu byłby poświęcony wystawianiu paragonów/rachunków.

W uzupełnieniu do wniosku z dnia 27 maja 2021 r. Pani wskazała, że:

1. Każdy spektakl/pokaz był efektem Pani twórczej działalności, był indywidualny i niepowtarzalny.

Pani samodzielnie opracowywała scenariusze, choreografię, kostiumy oraz osobiście przedstawiała stworzone utwory. Były to utwory sceniczne taneczne i sceniczno -muzyczne. Spektakle/pokazy stanowiły indywidualny przekaz dla widza, zgodny z ich tematem, często wzbogacone o elementy tańca. Najczęściej tematem była erotyka życia codziennego oraz fantazje. Zgodnie z art. 1 ust. 1 i 2 ustawy o prawie autorskim i prawach pokrewnych Pani pokazy/spektakle były utworami stanowiącymi przedmiot prawa autorskiego.

2. Pani nie udzielała ani nie sprzedawała licencji do praw autorskich lub praw do artystycznego wykonania utworu.

3. Pani działalność stanowiła działalność wykonywaną osobiście niestanowiącą działalności gospodarczej. Nie była ona nastawiona głównie

na zysk, miała charakter bardziej rozrywkowy dla Pani, wchodząc na portal nie liczyła ona na zysk, to stanowiło tylko dodatek do spełnienia się jako aktorka i twórca i artystka. Często Pani spędzała tam czas żeby się oderwać od otaczającej rzeczywistości nie zarabiając nic. Nie było też ciągłości ani regularności, Pani spędzała czas na portalu jedynie w wolnej chwili, czasem z kilkudniowymi bądź kilkutygodniowymi przerwami. Działalność na portalu nie była uregulowana także żadną umową. Pani działała jako indywidualny twórca, bez pomocy i udziału osób trzecich, każdy aspekt pokazu/spektaklu przygotowywała samodzielnie i osobiście dzięki czemu miały charakter indywidualny oraz, ze względu na własny unikalny pomysł i przedstawienie tematu, także twórczy. Przygotowane pokazy/spektakle wystawiała Pani samodzielnie jako jedyna i główna aktorka, dzięki czemu Pani była nie tylko twórcą ale i wykonawcą. To zgodnie z ustawą o prawie autorskim i prawach pokrewnych definiuje ją jako indywidualnego twórcę oraz artystę wykonawcę. Samodzielnie Pani wykonywała pokazy, przygotowywała je w sposób twórczy poprzez własny scenariusz, reżyserię, choreografię, scenerię oraz wykonanie. Pani pseudonim artystyczny widniał na ekranie każdego widza podczas spektaklu/pokazu jako podpis dzieła.

4. Usługi kulturalne stanowi już samo wystawianie pokazów/spektakli artystycznych. Ponadto każdy pokaz/spektakl odnosił się do kultury erotyki zarówno ogólnej, jak i np. kultury erotyki azjatyckiej.
5. Świadczone przez Panią usługi polegające na wystawianiu pokazów/spektakli artystycznych nie nosiły żadnych znamion filmu ani nagrań na nośnikach, nie były też związane z ich produkcją. Proces

świadczenia usług odbywał się w czasie rzeczywistym, online, Pani nie nagrywała ich ani nie zapisywała.

6. Pani nie dostarczała usług i towarów wymienionych w § 4 Rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 28 grudnia 2018 roku w sprawie zwolnień z obowiązku prowadzenia ewidencji przy zastosowaniu kas rejestrujących, świadczyła usługi kulturalne.
7. Proces zakupu oraz spieniężania tokenów/żetonów odbywał się tylko i wyłącznie za pośrednictwem konta bankowego. W momencie, gdy wysokość żetonów/tokenów na Pani koncie na portalu była wysoka w jej odczuciu, dokonywała spieniężenia ich (odbywało się to kilka razy w ciągu miesiąca), co oznacza, że równowartość żetonów/tokenów w złotych była przelewana przez portal na Pani konto bankowe. Transakcja taka była rejestrowana w ewidencji na Pani koncie portalowym i bankowym. Zbiór sprzedanych usług i darowizn do danego przelewu jest ujęty w szczegółowej ewidencji na koncie portalowym. Pani świadczyła usługi na rzecz osób fizycznych nie prowadzących działalności gospodarczej zgodnie z 37 poz. załącznika do Rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 28 grudnia 2018 roku.
8. Świadczone przez Panią usługi były szczegółowo dokumentowane w ewidencji konta na portalu, gdzie znajdowały się informacje od jakiego użytkownika, kiedy (data i godzina) i za co Pani otrzymywała żetony oraz w jakiej wysokości. Pokazy/spektakle były przedstawiane podczas transmisji prywatnych. W momencie kiedy użytkownik zamierzał wykupić od Pani

usługę, wpłacał na Pani konto odpowiednią ilość żetonów, Pani otrzymywała taką informację i rozpoczynała transmisję prywatną podczas, której przedstawiała ona konkretny pokaz/spektakl własnego autorstwa. Zapłata za usługę nie była w żadnym przypadku biletem wstępu.

9. Otrzymane honoraria od widzów stanowią honoraria z tytułu rozporządzania posiadanymi przez Panią prawami autorskimi do własnych utworów stanowiących pokazy/spektakle.
10. Pani otrzymywała napiwki stanowiące darowizny zgodnie z art. 888 kc. Były to żetony/tokeny przekazywane wg indywidualnych preferencji użytkowników portalu. Nie stanowiły one dodatku do otrzymywanych przez Panią honorariów. Napiwki nie były także uzależnione od świadczonych przez Panią usług, dostawała je zarówno od usługobiorców jak i od użytkowników portalu, niebędących Pani widzami. Zarówno przekazanie jak i wysokość napiwku była dobrowolna.
11. Darowizny otrzymane stanowiły niewielkie kwoty, rzędu kilkunastu złotych w skali roku od jednego użytkownika. Wysokość darowizn była kontrolowana i w momencie przekroczenia progu wysokości darowizn zwolnionych z podatku od czynności cywilnoprawnych (4902 zł) na podstawie ustawy o podatku od spadku i darowizny z grupy 3, otrzymanych od jednego użytkownika w okresie 5 lat była opodatkowana, jednak ze względu na małą wartość darowizn sytuacja wymagająca ich opodatkowania w opisanych latach nie miała miejsca.

12. Dokumentację świadczonych przez Panią usług zawierała ewidencja konta na portalu, w której znajdowały się szczegółowe informacje o wysokości otrzymanych żetonów, za co dostała, od kogo i kiedy. Usługobiorca był identyfikowany nickiem, Pani nie posiadała innych informacji, ponieważ zabrania tego polityka i regulamin portalu, nie można uzyskać adresu ani imienia i nazwiska innych użytkowników. Zgodnie z opinią Generalnego Inspektora Ochrony Danych Osobowych nazwa użytkownika podlega ochronie prawnej na takiej samej podstawie jak nazwisko.
13. Pani nie korzystała ze zwolnienia o którym mowa w art. 113 ustawy o podatku od towarów i usług.
14. Pani nie wykonywała i nie będzie wykonywała czynności określonych w art. 113 ust. 13 ustawy o podatku od towarów i usług.
15. Obroty realizowane na rzecz osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej i rolników ryczałtowych we wskazanych latach przekroczyły kwotę 20 000 zł. (odpowieź na zadane pytanie w wezwaniu o treści: „czy obrót zrealizowany przez Panią na rzecz osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej i rolników ryczałtowych w którymkolwiek roku przekroczył kwotę 20.000 zł”).

**W związku z powyższym opisem zadano następujące pytania.**

1. Czy poprawnym było prowadzenie działalności zwolnionej z VAT zgodnie z tym, że jako artysta twórca świadczyła usługi, których efektem były



spektakle/pokazy stanowiące przedmiot prawa autorskiego, z zaznaczeniem faktu iż Pani rozporządzała tymi prawami, zbywała je, sprzedawała, i otrzymywała za to wynagrodzenie będące honorarium?

2. Czy Pani poprawnie nie ewidencjonowała przychodów za pośrednictwem kasy fiskalnej, ze względu na szczegółowe ewidencjonowanie obrotu żetonów na jej koncie profilowym?

Pani zdaniem, świadcząc opisane usługi i zgodnie z charakterem działalności poprawnie prowadziła działalność niezarejestrowaną jako działalność niebędącą działalnością gospodarczą. Uzasadniając to należy oprzeć się na art. 10 ust. 1 pkt 2 oraz art. 13 ust. 2 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, gdzie przychody z prowadzonej działalności artystycznej nie wymagają rejestracji jej jako działalności gospodarczej.

Aby dana forma działalności była zaklasyfikowana do działalności gospodarczej konieczne jest spełnienie warunków zawartych w art. 2 ustawy o swobodzie działalności gospodarczej. Opis zaistniałych stanów faktycznych ukazuje brak ciągłości, regularności, zorganizowania ani prowadzenia działalności nastawionej na zysk. Często świadczenie usług miało charakter jedynie rozrywkowy, za który artysta nie wymagał zapłaty.

Sama wykonawczyni podejmowała decyzję kiedy i w jakim czasie będzie przebywać na portalu. Prowadzona działalność nie była wynikiem żadnej umowy związanej z świadczeniem usług. Nie podpisuje się z portalem umowy związanej z prowadzeniem działalności, nie jest się też pracownikiem ani podmiotem pracującym dla portalu. Poprawnym było prowadzenie działalności zwolnionej z VAT zgodnie z tym, że jako artysta twórca świadczyła usługi, których efektem były spektakle/pokazy stanowiące przedmiot prawa autorskiego, z zaznaczeniem faktu

iż Pani rozporządzała tymi prawami, zbywała je sprzedawała, i otrzymywała za to wynagrodzenie będące honorarium. Zgodnie z art. 1 oraz art. 8 ustawy o prawie autorskim i innych prawach pokrewnych, Pani jest artystką twórcą. Według opisu stanu faktycznego stwierdza się, że twory powstałe w wyniku jej działalności były przedmiotem prawa autorskiego ze względu na swój charakter, proces powstania oraz sygnowanie imieniem i nazwiskiem lub pseudonimem, zauważyć należy też fakt, że artystka zbywała te prawa. Na podstawie art. 43 ust. 1 pkt 33 lit. b ustawy o podatku od towarów i usług nawet po przekroczeniu ustawowego limitu zwolnienia z VAT miała prawo do podmiotowego zwolnienia z VAT, ponieważ spełniła wszystkie co do tego przesłanki, jako wykonawca usług artystycznych i przedstawicielka wolnego zawodu jakim jest aktor. Świadczyła usługi kulturalne, którymi niewątpliwie jest wystawianie pokazów/spektakli artystycznych o tematyce erotycznej. Na podstawie art. 8 ust. 2 ustawy o prawie autorskim i prawach pokrewnych prawidłowe jest określanie Pani jako artystki wykonawczynie, co potwierdza opis stanu faktycznego. Prawidłowym było rozliczenie przychodów Pani w rozliczeniu podatkowym PIT za rok 2016, 2017, 2019 i 2020 jako przychody, w rozumieniu ustawy o prawie autorskim i prawom pokrewnym z tytułu własności praw autorskich, rozporządzania nimi i zbywania, oraz odliczenie od nich 50% kosztów według określonych ustawowo limitów. Powstały twór był tylko i wyłącznie efektem działań artystki, która samodzielnie opracowywał każdy aspekt pokazu/spektaklu, co sprawiało, dzięki temu była nie tylko aktorem ale również reżyserem, scenarzystą i choreografem. W myśl art. 6 ust. 2 ustawie o prawie autorskim i prawach pokrewnych, zgodnie z opisem działalności artystka jest twórcą, a zgodnie z art. 1 ust. 1-2 ustawy o prawie autorskim i prawach pokrewnych wynikiem takiej działalności był przedmiot prawa autorskiego w postaci spektakli/pokazów.

Twory z prawem autorskim oraz zbywanie tych praw przez Panią, świadczenie usług artystycznych jako indywidualny twórca, za co otrzymywała wynagrodzenie będące honorarium w myśl art. 22 ust. 9 pkt 3 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, uprawniała ją do odliczania 50% kosztów autorskich w ustalonej przez ustawę wysokości w rocznym rozliczeniu podatkowym PIT. Prawidłowe było zaklasyfikowanie darów od usługobiorców, przekazanych przez nich dobrowolnie wg własnego uznania, jako darowizny i nie opodatkowanie takich darowizn zgodnie z regulacjami ustawowymi w przypadku darowizny nieopodatkowanej.

Zgodnie z regulaminem darowiznami były napiwki otrzymywane jako przekazane określone kwoty pieniężne bez chęci otrzymania żadnego ekwiwalentu z tego tytułu od wykonawcy pod postacią napiwku, np. celem wyrażenia sympatii dla danego wykonawcy. Regulamin uznaje takie kwoty za dar a użytkownik nie może w zamian za to domagać się od wykonawcy żadnych świadczeń. Określa je jako wartość przekazaną bezzwrotnie. Powyższy stan faktyczny jest zgodny z definicją darowizny wg art. 888 kc, a ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych zwalnia otrzymane darowizny z obowiązku podatkowego pod warunkiem spełnienia ich wartości zgodnie ze zaklasyfikowaniem do grupy. Pani odliczała jedynie te darowizny, których wartość otrzymana w okresie 5 lat od jednego użytkownika należącego do 3 grupy podatkowej nie przekraczała 4902 zł.

Pani poprawnie nie ewidencjonowała przychodów za pośrednictwem kasy fiskalnej, ze względu na szczegółowe ewidencjonowanie obrotu żetonów na jej koncie profilowym. Stwierdzenie to oparte jest na podstawie Rozporządzenia Ministra Rozwoju i Finansów z dnia 4 listopada 2014 w sprawie zwolnień z obowiązku prowadzenia ewidencji przy zastosowaniu kas rejestrujących art. 2 ust. 1 (poz. 38 załącznika do ustawy). Zgodnie z załącznikiem zakup i spieniężanie żetonów odbywało się poprzez konto bankowe, a szczegółowa ewidencja obiegu

waluty wirtualnej jest zapisana na koncie profilowym Pani. Artystka otrzymywała zapłatę w formie żetonów, do czego posiadała szczegółową ewidencję.

**W świetle obowiązującego stanu prawnego stanowisko Wnioskodawcy w sprawie oceny prawnej przedstawionego stanu faktycznego w zakresie:**

- zwolnienia od podatku od towarów i usług w związku z świadczeniem usług jako artysta twórca których efektem były spektakle/pokazy stanowiące przedmiot prawa autorskiego, z zaznaczeniem faktu iż Pani rozporządzała tymi prawami, zbywała je sprzedawała, i otrzymywała za to wynagrodzenie będące honorarium – **jest nieprawidłowe,**
- zwolnienia z obowiązku prowadzenia ewidencji przy zastosowaniu kasy rejestrującej – **jest prawidłowe,**
- opodatkowania otrzymanych tzw. napiwków/darowizn – **jest nieprawidłowe.**

Zgodnie z przepisem art. 5 ust. 1 pkt 1 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz. U. z 2021 r., poz. 685, ze zm.), zwanej dalej ustawą, opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług podlegają odpłatna dostawa towarów i odpłatne świadczenie usług na terytorium kraju.

Przez dostawę towarów – w myśl art. 7 ust. 1 ustawy – rozumie się przeniesienie prawa do rozporządzania towarami jak właściciel (...).

W myśl art. 8 ust. 1 ustawy, przez świadczenie usług, o którym mowa w art. 5 ust. 1 pkt 1, rozumie się każde świadczenie na rzecz osoby fizycznej, osoby prawnej lub jednostki organizacyjnej niemającej osobowości prawnej, które nie stanowi

dostawy towarów w rozumieniu art. 7(...).

Zgodnie z art. 15 ust. 1 ustawy, podatnikami są osoby prawne, jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej oraz osoby fizyczne, wykonujące samodzielnie działalność gospodarczą, o której mowa w ust. 2, bez względu na cel lub rezultat takiej działalności.

Działalność gospodarcza, zgodnie z art. 15 ust. 2 ustawy, obejmuje wszelką działalność producentów, handlowców lub usługodawców, w tym podmiotów pozyskujących zasoby naturalne oraz rolników, a także działalność osób wykonujących wolne zawody. Działalność gospodarcza obejmuje w szczególności czynności polegające na wykorzystywaniu towarów lub wartości niematerialnych i prawnych w sposób ciągły dla celów zarobkowych.

Zgodnie z art. 43 ust. 1 pkt 33 ustawy, zwalnia się od podatku usługi kulturalne świadczone przez:

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

lub praw do artystycznego wykonania utworów.

Z kolei na podstawie art. 43 ust. 19 ustawy, zwolnienie, o którym mowa w ust. 1 pkt 33, nie ma zastosowania do:

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

Warunkiem zastosowania ww. zwolnienia jest zatem spełnienie przesłanki o charakterze przedmiotowym, dotyczącej rodzaju świadczonych usług (kulturalnych), ale także przesłanki podmiotowej odnoszącej się do usługodawcy.

W skład grupy podmiotów uprawnionych do zwolnienia weszli indywidualni twórcy i artyści wykonawcy, w rozumieniu przepisów o prawie autorskim i prawach

pokrewnych, wynagradzani w formie honorariów, w tym za przekazanie lub udzielenie licencji do praw autorskich lub praw do artystycznego wykonania utworów.

Zgodnie z art. 1 ust. 1 ustawy z dnia 25 października 1991 r. o organizowaniu i prowadzeniu działalności kulturalnej (Dz. U. z 2020 r., poz. 194 ze zm.), działalność kulturalna w rozumieniu niniejszej ustawy polega na tworzeniu, upowszechnianiu i ochronie kultury.

W myśl art. 2 ww. ustawy formami organizacyjnymi działalności kulturalnej są w szczególności: teatry, opery, operetki, filharmonie, orkiestry, instytucje filmowe, kina, muzea, biblioteki, domy kultury, ogniska artystyczne, galerie sztuki oraz ośrodki badań i dokumentacji w różnych dziedzinach kultury.

Z kolei zgodnie z art. 3 ust. 1 ww. ustawy działalność kulturalną mogą prowadzić osoby prawne, osoby fizyczne oraz jednostki organizacyjne nieposiadające osobowości prawnej.

Analizując możliwość zwolnienia świadczonych usług na gruncie przepisów art. 43 ust. 1 pkt 33 lit. b ustawy, na wstępie należy wskazać, że zgodnie z art. 1 ustawy z dnia 4 lutego 1994 r. o prawie autorskim i prawach pokrewnych (Dz. U. z 2019 r., poz. 1231), do której odwołuje się ustawodawca w treści art. 43 ust. 1 pkt 33 lit. b ustawy – przedmiotem prawa autorskiego jest każdy przejaw działalności twórczej o indywidualnym charakterze, ustalony w jakiejkolwiek postaci, niezależnie od wartości, przeznaczenia i sposobu wyrażenia (utwór).

W szczególności przedmiotem prawa autorskiego są m.in. utwory wyrażone słowem, symbolami matematycznymi, znakami graficznymi (literackie, publicystyczne, naukowe, kartograficzne oraz programy komputerowe), utwory muzyczne i słowno-muzyczne, a także sceniczne, sceniczno-muzyczne, choreograficzne i pantomimiczne, audiowizualne (w tym filmowe) – art. 1 ust. 2 pkt 1, pkt 7 – 9 ustawy o prawie autorskim i prawach pokrewnych.

Na podstawie art. 8 ust. 2 ustawy o prawie autorskim i prawach pokrewnych domniemywa się, że twórcą jest osoba, której nazwisko w tym charakterze uwidoczniło na egzemplarzach utworu lub której autorstwo podano do publicznej wiadomości w jakikolwiek inny sposób w związku z rozpowszechnianiem utworu.

Pod ochroną pozostaje – na podstawie art. 85 ust. 1 ustawy o prawie autorskim i prawach pokrewnych – każde artystyczne wykonanie utworu lub dzieła sztuki ludowej niezależnie od jego wartości, przeznaczenia i sposobu wyrażenia.

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

Ponadto w tym miejscu należy podkreślić, że kwestia określenia usług kultury została również przedstawiona w orzeczeniu Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z 8 marca 2017 r. sygn. akt III SA/Wa 987/16



(orzeczenie prawomocne), w którym powołano także inne orzeczenia, np. NSA z dnia 11 czerwca 2015 r. w sprawie I FSK 1988/13, NSA z 13 marca 2014 r. w sprawie I FSK 584/13, NSA z 4 marca 2014 r. w sprawie I FSK 535/13 i z 14 maja 2015 r. w sprawie I FSK 318/14., WSA w Bydgoszczy z 22 grudnia 2014 r. w sprawie I SA/Łd 1174/14. Z orzecznictwa tego wynika, że istotne jest aby usługi miały charakter działalności twórczej, charakteryzowały się indywidualnością, a ich wykonywanie odbywało się w interesie publicznym, gdyż celem wprowadzenia zwolnienia usług kulturalnych było obniżenie kosztów dostępu do kultury i dziedzictwa narodowego.

W orzeczeniu TSUE w sprawie C-592/15 z 15 lutego 2017 r. dotyczącym zwolnienia usług kulturalnych Trybunał nie zdefiniował jednoznacznie usług kultury wskazując, że: „W odniesieniu do art. 13 część A ust. 1 lit. n) szóstej dyrektywy należy przypomnieć, że zwolnienie przewidziane w tym przepisie dotyczy „niektórych usług kulturalnych”. Wspomniany przepis nie precyzuje zatem, jakie usługi kulturalne państwa członkowskie są zobowiązane zwolnić z podatku. Nie zawiera on bowiem ani wyczerpującej listy zwolnionych usług kulturalnych, ani zobowiązania państw członkowskich do zwolnienia wszystkich usług kulturalnych, ale odnosi się jedynie do „niektórych” z tych usług. Tym samym przepis ów pozostawia w gestii państw członkowskich określenie usług kulturalnych korzystających z tego zwolnienia.

(...) wymóg zapewnienia jednolitego zastosowania zwolnień ze wskazanego art. 13 część A ust. 1 nie ma charakteru bezwzględneho. Jeśli bowiem zwolnienia przewidziane w rzeczonym przepisie stanowią autonomiczne pojęcia prawa Unii, które mają na celu uniknięcie rozbieżności w stosowaniu systemu VAT w poszczególnych państwach członkowskich, prawodawca Unii Europejskiej może

powierzyć tym państwom zdefiniowanie określonych terminów zwolnienia (zob. podobnie wyroki: z dnia 28 marca 1996 r., Gemeente Emmen, C-468/93, EU:C:1996:139, pkt 25; z dnia 4 maja 2006 r., Abbey National, C-169/04, EU:C:2006:289, pkt 38, 39; a także z dnia 9 grudnia 2015 r., Fiscale Eenheid X, C-595/13, EU:C:2015:801, pkt 30 i przytoczone tam orzecznictwo).

(...) jak stwierdził rzecznik generalny w pkt 20 i 21 opinii, prawodawca Unii nie uwzględnił pierwotnej propozycji Komisji Europejskiej zawierającej wyczerpującą listę usług kulturalnych podlegających zwolnieniu (...), ale używając wyrażenia „niektóre usługi kulturalne”, wybrał brzmienie wspomnianego zwolnienia, które umożliwia państwom członkowskim określenie, jakie usługi kulturalne podlegają zwolnieniu.

Jak podkreśliła również Komisja w swoich pisemnych uwagach przedłożonych Trybunałowi, mimo iż później zaproponowała ona zastąpienie pierwotnej treści art. 13 część A ust. 1 lit. n) szóstej dyrektywy wyczerpującą listą zwolnionych usług kulturalnych (...), prawodawca Unii utrzymał ten pierwotny tekst, który według analizy zawartej w pierwszym sprawozdaniu Komisji na temat funkcjonowania wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (...) pozostawia określenie treści tego zwolnienia ocenie każdego państwa członkowskiego.

Jak zauważył rzecznik generalny w pkt 23 opinii, decyzję prawodawcy Unii, aby pozostawić państwom członkowskim margines uznania w zakresie określenia zwolnionych usług kulturalnych, można wytłumaczyć dużą różnorodnością tradycji kulturowych i dziedzictwa regionalnego w Unii, niekiedy nawet w ramach jednego państwa członkowskiego.

Odwołując się do wyrażenia „niektóre usługi kulturalne”, należy zatem stwierdzić, że art. 13 część A ust. 1 lit. n) szóstej dyrektywy nie wymaga objęcia zwolnieniem wszystkich usług kulturalnych, tak że państwa członkowskie mogą zwolnić

„niektóre” z nich, jednocześnie opodatkowując VAT pozostałe”.

Jak wynika, z przedstawionego we wniosku opisu sprawy, Pani, która jest artystą twórcą, prowadziła działalność osobistą niezarejestrowaną jako działalność gospodarcza. Polegała ona na świadczeniu usług kulturalnych i artystycznych. Na portalu X wystawiała Pani online, w czasie rzeczywistym autorskie pokazy i spektakle o tematyce erotycznej. Były one bardzo indywidualne i cechowała je oryginalność dzieła. Artystka była jedynym twórcą i odtwórcą swoich usług. Przygotowywała pokazy i spektakle według własnego scenariusza, we własnym zakresie i według własnych ustaleń tworzyła scenografię i choreografię. Była więc zarówno twórcą, aktorem jak i reżyserem, scenarzystą i choreografem. Ponadto każdy występ był opatrzony jej imieniem i nazwiskiem lub w zależności od sytuacji pseudonimem, który pojawiał się w widocznym miejscu podczas trwania procesu świadczonych usług. Powstały spektakl/pokaz był więc przedmiotem prawa autorskiego. Pani rozporządzała posiadanymi prawami autorskimi poprzez ich sprzedaż i zbycie. W jej informacjach profilowych, na profilu, na którym działała był zapis o zbyciu przez nią praw autorskich do utworu na rzecz usługobiorcy w chwili wejścia przez niego na transmisję prywatną. Oprócz tego dla pewności, że widz jest świadomy otrzymania tych praw, artystka ustnie/bądź pisemnie przypominała o tym w trakcie tych transmisji prywatnych. Stanowiło to rodzaj umowy ustnej, która prawnie jest tak samo wiążąca jak umowa pisemna. Pani prowadziła opisaną działalność jako działalność nierejestrowaną, która nie miała charakteru zarobkowego, przychody bowiem były tylko elementem dodatkowych korzyści z tytułu świadczonych usług. Nie było harmonogramu występów ani regularnych wejść na portal. Brak było też zorganizowania polegającego na prawnym uregulowaniu, świadczone usługi nie były przedmiotem żadnej umowy z portalem,

jedyne niezbędne warunki do spełnienia to akceptacja regulaminu oraz podanie aktualnego adresu mailowego. Profitem z świadczone usługi w postaci wystawiania spektakli/pokazów były tokeny/żetony otrzymywane przez widzów, innych użytkowników. Pani sama określała stawkę danego pokazu wg indywidualnych wyznaczników, takie wynagrodzenie stanowiło jej honorarium za przedstawiony twór artystyczny. Oprócz honorariów wykonawczynie otrzymywała także darowizny od swoich usługobiorców, były one przyznawane według ich uznania i według ich własnych kryteriów, nie cechowała je obligatoryjność a ich wartość zazwyczaj była niska. Taki rodzaj darowizny określany był według regulaminu portalu mianem napiwków. Wszystkie transakcje obrotu żetonów były ewidencjonowane na Pani profilu, zarówno te otrzymane jak i przekazane. Na podstawie czego mogła wykazać np. podstawność darowizn. Ponadto proces zakupu żetonów i spieniężania ich dobywał się tylko i wyłącznie poprzez konto bankowe. Wobec powyższych artystka nie była zobowiązana do ewidencji kasą fiskalną. Było to też fizycznie niemożliwe z pewnych aspektów, nie miała możliwości dostarczenia paragonu/rachunku usługobiorcy, ponieważ regulamin zabrania udostępniania wszelkich danych personalnych, w tym także adresów mailowych.

Wątpliwości Pani dotyczą ustalenia, czy korzysta ona ze zwolnienia od podatku od towarów i usług w związku ze świadczeniem usług jako artysta twórca, których efektem były spektakle/pokazy stanowiące przedmiot prawa autorskiego, z zaznaczeniem faktu iż Pani rozporządzała tymi prawami, zbywała je sprzedawała, i otrzymywała za to wynagrodzenie będące honorarium.

W świetle powołanych wyżej uregulowań zawartych w ustawie o prawie autorskim i prawach pokrewnych zauważyć należy, że ze zwolnienia od opodatkowania podatkiem VAT na podstawie art. 43 ust. 1 pkt 33 lit. b ustawy korzystają indywidualni twórcy i artyści wykonawcy, w rozumieniu przepisów o prawie autorskim i prawach pokrewnych, którzy są wynagradzani w formie honorariów, w tym za przekazanie lub udzielenie licencji do praw autorskich lub praw do artystycznego wykonania utworów.

Pani działania opisane we wniosku są niewątpliwie artystycznymi wykonaniami w rozumieniu powołanego wyżej art. 85 ust. 2 ustawy o prawie autorskim i prawach pokrewnych, gdyż jak Pani wskazała, każdy spektakl/pokaz był efektem jej twórczej działalności, był indywidualny i niepowtarzalny. Pani samodzielnie opracowywała scenariusze, choreografię, kostiumy oraz osobiście przedstawiała stworzone utwory. Były to utwory sceniczne taneczne i sceniczno -muzyczne. Spektakle/pokazy stanowiły indywidualny przekaz dla widza, zgodny z ich tematem, często wzbogacone o elementy tańca. Najczęściej tematem była erotyka życia codziennego oraz fantazje. Zgodnie z art. 1 ust. 1 i 2 ustawy o prawie autorskim i prawach pokrewnych Pani pokazy/spektakle były utworami stanowiącymi przedmiot prawa autorskiego. Działalność na portalu nie była uregulowana także żadną umową. Pani działała jako indywidualny twórca, bez pomocy i udziału osób trzecich, każdy aspekt pokazu/spektaklu przygotowywała samodzielnie i osobiście dzięki czemu miały charakter indywidualny oraz, ze względu na własny unikalny pomysł i przedstawienie tematu, także twórczy. Przygotowane pokazy/spektakle wystawiała Pani samodzielnie jako jedyna i główna aktorka, dzięki czemu Pani była nie tylko twórcą ale i wykonawcą. To zgodnie z ustawą o prawie autorskim i prawach pokrewnych definiuje ją jako

indywidualnego twórcę oraz artystę wykonawcę. Samodzielnie wykonywała pokazy, przygotowywała je w sposób twórczy poprzez własny scenariusz, reżyserię, choreografię, scenerię oraz wykonanie. Pani pseudonim artystyczny widniał na ekranie każdego widza podczas spektaklu/pokazu jako podpis dzieła. Ponadto każdy pokaz/spektakl odnosił się do kultury erotyki zarówno ogólnej jak i np. kultury erotyki azjatyckiej. Świadczone przez Panią usługi polegające na wystawianiu pokazów/spektakli artystycznych nie nosiły żadnych znamion filmu ani nagrań na nośnikach, nie były też związane z ich produkcją. Proces świadczenia usług odbywał się w czasie rzeczywistym, online, Pani nie nagrywała ich ani nie zapisywała. Ponadto Otrzymane honoraria od widzów stanowią honoraria z tytułu rozporządzania posiadanymi przez Panią prawami autorskimi do własnych utworów stanowiących pokazy/spektakle.

Biorąc pod uwagę powyższe należy zauważyć, że wykonując opisane usługi wskazuje, że działa Pani jako indywidualny twórca i artysta wykonawca, w rozumieniu przepisów ustawy o prawie autorskim i prawach pokrewnych. Jednakże trudno zgodzić się, że świadczone przez Panią usługi mają charakter kulturalny.

Z powołanego orzecznictwa wynika, że norma dotycząca indywidualnych twórców i artystów nie zawiera żadnego odwołania do przepisów o organizowaniu i prowadzeniu działalności kulturalnej, zatem sięganie przy wykładni art. 43 ust. 1 pkt 33 lit. b ustawy, przy rekonstrukcji pojęcia „usługi kulturalnej”, wyłącznie do rozumienia kultury objętej zakresem zainteresowania i mecenatu, czyli patronatu nad sztuką, literaturą i nauką, sprawowanym przez Państwo, czy równoważną mu

instytucję, przekracza ramy nawet wykładni systemowej zewnętrznej.

Z kolei z orzecznictwa TSUE wynika, że ze względu na różnorodność tradycji kulturowych i dziedzictwa regionalnego w Unii, niekiedy nawet w ramach jednego państwa członkowskiego, pozostawiono państwom członkowskim margines uznania w zakresie określenia zwolnionych usług kulturalnych.

W tym miejscu należy jeszcze raz podkreślić pojęcie „kultury” wskazane w powołanych orzeczeniach – a zatem rozumiane jako m.in. „całokształt materialnego i duchowego dorobku ludzkości gromadzony, utrwalany i wzbogacany w ciągu dziejów, przekazywany z pokolenia na pokolenie”, „materialna i umysłowa działalność społeczeństw oraz jej wytwory; społeczeństwo rozpatrywane ze względu na jego dorobek materialny i umysłowy” (sjp.pwn.pl), jak również to, że „Za istotne uznano aby usługi miały charakter działalności twórczej, charakteryzowały się indywidualnością, a ich wykonywanie odbywało się w interesie publicznym, gdyż celem wprowadzenia zwolnienia usług kulturalnych było obniżenie kosztów dostępu do kultury i dziedzictwa narodowego” – należy stwierdzić, że świadczone usługi, nie mają charakteru usług kulturalnych, zatem brak jest podstaw do ich zwolnienia od podatku. Nie każda usługa twórcy musi być usługą kulturalną, zaś celem pokazu erotycznego jest zasadniczo wywołanie pobudzenia seksualnego, a nie dostęp do kultury i dziedzictwa narodowego. Trudno też uznać, że pokazy takie odbywają się w interesie publicznym, aby zasadne było obniżenie kosztów dostępu do takiej usługi poprzez jej zwolnienie od podatku VAT.

Mając zatem na uwadze przedstawiony opis sprawy oraz powołane przepisy prawa, stwierdzić należy, że usługi polegające na wykonywaniu online autorskich pokazów erotycznych nie można uznać na gruncie podatku VAT za usługi kulturalne, zatem nawet jeśli Pani wykonując te usługi działa w tym zakresie jako artysta, twórca czy wykonawca w rozumieniu ustawy o prawie autorskim i prawach pokrewnych, brak jest podstaw do zastosowania do tych czynności zwolnienia od podatku VAT na podstawie art. 43 ust. 1 pkt 33 lit. b ustawy.

Tym samym Pani stanowisko w zakresie pytania nr 1 oceniono jako nieprawidłowe.

Kolejne wątpliwości Pani dotyczą kwestii czy może ona korzystać ze zwolnienia określonego w poz. 37 Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 28 grudnia 2018 r. w sprawie zwolnień z obowiązku prowadzenia ewidencji przy zastosowaniu kas rejestrujących w stosunku do sprzedaży, z której całość zapłaty otrzymuje za pośrednictwem poczty lub banku, a z ewidencji i dowodów dokumentujących zapłatę jednoznacznie wynika, jakiej konkretnie czynności dotyczy ta transakcja i na czym rzecz została dokonana.

Obowiązek prowadzenia ewidencji sprzedaży przy zastosowaniu kas rejestrujących wynika z zapisu art. 111 ust. 1 ustawy. Zgodnie z tym przepisem, podatnicy dokonujący sprzedaży na rzecz osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej oraz rolników ryczałtowych są obowiązani prowadzić ewidencję sprzedaży przy zastosowaniu kas rejestrujących.



W myśl art. 111 ust. 1b ustawy w ewidencji, o której mowa w ust. 1, wykazuje się dane o sprzedaży, zawarte w dokumentach wystawianych przy zastosowaniu kas rejestrujących, w tym określające przedmiot opodatkowania, wysokość podstawy opodatkowania i podatku należnego oraz dane służące identyfikacji poszczególnych sprzedaży, w tym numer, za pomocą którego podatnik jest zidentyfikowany na potrzeby podatku albo podatku od wartości dodanej.

Jak wynika z art. 2 pkt 22 ustawy, przez sprzedaż rozumie się odpłatną dostawę towarów i odpłatne świadczenie usług na terytorium kraju, eksport towarów oraz wewnątrzwspólnotową dostawę towarów.

Wskazany wyżej przepis art. 111 ust. 1 ustawy określa generalną zasadę, z której wynika, że obowiązek prowadzenia ewidencji przy zastosowaniu kasy rejestrującej dotyczy wszystkich podatników, którzy dokonują sprzedaży na rzecz określonych w nim odbiorców, tj. osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej oraz rolników ryczałtowych. Zatem jednym z podstawowych kryteriów decydujących o obowiązku stosowania do ewidencjonowania kas rejestrujących jest status nabywcy wykonywanych przez podatnika świadczeń.

Należy jednak zauważyć, że na mocy delegacji ustawowej zawartej w art. 111 ust. 8 ustawy, minister właściwy do spraw finansów publicznych może zwolnić, w drodze rozporządzenia, na czas określony, niektóre grupy podatników oraz niektóre czynności z obowiązku, o którym mowa w ust. 1, oraz określić warunki korzystania ze zwolnienia, mając na uwadze interes publiczny, w szczególności sytuację budżetu państwa (...).

Może zatem zaistnieć sytuacja, w której podatnik będzie ewidencjonował przy zastosowaniu kasy rejestrującej jedynie część swojej sprzedaży, a niektórych czynności nie, bowiem mogą one korzystać ze zwolnienia z obowiązku ewidencjonowania za pomocą kasy rejestrującej.

Kwestie dotyczące zwolnień z obowiązku prowadzenia ewidencji przy użyciu kas rejestrujących niektórych czynności i niektórych grup podatników oraz terminów rozpoczęcia prowadzenia tej ewidencji przy zastosowaniu kas rejestrujących od 1 stycznia 2019 r. reguluje rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 28 grudnia 2018 r. w sprawie zwolnień z obowiązku prowadzenia ewidencji przy zastosowaniu kas rejestrujących (Dz. U. z 2018 r., poz. 2519, ze zm.), zwane dalej rozporządzeniem.

Zwolnienie z obowiązku instalowania kas rejestrujących zostało określone w § 2 i 3 rozporządzenia.

Regulacje zawarte w ww. przepisach przewidują zwolnienie z obowiązku prowadzenia ewidencji przy zastosowaniu kas rejestrujących ze względu na wysokość obrotu – do określonej tym przepisem wysokości obrotów (zwolnienie podmiotowe) oraz ze względu na rodzaj prowadzonej działalności zgodnie z załącznikiem do rozporządzenia (zwolnienie przedmiotowe).

Według § 3 ust. 1 pkt 1 i pkt 2 rozporządzenia, zwalnia się z obowiązku ewidencjonowania w danym roku podatkowym, nie dłużej jednak niż do dnia 31 grudnia 2021 r.:

1. podatników, u których obrót zrealizowany na rzecz osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej oraz rolników ryczałtowych nie

przekroczył w poprzednim roku podatkowym kwoty 20.000 zł, a w przypadku podatników rozpoczynających w poprzednim roku podatkowym dostawę towarów lub świadczenie usług na rzecz osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej oraz rolników ryczałtowych, jeżeli obrót z tego tytułu nie przekroczył, w proporcji do okresu wykonywania tych czynności w poprzednim roku podatkowym, kwoty 20.000 zł.

2. podatników rozpoczynających po dniu 31 grudnia 2018 r. dostawę towarów lub świadczenie usług na rzecz osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej oraz rolników ryczałtowych, jeżeli przewidywany przez podatnika obrót z tego tytułu nie przekroczy, w proporcji do okresu wykonywania tych czynności w danym roku podatkowym, kwoty 20.000 zł.

Zgodnie z § 3 ust. 2 rozporządzenia, zwolnienia z obowiązku ewidencjonowania, o którym mowa w ust. 1 pkt 1, nie stosuje się do podatników, którzy w poprzednim roku podatkowym byli obowiązani do ewidencjonowania lub przestali spełniać warunki do zwolnienia z obowiązku ewidencjonowania.

Jak stanowi § 5 ust. 1 rozporządzenia, w przypadku podatników korzystających ze zwolnienia, o którym mowa w § 3 ust. 1 pkt 1, zwolnienie to traci moc po upływie dwóch miesięcy następujących po miesiącu, w którym podatnik przekroczył obrót realizowany na rzecz osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej oraz rolników ryczałtowych w kwocie 20.000 zł.

Z kolei stosownie do § 5 ust. 2 rozporządzenia, w przypadku podatników korzystających ze zwolnienia, o którym mowa w § 3 ust. 1 pkt 2, zwolnienie to traci

moc po upływie dwóch miesięcy następujących po miesiącu, w którym podatnik przekroczył obrót z tytułu dostawy towarów lub świadczenia usług na rzecz osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej oraz rolników ryczałtowych, w proporcji do okresu wykonywania tych czynności, w kwocie 20.000 zł.

Powołane wyżej przepisy dotyczą zwolnienia podmiotowego – uwarunkowanego wysokością osiągniętego obrotu.

Wskazać w tym miejscu należy, że każda sprzedaż na rzecz osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej oraz rolników ryczałtowych ma wpływ na wielkość obrotu wyznaczającego obowiązek ewidencjonowania obrotu i kwot podatku należnego przy zastosowaniu kas rejestrujących. Kwotę obrotu uprawniającą do zwolnienia z obowiązku ewidencjonowania za pomocą kas rejestrujących określa się sumując całą sprzedaż (w danym roku) na rzecz osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej oraz rolników ryczałtowych.

Jak już wcześniej wskazano do obrotu uprawniającą do zwolnienia z obowiązku ewidencjonowania za pomocą kas rejestrujących sumuje się całą sprzedaż (w danym roku) na rzecz osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej oraz rolników ryczałtowych. W sytuacji opisanej przez Panią obroty realizowane na rzecz osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej i rolników ryczałtowych we wskazanych latach przekroczyły kwotę 20 000 zł. Zatem, utraciła Pani prawo do stosowania zwolnienia podmiotowego z obowiązku ewidencjonowania sprzedaży za pomocą kasy rejestrującej.

W związku z powyższym, w przypadku utraty przez Panią zwolnienia podmiotowego z obowiązku ewidencjonowania sprzedaży za pomocą kasy rejestrującej należy przeanalizować możliwość skorzystania ze zwolnienia przedmiotowego.

I tak, zgodnie z § 2 ust. 1 rozporządzenia, zwalnia się z obowiązku ewidencjonowania w danym roku podatkowym, nie później jednak niż do dnia 31 grudnia 2021 r., czynności wymienione w załączniku do rozporządzenia.

Stosownie do § 2 ust. 2 rozporządzenia w odniesieniu do niektórych czynności wymienionych w załączniku do rozporządzenia zwolnienie, o którym mowa w ust. 1, stosuje się zgodnie z warunkami określonymi w tym załączniku.

I tak w części II załącznika do rozporządzenia – w poz. 37 wskazano jako czynności zwolnione z obowiązku ewidencjonowania świadczenie usług na rzecz osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej oraz rolników ryczałtowych, jeżeli świadczący usługę otrzyma w całości zapłatę za wykonaną czynność za pośrednictwem poczty, banku lub spółdzielczej kasy oszczędnościowo-kredytowej (odpowiednio na rachunek bankowy podatnika lub na rachunek podatnika w spółdzielczej kasie oszczędnościowo-kredytowej, której jest członkiem), a z ewidencji i dowodów dokumentujących zapłatę jednoznacznie wynika, jakiej konkretnie czynności dotyczyła.

Aby zatem przysługiwało prawo do skorzystania ze zwolnienia z obowiązku ewidencjonowania sprzedaży przy zastosowaniu kasy rejestrującej na podstawie §

2 ust. 1 rozporządzenia w powiązaniu z poz. 37 załącznika do rozporządzenia, muszą łącznie zostać spełnione następujące warunki:

- świadczący usługę na rzecz osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej oraz rolników ryczałtowych otrzyma w całości zapłatę za wykonaną czynność za pośrednictwem poczty, banku lub spółdzielczej kasy oszczędnościowo-kredytowej (odpowiednio na rachunek bankowy podatnika lub na rachunek podatnika w spółdzielczej kasie oszczędnościowo-kredytowej, której jest członkiem),
- z ewidencji i dowodów dokumentujących zapłatę jednoznacznie wynika, jakiej konkretnie czynności dotyczyła,
- przedmiotem świadczenia nie są usługi wymienione w § 4 ust. 1 pkt 2 rozporządzenia.

Niewystąpienie jednego z ww. warunków oznacza brak możliwości zastosowania zwolnienia z obowiązku ewidencjonowania obrotu przy zastosowaniu kasy rejestrującej.

Prawo do zwolnienia z obowiązku ewidencjonowania obrotu i kwot podatku należnego przy zastosowaniu kas rejestrujących na mocy § 2 ust. 1 rozporządzenia w powiązaniu z poz. 37 ww. załącznika do rozporządzenia, przysługuje w sytuacji, gdy zapłata za świadczone usługi w całości następuje za pośrednictwem poczty lub banku na rachunek bankowy podatnika. Wyrażenie „w całości” odnosi się do poszczególnych transakcji świadczonych przez podatnika. Taka konstrukcja przepisu powoduje, że zwolnieniu nie podlega świadczenie usługi, za którą zapłacono częściowo gotówką, a częściowo za pośrednictwem banku lub poczty. Warunkiem zwolnienia jest bowiem to, aby konkretna transakcja została w całości

zapłacona za pośrednictwem banku lub poczty oraz by było możliwe zidentyfikowanie transakcji, której zapłata dotyczy.

Powyższe zwolnienie jest zwolnieniem przedmiotowym z obowiązku ewidencjonowania obrotu za pomocą kasy rejestrującej, tj. dotyczy przedmiotu działalności (danej czynności).

Jak już wcześniej wspomniano – w kwestii prowadzenia ewidencji sprzedaży przy zastosowaniu kasy rejestrującej – ustawodawca przewidział zwolnienia podmiotowe (§ 3 rozporządzenia), jak i przedmiotowe (§ 2 rozporządzenia) z tego obowiązku. Należy jednak zauważyć, że wykonywanie przez podatnika czynności wymienionych w § 4 rozporządzenia wyklucza możliwość zastosowania przez niego zwolnień określonych w § 2 i § 3 rozporządzenia.

Zatem bezwzględnemu obowiązkowi ewidencjonowania przy zastosowaniu kas rejestrujących, niezależnie od przysługującego podatnikowi zwolnienia od tego obowiązku na podstawie § 2 i § 3 powołanego rozporządzenia, podlegają czynności wymienione w § 4 rozporządzenia, dokonywane na rzecz osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej oraz rolników ryczałtowych.

Zgodnie z § 4 ust. 1 pkt 2 rozporządzenia (w brzmieniu obowiązującym do 31 grudnia 2020 r.), zwolnień z obowiązku ewidencjonowania, o których mowa w § 2 i § 3, nie stosuje się w przypadku:

- a. przewozów pasażerskich w samochodowej komunikacji, z wyłączeniem przewozów wymienionych w poz. 15 i 16 załącznika do rozporządzenia,
- b. przewozu osób oraz ich bagażu podręcznego taksówkami,

- c. naprawy pojazdów silnikowych oraz motorowerów (w tym naprawy opon, ich zakładania, bieżnikowania i regenerowania),
- d. w zakresie wymiany opon lub kół dla pojazdów silnikowych oraz motorowerów,
- e. w zakresie badań i przeglądów technicznych pojazdów,
- f. w zakresie opieki medycznej świadczonej przez lekarzy i lekarzy dentyistów, z wyłączeniem usług świadczonych przez osoby wymienione w poz. 48 załącznika do rozporządzenia,
- g. prawniczych, z wyłączeniem usług określonych w poz. 27 załącznika do rozporządzenia,
- h. doradztwa podatkowego,
- i. związanych z wyżywieniem (PKWiU 56), wyłącznie:
  - świadczonych przez stacjonarne placówki gastronomiczne, w tym również sezonowo, oraz
  - usług przygotowywania żywności dla odbiorców zewnętrznych (catering),
- j. fryzjerskich, kosmetycznych i kosmetologicznych,
- k. kulturalnych i rozrywkowych – wyłącznie w zakresie wstępu na przedstawienia cyrkowe,
- l. związanych z rozrywką i rekreacją – wyłącznie w zakresie wstępu do wesołych miasteczek, parków rozrywki, na dyskoteki, sale taneczne.

Natomiast w myśl § 4 ust. 1 pkt 2 rozporządzenia (w brzmieniu obowiązującym od 1 stycznia 2021 r.) zwolnień z obowiązku ewidencjonowania, o których mowa w § 2 i § 3, nie stosuje się w przypadku świadczenia usług:



- a. przewozów pasażerskich w samochodowej komunikacji, z wyłączeniem przewozów wymienionych w poz. 15 i 16 załącznika do rozporządzenia,
- b. przewozu osób oraz ich bagażu podręcznego taksówkami,
- c. naprawy pojazdów silnikowych oraz motorowerów (w tym naprawy opon, ich zakładania, bieżnikowania i regenerowania),
- d. w zakresie wymiany opon lub kół dla pojazdów silnikowych oraz motorowerów,
- e. w zakresie badań i przeglądów technicznych pojazdów,
- f. w zakresie opieki medycznej świadczonej przez lekarzy i lekarzy dentyistów, z wyłączeniem usług świadczonych przez osoby wymienione w poz. 48 załącznika do rozporządzenia,
- g. prawniczych, z wyłączeniem usług określonych w poz. 27 załącznika do rozporządzenia,
- h. doradztwa podatkowego,
- i. związanych z wyżywieniem (PKWiU ex 56.10, PKWiU 56.21, PKWiU 56.29, PKWiU ex 56.30), wyłącznie:
  - świadczonych przez stacjonarne placówki gastronomiczne, w tym również sezonowo, oraz
  - usług przygotowywania żywności dla odbiorców zewnętrznych (catering),
- j. fryzjerskich, kosmetycznych i kosmetycznych,
- k. kulturalnych i rozrywkowych – wyłącznie w zakresie wstępu na przedstawienia cyrkowe,
- l. związanych z rozrywką i rekreacją – wyłącznie w zakresie wstępu do wesołych miasteczek, parków rozrywki, na dyskoteki, sale taneczne.

Wcześniej obowiązywało rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 16 grudnia 2016 r. w sprawie zwolnień z obowiązku prowadzenia ewidencji przy zastosowaniu kas rejestrujących (Dz. U. z 2016 r. poz. 2177). Natomiast w stanie prawnym obowiązującym od dnia 1 stycznia 2018 r. – rozporządzenie Ministra Rozwoju i Finansów z dnia 20 grudnia 2017 r. w sprawie zwolnień z obowiązku prowadzenia ewidencji przy zastosowaniu kas rejestrujących (Dz. U. z 2017 r. poz. 2454).

W omawianej sprawie proces zakupu oraz spieniężania tokenów/żetonów odbywał się tylko i wyłącznie za pośrednictwem konta bankowego. W momencie, gdy wysokość żetonów/tokenów na Pani koncie na portalu była wysoka w jej odczuciu, dokonywała spieniężenia ich (odbywało się to kilka razy w ciągu miesiąca), co oznacza, że równowartość żetonów/tokenów w złotych była przelewana przez portal na Pani konto bankowe. Transakcja taka była rejestrowana w ewidencji na Pani koncie portalowym i bankowym. Zbiór sprzedanych usług i darowizn do danego przelewu jest ujęty w szczegółowej ewidencji na koncie portalowym. Pani świadczyła usługi na rzecz osób fizycznych nie prowadzących działalności gospodarczej zgodnie z 37 poz. załącznika do Rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 28 grudnia 2018 roku.

Świadczone przez Panią usługi były szczegółowo dokumentowane w ewidencji konta na portalu, gdzie znajdowały się informacje od jakiego użytkownika, kiedy (data i godzina) i za co Pani otrzymywała żetony oraz w jakiej wysokości. Pokazy/spektakle były przedstawiane podczas transmisji prywatnych. W momencie kiedy użytkownik zamierzał wykupić od Pani usługę, wpłacał na Pani konto odpowiednią ilość żetonów, Pani otrzymywała taką informację i rozpoczynała transmisję prywatną podczas, której przedstawiała ona konkretny pokaz/spektakl

własnego autorstwa. Zapłata za usługę nie była w żadnym przypadku biletem wstępu.

Dokumentację świadczonych przez Panią usług zawierała ewidencja konta na portalu, w której znajdowały się szczegółowe informacje o wysokości otrzymanych żetonów, za co dostała, od kogo i kiedy. Usługobiorca był identyfikowany nickiem, Pani nie posiadała innych informacji, ponieważ zabrania tego polityka i regulamin portalu, nie można uzyskać adresu ani imienia i nazwiska innych użytkowników. Zgodnie z opinią Generalnego Inspektora Ochrony Danych Osobowych nazwa użytkownika podlega ochronie prawnej na takiej samej podstawie jak nazwisko.

Podkreślenia wymaga, że wpłaty są dokonywane przez klientów za pośrednictwem portalu X, świadczone przez Panią usługi były szczegółowo dokumentowane w ewidencji konta na portalu, gdzie znajdowały się informacje od jakiego użytkownika, kiedy (data i godzina) i za co Pani otrzymywała żetony oraz w jakiej wysokości. Dokumentację świadczonych przez Panią usług zawierała ewidencja konta na portalu, w której znajdowały się szczegółowe informacje o wysokości otrzymanych żetonów, za co dostała, od kogo i kiedy. Usługobiorca był identyfikowany nickiem, Pani nie posiadała innych informacji, ponieważ zabrania tego polityka i regulamin portalu, nie można uzyskać adresu ani imienia i nazwiska innych użytkowników. Zgodnie z opinią Generalnego Inspektora Ochrony Danych Osobowych nazwa użytkownika podlega ochronie prawnej na takiej samej podstawie jak nazwisko. Ponadto, Pani nie dostarczała usług i towarów wymienionych w § 4 Rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 28 grudnia 2018 roku w sprawie zwolnień z obowiązku prowadzenia ewidencji przy zastosowaniu kas rejestrujących, świadczyła usługi kulturalne.

Zatem, w przedmiotowej sprawie proces spieniężania tokenów/żetonów odbywa się tylko i wyłącznie za pośrednictwem konta bankowego. W momencie, gdy wysokość żetonów/tokenów na koncie podatnika na portalu jest wysoka w jego odczuciu, dokonuje ich spieniężenia (odbywa się to kilka razy w ciągu miesiąca), co oznacza, że równowartość żetonów/tokenów w złotych jest przelewana przez portal na konto bankowe podatnika. Transakcja taka jest rejestrowana w ewidencji na koncie portalowym i bankowym podatnika. Świadczone przez niego usługi są szczegółowo dokumentowane w ewidencji konta na portalu, gdzie znajdują się informacje od jakiego użytkownika, kiedy (data i godzina) i za co podatnik otrzymywał żetony oraz w jakiej wysokości.

W związku z powyższym należy uznać, że są spełnione warunki do zastosowania zwolnienia z obowiązku ewidencjonowania usług na kasie rejestrującej, o którym mowa w § 2 ust. 1 rozporządzenia w związku z poz. 37 załącznika do tego rozporządzenia.

Nie ma przy tym znaczenia fakt, iż pieniądze wpływają na Pani konto za pośrednictwem portalu, a nie bezpośrednio od klientów. Również bez znaczenia pozostaje fakt, iż portale mogą dokonywać zbiorczych, okresowych przelewów, jeżeli do każdego przelewu będzie sporządzona odrębna specyfikacja usług, objętych tym przelewem. W tym przypadku, w którym płatność dokonana przez klientów zostanie przekazana przez portal na Pani konto bankowe, Pani nie będzie zobowiązana do stosowania kasy fiskalnej.

Mając na uwadze powołane powyżej przepisy prawa oraz przedstawiony opis sprawy należy stwierdzić, że ma Pani prawo na podstawie § 2 ust. 1 w zw. z poz. 37

załącznika do rozporządzenia, stosować zwolnienie z obowiązku ewidencjonowania przy zastosowaniu kasy rejestrującej.

Tym samym Pani stanowisko w zakresie pytania nr 2 oceniono jako prawidłowe.

W kwestii natomiast otrzymywanych przez Panią tzw. napiwków, darowizn należy wskazać, że są to kwoty otrzymywane przez Panią z tytułu wykonywania czynności online przy wykorzystaniu danego portalu internetowego, zatem należy uznać, że są one związane również z prowadzoną działalnością podlegającą opodatkowaniu VAT, tym samym stanowią również element podstawy opodatkowania.

W kwestii podstawy opodatkowania należy wskazać, że zgodnie z art. 29a ust. 1 ustawy o VAT podstawą opodatkowania, z zastrzeżeniem ust. 2, 3 i 5, art. 30a-30c, art. 32, art. 119 oraz art. 120 ust. 4 i 5, jest wszystko, co stanowi zapłatę, którą dokonujący dostawy towarów lub usługodawca otrzymał lub ma otrzymać z tytułu sprzedaży od nabywcy, usługobiorcy lub osoby trzeciej, włącznie z otrzymanymi dotacjami, subwencjami i innymi dopłatami o podobnym charakterze mającymi bezpośredni wpływ na cenę towarów dostarczanych lub usług świadczonych przez podatnika.

W analizowanym przypadku wykonując pokazy wskazała Pani, że napiwki (darowizny) nie były uzależnione od świadczonych przez nią usług i dostawała je zarówno od usługobiorców jak i od użytkowników portalu, niebędących widzami. Należy jednak zwrócić uwagę, że użytkownicy portalu (usługobiorcy) są identyfikowani tylko nickiem, wykonawcy pokazów nie posiadają innych informacji, ponieważ zabrania tego polityka i regulamin portalu, nie można uzyskać adresu

ani imienia i nazwiska innych użytkowników. Nie ma Pani zatem żadnej pewności czy np. ten sam usługobiorca nie posługuje się różnymi nickami, i od kogo w istocie otrzymuje Pani napiwki. Należy zatem uznać, że są to kwoty otrzymywane w związku z prowadzoną przez Panią działalnością na portalu, zatem podlegają opodatkowaniu podatkiem VAT jako element podstawy opodatkowania.

Podsumowując przyjmowanie przez Panią darowizn pieniężnych i napiwków, w ramach świadczonych ww. usług, dokonywanych przez Pani Klientów poprzez wpłatę określonej kwoty gotówki, będzie mieścić się w katalogu czynności podlegających opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług – wskazanym w art. 5 ust. 1 pkt 1 ustawy. Otrzymywane tzw. napiwki/darowizny stanowią kwoty otrzymane z tytułu działalności prowadzonej przez Panią na portalu, a tym samym wchodzi do podstawy opodatkowania.

Tym samym Pani stanowisko w zakresie opodatkowania otrzymanych tzw. napiwków/darowizn oceniono jako nieprawidłowe.

Ponadto należy dodać, że wniosek w zakresie podatku dochodowego od osób fizycznych podlegał odrębnym rozstrzygnięciom.

Końcowo należy wyjaśnić, że zgodnie z art. 14b § 3 ww. ustawy – Ordynacja podatkowa, składający wniosek o wydanie interpretacji indywidualnej obowiązany jest do wyczerpującego przedstawienia zaistniałego stanu faktycznego albo zdarzenia przyszłego oraz do przedstawienia własnego stanowiska w sprawie oceny prawnej tego stanu faktycznego albo zdarzenia przyszłego. Natomiast w myśl art. 14c § 1 tej ustawy, interpretacja indywidualna zawiera ocenę stanowiska

wnioskodawcy wraz z uzasadnieniem prawnym tej oceny. Z powyższych przepisów wynika więc, że przedmiotem interpretacji może być jedynie ocena stanowiska Wnioskodawcy dotyczącego przedstawionego we wniosku zdarzenia przyszłego. Organ wydający interpretację nie jest natomiast uprawniony do analizowania i oceny załączonych do wniosku o interpretację dokumentów.

Interpretacja dotyczy zaistniałego stanu faktycznego przedstawionego przez Panią i stanu prawnego obowiązującego w dacie zaistnienia zdarzenia.

Zgodnie z art. 14na § 1 Ordynacji podatkowej przepisów art. 14k-14n nie stosuje się, jeżeli stan faktyczny lub zdarzenie przyszłe będące przedmiotem interpretacji indywidualnej stanowi element czynności będących przedmiotem decyzji wydanej:

1. z zastosowaniem art. 119a;
2. w związku z wystąpieniem nadużycia prawa, o którym mowa w art. 5 ust. 5 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług;
3. z zastosowaniem środków ograniczających umowne korzyści.

Przepisów art. 14k-14n nie stosuje się, jeżeli korzyść podatkowa, stwierdzona w decyzjach wymienionych w § 1, jest skutkiem zastosowania się do utrwalonej praktyki interpretacyjnej, interpretacji ogólnej lub objaśnień podatkowych (art. 14na § 2 Ordynacji podatkowej).

Powyższe unormowania należy odczytywać łącznie z przepisami art. 33 ustawy z 23 października 2018 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. poz. 2193 ze zm.),

wprowadzającymi regulacje intertemporalne.

Stronie przysługuje prawo do wniesienia skargi na niniejszą interpretację przepisów prawa podatkowego z powodu jej niezgodności z prawem. Skargę wnosi się do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego za pośrednictwem organu, którego działanie, bezczynność lub przewlekłe prowadzenie postępowania jest przedmiotem skargi (art. 54 § 1 ww. ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi – Dz. U. z 2019 r. poz. 2325 ze zm.). Skargę wnosi się w dwóch egzemplarzach (art. 47 § 1 ww. ustawy) na adres: Krajowa Informacja Skarbowa, ul. Teodora Sixta 17, 43-300 Bielsko-Biała lub drogą elektroniczną na adres Elektronicznej Skrzynki Podawczej Krajowej Informacji Skarbowej na platformie ePUAP: /KIS/SkrytkaESP (art. 54 § 1a ww. ustawy), w terminie trzydziestu dni od dnia doręczenia skarżącemu rozstrzygnięcia w sprawie albo aktu, o którym mowa w art. 3 § 2 pkt 4a (art. 53 § 1 ww. ustawy). W przypadku wnoszenia skargi w okresie obowiązywania stanu zagrożenia epidemicznego i stanu epidemii jako najwłaściwszy proponuje się kontakt z wykorzystaniem systemu teleinformatycznego ePUAP. W przypadku pism i załączników wnoszonych w formie dokumentu elektronicznego odpisów nie dołącza się (art. 47 § 3 ww. ustawy).

Jednocześnie, zgodnie z art. 57a ww. ustawy, skarga na pisemną interpretację przepisów prawa podatkowego wydaną w indywidualnej sprawie, opinię zabezpieczającą i odmowę wydania opinii zabezpieczającej może być oparta wyłącznie na zarzucie naruszenia przepisów postępowania, dopuszczeniu się błędów wykładni lub niewłaściwej oceny co do zastosowania przepisu prawa materialnego. Sąd administracyjny jest związany zarzutami skargi oraz powołaną podstawą prawną.



