

PARTNERZY / OF COUNSEL

PROF. ZW. DR HAB. STANISŁAW SOŁTYSIŃSKI
DR ANDRZEJ W. KAWECKI*
DR HAB. ANDRZEJ SZLĘZAK
PIOTR ANDRZEJAK
ŁUKASZ BERAK
JAROSŁAW BIEROŃSKI
KRZYSZTOF CICHOCKI
AGNIESZKA FEDOR
ROBERT GAWALKIEWICZ
DR LECH GILCINIŃSKI
SZYMON GOGULSKI
DR WOJCIECH IWAŃSKI
KRZYSZTOF KANTON
TOMASZ KAŃSKI
PROF. DR HAB. MAREK KOLASIŃSKI
TOMASZ KONOPKA
SŁAWOMIR ŁUCZAK
DR KATARZYNA MICHAŁOWSKA
TOMASZ MŁODAWSKI
JUSTYNA MŁODZIANOWSKA

* Admitted also in New York

BUREA

WARSZAWA
ul. Jasna 26 00-054 Warszawa
tel. +48 22 608 70 00 | faks +48 22 608 70 70
office@sklegal.pl

POZNAŃ
ul. Adama Mickiewicza 35 60-837 Poznań
tel. +48 61 856 04 20 | faks +48 61 856 05 67
office.poznan@sklegal.pl

KATOWICE
al. Wojciecha Korfańtego 138a 40-156 Katowice
tel. +48 32 731 59 86 | faks +48 32 731 59 90
office.katowice@sklegal.pl

www.sklegal.pl

PARTNERZY / OF COUNSEL

JACEK MYSZKO
DR MARCIN OLECHOWSKI
MAREK OLEKSYN
DR RUDOLF OSTRIHANSKY
KATARZYNA PACZUSKA-TOKARSKA
ROCH PALUBICKI
KRZYSZTOF PAWLISZ
KATARZYNA RANDZIO-SAJKOWSKA
JANUSZ SIEKAŃSKI
JACEK SIŃSKI
DR HAB. EWA SKRZYDŁO-TEFELSKA
DARIUSZ SKUZA
MIKOŁAJ SOWIŃSKI
AGATA SZEŁIGA
SŁAWOMIR USS
RADOSŁAW WASZKIEWICZ
RAFAL WASZKIEWICZ
ZBYSZKO WIZNER
ARRADIUSZ WÓJTOWICZ
DR ŁUKASZ WYSZOMIRSKI

Za pośrednictwem poczty elektronicznej

Sz. P. Grzegorz Żurawski

Polskie Stowarzyszenie Wynajmu Krótkoterminowego

ul. Laskowa 4 LU, 01-214 Warszawa

Warszawa, 24 czerwca 2024 r.

Dot.: opinia prawna dotycząca konsekwencji podatkowych prowadzenia przez osoby fizyczne działalności polegającej na wynajmie krótkoterminowym

W nawiązaniu do zlecenia powierzonego Kancelarii, przedstawiamy opinię prawną dotyczącą kwestii tzw. wynajmu krótkoterminowego dokonywanego przez osoby fizyczne w sposób ciągły i zorganizowany w kontekście uznania takiego działania za formę prowadzenia działalności gospodarczej i konsekwencji podatkowych takiej kwalifikacji.

I STAN FAKTYCZNY I ZAŁOŻENIA

1. W ostatnich latach rośnie popularność modelu zarobkowego polegającego na tym, że osoby fizyczne („Operatorzy”) udostępniają do użytkowania lokale mieszkalne, domy, domy letniskowe, pokoje, własne lub najmowane (dzierżawione) od osób trzecich („Nieruchomości”) w ramach tzw. wynajmu krótkoterminowego, którego oferta jest kierowana do szerokiej klienteli.
2. Dotarcie do tej klienteli umożliwiają duże platformy internetowe specjalizujące się w pośrednictwie w świadczeniu usług noclegowych, które umożliwiają publikowanie ofert udostępnienia Nieruchomości oraz takie platformy, które pośredniczą również w procesie dokonywania rezerwacji przez klientów oraz pośredniczą w pobieraniu od nich płatności za

usługi. Na wszystkich takich platformach, Operatorzy publikują profesjonalne oferty udostępnienia Nieruchomości, umieszczają profesjonalne zdjęcia Nieruchomości, przedstawiają ofertę pod unikalną nazwą lub/i marką, często zawierającą kalkulację opłaty za rezerwację Nieruchomości na cele noclegowe oraz dodatkowe lub/i powiązane usługi (sprzątanie Nieruchomości po jej opuszczeniu, oferta śniadaniowa, oferta odbioru z lotniska itp.). Oferty nie są umieszczane incydentalnie, a są dostępne w sposób stały i umożliwiają regularne dotarcie z ofertą do wybranych grup klientów i zawieranie z nimi umów udostępniania Nieruchomości. Dzięki tym ofertom Operatorzy uzyskują regularne dochody z Nieruchomości. Platformy ponadto umożliwiają zarządzanie rezerwacjami klientów, obłożeniem obiektów, planami cenowymi (np. oferty bezzwrotne czy last minute), płatnościami za usługi czy komunikacją z gośćmi.

II PRZEDMIOT OPINII

Przedmiotem niniejszej opinii jest odpowiedź na pytanie, czy działalność polegająca na krótkoterminowym udostępnieniu Nieruchomości przez Operatorów za pomocą portali rezerwacyjnych i reklamowych stanowi formę prowadzenia przez nich faktycznej działalności gospodarczej, czy też stanowi przejaw tzw. wynajmu prywatnego i jak taka działalność powinna być opodatkowana?

III ODPOWIEDŹ

1. Naszym zdaniem stała, zorganizowana działalność Operatorów polegająca na tzw. wynajmie krótkoterminowym Nieruchomości (miejsca krótkotrwałego zakwaterowania) stanowi formę prowadzenia przez nich faktycznej działalności gospodarczej (w zakresie usług zakwaterowania / hotelarskich).
2. W konsekwencji, przychody Operatorów (osób fizycznych) z tej działalności gospodarczej powinny podlegać:
 - a. opodatkowaniu podatkiem dochodowym („PIT”) według skali (12% i 32%), podatkiem liniowym (19%) lub ryczałtem od przychodów ewidencjonowanych („Ryczałt”) według stawek 8,5% i 12%,
 - b. opodatkowaniu 8% podatkiem od towarów i usług („VAT”), z ewentualnym zwolnieniem z opodatkowania wartości sprzedaży u tego podatnika do 200 000 PLN,
 - c. opodatkowaniu VAT importu usług od prowizji naliczanych przez zagraniczne portale rezerwacyjne.

IV ANALIZA PRAWNA

1. [**Kwalifikacja działalności jako działalności gospodarczej**] Zgodnie z art. 3 Prawa przedsiębiorców, działalnością gospodarczą jest „zorganizowana działalność zarobkowa, wykonywana we własnym imieniu i w sposób ciągły”. O działalności gospodarczej przesądza zatem łączne zaistnienie czterech jej cech funkcjonalnych: zorganizowania, zarobkowości, wykonywania działalności we własnym imieniu oraz ciągłości.

2. W naszej ocenie, działalność Operatorów polegająca na krótkoterminowym (na doby) udostępnianiu Nieruchomości spełnia przesłanki uznania jej za działalność gospodarczą ponieważ:
- a. działalność ta jest zorganizowana – Operatorzy wykorzystują własne lub pozyskują od osób trzecich składniki materialne (Nieruchomości / wyposażenie), wykorzystują te konkretne składniki materialne w prowadzonej działalności, jak również wykorzystują składniki niematerialne (np. know-how w zakresie przyciągnięcia klientów do skorzystania z noclegu w Nieruchomości, sposobu konstruowania ofert, miejsc, w których oferty powinny być zamieszczane lub reklamowane), tworząc, w sensie funkcjonalno-gospodarczym, jeden uporządkowany kompleks, zdatny do tego, aby przy jego wykorzystaniu można było uczestniczyć w obrocie gospodarczym (i prowadzić działalność polegającą na udostępnianiu Nieruchomości klientom); działania Operatorów w zakresie pozyskiwania chętnych do usług świadczonych w Nieruchomości nie są przypadkowe, nie są formą pomocy koleżeńskiej, czy sąsiedzkiej. Obejmują bowiem szereg czynności w taki sposób, by układały się one w racjonalną, efektywną całość. W szczególności Operatorzy przygotowują Nieruchomość na cele krótkoterminowego udostępnienia, urządzą ją w sposób pożądanym przez potencjalnych klientów, np. turystów i wyposażają ją w podobny do hotelowego standard (ręczniki, środki czystości, czy środki higieniczne), sporządzają przyciągające uwagę oferty zamieszczane na popularnych platformach internetowych, oferują dodatkowe usługi lub usługi powiązane, wyceniają noclegi wg stawek adekwatnych do popytu i standardu Nieruchomości, monitorują rezerwacje Nieruchomości, wchodzi w kontakt z klientami celem dostosowania Nieruchomości do ich oczekiwań, po zakończeniu usługi dokonują przeglądu stanu Nieruchomości, sprzątaj ją lub zlecają sprzątanie podmiotom zewnętrznym, dokonują niezbędnych napraw itp.;
 - b. działalność ta jest prowadzona w celach zarobkowych – działalność Operatorów jest prowadzona z zamiarem osiągnięcia zysków i nie jest prowadzona na zaspokojenie potrzeb własnych (nie jest to działalność konsumpcyjna), lecz ma na celu zaspokojenie potrzeb cudzych (potrzeb klientów). Operator bowiem wykorzystuje własną Nieruchomość lub pozyskuje Nieruchomość odpłatnie od podmiotu trzeciego (nabywa lub najmuje/dzierżawi Nieruchomość) i udostępnia ją swoim klientom z zyskiem. Oczywiście, cel zarobkowy nie zawsze musi być zrealizowany pomimo dążenia do niego i wykonywania działalności w sposób racjonalny¹. Brak spodziewanego efektu w postaci zysku (np. rozumianego jako osiągnięcie przychodów z Nieruchomości w kwocie wyższej niż cena pozyskania Nieruchomości od osób trzecich, jej ewentualnego wyremontowania, wyposażenia i obsługi Nieruchomości) nie oznacza, że wykonywana działalność nie jest zarobkowa; jej charakter bowiem nie ulegnie zmianie tak długo, jak długo wykonujący ją będzie miał na względzie osiągnięcie zarobku z danej aktywności, nawet w dalszej perspektywie czasowej²;

¹ A. Kruszewski, Komentarz do art. 3 Prawa przedsiębiorców w: Prawo przedsiębiorców, Komentarz pod red. A. Pietrzak, opublikowano WKP 2019, dostęp online w Lex.

² Ibidem.

- c. działalność ta jest prowadzona we własnym imieniu – Operatorzy prowadzą działalność na swoją rzecz i ponoszą odpowiedzialność za zaciągnięte w związku z tym zobowiązania; to oni są stroną umowy cywilno-prawnej na świadczenie usług noclegowych z klientami (a portale rezerwacyjne są jedynie pośrednikiem kojarzącym strony umowy);
 - d. działalność ta jest prowadzona w sposób ciągły – Operatorzy w sposób powtarzalny, regularny i przez dłuższy czas (w tym sezonowo) udostępniają Nieruchomości odpłatnie klientom, zamieszczają oferty usług zakwaterowania na portalach reklamowych i rezerwacyjnych, zapewniają stałą obsługę Nieruchomości. Nie jest to działalność incydentalna czy sporadyczna, z jaką mamy do czynienia w przypadku najmu prywatnego. Najem prywatny zwykle nie wiąże się z regularnym wystawianiem ogłoszeń, doglądaniem Nieruchomości, zapewnieniu jej stałej obsługi (sprzątania, wyposażenia, napraw itp.). Skupia się bowiem na incydentalnym wystawieniu ogłoszenia (lub nawet poszukiwaniu wśród bliskich / znajomych) potencjalnego najemcy na dłuższy okres (rok lub dłużej), który realizowałby własny cel mieszkaniowy w wynajmowanej Nieruchomości. W przypadku udostępnienia Nieruchomości na doby, cel mieszkaniowy nie jest realizowany, gdyż klient nie przenosi do Nieruchomości swojego centrum życiowego.
3. Również na gruncie definicji z ustaw podatkowych, działalność Operatorów wpada w definicję działalności gospodarczej.
- a. Zgodnie z art. 5a pkt 6 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych („**Ustawa PIT**”), przez działalność gospodarczą albo pozarolniczą działalność gospodarczą należy rozumieć „*działalność zarobkową: a) wytwórczą, budowlaną, handlową, usługową, b) polegającą na poszukiwaniu, rozpoznawaniu i wydobywaniu kopalin ze złóż, c) polegającą na wykorzystywaniu rzeczy oraz wartości niematerialnych i prawnych, - prowadzoną we własnym imieniu bez względu na jej rezultat, w sposób zorganizowany i ciągły, z której uzyskane przychody nie są zaliczane do innych przychodów ze źródeł wymienionych w art. 10 ust. 1 pkt 1, 2 i 4-9*”.
 - b. Wprawdzie tzw. najem prywatny jest wymieniony w źródle przychodów z art. 10 ust. 1 pkt 6) Ustawy PIT, natomiast nie obejmuje najmu „*składników majątku związanych z działalnością gospodarczą*”. W konsekwencji, Operatorzy udostępniając Nieruchomości krótkoterminowo, we własnym imieniu, w sposób zorganizowany i ciągły, faktycznie wynajmują składnik majątku związany z prowadzoną działalnością gospodarczą. Ciągłości wykonywania działalności nie wyklucza też sytuacja, w której wynajem jest prowadzony jedynie sezonowo (np. w miejscowościach nadmorskich, górskich, jedynie w sezonie wakacyjnym). Nie znajdują w tym przypadku zastosowania interpretacje Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej (przykładowo z 11 stycznia 2023 r., nr 0115-KDIT1.4011.754.2022.1.MST i z 22 maja 2024 r., nr 0114-KDIP3-2.4011.329.2024.2.MJ), w których w tzw. wynajmie krótkoterminowym prowadzonym z wykorzystaniem profesjonalnych portali internetowych upatruje się „*zwyczajowe gospodarowanie majątkiem oraz zaspokajanie potrzeb osobistych podatnika lub jego rodziny*”. Wnioskodawcy w tych interpretacjach podkreślali bowiem, że: (i) wynajmują Nieruchomości własne, (ii) „*czynności związane z wynajmem lokalu mieszkalnego nie*

były i nie są podejmowane w sposób zorganizowany i ciągły (stały), lecz okazjonalny”, (iii) „uzyskane przychody miały pokryć koszty utrzymania mieszkania oraz wspomóc budżet domowy”, podkreślano także (iv) brak zamiaru „świadczenia dodatkowych usług, takich jak: usługi sprzątnięcia nieruchomości w czasie trwania najmu, bieżącej wymiany pościeli ani ręczników (...)”. O ile indywidualne przypadki mogą faktycznie wiązać się z pojedynczymi, okazjonalnymi najmami dokonanymi na kilka dni w roku przez właścicieli Nieruchomości, o tyle już prowadzenie w sposób stały i ciągły udostępniania Nieruchomości własnych lub cudzych, zamieszczanie ofert na specjalistycznych portalach, zarządzanie rezerwacjami, przyjmowanie wielu gości na kilkudniowe lub kilkutygodniowe pobyty, po kilkanaście lub kilkadziesiąt razy w roku, obsługa Nieruchomości (sprzątnięcie, konserwacja, itp.) wykracza poza gospodarowanie majątkiem prywatnym. Jak wskazał w wyroku z 16 października 2013 r., I SA/Sz 331/13, Wojewódzki Sąd Administracyjny w Szczecinie: „prowadzony przez skarżącą najem ma zarobkowy charakter, czyli jest nastawiony na osiągnięcie zysku (dochodu) w postaci czynszu. Zakres prowadzonego najmu wskazuje zaś, że nie może on być prowadzony inaczej niż w sposób zorganizowany i profesjonalny. Zorganizowany sposób działania w obrocie gospodarczym oznacza prowadzenie działalności w sposób metodyczny, systematyczny i uporządkowany, który wiąże się z planowanym charakterem działań i realizacją poszczególnych zamierzeń w sposób ciągły. Istotnym przejawem działania w sposób zorganizowany jest to, że skarżąca nabyła przedmiotowy lokal z zamiarem przeznaczenia go na wynajem (...) O zorganizowanej działalności świadczy również konieczność pozyskiwania potencjalnego klienta (wynajmującego) poprzez udostępnianie informacji o posiadanym lokalu do wynajęcia, podejmowanie środków umożliwiających realizację przedmiotu umowy, czuwanie nad przestrzeganiem zasad dokonywania płatności za wynajem. Tego rodzaju działania, nie mogą mieć ze swej istoty charakteru przypadkowego, incydentalnego. Wymagają one podejmowania szeregu zaplanowanych i przemyślanych działań oraz czynności. Ponadto cechą charakterystyczną działalności gospodarczej jest również jej ukierunkowanie na zbycie, na zaspokajanie potrzeb osób trzecich - w tym przypadku osób wynajmujących lokal w miejscowości nadmorskiej”.

4. Zgodnie z art. 15 ust. 1 ustawy o podatku od towarów i usług („**Ustawa VAT**”), za podatników uznaje się m.in. osoby fizyczne, wykonujące samodzielnie działalność gospodarczą, bez względu na cel lub rezultat takiej działalności. Przez działalność gospodarczą na cele VAT rozumie się zaś „wszelką działalność producentów, handlowców lub usługodawców, w tym podmiotów pozyskujących zasoby naturalne oraz rolników, a także działalność osób wykonujących wolne zawody”, obejmującą „w szczególności czynności polegające na wykorzystywaniu towarów lub wartości niematerialnych i prawnych w sposób ciągły dla celów zarobkowych” (art. 15 ust. 2 Ustawy VAT). Działalność musi mieć więc charakter (i) zorganizowany, (ii) ciągły, (iii) oraz musi być wykonywana zarobkowo.
5. Podsumowując, działalność Operatorów, którzy przygotowują własną Nieruchomość lub pozyskują ją od osób trzecich, a następnie udostępniają ją klientom na krótki czas (tzw. wynajem krótkoterminowy), wpisuje się w działalność gospodarczą, zarówno na gruncie Prawa przedsiębiorców, jak i ustaw podatkowych i nie jest przejawem zarządzania majątkiem prywatnym (nie jest tzw. najmem prywatnym).

6. Działalność Operatorów na gruncie ustawy o usługach hotelarskich oraz usługach pilotów wycieczek i przewodników turystycznych wpisuje się w definicję usług hotelarskich. Zgodnie z art. 3 ust. 1 pkt 8 ww. ustawy, pod ich pojęciem rozumie się: *„krótkotrwałe, ogólnie dostępne wynajmowanie domów, mieszkań, pokoi, miejsc noclegowych, a także miejsc na ustawienie namiotów lub przyczep samochodowych oraz świadczenie, w obrębie obiektu, usług z tym związanych”*.
7. Z kolei, na gruncie Rozporządzenia Rady Ministrów z 24 grudnia 2007 r. w sprawie Polskiej Klasyfikacji Działalności, działalność Operatorów powinna zostać zakwalifikowana do działalności opisanej pod kodem PKD 55.20.Z. Podklasa ta obejmuje: *„zapewnienie zakwaterowania w cyklu dziennym lub tygodniowym w specjalnie wydzielonych umeblowanych pokojach lub pomieszczeniach umożliwiających mieszkanie, przygotowywanie posiłków oraz spanie lub z warunkami do gotowania lub wyposażonymi kuchniami. Mogą to być pokoje, apartamenty lub mieszkania w budynkach wielopiętrowych lub zespołach budynków, domki letniskowe lub domki kempingowe. Mogą być zapewnione minimalne usługi towarzyszące zakwaterowaniu.”* Dział 55, w którym ujęte są ww. usługi zakwaterowania nie obejmuje jednak *„zapewnienia długotrwałego zakwaterowania jako głównego miejsca pobytu w obiektach takich jak: apartamenty, zazwyczaj w cyklu miesięcznym lub rocznym”*.
8. **[PIT / Ryczałt]** Operatorzy (osoby fizyczne, działające indywidualnie, na własny rachunek a nie w spółkach prawa handlowego) mają do wyboru kilka form opodatkowania dochodów / przychodów uzyskiwanych z działalności gospodarczej polegającej na tzw. wynajmie krótkoterminowym Nieruchomości:
 - a. skalę podatkową i opodatkowanie dochodu do 120 000 PLN według stawki 12% oraz nadwyżki ponad tę kwotę według stawki 32%,
 - b. podatek liniowy w wysokości 19%, albo
 - c. ryczałt według stawki 8,5% od kwoty przychodów do 100 000 PLN oraz według stawki 12,5% od kwoty przychodów ponad kwotę 100 000 PLN – w związku z kwalifikacją przychodów z udostępnienia Nieruchomości do przychodów ze świadczenia usług związanych z zakwaterowaniem (PKWiU dział 55) na podstawie art. 12 ust. 1 pkt 4 lit. c ustawy o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne („**Ustawa o Ryczałcie**”). Operatorzy nie powinni zaś opodatkowywać swoich przychodów Ryczałtem od najmu prywatnego z art. 12 ust. 1 pkt 4) lit. a ustawy o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne.
9. **[VAT]** Krótkoterminowe udostępnianie Nieruchomości, jako dokonywane w ramach prowadzonej działalności gospodarczej, podlega opodatkowaniu VAT, nawet jeśli Nieruchomość jest w „majątku prywatnym” Operatora. Stanowisko to potwierdza interpretacja Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 18 sierpnia 2023 r., 0112-KDIL1-2.4012.303.2023.1.ID, zgodnie z którą: *„najem Nieruchomości wypełnia określoną w art. 15 ust. 2 ustawy definicję działalności gospodarczej, bez względu na to, czy przedmiotowy najem stanowi najem prywatnej Nieruchomości. W konsekwencji najem nieruchomości*

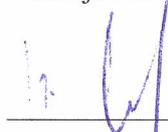
stanowi odpłatne świadczenie usług, o którym mowa w art. 8 ust. 1 ustawy i podlega opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług na mocy przepisu art. 5 ust. 1 pkt 1 ustawy, a świadcząc ww. usługę najmu Wnioskodawczyni działa jako podatnik, o którym mowa w art. 15 ust. 1 ustawy”.

10. Zgodnie z załącznikiem nr 3, poz. 47 Ustawy VAT, 8% VAT stosowany jest dla usług związanych z zakwaterowaniem, które klasyfikowane są w dziale 55 Polskiej Klasyfikacji Wyrobów i Usług (PKWiU) (m.in. usługi hotelarskie i podobne usługi związane z zakwaterowaniem, usługi obiektów noclegowych turystycznych i miejsc krótkotrwałego zakwaterowania, usługi świadczone przez hotele pracownicze). W myśl wyjaśnień GUS do PKWiU 2015, dział ten obejmuje: usługi w zakresie zapewnienia krótkotrwałego pobytu turystom i pozostałym podróżnym oraz usługi w zakresie zakwaterowania na dłuższy okres studentów, osób pracujących i pozostałych osób. Dział ten jednak nie obejmuje: (i) usług w zakresie zapewnienia długotrwałego zakwaterowania, jako głównego miejsca pobytu w obiektach takich jak: apartamenty, zazwyczaj w cyklu miesięcznym lub rocznym, sklasyfikowanego w odpowiednich grupowaniach Sekcji L (tj. działalności związanej z obsługą rynku nieruchomości). Zgodnie z praktyką interpretacyjną organów podatkowych, istotną cechą pozwalającą na uznanie, że mamy do czynienia z usługami zakwaterowania jest ich tymczasowość (tak m.in. wiążąca informacja stawkowa Dyrektora KIS nr 0112-KDSSL2-1.440.95.2023.4.AP z 9 czerwca 2023 r.). W konsekwencji tzw. wynajem krótkoterminowy, realizowany zazwyczaj na okresy od jednego dnia do kilku tygodni wpisuje się w tę „tymczasowość”, co skutkuje opodatkowaniem go obniżoną 8% stawką VAT.
11. Jeśli sprzedaż dokonywana przez Operatorów nie przekroczyła w poprzednim roku podatkowym kwoty 200 000 PLN, to mogą oni skorzystać ze zwolnienia podmiotowego z VAT z art. 113 ust. 1 Ustawy VAT. Do progu 200 000 PLN należy jednak wliczyć zarówno wartość sprzedaży z usług tzw. wynajmu krótkoterminowego Nieruchomości, z innych rodzajów działalności gospodarczej podatnika podlegającej VAT (jeśli taką prowadzi), jak również wartość sprzedaży zwolnionej z VAT m.in. z udostępniania Nieruchomości na cele mieszkaniowe z 43 ust. 1 pkt 36 Ustawy VAT.
12. **[VAT od importu usług]** W przypadku portali rezerwacyjnych z siedzibą na terenie Polski, portale te pobierają opłaty od Operatorów za pośrednictwo w rezerwacji i swoją usługę opodatkowują podatkiem VAT w Polsce. Zwracamy jednak uwagę, że taka usługa, świadczona na rzecz Operatorów prowadzących działalność w Polsce przez portale rezerwacyjne mające swoją siedzibę na terytorium Unii Europejskiej poza Polską, powinna być opodatkowana w Polsce w ramach tzw. importu usług. Art. 28b Ustawy VAT wiąże bowiem miejsce świadczenia usługi z miejscem, w którym podatnik będący usługobiorcą posiada siedzibę działalności gospodarczej. W konsekwencji, portale zagraniczne powinny zastosować 0% VAT (odwrotne obciążenie/reverse charge) na usługi świadczone na rzecz Operatorów, a ci z kolei powinni wykazać import usług w Polsce, opodatkować je 23% VAT i odprowadzić należny VAT do urzędu skarbowego.
13. Z przekazanych nam przykładowych faktur wynika, iż praktyka w zakresie rozliczania prowizji na gruncie VAT kształtuje się w dwojaki sposób:

- a. niektóre portale, przyjmują zasadę, że każdy Operator zamieszczający ogłoszenie jest profesjonalnym przedsiębiorcą i udostępnia Nieruchomości na cele swojej działalności gospodarczej – wówczas portale te wystawiają na rzecz Operatora fakturę z 0% VAT na kwotę pobranej prowizji; w takim wypadku Operator powinien zadeklarować wewnątrzwspólnotowe nabycie usług, wykazać i zapłacić VAT należny od takiej transakcji,
 - b. inne portale, polegają na deklaracjach Operatorów co do ich statusu podatnika VAT bądź jego braku, bez weryfikacji tego statusu:
 - w sytuacji, gdy Operator deklaruje, że jest podatnikiem VAT – wystawia mu fakturę z zastosowaniem 0% VAT, po stronie Operatora leży zaś obowiązek rozliczenia VAT na nabyciu usług w Polsce,
 - w sytuacji, gdy Operator deklaruje, że jest osobą prywatną, która udostępnia Nieruchomości w ramach najmu prywatnego – portal odprowadza VAT w swojej jurysdykcji; z uwagi na charakter działalności Operatora, takie rozliczenie jest nieprawidłowe, gdyż VAT jest związany z profesjonalną działalnością Operatora i powinien być odprowadzony przez niego w Polsce.
14. Końcowo, należy zauważyć, że do krótkoterminowego udostępniania Nieruchomości nie znajdzie zastosowania zwolnienie z opodatkowania z art. 43 ust. 1 pkt 36 Ustawy VAT dla „usług w zakresie wynajmowania lub wdzierżawiania nieruchomości o charakterze mieszkalnym lub części nieruchomości, na własny rachunek, wyłącznie na cele mieszkaniowe lub na rzecz społecznych agencji najmu”. Jak wskazał bowiem Naczelny Sąd Administracyjny („NSA”) w wyroku z 8 maja 2018 r., I FSK 1182/16: „zwolniona z opodatkowania jest usługa najmu „wyłącznie na cele mieszkaniowe”. Oznacza to, że z punktu widzenia zastosowania tego zwolnienia istotny jest sposób wykorzystywania nieruchomości przez najemcę (usługobiorcę), a zatem to najemca w wynajmowanym lokalu powinien realizować własne cele mieszkaniowe”. Ponieważ udostępnienie jest realizowane przez Operatorów na doby (na okresy od kilku dni do kilku tygodni), na rzecz turystów lub osób podróżujących biznesowo, przebywających czasowo i niezamierzających realizować swoich celów mieszkaniowych w Nieruchomościach, zwolnienie z opodatkowania nie może mieć zastosowania.

* * *

W razie jakichkolwiek pytań lub wątpliwości pozostajemy do dyspozycji.



Sławomir Łuczak
radca prawny, Partner



Magdalena Polak
adwokat

Do wiadomości:

Marcin Knura, SK&S