

# SPRZEDAJESZ PAKIETY? MOMENT POWSTANIA OBOWIĄZKU PODATKOWEGO W VAT

**Marcin Szymankiewicz**

*doradca podatkowy*

**S**półka weterynaryjna – Y. Spółka z o.o. (podatnik VAT czynny) prowadzi kilka lecznic. Ponadto Spółka oferuje Klientom, tj. właścicielom zwierząt domowych pakiety weterynaryjne dla zwierząt domowych. Pakiet jest abonamentem za dostęp do opieki weterynaryjnej zwierzęcia w konkretnej (wybranej przez klienta) lecznicy Spółki lub lecznicach prowadzonych przez innych lekarzy weterynarii (z którymi Spółka ma podpisane umowy). Pakiet weterynaryjny funkcjonuje w sposób zbliżony do pakietów medycznych dla ludzi, tj. obejmuje z góry określone usługi weterynaryjne. Pakiet pozwala jego nabywcom korzystać z określonych usług weterynaryjnych, jak np. skutecznej kontroli stanu zdrowia, szczepień czy zabezpieczeniu przeciw pasożytom. Fakt skorzystania bądź nie z pakietu usług nie ma wpływu na wysokość opłaty (cena abonamentu jest stała), aczkolwiek istnieje kilka wariantów pakietów weterynaryjnych o różnej zawartości zawartych w nich usług i różnej w związku z tym cenie abonamentu. W ramach pakietów dostępne są wyłącznie usługi weterynaryjne. Usługi udostępnione klientom w ramach pakietu mieszczą się w grupowaniu PKWiU 75.00.11.0 Usługi weterynaryjne dla zwierząt domowych. Sprzedaż pakietów weterynaryjnych realizowana jest poprzez platformę internetową stworzoną w tym celu przez Spółkę. Zatem jest to sprzedaż zdalna (umowa elektroniczna), a rozliczenie z klientami odbywa się wyłącznie bezgotówkowo. Płatności będzie można dokonać za pośrednictwem form elektronicznych (przelew bankowy, karta płatnicza, itp.). Po wykupieniu pakietu klient otrzymuje elektroniczne potwierdzenie rej-

stracji, a także numer abonamentu, który uprawnia go do korzystania z usług weterynaryjnych przez czas określony w opisie pakietu. Abonament jest przypisany do konkretnego zwierzęcia oraz konkretnej wybranej przy zawieraniu umowy lecznicy weterynaryjnej. Pakiet zakupiony w ramach abonamentu jest ważny 12 miesięcy, licząc od daty jego wystawienia. Pakiet niewykorzystany w terminie przepada, klient nie ma możliwości odzyskania wpłaconych pieniędzy, nie ma też możliwości skorzystania z dostępnych w ramach Pakietu usług po terminie ważności. Po terminie ważności Pakietu Klient nie ma możliwości odzyskania zapłaconej kwoty. Klient kupując Pakiet w ramach abonamentu ma zapewnioną określoną liczbę konkretnych usług weterynaryjnych. Klient sam decyduje o terminie realizacji Pakietu w ramach abonamentu. Klientowi nie przysługuje zwrot różnicy ceny zakupu Pakietu i niewykorzystanych usług. Sprzedawcą pakietów weterynaryjnych jest zawsze Spółka i to na jej rzecz klient dokonuje płatności. Natomiast rzeczywistym wykonawcą tej usługi może być Spółka (w przypadku wykorzystania pakietu we własnych lecznicach), ale w większości są to zewnętrzne niezależne lecznice weterynaryjne w całej Polsce, z którymi Spółka, jako organizator programu, ma podpisane umowy.

Model rozliczeń z zewnętrznymi lecznicami weterynaryjnymi oparty jest o ustalony cennik poszczególnych usług objętych pakietem oraz ilość (liczbę) faktycznie wyświadczonych przez daną lecznicę usług. Spółka najpierw pobiera od klientów (tj. właścicieli zwierząt) zryczałtowaną opłatę abonamentową (za cały okres abonamentu z góry lub w formie

transz miesięcznych). Po skorzystaniu przez Klienta z określonej usługi, dostępnej w zakupionym przez klienta pakiecie, Spółka dokonuje płatności na rzecz podwykonawcy, czyli zakładu leczniczego dla zwierząt, który posiada uprawnienia do wykonywania działalności weterynaryjnej i który faktycznie określoną usługę wykona. Klient nie będzie mieć wiedzy na temat wartości poszczególnych usług, ani na temat kwot płaconych zakładowi leczniczemu dla zwierząt. Spółka nie dolicza marży w przypadku, gdy usługi objęte pakietem wykonuje lecznica zewnętrzna. Dochodem Spółki jest różnica między wartością pakietu, a sumą wartości usług wchodzących w skład pakietu. Dochodem może być także wartość usług, których Klient nie wykorzysta. Spółka (nabywając usługi w zewnętrznych podmiotach leczniczych) działa we własnym imieniu i na własną rzecz. Stroną stosunku prawnego w ramach którego Klient nabędzie prawo do Pakietu jest Spółka. Klient zawiera umowę ze Spółką, i to Spółka gwarantuje mu dostęp do określonych usług. Na podstawie tej umowy Klient płaci wynagrodzenie na rzecz Spółki i w żadnym zakresie nie odpowiada za rozliczenia z podwykonawcą. Klient nie jest bowiem stroną jakiegokolwiek umowy z podwykonawcą. Spółka nie otrzymuje od lecznic zewnętrznych jakiegokolwiek wynagrodzenia z tytułu udostępniania pakietów na platformie, w ramach których usługi są świadczone przez lecznicę zewnętrzną. Produkt w postaci Pakietów adresowany jest wyłącznie do konsumentów w rozumieniu art. 22(1) kodeksu cy-



## Do you sell packages? The moment of VAT tax liability for the sale of a veterinary package to a customer

*The tax liability arises at the time of delivery of goods or performance of services. In the case of packages, it is crucial to determine whether we are dealing with a one-off delivery of a service (at the time of purchase of the package) or with the continuous provision of a service throughout the duration of the package.*

**Keywords:** VAT, package, client.

wilnego, tj. do osób fizycznych dokonujących z przedsiębiorcą czynności prawnej niezwiązanej bezpośrednio z jej działalnością gospodarczą lub zawodową. Zgodnie z art. 385(3) Kodeksu cywilnego, w razie wątpliwości uważa się, że niedozwolonymi postanowieniami umownymi są te, które w szczególności wyłączają lub istotnie ograniczają potrącenie wierzytelności konsumenta z wierzytelnością drugiej strony. Mając to na uwadze, Spółka ponosi wobec Klientów pełną odpowiedzialność za niewykonanie lub nienależyte wykonanie umowy z Klientem. Jeśli więc usługa weterynaryjna nie zostanie wykonana przez zakład leczniczy dla zwierząt lub zostanie wykonana nienależycie, wówczas Klient może kierować swoje roszczenia do Spółki. Czy momentem powstania obowiązku podatkowego w podatku VAT jest moment sprzedaży pakietu weterynaryjnego na rzecz klienta, czy też wpływ okresu na jaki abonament ten wykupiono – jak dla usługi ciągłej?

Opodatkowaniu podatkiem podlegają odpłatna dostawa towarów i odpłatne świadczenie usług na terytorium kraju (zob. art. 5 ust. 1 pkt 1 ustawy o VAT).

Przez świadczenie usług (...) 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 ustawy o VAT (zob. art. 8 ust. 1 *in principio* ustawy o VAT).

W przypadku, gdy podatnik, działając we własnym imieniu, ale na rzecz osoby trzeciej, bierze udział w świadczeniu

usług, przyjmuje się, że ten podatnik sam otrzymał i wyświadczył te usługi (art. 8 ust. 2a ustawy o VAT).

W analizowanej sprawie w związku ze świadczeniem usług dla Klientów, uznany za odpłatne świadczenie usług, należy odnieść się do treści art. 8 ust. 2a ustawy o VAT, który wprowadza zasadę, że w przypadku gdy podmiot „pośredniczy”, pomiędzy podmiotem faktycznie świadczącym usługę, a jej odbiorcą, przyjmuje się, że podmiot ten działa tak jakby sam wcześniej nabył taką usługę, a następnie ją wyświadczył, co sprawia, że opodatkowaniu podlegają wszystkie etapy w świadczeniu usług, łącznie z tym, w którym nie wykonuje się czynności faktycznych. „Fikcja prawna”, wynikająca z art. 8 ust. 2a ustawy o VAT, znajduje zastosowanie w sytuacji, gdy dany podmiot pośredniczący w rzeczywistości nie jest konsumentem ostatecznym usługi, a jedynie przyjmuje się wtedy założenie, że taką usługę nabył od podmiotu świadczącego, a następnie sam ją wyświadczył na rzecz osoby trzeciej. Zatem czynności wykonywane przez Spółkę na rzecz klientów, gdzie to nie Spółka, ale inne podmioty świadczące usługi weterynaryjne wykonują usługę, należy uznać za odpłatne świadczenie usług weterynaryjnych w rozumieniu art. 8 ust. 2a ustawy o VAT. Pomimo że to nie Spółka, a inny podmiot wyświadczy czynność weterynaryjną, to Spółka ponosi wobec Klientów pełną odpowiedzialność za niewykonanie lub nienależyte wykonanie umowy z Klientem. Jeśli więc usługa weterynaryjna nie zostanie wykonana przez zakład leczniczy dla zwierząt lub zostanie wyko-

nana nienależycie, wówczas Klient może kierować swoje roszczenia do Spółki.

Istota problemu sprowadza się do ustalenia, czy momentem powstania obowiązku podatkowego w podatku VAT jest moment sprzedaży pakietu weterynaryjnego na rzecz klienta, czy też wpływ okresu, na jaki abonament ten wykupiono – jak dla usługi ciągłej?

Na wstępie należy podkreślić, że przepisy o podatku VAT nie przewidują szczególnego momentu powstania obowiązku podatkowego dla usług weterynaryjnych. Zakładam natomiast, że Spółka nie wybrała kasowej metody rozliczeń dla małych podatników, o której mowa w art. 21 ustawy o VAT.

Zgodnie z regułą zawartą w art. 19a ust. 1 ustawy o VAT, obowiązek podatkowy powstaje z chwilą dokonania dostawy towarów lub wykonania usługi (...).

Zatem obowiązek podatkowy powstaje z chwilą dokonania dostawy towaru bądź wykonania usługi, co oznacza, że podatek staje się wymagalny w rozliczeniu za okres, w którym dokonana została dostawa towarów bądź świadczenie usług i powinien być rozliczony za ten okres.

Uwaga: W odniesieniu do przyjmowanych częściowo usług, usługę uznaje się również za wykonaną, w przypadku wykonania części usługi, dla której to części określono zapłatę (art. 19a ust. 2 ustawy o VAT).

### Sprzedaż ciągła

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. 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 (art. 19a ust. 3 ustawy o VAT).

W art. 19a ust. 3 ustawy o VAT ustawodawca wprowadził unormowanie w zakresie ustalenia momentu wykonania usługi w odniesieniu do „usługi, dla której w związku z jej świadczeniem ustalane są następujące po sobie terminy płatności lub rozliczeń”, czyli takiej usługi, która jest wykonywana w sposób ciągły przez pewien czas, natomiast rozliczenie należności za nią następuje w ramach okresu.

Należy zauważyć, że art. 19a ust. 3 ustawy jest konsekwencją skorzystania przez ustawodawcę krajowego z możliwości jaką daje art. 64 ust. 2 akapit trzeci Dyrektywy 2006/112/WE, zgodnie z którym państwa członkowskie mogą postanowić, że w niektórych przypadkach, innych niż określone w akapicie pierwszym i drugim, dostawy towarów lub świadczenie usług dokonywane w sposób ciągły przez pewien okres, uważa się za dokonane z upływem okresów nie dłuższych niż jeden rok.

Przepisy regulujące podatek VAT nie definiują pojęcia „sprzedaży o charakterze ciągłym”. NSA w wyroku z 17 kwietnia 2012 r., FSK 935/11 wskazał, że „(...) sprzedaż o charakterze ciągłym (...) polega na świadczeniach ciągłych podatnika, obejmujących pewne stałe zachowania w czasie trwania stosunku obligacyjnego, zaspokajające interes odbiorcy tych świadczeń, poprzez ich trwałość – pod względem czasowym i funkcjonalnym – charakter oraz cechujące się niemożliwością wyodrębnienia powtarzających się czynności podatnika, co jest charakterystyczne dla świadczeń ciągłych (okresowych) (...)”.

Wykładnia językowa pojęcia „sprzedaż o charakterze ciągłym” sprowadza się do ustalenia znaczenia przymiotnika „ciągły”. „Ciągły” oznacza:

1. „trwający bez przerwy”,
2. „powtarzający się stale”,
3. „ciągnący się nieprzerwanie w przestrzeni”.

W zobowiązaniu ciągłym nie da się wyróżnić powtarzających się odrębnych czynności, które można byłoby zakwalifikować jako świadczenie samodzielne

w określonym momencie (czasie). Innymi słowy, w przypadku świadczenia ciągłego nie można stwierdzić, że zostało ono zrealizowane w konkretnej dacie, ponieważ jest ono realizowane stale – stan realizacji świadczenia trwa – przez określony czas. Pod pojęciem usługi „ciągłej” należy więc rozumieć wynikające z zobowiązania o charakterze ciągłym, świadczenie polegające na stałym i powtarzalnym (trwałym) zachowaniu się strony zobowiązanej do świadczenia.

Zatem pojęcie sprzedaży ciągłej należy rozumieć zgodnie z zasadami prawa cywilnego, odnosząc je do pojęcia zobowiązania o charakterze ciągłym, którym to mianem określa się zobowiązanie, którego przedmiotem są świadczenia okresowe lub świadczenia ciągłe. Świadczenia ciągłe polegają na określonym, stałym zachowaniu dłużnika w czasie trwania zobowiązania. W odróżnieniu od świadczeń okresowych, nie da się w nich wyróżnić powtarzających się odrębnych czynności, które można by było traktować jako świadczenia samodzielne (brak możliwości precyzyjnego wyodrębnienia etapów w jakich są realizowane). Istotą sprzedaży ciągłej jest zatem stałe zachowanie się osoby zobowiązanej do określonego świadczenia, zgodnie z treścią umowy i w okresie, na jaki została ona zawarta. Innymi słowy, w przypadku świadczenia ciągłego nie sposób stwierdzić, że zostało ono zrealizowane w konkretnej dacie, bowiem jest ono realizowane nieustannie – stan realizacji świadczenia trwa – przez określony okres (np. w przypadku najmu, usług telekomunikacyjnych, dostarczania energii, dzierżawy, przechowywania itp.). Nieemożliwość jednorazowego wykonania czynności o charakterze ciągłym powinna wynikać z rodzaju czynności (istoty świadczenia), a nie z okoliczności, że na mocy jednej umowy zawartej na określony czas, dokonanych zostanie wiele świadczeń, które co do zasady mogą być wykonane jednorazowo.

## Otrzymanie zaliczki

Zgodnie z art. 19a ust. 8 ustawy o VAT, jeżeli przed dokonaniem dostawy towaru lub wykonaniem usługi otrzymano całość lub część zapłaty, w szczególności przedpłatę, zaliczkę, zadatek, ratę, wkład budowlany lub mieszkaniowy przed ustanowieniem spółdzielczego prawa do lokalu mieszkalnego lub lokalu o innym przeznaczeniu, obowiązek podatkowy powstaje z chwilą jej otrzymania w odniesieniu do otrzymanej kwoty, z wyjątkiem:

1) dostaw towarów, w stosunku do których obowiązek podatkowy powstaje w sposób, o którym mowa w art. 19a ust. 1b ustawy o VAT;

2) dostaw towarów i świadczenia usług, w stosunku do których obowiązek podatkowy powstaje w sposób, o którym mowa w art. 19a ust. 5 pkt 4 ustawy o VAT.

Należy zauważyć, że ustawa o VAT nie definiuje zaliczki ani przedpłaty. Należy się zatem posłużyć znaczeniem językowym tych pojęć:  
„zaliczka” – „część należności wpłacana lub wypłacana z góry na poczet tej należności”  
„przedpłata” – „określona suma pieniędzy, stanowiąca część ceny towaru, wpłacana z góry w celu uzyskania gwarancji jego zakupu w określonym terminie”  
(zob. <https://sjp.pwn.pl>).

Zatem zaliczkę (zadatek) wpłaca się na poczet przyszłej dostawy towarów lub przyszłego wykonania usługi przed faktyczną dostawą lub faktycznym wykonaniem usługi. Zaliczka (zadatek) jako zapłata na poczet przyszłej należności musi być powiązana z konkretną transakcją. Jednak, aby uznać wpłaconą kwotę za zaliczkę/zadatek na poczet przyszłych dostaw towarów lub świadczenia usług, istotne jest, aby przyszłe świadczenie było jasno określone w sposób umożliwiający jego identyfikację, a strony świadczenia, w momencie wpłaty zaliczki/zadatku, nie miały woli dokonywania jego zmian w przyszłości. Obowiązek podatkowy nie powstanie w sytuacji, gdy strony nie dokonały ostatecznego skonkretyzowania przysiężnych dostaw, na poczet których dokonano wcześniej wpłaty.

TSWE w wyroku z 21 lutego 2006 r. w sprawie C-419/02 (BUPA Hospitals Ltd, Goldsborough Developments Ltd przeciwko Commissioners of Customs & Excise) stwierdził, że „(...) W zakresie art. 10 ust. 2 akapit drugi szóstej dyrektywy Rady 77/388/EWG (...) nie mieści się przedpłata, taka jak będąca przedmiotem postępowania przed sądem krajowym, dokonana w kwocie ryczałtowej na towary wskazane w sposób ogólny w wykazie, który może zostać w każdej chwili zmieniony za porozumieniem nabywcy i sprzedawcy, z którego nabywca może ewentualnie wybrać towary, na podstawie umowy, którą może on w każdej chwili rozwiązać, odzyskując w całości niewykorzystaną przedpłatę. (...)”.



Zatem, aby zapłatę na poczet przyszłych należności uznać za zaliczkę/zadek, 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 (por. wyrok NSA z 28 lipca 2009 roku, I FSK 932/08; wyrok NSA z 5 marca 2015 roku, I FSK 231/14; interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 18 czerwca 2020 r., 0113-KD IPT1-3.4012.307.2020.1.AG).

#### **Moment powstania obowiązku podatkowego w przypadku pakietów weterynaryjnych**

W analizowanej sprawie sprzedaż pakietów weterynaryjnych jest realizowana poprzez platformę internetową stworzoną w tym celu przez Spółkę. Po wykupieniu pakietu Klient otrzyma elektroniczne potwierdzenie rejestracji, a także numer abonamentu, który uprawnia go do korzystania z usług weterynaryjnych przez czas określony w opisie pakietu. Abonament jest przypisany do konkretnego zwierzęcia oraz konkretnej wybranej przy zawieraniu umowy lecznicy weterynaryjnej. Pakiet zakupiony w ramach abonamentu jest ważny 12 miesięcy, licząc od daty jego wystawienia. Pakiet niewykorzystany w terminie przepada, klient nie ma możliwości odzyskania wpłaconych pieniędzy, nie ma też możliwości skorzystania z dostępnych w ramach Pakietu usług po terminie ważności. Po terminie ważności Pakietu Klient nie ma możliwości odzyskania zapłaconej kwoty. Klient kupując Pakiet w ramach abonamentu ma zapewnioną określoną liczbę konkretnych usług weterynaryjnych. Klient sam decyduje o terminie realizacji Pakietu w ramach abonamentu. Klientowi nie przysługuje zwrot różnicy ceny zakupu Pakietu i niewykorzystanych usług.

W analizowanej sprawie usługi świadczone przez Spółkę w formie pakietów weterynaryjnych nie mają charakteru sprzedaży ciągłej. Świadczenia ciągłe po-

legają na określonym, stałym zachowaniu dłużnika w czasie trwania zobowiązania. W świadczeniu ciągłym nie da się precyzyjnie wyodrębnić etapów w jakich jest realizowane. Świadczenie ciągłe jest realizowane nieustannie – stan realizacji świadczenia trwa – przez określony okres, np. w przypadku najmu, dzierżawy, usług telekomunikacyjnych, dostarczania energii, itp. Niemożność jednorazowego wykonania czynności o charakterze ciągłym powinna wynikać z rodzaju czynności (istoty świadczenia), a nie z okoliczności, że na mocy jednej umowy zawartej na określony czas dokonanych zostanie wiele świadczeń, które co do zasady mogą być wykonane jednorazowo. W analizowanej sprawie Spółka sprzedaje w ramach abonamentu Pakiety, które pozwolą ich nabywcom korzystać z określonych usług weterynaryjnych, jak np. skutecznej kontroli stanu zdrowia, szczepień czy zabezpieczeniu przeciw pasożytom. Zatem istnieje możliwość precyzyjnego wyodrębnienia poszczególnych etapów.

W analizowanej sprawie należy natomiast stwierdzić, że zapłata dokonana przez Klienta w celu uzyskania Pakietu usług weterynaryjnych, który następnie upoważnia jego nabywcę do skorzystania z usług weterynaryjnych w okresie ważności tego Pakietu, stanowi zaliczkę, o której mowa w art. 19a ust. 8 ustawy o VAT, gdyż Klient nabywając Pakiet wpłaca odpowiednią kwotę za usługi, które zostały z góry określone w sposób jednoznaczny (usługi zostały skonkretyzowane rodzajowo). Zatem dokonana wpłata na poczet zakupu Pakietu podlegała opodatkowaniu VAT, zgodnie z art. 19a ust. 8 ustawy o VAT, z chwilą jej otrzymania.

Zaprezentowane stanowisko podzielają organy podatkowe (interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 15 kwietnia 2019 r., 0111-KDIB3-1.4012.22.2019.2. IK).

#### **Podstawa prawna**

- Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (tj. Dz. U. z 2024 r., poz. 361 ze zm.)
- Dyrektywa 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz. Urz. UE L 347 z 11.12.2006, str. 1, z późn. zm.)
- Ustawa z dnia 23 kwietnia 1964 r. Kodeks cywilny (tj. Dz. U. z 2024 r., poz. 1061). ●

**Marcin Szymankiewicz,**  
e-mail: marcinszymankiewicz@o2.pl

#### **KOMENTARZ**

Należy zwrócić uwagę na założenia modeli biznesowych, w ramach których oferowane są pakiety weterynaryjne, a które mogą skutkować ich odmienną od powyżej prezentowanej kwalifikacją podatkową.

Otóż mogą wystąpić sytuacje, w których rola podmiotu oferującego pakiety będzie zbliżona do roli „pośrednika” między Klientem a lecznicami weterynaryjnymi, który to „pośrednik” sam nie będzie świadczył usług weterynaryjnych. W takich przypadkach może się okazać, że podmiot oferujący pakiety nie nabywa we własnym imieniu i na własną rzecz usług od lecznic weterynaryjnych, lecz nabywają je bezpośrednio konsumenci (Klienci). W takiej sytuacji dostawca pakietu jedynie umożliwia Klientom skorzystanie z usług lecznic poprzez dostarczenie im odpowiedniego narzędzia, tzn. udostępnia klientom pakiety, które stanowią instrument uprawniający ich do skorzystania z usług i produktów oferowanych przez lecznice.

Skutkiem powyższego jest możliwość traktowania pakietów weterynaryjnych jak bonów/voucherów, które w zależności od katalogu oferowanych towarów i usług oferowanych mogą stanowić:

- (i) boni jednego przeznaczenia tzw. SPV (gdy pakiet uprawnia do nabycia towarów lub usług opodatkowanych jedną stawką VAT np. wyłącznie usług weterynaryjnych) lub,
- (ii) boni różnego przeznaczenia tzw. MPV (gdy w ramach pakietu Klient może otrzymać towary lub usługi, do których znajdują zastosowanie różne stawki VAT np. gdy oferta poza usługami weterynaryjnymi obejmuje także produkty dla zwierząt).

W przypadku sprzedaży bonów SPV uznaje się, że świadczenie usług, których ten bon dotyczy (np. usług weterynaryjnych) ma miejsce w momencie transferu bonu (nabycia pakietu), natomiast późniejsze skorzystanie z rzeczywistej usługi, do której uprawnia pakiet, nie powoduje powstania obowiązku podatkowego. Odmiennie natomiast wygląda sytuacja w przypadku bonów MPV – transfer bonu (sprzedaż pakietu Klientowi) nie podlega opodatkowaniu VAT, a dopiero faktyczne świadczenie usług realizowane w ramach pakietu będzie opodatkowane VAT przez samą lecznicę. Powyższe podejście, prezentowane w stosunku do usług o charakterze zbliżonym do abonamentu, potwierdzają organy podatkowe np. w interpretacji indywidualnej Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 19 lipca 2022 r., sygn. 0111-KDIB3-1.4012.572.2022.2.IK lub w interpretacji indywidualnej z 10 maja 2019 r., sygn. 0112-KDII-3.4012.67.2019.1.KB.

**Paweł Goś**

Partner Doradca podatkowy,  
MDDP Outsourcing