



WICEPREZES RADY MINISTRÓW  
MINISTER  
KULTURY I DZIEDZICTWA NARODOWEGO  
*prof. dr hab. Piotr Gliński*

Warszawa, dnia 22 lutego 2016 r.

DF/1102/16

Pan  
**Paweł Szałamacha**  
Minister Finansów

Szanowny Panie Ministrze,

w związku z kierowanymi do Ministra Kultury i Dziedzictwa Narodowego pytaniami oraz prośbami od instytucji kultury o wystąpienie do Ministra Finansów w celu uzyskania jednolitego stanowiska dotyczącego stosowania przez instytucje kultury tzw. wskaźnika preproporcji (zwanego w ustawie „sposobem określenia proporcji”) wprowadzonego przepisami (art. 86 ust. 2a do 2h) znowelizowanej z dniem 1 stycznia 2016 roku ustawy z dnia 11 marca 2004 roku o podatku od towarów i usług, zwracam się z wnioskiem o przedstawienie stanowiska w przedmiotowej sprawie.

Z dniem 1 stycznia 2016 r. wszedł w życie ostatni pakiet zmian wprowadzanych ustawą z dnia 9 kwietnia 2015 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz ustawy – Prawo zamówień publicznych (Dz. U. poz. 605), zwanej dalej „ustawą nowelizującą”. Zmiany te polegają na doprecyzowaniu zasad odliczania podatku VAT w przypadku towarów i usług wykorzystywanych do celów mieszanych (działalności gospodarczej oraz celów poza systemem VAT), jeżeli nie jest możliwe bezpośrednie przyporządkowanie tych towarów i usług w całości do działalności gospodarczej podatnika.

Z dniem 1 stycznia 2016 r. weszło również w życie rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 17 grudnia 2015 r. w sprawie sposobu określania zakresu wykorzystywania nabywanych towarów i usług do celów działalności gospodarczej w przypadku niektórych podatników (Dz. U. poz. 2193), zwane dalej „rozporządzeniem w sprawie proporcji”. Określono w nim wzory wyliczenia tzw. wskaźnika preproporcji w zakresie wykorzystywania nabywanych towarów i usług do celów działalności gospodarczej, które uznano za najbardziej odpowiadające specyfice wykonywanej działalności i dokonywanych nabyć przez samorządowe oraz państwowe instytucje kultury.

W tym miejscu należy wskazać, że w pierwotnej wersji przedmiotowego rozporządzenia (etap konsultacji społecznych) nie występowały wzory wskaźników dla samorządowych oraz państwowych instytucji kultury, pojawiły się one dopiero w wersji ostatecznej. Wymaga podkreślenia, że przedstawione wzory – ze względu na zastosowaną metodologię budowy (opartą m.in. na danych z wykonania planu finansowego w rozumieniu ustawy o finansach publicznych) – są powszechnie krytykowane przez przedstawicieli instytucji kultury, albowiem przy hipotetycznym przyjęciu, że instytucje prowadzą także działalność inną niż gospodarcza, wzory te nie oddają specyfiki wykonywanej działalności, tym samym trudno je uznać za najbardziej reprezentatywny sposób określenia proporcji.

Jednocześnie należy przypomnieć, że zagadnienie dotyczące stosowania wskaźnika preproporcji przez instytucje kultury w związku z regulacjami zawartymi w art. 86 ust. 2a do 2h ustawy o VAT było przedmiotem korespondencji międzyresortowej pomiędzy Ministrem Kultury i Dziedzictwa Narodowego oraz Ministrem Finansów jeszcze przed wejściem w życie znowelizowanych przepisów. I tak, Minister Finansów w piśmie z dnia 2 grudnia 2014 roku (znak PT3/0301/9-96/225/729/DAV.LPJ/14/RD110599) stanowiącym odpowiedź na pismo Ministra Kultury i Dziedzictwa Narodowego z dnia 21 listopada 2014 roku (znak DL.MK-023/7-2248/14) przedstawił stanowisko, z którego wynikało wprost, że **„w świetle przedstawionych okoliczności projektowane w ramach przedmiotowego projektu przepisy pozostają bez wpływu na działalność instytucji kultury, w szczególności muzeów. (...) Z informacji przedstawionych przez Panią Minister wynika natomiast, że muzea nie wykonują działalności pozostającej poza sferą opodatkowania podatkiem VAT. Wydawania bowiem biletów bezpłatnych, przysługujących odwiedzającym w organizowany przez muzea – na podstawie ustawy z dnia 21 listopada 1996 r. o muzeach – dzień bezpłatny nie można zaliczyć do takiej sfery. (...) W konsekwencji w opisanym przez Panią Minister przypadku, projektowane przepisy w zakresie proporcjonalnego odliczenia, w tym również przykładowe metody sposobu obliczania proporcji, nie będą dotyczyły muzeów.”**

Podobne stanowisko zajął Dyrektor Izby Skarbowej w Bydgoszczy w wydanej interpretacji indywidualnej z dnia 12 stycznia 2016 roku (sygn. ITPP1/4512-1041/15/KM). Uznał on, że **„za usługi świadczone do celów innych niż działalność gospodarcza należy uznać wszelkie usługi, których świadczenie odbyło się bez związku z potrzebami prowadzonej działalności gospodarczej. (...) Wskazać należy, że usługi nieodpłatnego wstępu do Muzeum (w „dzień bezpłatny” i dla dzieci do lat 7) związane są z prowadzeniem przedsiębiorstwa, są zatem wykonywane w ramach działalności gospodarczej w rozumieniu art. 15 ust. 2 ustawy o podatku od towarów i usług. W omawianej sprawie, skoro – jak wynika z wniosku – Muzeum nie wykonuje czynności niepodlegających ustawie o podatku od towarów i usług, a wszystkie zakupy**

śluzą wyłącznie prowadzonej działalności gospodarczej, to nie będzie miał zastosowania art. 86 ust. 2a ustawy o podatku od towarów i usług. Zatem Muzeum, w stanie prawnym obowiązującym od 1 stycznia 2016 r., nie będzie zobowiązane do stosowania współczynnika, o którym mowa w art. 86 ust. 2a ww. ustawy, w związku z wykorzystaniem nabywanych towarów i usług wyłącznie do działalności gospodarczej.”

Podstawowym i zasadniczym problemem zgłaszanym przez przedstawicieli instytucji kultury jest nieprecyzyjne określenie definicji pojęcia tzw. „działalności niegospodarczej”, a tym samym ustalenie przez instytucje kultury, czy część prowadzonej przez nie działalności powinna być traktowana jako działalność inna niż gospodarcza, a zatem, czy dokonywane nabycie towarów i usług wykorzystywane jest do celów innych niż działalność gospodarcza. Wątpliwości interpretacyjne pogłębiły się dodatkowo w związku z wprowadzeniem do rozporządzenia, o którym mowa powyżej, wzorów wyliczenia tzw. wskaźnika preproporcji, czyli sposobu obliczania proporcji właśnie dla instytucji kultury.

Zdaniem większości przedstawicieli instytucji kultury, nie podejmują i nie prowadzą one działalności innej niż gospodarcza, której definicja zawarta jest w art. 15 ust. 2 i 3 ustawy o VAT: „**Działalność gospodarcza 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**”. Niektóre rodzaje działalności instytucji kultury o charakterze nieodpłatnym dla uczestników, mają bowiem charakter towarzyszący prowadzonej odpłatnej działalności gospodarczej i jako takie nie miałyby w ogóle miejsca, gdyby instytucja kultury nie prowadziła odpłatnej działalności gospodarczej. Działania te czy sytuacje nie generują opodatkowania VAT, lecz są w ewidentnym związku z prowadzeniem podstawowej działalności gospodarczej instytucji kultury, do jakiej należy zaliczyć działalność kulturalną, czy edukacyjną. „Towarzyszą” one działalności gospodarczej i nie stanowią obok niej odrębnego przedmiotu działalności podatnika, a zatem pomimo, że nie podlegają opodatkowaniu VAT, ich występowanie nie oznacza, że w instytucji kultury występują czynności wykonywane poza działalnością gospodarczą. Działalność taka jest związana z prowadzonym przez instytucję kultury, czyli podatnika przedsiębiorstwem.

Zasygnalizować także należy, że nieodpłatna działalność instytucji kultury podejmowana jest także w znacznej mierze w celach promocyjnych i marketingowych, a jej efektem ma być poszerzenie grona widzów, czy uczestników, traktowanych jako przyszli i potencjalni klienci instytucji kultury (którzy skorzystają ostatecznie z odpłatnej i opodatkowanej usługi

kulturalnej świadczonej przez daną instytucję kultury). Przykładowymi działaniami instytucji kultury o charakterze nieodpłatnym są bezpłatne usługi wstępu na organizowane wydarzenia czy spektakle, nieodpłatne usługi edukacyjne, które często wiążą się tematycznie z realizowanymi imprezami, organizowanie spotkań z twórcami spektakli, bądź innymi artystami, warsztaty i spotkania okołoteatralne poświęcone tematyce związanej z danym spektaklem czy wydarzeniem, itp. Szeroko rozumiana działalność promocyjna jest bez wątpienia działalnością związaną z działalnością gospodarczą prowadzoną przez instytucje kultury. Potwierdzają to również wydane dotychczas interpretacje indywidualne, np. interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie, z dnia 6 lipca 2011 r., sygnatura IPPP1-443-832/11-2/Igo, w której zajęto stanowisko, że „nieodpłatny wstęp dla gości specjalnych i przedstawicieli kontrahentów nie podlega opodatkowaniu VAT jako działanie wykonane z myślą o przyszłym świadczeniu usług kulturalnych w zakresie wstępu na spektakl - **czyli są to nieodpłatne świadczenia wykonane do celów działalności gospodarczej podatnika. Zatem należy stwierdzić, że nieodpłatne wydawanie przedmiotowych biletów i zaproszeń jest związane z prowadzonym przez podatnika przedsiębiorstwem,[...]**”

Warto też nadmienić, że nieodpłatny charakter świadczonej przez instytucje kultury działalności (np. prezentacja spektaklu w plenerze dla nieokreślonej liczby widzów, którzy nie muszą płacić za wstęp na spektakl) może łączyć się z osiąganiem przychodu z działalności gospodarczej. Inne jest bowiem źródło przychodu ze spektaklu w plenerze, np. podczas spektaklu plenerowego instytucja kultury może uzyskiwać przychody ze sprzedaży programów teatralnych, plakatów, gadżetów, itp. Ponadto zamiast sprzedaży biletów wstępu, przychodem tym może być również usługa reklamowa świadczona przez instytucję kultury podmiotom trzecim podczas realizacji danego wydarzenia, czy też usługa sponsorska, bądź patronacka. W efekcie środki pozyskane w ramach usług reklamowych, czy sponsoringu (czyli bezsprzecznie przychodu z działalności gospodarczej) umożliwiają widzom nieodpłatne uczestnictwo w organizowanej imprezie.

W związku z powyższym otrzymywane przez instytucje kultury dotacje (podmiotowe lub celowe) są *de facto* jednym z kilku (poza sprzedażą opodatkowaną) źródeł finansowania prowadzonej przez instytucje kultury działalności kulturalnej, która stanowi działalność gospodarczą w rozumieniu ustawy o VAT.

Warto w tym miejscu wspomnieć, że powyższe stanowisko znajduje swoje oparcie w orzeczeniach ETS, przykładowo w orzeczeniu TSUE C-126/14 dla spółki Sveda. Spółka Sveda otrzymała subwencję od krajowej agencji płatniczej w wysokości 90 % wartości inwestycji, w celu realizacji projektu pt. „Ścieżka edukacyjno-rekreacyjna o tematyce mitologii bałtyckiej”. Sveda zobowiązała się zapewnić nieodpłatny dostęp publiczny do tej ścieżki. Zdaniem Spółki Sveda, ścieżka w założeniu ma przyciągać

odwiedzających celem sprzedaży im pamiątek, posiłków i napojów. W orzeczeniu podkreślono “prawo podatnika do odliczenia podatku naliczonego z tytułu nabycia lub wytworzenia dóbr inwestycyjnych w celu prowadzenia przewidzianej działalności gospodarczej związanej z turystyką na obszarach wiejskich i turystyką rekreacyjną, które to dobra, po pierwsze są bezpośrednio przeznaczone do nieodpłatnego użytku publicznego i po drugie mogą umożliwić przeprowadzenie transakcji opodatkowanych, o ile istnieje bezpośredni i ścisły związek pomiędzy wydatkami związanymi z transakcjami powodującymi naliczenie podatku, a transakcją lub kilkoma transakcjami objętymi podatkiem należnym, które rodzą prawo do odliczenia bądź z całością działalności gospodarczej podatnika, co powinien zbadać sąd odsyłający na podstawie obiektywnych dowodów.”

Biorąc pod uwagę powyższe oraz zgodnie ze stanowiskiem prezentowanym przez przedstawicieli instytucji kultury, prowadzenie przez nie nieodpłatnej działalności nie jest równoznaczne z prowadzeniem działalności innej niż gospodarcza, a zatem nie skutkuje koniecznością zastosowania odpowiedniego wzoru wyliczenia tzw. wskaźnika preporcji (bez znaczenia, czy jednego z czterech wymienionych w ustawie, wzoru z rozporządzenia, czy innego zaproponowanego), albowiem w sytuacji, gdy instytucja kultury nie prowadzi działalności innej niż działalność gospodarcza oraz innej niż działalność towarzysząca działalności gospodarczej (w tym nieodpłatna) stosowanie i wyliczanie takiego wskaźnika jest bezcelowe. Warunkiem *sine qua non* stosowania i wyliczania tzw. wskaźnika preporcji jest prowadzenie działalności innej niż gospodarcza. Skoro taka działalność nie jest prowadzona przez instytucję kultury, nie ma podstaw do zastosowania częściowego odliczania podatku VAT zgodnie z tzw. wskaźnikiem preporcji.

Przedstawiając powyższe argumenty proszę o ponowne potwierdzenie stanowiska w przedmiotowej sprawie, zgodnie z którym nieodpłatnie prowadzona przez instytucję kultury działalność traktowana jest jako działalność towarzysząca gospodarczej, co oznacza, że nie stanowi obok niej odrębnego przedmiotu działalności, a tym samym nie może być uznana jako prowadzona do celów innych niż działalność gospodarcza w rozumieniu znowelizowanych przepisów ustawy o VAT, które obowiązują od 1 stycznia 2016 roku.

Z poważaniem,

PREZES RADY MINISTRÓW  
MINISTER KULTURY  
POLSKA  
prof. Piotr Gliński

Otrzymują do wiadomości: - wg rozdzielnika

GLÓWNY KSIĘGOWY  
RESORTU  
Anna Bartkiewicz

DYREKTOR  
Departamentu Finansowego  
Wojciech A. Kwiatkowski