



Szanowna Pani
Teresa Czerwińska
Minister Finansów
ul. Świętokrzyska 12
00-916 Warszawa

Szanowna Pani Minister

Pisząc w imieniu środowiska muzealników, pragnę zwrócić uwagę na kwestię zmienionej przez Krajową Informację Skarbową praktyki nakazującej stosowanie przez wszystkie muzea odliczenia VAT z zastosowaniem prewspółczynnika. W szczególności w świetle wydawanych przez Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej zaleceń organizacja takich nieodpłatnych wydarzeń, jak „Noc Muzeów” czy inne przedsięwzięcia promujące działalność muzeów (de facto promujące dziedzictwo kulturowe), nawet jeśli w trakcie tych wydarzeń prowadzona jest sprzedaż opodatkowana, powoduje obowiązek odliczania VAT z zastosowaniem prewspółczynnika. Stanowisko takie stoi w sprzeczności z szeregiem interpretacji wydawanych przez organy podatkowe przed reformą administracji skarbowej.

Naszym zdaniem w wielu sytuacjach, w szczególności gdy nieodpłatne wydarzenia organizowane przez muzea prowadzone są w celu promocji działalności odpłatnej muzeum lub w trakcie tych wydarzeń prowadzone są działania, które generują obrót opodatkowany, takie podejście jest nieuzasadnione. Według nas konieczna jest albo inicjatywa ustawodawcza, albo jednoznaczna interpretacja ogólna Ministra Finansów wskazująca, że w takich sytuacjach muzea nie są zobligowane do stosowania prewspółczynnika.

Wskazują na to w szczególności:

- analiza przepisów dotyczących prewspółczynnika w kontekście celów działań promocyjnych prowadzonych przez muzea,
- orzecznictwo Trybunału Sprawiedliwości UE, w szczególności orzeczenie z dnia 22 października 2015 r. w sprawie C-126/14 Sveda,

- część orzeczeń sądów administracyjnych.

Należy podkreślić, że zastosowanie prewspółczynnika przez muzea spowoduje istotne negatywne dla nich konsekwencje finansowe. Poziom odliczanego VAT w przypadku każdego z muzeów spadnie o kilkadziesiąt procent. Może to spowodować albo konieczność zwiększenia dotacji dla muzeów, albo faktyczne ograniczanie ich zadań. Efektem tego może być np. ograniczenie jakości lub nawet ilości przedsięwzięć lokalnych, a także ponadregionalnych, związanych z obchodami 100-lecia Odzyskania Niepodległości. W kolejnych latach odbije się to poważnie na skuteczności placówek muzealnych nie tylko w zakresie popularyzacji wiedzy o naszej przeszłości, ale nawet w zakresie gromadzenia, katalogowania, zabezpieczania i przechowywania dziedzictwa kultury dla przyszłych pokoleń.

Z tych przyczyn, naszym zdaniem, konieczne jest jednoznaczne przesądzenie, czy organizowanie przez muzea nieodpłatnych wydarzeń promujących działalność muzeum, w trakcie których dodatkowo muzeum prowadzi sprzedaż opodatkowaną, skutkuje obowiązkiem stosowania prewspółczynnika. Jako że jest to zagadnienie istotne dla wszystkich muzeów w Polsce, a interpretacje indywidualne na przestrzeni lat 2016 i 2017 są rozbieżne, właściwe byłoby wydanie przez Ministra Finansów ogólnej interpretacji potwierdzającej, w jakich okolicznościach muzea mogą nie stosować prewspółczynnika.

W załączonym piśmie przedstawiamy szczegółowe zestawienie argumentów wskazujących na to, że w określonych okolicznościach działalność nieodpłatna muzeów nie powinna pociągać za sobą obowiązku odliczania VAT z zastosowaniem prewspółczynnika.

Wyrażam nadzieję, że Szanowna Pani Minister mając na uwadze dobro instytucji muzealnych podejmie działania w celu rozwiązania przedstawionego problemu.

Agnieszka Szlachetka

Załącznik:

1. Analiza przepisów i argumentacji wspierającej brak zastosowania prewspółczynnika w działalności muzeów.

Analiza przepisów i argumentacji wspierającej brak zastosowania prewspółczynnika w działalności muzeów

Obecne przepisy

Zgodnie z art. 86 ust. 2a ustawy o VAT w przypadku nabycia towarów i usług wykorzystywanych zarówno do celów wykonywanej przez podatnika działalności gospodarczej, jak i do celów innych niż działalność gospodarcza, z wyjątkiem celów osobistych, do których ma zastosowanie art. 7 ust. 2 i art. 8 ust. 2, oraz celów, o których mowa w art. 8 ust. 5 - w przypadku, o którym mowa w tym przepisie, gdy przypisanie tych towarów i usług w całości do działalności gospodarczej podatnika nie jest możliwe, kwotę podatku naliczonego, o której mowa w ust. 2, oblicza się zgodnie ze sposobem określenia zakresu wykorzystywania nabywanych towarów i usług do celów działalności gospodarczej, zwanym dalej "sposobem określenia proporcji". Sposób określenia proporcji powinien najbardziej odpowiadać specyfice wykonywanej przez podatnika działalności i dokonywanych przez niego nabyć.

Natomiast w świetle art. 15 ust. 2 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.

Oznacza to, iż dla określenia obowiązku stosowania prewspółczynnika przez Muzeum punktem wyjścia powinno być udzielenie odpowiedzi na pytanie, czy działalność wykonywana przez Muzeum stanowi wyłącznie działalność gospodarczą, w rozumieniu art. 15 ust. 2 ustawy o VAT, czy też nie.

Jedynie w przypadku gdy działalność Muzeum stanowi zarówno działalność gospodarczą, jak i działalność inną niż gospodarczą, a Muzeum ponosi wydatki jednocześnie związane z tymi dwoma typami działalności, i nie jest w stanie jednoznacznie przypisać jaka część wydatków odpowiada działalności gospodarczej, musi stosować prewspółczynnik.

Interpretacje Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej

Pierwotnie organy podatkowe potwierdzały brak obowiązku stosowania prewspółczynnika w działalności muzeów.

„Należy zauważyć, że taki obowiązek na Muzeum został nałożony wskazanymi wyżej przepisami i w żadnym razie nie świadczy o tym, że takie nieodpłatne wstępy odbywają się poza prowadzoną działalnością gospodarczą. Nie wystąpią więc przesłanki do ich opodatkowania na podstawie art. 8 ust. 2 pkt 2 ustawy. Nie oznacza to jednak, że w takim przypadku Muzeum jest objęte regulacjami art. 86 ust. 2a-2h ustawy, gdyż czynności te są wykonywane do celów działalności gospodarczej. Nieodpłatne wstępy podyktowane uregulowaniami ustawy o muzeach wpisują się bowiem w ogólną działalność gospodarczą prowadzoną przez Muzeum.

Natomiast pozostałe nieodpłatnie świadczone usługi, tj.

- *bezpłatny wstęp na wernisaże związany z promocją Muzeum – także w trakcie nocy muzeum,*

- wykłady dotyczące historii sztuki, regionu i filumenistyki,
- kwerendy muzealne

mają na celu popularyzowanie działalności Muzeum i zachęcenie do większej aktywności w poznawaniu dóbr kultury.

Biorąc pod uwagę powołane przepisy oraz przedstawiony opis sprawy należy stwierdzić, że nieodpłatne usługi wstępu do Muzeum (w „dzień bezpłatny”) oraz nieodpłatne usługi wstępu na inne formy oferty kulturalnej promujące zasoby dziedzictwa kulturowego posiadane przez Muzeum, są ściśle związane z działalnością gospodarczą prowadzoną przez Muzeum, więc nie powinny być zaliczone do działalności innej niż działalność gospodarcza. Tym samym należy uznać, że w stanie prawnym obowiązującym od dnia 1 stycznia 2016 r. Muzeum nie ma obowiązku określania kwot podatku naliczonego do odliczenia zgodnie ze „sposobem określenia proporcji”, o którym mowa w art. 86 ust. 2a ustawy.”

(interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Poznaniu z 30 maja 2016 r., nr ILPP1/4512-1-151/16-4/AWa).

Podobne stanowisko wyraził Dyrektor Izby Skarbowej w Bydgoszczy w interpretacji z 20 października 2016 r., nr ITPP2/4512-601/16/RS.

Jednak począwszy od 2017 r. stanowisko organów podatkowych uległo radykalnej zmianie.

W interpretacji indywidualnej z 15 stycznia 2018 r., nr 0112-KDIL1-1.4012.539.2017.1.MJ, Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej wskazał, że:

„cel promocyjny podejmowanych przez Muzeum: imprez edukacyjnych dla dzieci o charakterze nieodpłatnym dzięki którym Muzeum realizuje cele związane z upowszechnianiem wśród dzieci wiedzy o kulturze, (...) uczestnictwa Muzeum w imprezach i wydarzeniach o skali ogólnokrajowej („Noc Muzeów”, Europejskie Dni Dziedzictwa) oraz lokalnej („(...)”), a także w imprezach okolicznościowych (Dzień Dziecka) – wpisuje się w ogólną działalność statutową Muzeum i będzie służyć zarówno realizacji celów statutowych nieodpłatnych (upowszechnianie kultury w szerokim tego pojęcia znaczeniu, do których Muzeum jako instytucja kultury, zostało powołane), jak również działalności gospodarczej”.

Analogiczny pogląd wyrażony został także w interpretacji indywidualnej Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z dnia 9 stycznia 2018 r., nr 0112-KDIL1-1.4012.491.2017.1.MW, z dnia 27 czerwca 2017 r., nr 0112-KDIL2-2.4012.112.2017.2.EW oraz interpretacji indywidualnej Ministra Finansów – Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z dnia 8 lutego 2017 r., nr 1462-IPPP1.4512.45.2017.1.JL.

Wydaje się, że obecnie stanowisko organów podatkowych jest jednolite i wskazuje na obowiązek muzeów do stosowania prewspółczynnika w przypadku organizowania wydarzeń promujących jego działalność.

Naszym zdaniem takie stanowisko jest nieprawidłowe i nie uwzględnia w szczególności orzecznictwa Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej.

Brak obowiązku stosowania prewspółczynnika przy działalności nieodpłatnej promującej Muzeum

Naszym zdaniem wykładnia art. 86 ust. 2a ustawy o VAT wskazuje, że stosowanie prewspółczynnika znajduje zastosowanie tylko zarówno do działalności gospodarczej, jak i działalności innej niż gospodarcza, a Muzeum ponosi wydatki jednocześnie związane z tymi dwoma typami działalności, i nie jest w stanie jednoznacznie przypisać jaka część wydatków odpowiada działalności gospodarczej.

W przypadku organizowanych wydarzeń ze wstępem wolnym lub udziału w takich nieodpłatnych wydarzeniach jak „Noc Muzeów”, ich związek z prowadzoną przez muzea działalnością gospodarczą jest ewidentny. Organizacja takich wydarzeń z jednej strony wprost generuje obrót podlegający opodatkowaniu (np. przychody z pamiątek gadżetów, wstępu na wystawy czasowe, gastronomii), a z drugiej promuje działalność muzeum związaną z odpłatnym wstępem. Takie działania promocyjne mają wpływ na zwiększenie przychodów z działalności opodatkowanej VAT poprzez zwiększenie frekwencji w muzeach w dni odpłatne oraz korzystanie z odpłatnych inicjatyw muzeów.

Na możliwość odliczenia podatku naliczonego w takiej sytuacji wskazuje również orzecznictwo Trybunału Sprawiedliwości UE. W orzeczeniu z dnia 22 października 2015 r. w sprawie C-126/14 Sveda Trybunał wprost zajmował się sytuacją, w której podatnik stworzył ścieżkę o tematyce historycznej z nieodpłatnym wstępem, ale w ramach której podatnik mógł uzyskiwać przychody ze sprzedaży pamiątek. W tych okolicznościach Trybunał podkreślił, że:

„Artykuł 168 dyrektywy (...) należy interpretować w ten sposób, że w okolicznościach takich jak w postępowaniu głównym przepis ten przyznaje podatnikowi prawo do odliczenia kwoty naliczonego podatku od wartości dodanej zapłaconego w związku z nabyciem lub wytworzeniem 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 przeprowadzanie 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.

Jeszcze dobitniej tezę wskazującą na prawo podatnika do odliczenia podatku naliczonego w sytuacji, gdy świadczenie nieodpłatne jest dokonywane w celu umożliwienia transakcji opodatkowanych wyraziła Rzecznik Generalny Juliane Kokott w opinii z 22 kwietnia 2015 r. w sprawie C-126/14 UAB „Sveda”:

„podatnikowi przysługuje prawo do odliczenia podatku naliczonego, który został zapłacony przy nabyciu lub wytworzeniu dóbr inwestycyjnych, bezpośrednio przeznaczonych do nieodpłatnego użytku publicznego, jednakże stosowanych jako instrument służący do przyciągania odwiedzających do miejsca, w którym podatnik, w ramach swej działalności gospodarczej, zamierza dostarczać towary i świadczyć usługi.”

Co istotne w opinii tej Rzecznik Generalny podkreśla, że fakt finansowania działalności podatnika dotacjami nie ma wpływu na ocenę zakresu prawa do odliczenia podatku naliczonego przysługującego podatnikowi (pkt 64 opinii).

Za uznaniem, że organizowane przez Wnioskodawcę imprezy ze wstępem wolnym stanowią działalność gospodarczą muzeów w rozumieniu VAT stanowi również wykładnia art. 8 ust. 2 ustawy o VAT. Zgodnie z tym przepisem za odpłatne świadczenie usług uznaje się również:

- 1) użycie towarów stanowiących część przedsiębiorstwa podatnika do celów innych niż działalność gospodarcza podatnika, w tym w szczególności do celów osobistych podatnika lub jego pracowników, w tym byłych pracowników, wspólników, udziałowców, akcjonariuszy, członków spółdzielni i ich domowników, członków organów stanowiących osób prawnych, członków stowarzyszenia, jeżeli podatnikowi przysługiwało, w całości lub w części, prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego z tytułu nabycia, importu lub wytworzenia tych towarów lub ich części składowych;
- 2) nieodpłatne świadczenie usług na cele osobiste podatnika lub jego pracowników, w tym byłych pracowników, wspólników, udziałowców, akcjonariuszy, członków spółdzielni i ich domowników, członków organów stanowiących osób prawnych, członków stowarzyszenia, oraz wszelkie inne nieodpłatne świadczenie usług do celów innych niż działalność gospodarcza podatnika.

Opodatkowaniu VAT podlega więc nieodpłatne świadczenie usług do celów innych niż działalność gospodarcza podatnika. Gdyby uznać, że wydarzenia nieodpłatne wykonywane są dla celów innych niż działalność gospodarcza byłyby opodatkowane VAT i nie miałyby wpływu na stosowanie prewspółczynnika. Natomiast w sytuacji gdy są one prowadzone dla celów działalności gospodarczej muzeów, nie powinny one wpływać na obowiązek stosowania prewspółczynnika – są one bowiem dokonywane dla celów działalności gospodarczej.

Na brak obowiązku stosowania prewspółczynnika w przypadku wydarzeń nieodpłatnych organizowanych przez muzea wskazują również niektóre orzeczenia sądowe.

W orzeczeniu Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego (WSA) w Bydgoszczy z 26 września 2017 r., sygn. I SA/Bd 717/17 wydanego dla jednego z muzeów potwierdził, że nie musi ono stosować prewspółczynnika w swoich rozliczeniach. WSA wskazał, że:

„Podkreślić należy, że z okoliczności stanu faktycznego przedstawionego we wniosku i jego uzupełnieniu jasno wynika, że świadcząc czynności nieodpłatnie Muzeum wykorzystuje towary w sposób ciągły dla celów zarobkowych (np. każdorazowo udostępnia punkty sprzedaży pamiątek i wydawnictw muzealnych, odpłatny jest wstęp na sale wystawowe). W konsekwencji organ bezpodstawnie uznał, że działalność Muzeum polegająca na organizowaniu nieodpłatnych imprez nie jest podejmowana w celu zwiększenia przychodu i w związku z tym nie jest wykonywana w ramach działalności gospodarczej o której mowa w art. 15 ust. 2 ustawy o VAT. Z powyższych względów wydając zaskarżoną interpretację organ interpretacyjny dokonał błędnej wykładni art. 15 ust. 2 i w konsekwencji art. 86 ust. 2a ustawy o VAT, uznając, że będzie miał on zastosowanie w stanie faktycznym przedstawionym przez wnioskodawcę.”

Podobne stanowisko wynika z orzeczenia Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Rzeszowie z 7 lutego 2017 r., sygn. I SA/Rz 1027/16:

„usługi nieodpłatne w zakresie organizowania (współorganizowania) konferencji świadczone były w związku z prowadzoną przez Muzeum działalnością gospodarczą. Skarżący jednoznacznie wskazał, że wszystkie nieodpłatne przedsięwzięcia, w tym również konferencje,

Muzeum podejmuje w celach promocyjnych, czego efektem ma być poszerzenie grona zwiedzających, którzy finalnie skorzystają z odpłatnych usług Muzeum. Uczestnicy m.in. nieodpłatnych konferencji zakupią bowiem bilety wstępu do Muzeum celem poszerzenia wiedzy zdobytej podczas skorzystania z nieodpłatnej oferty kulturalnej. Cel promocyjny podejmowanych nieodpłatnie działań Muzeum stanowi integralną część prowadzonej działalności gospodarczej.”

Powyższa argumentacja jednoznacznie wskazuje, że prezentowane przez Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej stanowisko jest nieprawidłowe.

Negatywne konsekwencje finansowe

Nie bez znaczenia jest fakt, że zastosowanie prewspółczynnika przez muzea spowoduje istotne negatywne dla nich konsekwencje finansowe. Poziom odliczanego VAT w przypadku każdego z muzeów spadnie o kilkadziesiąt procent. Oznacza to, że aby realizować dotychczasowe zadania konieczne będzie zwiększenie dotacji podmiotowych i celowych przekazywanych przez organizatorów poszczególnym muzeom. Dotyczy to zarówno Ministra Kultury jako organizatora lub współorganizatora części państwowych instytucji kultury jak i poszczególnych jednostek samorządu terytorialnego – organizatorów samorządowych instytucji kultury. Niezwiększenie kwot dotacji oznaczać będzie ograniczenie zadań realizowanych przez muzea i inne instytucje kultury.

Jednocześnie przy zastosowaniu obecnych metod kalkulacji prewspółczynnika wynikających z Rozporządzenia 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. z 2015 r., nr 2193) zwiększenie kwoty dotacji będzie zmniejszało kwotę podatku naliczonego podlegającego odliczeniu z zastosowaniem prewspółczynnika w kolejnych okresach rozliczeniowych (przy zachowaniu dotychczasowego poziomu obrotów z działalności podlegającej opodatkowaniu). To z kolei oznaczać będzie:

- stałe zmniejszenie poziomu VAT odliczalnego z zastosowaniem prewspółczynnika ze względu na wzrost kwot trzymanych dotacji,
- stałą konieczność zwiększania kwoty dotacji tylko ze względu na nieprawidłowe stanowisko organów podatkowych odnośnie obowiązku stosowania prewspółczynnika przez muzea,
- konieczność zabezpieczenia dodatkowych środków w budżetach organizatorów na pokrycie niedoborów finansowych wynikających ze zwiększającej się kwoty nieodliczalnego VAT,
- konieczność finansowania podatku, który przy zastosowaniu uprzedniej interpretacji przepisów wskazujących na brak obowiązku stosowania prewspółczynnika w przypadku prowadzenia działań promujących działalność odpłatną muzeów.

W naszej opinii zasadna zarówno prawnie jak i ekonomicznie jest taka wykładnia art. 86 ust. 2a ustawy o VAT, która pozwala nie stosować muzeom prewspółczynnika w sytuacji gdy prowadzą one działalność nieodpłatną promującą odpłatną działalność statutową muzeów.

Teza ta jest tym bardziej uzasadniona, że Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej uznaje brak obowiązku stosowania prewspółczynnika w przypadku takich nieodpłatnych świadczeń jak nieodpłatny wstęp w jeden wybrany dzień tygodnia (art. 10 ust. 3 ustawy o muzeach) oraz dla podmiotów wskazanych w art. 10 ust. 3b ustawy o muzeach.

„Bez wątpienia do celów zwiqzanych z działalnością gospodarczą muzeum należy zaliczyć realizację obowiązków wynikających z art. 10 ust. 2 ustawy o muzeach, polegających na wyznaczaniu jednego dnia w tygodniu z bezpłatnym wstępem do muzeum. Taki obowiązek na Muzeum został nałożony ustawą o muzeach i nie świadczy o tym, że takie nieodpłatne wstępy odbywają się poza prowadzoną działalnością gospodarczą. Nieodpłatne wstępy podyktowane uregulowaniami ustawy o muzeach, wpisują się bowiem w ogólną działalność gospodarczą prowadzoną przez Muzeum. W przypadku zatem wydawania biletów bezpłatnych w jednym dniu tygodnia w zwiqzku z obowiązkiem wynikającym z przepisów prawa, Wnioskodawca nie wykonuje działalności pozostającej poza sferą działalności gospodarczej”.

(Interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z dnia 15 stycznia 2018 r., nr 0112-KDIL1-1.4012.539.2017.1.MJ).