

23.05.2018

15546/2018

nr RPW ..... zał. .... P

RZECZPOSPOLITA POLSKA  
MINISTER FINANSÓW

Warszawa, dnia 22 maja 2018 r.



03980200048411  
RPW/15546/2018 P  
2018-05-23

PT3.054.4.2018.GQKQ.167

Pan  
**Stanisław Karczewski**  
Marszałek Senatu  
Rzeczypospolitej Polskiej

Szanowny Panie Marszałku,

W związku z oświadczeniem Pana Senatora Roberta Gawła złożonym podczas 59. posiedzenia Senatu RP w dniu 16 kwietnia 2018 r., przekazanym przy piśmie znak: BPS/043-59-1626-MF/18 z dnia 18 kwietnia 2018 r. w sprawie stosowania prewspółczynnika w zakresie *odliczania podatku naliczonego VAT przez muzea oraz instytucje kultury*, uprzejmie informuję, co następuje.

Na wstępie pragnę podkreślić, że w pełni doceniam znaczenie i wagę realizowanej przez instytucje kultury misji publicznej w zakresie dbałości o rozwój kulturalny, pamięć historyczną, promocję państwowości oraz budowanie świadomości historycznej obywateli. Rola ta nabiera szczególnego znaczenia zwłaszcza w kontekście obchodów rocznicy 100-lecia odzyskania przez nasze państwo niepodległości.

W przekazanym oświadczeniu Pan Senator zwraca uwagę na problem dotyczący niejednolitej interpretacji przepisów o podatku VAT, polegających na konieczności stosowania prewspółczynnika w zakresie odliczania podatku w przypadku bezpłatnych wydarzeń organizowanych przez muzea i instytucje kultury, przy czym Pan Senator nie wymienił żadnych konkretnych interpretacji potwierdzających tę opinię. Rozumiem, że rozbieżność ta ma dotyczyć interpretacji wydawanych dla muzeów na przestrzeni lat 2016 – 2017, bowiem regulacje wprowadzające tzw. prewspółczynnik (art. 86 ust. 2a – 2h ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług<sup>1</sup>, zwanej dalej „ustawą o VAT”) weszły w życie z dniem 1 stycznia 2016 r. Również wystąpienie Pana Senatora w pozostałej treści nawiązuje do tych przepisów.

Zgodnie z obowiązującymi od dnia 1 stycznia 2016 r. przepisami<sup>2</sup> w przypadku nabycia towarów i usług wykorzystywanych zarówno do celów wykonywanej przez podatnika działalności gospodarczej, jak i do celów innych niż działalność gospodarcza<sup>3</sup>, gdy przypisanie tych towarów i usług w całości do działalności gospodarczej podatnika nie jest możliwe, kwotę podatku naliczonego, oblicza się zgodnie ze sposobem określenia zakresu wykorzystywania nabywanych towarów i usług do celów działalności gospodarczej, zwanym dalej „sposobem określenia proporcji” (tzw. „prewspółczynnik”). Sposób określenia proporcji powinien najbardziej odpowiadać specyfice wykonywanej przez podatnika działalności i dokonywanych przez niego nabyć. Sposób określenia zakresu wykorzystywania nabywanych towarów i usług do celów działalności gospodarczej, dla określonych podatników, w tym samorządowych i państwowych instytucji kultury, został wskazany w rozporządzeniu Ministra Finansów z dnia 17 grudnia 2015 r. w sprawie sposobu określania zakresu wykorzystywania nabywanych towarów i usług do celów

<sup>1</sup> Dz. U. z 2017 r. poz. 1221 z późn. zm.

<sup>2</sup> Art. 86 ust. 2a ustawy o VAT.

<sup>3</sup> 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.

działalności gospodarczej w przypadku niektórych podatników (Dz. U. z 2015 r. poz. 2193). Jednostki te mogą wybrać inną metodę, jeżeli będzie dla nich bardziej reprezentatywna<sup>4</sup>.

Wejście w życie z dniem 1 stycznia 2016 r. regulacji dotyczących prewspółczynnika miało na celu dostosowanie przepisów o podatku od towarów i usług do prawa unijnego, w tym orzecznictwa Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej, które musi być respektowane przez państwa członkowskie<sup>5</sup>. W świetle zasad unijnych, nie jest możliwe odliczenie podatku naliczonego związanego z działalnością inna niż działalność gospodarcza.

Obowiązek stosowania prewspółczynnika dotyczy grupy podatników, którzy poza działalnością gospodarczą w rozumieniu ustawy o VAT wykonują również działalność nieobjętą VAT (np. jako organ władzy publicznej czy wykonując nieodpłatną działalność statutową) i nie jest możliwe bezpośrednie przyporządkowanie podatku naliczonego do każdego z tych typów działalności. Jednocześnie w przypadku wykonywania przez podatnika obok działalności gospodarczej również czynności nieodpłatnych, punktem wyjścia powinna być ocena, czy czynności te należy uznać za odrębny obok działalności gospodarczej przedmiot działalności podatnika, czy też czynności te towarzyszą działalności gospodarczej. W przypadku stwierdzenia, że czynności nieodpłatne stanowią odrębny, obok działalności gospodarczej, przedmiot działalności danej instytucji kultury (np. samorządowa instytucja kultury wykonuje nieodpłatną działalność statutową w zakresie upowszechniania kultury, polegającą na organizacji nieodpłatnie imprez i wydarzeń kulturalnych, świadczeniu usług nieodpłatnej edukacji kulturalnej, oraz prowadzi działalność gospodarczą w rozumieniu ustawy o VAT polegającą na np. wynajmowaniu powierzchni na cele użytkowe) wówczas, w celu odliczenia podatku naliczonego, jeżeli nie będzie możliwe przypisanie go w całości do działalności gospodarczej, instytucja ta będzie musiała stosować prewspółczynnik. Ocena, czy dane nieodpłatne przedsięwzięcie realizowane przez instytucję kultury implikuje stosowanie prewspółczynnika wymaga jednakże każdorazowo zbadania okoliczności faktycznych występujących w indywidualnej sprawie w oparciu o przesłanki obiektywnie, przy uwzględnieniu specyfiki działalności danej instytucji kultury. W niektórych przypadkach nieodpłatne przedsięwzięcia mogą być realizowane w celach promocyjnych i marketingowych, a ich efektem ma być poszerzenie grona widzów, którzy skorzystają ostatecznie z odpłatnej usługi świadczonej przez daną instytucję kultury, co mogłyby spełniać przesłanki do uznania ich za związane z działalnością gospodarczą (wymaga to również oceny przesłanek obiektywnych w indywidualnych sprawach).

W przypadku powstania wątpliwości dotyczących stosowania prewspółczynnika przez daną instytucję kultury organizującą bezpłatne wydarzenia, zasadnym jest wystąpienie z wnioskiem o wydanie interpretacji indywidualnej.

Jednocześnie w zakresie sformułowanych przez Pana Senatora propozycji dotyczących „*podjęcia działań zmierzających do zmian ustawodawczych (...), które rozwiązałyby problemy działalności muzeów i instytucji kultury*”, należy zwrócić uwagę, że obecne regulacje są zharmonizowane z prawem unijnym. Tym samym nie jest możliwa zmiana przepisów w powyższym zakresie.

Odnosnie natomiast postulatu Pana Senatora dotyczącego wydania interpretacji ogólnej, która rozwiązałyby problemy działalności muzeów i instytucji kultury, czyli *de facto* całkowitego

<sup>4</sup> Art. 86 ust. 2h ustawy o VAT.

<sup>5</sup> System podatku VAT w Unii Europejskiej podlega harmonizacji, co oznacza, iż państwa członkowskie zobowiązane są do przestrzegania zgodności krajowych przepisów w zakresie podatku VAT z regulacjami wynikającymi z prawa unijnego. Oznacza to, że regulacje przyjęte w przepisach ustawy o VAT muszą być zgodne w szczególności z przepisami dyrektywy 2006/112/WE Rady 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.).

zanegowania możliwości stosowania przez te instytucje prewspóczynika, uprzejmie wyjaśniam, że biorąc pod uwagę to, że wskazane regulacje ustawowe są zharmonizowane z prawem unijnym, nie ma możliwości wydania interpretacji ogólnej w takim kształcie, gdyż prowadziłyby do naruszenia prawa unijnego.

W związku jednak z podniesieniem w oświadczeniu kwestii rozbieżności interpretacyjnych (bez wskazania co prawda przypadków konkretnych interpretacji) uprzejmie informuję, że oświadczenie Pana Senatora zostało przekazane do Szefa Krajowej Administracji Skarbowej. Należy bowiem wskazać, że Szef Krajowej Administracji Skarbowej może z urzędu zmienić wydaną interpretację indywidualną, jeżeli stwierdzi jej nieprawidłowość, uwzględniając w szczególności orzecznictwo sądów, Trybunału Konstytucyjnego lub Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej. Z uprawnienia wymienionego w ww. art. 14e § 1 Ordynacji podatkowej Szef Krajowej Administracji Skarbowej może korzystać wyłącznie z urzędu. Istnieje jednak możliwość sygnalizowania Szefowi Krajowej Administracji Skarbowej potrzeby podjęcia tego rodzaju inicjatywy. Sygnały takie mogą płynąć z różnych źródeł, np. od wnioskodawców lub ich organizacji, od organów podatkowych i organów kontroli skarbowej, od mediów itd. Przyjęte rozwiązanie ma na celu zapewnienie jednolitości i prawidłowości wydawanych interpretacji indywidualnych, przy czym uprawnia Szefa Krajowej Administracji Skarbowej do samodzielnej oceny istnienia podstaw do dokonania zmiany interpretacji indywidualnej.

Należy jednak pamiętać, że interpretacje indywidualne są formą wyrażenia stanowiska przez organ uprawniony do ich wydania, jak należy interpretować oraz stosować przepisy prawa podatkowego w indywidualnej sprawie, w okolicznościach faktycznych, w których znajduje się lub może się znaleźć osoba występująca o interpretację. Postępowanie w sprawie wydania pisemnej interpretacji przepisów prawa podatkowego charakteryzuje się w szczególności tym, iż organ podatkowy rozpatruje sprawę tylko i wyłącznie w ramach stanu faktycznego przedstawionego przez wnioskodawcę oraz wyrażoną przez niego ocenę prawną (stanowisko podatnika). Organ podatkowy nie przeprowadza w tego rodzaju sprawach postępowania dowodowego, ograniczając się do analizy okoliczności podanych we wniosku. W stosunku do tych tylko okoliczności wyraża następnie swoje stanowisko, które musi być jednak ustosunkowaniem się do poglądu (stanowiska) prezentowanego w danej sprawie przez wnioskodawcę.

*Z poważaniem,*

Z upoważnienia Ministra Finansów

*Paweł Gruza*  
Podsekretarz Stanu  
w Ministerstwie Finansów

Do wiadomości:

**Pan Marian Banaś**

Sekretarz Stanu,

Szef Krajowej Administracji Skarbowej,

Generalny Inspektor Informacji Finansowej,

Pełnomocnik Rządu do Spraw Zwalczania Nieprawidłowości

Finansowych na Szkodę Rzeczypospolitej Polskiej lub Unii Europejskiej