

Muz., 2019(60): 207–217  
Rocznik, eISSN 2391-4815

data przyjęcia – 06.2019  
data recenzji – 06.2019  
data akceptacji – 06.2019  
DOI: 10.5604/01.3001.0013.3656

# PRAKTYKA STOSOWANIA PRZEZ MUZEA PUBLICZNE<sup>1</sup> PREWSPÓŁCZYNNIKA VAT

## PRAXIS OF APPLYING VAT PRE-COEFFICIENT BY PUBLIC MUSEUMS

**Żaneta Gwardzińska**

Centrum Prawa Ochrony Dóbr Kultury UNESCO, Uniwersytet Opolski

**Abstract:** The issues discussed in the present paper focus on the impact of applying the VAT pre-coefficient on the financial situation of state museums or museums co-organised by the Minister of Culture and National Heritage. Economic and legal analysis of the information acquired from public museums

through access to public information is presented; the analysis covered the correlation of annual museums' revenues from taxed sales, annual museums' revenues, specified-user subsidy allocated by their organizer, and the system of due VAT calculation.

**Keywords:** VAT pre-coefficient, specified-user subsidy, calculated VAT, public museums.

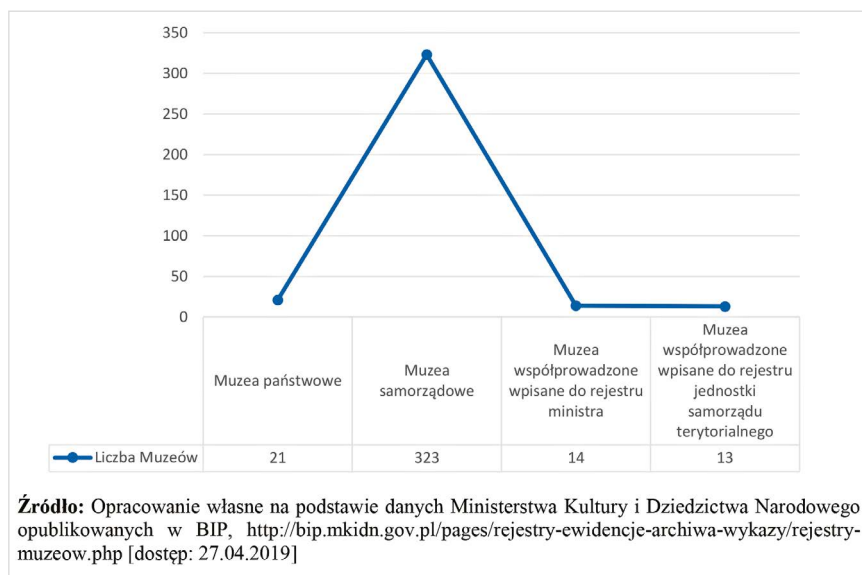
### Uwagi wstępne

W datowanym na 13 listopada 1789 r. liście do Jeana Baptiste'a Leroy'a Benjamin Franklin sformułował wielokrotnie parafrazowane stwierdzenie – *Na tym świecie pewne są tylko śmierć i podatki*<sup>2</sup>. Mimo upływu 230 lat od tamtego momentu teza ta nie traci na aktualności, chociaż realia gospodarcze, oraz związane z nimi podejście do danin publicznych, uległy znaczącym zmianom. W literaturze przedmiotu systemy podatkowe definiowane są jako zbiór istniejących w danym czasie i państwie podatków tworzących spójną całość<sup>3</sup>, niemniej na potrzeby niniejszego opracowania szczegółowe rozważania dotyczące polskiego systemu podatkowego zostaną pominięte<sup>4</sup>. Należy jednak podkreślić, że polski system podatkowy posiada umocowanie w Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 roku<sup>5</sup>. Zgodnie z art. 217. Konstytucji RP nakładanie podatków<sup>6</sup> oraz innych danin publicznych następuje w drodze ustawy, co sprawia, że w praktyce każdy z podatków reguluje odrębna ustawa. Jedną z nich jest Ustawa

z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług<sup>7</sup>, która stanowi przedmiot niniejszego opracowania.

Podatek VAT klasyfikowany jest przez doktrynę prawa podatkowego jako podatek pośredni i konsumpcyjny<sup>8</sup>, a jego konstrukcja wyłącza kaskadowe nakładanie się podatku poprzez zastosowanie mechanizmu odliczenia podatku pobranego w poprzednich etapach obrotu<sup>9</sup>. Tym samym ciężar podatkowy przrzucany jest na kolejny podmiot, a w efekcie – niezależnie od stanu dochodowego i majątkowego – ponosi go finalny konsument<sup>10</sup>, niemniej to przedsiębiorstwa uczestniczące w obrocie towarowym obowiązane są naliczać przedmiotowy podatek<sup>11</sup>.

Przedmiot opodatkowania podatkiem VAT zgodnie z art. 5. ust. 1. Ustawy o VAT stanowi odpłatna dostawa towarów i odpłatne świadczenie usług na terytorium kraju, eksport towarów, import towarów na terytorium kraju, wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów za wynagrodzeniem na terytorium kraju, a także wewnątrzwspólnotowa dostawa towarów.



Rysunek 1. Muzea publiczne w Polsce  
Figure 1. Public museums in Poland

Muzea, realizując swoją działalność statutową, prowadzą samodzielną gospodarkę finansową w ramach posiadanych środków, do których należy zaliczyć: środki finansowe przekazywane muzeom przez ich organizatorów oraz przychody muzeów. Ustawa o organizowaniu i prowadzeniu działalności kulturalnej (u.p.d.k.) zawiera definicję zakresową przychodów instytucji kultury, do których zgodnie z art. 28. ust. 2. u.p.d.k. zaliczamy: *przychody z prowadzonej działalności, w tym ze sprzedaży składników majątku ruchomego, przychody z najmu i dzierżawy składników majątkowych, dotacje podmiotowe i celowe z budżetu państwa lub jednostki samorządu terytorialnego, środki otrzymane od osób fizycznych i prawnych oraz z innych źródeł*. Użycie przez ustawodawcę konstrukcji katalogu otwartego sprawia, że muzeum może pozyskiwać środki na działalność statutową z zasadniczo nieograniczonych źródeł, w tym poprzez prowadzenie fakultatywnej działalności gospodarczej<sup>12</sup>, o ile są one zgodne z prawem oraz ze statutem muzeum, a dochód z nich zostanie przeznaczony na działalność statutową muzeum.

Obecnie nie ma instytucji kultury, która utrzymywałaby się wyłącznie ze środków własnych, ponieważ dotacje podmiotowe otrzymywane przez muzea od ich organizatorów nie pokrywają w pełni wydatków instytucji, bardzo często nie pokrywają nawet kosztów wynagrodzeń dla pracowników muzeum<sup>13</sup>. To zaś sprawia, że dyrektorzy muzeów obowiązani są samodzielnie poszukiwać dodatkowych środków na zapewnienie działalności zarządzanych<sup>14</sup> przez nich muzeów. W efekcie muzea w szczególności prowadzą sprzedaż wydawnictw, pamiątek, materiałów informacyjnych i promocyjnych, a także świadczą usługi konserwatorskie, badawcze, czy usługi turystyczne związane z prowadzoną działalnością merytoryczną. Ponadto źródłem przychodów muzeów są: *art rental* (odpłatne wypożyczenie zbiorów), wynajem obiektów lub pomieszczeń, jak również organizowanie usług kulturalnych, edukacyjnych, konferencji, szkoleń i pokazów. Należy podkreślić, że oprócz sprzedaży różnych wydawnictw muzea są również wydawcami publikacji z zakresu swojej merytorycznej działalności.

Każdą z wyżej wymienionych czynności, niezależnie od tego czy jest związana z prowadzoną przez muzeum działalnością

kulturalną<sup>15</sup>, czy też fakultatywną działalnością gospodarczą, należy uznać za działalność gospodarczą w rozumieniu art. 15. ust. 2. Ustawy o VAT<sup>16</sup>. Pogląd taki wyraził również Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej, zdaniem którego całość podejmowanych przez muzea w obrocie gospodarczym czynności podlega opodatkowaniu podatkiem VAT<sup>17</sup>.

### Muzea publiczne jako podatnicy podatku VAT

Ustawa o VAT w art. 15. ust. 1. oraz art. 9. Dyrektywy 2006/112/WE definiują podatnika jako osobę fizyczną, osobę prawną oraz jednostkę organizacyjną nieposiadającą osobowości prawnej, która samodzielnie wykonuje działalność gospodarczą, bez względu na cel lub rezultat takiej działalności. Instytucje kultury, w tym muzea państwowe oraz muzea samorządowe, nie tylko prowadzą działalność gospodarczą w rozumieniu przepisów Ustawy o VAT, lecz również posiadają osobowość prawną, którą zgodnie z art. 14. ust. 1. u.p.d.k. nabywają na podstawie wpisu do rejestru instytucji kultury. Nabycie przez nie osobowości prawnej sprawia, że stają się one osobami prawnymi w rozumieniu art. 33. Ustawy z dnia 23 kwietnia 1964 r. Kodeks cywilny<sup>18</sup>. Taka konstrukcja prawna sprawia, że są również podatnikami podatku VAT, o ile dokonywane przez nie czynności podlegają opodatkowaniu tym podatkiem.

Powyższy rysunek (zob. Rysunek 1) ukazuje liczbę muzeów publicznych w Polsce wraz z ich klasyfikacją na: muzea państwowe, muzea samorządowe, muzea współprowadzone wpisane do rejestru instytucji kultury prowadzonego przez ministra oraz muzea współprowadzone wpisane do rejestru instytucji kultury prowadzonego przez jednostkę samorządu terytorialnego.

Zgodnie z danymi Ministerstwa Kultury i Dziedzictwa Narodowego, aktualnie działa w Polsce: 21 muzeów państwowych, 323 muzea samorządowe oraz 27 muzeów współprowadzonych, z których 14 wpisanych jest do rejestru prowadzonego przez Ministra Kultury i Dziedzictwa Narodowego, a 13 do rejestrów jednostek samorządu terytorialnego. Muzea te stanowią 45% ogółu działających na podstawie Ustawy o muzeach (u.o.m.) jednostek organizacyjnych w Polsce<sup>19</sup>.

**Tabela 1. Odpowiedzi na wnioski o udostępnienie informacji publicznej od muzeów publicznych**

Table 1. Responses to the applications to allow access to public information from public museums

NAZWA	STOSOWANIE PREWSPÓŁCZYNNIKA VAT	POSIADANIE INTERPRETACJI PODATKOWEJ DOTYCZĄCEJ PREWSPÓŁCZYNNIKA VAT
Muzeum II Wojny Światowej w Gdańsku	NIE	NIE
Muzeum Historii Polski w Warszawie	TAK	TAK
Muzeum Łazienki Królewskie w Warszawie	NIE	NIE
Muzeum Marynarki Wojennej w Gdyni	TAK	NIE
Muzeum Narodowe w Krakowie	NIE	TAK
Muzeum Narodowe w Poznaniu	NIE	NIE
Muzeum Narodowe w Warszawie	NIE	TAK
Muzeum Pałacu Króla Jana III w Wilanowie	TAK	TAK
Muzeum Sił Powietrznych w Dęblinie	NIE	NIE
Muzeum Stutthof w Sztutowie. Niemiecki nazistowski obóz koncentracyjny i zagłady (1939–1945)	BRAK INFORMACJI	BRAK INFORMACJI
Muzeum Sztuki i Techniki Japońskiej MANGGHA	BRAK INFORMACJI	BRAK INFORMACJI
Muzeum Wojsk Lądowych w Bydgoszczy	NIE	NIE
Muzeum Wojska Polskiego w Warszawie	BRAK INFORMACJI	BRAK INFORMACJI
Muzeum Zamkowe w Malborku	NIE	TAK
Narodowe Muzeum Morskie w Gdańsku	NIE	TAK
Państwowe Muzeum Auschwitz-Birkenau w Oświęcimiu	BRAK INFORMACJI	TAK
Państwowe Muzeum na Majdanku. Niemiecki nazistowski obóz koncentracyjny i zagłady (1941–1944)	TAK	NIE
Zamek Królewski na Wawelu – Państwowe Zbiory Sztuki	TAK	TAK
Zamek Królewski w Warszawie – Muzeum Rezydencja Królów i Rzeczypospolitej	BRAK INFORMACJI	BRAK INFORMACJI
Muzeum Historii Żydów Polskich POLIN w Warszawie	NIE	NIE
Muzeum Jana Pawła II i Prymasa Wyszyńskiego w Warszawie	TAK	TAK
Muzeum Józefa Piłsudskiego w Sulejówku	NIE	NIE
Muzeum Narodowe w Kielcach	TAK	TAK
Muzeum Narodowe we Wrocławiu	NIE	NIE
Muzeum Piastów Śląskich w Brzegu	TAK	NIE
Muzeum Polaków Ratujących Żydów podczas II wojny światowej im. Rodziny Ulmów w Markowej	NIE	NIE
Muzeum Sztuki Nowoczesnej w Warszawie	NIE	NIE
Muzeum Sztuki w Łodzi	BRAK INFORMACJI	BRAK INFORMACJI
Muzeum Ziemi Międzyrzeckiej im. Alfa Kowalskiego w Międzyrzeczu	TAK	TAK
Centralne Muzeum Jeńców Wojennych w Łąbinowicach-Opolu	TAK	TAK
Muzeum Dom Rodzinny Ojca Świętego Jana Pawła II w Wadowicach	TAK	NIE
Muzeum – Dom Rodziny Pileckich w Ostrowi Mazowieckiej (w organizacji)	NIE	NIE
Muzeum im. Kazimierza Pułaskiego w Warce	TAK	NIE

**Tabela 1. cd. Odpowiedzi na wnioski o udostępnienie informacji publicznej od muzeów publicznych**

Table 1. cd. Responses to the applications to allow access to public information from public museums

Muzeum Literatury im. Adama Mickiewicza w Warszawie	BRAK INFORMACJI	BRAK INFORMACJI
Muzeum Lubelskie w Lublinie	NIE	NIE
Muzeum Narodowe w Gdańsku	NIE	NIE
Muzeum Narodowe w Szczecinie	NIE	NIE
Muzeum Śląskie w Katowicach	NIE	TAK
Muzeum Treblinka. Niemiecki nazistowski obóz zagłady i obóz pracy (1941–1944)	BRAK INFORMACJI	BRAK INFORMACJI
Muzeum Żołnierzy Wyklętych w Ostrołęce (w organizacji)	BRAK INFORMACJI	BRAK INFORMACJI

**Źródło:** Dane uzyskane przez Autorkę w trybie dostępu do informacji publicznej

Należy podkreślić, że Ustawa o muzeach nie posługuje się pojęciem muzeów współprowadzonych, lecz ogranicza się do podziału muzeów na muzea państwowe (art. 5. ust. 2. u.o.m.), muzea samorządowe (art. 5. ust. 3. u.o.m.) oraz muzea nieposiadające osobowości prawnej (art. 6. ust. 6. u.o.m.). Pojęcie to zostało stworzone przez MKiDN w celu wyróżnienia grupy muzeów, powołanych na podstawie art. 21. ust. 2. u.p.d.k.<sup>20</sup>, których współorganizatorem jest w szczególności Minister Kultury i Dziedzictwa Narodowego.

Na potrzeby niniejszego artykułu zostanie przyjęta ustawa klasyfikacja muzeów, a wpis do właściwego rejestru instytucji kultury określać będzie status muzeów posiadających osobowość prawną, czyli instytucji kultury w rozumieniu Ustawy o organizowaniu i prowadzeniu działalności kulturalnej. Tym samym należy stwierdzić, że zgodnie z danymi Ministerstwa Kultury i Dziedzictwa Narodowego, w kwietniu 2019 r. funkcjonowało w Polsce 371 muzeów publicznych, z których 336 wpisanych było do rejestrów

**Tabela 2. Wartość prewspółczynnika VAT stosowanego przez muzea w latach 2016–2018**

Table 2. VAT pre-coefficient value applied by museums in 2016–2018

NAZWA MUZEUM	ROK 2016	ROK 2017	ROK 2018
Muzeum Historii Polski w Warszawie	BRAK INFORMACJI	BRAK INFORMACJI	13,29%
Muzeum Marynarki Wojennej w Gdyni	32%	28%	22%
Państwowe Muzeum na Majdanku. Niemiecki nazistowski obóz koncentracyjny i zagłady (1941–1944)	8%	7%	4%
Zamek Królewski na Wawelu – Państwowe Zbiory Sztuki	99%	99%	99%
Muzeum Jana Pawła II i Prymasa Wyszyńskiego <sup>1</sup> w Warszawie	100%	100%	100%
Muzeum Narodowe w Kielcach	93%	95%	95%
Muzeum Piastów Śląskich w Brzegu	75%	77%	83%
Muzeum Ziemi Międzyrzeckiej im. Alfa Kowalskiego w Międzyrzeczu	17%	17%	11%
Centralne Muzeum Jeńców Wojennych w Łambinowicach-Opolu	3,85%	w latach 2017–2025 r. muzeum będzie dokonywało zwrotu podatku VAT na konto Urzędu Skarbowego tytułem korekty rozliczenia 5 i 10-letnich inwestycji na łączną kwotę 69 876,76 zł <sup>2</sup>	
Muzeum Dom Rodzinny Ojca Świętego Jana Pawła II w Wadowicach	100%	100%	100%
Muzeum im. Kazimierza Pułaskiego w Warce	83%	83%	83%

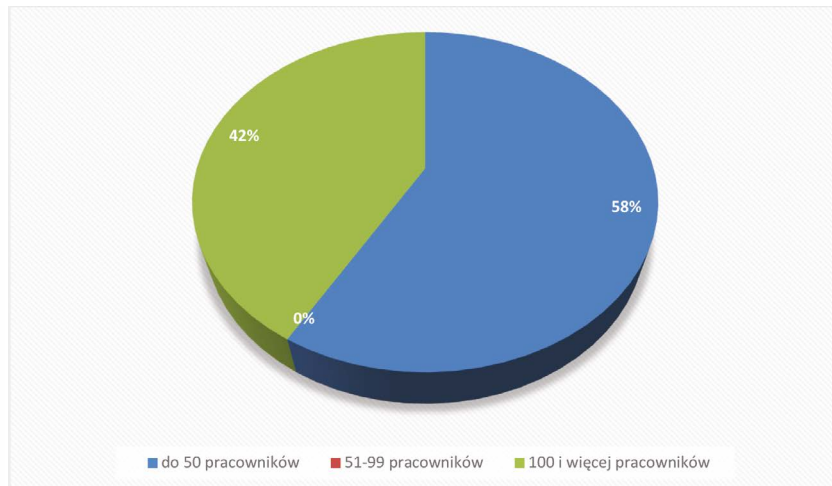
**Źródło:** Dane uzyskane przez Autorkę w trybie dostępu do informacji publicznej

<sup>1</sup> Muzeum odlicza podatek VAT w 100% od zakupów związanych z opodatkowaną działalnością gospodarczą.

<sup>2</sup> Informacja pozyskana przez Autorkę w trybie dostępu do informacji publicznej.

Rysunek 2. Liczba pracowników zatrudnionych w muzeach dokonujących rozliczenia należnego podatku VAT na podstawie prewspółczynnika w latach 2016–2018

Figure 2. Number of museum employees conducting due VAT settlement with the application of the pre-coefficient in 2016–2018



Źródło: Dane uzyskane przez Autorkę w trybie dostępu do informacji publicznej

instytucji kultury prowadzonych przez jednostki samorządu terytorialnego, a 35 muzeów do rejestrów instytucji kultury prowadzonych przez ministrów.

Podsumowując całość dotychczasowych rozważań, należy stwierdzić, że zgodnie z przepisami dotyczącymi podatku VAT, muzea są podatnikami podatku VAT. Naliczany jest on muzeom zarówno od działalności podstawowej (np. biletów wstępu, czy organizacji lekcji muzealnych), a także od fakultatywnie prowadzonej przez muzea działalności gospodarczej, której zakres określa statut instytucji.

### Obniżenie kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego z uwzględnieniem prewspółczynnika VAT<sup>21</sup> – wyniki badań własnych

Prewspółczynnik to proporcjonalna metoda odliczenia VAT stosowana wtedy, jeżeli podatnik wykorzystuje dany zakup jednocześnie do czynności niepodlegających VAT i opodatkowanych, a także do czynności niepodlegających VAT, opodatkowanych i zwolnionych (w takiej sytuacji prewspółczynnik jest stosowany łącznie ze współczynnikiem VAT). Jeśli instytucja kultury wykonuje działalność gospodarczą w rozumieniu Ustawy o VAT oraz działalność inną niż działalność gospodarcza, a także dokonuje zakupów towarów lub usług służących obu tym celom, ma obowiązek obliczyć prewspółczynnik. Może tego dokonać według wzoru określonego w § 4. ust. 1. Rozporządzenia Ministra Finansów z 17 grudnia 2015 r. w sprawie sposobu określania zakresu wykorzystywania nabywanych towarów i usług do celów działalności gospodarczej w przypadku niektórych podatników<sup>22</sup>.

W styczniu 2019 r. na podstawie art. 2. Ustawy z dnia 6 września 2001 r. o dostępie do informacji publicznej<sup>23</sup> Autorka wystąpiła do wybranych muzeów publicznych z wnioskiem o udzielenie informacji publicznej w zakresie:

- wskazania wzoru odliczenia podatku naliczonego, który stosuje muzeum oraz wartości prewspółczynnika VAT dla muzeum w latach 2016–2018;
- wskazania wartości należnego do zwrotu podatku VAT w latach 2016–2018;

- wskazania wielkości rocznych dochodów i przychodów muzeum w latach 2016–2018 oraz wielkości dotacji podmiotowej organizatora muzeum w latach 2016–2018;
- wskazania wielkości rocznych przychodów z tytułu sprzedaży opodatkowanej oraz podstaw sprzedaży opodatkowanej (proszę podać przykłady);
- wskazania liczby pracowników zatrudnionych w muzeum.

łącznie w badaniu wzięło udział 40 muzeów publicznych (zob. Tabela 1.), z których 34 odpowiedziały na wniosek o udzielenie informacji publicznej, a 6 pozostawiło wniosek bez rozpatrzenia. Celem badania było ukazanie zakresu stosowania przez muzea publiczne przepisów dotyczących odliczania podatku naliczonego na podstawie art. 86. Ustawy o VAT w latach 2016–2018. Tabela 1. zawiera zestawienie informacji dotyczących stosowania przez muzea publiczne prewspółczynnika VAT oraz posiadania interpretacji podatkowej organu administracji podatkowej w zakresie zastosowania prewspółczynnika, pozyskanych od muzeów w trybie dostępu do informacji publicznej.

Z informacji pozyskanych od muzeów wynika, że w badanym okresie tylko 14 muzeów odliczyło VAT na podstawie przepisów o prewspółczynniku. Dziewięć muzeów odmówiło podania informacji, a 19 muzeów nie stosowało prewspółczynnika. Wynika to z faktu, że część muzeów rozliczała podatek VAT na zasadach ogólnych bądź też nie jest podatnikiem podatku VAT. Druga z zaprezentowanych opcji dotyczy w szczególności muzeów w organizacji, które są na etapie budowy swojej siedziby oraz tworzenia wystawy stałej. Należy również wskazać, że 12 muzeów posiada indywidualną interpretację prawa podatkowego sporządzoną przez Dyrektorów Krajowej Informacji Skarbowej.

Muzea publiczne zostały również zapytane, jaka była wartość zastosowanego przez nie prewspółczynnika w latach 2016–2018. Powyższa tabela (zob. Tabela 2.) zawiera zestawienie informacji pozyskanych od muzeów.

Z danych zawartych w powyższej tabeli wynika, że wielkość prewspółczynnika VAT dla muzeów publicznych nie jest jednolita, a wartość prewspółczynnika wynosi od 3,85% do 100%. Nie można zatem stwierdzić, że wysokość prewspółczynnika dla muzeów publicznych jest wartością stałą. Co

**Tabela 3. Roczne dochody i przychody muzeów publicznych korzystających z przewspółczynnika VAT w latach 2016–2018 wraz ze wskazaniem wysokości dotacji podmiotowych ich organizatorów**  
 Table 3. Annual income and revenue of public museums applying VAT pre-coefficient in 2016–2018, giving the volume of specified-user subsidy from their organizers

NAZWA MUZEUM	ROK 2016			ROK 2017			ROK 2019		
	DOCHODY	PRZYCHODY	DOTACJE POMIOTOWE	DOCHODY	PRZYCHODY	DOTACJE POMIOTOWE	DOCHODY	PRZYCHODY	DOTACJE POMIOTOWE
Muzeum Historii Polski w Warszawie	407 273,69	7 686 719		236 859,03	9 036 000		195 424,22	9 795 272	
Muzeum Marynarki Wojennej w Gdyni	-164 337,01	1 867 163,89	2 820 000	449 499,62	2 051 814,89	3 520 000	258 180,20	1 981 947,04	3 062 000
Państwowe Muzeum na Majdanku. Niemiecki nazistowski obóz koncentracyjny i zagłady (1941–1944)	9 481	8 796	7 964	10 232	13 353	8 466	11 064	13 372	9 292
Zamek Królewski na Wawelu – Państwowe Zbiory Sztuki	33 858 381,68	18 261 000		33 498 399,54	18 559 460		34 414 600,77	18 979 805	
Muzeum Jana Pawła II i Prymasa Wyszyńskiego <sup>1</sup> w Warszawie	965,76	1 600 000		322 070,81	1 030 000		404 670,26	3 160 000	
Muzeum Narodowe w Kielcach	94 184,22	9 708 664,48	8 497 639	-447 917,38	9 831 394,40	8 440 161	-467 025,20	9 643 417,63	8 429 600
Muzeum Piastów Śląskich w Brzegu				BRAK INFORMACJI					
Muzeum Ziemi Międzyrzeckiej im. Alfa Kowalskiego w Międzyrzeczu	-53 355,23	176 220	600 000	-173 182,09	145 463	590 000	BRAK INFORMACJI 820 000		
Centralne Muzeum Jerńców Wojennych w Łambinowicach-Opolu				BRAK INFORMACJI					
Muzeum Dom Rodzinny Ojca Świętego Jana Pawła II w Wadowicach	7 492 160,76	1 197 930		5 674 680,84	1 286 063,00		6 208 474,69	1 326 323	
Muzeum im. Kazimierza Pułaskiego w Warce	91 000	105 000	1450 000	-123 000	107 000	1 420 000	86 000	86 000	1 367 000

**Źródło:** Dane uzyskane przez Autorkę w trybie dostępu do informacji publicznej

<sup>1</sup>Zgodnie z informacją uzyskaną od muzeum w trybie dostępu do informacji publicznej – Muzeum odlicza podatek VAT w 100% od zakupów związanych z opodatkowaną działalnością gospodarczą.

Tabela 4. Wielkość rocznych przychodów muzeów publicznych dokonujących rozliczenia podatku VAT na podstawie prewspółczynnika ze sprzedaży opodatkowanej w latach 2016–2018

Table 4. Annual revenue of public museums assessing VAT with the use of the pre-coefficient from taxed sales in 2016–2018

NAZWA MUZEUM	ROK 2016	ROK 2017	ROK 2018	PODSTAWA OPODATKOWANIA
Muzeum Historii Polski w Warszawie	407 273,69	236 859,03	195 424,22	m.in. bilety na wystawy i warsztaty, publikacje, gadżety, sprzedaż licencji, sprzedaż wystaw, digitalizacja, działalność promocyjna
Muzeum Marynarki Wojennej w Gdyni	1 261 505	1 325 433,70	1 598 185,16	BRAK INFORMACJI
Państwowe Muzeum na Majdanku. Niemiecki nazistowski obóz koncentracyjny i zagłady (1941–1944)	392 671	419 312	441 298	sprzedaż towarów i produktów (wydawnictwa, ebooki, gadżety), sprzedaż usług dzierżawy i najmu, sprzedaż biletów parkingowych, sprzedaż licencji
Zamek Królewski na Wawelu – Państwowe Zbiory Sztuki	15 428 769	15 103 394	15 860 017	Bilety wstępu na wystawy, wynajem pomieszczeń Zamku, reklama i sponsoring, organizacja konferencji i imprez, sprzedaż publikacji i pamiątek turystycznych
Muzeum Jana Pawła II i Prymasa Wyszyńskiego <sup>1</sup> w Warszawie	0,00	300 000	132 64,07	sprzedaż usług reklamowych – sponsoring, sprzedaż wydawnictw
Muzeum Narodowe w Kielcach	535 902,88	548 494,27	477 312,53	m.in. sprzedaż biletów wstępu, sprzedaż publikacji oraz pamiątek, wynajem oraz dzierżawa majątku ruchomego i nieruchomego muzeum, usługi fotograficzne, usługi reklamowe, usługi związane z obsługą ruchu turystycznego, usługi transportowe, usługi konserwatorskie i renowatorskie, odpłatne organizowanie konferencji, sympozjów, szkoleń, koncertów i imprez artystycznych <sup>2</sup>
Muzeum Piastów Śląskich w Brzegu	126 616	113 697	141 519	bilety wstępu, wydawnictwa i pamiątki
Muzeum Ziemi Międzyrzeckiej im. Alfa Kowalskiego w Międzyrzeczu	92 520	83 360	85 976	BRAK INFORMACJI
Centralne Muzeum Jeńców Wojennych w Łambinowicach-Opolu	BRAK INFORMACJI	BRAK INFORMACJI	BRAK INFORMACJI	BRAK INFORMACJI
Muzeum Dom Rodzinny Ojca Świętego Jana Pawła II w Wadowicach	4 080 681	3 314 498	3 509 872	BRAK INFORMACJI
Muzeum im. Kazimierza Pułaskiego w Warce	91 000	87 000	66 000	sprzedaż biletów, usług, wydawnictw, pamiątek i wynajem sali

Źródło: Dane uzyskane przez Autorkę w trybie dostępu do informacji publicznej

<sup>1</sup>Zgodnie z informacją uzyskaną od muzeum w trybie dostępu do informacji publicznej – Muzeum odlicza podatek VAT w 100% od zakupów związanych z opodatkowaną działalnością gospodarczą.<sup>2</sup>Z informacji uzyskanych od muzeum wynika, że większość usług przez nie sprzedawanych w ramach prowadzonej działalności gospodarczej jest opodatkowana na zasadach ogólnych stawką VAT 23%, jedynie dla sprzedaży biletów wstępu zastosowanie ma obniżona stawka podatku w wysokości 8% VAT na podstawie poz. 184. Załącznika nr 3 do Ustawy o VAT oraz sprzedaży wydawnictw posiadających numer ISBN – 5%, poz. 32. Załącznika nr 10 do Ustawy o VAT.

**Tabela 5. Wysokość należnego do zwrotu podatku VAT w latach 2016–2018**

Table 5. Volume of due VAT refund in 2016–2018

NAZWA MUZEUM	ROK 2016	ROK 2017	ROK 2018
Muzeum Historii Polski w Warszawie	704 709	1 132 429	1 900 639
Muzeum Marynarki Wojennej w Gdyni	32 430	77 795	4 594
Państwowe Muzeum na Majdanku. Niemiecki nazistowski obóz koncentracyjny i zagłady (1941–1944)	3 674	19 376	7 305
Zamek Królewski na Wawelu – Państwowe Zbiory Sztuki	1 332 032	1 087 843	1 302 100
Muzeum Jana Pawła II i Prymasa Wyszyńskiego <sup>1</sup> w Warszawie	165 874,14	206 890	454 334
Muzeum Narodowe w Kielcach	274 035,15	343 161,10	882 050,65
Muzeum Piastów Śląskich w Brzegu	86 764	83 734	114 717
Muzeum Ziemi Międzyrzeckiej im. Alfa Kowalskiego w Międzyrzeczu	57 850	67 551	76 303
Centralne Muzeum Jerćów Wojennych w Łambinowicach-Opolu	BRAK INFORMACJI	BRAK INFORMACJI	BRAK INFORMACJI
Muzeum Dom Rodziny Ojca Świętego Jana Pawła II w Wadowicach	11 372	22 470	43 937
Muzeum im. Kazimierza Pułaskiego w Warce	68 000	114 000 <sup>2</sup>	66 000

**Źródło:** Dane uzyskane przez Autorkę w trybie dostępu do informacji publicznej

<sup>1</sup>Zgodnie z informacją uzyskaną od muzeum w trybie dostępu do informacji publicznej – *Pierwsze wystąpienie o zwrot podatku VAT nastąpiło w 2017 r.*

<sup>2</sup>Wynika ze zwiększonych zakupów inwestycyjnych muzeum.

więcej, dla jego wielkości nie ma również znaczenia wielkość muzeum. Wśród muzeów dokonujących obniżenia kwoty podatku należnego VAT o kwotę podatku naliczonego dominują muzea zatrudniające do 50 pracowników (zob. Rysunek 2), zaś duże muzea, czyli takie, które zatrudniają powyżej 100 pracowników, stanowią 42% muzeów korzystających z prewspółczynnika. Należy wskazać, że żadne muzeum publiczne, które zatrudnia od 51 do 99 pracowników nie odlicza podatku VAT na podstawie prewspółczynnika.

Jednym z elementów przeprowadzonego wśród muzeów publicznych badania było uzyskanie informacji dotyczącej kwot rocznych dochodów i przychodów muzeów publicznych dokonujących obniżenia kwoty podatku należnego VAT o kwotę podatku naliczonego na podstawie prewspółczynnika. Z uzyskanych przez Autorkę informacji (zob. Tabela 3.) wynika, że nie można generalizować sytuacji finansowej muzeów publicznych. Istnieją bowiem zarówno muzea, których głównym źródłem przychodu są dotacje pozyskiwane od organizatora (lub organizatorów), jak również muzea których inne przychody przewyższają wysokość dotacji. Do pierwszej grupy muzeów zaliczamy: Muzeum Marynarki Wojennej w Gdyni, Muzeum im. Kazimierza Pułaskiego w Warce oraz Muzeum Ziemi Międzyrzeckiej im. Alfa Kowalskiego w Międzyrzeczu.

Do drugiej grupy zaliczyć należy w szczególności: Państwowe Muzeum na Majdanku. Niemiecki nazistowski obóz koncentracyjny i zagłady (1941–1944), Muzeum Jana Pawła II i Prymasa Wyszyńskiego w Warszawie, a także Muzeum Historii Polski w Warszawie.

Nie oznacza to jednak, że wyżej wymienione muzea należy w jakikolwiek sposób utożsamiać ze sobą nawzajem. Jedynymi

wspólnymi ich cechami są posiadanie statusu instytucji kultury w rozumieniu Ustawy o organizowaniu i prowadzeniu działalności kulturalnej oraz zależność wielkości dotacji podmiotowej otrzymywanej od organizatora od wielkości przychodów muzeum.

Mając na uwadze powyższe należy stwierdzić, że nie wszystkie przychody muzeów podlegają opodatkowaniu podatkiem VAT, aczkolwiek 100% przychodów Muzeum Historii Polski w Warszawie podlegają opodatkowaniu tym podatkiem.

Tabela 4. zawiera zestawienie danych dotyczących wielkości rocznych przychodów muzeów publicznych dokonujących rozliczenia podatku VAT na podstawie prewspółczynnika ze sprzedaży opodatkowanej.

Warto również podkreślić, że opodatkowaniu podatkiem VAT podlega sprzedaż biletów wstępu do muzeów. Zgodnie z art. 10. ust. 1. u.o.m. wstęp do muzeów jest co do zasady odpłatny, chyba że organizator postanowi inaczej<sup>24</sup>. Bilety wstępu do muzeów stanowią jedno ze źródeł przychodów muzeów, wobec tego nie powinny one podlegać opodatkowaniu podatkiem VAT, który stanowi dochód budżetu państwa (art. 1. ust. 2. Ustawy o VAT)<sup>25</sup>. Opodatkowanie 8% stawką VAT biletów wstępu do muzeów sprawia, że muzea publiczne zobowiązane są do pośredniego zwrotu środków publicznych, które *de facto* otrzymały w formie dotacji od organizatora. Ogranicza to tym samym rozwój muzealnictwa, ponieważ środki, które muzeum zobowiązane jest wpłacić na konto właściwego Urzędu Skarbowego mogłoby przeznaczyć na swoją działalność statutową.

Sytuacja prawnopodatkowa muzeów nie jest jednak patowa, bowiem na podstawie art. 86. Ustawy o VAT mogą one wnioskować o częściowe odliczenie lub zwrot naliczonego



podatku VAT. Tabela 5. zawiera zestawienie danych dotyczących wysokości należnego do zwrotu muzeom publicznym podatku VAT w latach 2016–2018. Dane w niej zawarte korelują z danymi dotyczącymi wielkości stosowanego przez muzeum prewspółczynnika VAT oraz wielkości rocznych przychodów muzeów publicznych dokonujących rozliczenia podatku VAT.

\*\*\*

Konkludując, należy stwierdzić, że obecnie obowiązujące przepisy prawa podatkowego nie są korzystne dla muzeów, ponieważ nie przewidują dla nich tylu zwolnień, co na przykład dla nieruchomości zabytkowych. Działalność kulturalna na gruncie przepisów prawa podatkowego spełnia znamiona działalności gospodarczej w rozumieniu Ustawy o VAT. W efekcie muzea publiczne są podatnikami podatku VAT, a środki które mogłyby zostać wykorzystane na działalność statutową muzeów przeznaczane są na uregulowanie zobowiązań podatkowych. Co więcej Dyrektywa 2006/112/WE w art. 132. ust. 1. lit. n wymusza zwolnienie od podatku VAT świadczenia niektórych usług kulturalnych oraz dostawy towarów ściśle z nimi związanych przez podmioty prawa publicznego lub inne instytucje kulturalne uznane przez dane państwo członkowskie. Zastosowanie przez

ustawodawcę unijnego klauzuli generalnej *niektóre usługi kulturalne* pozostawia polskiemu ustawodawcy luz decyzyjny w tworzeniu przepisów prawa krajowego. *De lege ferenda* racjonalny ustawodawca mógłby rozważyć nowelizację przepisów prawa podatkowego, a w szczególności art. 43. ust. 1. pkt 33. Ustawy o VAT w zakresie zwolnienia muzeów od podatku VAT, tak aby umożliwić im rozwój prowadzonej działalności kulturalnej. Strona Polska mogłaby również wnieść do ustawodawcy unijnego postulat o nowelizację Dyrektywy 2006/112/WE poprzez wprowadzenie dodatkowych preferencji podatkowych dla muzeów, co w efekcie mogłoby stanowić podstawę objęcia usług świadczonych przez muzea publiczne 0% stawką podatku VAT.

Patriotyzm podatkowy<sup>26</sup> nie powinien być zagrożeniem, nawet potencjalnym, dla ochrony dziedzictwa kulturowego realizowanej przez muzea. Dlatego też należy rozważyć konieczność przeprowadzenia wnikliwych interdyscyplinarnych badań nad prawnopodatkowymi aspektami działalności instytucji kultury, których wyniki przyczynią się do stworzenia nowych efektywnych przepisów prawnych dostosowanych do obecnych trendów zarządzania dziedzictwem kulturowym. Jednocześnie należy wystrzegać się tworzenia prawa w sposób impulsywny, bowiem takie działanie może zaowocować pogłębiającą się dysharmonią przepisów prawnych.

**Streszczenie:** Problematyka niniejszego artykułu koncentruje się na zagadnieniach związanych z wpływem zastosowania prewspółczynnika VAT na sytuację finansową muzeów państwowych oraz muzeów, których współorganizatorem jest Minister Kultury i Dziedzictwa Narodowego. W artykule poczyniona również została ekonomiczno-prawna

analiza informacji uzyskanych od muzeów publicznych w trybie dostępu do informacji publicznej w zakresie korelacji rocznych przychodów muzeów ze sprzedaży opodatkowanej, rocznych przychodów muzeum, dotacji podmiotowych przyznawanych przez ich organizatorów oraz przyjętego w muzeum systemu naliczania należnego podatku VAT.

**Słowa kluczowe:** prewspółczynnik VAT, dotacja podmiotowa, VAT naliczony, muzea publiczne.

### Przypisy

- Przez muzea publiczne definiowane będą muzea państwowe oraz muzea samorządowe (zob. K. Zalańska, *Muzea publiczne. Studium Administracyjnoprawne*, Warszawa 2013, s. 12). W tym miejscu należy poczynić uwagę, że muzea publiczne są instytucjami kultury w rozumieniu Ustawy z dnia 25 października 1991 r. o organizowaniu i prowadzeniu działalności kulturalnej (Dz.U. z 2018 r. poz. 1983. oraz z 2019 r. poz. 115. i 730.; dalej: „u.p.d.k.” lub „Ustawa o organizowaniu i prowadzeniu działalności kulturalnej”). Zgodnie z art. 8. i 9. ust. 1. u.p.d.k. instytucjami kultury są zorganizowane przez ministrów, kierowników urzędów centralnych lub jednostki samorządu terytorialnego formy działalności kulturalnej, dla których prowadzenie działalności kulturalnej jest podstawowym celem statutowym. Mogą one być prowadzone w szczególności pod postacią oper, teatrów, bibliotek, domów kultury, galerii sztuki oraz muzeów, które podlegają reżimowi Ustawy o muzeach (dalej: „u.o.m.”).
- B. Franklin, *The writings of Benjamin Franklin*, T. X, The Macmillan Company, New York 1905, s. 69.
- B. Walczak, *Systemy podatkowe: teoria i stan obecny polskiego systemu podatkowego*, Polskie Towarzystwo Ekonomiczne, Szczecin 2003; szerzej na temat porównania systemów podatkowych zob. M. Kosek-Wojnar, *Zasady podatkowe – przebrzmiały relikw czy współczesne kryteria oceny podatków?*, „Zeszyty Naukowe Wyższej Szkoły Ekonomicznej w Bochni” 2003, nr 1, s. 19-35.
- Szerzej zob. m.in. J. Ciak, A. Gruszczńska, *Uwarunkowania prawne funkcjonowania podatków i systemów podatkowych w krajach Unii Europejskiej – zarys zagadnienia*, „Prawo Budżetowe Państwa i Samorządu” 2019, nr 1(7), s. 43 i nast.
- Dz.U. z 1997 r. nr 78., poz. 483., z późn. zm.; dalej: Konstytucja RP. Normy prawne prawa podatkowego zawarte w Konstytucji RP zaliczane są do tzw. ogólnego prawa podatkowego (R. Okta, *Prawo podatkowe – część ogólna*, w: *Finanse publiczne i prawo finansowe*, A. Nowak-Far (red.), Warszawa 2017, s. 417-418).
- Zgodnie z art. 6. Ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (Dz.U. z 2019 r. poz. 900.; dalej: „o.p.”) – podatkiem jest publicznoprawne, nieodpłatne, przymusowe oraz bezzwrotne świadczenie pieniężne na rzecz Skarbu Państwa, województwa, powiatu lub gminy, wynikające z ustawy podatkowej.
- Dz.U. z 2018 r. poz. 2174., z późn. zm.; zwana dalej: „Ustawą o VAT”.
- J. Pastuszka, *Dysfunkcyjność podatku od towarów i usług – VAT skutecznym środkiem dochodów fiskalnych?*, „Kontrola Państwowa” 2014, nr 4(357), s. 131. W tym miejscu należy poczynić uwagę, że wśród ogólnych zasad opodatkowania podatkiem VAT, wynikających z 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 grudnia 2006 r.; dalej: „Dyrektywa 2006/112/WE”), wyszczególnia się zasady: neutralności podatku, powszechności opodatkowania, objęcia opodatkowaniem faktycznej konsumpcji oraz niezakłócenia konkurencji.

- <sup>9</sup> R.M. Bird, P. Gengron (2005), *VAT Revisited – A New Look At the Value Tax in Developing and Transitional Countries*, *International Tax program*, University of Toronto 2005, s. 8; także: M. Malesa, *Efektywność polskiego systemu VAT w świetle wzrostu skali oszustw podatkowych*, „Zeszyty Naukowe PWSZ w Płocku Nauki Ekonomiczne” 2015, t. XXII, s. 261. Jedną z głównych zasad opodatkowania VAT jest zasada neutralności, która realizowana jest przede wszystkim przez bezpośredni zwrot nadwyżki podatku naliczonego nad należnym i podatku naliczonego (J. Iwin-Garżyńska, *Zasada neutralności podatku od towarów i usług na przykładzie zakupów środków trwałych sfinansowanych dotacją z funduszy unijnych*, „Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego, NR 632 Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia” 2010, nr 33, s. 111), która jest wynikiem zasady ponoszenia ciężaru opodatkowania przez ostatecznego konsumenta (M. Malesa, *Efektywność polskiego...*, s. 26). W konsekwencji na każdym etapie platny jest podatek jedynie od wartości dodanej do produktu lub usługi.
- <sup>10</sup> J. Pastuszka, *Dysfunkcyjność Podatku...*, s. 131.
- <sup>11</sup> T. Famulska, *Teoretyczne i praktyczne aspekty funkcjonowania podatku od wartości dodanej*, Wydawnictwo AE, Katowice 2007, s. 154; T. Famulska, B. Rogowska-Rajda, *VAT a działalność jednostek samorządu terytorialnego – wybrane problemy*, „Prace Naukowe UE we Wrocławiu” 2015, nr 404, s. 87.
- <sup>12</sup> Zgodnie z art. 9. u.o.m. muzea mogą prowadzić fakultatywną działalność gospodarczą; szerzej zob. Ż. Gwardzińska, *Sposoby prawne zakończenia działalności muzeum*, „Santander Art and Culture Law Review” 2019, nr 1, w druku.
- <sup>13</sup> Obserwacje własne.
- <sup>14</sup> Zgodnie z art. 17. u.p.d.k. dyrektor zarządza instytucją kultury i reprezentuje ją na zewnątrz.
- <sup>15</sup> Ustawa o organizowaniu i prowadzeniu działalności kulturalnej definiuje działalność kulturalną, jako nie będącą działalnością gospodarczą polegającą na tworzeniu, upowszechnianiu i ochronie kultury (art. 1. ust. 1. w zw. z art. 3. ust. 2. u.p.d.k.). Należy podkreślić, iż zdaniem A. Jakubowskiego działalność kulturalna może mieć zarobkowy charakter, mimo że nie jest działalnością gospodarczą (A. Jakubowski, *Komentarz do art. 3*, w: S. Gajewski, A. Jakubowski, *Ustawa o organizowaniu i prowadzeniu działalności kulturalnej. Komentarz*, Warszawa 2016, s. 11).
- <sup>16</sup> Ustawa VAT w art. 15. ust. 2. zawiera legalną definicję działalności gospodarczej, zgodnie z którą – *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*. Jest to przepis o charakterze *lex specialis*, a w związku z tym nie znajduje tutaj zastosowania definicja działalności gospodarczej wynikająca z art. 3. Ustawy z dnia 6 marca 2018 r. Prawo przedsiębiorców (Dz.U. z 2018 r. poz. 646., z późn. zm.).
- <sup>17</sup> Zob. Interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej Nr 0112-KDIL2-2.4012.112.2017.2.EW z dnia 27 czerwca 2017 r., <https://interpretacje-podatkowe.org/muzeum/0112-kdil2-2-4012-112-2017-2-ew>, 2.05.2019 r.
- <sup>18</sup> Dz.U. z 2018 r. poz. 1025., z późn. zm.; dalej: „k.c.” lub „Kodeks cywilny”.
- <sup>19</sup> Zgodnie z art. 6. u.o.m. muzea działają na podstawie regulaminów lub statutów nadanych w uzgodnieniu z ministrem właściwym do spraw kultury i ochrony dziedzictwa narodowego. Obecnie w wykazie muzeów prowadzonym przez Ministra Kultury i Dziedzictwa Narodowego w „Biuletynie Informacji Publicznej” wyszczególnionych zostało 821 muzeów, z których 448 to muzea nieposiadające osobowości prawnej (muzea, których założycielami są osoby fizyczne, osoby prawne, w tym kościelne osoby prawne, lub jednostki organizacyjne nieposiadające osobowości prawnej) oraz 371 muzeów posiadających osobowość prawną, czyli wpisanych do rejestru instytucji kultury prowadzonego przez ministra lub jednostkę samorządu terytorialnego.
- <sup>20</sup> Szerzej na temat muzeów współorganizowanych zob. K. Zalaśńska, *Muzea publiczne...*, s. 162-175.
- <sup>21</sup> Szerzej na temat prewspółczynnika VAT zob. J. Pęczek-Czerwińska, *Prewspółczynnik odliczenia VAT naliczonego*, Warszawa 2016.
- <sup>22</sup> Dz.U. z 2015 r. poz. 2193.
- <sup>23</sup> Dz.U. z 2018 r. poz. 1330. i 1669.
- <sup>24</sup> Na potrzeby niniejszego artykułu rozważania zostaną ograniczone do odpłatnego wstępu do muzeów, niemniej należy podkreślić, że nieodpłatny wstęp do muzeów również podlega opodatkowaniu podatkiem VAT; szerzej zob. M. Zawadzki, *Muzeum odliczy VAT nawet przy działalności nieodpłatnej*, *Legalis* [dostęp: 20.05.2019].
- <sup>25</sup> W tym miejscu należy poczynić uwagę, że konsumpcyjny charakter podatku VAT sprawia, iż wpływy z jego tytułu uzależnione są od wielu czynników, w tym od sytuacji gospodarczej, preferencji konsumentów, wysokości cen produktów, jak również od poziomu popytu na towary i usługi.
- <sup>26</sup> Zob. J. Głuchowski, *Patriotyzm gospodarczy i podatki a unikanie podatków*, w: *Międzynarodowe unikanie opodatkowania. Wybrane zagadnienia*, D. Gajewski (red.), Warszawa 2017, s. 77-79.

## Bibliografia

- Bird R.M., Gengron P., *VAT Revisited – A New Look At the Value Tax in Developing and Transitional Countries*, *International Tax program*, University of Toronto 2005.
- Ciak J., Gruszczyńska A., *Uwarunkowania prawne funkcjonowania podatków i systemów podatkowych w krajach Unii Europejskiej – zarys zagadnienia*, „Prawo Budżetowe Państwa i Samorządu” 2019, nr 1(7).
- Famulska T., *Teoretyczne i praktyczne aspekty funkcjonowania podatku od wartości dodanej*, Wydawnictwo AE, Katowice 2007.
- Famulska T., Rogowska-Rajda B., *VAT a działalność jednostek samorządu terytorialnego – wybrane problemy*, „Prace Naukowe UE we Wrocławiu” 2015, nr 404.
- Franklin B., *The writings of Benjamin Franklin*, T. X, The Macmillan Company, New York 1905.
- Gajewski S., Jakubowski A., *Ustawa o organizowaniu i prowadzeniu działalności kulturalnej. Komentarz*, Warszawa 2016.
- Gwardzińska Ż., *Sposoby prawne zakończenia działalności muzeum*, „Santander Art and Culture Law Review” 2019, nr 1, w druku.
- Interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej Nr 0112-KDIL2-2.4012.112.2017.2.EW z dnia 27 czerwca 2017 r., <https://interpretacje-podatkowe.org/lwin-garzynska-j.-zasada-neutralnosci-podatku-od-towarow-i-uslug-na-przykladzie-zakupow-srodkow-trwalych-sfinansowanych-dotacja-z-funduszy-unijnych>, „Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego NR 632 Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia” 2010, nr 33.
- Kosek-Wojnar M., *Zasady podatkowe – przebrzmiały relikw czy współczesne kryteria oceny podatków?*, „Zeszyty Naukowe Wyższej Szkoły Ekonomicznej w Bochni” 2003, nr 1.
- Malesa M., *Efektywność polskiego systemu VAT w świetle wzrostu skali oszustw podatkowych*, „Zeszyty Naukowe PWSZ w Płocku Nauki Ekonomiczne” 2015, t. XXII.
- Międzynarodowe unikanie opodatkowania. Wybrane zagadnienia*, Gajewski D. (red.), Warszawa 2017.
- Oktaba R., *Prawo podatkowe – część ogólna*, w: *Finanse publiczne i prawo finansowe*, A. Nowak-Far (red.), Warszawa 2017.
- Pastuszka J., *Dysfunkcyjność podatku od towarów i usług - VAT skutecznym środkiem dochodów fiskalnych?*, „Kontrola Państwowa” 2014, nr 4(357).

Pęczek-Czerwińska J., *Przewspółczynnik odliczenia VAT naliczonego*, Warszawa 2016.

Walczak B., *Systemy podatkowe: teoria i stan obecny polskiego systemu podatkowego*, Polskie Towarzystwo Ekonomiczne, Szczecin 2003.

Zalasińska K., *Muzea publiczne. Studium Administracyjnoprawne*, Warszawa 2013.

Zawadzki M., *Muzeum odliczy VAT nawet przy działalności nieodpłatnej*, Legalis, 20.05.2019.

---

**dr Żaneta Gwardzińska**

Doktor nauk prawnych; współpracownik Centrum Prawa Ochrony Dóbr Kultury UNESCO na Uniwersytecie Opolskim, agent celny; autorka licznych publikacji z zakresu prawa o muzeach, w tym ochrony danych osobowych oraz bezpieczeństwa informacji w muzeach, prawa ochrony dziedzictwa oraz międzynarodowego obrotu dobrami kultury; członkini ICOM oraz TIAMSA (The International Art Market Studies Association); e-mail: zanetagwardzinska@gmail.com

---

**Word count:** 4 113; **Tables:** 5; **Figures:** 2; **References:** 26

**Received:** 06.2019; **Reviewed:** 06.2019; **Accepted:** 06.2019; **Published:** 08.2019

**DOI:** 10.5604/01.3001.0013.3656

**Copyright©:** 2019 National Institute for Museums and Public Collections. Published by Index Copernicus Sp. z o.o. All rights reserved.

**Competing interests:** Authors have declared that no competing interest exists.

**Cite this article as:** Gwardzińska Ż.; PRAKTYKA STOSOWANIA PRZEZ MUZEA PUBLICZNE PR EWSPÓŁCZYNNIKA VAT. *Muz.*, 2019(60): 207–217

**Table of contents 2019:** <https://muzealnictworocznik.com/issue/11897>