

NSA: instytucja kultury nie musi stosować prewspółczynnika VAT

The Supreme Administrative Court: the cultural institution does not have to apply VAT pro rata proportion

Justyna Zając-Wysocka

Prezes Zarządu Małopolskiego Instytutu Studiów Podatkowych, radca prawny, doradca podatkowy

Marcin Baj

Doradca podatkowy

Streszczenie

W niniejszym artykule autorzy poruszają kwestię stosowania prewspółczynnika VAT w instytucjach kultury. Omawiają wyrok NSA z dnia 8 lipca 2020 r. (I FSK 473/18)¹ i prezentują argumenty przemawiające za tezą, że instytucja kultury nie jest zobligowana do stosowania tego mechanizmu w swoich rozliczeniach VAT.

Słowa kluczowe: podatek od towarów i usług, prewspółczynnik, instytucja kultury, reklama, czynności niepodlegające VAT.

Abstract

This article discusses the issue of application of the VAT pro rata proportion in cultural institutions. The authors discuss the judgment of the Supreme Administrative Court of 8 July 2020 (I FSK 473/18) and present arguments supporting the thesis that a cultural institution is not obliged to use this mechanism in its VAT settlements.

Keywords: VAT, pro-rata proportion, cultural institution, advertisement, activities not subject to VAT.

W dniu 8 lipca 2020 r. NSA wydał wyrok², którym oddalił skargę kasacyjną od wyroku WSA w Bydgoszczy z dnia 26 września 2017 r.³ W ocenie NSA samorządowa instytucja kultury organizująca nieodpłatne wydarzenia, a także dokonująca sprzedaży opodatkowanej, nie jest zobowiązana do stosowania prewspółczynnika VAT w swoich rozliczeniach.

W stanie faktycznym będącym przedmiotem sprawy Muzeum, które jest samorządową instytucją kultury, wystąpiło z wnioskiem o wydanie interpretacji indywidualnej. Podmiot ten chciał potwierdzić, że organizowane przez niego nieodpłatne wydarzenia mają cel reklamowo-promocyjny i są związane z jego działalnością gospodarczą. W konsekwencji, odliczając VAT naliczony od zakupów, Muzeum nie jest zobligowane do stosowania w swoich rozliczeniach prewspółczynnika VAT.

Muzeum nadmieniło, że działa m.in. na podstawie ustawy z dnia 21 listopada 1996 r. o muzeach⁴ i wykonuje zadania wynikające z tego aktu prawnego. Jednocześnie jest podatnikiem VAT i dokonuje czynności odpłatnych, stanowiących sprzedaż opodatkowaną VAT (obróć materiałami promocyjnymi, wynajem itp.). W ocenie Muzeum organizacja wydarzeń, na które wstęp zgodnie z przepisami ustawowymi jest bezpłatny, ma na celu promowanie jego działalności, powinno przełożyć się na zwiększenie liczby odwiedzających i mieścić się w zakresie jego działalności gospodarczej. W konsekwen-

cji nie wystąpi obowiązek zastosowania prewspółczynnika VAT. Zdaniem Muzeum – w świetle definicji działalności gospodarczej na gruncie ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług⁵ – czynności nieodpłatne mogą wchodzić w zakres takiej działalności. Poza jej zakresem pozostają natomiast czynności wykonywane w charakterze organu władzy albo czynności o charakterze prywatnym.

W ocenie Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej (dalej: Dyrektor KIS) takie podejście jest nieprawidłowe⁶. Organ ten przypomniał, że w świetle art. 86 ust. 2a przywołanej ustawy 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 oblicza się za pomocą prewspółczynnika VAT. Organ podatkowy wyjaśnił, że ocena, czy organizacja wydarzeń nieodpłatnych przez instytucje kultury skutkuje obowiązkiem zastosowania prewspółczynnika VAT, powinna zawsze mieć charakter indywidualny i opierać się na dokładnej analizie stanu faktycznego. Wykazanie, że organizacja takich wydarzeń ma na celu promocję działalno-

ści danej jednostki, mogłoby prowadzić do wniosku, że nie musi ona stosować prewspółczynnika.

Na podstawie analizy stanu faktycznego Dyrektor KIS stwierdził jednak, że większość nieodpłatnych wydarzeń organizowanych przez Muzeum ma charakter działań statutowych, wpisujących się w misję publiczną tej jednostki. Nie są to więc działania ze sfery komercyjnej, mające związek z działalnością gospodarczą. W konsekwencji w ocenie organu podatkowego Muzeum ma obowiązek stosować prewspółczynnik VAT w swoich rozliczeniach.

Muzeum złożyło skargę na tę interpretację do WSA w Bydgoszczy, który orzekł, że jest ona zasadna⁷. Sąd przypomniał, że wydając interpretację indywidualną prawa podatkowego, Dyrektor KIS jest związany opisem stanu faktycznego przedstawionym przez wnioskodawcę. W ocenie Sądu z treści wniosku wynikało, że czynności nieodpłatne wykonywane przez Muzeum mają związek z jego działalnością gospodarczą. Organ podatkowy nie był uprawniony do weryfikacji tego twierdzenia. Ponadto, zdaniem Sądu, nie jest trafny pogląd Dyrektora KIS, że czynności statutowe nie mogą mieć związku z działalnością gospodarczą. Za komercyjnym charakterem nieodpłatnych wydarzeń przemawia m.in. okoliczność, że w ich trakcie Muzeum udostępnia każdorazowo np. punkty sprzedaży pamiątek. W efekcie WSA w Bydgoszczy uznał, że w przedstawionym stanie faktycznym Muzeum nie ma obowiązku stosowania prewspółczynnika VAT.

Stanowisko WSA w Bydgoszczy zostało potwierdzone przez NSA, który orzekł, że skarga kasacyjna Dyrektora KIS nie zasługuje na uwzględnienie. Także w ocenie NSA organ podatkowy był związany opisem stanu faktycznego i jego zadaniem nie było dokonywanie jego weryfikacji czy własnych ustaleń, a jedynie ocena prawna stanowiska wnioskodawcy. Podobnie jak WSA w Bydgoszczy – NSA zauważył, że podczas wydarzeń nieodpłatnych Muzeum prowadziło działania sprzedażowe (np. w punktach sprzedaży pamiątek). Wreszcie NSA wskazał, że interpretacja organu podatkowego była niespójna, gdyż uznał on, że część działań statutowych nie może mieć związku z działalnością gospodarczą, a pozostała część może. Podsumowując, zdaniem NSA w przedstawionym stanie faktycznym Muzeum nie ma obowiązku stosowania prewspółczynnika VAT w swoich rozliczeniach.

Wyrok jest korzystny dla instytucji kultury. Należy jednak zwrócić uwagę na to, że zapadł w konkretnym stanie faktycznym i nie musi mieć automatycznie przełożenia na sytuację innych jednostek wykonujących działalność o podobnym charakterze. Instytucja dążąca do przeforsowania tezy o braku obowiązku stosowania prewspółczynnika VAT w rozliczeniach powinna zadbać o przygotowanie dokładnego opisu stanu faktycznego przed wystąpieniem z wnioskiem o wydanie interpretacji indywidualnej.

W świetle szerokiej autonomicznej definicji działalności gospodarczej (która zgodnie z poglądami prezentowanymi w doktrynie nie musi nawet być nastawiona na osiągnięcie zysku⁸) na gruncie ustawy z dnia 11 marca 2004 r.⁹ dopuszczalne wydaje się przyjęcie tezy, że czynności nieodpłatne wykonywane przez instytucje kultury mogą mieć charakter promocyjny, a przez to wykazywać związek z działalnością gospodarczą danej instytucji. Takiemu twierdzeniu nie powinny stanąć na przeszkodzie postanowienia statutu jednostki,

które często wskazują, że instytucja kultury z jednej strony wykonuje czynności statutowe, a z drugiej – działalność gospodarczą (co może sugerować, że czynności statutowe nie mają związku z działalnością gospodarczą¹⁰). Jak już bowiem wspomniano, definicja działalności gospodarczej na gruncie ustawy z dnia 11 marca 2004 r. ma charakter autonomiczny.

Należy ponadto podkreślić, że za tezą, iż działania nieodpłatne mają związek z działalnością gospodarczą danej instytucji, może przemawiać przykładowo prowadzenie działań sprzedażowych podczas takich wydarzeń (tj. udostępnienie punktu z pamiątkami, kawiarni, rozdawanie materiałów promocyjnych itp.). Wykazanie wyraźnego związku między organizacją wydarzeń nieodpłatnych a sprzedażą opodatkowaną VAT może mieć niebagatelne znaczenie dla udowodnienia, że rzeczony wydarzenia mają charakter promocyjny, skutkiem czego jednostka nie ma obowiązku stosowania prewspółczynnika VAT w swoich rozliczeniach.

Należy jednak się spodziewać, że organy podatkowe będą kwestionować przedstawione stanowisko NSA i w najbliższych latach dojdzie do licznych sporów z podatnikami odnośnie do tej kwestii.

Przypisy

- ¹ I FSK 473/18, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/850EC7A017>, dostęp: 15.09.2021.
- ² Tamże.
- ³ I SA/Bd 717/17, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/2F932D3F1E>, dostęp: 15.09.2021.
- ⁴ Tekst jednolity Dz.U. z 2020 r. poz. 902.
- ⁵ Tekst jednolity Dz.U. z 2021 r. poz. 685 ze zm., dalej: ustawa z dnia 11 marca 2004 r.
- ⁶ Interpretacja indywidualna z dnia 4 kwietnia 2017 r., 0461-ITPP2.4512.32.2017.2.AK, <https://sip.mf.gov.pl/faces/views/szczegoly/szczegoly-interpretacji-indywidualnej.xhtml?dokumentId=503598>, dostęp: 15.09.2021.
- ⁷ I SA/Bd 717/17, dok. cyt.
- ⁸ A. Bartosiewicz, *VAT. Komentarz*, wyd. 15, Warszawa 2021.
- ⁹ Art. 15 ust. 2 ustawy z dnia 11 marca 2004 r.
- ¹⁰ Tak też: M. Majczyna, W. Pietrasiewicz, *Prewspółczynnik VAT w instytucjach kultury – czy ograniczanie prawa do odliczenia podatku naliczonego jest uzasadnione?*, „Przegląd Podatkowy” 2020, nr 12, s. 43-49.

Bibliografia

Literatura

- Bartosiewicz A., *VAT. Komentarz*, wyd. 15, Warszawa 2021.
 Majczyna M., Pietrasiewicz W., *Prewspółczynnik VAT w instytucjach kultury – czy ograniczanie prawa do odliczenia podatku naliczonego jest uzasadnione?*, „Przegląd Podatkowy” 2020, nr 12.

Akty prawne

- Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług, tekst jednolity Dz.U. z 2021 r. poz. 685 ze zm.
 Ustawa z dnia 21 listopada 1996 r. o muzeach, tekst jednolity Dz.U. z 2020 r. poz. 902.

Orzecnictwo

- Wyrok NSA z dnia 8 lipca 2020 r., I FSK 473/18, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/850EC7A017>, dostęp: 15.09.2021.
 Wyrok WSA w Bydgoszczy z dnia 26 września 2017 r., I SA/Bd 717/17, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/2F932D3F1E>, dostęp: 15.09.2021.

Interpretacje indywidualne

- Interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z dnia 4 kwietnia 2017 r., sygn. 0461-ITPP2.4512.32.2017.2.AK, <https://sip.mf.gov.pl/faces/views/szczegoly/szczegoly-interpretacji-indywidualnej.xhtml?dokumentId=503598>, dostęp: 15.09.2021.