

Świadczenie usług kulturalnych: podatek VAT

Na gruncie ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (dalej: ustawa o VAT) nie zdefiniowano pojęcia „usługi kulturalne”. W związku z tym definicję „usług kulturalnych” należy ustalić w oparciu o dostępne metody wykładni. W polskim prawie podatkowym pierwszorzędne znaczenie odgrywa wykładnia językowa. Zgodnie z jej regułami, pod pojęciem „usług kulturalnych” należy rozumieć usługi odnoszące się do kultury, w zakresie kultury itp.

Encyklopedia Popularna PWN, pod pojęciem „kultura” rozumie całokształt materialnego i duchowego dorobku ludzkości gromadzony, utrwalany i wzbogacany w ciągu jej dziejów oraz przekazywany z pokolenia na pokolenie. W skład tak pojętej kultury wchodzi nie tylko wytwory materialne i instytucje społeczne, ale także zasady współżycia społecznego, sposoby postępowania, wzory, kryteria ocen estetycznych i moralnych przyjęte w danej zbiorowości i wyznaczające obowiązujące zachowania. Podobnie „kulturę” zdefiniował w wyroku z dnia 1 czerwca 2009 r. WSA w Gliwicach (sygn. akt III SA/GI 259/09).

Powyższe rozumienie pojęcia „kultura”, ma niestety niewielkie znaczenie praktyczne. Zgodnie z regułami wykładni prawa, w sytuacji gdy wykładnia językowa nie przynosi oczekiwanych rezultatów, wskazane jest sięgnięcie do wykładni systemowej oraz funkcjonalnej. Wykładnia systemowa pozwala na ustalenie zakresu rozumienia pojęcia, w znaczeniu w jakim posługują się nim inne akty prawne należące do systemu prawa (wykładnia systemowa zewnętrzna). W tym celu należy sięgnąć do ustaw wprost lub pośrednio odnoszących się do działalności prowadzonej w sferze kulturalnej, tj. np. do ustawy z dnia 25 października 1991 r. o organizowaniu i prowadzeniu działalności kulturalnej oraz do ustawy z dnia 27 czerwca 1997 r. o bibliotekach. Co prawda, definicja działalności kulturalnej w języku prawnym, skonstruowana w oparciu o powyższe akty prawne nie jest pełna, ale pozwala na sprecyzowanie terminów „kultura” oraz „usługi kulturalne” na potrzeby niniejszego artykułu.

Analizę podatkową omawianego zagadnienia warto rozpocząć od przypomnienia, że zgodnie z art. 41 ust. 1 ustawy o VAT stawka podatku od towarów i usług wynosi 22%. Ustawodawca przewiduje również opodatkowanie niektórych czynności stawkami obniżonymi. Potwierdza to m.in. art. 41 ust. 2 ustawy o VAT, który stanowi że dla towarów i usług, wymienionych w załączniku nr 3 do ustawy o VAT, stawka podatku wynosi 7% oraz art. 41 ust. 2a, który stanowi że dla towarów wymienionych w załączniku nr 10 stawka podatku wynosi 5%. W niektórych przypadkach stawka podatku jest obniżona do 0%, a dla innych czynności ustawodawca przewiduje zwolnienia. Należy jednak pamiętać, że w okresie od dnia 1 stycznia 2011 r. do dnia 31 grudnia 2013 r. stawka podatku jest podwyższona z 22% do 23% oraz z 7% do 8%.

Mając powyższe na uwadze, można śmiało przejść do analizy art. 43 ust. 1 pkt 33 lit. a) oraz lit. b) ustawy o VAT. Przepis ten zwalnia z podatku VAT, po pierwsze, usługi kulturalne świadczone przez podmioty prawa publicznego lub inne podmioty uznane na podstawie odrębnych przepisów za instytucje o charakterze kulturalnym lub wpisane do rejestru instytucji kultury, prowadzonego przez organizatora będącego podmiotem tworzącym instytucje kultury w rozumieniu przepisów o organizowaniu i prowadzeniu działalności kulturalnej, oraz dostawę towarów ściśle z tymi usługami związaną, a po drugie, usługi kulturalne świadczone przez indywidualnych twórców i artystów wykonawców, w rozumieniu przepisów o prawie autorskim i prawach pokrewnych, wynagradzane w formie honorariów, w tym za przekazanie lub udzielenie licencji do praw autorskich lub praw do artystycznego wykonania utworów.

Zgodnie z art. 2 pkt 2 dyrektywy 2003/98/WE Parlamentu Europejskiego i Rady z dnia 17 listopada 2003 r. w sprawie ponownego wykorzystywania informacji sektora publicznego przez pojęcie „podmiot prawa publicznego” należy rozumieć jakikolwiek organ ustanowiony w szczególnym celu zaspokajania potrzeb w interesie ogólnym, który nie ma charakteru przemysłowego lub handlowego oraz posiadający osobowość prawną, a także finansowany w przeważającej części przez państwo, władze regionalne lub lokalne czy też inne podmioty prawa publicznego.

Natomiast tzw. „odrębnymi przepisami”, o których mowa w art. 43 ust. 1 pkt 33 lit. a) ustawy o VAT, są chociażby regulacje ustawy o organizowaniu i prowadzeniu działalności kulturalnej. Zgodnie z tą ustawą, formami organizacyjnymi działalności kulturalnej są w szczególności: teatry, opery, operetki, filharmonie, orkiestry, instytucje filmowe, kina, muzea, biblioteki, domy kultury, ogniska artystyczne, galerie sztuki oraz ośrodki badań i dokumentacji w różnych dziedzinach kultury. Z omawianego zwolnienia mogą korzystać również uczelnie publiczne, co potwierdza interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Łodzi z dnia 12 lipca 2011 r. (sygn. IPTPP3/443-29/11-4/IB).

Należy pamiętać, że zwolnienie o którym mowa w art. 43 ust. 1 pkt 33 lit. a), nie ma zastosowania do dostawy towarów lub świadczenia usług ściśle związanych z usługami podstawowymi, jeżeli nie są one niezbędne do wykonania usługi podstawowej, zwolnionej z VAT, bądź ich głównym celem jest osiągnięcie dodatkowego dochodu przez podatnika, przez konkurencyjne wykonywanie tych czynności w stosunku do podatników niekorzystających z takiego zwolnienia.

Ponadto, zwolnienie to stosuje się pod warunkiem, że podmioty wykonujące czynności, o których mowa w art. 43 ust. 1 pkt 33 lit. a), nie osiągają w sposób systematyczny zysków z tej działalności, a w przypadku ich osiągnięcia są one przeznaczane w całości na kontynuację lub doskonalenie świadczonych usług.

Omawiane zwolnienie nie ma jednak zastosowania do:

- usług związanych z filmami i nagraniami na wszelkich nośnikach,
- usług wstępu:
 - a) na spektakle, koncerty, przedstawienia i imprezy w zakresie twórczości i wykonawstwa artystycznego i literackiego,
 - b) do wesołych miasteczek, parków rozrywki, cyrków, dyskotek, sal balowych,
- c) do parków rekreacyjnych, na plaże i do innych miejsc o charakterze kulturalnym,
- wstępu oraz wypożyczania wydawnictw w zakresie usług świadczonych przez biblioteki, archiwa, muzea i innych usług związanych z kulturą,
- usług związanych z produkcją filmów i nagrań na wszelkich nośnikach,
- działalności agencji informacyjnych,
- usług wydawniczych,
- usług radia i telewizji (za wyjątkiem publicznej radiofonii i telewizji),
- usług ochrony praw.

Podsumowując, aby ostatecznie rozwiązać wątpliwości związane z opodatkowaniem usług kulturalnych, podatnik powinien jeszcze dodatkowo zwrócić uwagę na załącznik nr 3 do ustawy o VAT, a dokładniej na pozycję nr 182 do tego załącznika (bez względu na symbol PKWiU). Ustawodawca przewiduje w niej 8% stawkę podatku dla usług kulturalnych i rozrywkowych – wyłącznie w zakresie wstępu na

widowiska artystyczne (włączając przedstawienia cyrkowe) oraz do obiektów kulturalnych. Analiza tego załącznika pozwoli na prawidłowe zastosowanie zwolnienia z art. 43 ust. 1 pkt 33 ustawy o VAT.

Autor: Tomasz Kotoliński, prawnik w Kancelarii Prawnej Piszcz, Norek i Wspólnicy