



Warszawa, dnia 17 kwietnia 2015 r.

**Dyrektorzy Izb Skarbowych**  
**Dyrektorzy Urzędów Kontroli Skarbowej**  
**wszyscy**

Działając na podstawie art. 14a § 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa<sup>1</sup>, w celu zapewnienia jednolitego stosowania prawa podatkowego przez organy podatkowe oraz organy kontroli skarbowej w zakresie interpretacji przepisu art. 43 ust. 1 pkt 33 lit. a ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług<sup>2</sup> - dalej „ustawa o VAT” - w zakresie określenia podmiotów uznanych na podstawie odrębnych przepisów za instytucje o charakterze kulturalnym, uprawnionych do zastosowania zwolnienia z opodatkowania podatkiem od towarów i usług świadczonych usług kulturalnych, wyjaśniam co następuje.

Zgodnie z art. 43 ust. 1 pkt 33 ustawy o VAT, w brzmieniu nadanym ustawą z dnia 29 października 2010 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług<sup>3</sup>, od dnia 1 stycznia 2011 r. zwolnieniem od podatku objęte są usługi kulturalne świadczone przez:

- a) 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,
- b) 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.

Przepisy te są implementacją art. 132 ust. 1 lit. n dyrektywy 2006/112/WE Rady z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej<sup>4</sup> - dalej „dyrektywa 2006/112/WE”, który stanowi podstawę do zwolnienia z podatku od towarów i usług świadczenia niektórych usług kulturalnych, a także dostawy towarów ściśle z nimi związanych, przez podmioty prawa publicznego lub inne instytucje kulturalne uznane przez dane państwo członkowskie.

Jednocześnie zgodnie z art. 43 ust. 18 ustawy o VAT zwolnienie usług kulturalnych na podstawie art. 43 ust. 1 pkt 33 lit. a stosuje się, pod warunkiem że podmioty wykonujące czynności, o których mowa w tym przepisie, 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 (przepis ten znajduje oparcie w art. 133 akapit 1 lit. a dyrektywy 2006/112/WE).

<sup>1</sup> Dz. U. z 2012 r. poz. 749, z późn. zm.

<sup>2</sup> Dz. U. z 2011 r. Nr 177, poz. 1054, z późn. zm.

<sup>3</sup> Dz. U. Nr 226, poz. 1476.

<sup>4</sup> Dz. Urz. UE L 347 z 11.12.2006, str. 1, z późn. zm.

Wskazane przepisy ustawy przewidują stosowanie zwolnienia również dla innego (niż podmiot prawa publicznego) podmiotu uznanego na podstawie odrębnych przepisów za instytucję o charakterze kulturalnym, pod warunkiem, że podmiot wykonuje usługi kulturalne i nie osiąga w sposób systematyczny zysków z tej działalności, a w przypadku ich osiągnięcia są one przeznaczane w całości na kontynuację lub doskonalenie świadczonych usług.

Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku z dnia 13 marca 2014 r. sygn. akt I FSK 584/13 orzekł, iż „przepis art. 43 ust. 1 pkt 33 lit. a u.p.t.u. zawiera prawidłową implementację zwolnienia przewidzianego w art. 132 ust. 1 lit. n Dyrektywy 2006/112/WE (...). Prawodawca unijny określając analizowane zwolnienie w zakresie świadczenia usług kulturalnych na równi traktuje podmioty prawa publicznego oraz pozostałe instytucje kultury. Celem wprowadzenia zwolnienia było wykonywanie czynności w interesie publicznym, a w konsekwencji obniżenie kosztów dostępu do dóbr kultury”.

Określając katalog podmiotów, które mogą na podstawie odrębnych przepisów zostać uznane za instytucje o charakterze kulturalnym, w rozumieniu cytowanego przepisu art. 43 ust. 1 pkt 33 lit. a ustawy o VAT na wstępie należy przywołać regulacje ustawy z dnia 25 października 1991 r. o organizowaniu i prowadzeniu działalności kulturalnej<sup>5</sup> definiujące pojęcie działalności kulturalnej jak i krąg podmiotów, które mogą tę działalność prowadzić. Działalność kulturalna w rozumieniu art. 1 niniejszej ustawy, polega na tworzeniu, upowszechnianiu i ochronie kultury. Zgodnie z art. 2 te same ustawy 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. Jednocześnie na mocy art. 3 ust. 1 działalność kulturalną mogą prowadzić osoby prawne, osoby fizyczne oraz jednostki organizacyjne nieposiadające osobowości prawnej. Zgodnie natomiast z art. 4 ust. 1 tej ustawy, osoby prawne oraz jednostki organizacyjne nieposiadające osobowości prawnej, których podstawowym celem statutowym nie jest prowadzenie działalności kulturalnej, mogą prowadzić taką działalność w szczególności w formie klubów, świetlic, domów kultury i bibliotek.

Jak wynika z powyższego, ww. ustawa o organizowaniu i prowadzeniu działalności kulturalnej nie jest wystarczająca dla określenia wspomnianego katalogu podmiotów (por. ww. wyrok) – egemplifikacyjny charakter wyliczeń w niej zawartych wyklucza możliwość definiowania tego katalogu jedynie w oparciu o jej przepisy.

Mając na uwadze powyższe uzasadnione jest przy określeniu katalogu ww. podmiotów również odwołanie się do treści ustawy z dnia 24 kwietnia 2003 r. o działalności pożytku publicznego i o wolontariacie<sup>6</sup>. W świetle bowiem art. 1 ust. 1 pkt 1 i art. 3 ust. 1 oraz art. 4 ust. 1 pkt 16 tej ustawy reguluje ona m.in. zasady prowadzenia działalności pożytku publicznego, gdzie działalnością pożytku publicznego jest działalność społecznie użyteczna, prowadzona w sferze zadań publicznych określonych w ustawie, co w szczególności obejmuje zadania w zakresie kultury, sztuki, ochrony dóbr kultury i dziedzictwa narodowego.

W art. 3 tej ustawy ustawodawca określa kto prowadzi działalność pożytku publicznego. Są to organizacje pozarządowe rozumiane jako niebędące jednostkami sektora finansów publicznych, w rozumieniu ustawy o finansach publicznych, i niedziałające w celu osiągnięcia zysku, osoby prawne lub jednostki organizacyjne nieposiadające osobowości prawnej, którym odrębna ustawa przyznaje zdolność prawną, w tym fundacje i stowarzyszenia.

<sup>5</sup> Dz. U. z 2012 r. poz. 406, z późn. zm.

<sup>6</sup> Dz. U. z 2014 r. poz. 1118, z późn. zm.

Działalność pożytku publicznego może być prowadzona także przez:

- osoby prawne i jednostki organizacyjne działające na podstawie przepisów o stosunku Państwa do Kościoła Katolickiego w Rzeczypospolitej Polskiej, o stosunku Państwa do innych kościołów i związków wyznaniowych oraz o gwarancjach wolności sumienia i wyznania, jeżeli ich cele statutowe obejmują prowadzenie działalności pożytku publicznego,
- stowarzyszenia jednostek samorządu terytorialnego,
- spółdzielnie socjalne,
- spółki akcyjne i spółki z ograniczoną odpowiedzialnością oraz kluby sportowe będące spółkami działającymi na podstawie przepisów ustawy z dnia 25 czerwca 2010 r. o sporcie (Dz. U. z 2014 r. poz. 715), które nie działają w celu osiągnięcia zysku oraz przeznaczają całość dochodu na realizację celów statutowych oraz nie przeznaczają zysku do podziału między swoich udziałowców, akcjonariuszy i pracowników.

Mając na uwadze charakter działalności pożytku publicznego (obejmujący m.in. zadania w zakresie kultury, sztuki, ochrony dóbr kultury i dziedzictwa narodowego) oraz dookreślenie zakresu podmiotowego dla tego typu działalności należy uznać, że działalność określona w ww. ustawie o działalności pożytku publicznego i o wolontariacie prowadzona przez takie podmioty wpisuje się w przesłanki art. 43 ust. 1 pkt 33 lit. a ustawy o VAT, uprawniające do zwolnienia od podatku od towarów i usług.

Reasumując, pod pojęciem innych podmiotów uznanych na podstawie odrębnych przepisów za instytucje o charakterze kulturalnym w rozumieniu art. 43 ust. 1 pkt 33 lit. a ustawy o VAT uznaje się również podmioty wymienione w art. 3 ustawy z dnia 24 kwietnia 2003 r. o działalności pożytku publicznego i o wolontariacie prowadzące działalność pożytku publicznego tj. działalność w sferze zadań publicznych mieszczących się w pojęciu usług kulturalnych pod warunkiem, że podmioty te 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.

Z upoważnienia Ministra Finansów  
PODSEKRETARYZ STANU

*Jarostaw Nekeman*

