



Warszawa, 4 grudnia 2025 roku

Sprawa: stanowisko ZGWL nr 9/2025
Znak sprawy: PT3.056.2.2025
Kontakt: Kancelaria MF
tel.: +48 22 694 55 55
e-mail: kancelaria@mf.gov.pl

Pan Bartłomiej Kucharyk
Prezes Zrzeszenia Gmin
Województwa Lubuskiego

Odpowiedź na stanowisko nr 9/2025 w zakresie rozliczania podatku VAT w instytucjach kultury

Szanowny Panie Prezesie,

w związku z przekazaniem przez Kancelarię Prezesa Rady Ministrów stanowiskiem Zrzeszenia Gmin Województwa Lubuskiego nr 09/2025 z 15 października 2025 r. *w sprawie potrzeby zmian w zasadach naliczania opłat na rzecz ZAIKS oraz wzmocnienia działalności kulturalnej, sportowej i turystycznej w samorządach lokalnych*, uprzejmie informuję, zgodnie z właściwością Ministerstwa Finansów, odnośnie do zasad naliczania i rozliczania podatku VAT w instytucjach kultury.

Zgodnie z przekazanym wystąpieniem obowiązujące dla tych instytucji przepisy w zakresie zasad rozliczania podatku VAT są niejednoznaczne. Podjęcie działań legislacyjnych mających na celu uproszczenie tych zasad umożliwiłoby samorządowym instytucjom kultury skoncentrowanie na ich podstawowych zadaniach statutowych.

Odnosząc się do powyższego, uprzejmie zauważam, że w przekazanym stanowisku nie sprecyzowano, o jakie trudności chodzi – których przepisów one dotyczą. Przekazujemy zatem kluczowe informacje odnośnie do zasad opodatkowania podatkiem VAT z uwzględnieniem specyfiki rozliczania podatku VAT przez instytucje kultury.

W odniesieniu do regulacji dotyczących podatku od towarów i usług (VAT) należy wskazać, że system podatku VAT w Unii Europejskiej podlega harmonizacji, co oznacza, że państwa członkowskie zobowiązane są do przestrzegania zgodności krajowych przepisów w zakresie podatku VAT z regulacjami wynikającymi z prawa unijnego. Z tych też względów polskie regulacje przyjęte w przepisach ustawy

o VAT¹ oraz przepisach aktów wykonawczych do tej ustawy, muszą być zgodne w szczególności z przepisami dyrektywy VAT² oraz orzecznictwem Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej (TSUE) dotyczącym podatku od wartości dodanej.

Regulacje zawarte w ustawie o VAT, w tym dotyczące działalności kulturalnej, sportowej i turystycznej, implementują rozwiązania zawarte w dyrektywie VAT. Co istotne, czynności realizowane przez instytucje kultury mogą spełniać definicję działalności gospodarczej wynikającą z tej ustawy, a jeśli tak, to będą opodatkowane VAT na zasadach w niej obowiązujących.

Zgodnie bowiem z art. 5 ust. 1 ustawy o VAT, opodatkowaniu tym podatkiem podlegają m.in. odpłatna dostawa towarów i odpłatne świadczenie usług na terytorium kraju. Przy czym przez dostawę towarów rozumie się przeniesienie prawa do rozporządzania towarami jak właściciel³, natomiast za świadczenie usług uznaje się każde świadczenie na rzecz osoby fizycznej, osoby prawnej lub jednostki organizacyjnej niemającej osobowości prawnej, które nie stanowi dostawy towarów⁴.

Wskazane czynności podlegają opodatkowaniu VAT, w sytuacji gdy są one dokonywane przez podatnika działającego dla tych czynności w takim właśnie charakterze. Zgodnie z art. 15 ust. 1 ustawy o VAT, podatnikami są osoby prawne, jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej oraz osoby fizyczne, wykonujące samodzielnie działalność gospodarczą w rozumieniu ustawy o VAT, bez względu na cel lub rezultat takiej działalności. Dla potrzeb opodatkowania VAT 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.⁵

Generalnie, mechanizm prawa do odliczenia VAT stosowany jest w przypadku wykonania przez instytucje kultury działalności opodatkowanej VAT. Regulacje ustawy o VAT przyznają podatnikowi VAT prawo do odliczenia podatku naliczonego w całości lub w części, pod warunkiem spełnienia określonych warunków, w szczególności spełnienia przesłanek pozytywnych (wynikają z art. 86 ust. 1 ustawy o VAT) oraz jeżeli nie zaistnieją przesłanki negatywne określone m.in. w art. 88 ustawy o VAT.

Zgodnie z art. 86 ust. 1 ustawy o VAT, podatnikom VAT przysługuje prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego w zakresie, w jakim towary są wykorzystywane do wykonywania czynności opodatkowanych.

Zatem w celu ustalenia prawa do odliczenia – w kontekście tego, co wskazano już wyżej – w pierwszej kolejności konieczne jest ustalenie, na jakie cele dokonywane są przez instytucje kultury zakupy - czy na potrzeby podlegającej opodatkowaniu działalności gospodarczej opodatkowanej lub zwolnionej, czy też na potrzeby działalności nieobjętej VAT.

¹ Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz. U. z 2025 r. poz. 775, z późn. zm.).

² Dyrektywa Rady 2006/112/WE 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.).

³ art. 7 ust. 1 ustawy o VAT.

⁴ art. 8 ust. 1 ustawy o VAT.

⁵ art. 15 ust. 2 ustawy o VAT.

W przypadku nabycia towarów i usług wykorzystywanych zarówno do celów wykonywanej przez instytucje kultury działalności gospodarczej, jak i do celów innych niż działalność gospodarcza, 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”).⁶

Sposób określenia proporcji 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 działalności gospodarczej w przypadku niektórych podatników.⁷

Uprzejmie informuję, że dotychczasowe stanowisko Ministerstwa Finansów w zakresie zasadności stosowania prewspółczynnika przez instytucje kultury wynikającego z Rozporządzenia pozostaje nadal aktualne.

Przed wszystkim dla oceny, czy dana instytucja kultury podejmująca się organizacji określonych nieodpłatnych wydarzeń jest zobowiązana do stosowania prewspółczynnika, analizowana jest kwestia, czy działalność prowadzona przez tę instytucję stanowi w całości przejaw działalności gospodarczej z art. 15 ust. 2 ustawy o VAT. Istotne znaczenie ma bowiem określenie, czy wszystkie nieodpłatne czynności wpisują się w ramy działalności gospodarczej, a więc wszystkie nabywane towary i usługi służą wyłącznie działalności gospodarczej.

Jeżeli instytucje kultury organizują nieodpłatne działania w celu promocji swojej działalności (gospodarczej i poza VAT), generują prawo do odliczenia tylko w części dotyczącej działalności gospodarczej. Zatem „działalność statutowa” (wykonywana równocześnie z działalnością gospodarczą w rozumieniu ustawy o VAT) leży u podstaw kwalifikowania instytucji kultury jako zobowiązanych do stosowania prewspółczynnika.

Takie stanowisko aprobują również sądy administracyjne. W wydawanych wyrokach wskazuje się, że prawidłowo w interpretacjach indywidualnych kwestionowany jest pogląd, zgodnie z którym wszystkie czynności, wykonywane w ramach nieodpłatnych działań, będą wpisywać się w ramy działalności gospodarczej, a stąd wszystkie nabywane towary i usługi będą służyły wyłącznie działalności gospodarczej. Stanowisko to potwierdza również ostatni wyrok NSA z dnia 28 maja 2025 r. (sygn. akt I FSK 263/22) stanowiący kontynuację linii orzeczniczej z wyroków NSA z dnia 6 lipca 2021 r., sygn. akt I FSK 897/21, oraz z dnia 25 lipca 2019 r., sygn. akt I FSK 822/17.

Dodatkowo należy podkreślić, że instytucje kultury dysponują możliwościami wyboru innej metody liczenia prewspółczynnika niż zawarta w rozporządzeniu, jeżeli uznają, że jest dla nich bardziej reprezentatywna.

W tym kontekście, uprzejmie informuję, że na chwilę obecną nie są rozważane w Ministerstwie Finansów działania legislacyjne mające na celu zmianę zasad naliczania i rozliczania podatku VAT przez instytucje kultury.

⁶ Zob. art. 86 ust. 2a – 2h ustawy o VAT

⁷ Dz. U z 2021 r., poz. 999

Z wyrazami szacunku

Z upoważnienia/W zastępstwie

Tomasz Tratkiewicz

Dyrektor

Departamentu Podatku od Towarów i Usług

Do wiadomości:

Pan Grzegorz Gmyrek

Zastępca Dyrektora w Biurze Prezesa Rady Ministrów