

Zasady finansowania instytucji kultury przez gminy i ich skutki w podatku VAT

Streszczenie: Instytucje kultury jako jednostki organizacyjne są zaliczane do sektora finansów publicznych i prowadzą gospodarkę finansową zgodnie z ustawą z dnia 29 września 1994 roku o rachunkowości. Instytucje kultury działają w każdej społeczności samorządowej, organizując życie kulturalne społeczności. Na mocy art. 28 ust. 3 ustawy o organizowaniu i prowadzeniu działalności kulturalnej organizator, jeśli jest nim gmina, to ona, przekazuje instytucji kultury środki finansowe w formie dotacji. Dotacje te, co do zasady, nie mają bezpośredniego związku z ceną towarów i usług świadczonych przez instytucję kultury.

Dotacja podmiotowa służy zapewnieniu aktywności i funkcjonowania instytucji, natomiast dotacja inwestycyjna pokrywa koszty inwestycji. Dotacja związana ze świadczeniem usług i realizacją zaplanowanych programów jest przypisana do konkretnej działalności. Jednakże nie ma wpływu na liczbę lub wartość usług świadczonych przez instytucję kultury, ponieważ nie ma bezpośredniego wpływu na cenę danej usługi. Dlatego dotacje udzielone instytucji kultury przez społeczności/gminy – jako organizatorów – nie podlegają opodatkowaniu przez VAT.

Słowa kluczowe: instytucja kultury, działalność kulturalna, gmina, finanse samorządowe, dotacja, VAT

Instytucje kultury jako jednostki organizacyjne zaliczane są do sektora finansów publicznych i prowadzą gospodarkę finansową opartą na przepisach ustawy z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości¹, z uwzględnieniem zasad gospodarki finansowej instytucji kultury. Na mocy ustawy z dnia 25 października 1991 r. o organizowaniu i prowadzeniu działalności kulturalnej² instytucje kultury posiadają osobowość prawną i działają na podstawie aktu o jej utworzeniu i statutu nadanego przez organizatora oraz regulaminu organizacyjnego. 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.

Instytucje kultury funkcjonują w każdej gminie i w większości stanowią dziś prężnie działające podmioty, inicjujące i organizujące życie kulturalne gminy. Nie ma przy tym znaczenia, czy mamy do czynienia z gminą wiejską, miejską czy dużym miastem na prawach powiatu. Instytucje kultury podejmują coraz więcej działań, a ich

¹ Ustawa z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości (t.j. Dz. U. z 2013 r., poz. 330).

² T.j. z 2012 r. poz. 406, z 2014 r. poz. 423 (dalej jako u.o.p.dz.k.).

zakres i charakter uzależniony jest od rodzaju gminy, tradycji i lokalnych czynników. Działalność instytucji kultury wymaga jednak odpowiednich środków finansowych, a co do zasady przychody nie pokrywają kosztów funkcjonowania tych podmiotów.

Zgodnie z regulacją art. 9 u.o.p.dz.k. jednostki samorządu terytorialnego organizują działalność kulturalną, tworząc samorządowe instytucje kultury, dla których prowadzenie takiej działalności jest podstawowym celem statutowym. Prowadzenie działalności kulturalnej jest zadaniem własnym jednostek samorządu terytorialnego o charakterze obowiązkowym. Instytucje kultury, dla których organizatorami są jednostki samorządu terytorialnego, mogą otrzymywać dotacje celowe na zadania objęte mecenatem państwa, w tym dotacje celowe na finansowanie lub dofinansowanie kosztów realizacji inwestycji, z budżetu państwa z części, której dysponentem jest minister właściwy do spraw kultury i ochrony dziedzictwa narodowego. Na mocy art. 12 u.o.p.dz.k. organizator zapewnia instytucji kultury środki niezbędne do rozpoczęcia i prowadzenia działalności kulturalnej oraz do utrzymania obiektu, w którym ta działalność jest prowadzona. Tym samym w sytuacji, gdy organizatorem jest gmina, na niej spoczywa obowiązek zapewnienia środków finansowych, zarówno do rozpoczęcia przez instytucję kultury działalności, do jakiej została powołana, jak i do dalszego jej prowadzenia, kontynuowania, w tym do utrzymania obiektu – składników rzeczowych, w których działalność ta jest realizowana. Instytucje kultury zgodnie z art. 14 u.o.p.dz.k. uzyskują osobowość prawną i mogą rozpocząć działalność z chwilą wpisu do rejestru prowadzonego przez organizatora.

Instytucja kultury gospodaruje samodzielnie przydzieloną i nabytą częścią mienia oraz prowadzi samodzielną gospodarkę w ramach posiadanych środków, kierując się zasadami efektywności ich wykorzystania. Instytucja kultury może też zbywać środki trwałe, a podstawą gospodarki finansowej instytucji kultury jest plan finansowy ustalony przez dyrektora, z zachowaniem wysokości dotacji organizatora, co uregulowane zostało w art. 27 u.o.p.dz.k. Zgodnie zaś z jej art. 28 instytucja kultury pokrywa koszty bieżącej działalności i zobowiązania z uzyskiwanych przychodów, a przychodami instytucji kultury są 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 jednostek samorządu terytorialnego, środki otrzymane od osób fizycznych i prawnych oraz z innych źródeł.

Na mocy art. 28 ust. 3 u.o.p.dz.k. organizator, jeśli jest nim gmina, to ona przekazuje instytucji kultury środki finansowe w formie dotacji:

- 1) podmiotowej na dofinansowanie działalności bieżącej w zakresie realizowanych zadań statutowych, w tym na utrzymanie i remonty obiektów;
- 2) celowej na finansowanie lub dofinansowanie kosztów realizacji inwestycji;

3) celowej na realizację wskazanych zadań i programów.

Podstawową zatem formą finansowania działalności gminnej instytucji kultury przez gminę–organizatora jest dotacja.

Niewątpliwie instytucje kultury oraz gminy są podatnikami podatku VAT. Czy zatem dotacje, jakie otrzymują instytucje kultury od organizatora gminy, które są podstawowym sposobem finansowania, również podlegają opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług?

Zgodnie z regulacją art. 15 ust. 1 i 2 ustawy o podatku VAT³ podatnikami są osoby prawne, jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej oraz osoby fizyczne, wykonujące samodzielnie działalność gospodarczą, bez względu na cel lub rezultat takiej działalności. Przez działalność gospodarczą rozumie się wszelką działalność producentów, handlowców lub usługodawców, w tym podmiotów pozyskujących zasoby naturalne oraz rolników, a także działalność osób wykonujących wolne zawody, również wówczas, gdy czynność została wykonana jednorazowo, w okolicznościach wskazujących na zamiar wykonywania czynności w sposób częstotliwy. Działalność gospodarcza obejmuje ponadto czynności polegające na wykorzystywaniu towarów lub wartości niematerialnych i prawnych w sposób ciągły dla celów zarobkowych. Trzeba przy tym zaznaczyć, że pojęcie działalności gospodarczej zawartej w tym przepisie jest pojęciem stosowanym na potrzeby regulacji ustawy o podatku od towarów i usług i nie jest tożsame z pojęciami działalności gospodarczej zawartymi w innych ustawach podatkowych (np. o podatku dochodowym od osób fizycznych) ani w innych dziedzinach prawa (jak m.in. w ustawie o swobodzie działalności gospodarczej).

Jako podatnika przepis definiuje: osoby prawne, jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej oraz osoby fizyczne. Nie ma przy tym znaczenia, czy osoby te są podmiotami krajowymi, czy zagranicznymi – w zakresie, w jakim wykonują one samodzielną działalność gospodarczą, bez względu na cel lub rezultat (osiągnięty lub nie). Dla definicji podatnika w konkretnym przypadku nie ma więc znaczenia, z jakich powodów nie został osiągnięty rezultat prowadzonej działalności. Nie ma także znaczenia fakt, iż został osiągnięty inny rezultat niż zakładany przez podatnika. Z założenia zatem każda działalność ww. podmiotów, w tym osób prawnych, będzie miała charakter działalności gospodarczej. Podsumowując, należy stwierdzić, iż działalność podmiotów, jakimi są instytucje kultury, w rozumieniu ustawy o VAT, jest działalnością gospodarczą podlegającą tej ustawie. Co do zasady efekt prowadzonej przez instytucje kultury działalności skierowany jest do odbiorcy indywidualnego, tj. osoby fizycznej „uczęszczającej” do danej instytucji kultury w celu obejrzenia/wysłuchania danego wydarzenia kulturalnego

³ Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (t.j. Dz. U. z 2011 r. Nr 177, poz. 1054 ze zm.), dalej jako ustawa o podatku VAT.

i artystycznego, np. spektaklu, koncertu, wzięcia udziału w warsztatach, zajęciach, kursach itp. Instytucje kultury zatem z reguły świadczą usługi na rzecz danej społeczności i jej mieszkańców. Działalność ta ma zarówno charakter odpłatny, i to najczęściej, jak i nieodpłatny, np. organizacja festynu, biegu, konkursu.

Regulacje prawne oraz działania faktyczne w zakresie udzielania, wypłacania dopłat, subwencji czy dotacji mają na celu wywołanie określonych skutków społecznych – np. dofinansowanie – refundacja dotycząca leków, dopłaty do płodów rolnych. Tym samym wspierane są określone sektory gospodarki, dziedziny lub grupy społeczne. W przypadku instytucji kultury celem jest wspieranie niedochodowej działalności tych instytucji przez gminny, realizującej jej ustawowe zadania. Zgodnie z art. 29 ust. 1 ustawy o podatku VAT podstawą opodatkowania jest wszystko, co stanowi zapłatę, którą dokonujący dostawy towarów lub usługodawca otrzymał lub ma otrzymać z tytułu sprzedaży od nabywcy, usługobiorcy lub osoby trzeciej, włącznie z otrzymanymi dotacjami, subwencjami i innymi dopłatami o podobnym charakterze, mającymi bezpośredni wpływ na cenę towarów dostarczanych lub usług świadczonych przez podatnika. W przypadku dotacji przepis ten kładzie nacisk na jej związek z dostawą towarów lub świadczeniem usług. Art. 73 112 Dyrektywy UE⁴ (podobnie regulacja wynikająca z poprzednio obowiązującej VI Dyrektywy UE), będącej „Konstytucją” podatku od wartości dodanej stanowi, że podstawą opodatkowania objęte są subwencje bezpośrednio związane z ceną towarów i usług. Regulacja Dyrektywy wyraźnie więc wskazuje, że chodzi tylko o takie subwencje, dopłaty itp., które są bezpośrednio związane z dostawami towarów i usług.

Mając na uwadze prymat prawa wspólnotowego, stwierdzić należy, że w odniesieniu do regulacji polskiej ustawy o podatku od towarów i usług dotacje trzeba analizować pod kątem bezpośredniego związku, jaki ma zaistnieć między ceną w ramach dostawy towarów lub świadczeniem usług a samą dotacją. Aby ustalić, czy dany związek jest bezpośredni, konieczna jest analiza podstawy, na której udzielono danej dopłaty, tj. umowy, decyzji, przepisu prawnego – w zależności od rodzaju tej podstawy. O ile przeprowadzona analiza pozwoli ustalić taki bezpośredni związek dotacji z ceną towarów i usług, o tyle będzie ona objęta podstawą opodatkowania podatkiem od towarów i usług. Jeśli jednak udzielona dotacja będzie miała charakter ogólnego dofinansowania danego podatnika, nie będzie objęta podstawą opodatkowania.

Tę dość subtelną różnicę ujmują rozstrzygnięcia orzecznictwa Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości, które są jak najbardziej aktualne i prawomocne. Jedno z nich

⁴ Dyrektywa 2006/112/WE Rady z dnia 28.11.2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku otwartości dodanej (Dz. Urz. UE L z 2008 r. nr 44/11).

w szczególności dotyczy omawianego zagadnienia, wskazuje zasady interpretacji ww. regulacji pod kątem dotacji objętych przedmiotem opodatkowania.

Orzeczenie o sygnaturze C-184/00 w sprawie *Office de produits wallons ASBL* dotyczyło dotacji, które stowarzyszenie promujące walońskie produkty rolne i ogrodnicze otrzymało od władz Regionu Walonii. Dofinansowanie to skierowane było – zgodnie z zawartą umową – na pokrycie kosztów wynagrodzeń, wynajmu pomieszczeń itp., związanych z czynnościami stowarzyszenia, jakimi były publikacje katalogów, udział w imprezach i różnych wydarzeniach, podejmowane celem promocji walońskich produktów rolnych i ogrodniczych. Zdaniem właściwych organów skarbowych powyższe dotacje powinny zostać ujęte przez stowarzyszenie – jako podstawa opodatkowania – podatkiem od towarów i usług, ponieważ służyły pokryciu części wydatków podatnika, wpływając tym samym na cenę sprzedawanych towarów i świadczonych usług, których nie można jednak alokować w konkretnej wysokości ceny danego towaru czy usługi. ETS w przedmiotowej sprawie wskazał, że sam fakt, iż dane dofinansowanie wpływa w rezultacie na ostateczną cenę towarów i usług, nie ma większego znaczenia, w praktyce bowiem prawie każde dofinansowanie działalności podatnika znajdzie w efekcie odzwierciedlenie w stosowanych przez niego cenach towarów i usług. Istotne jest natomiast, czy dana dotacja przyznana i wypłacona została w celu sfinansowania części ceny konkretnych towarów lub usług.

Mając na uwadze powyższe orzeczenie, stwierdzić należy, że dopiero w sytuacji, gdy dofinansowanie to ma bezpośredni wpływ na cenę towarów i usług, można objąć daną dotację podstawą opodatkowania podatkiem od towarów i usług. Jeżeli natomiast wpływa jedynie na całość ponoszonych kosztów prowadzonej działalności, nie można jej przypisać związku bezpośredniego z ceną towarów i usług, a co za tym idzie – opodatkować, gdyż związek ten będzie miał jedynie charakter pośredni. Zatem stwierdzić trzeba, że dopiero w sytuacji, gdy dofinansowanie to ma właśnie bezpośredni wpływ na cenę towarów i usług, można objąć daną dotację podstawą opodatkowania podatkiem od towarów i usług. Zaś w sytuacji, gdy wpływa on jedynie na całość ponoszonych kosztów danej działalności, nie można jej przypisać związku bezpośredniego z ceną towarów i usług, a co za tym idzie – opodatkować, albowiem związek ten będzie miał jedynie charakter pośredni.

Trzeba też zauważyć, iż podstawowe znaczenie będzie miał cel, na jaki dana dopłata, dotacja została udzielona, zatem – czy zgodnie z podstawą udzielenia danego dofinansowania miało ono być przeznaczone na dofinansowanie danego towaru lub usługi. Nie powinno natomiast mieć znaczenia to, czy rzeczywiście dana dotacja została przeznaczona na wskazany w dokumencie (umowie, decyzji) cel, czy też podatnik warunków wskazanych w tym dokumencie nie dotrzymał.

Odnosząc powyższe rozważania do regulacji ustawy o organizowaniu i prowadzeniu działalności kulturalnej, na mocy art. 28 ust. 3 organizator, jeśli jest nim gmina, to ona, przekazuje instytucji kultury środki finansowe w formie dotacji:

- 1) podmiotowej na dofinansowanie działalności bieżącej w zakresie realizowanych zadań statutowych, w tym na utrzymanie i remonty obiektów;
- 2) celowej na finansowanie lub dofinansowanie kosztów realizacji inwestycji;
- 3) celowej na realizację wskazanych zadań i programów.

Dotacje te zatem co do zasady nie mają bezpośredniego związku z ceną towarów lub usług oferowanych przez instytucje kultury. Dotacja podmiotowa zapewnia bieżące funkcjonowanie instytucji, zaś inwestycyjna pokrywa koszty inwestycji. Dotacja na realizację zadań i programów dotyczy konkretnego działania, ale nie jest uzależniona od ilości i wartości wykonanych usług przez instytucję kultury, nie ma bowiem bezpośredniego wpływu na cenę danej usługi. Tym samym dotacje udzielane przez gminy–organizatora instytucjom kultury nie podlegają opodatkowaniu podatkiem VAT.

Źródła

Akty prawne

Dyrektywa 2006/112/WE Rady z dnia 28.11.2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz. Urz. UE L z 2008 r. nr 44/11).

Ustawa z dnia 25 października 1991 r. o organizowaniu i prowadzeniu działalności kulturalnej (t.j. z 2012 r. poz. 406, z 2014 r. poz. 423 ze zm.).

Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (t.j. Dz. U. z 2011 r., Nr 177, poz. 1054 z późn. zm.).

Financing of cultural institutions by the communes and its impacts of VAT

Summary: Cultural institutions as organizational units are included in the sector of public finances and manage their finances pursuant to the Act of 29 September 1994 on accounting.

The cultural institutions operate in every community and municipality, and nowadays they have vigorously developed into active entities that initialise as well as organise cultural life of communities.

Pursuant to the art. 28.3 of the Act on organization and management of cultural activity, an organizer, including a community council, is supposed to fund a cultural institution by the means of subsidies.

Such subsidies, as a rule, have no direct connection with the price of goods and services provided by the cultural institution. An institutional subsidy is to ensure a running activity of the institution, whereas an investment grant is to cover the costs of investments. A subsidy for the performance of services and carrying out scheduled programmes is assigned to a specific activity. However, it is not affected by the number or value of the services provided by the cultural institution, as it does not directly influence the price of a given

service. Therefore, the subsidies granted to the cultural institutions by communities/municipalities – as organizers – are not subject to taxation by VAT.

