



STANOWISKO

**Zarządu Związku Województw Rzeczypospolitej Polskiej
z dnia 3 lutego 2026 roku**

**w sprawie wpływu działalności impresaryjnej (sprzedaży spektakli poza siedzibą) na
funkcjonowanie i rozliczenia podatkowe instytucji kultury**

Zarząd Związku Województw Rzeczypospolitej Polskiej wskazuje, że od 2016 r. trwa spór instytucji kultury z fiskusem o zakres odliczenia podatku VAT, gdy w życie weszła nowelizacja ustawy o VAT wprowadzająca tzw. prewspółczynnik. Wcześniej nie było żadnych wątpliwości, że instytucja kulturalna może odzyskać cały podatek przy zakupach towarów i usług na cele organizacji nieodpłatnych imprez.

Jednak, wskutek wejścia w życie nowelizacji fiskus uznał, że konieczne jest odliczanie proporcjonalne (stosowanie prewspółczynnika). To oznaczało, że np. muzeum czy teatr mogły odzyskać tylko kilkadziesiąt procent podatku zapłaconego przy zakupach, a nie jak wcześniej całość. Straty w niektórych wypadkach sięgały milionów złotych.

Na czym polega problem?

Z reguły ze statutu instytucji kulturalnej wynika, że jej celem jest popularyzacja dorobku kulturalnego. Równolegle w ramach działalności statutowej sprzedawane są bilety wstępu oraz prowadzona jest inna działalność komercyjna, np. sprzedaż pamiątek. Wstęp do muzeum czy teatru jest ze stawką 8 proc. VAT, a sprzedaż pamiątek jest opodatkowana według stawki właściwej dla danego towaru (w tym także 23 procent).

W praktyce więc instytucje kulturalne prowadzą działania, które w zależności od okoliczności mogą mieścić się w pojęciu działalności gospodarczej w rozumieniu przepisów o VAT lub być czynnościami niepodlegającymi opodatkowaniu.

Z reguły spory, które trafiają na sądową wokandę, dotyczą takich nieodpłatnych działań, jak Noc Muzeów, darmowe wystawy i przedstawienia, koncerty promocyjne.

Powstaje pytanie, czy jest to działalność statutowa niezwiązana w żaden sposób z działalnością gospodarczą (w rozumieniu przepisów o VAT), czy – **jak twierdzą instytucje kulturalne – jest ona ściśle związana z ich odpłatną działalnością gospodarczą, bo przekłada się na zwiększone wpływy z biletów.**

W pierwszym przypadku wymagałoby to wyliczenia prewspółczynnika, czyli proporcji wskazującej na to, w jakim zakresie podejmowane przez instytucję kulturalną działania nie wiążą się z działalnością gospodarczą, a w związku z tym nie uprawniają do odliczenia podatku naliczonego. Dla wielu instytucji kultury oznaczałoby to konieczność ograniczania kosztów bądź nawet likwidację darmowych imprez, a w konsekwencji ograniczenie dla wielu osób dostępu do kultury.

W drugim przypadku obowiązku wyliczania prewspółczynnika nie ma. Prostej odpowiedzi na postawione pytanie nie znajdziemy w przepisach, a minister finansów nie wydał w tej sprawie interpretacji ogólnej, o którą zabiegało Ministerstwo Kultury i Dziedzictwa Narodowego.

W wyroku z 8 lipca 2018 r. (sygn. akt I FSK 473/18) Naczelny Sąd Administracyjny orzekł jednak, że muzeum może odliczać VAT, bez konieczności stosowania prewspółczynnika, gdy nieodpłatne działania służą zwiększeniu frekwencji lub zwiększeniu sprzedaży pamiątek. We wniosku o interpretację wyjaśniono, że nieodpłatne imprezy to działania promocyjne, mające na celu poszerzenie grona odwiedzających placówkę i tym samym zwiększenie dochodów ze sprzedaży biletów, pamiątek i wydawnictw muzealnych. Takiego związku nie dostrzegł jednak fiskus i uznał, że muzeum musi stosować prewspółczynnik, a więc oddzielić działalność opodatkowaną od statutowej, niepodlegającej VAT. Muzeum wygrało najpierw w WSA w Bydgoszczy (wyrok z 26 września 2017 r., sygn. akt I SA/Bd 717/17), a następnie w sądzie kasacyjnym. Sędzia NSA Dominik Mączyński podkreślił, że muzeum wyraźnie wskazało we wniosku o interpretację, iż istnieje związek prowadzonej przez nią działalności nieodpłatnej z gospodarczą, a konkretnie ze wzrostem liczby odwiedzających osób kupujących bilety oraz pamiątki.

We wszystkich sprawach dotyczących prewspółczynnika w instytucjach kultury kluczowym zagadnieniem jest więc wykazanie tego, że prowadzone przez nie działania nieodpłatne są związane na potrzeby VAT z prowadzoną działalnością gospodarczą. Jako przykład podaje się sprzedaż pamiątek. Jeśli instytucja kultury będzie w stanie wykazać związek nieodpłatnych działań, również w ramach działalności statutowej, z działalnością gospodarczą, to prewspółczynnik nie powinien mieć zastosowania. Warto wskazać, że w wielu sytuacjach taki związek istnieje, przykładowo organizacja Nocy Muzeów jest szeroko zakrojoną akcją promującą odpłatną działalność muzeów i biletowane wystawy. Działania nieodpłatne mają charakter marketingowy i promocyjny, a ich celem jest dotarcie do jak najszerszego grona osób, które zechcą odwiedzić muzeum i skorzystać z odpłatnej oferty.

Wyrok NSA po raz kolejny więc pokazał, że nie ma jednej reguły odnoszącej się do stosowania prewspółczynnika przez instytucje kultury. Wszystko zależy od okoliczności danej sprawy.

Jako przykład podaje się sprawę rozstrzygniętą wyrokiem z 6 czerwca 2018 r. (sygn. akt I FSK 423/18). Naczelny Sąd Administracyjny orzekł wprawdzie, że teatr musi stosować prewspółczynnik, ale z samego wniosku o interpretację wynikało, że **zasadniczym celem prowadzonych przez tę instytucję czynności nieodpłatnych była realizacja działalności statutowej teatru jako instytucji kultury, a nie reklamowanie działalności teatralnej i sprzedaży biletów.**

W podobnej sytuacji co instytucje kultury są gminy, gdy np. organizują dla mieszkańców imprezy pod chmurką. Chciałyby one odliczać cały VAT od wydatków na organizację takich imprez. Wskazują przy tym na zyski z reklam i sprzedaży piwa czy kiełbasek podczas plenerówek. Innymi słowy również próbują przekonywać, że czynności nieodpłatne (niebiletowany wstęp na imprezę) przekładają się na opodatkowane obroty. Argumentacja gmin nie przekonuje jednak fiskusa ani sądów, które uważają, że w tym przypadku trzeba stosować prewspółczynnik, a jeśli nie ma możliwości przypisania wydatków, to podatnik w ogóle nie ma prawa do odliczenia VAT.

W związku z rozwijającą się działalnością impresaryjną instytucji kultury, pragniemy przedstawić istotne aspekty wpływu sprzedaży spektakli wystawianych poza siedzibą na funkcjonowanie instytucji, ze szczególnym uwzględnieniem konsekwencji podatkowych i finansowych.

Zgodnie z art. 43 ust. 1 pkt 33 lit. b ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz.U. z 2023 r. poz. 1570, dalej: ustawa o VAT), usługi kulturalne świadczone przez instytucje kultury są zwolnione z podatku VAT, o ile są realizowane poza ich stałą siedzibą. Sprzedaż biletów na spektakle

grane poza siedzibą instytucji korzysta więc ze zwolnienia od podatku. Jednocześnie sprzedaż biletów na spektakle wystawiane w siedzibie instytucji podlega opodatkowaniu stawką VAT 8% (zgodnie z poz. 183 załącznika nr 3 do ustawy o VAT). W konsekwencji instytucja prowadzi działalność mieszaną, obejmującą zarówno czynności opodatkowane, jak i zwolnione z VAT. W takim przypadku, zgodnie z art. 90 ustawy o VAT, instytucja ma obowiązek ustalania proporcji, według której możliwe jest odliczanie podatku VAT naliczonego od zakupów związanych z działalnością mieszaną.

Ponadto, z uwagi na specyfikę funkcjonowania instytucji kultury, wiele instytucji zobowiązanych jest również do stosowania tzw. prewspółczynnika VAT, o którym mowa w art. 86 ust. 2a ustawy o VAT. Wskazuje na to m.in. interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z dnia 20 marca 2018 r., znak 0114-KDIP4.4012.65.2018.2.MP, w której potwierdzono, że instytucje kultury powinny stosować prewspółczynnik nawet wtedy, gdy większość ich działalności ma charakter działalności publicznej finansowanej dotacją.

Wskutek prowadzenia działalności mieszanej oraz obowiązku stosowania prewspółczynnika VAT:

- Instytucja kultury nie ma prawa do pełnego odliczenia podatku VAT naliczonego,
- powiększają się koszty funkcjonowania instytucji, gdyż część podatku VAT stanowi koszt uzyskania przychodu,
- konieczne jest prowadzenie dodatkowej ewidencji, rozliczeń proporcji i korekt rocznych,
- rośnie ryzyko podatkowe, w tym potencjalne kontrole fiskalne.

Ponadto realizacja spektakli poza siedzibą generuje dodatkowe koszty logistyczne, w szczególności w zakresie transportu, wynajmu przestrzeni, zakwaterowania i diet dla zespołu artystycznego i technicznego. Częstokroć wpływy z biletów nie kompensują tych kosztów, co oznacza konieczność pokrywania deficytu ze środków własnych instytucji lub dotacji organizatora.

Działalność impresaryjna, choć generuje wymierne korzyści promocyjne i artystyczne, wymaga zatem zapewnienia odpowiednich zasobów finansowych oraz dostosowania organizacji pracy instytucji do zwiększonej skali wyzwań logistycznych i podatkowych.

Zarząd Związku Województw Rzeczypospolitej Polskiej pragnie podkreślić, że działalność impresaryjna realizowana przez instytucje kultury służy upowszechnianiu kultury w regionie i poza jego granicami, co jest zgodne z misją i celami statutowymi tych instytucji. Jednakże powoduje to ograniczenia w odliczeniu VAT, generowanie dodatkowych kosztów działalności oraz wymaga wsparcia finansowego i organizacyjnego od Organizatora.

W związku z powyższymi uwagami, Zarząd Związku Województw Rzeczypospolitej Polskiej proponuje powrócić do stanu sprzed 2016 r. po którym weszła w życie nowelizacja ustawy o VAT wprowadzająca tzw. prewspółczynnik.


Olgierd Geblewicz

Prezes Zarządu

Związku Województw Rzeczypospolitej Polskiej

Stanowisko kieruje się do:

- Pani Marta Cienkowska - Minister Kultury i Dziedzictwa Narodowego;