

Warszawa, dnia 15 października 2018 r.

Poz. 101

INTERPRETACJA OGÓLNA Nr PT3.8101.2.2018

MINISTRA FINANSÓW

z dnia 12 października 2018 r.

w sprawie traktowania w świetle art. 5 ust. 1 pkt 1 oraz art. 8 ust. 1 i ust. 2a ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług opłat uiszczanych na podstawie art. 20 ust. 1 i art. 20¹ ust. 1 ustawy o prawie autorskim i prawach pokrewnych na rzecz organizacji zbiorowego zarządzania oraz skutków wyroku TSUE w sprawie C-37/16 w zakresie uprzedniego rozliczenia podatku

Działając na podstawie art. 14a § 1 pkt 1 *ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa*¹ (dalej: „*Ordynacja podatkowa*”), w celu zapewnienia jednolitego stosowania przepisów prawa podatkowego przez organy podatkowe, wyjaśniam co następuje.

1. Opis zagadnienia, w związku z którym jest dokonywana interpretacja przepisów prawa podatkowego.

Niniejsza interpretacja dotyczy traktowania w świetle przepisów art. 5 ust. 1 pkt 1, art. 8 ust. 1 i ust. 2a *ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług*² (dalej: „*ustawa o VAT*”) opłat uiszczanych na rzecz organizacji zbiorowego zarządzania w rozumieniu art. 104 ust. 1³ *ustawy z dnia 4 lutego 1994 r. o prawie autorskim i prawach pokrewnych*^{4,5}:

- 1) przez producentów i importerów: magnetofonów, magnetowidów i innych podobnych urządzeń, kserokopiarek, skanerów i innych podobnych urządzeń reprograficznych oraz czystych nośników, stosownie do art. 20 ust. 1 *ustawy o prawie autorskim i prawach pokrewnych*;
- 2) przez posiadaczy urządzeń reprograficznych, którzy prowadzą działalność gospodarczą w zakresie zwielokrotniania utworów dla własnego użytku osobistego osób trzecich, stosownie do art. 20¹ ust. 1 *ustawy o prawie autorskim i prawach pokrewnych*

(dalej: podmioty zobowiązane).

¹ Dz. U. z 2018 r. poz. 800, z późn. zm.

² Dz. U. z 2017 r. poz. 1221, z późn. zm.

³ Na podstawie art. 123 pkt 7 ustawy z dnia 15 czerwca 2018 r. o zbiorowym zarządzaniu prawami autorskimi i prawami pokrewnymi (Dz. U. poz. 1293) z dniem 19 lipca 2018 r. został uchylony rozdział 12 *ustawy z dnia 4 lutego 1994 r. o prawie autorskim i prawach pokrewnych*.

⁴ Dz. U. z 2018 r. poz. 1191, z późn. zm.

⁵ Dalej: „*ustawa o prawie autorskim i prawach pokrewnych*”.

Interpretacja określa ponadto skutki wyroku Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej (dalej: „TSUE”) w sprawie C-37/16 SAWP w zakresie uprzedniego rozliczenia podatku VAT przez ww. organizacje zbiorowego zarządzania, podmioty zobowiązane oraz podmioty uprawnione (tj. odpowiednio: twórców, artystów wykonawców, producentów fonogramów i wideogramów oraz wydawców, na rzecz których działa organizacja zbiorowego zarządzania pobierająca i dokonująca repartycji opłat reprograficznych) w związku z poborem opłat, o których mowa w art. 20 ust. 1 i art. 20¹ ust. 1 *ustawy o prawie autorskim i prawach pokrewnych*.

2. Wyjaśnienie zakresu oraz sposobu stosowania interpretowanych przepisów prawa podatkowego do opisanego zagadnienia wraz z uzasadnieniem prawnym.

W świetle art. 104 ust. 1 *ustawy o prawie autorskim i prawach pokrewnych*, organizacje zbiorowego zarządzania prawami autorskimi lub prawami pokrewnymi⁶ są stowarzyszeniami zrzeszającymi twórców, artystów wykonawców, producentów lub organizacje radiowe i telewizyjne, których statutowym zadaniem jest zbiorowe zarządzanie i ochrona powierzonych im praw autorskich lub praw pokrewnych oraz wykonywanie uprawnień wynikających z ustawy.

Zgodnie z art. 20 ust. 1 *ustawy o prawie autorskim i prawach pokrewnych* producenci i importerzy:

- 1) magnetofonów, magnetowidów i innych podobnych urządzeń,
- 2) kserokopiarek, skanerów i innych podobnych urządzeń reprograficznych umożliwiających pozyskiwanie kopii całości lub części egzemplarza opublikowanego utworu,
- 3) czystych nośników służących do utrwalania, w zakresie własnego użytku osobistego, utworów lub przedmiotów praw pokrewnych, przy użyciu urządzeń wymienionych w pkt 1 i 2

– są obowiązani do uiszczania, określonym zgodnie z ust. 5, organizacjom zbiorowego zarządzania, działającym na rzecz twórców, artystów wykonawców, producentów fonogramów i wideogramów oraz wydawców (tj. podmiotom uprawnionym), opłat w wysokości nieprzekraczającej 3% kwoty należnej z tytułu sprzedaży tych urządzeń i nośników.

Zgodnie z art. 20¹ ust. 1 *ustawy o prawie autorskim i prawach pokrewnych* posiadacze urządzeń reprograficznych, którzy prowadzą działalność gospodarczą w zakresie zwielokrotniania utworów dla własnego użytku osobistego osób trzecich, są obowiązani do uiszczania, za pośrednictwem organizacji zbiorowego zarządzania prawami autorskimi lub prawami pokrewnymi, opłat w wysokości do 3% wpływów z tego tytułu na rzecz twórców oraz wydawców, chyba że zwielokrotnienie odbywa się na podstawie umowy z uprawnionym. Opłaty te przypadają twórcom i wydawcom w częściach równych.

Art. 20 ust. 2-4 oraz art. 20¹ ust. 1 zd. 2 *ustawy o prawie autorskim i prawach pokrewnych* określa sposób podziału pobranych opłat.

Zgodnie natomiast z art. 5 ust. 1 pkt 1 *ustawy o VAT* opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług podlega odpłatna dostawa towarów i odpłatne świadczenie usług na terytorium kraju. Jak stanowi art. 8 ust. 1 *ustawy o VAT* przez świadczenie usług, o którym mowa w art. 5 ust. 1 pkt 1, rozumie się każde świadczenie na rzecz osoby fizycznej, osoby prawnej lub jednostki organizacyjnej niemającej osobowości prawnej, które nie stanowi dostawy towarów w rozumieniu art. 7 (...). Zgodnie z art. 8 ust. 2a *ustawy o VAT* w przypadku gdy podatnik, działając we własnym imieniu, ale na rzecz osoby trzeciej, bierze udział w świadczeniu usług, przyjmuje się, że ten podatnik sam otrzymał i wyświadczył te usługi.

Kwestią sporną było, czy opłaty uiszczane na rzecz organizacji zbiorowego zarządzania przez podmioty zobowiązane, o których mowa w art. 20 ust. 1 i art. 20¹ ust. 1 *ustawy o prawie autorskim i prawach pokrewnych*, stanowią wynagrodzenie za świadczoną usługę i w związku z tym podlegają opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług, czy też nie podlegają opodatkowaniu tym podatkiem⁷.

W dniu 18 stycznia 2017 r. TSUE wydał wyrok w sprawie C-37/16 SAWP, w którym orzekł, że „Dyrektywę Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej,

⁶ Dalej: „organizacje zbiorowego zarządzania”.

⁷ Występowały w tej kwestii rozbieżne wyroki NSA (por. wyrok z dnia 9 grudnia 2014 r. sygn. akt I FSK 1740/13 oraz wyrok z dnia 17 października 2014 r. sygn. akt I FSK 1485/13), co doprowadziło do przedstawienia przez NSA do rozpoznania składowi siedmiu sędziów Naczelnego Sądu Administracyjnego zagadnienia prawnego budzącego poważne wątpliwości (postanowienie z dnia 11 grudnia 2014 r. sygn. akt I FSK 1718/13). Naczelny Sąd Administracyjny w składzie siedmiu sędziów zdecydował o skierowaniu pytania prejudycjalnego do TSUE (postanowienie z dnia 12 października 2015 r. sygn. akt I FPS 2/14).

*zmienioną dyrektywą Rady 2010/45/UE z dnia 13 lipca 2010 r., należy interpretować w ten sposób, że podmioty praw do zwielokrotniania nie świadczą usług w rozumieniu tej dyrektywy na rzecz producentów i importerów czystych nośników oraz urządzeń do utrwalania i zwielokrotniania, od których organizacje zbiorowego zarządzania prawami autorskimi i prawami pokrewnymi pobierają na rzecz tych podmiotów, ale we własnym imieniu, opłaty od sprzedaży tych urządzeń i nośników.*⁸

W wyroku tym TSUE stwierdził, że (pkt 27-31): „*W niniejszym wypadku, w pierwszej kolejności, nie wydaje się, aby istniał stosunek prawny, w ramach którego następuje wymiana świadczeń wzajemnych pomiędzy, z jednej strony, podmiotami praw do zwielokrotniania lub ewentualnie organizacji zbiorowego zarządzania takimi prawami, a z drugiej strony, producentami i importerami czystych nośników i urządzeń do utrwalania i zwielokrotniania.*

Obowiązek uiszczania opłat takich jak będące przedmiotem postępowania głównego został bowiem nałożony na tych producentów i importerów na podstawie prawa krajowego, które określa też wysokość tych opłat.

W drugiej kolejności, obowiązku uiszczania opłat przez producentów i importerów czystych nośników oraz urządzeń do utrwalania i zwielokrotniania nie można uważać za wynikający ze świadczenia usługi, wobec której stanowiąłby on bezpośrednie świadczenie wzajemne.

Z postanowienia odsyłającego wynika bowiem, że opłaty takie jak będące przedmiotem postępowania głównego mają na celu finansowanie godziwej rekompensaty na rzecz podmiotów praw do zwielokrotniania. Godziwa rekompensata nie stanowi tymczasem bezpośredniego świadczenia wzajemnego względem jakiegokolwiek świadczenia, ponieważ jest związana ze szkodą wynikającą dla tych podmiotów ze zwielokrotniania ich chronionych utworów, dokonanej bez ich zgody (zob. podobnie wyrok z dnia 21 października 2010 r., Padawan, C-467/08, EU:C:2010:620, pkt 40).

W konsekwencji transakcji takiej jak będąca przedmiotem postępowania głównego nie można uważać za dokonaną odpłatnie w rozumieniu art. 2 ust. 1 lit. c) dyrektywy VAT.”

Biorąc pod uwagę rozważania zawarte w wyroku TSUE w sprawie C-37/16 SAWP oraz w świetle zaprezentowanego tam stanowiska TSUE, należy uznać, że na gruncie przepisów art. 5 ust. 1 pkt 1, art. 8 ust. 1 i ust. 2a ustawy o VAT opłaty uiszczane na rzecz organizacji zbiorowego zarządzania:

- 1) przez producentów i importerów: magnetofonów, magnetowidów i innych podobnych urządzeń, kserokopiarek, skanerów i innych podobnych urządzeń reprograficznych oraz czystych nośników, stosownie do art. 20 ust. 1 ustawy o prawie autorskim i prawach pokrewnych;
 - 2) przez posiadaczy urządzeń reprograficznych, którzy prowadzą działalność gospodarczą w zakresie zwielokrotniania utworów dla własnego użytku osobistego osób trzecich, stosownie do art. 20¹ ust. 1 ustawy o prawie autorskim i prawach pokrewnych
- nie stanowią wynagrodzenia za świadczone usługi na rzecz wskazanych podmiotów i tym samym nie podlegają opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług.

Tym samym kwoty wypłacone przez organizacje zbiorowego zarządzania podmiotom uprawnionym na podstawie art. 20 ust. 2-4 oraz art. 20¹ ust. 1 zd. 2 ustawy o prawie autorskim i prawach pokrewnych nie stanowią odpowiednio wynagrodzenia za świadczone przez te podmioty usługi i tym samym nie podlegają opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług.

Organizacje zbiorowego zarządzania nie wystawiają zatem faktur na rzecz podmiotów zobowiązanych, o których mowa w art. 20 ust. 1 i art. 20¹ ust. 1 ustawy o prawie autorskim i prawach pokrewnych z tytułu uiszczenia przez te podmioty ww. opłat.

⁸ Naczelny Sąd Administracyjny w składzie siedmiu sędziów w wyroku z dnia 26 czerwca 2017 r. sygn. akt I FSK 1718/13 uwzględniając wyrok TSUE w sprawie C-37/16 SAWP uznał, że: „*W świetle art. 5 ust. 1 pkt 1, art. 8 ust. 1 i ust. 2a oraz art. 30 ust. 3 ustawy o VAT opłaty pobierane przez organizacje zbiorowego zarządzania w rozumieniu art. 104 ust. 1 ustawy o prawie autorskim i prawach pokrewnych, od producentów i importerów magnetofonów, magnetowidów i innych podobnych urządzeń oraz czystych nośników nie stanowią wynagrodzenia za świadczone usługi i tym samym nie podlegają opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług.*”

3. Skutki wyroku TSUE w sprawie C-37/16 SAWP w zakresie uprzednich rozliczeń w przypadku opodatkowania podatkiem VAT opłat, o których mowa w art. 20 ust. 1 i art. 20¹ ust. 1 ustawy o prawie autorskim i prawach pokrewnych przez organizacje zbiorowego zarządzania oraz przez podmioty zobowiązane.

Skutki wyroku TSUE w zakresie uprzedniego rozliczenia podatku należnego i naliczonego przez organizacje zbiorowego zarządzania

W przypadku, gdy organizacja zbiorowego zarządzania opodatkowała podatkiem od towarów i usług opłaty, o których mowa w art. 20 ust. 1 i art. 20¹ ust. 1 ustawy o prawie autorskim i prawach pokrewnych pobrane od podmiotów zobowiązanych wymienionych w tych przepisach i rozliczyła podatek należny z tego tytułu, dokumentując pobór ww. opłat fakturą wystawioną na rzecz podmiotów zobowiązanych, taka organizacja zbiorowego zarządzania może wystawić fakturę korygującą oraz rozliczyć tę korektę na bieżąco. Podatnika obowiązują pozostałe wymogi w zakresie rozliczenia korekty podatku należnego (w tym stosuje się odpowiednio art. 29a ust. 14 ustawy o VAT).

W przypadku, gdy organizacja zbiorowego zarządzania nie wystawiła faktury z tytułu poboru ww. opłat od podmiotów zobowiązanych i przejęła na siebie ciężar finansowy podatku, uiszczając podatek od towarów i usług od pobranych opłat⁹, organizacja taka może skorygować podstawę opodatkowania oraz podatek i rozliczyć tę korektę poprzez skorygowanie deklaracji podatkowej, w której ujęto pierwotne rozliczenie.

Organizacja zbiorowego zarządzania dokonując korekty podstawy opodatkowania i podatku należnego powinna dokonać również stosownej korekty podatku naliczonego uprzednio odliczonego od podatku należnego.

W przypadku, gdy w wyniku dokonania korekt powstanie nadpłata przepisy art. 74 Ordynacji podatkowej w zakresie nadpłat stosuje się odpowiednio.

Mając na względzie wynikającą z art. 2 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej zasadę zaufania obywateli do państwa (określaną również jako zasada lojalności państwa wobec obywatela), wynikającą z art. 32 ust. 1 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej zasadę równego traktowania oraz biorąc pod uwagę utrwaloną praktykę interpretacyjną (por. art. 14n § 4 pkt 2 i § 5 Ordynacji podatkowej), zgodnie z którą jednoznaczne było stanowisko organów podatkowych w zakresie opodatkowania podatkiem od towarów i usług opłat pobieranych przez organizacje zbiorowego zarządzania od ww. podmiotów zobowiązanych należy uznać, że organizacje zbiorowego zarządzania, które spełniają warunki dla dokonania stosownej korekty rozliczenia w związku z wyrokiem TSUE w sprawie C-37/16 SAWP, mogą, lecz nie mają obowiązku jej dokonania.

W konsekwencji w przypadku, gdy organizacja zbiorowego zarządzania, która opodatkowała podatkiem VAT opłaty, o których mowa art. 20 ust. 1 i art. 20¹ ust. 1 ustawy o prawie autorskim i prawach pokrewnych pobrane od podmiotów zobowiązanych wymienionych w tych przepisach i rozliczyła podatek należny z tego tytułu, dokumentując pobór tych opłat fakturą, zrezygnuje z dokonywania korekty rozliczeń w związku z wyrokiem TSUE, faktury te nie są uznawane za faktury, o których mowa w art. 108 ust. 1 ustawy o VAT.

Skutki wyroku TSUE w zakresie rozliczenia podatku naliczonego przez podmioty zobowiązane, o których mowa art. 20 ust. 1 i art. 20¹ ust. 1 ustawy o prawie autorskim i prawach pokrewnych

Ewentualne działania podmiotów zobowiązanych, o których mowa art. 20 ust. 1 i art. 20¹ ust. 1 ustawy o prawie autorskim i prawach pokrewnych, będą wynikały z faktu ewentualnego otrzymania przez te podmioty faktury korygującej wystawionej przez organizację zbiorowego zarządzania. W przypadku otrzymania faktury korygującej, podmioty te dokonują korekty rozliczenia podatku naliczonego w bieżącej deklaracji podatkowej. Podatnika obowiązują pozostałe wymogi w zakresie dokonywania odliczenia podatku (w tym stosuje się odpowiednio art. 86 ust. 19a ustawy o VAT).

W przypadku, gdy organizacja zbiorowego zarządzania nie dokona korekty rozliczenia, wówczas w stosunku do podmiotów zobowiązanych, o których mowa w art. 20 ust. 1 i 20¹ ust. 1 ustawy o prawie autorskim i prawach pokrewnych, które dokonały pierwotnie odliczenia podatku naliczonego z faktur otrzymanych od tej organizacji (i faktury te nie zostały skorygowane), nie znajdzie zastosowania art. 88 ust. 3a pkt 2 ustawy o VAT.

⁹ Taka sytuacja byłaby możliwa w przypadku uznania (np. w wyniku zastosowania się do wydanego w sprawie podmiotu zobowiązanego stosownie do art. 20 ust. 1 i art. 20¹ ust. 1 ustawy o prawie autorskim i prawach pokrewnych orzeczenia sądu administracyjnego), że ww. opłaty nie podlegają opodatkowaniu podatkiem VAT.

Mając bowiem na uwadze ww. zasadę zaufania obywateli do państwa, zasadę równego traktowania oraz utrwaloną praktykę interpretacyjną niezasadne jest kwestionowanie z tego tytułu odliczeń podatku wykazanego w fakturach wystawionych przez organizacje zbiorowego zarządzania, które nie dokonają korekty rozliczenia.

4. Skutki wyroku TSUE w sprawie C-37/16 SAWP w zakresie uprzednich rozliczeń w przypadku opodatkowania podatkiem VAT opłat, o których mowa w art. 20 ust. 1 i art. 20¹ ust. 1 ustawy o prawie autorskim i prawach pokrewnych przez podmioty uprawnione lub pomiędzy organizacjami zbiorowego zarządzania.

Opisane w pkt 3 konsekwencje dotyczące rozliczeń pomiędzy organizacją zbiorowego zarządzania a podmiotami zobowiązanymi, zarówno w zakresie rozliczenia podatku należnego jak i podatku naliczonego mają analogiczne zastosowanie w przypadku gdy faktury (lub faktury korygujące) zostały (lub zostałyby) wystawione przez podmioty uprawnione na rzecz organizacji zbiorowego zarządzania względnie pomiędzy organizacjami zbiorowego zarządzania.

Minister Finansów: z up. F. Świłała