



MINISTER FINANSÓW

STOWARZYSZENIE FILMOWCÓW POLSKICH	
wpl. dnia	2011-08-28
L. Dz.	1015/11
Podpis	<i>[Signature]</i>

Organ upoważniony do wydania interpretacji
Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie

Adres do korespondencji
Izba Skarbowa w Warszawie Biuro Krajowej Informacji Podatkowej w Płocku
 ul. 1-go Maja 10
 09-402 Płock

Telefon: (24) 262-54-07
 Fax: (24) 262-93-19

IPPP1-443-803/11-4/PR

Płock, dnia *22* sierpnia 2011 r.

SFP - ZAPA

Wpłynęło dnia.....*26.08.2011*
 L.dz.*2648/11*
 podpis.....*A. Mielkiewicz*

Stowarzyszenie Filmowców Polskich
 ul. Krakowskie Przedmieście 7
 00-068 Warszawa
 NIP: 525-128-86-27

INTERPRETACJA INDYWIDUALNA

Na podstawie art. 14b § 1 i § 6 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (t. j. Dz. U. z 2005 r. Nr 8, poz. 60 ze zm.) oraz § 7 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 20 czerwca 2007 r. w sprawie upoważnienia do wydawania interpretacji przepisów prawa podatkowego (Dz. U. z 2007 r. Nr 112, poz. 770 ze zm.) Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie działając w imieniu Ministra Finansów stwierdza, że stanowisko Stowarzyszenia, przedstawione we wniosku z dnia 18.05.2011 r. (data wpływu 20.05.2011 r.), uzupełnionym pismem z dnia 08.07.2011r. (data wpływu 11.07.2011r.) w odpowiedzi na wezwanie z dnia 04.07.2011r. o udzielenie pisemnej interpretacji przepisów prawa podatkowego dotyczącej podatku od towarów i usług w zakresie:

- uznania organizacji zbiorowego zarządzania za podatnika podatku VAT (pytanie nr 1) – **jest prawidłowe,**
- określenia stawki podatku VAT na wynagrodzenie należne od użytkowników praw (pytanie nr 2) - **jest nieprawidłowe.**

UZASADNIENIE

W dniu 20.05.2011 r. wpłynął ww. wniosek o udzielenie pisemnej interpretacji przepisów prawa podatkowego w indywidualnej sprawie dotyczącej podatku od towarów i usług w zakresie uznania za podatnika VAT występując w stosunku do użytkowników tych praw, zastosowania właściwej stawki podatku oraz dokonywania korekt faktur VAT. Wniosek uzupełniony został pismem z dnia 08.07.2011 r. (data wpływu 11.07.2011 r.), będącym odpowiedzią na wezwanie Organu z dnia 04.07.2011 r.

W przedmiotowym wniosku zostało przedstawione następujące zdarzenie przyszłe.

Stowarzyszenie Filmowców Polskich (dalej SFP) wykonuje usługi zbiorowego zarządzania i ochrony praw autorskich i praw pokrewnych na podstawie zezwolenia uzyskanego w formie decyzji administracyjnej, wydanej przez Ministra Kultury Dziedzictwa Narodowego - Monitor Polski 2009, Nr. 21 poz. 270 - Załącznik do Obwieszczenia MKiDN pozycja 8. Zgodnie z art. 104 ust. 2 pkt 2 ustawy o prawie autorskim i prawach pokrewnych (dalej zwana u.pr.aut.) zezwolenie MKiDN ma charakter konstytutywny; zgodnie z zezwoleniem, SFP wykonuje zbiorowe zarządzanie prawami autorskimi do utworów audiowizualnych oraz prawami pokrewnymi przysługującymi producentom audiowizualnym do wideogramów, na wskazanych w zezwoleniu polach eksploatacji.

W zakres uprawnień i obowiązków mieszczących się w pojęciu zbiorowego zarządu prawami w rozumieniu u.pr.aut., jakie SFP zobowiązana jest wykonywać, wchodzi między innymi podejmowanie wszelkich czynności zmierzających do objęcia jak największej liczby użytkowników praw stosownymi umowami, na mocy których mogą oni korzystać za ustalonym wynagrodzeniem z całego tzw. repertuaru SFP, na który składają się prawa autorskie i prawa pokrewne do utworów audiowizualnych. SFP jest następnie zobowiązana dokonać redystrybucji pobranych od użytkowników wynagrodzeń pomiędzy uprawnionych, to jest podmiotów praw chronionych przez SFP, których prawa w danym okresie przez danego użytkownika były wykorzystywane. SFP wykonuje w ramach uzyskanego zezwolenia MKiDN funkcję przewidzianą bezpośrednio w ustawie o prawie autorskim i prawach pokrewnych.

Podkreślenia wymaga, iż zbiorowym zarządem SFP nie są objęte prawa do utworu audiowizualnego jako całości, te bowiem należą do producenta i to on samodzielnie zawiera umowy z użytkownikami praw na eksploatację całego utworu audiowizualnego. Jedynie w przypadku reemisji na mocy bezwzględnie obowiązującego art. 21(1) u.pr.aut. producent upoważnia SFP do zarządzania jego prawem na tym konkretnym polu eksploatacji. W każdym przypadku wykonywania zbiorowego zarządu przez SFP nie dochodzi do nabycia przez SFP praw do eksploatacji utworu audiowizualnego jako całości, celem ich dalszego licencjonowania użytkownikom praw. Wykonując zbiorowy zarząd w stosunku do dzieł audiowizualnych, SFP zarządza także prawami autorskimi współtwórców utworów audiowizualnych, uprawnionych do otrzymania wynagrodzenia bezpośrednio od korzystającego z utworu. W tym przypadku również na SFP nie są przenoszone prawa majątkowe do utworu audiowizualnego.

SFP na mocy zezwolenia zarządza zbiorowo prawami producentów i współtwórców utworów audiowizualnych w odniesieniu do wszystkich podmiotów, którym prawa te przysługują, niezależnie od tego, czy podmioty te powierzyły swe prawa w zarząd SFP, czy nie, a także czy podmioty te można zidentyfikować. Jest to konsekwencją treści zezwolenia MKiDN i obowiązkowego pośrednictwa ozz przewidzianego w ustawie, upoważniającego do wykonywania zbiorowego zarządu w stosunku do abstrakcyjnie określonej kategorii praw i pól eksploatacji.

SFP zawiera z użytkownikami praw tzw. umowy generalne, których przedmiotem jest cała kategoria praw wskazanych w zezwoleniu, a nie konkretne, zindywidualizowane, co do osoby rodzaju utworu prawa. Cecha ta wyróżnia w zasadniczy sposób umowy zawierane przez organizację zbiorowego zarządzania od umów zawieranych w obrocie prawami autorskimi przez podmioty nie legitymujące się zezwoleniem MKiDN. SFP jako organizacja zbiorowego zarządzania w rozumieniu u.pr.aut. podlega także ustawowym ograniczeniom swobody kontraktowej w zakresie ustalania wynagrodzeń z użytkownikami praw, w szczególności tzw. trybowi ustalania tabel wynagrodzeń na podstawie art. 110 (11) do 110(16) u.pr. aut..

Konsekwencją przyjętego przez ustawodawcę modelu wykonywania zbiorowego zarządu w stosunku do kategorii praw objętych zezwoleniem MKiDN jest to, iż SFP w momencie otrzymania wynagrodzeń od użytkowników praw za akty eksploatacji utworów audiowizualnych, nie posiada wiedzy, jakim konkretnie uprawnionym, producentom i współtwórcom,

wynagrodzenie to należy przekazać. Użytkownicy przekazują łączne wynagrodzenie za wykorzystane w danym okresie dzieła audiowizualne oraz dołączają dokumentację, w której wskazują jedynie tytuły dzieł (np. tytuł filmu). Użytkownicy nie wskazują konkretnych współtwórców oraz producentów. Identyfikacja uprawnionych do wynagrodzenia stanowi zadanie statutowe organizacji zbiorowego zarządzania. SFP dokonuje repartycji wynagrodzeń odrębnie do każdego pola eksploatacji utworów (np. wyświetlanie w kinach, reemisja, publiczne odtwarzanie). Po wykonaniu pełnego cyklu repartycji, SFP jest w stanie ustalić uprawnionych do wynagrodzenia, do których należą producenci dzieł, współtwórcy dzieł oraz ich następcy prawni, podmioty niezidentyfikowane w przypadku wykorzystania tzw. dzieł osieroconych, zagraniczne organizacje zbiorowego zarządzania.

W związku ze zmianą stanu prawnego od 1 kwietnia 2011, która polegała na wprowadzeniu do ustawy o podatku VAT art. 8 ust. 2a w brzmieniu: 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 sam wyświadczył te usługi, powstała nowa sytuacja prawna. SFP spełnia przesłanki tego przepisu ze względu na fakt działania z użytkownikami praw zawsze we własnym imieniu i zawsze na rachunek osób trzecich tj. współtwórców dzieł audiowizualnych i producentów.

Wobec Wnioskodawcy toczy się obecnie postępowanie sądowo-administracyjne w zakresie stanu faktycznego opisanego we wniosku, jednakże niniejszy wniosek dotyczy oceny prawnej stanu faktycznego po zmianach stanu prawnego obowiązujących po 1 kwietnia 2011 oraz w związku z tym, przewidywanych ewentualnie zmian stanu faktycznego poprzez odmienne ukształtowanie umów z podmiotami trzecimi.

W związku z powyższym zadano następujące pytania:

1. Czy SFP może zostać uznane za podatnika VAT w stosunku do użytkowników praw?
2. Czy SFP powinno stosować odrębnie stawkę podstawową VAT na wynagrodzenie należne producentom i stawkę zredukowaną na wynagrodzenia należne współtwórcom dzieł audiowizualnych?
3. Czy SFP może stosować system fakturowania użytkowników praw polegający na wykorzystywaniu instytucji korekt faktury VAT celem prawidłowego, zgodnego z rzeczywistością, wykazania obrotu opodatkowanego stawką podstawową i zredukowaną?

Zdaniem Stowarzyszenia należy udzielić pozytywnej odpowiedzi na postawione wyżej pytania.

Odpowiadając na pytanie nr 1, w świetle art. 8 ust. 2a ustawy o podatku VAT prawidłowe jest przyjęcie, iż SFP działa jako podatnik VAT w stosunku do użytkowników praw. Przepis ten zdaniem SFP należy rozumieć w ten sposób, iż SFP dla celów podatkowych, nabywa od producentów i współtwórców dzieł audiowizualnych usługi udzielenia licencji, które następnie samo wyświadcza użytkownikom praw.

Na gruncie prawa podatkowego uprawnione jest odstępstwo od norm prawa autorskiego tj. niezależnie od cywilnoprawnych podstaw działania SFP, opisanych w stanie faktycznym, dla celów podatkowych art. 8 ust. 2a wprowadził fikcję prawną, której celem jest wprowadzenie pośrednika w usługach w tzw. łańcuch dostaw opodatkowanych podatkiem VAT. Podatek VAT jest podatkiem wielofazowym, poszczególne podmioty biorące udział w łańcuchu dostaw od pierwszego dostawcy do konsumenta finalnego, muszą mieć możliwość prawną zafakturowania wykonanych świadczeń oraz prawo do nabycia z prawem do odliczenia dokonanych zakupów. W przypadku pośrednictwa w usługach ze względu na okoliczności faktyczne i prawne w jakich działa pośrednik, w szczególności na brak faktycznego wykonania usługi podstawowej, podmioty te pozostawałyby poza łańcuchem dostaw, gdyby ustawodawca, wzorem art. 28

Dyrektywy 112/2006, nie wprowadził fikcji prawnej, pozwalającej na odstępienie dla celów VAT od prawnych i faktycznych regulacji działalności pośrednika w usługach.

W ocenie SFP na pytania nr 2 i 3 należy udzielić pozytywnej odpowiedzi. SFP winno stosować stawkę zredukowaną i stawkę podstawową, w zależności od tego, jakiemu podmiotowi uprawnionemu wynagrodzenie wpłacone przez użytkowników praw będzie należne.

W ocenie SFP przepis art. 8 ust. 2a należy interpretować w ten sposób, iż po pierwsze świadczenie na rzecz użytkownika praw dotyczy tej samej usługi, którą fikcyjnie SFP nabywa od producenta i współtwórcy. Przykładowo jeśli SFP otrzyma od użytkownika praw wynagrodzenie za wykorzystanie dzieła audiowizualnego, do którego konkretny reżyser posiada tytuł współtwórcy, to należy przyjąć, iż SFP fikcyjnie nabywa od tego reżysera usługę licencji w rozumieniu podatkowym i konkretnie tę samą usługę świadczy użytkownikowi.

Ze względu na wielość uprawnionych do dzieła audiowizualnego przyjąć należy, iż zarówno nabyciu od uprawnionych jak i świadczeniu na rzecz użytkowników podlega wiązka poszczególnych praw. Nie zmienia tego fakt, iż użytkownik praw wpłaca wynagrodzenie za wykorzystanie konkretnego dzieła (dzieł) audiowizualnego, bez posiadania wiedzy o tym, czyje konkretnie prawa składają się na to wynagrodzenie. Podkreślenia wymaga okoliczność, że sam obowiązek zapłaty wynagrodzenia wiąże się z faktem, iż to właśnie poszczególnym uprawnionym a nie SFP należy się wynagrodzenie, zatem brak wiedzy użytkownika konkretnych uprawnionych nie wpływa na rodzaj usługi świadczonej przez SFP na ich rzecz.

O świadczeniu przez SFP wiązki praw na rzecz użytkowników świadczy też fakt iż pełna realizacja normy art. 8 ust. 2a ustawy o VAT wymaga nabycia usługi celem jej dalszego wyświadczenia. W przypadku dzieła audiowizualnego objętego zbiorowym zarządzeniem SFP nie jest możliwe nabycie praw do całego dzieła audiowizualnego od jednego uprawnionego nawet w drodze podatkowej fikcji prawnej. Zawsze jest to pewien zbiór praw, w tym też w wielu przypadkach jest to nabycie od osoby nieznannej, niemożliwe do zidentyfikowania nawet po repartycji i po procesie tzw. poszukiwań, jakie w ramach obowiązków statutowych SFP przeprowadza. Sytuacja taka występuje w przypadkach działania SFP jako przedstawiciel ustawowy i negotiorum gestor, i stanowi immanentną cechę zbiorowego zarządu prawami wykonywanego przez organizację zbiorowego zarządzania.

W konsekwencji przyjąć należy, iż w drodze fikcji prawnej z art. 8 ust. 2a ustawy o podatku VAT, SFP nabywa usługi licencji od konkretnych uprawnionych, w zakresie w jakim przysługują im samym, następnie te same usługi świadczy użytkownikom praw. Po drugie, z przepisu art. 8 ust. 2a ustawy o podatku VAT wynika także, że usługa stanowiąca przedmiot świadczenia pośrednika jest tożsama zarówno co do przedmiotu oraz co do stawki, jaką pośrednik winien stosować w przypadku jej świadczenia. Wynika to z faktu przyjęcia fikcji prawnej tożsamości usługi wykonywanej przez pośrednika, który działa tak jakby sam faktycznie świadczący wykonywał usługę samodzielnie we własnym imieniu. Tożsamość usługi nabytej i wyświadczonej przez pośrednika nie jest kwestionowana w literaturze przedmiotu, a wręcz odwrotnie, eksponowana jako istota przepisu art. 28 Dyrektywy 112/2006.

W związku z powyższym, prawidłowa realizacja obowiązku z art. 8 ust. 2a wymaga od SFP przyporządkowania właściwej stawki podatku VAT na usługi świadczone w trybie tego artykułu na rzecz użytkowników praw. W stosunku do usług nabytych od współtwórców będzie to stawka zredukowana, na podstawie art. 41 ust. 2 Zał. 3 poz. 181 ustawy o podatku VAT natomiast w stosunku do usług podmiotów nie posiadających statusu współtwórców dzieł audiowizualnych (w tym katalogu będą przede wszystkim producenci, ale również np. uprawnieni następcy prawni autorów) zastosowanie będzie miała stawka podstawowa.

W związku z tak ukształtowanym stanem faktycznym, SFP zamierza wystawiać użytkownikom praw fakturę VAT na dokonane przez nich wpłaty wynagrodzeń należnych zarówno i współtwórcom jak i uprawnionym podmiotom nie mającym takiego statusu, stosując dwie stawki

podatkowe: podstawową na obrót odpowiadający nabyciu praw od producentów i innych podmiotów nie mających statusu autorów oraz zredukowaną na obrót odpowiadający nabyciu praw od współtwórców utworów audiowizualnych.

Jednakże w przypadku specyficznej działalności jaką jest zbiorowy zarząd prawami wykonywany przez organizację zbiorowego zarządzania - różniący się od innych form prawnych wykonywania cudzych praw majątkowych we własnym imieniu w szczególności poprzez ustalenie nabycia konkretnej usługi dopiero po jej świadczeniu użytkownikom - w momencie otrzymania wynagrodzenia od użytkowników wiadomym jest jedynie to, iż wynagrodzenie to winno być opodatkowane dwiema stawkami podatkowymi, jako wynagrodzenie należne różnym kategoriom uprawnionych w różny sposób co do stawki opodatkowanych. Proporcja ta, tj. faktyczna wysokość podstawy opodatkowania poszczególnymi stawkami jest jednak znana dopiero po upływie pewnego czasu niezbędnego do przeprowadzenia repartycji. Co prawda na niektórych polach eksploatacji np. w przypadku wyświetlania w kinach, czy nadań wiadomym jest, iż wynagrodzenia te należne będą wyłącznie współtwórcom, gdyż producenci samodzielnie licencjonują korzystanie z utworów audiowizualnych na tych polach, tym niemniej z uwagi na fakt, iż w procesie repartycji może okazać się, iż wynagrodzenia przysługują w części twórcom a w części następcom prawnym również w tym przypadku zachodziła będzie konieczność zastosowania dwóch różnych stawek podatku VAT.

W konsekwencji ponieważ ustalenie faktycznej podstawy opodatkowania daną stawką VAT w znakomitej większości przypadków będzie możliwe dopiero po zakończeniu procedury repartycji a użytkownicy przekazują łączne wynagrodzenie za wykorzystane dzieła bez podziału na konkretnych uprawnionych, Stowarzyszenie zamierza przyjąć następujący sposób dokumentowania wykonywanych czynności dla celów VAT:

1) w chwili wpłaty przez użytkownika wynagrodzeń za dany okres rozliczeniowy SFP wystawi fakturę VAT na całość dokonanej przez danego użytkownika wpłaty stosując stawkę podstawową,

2) po przeprowadzeniu repartycji i w związku z tym ustaleniu rzeczywistego wynagrodzenia należnego konkretnym uprawnionym, SFP wystawi faktury korygujące, w których pierwotnie wykazana łączna podstawa opodatkowania ze stawką podstawową zostanie podzielona stosownie do udziału poszczególnych grup uprawnionych w tej kwocie. Do tak ustalonych podstaw opodatkowania zostaną zastosowane prawidłowe stawki VAT - tj. podstawowa lub obniżona w zależności od statusu podmiotu uprawnionego na rzecz, którego SFP dokonało wypłaty należności.

W ocenie SFP tylko taki mechanizm fakturowania pozwala na wierne odzwierciedlenie rzeczywistego łańcucha dostaw, jaki zachodzi pomiędzy producentami, współtwórcami, SFP a użytkownikami praw. Ustawa o podatku VAT wykazuje istotną lukę prawną dla sytuacji faktycznych jakie zachodzą w przypadku zbiorowego zarządu prawami. W związku z powyższym uprawnione zdaniem SFP jest zamknięcie tej luki prawnej w sposób wskazany wyżej. Nie bez znaczenia dla wykładni przepisów w zakresie objętym niniejszym wnioskiem jest zachowanie celu ustawodawcy, wyrażonego w art. 41 ust. 2 zał. 3 poz. 181, w którym to wyraźnie ustawodawca zdecydował o preferencyjnym opodatkowaniu kultury. Preferencje te należy w świetle konstrukcji podatku VAT oceniać z punktu widzenia przede wszystkim ostatecznego konsumenta, materialnego podatnika VAT, który w ten sposób zachęcany jest do korzystania z dóbr kultury. Cel ten w ocenie SFP nie zostałby zachowany, gdyby całość obrotu z użytkownikami praw była opodatkowana stawką podstawową.

W świetle obowiązującego stanu prawnego stanowisko wnioskodawcy w sprawie oceny prawnej przedstawionego zdarzenia przyszłego w zakresie:

- uznania organizacji zbiorowego zarządzania za podatnika podatku VAT – **uznaje się za prawidłowe,**
- określenia stawki podatku VAT na wynagrodzenie należne od użytkowników praw - **uznaje się za nieprawidłowe.**

Odpowiadając na pierwsze z postawionych pytań, dotyczące kwestii uznania Wnioskodawcy za podatnika VAT należy przytoczyć treść art. 15 ust. 1 ustawy z dnia 11 marca 2004 roku o podatku od towarów i usług (Dz. U. Nr 54, poz. 535 ze zm.), zgodnie z którym podatnikami są osoby prawne, jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej oraz osoby fizyczne, wykonujące samodzielnie działalność gospodarczą, bez względu na cel lub rezultat takiej działalności. Działalność gospodarcza, zgodnie z art. 15 ust. 2 ww. ustawy, obejmuje 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 w sposób częstotliwy. Działalność gospodarcza obejmuje również czynności polegające na wykorzystywaniu towarów lub wartości niematerialnych i prawnych w sposób ciągły dla celów zarobkowych.

Stosownie do art. 15 w ust. 3 pkt 3 ww. ustawy, za wykonywaną samodzielnie działalność gospodarczą, o której mowa w ust. 1, nie uznaje się czynności z tytułu których przychody zostały wymienione w art. 13 pkt 2-9 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych, jeżeli z tytułu wykonywania tych czynności osoby te są związane ze zlecającym wykonanie tych czynności prawnymi więzami tworzącymi stosunek prawny pomiędzy zlecającym wykonanie czynności i wykonującym zlecane czynności co do warunków wykonywania tych czynności, wynagrodzenia i odpowiedzialności zlecającego wykonanie tych czynności wobec osób trzecich. Powyższe wyłączenie stosuje się odpowiednio do usług twórców i artystów wykonawców w rozumieniu przepisów o prawie autorskim i prawach pokrewnych, wynagradzanych w formie honorariów za przekazanie lub udzielenie licencji do praw autorskich lub praw artystycznego wykonania albo ich wykonanie, w tym również wynagradzanych za pośrednictwem organizacji zbiorowego zarządzania prawami autorskimi lub prawami pokrewnymi (art. 15 ust. 3a ww. ustawy).

Natomiast, zgodnie z art. 5 ust. 1 pkt 1 ustawy, opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług, podlega odpłatna dostawa towarów i odpłatne świadczenie usług na terytorium kraju. Natomiast stosownie do art. 8 ust. 1 ww. ustawy, 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, w tym również:

- 1) przeniesienie praw do wartości niematerialnych i prawnych, bez względu na formę, w jakiej dokonano czynności prawnej;
- 2) zobowiązanie do powstrzymania się od dokonania czynności lub do tolerowania czynności lub sytuacji;
- 3) świadczenie usług zgodnie z nakazem organu władzy publicznej lub podmiotu działającego w jego imieniu lub nakazem wynikającym z mocy prawa.

W myśl art. 8 ust. 2a ustawy, obowiązującego od dnia 1 kwietnia 2011 r., 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.

Stosownie do art. 30 ust. 3 ustawy o podatku do towarów i usług (obowiązującego od dnia od dnia 1 grudnia 2008 r.), w przypadku gdy podatnik, działając we własnym imieniu, ale na rzecz

osoby trzeciej, bierze udział w świadczeniu usług, podstawą opodatkowania jest kwota należna z tytułu świadczenia usług, pomniejszona o kwotę podatku.

W tym miejscu wskazać należy, iż zmiana polegająca na dodaniu art. 8 ust. 2a do ustawy o podatku od towarów i usług doprecyzowuje jedynie przepisy w odniesieniu do tzw. refakturowania usług, co oznacza większą przejrzystość przepisów w tym zakresie. Przedmiotowa regulacja wskazuje wprost, iż w katalogu usług podlegających opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług mieszczą się również przypadki, gdy podatnik, działając we własnym imieniu, ale na rzecz osoby trzeciej, bierze udział w świadczeniu usług. Kluczowym elementem regulacji art. 8 ust. 2a ustawy, jest występowanie przez podatnika we własnym imieniu ale na rzecz osoby trzeciej w procesie świadczenia usług, których beneficjentem jest owa osoba trzecia.

Z przedstawionego we wniosku zdarzenia przyszłego wynika, iż Wnioskodawca wykonuje usługi zbiorowego zarządzania i ochrony praw autorskich i praw pokrewnych na podstawie zezwolenia Ministra Kultury i Dziedzictwa Narodowego. W zakres uprawnień i obowiązków mieszczących się w pojęciu zbiorowego zarządu prawami jakie Stowarzyszenie zobowiązane jest wykonywać, w świetle uregulowań ustawy o prawie autorskim i prawach pokrewnych, wchodzi między innymi podejmowanie wszelkich czynności zmierzających do objęcia jak największej liczby użytkowników praw stosownymi umowami, na mocy których mogą oni korzystać za ustalonym wynagrodzeniem z całego tzw. repertuaru, na który składają się prawa autorskie i prawa pokrewne do utworów audiowizualnych.

Wnioskodawca jest następnie zobowiązany dokonać redystrybucji pobranych od użytkowników wynagrodzeń pomiędzy uprawnionych, to jest podmiotów praw chronionych, których prawa w danym okresie przez danego użytkownika były wykorzystywane. Zbiorowym zarządem nie są objęte prawa do utworu audiowizualnego jako całości, te bowiem należą do producenta i to on samodzielnie zawiera umowy z użytkownikami praw na eksploatację całego utworu audiowizualnego. Jedynie w przypadku reemisji producent upoważnia Stowarzyszenie do zarządzania jego prawem na tym konkretnym polu eksploatacji. W każdym przypadku wykonywania zbiorowego zarządu przez SFP nie dochodzi do nabycia przez SFP praw do eksploatacji utworu audiowizualnego jako całości, celem ich dalszego licencjonowania użytkownikom praw. Wykonując zbiorowy zarząd w stosunku do dzieł audiowizualnych, SFP zarządza także prawami autorskimi współtwórców utworów audiowizualnych, uprawnionych do otrzymania wynagrodzenia bezpośrednio od korzystającego z utworu. W tym przypadku również na SFP nie są przenoszone prawa majątkowe do utworu audiowizualnego.

Stowarzyszenie zawiera z użytkownikami praw tzw. umowy generalne, których przedmiotem jest cała kategoria praw wskazanych w zezwoleniu, a nie konkretne, zindywidualizowane, co do osoby, rodzaju, utworu prawa. Cecha ta wyróżnia w zasadniczy sposób umowy zawierane przez organizacje zbiorowego zarządzania od umów zawieranych w opocie prawami autorskimi przez podmioty nie legitymujące się zezwoleniem Ministra Kultury.

Konsekwencją przyjętego przez ustawodawcę modelu wykonywania zbiorowego zarządu jest to, iż SFP w momencie otrzymania wynagrodzeń od użytkowników praw za akty eksploatacji utworów audiowizualnych, nie posiada wiedzy, jakim konkretnie uprawnionym, producentom i współtwórcom, wynagrodzenie to należy przekazać. Użytkownicy przekazują łączne wynagrodzenie za wykorzystane w danym okresie dzieła audiowizualne oraz dołączają dokumentację, w której wskazują jedynie tytuły dzieł (np. tytuł filmu). Użytkownicy nie wskazują konkretnych współtwórców oraz producentów. Identyfikacja uprawnionych do wynagrodzenia stanowi zadanie statutowe organizacji zbiorowego zarządzania. SFP dokonuje repartycji wynagrodzeń odrębnie do każdego pola eksploatacji utworów (np. wyświetlanie w kinach, reemisja, publiczne odtwarzanie). Po wykonaniu pełnego cyklu repartycji, SFP jest w stanie ustalić uprawnionych do wynagrodzenia, do których należą producenci dzieł, współtwórcy dzieł oraz ich następcy prawni, podmioty niezidentyfikowane w przypadku wykorzystania tzw. dzieł osieroconych, zagraniczne organizacje zbiorowego zarządzania.

Konfrontując przedstawione we wniosku zdarzenie z przytoczonymi przepisami ustawy o podatku od towarów i usług, stwierdzić należy, iż działalność Wnioskodawcy jako organizacji zbiorowego zarządzania prawami autorskimi oraz prawami autorskimi w odniesieniu do udzielania licencji na korzystanie z praw autorskich (powierzonych przez twórców) oraz praw pokrewnych (powierzonych przez producentów) stanowi działalność podatnika VAT, a zatem czynności te w świetle przepisów ustawy o podatku od towarów i usług stanowią przedmiot opodatkowania VAT.

W efekcie, skoro działalność jest prowadzona przez Wnioskodawcę we własnym imieniu, ale na rachunek powierzających mu prawa autorskie do utworów audiowizualnych – współtwórców (ich następców prawnych) oraz prawa pokrewne przysługujące producentom, to powinna być ona postrzegana jako otrzymanie licencji od autorsko uprawnionych oraz dalsze udzielenie licencji użytkownikom, a co za tym idzie traktowana jak świadczenie usług. W rezultacie, udzielenie przez Wnioskodawcę (w ramach powiernictwa) licencji na korzystanie z praw autorskich i pokrewnych stanowi, co do zasady, czynność podlegającą opodatkowaniu na podstawie przepisów ustawy o VAT.

Tym samym stanowisko Wnioskodawcy w powyższym zakresie należało uznać za **prawidłowe**.

Wątpliwości Stowarzyszenia, sformułowane w pytaniach nr 2 i 3 sprowadzają się w istocie do kwestii zastosowania właściwej stawki podatku VAT dla wynagrodzeń pobieranych od użytkowników powierzonych w zarząd praw autorskich oraz związanym z tym sposobu dokumentowania.

Stawka podatku, zgodnie z art. 41 ust. 1 ustawy, wynosi 22%, z zastrzeżeniem ust. 2-12c, art. 83, art. 119 ust. 7, art. 120 ust. 2 i 3, art. 122 i art. 129 ust. 1. Stosownie do art. 41 ust. 2 ustawy, dla towarów i usług wymienionych w załączniku nr 3 do ustawy, stawka podatku wynosi 7 %, z zastrzeżeniem ust. 12 i art. 114 ust. 1. W poz. 181 załącznika nr 3 do ustawy przewidziano zastosowanie preferencyjnej stawki podatku VAT dla usług twórców i artystów wykonawców w rozumieniu przepisów ustawy o prawie autorskim i prawach pokrewnych wynagradzane w formie honorariów za przekazanie lub udzielenie licencji do praw autorskich lub praw do artystycznego wykonania.

Wskazać należy, iż zgodnie z art. 146a pkt 1 i 2 ustawy, w okresie od dnia 1 stycznia 2011 r. do dnia 31 grudnia 2013 r., z zastrzeżeniem art. 146f, stawka podatku, o której mowa w art. 41 ust. 1 i 13, art. 109 ust. 2 i art. 110, wynosi 23%, a stawka podatku, o której mowa w art. 41 ust. 2, art. 120 ust. 2 i 3 oraz w tytule załącznika nr 3 do ustawy, wynosi 8 %.

W myśl art. 106 ust. 1 ustawy, podatnicy, o których mowa w art. 15, są obowiązani wystawić fakturę stwierdzającą w szczególności dokonanie sprzedaży, datę dokonania sprzedaży, cenę jednostkową bez podatku, podstawę opodatkowania, stawkę podatku i kwotę podatku, kwotę należności oraz dane dotyczące podatnika i nabywcy, z zastrzeżeniem ust. 1a, 2, 4 i 5 oraz art. 119 ust. 10 i art. 120 ust. 16.

W ocenie tut. Organu, preferencje dotyczące opodatkowania podatkiem VAT (tj. obniżona stawka VAT) mają charakter podmiotowy - dotyczą twórców udzielających licencji na korzystanie z ich dzieł, w zamian za co otrzymują wynagrodzenie w formie honorariów (te preferencje mogą mieć zastosowanie do usług świadczonych przez twórców w sytuacji, gdy są oni uznawani za podatników VAT). Wskazać jednocześnie należy, iż Wnioskodawca nie ma możliwości powołania się na powyższe przepisy i stosowania innej niż podstawowa stawki VAT do czynności udzielania licencji na korzystanie z praw autorskich oraz pokrewnych powierzonych mu w zarząd. W szczególności, takiego uprawnienia nie można wywieść z przepisu art. 8 ust. 2a ustawy o VAT, zgodnie z którym Wnioskodawca bierze udział w świadczeniu usług działając w imieniu własnym, ale na rzecz twórców i producentów, co oznacza że nabywa on i świadczy „te” usługi (tj. usługi licencji). Zastosowanie tego przepisu umożliwiłoby stosowanie preferencyjnych zasad opodatkowania, które byłyby właściwe dla

przedmiotowego zakresu usług, jednak preferencji określonych w ujęciu podmiotowym nie ma możliwości stosowania podmiot, który nie działa w charakterze wymienionym w tym przepisie.

Konfrontując przedstawione w złożonym wniosku zdarzenie przyszłe z powołanymi przepisami stwierdzić należy, iż kwota należna Wnioskodawcy od użytkowników praw, pomniejszona o podatek VAT, stanowić będzie podstawę opodatkowania czynności Zainteresowanego. Zaznaczyć należy, iż w rozstrzyganej kwestii bez znaczenia pozostaje fakt wielu uprawnionych do jednego dzieła audiowizualnego, z tytułu wykorzystania którego użytkownik wpłaca stosowne wynagrodzenie. Należy zgodzić się z Wnioskodawcą, iż przyjęcie założeń art. 8 ust. 2a ustawy powoduje, iż pośrednik działa na takiej zasadzie jakby to świadczący sam faktycznie wykonywał usługę samodzielnie we własnym imieniu, jednakże w tym przypadku należy zwrócić szczególną uwagę na konstrukcję norm prawnych określających zastosowanie stawki preferencyjnej. Wspomniana przez Stowarzyszenie tożsamość usługi udzielania licencji użytkownikom z usługami świadczonymi przez twórców doznaje ograniczenia ze względu na podmiot świadczący tą usługę, bowiem podmiotem, który co prawda na cudzy rachunek, ale we własnym imieniu występuje w relacjach z ostatecznymi użytkownikami jest Stowarzyszenie, które niewątpliwie nie posiada statusu twórcy, co jednocześnie pozbawia go w zaistniałych okolicznościach możliwości zastosowania obniżonej stawki podatku, dla tej części pobieranego wynagrodzenia, które w drodze repartycji kolejno przekazywane byłoby twórcom. Tym samym nieuprawnionym byłoby rozciągnięcie stawki preferencyjnej na organizację zbiorowego zarządzania, pomimo istnienia art. 8 ust. 2a ustawy.

Reasumując, Wnioskodawca zobowiązany jest wystawić użytkownikom praw fakturę VAT dokumentującą otrzymane wynagrodzenie, które w całości podlega opodatkowaniu stawką podatku VAT w wysokości 23 %.

Tym samym stanowisko Wnioskodawcy w zakresie ~~określenia~~ **określenia** stawki podatku VAT na wynagrodzenie należne od użytkowników praw **należało uznać za nieprawidłowe.**

Końcowo należy dodać, iż w związku z odpowiedzią negatywną na drugie z postawionych pytań, gdzie zdaniem tu. Organu zastosowanie znajdzie podstawowa stawka podatku VAT dla całości otrzymywanego od użytkowników wynagrodzenia, za bezprzedmiotowe należy uznać pytanie nr 3 postawione we wniosku, dotyczące systemu fakturowania polegającego na wykorzystaniu instytucji korekt faktur VAT, jako postawione w oparciu o założenie dopuszczalności objęcia otrzymywanego wynagrodzenia dwiema stawkami podatku VAT, zróżnicowanymi ze względu na podmiot, któremu następnie w drodze repartycji byłoby one przekazywane.

Jednocześnie wskazuje się, iż zgodnie z art. 14f § 1 - § 3 Ordynacji podatkowej wniosek o wydanie interpretacji indywidualnej podlega opłacie w wysokości 40 zł, którą należy wpłacić w terminie 7 dni od dnia złożenia wniosku. W przypadku wystąpienia w jednym wniosku o wydanie interpretacji indywidualnej odrębnych stanów faktycznych lub zdarzeń przyszłych pobiera się opłatę od każdego przedstawionego we wniosku odrębnego stanu faktycznego lub zdarzenia przyszłego. Zwrot nienależnej opłaty następuje nie później niż w terminie 7 dni od dnia zakończenia postępowania w sprawie wydania interpretacji.

Z uwagi na to, że wniosek Stowarzyszenia o udzielenie pisemnej interpretacji przepisów prawa podatkowego został rozpatrzony w zakresie dwóch przedstawionych zdarzeń przyszłych (pytania nr 1 i 2), nienależna opłata w wysokości 40,00 zł wniesiona na konto Izby Skarbowej w Warszawie w dniu 12.05.2011 r., zgodnie z art. 14f § 2a Ordynacji podatkowej, zostanie zwrócona na adres wskazany we wniosku w części B.3.

Interpretacja dotyczy zdarzenia przyszłego przedstawionego przez Wnioskodawcę i stanu prawnego obowiązującego w dniu wydania interpretacji.

Stronie przysługuje prawo do wniesienia skargi na niniejszą interpretację przepisów prawa podatkowego z powodu jej niezgodności z prawem. Skargę wnosi się do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie, ul. Jasna 2/4, 00-013 Warszawa po uprzednim wezwaniu na piśmie organu, który wydał interpretację w terminie 14 dni od dnia, w którym skarżący dowiedział się lub mógł się dowiedzieć o jej wydaniu – do usunięcia naruszenia prawa (art. 52 § 3 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi – Dz. U. Nr 153, poz. 1270 ze zm.). Skargę do WSA wnosi się (w dwóch egzemplarzach – art. 47 ww. ustawy) w terminie trzydziestu dni od dnia doręczenia odpowiedzi organu na wezwanie do usunięcia naruszenia prawa, a jeżeli organ nie udzielił odpowiedzi na wezwanie, w terminie sześćdziesięciu dni od dnia wniesienia tego wezwania (art. 53 § 2 ww. ustawy). Skargę wnosi się za pośrednictwem organu, którego działanie lub bezczynność są przedmiotem skargi (art. 54 § 1 ww. ustawy) na adres: Izba Skarbowa w Warszawie Biuro Krajowej informacji Podatkowej w Płocku, ul. 1-go Maja 10, 09-402 Płock.

Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie

Z up. DYREKTORA
Izby Skarbowej
WICEDYREKTOR

mgr Leszek Stępniewski

Otrzymują:

1. adresat
2. Naczelnik Pierwszego Urzędu Skarbowego Warszawa – Śródmieście
3. Dyrektor Urzędu Kontroli Skarbowej w Warszawie
4. a/a