

Aukcje charytatywne w świetle podatku od towarów i usług – wybrane aspekty

1. Uwagi wprowadzające

Aukcje stanowią jeden z najbardziej rozpowszechnionych trybów zawierania umów, powszechnie wykorzystywane są również do gromadzenia środków przez organizacje prowadzące działalność charytatywną¹. Cechą charakterystyczną aukcji jest jednoczesny w nich udział wielu uczestników, którzy podlegają tym samym regułom postępowania², przy czym kodeks cywilny dopuszcza zarówno aukcje nieograniczone, jak i ograniczone. Warto również zaznaczyć, że aukcje przeprowadzane są z uwzględnieniem zasady jedności miejsca, czasu i akcji, natomiast oferty składane są przez uczestników stopniowo w drodze tzw. postąpień³. Zawarcie umowy determinuje zgłoszenie najkorzystniejszej oferty w zakresie przedmiotu aukcji⁴. Możliwość przystąpienia do aukcji może być również uzależniona od wpłaty określonej sumy pieniężnej lub ustanowienia odpowiedniego zabezpieczenia jej zapłaty (wadium)⁵. Aukcje przeprowadzane w celach charytatywnych mają najczęściej charakter nieograniczony (często są to aukcje internetowe), nie występuje w ich przypadku obowiązek wniesienia wadium, a ich przedmiotem są rzeczy przekazane w formie darowizny, bądź wytworzone przez podopiecznych danej organizacji, np. w ramach warsztatów terapii zajęciowej. Uzyskany dochód przeznaczany jest na cele statutowe danej organizacji.

Celem niniejszego artykułu jest wskazanie podstawowych problemów związanych z opodatkowaniem VAT sprzedaży towarów w trybie tzw. aukcji charytatywnych. W pierwszej części opracowania przedstawiono zasady opodatkowania aukcji na gruncie obowiązujących przepisów. W drugiej – rozważono możliwe kierunki zmian służących rozszerzeniu zwolnień dotyczących prowadzenia przedmiotowej działalności w świetle przepisów prawa Unii Europejskiej.

¹ Art. 70 (1) ustawy z dnia 23 kwietnia 1964 r. Kodeks cywilny (Dz.U. Nr 16, poz. 93 z późn. zm., dalej: k.c.).

² Zob. wyrok Sądu Apelacyjnego w Warszawie z dnia 14 października 2010 r., sygn. akt VI ACa 217/10, SIP LEX nr 705091.

³ Szerzej zob. A. Brzozowski, *Komentarz do art. 70 (1)*, [w:] K. Pietrzykowski (red.), *Kodeks cywilny. Komentarz do artykułów 1–449 (II)*, t. 1, Warszawa 2005, s. 321–322.

⁴ Zob. K. Kopaczyńska-Pieczeniak, *Komentarz do art. 70 (1)*, [w:] A. Kidyba (red.), *Kodeks cywilny. Komentarz*, t. 1: *Część ogólna*, Warszawa 2012, SIP LEX.

⁵ Art. 70 (4) k.c.

2. Zasady opodatkowania aukcji charytatywnych podatkiem od towarów i usług

Opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług podlegają dwie podstawowe kategorie czynności wykonywanych na terytorium kraju, czyli odpłatna dostawa towarów i odpłatne świadczenie usług⁶. Przez dostawę towarów należy rozumieć przeniesienie prawa do dysponowania towarami jak właściciel⁷. Jest to zatem czynność, w wyniku której otrzymujący towary uzyskuje możliwość faktycznego dysponowania towarami, co nie musi oznaczać prawa do dysponowania nimi w sensie cywilistycznym⁸. Pod pojęciem towarów należy natomiast rozumieć rzeczy oraz ich części, a także wszelkie postacie energii⁹.

Co do zasady dostawa towarów podlega opodatkowaniu w sytuacji, gdy ma charakter odpłatny. W dorobku orzecznictwa Trybunału Sprawiedliwości przyjmuje się, że odpłatność ma miejsce wtedy, gdy istnieje bezpośredni związek pomiędzy dostawą towarów lub świadczeniem usług a otrzymanym wynagrodzeniem. Otrzymana zapłata może przybrać postać świadczenia pieniężnego lub rzeczowego, musi być jednak konsekwencją dokonanej dostawy towaru¹⁰. W praktyce podatkowej wątpliwości budzi kwestia, czy w przypadku tzw. aukcji charytatywnych spełniona jest przesłanka odpłatności transakcji. Wydaje się, że pomimo specyficznego charakteru tego rodzaju aukcji, tj. sprzedaży rzeczy po cenach odbiegających od cen rynkowych i przeznaczenia uzyskanych dochodów na cele społecznie pożyteczne, dokonywane czynności nie tracą charakteru odpłatnego. Po pierwsze, w przypadku aukcji dochodzi do zawarcia umowy cywilnoprawnej. Istnieje zatem stosunek prawny, w ramach którego realizowane są świadczenia wzajemne. Po drugie, wypłacane przez uczestników aukcji środki pieniężne są ustaloną w drodze tzw. postąpień ceną (wynagrodzeniem) za dany towar. Fakt, że wartość rynkowa licytowanych przedmiotów jest znacznie niższa od uzyskiwanej ceny, a rzeczywistym celem uczestników transakcji nie jest nabycie danego towaru lecz przekazanie środków na cel charytatywny, nie przesądza o braku spełnienia przesłanki odpłatności. Po trzecie, pomiędzy zapłatą a przeniesieniem własności konkretnego przedmiotu istnieje bezpośredni i wyraźny związek przyczynowy

⁶ Art. 5 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz.U. z 2011 r. Nr 177, poz. 1054, z późn. zm., dalej: ustawa o VAT).

⁷ Art. 7 ust. 1 ustawy o VAT.

⁸ Zob. wyrok TS z dnia 8 lutego 1990 r. w sprawie C-320/88 *Staatssecretaris van Financiën v. Shipping & Forwarding Enterprise Safe BV*, „Zbiór Orzeczeń” 1990, s. I-00285.

⁹ Art. 2 pkt 6 ustawy o VAT.

¹⁰ Zob. wyrok TS z dnia 5 lutego 1982 r. w sprawie 154/80 *Staatssecretaris van Financiën v. Association coopérative „Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats GA”*, „Zbiór Orzeczeń” 1981, s. 00445; wyrok TS z dnia 8 marca 1988 r. w sprawie 102/86 *Apple & Pear Development Council v. Commissioners of Customs & Excise*, „Zbiory Orzecznictwa Trybunału Europejskiego” 1988, s. 01443; wyrok TS z dnia 3 marca 1994 r. w sprawie C-16/93 *R. J. Tolsma v. Inspecteur der Omzetbelasting Leeuwarden*, „Zbiory Orzecznictwa Trybunału Europejskiego” 1994, s. I-00743; wyrok TS z dnia 7 października 2010 r. w sprawach połączonych C-55/09 i C-55/09 *Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs v. Loyalty Management UK Ltd i Baxi Group Ltd*, „Zbiory Orzecznictwa Trybunału Europejskiego” 2010, s. I-09187.

i prawny, uzasadniający twierdzenie, że płatność następuje za to właśnie świadczenie. Warto również zwrócić uwagę, że w ocenie organów podatkowych w przypadku aukcji charytatywnych odpłatność związana jest ze sprzedażą przedmiotów w celu pozyskiwania środków na cele statutowe, natomiast charytatywność wiąże się z przeznaczaniem pozyskanych środków pieniężnych¹¹. Powyższe stanowisko podzielane jest przez judykaturę¹².

Zgodnie z przepisami ustawy o podatku od towarów i usług, które obowiązywały do końca 2013 r., podstawą opodatkowania był obrót, czyli kwota należna z tytułu sprzedaży pomniejszona o kwotę należnego podatku. Kwota należna obejmowała przy tym całość świadczenia należnego od nabywcy lub osoby trzeciej¹³. Z dniem 1 stycznia 2014 r. weszły w życie przepisy ściślej odzwierciedlające unormowania zawarte w dyrektywie 2006/112/WE¹⁴, w myśl których 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 trzeciej¹⁵. Wynagrodzenie (zapłata) w rozumieniu wspólnego systemu podatku od wartości dodanej jest zatem wartością subiektywną, a więc wartością faktycznie otrzymaną w danym przypadku, a nie wartością oszacowaną według kryteriów obiektywnych¹⁶. Tym samym podstawą opodatkowania podatkiem od towarów i usług jest realnie otrzymane wynagrodzenie, niezależnie od tego, czy odpowiada ono wartości rynkowej towaru lub usługi.

W świetle powyższych uwag uzasadnione wydaje się stanowisko, że przekazanie towarów w ramach umowy zawartej w trybie aukcji, na rzecz osoby dokonującej zapłaty wylicytowanej kwoty wyczerpuje przesłanki odpłatnej dostawy towarów w rozumieniu ustawy o podatku od towarów i usług, czyli stanowi czynność objętą zakresem przedmiotowym VAT.

Z konstrukcji podatku od wartości dodanej wynika, że opodatkowaniu podlegają jedynie te czynności, które stanowią przedmiot tego podatku i zostały wykonane przez podmiot mający cechę podatnika VAT¹⁷. Powyższe okoliczności muszą wystąpić jednocześnie,

¹¹ Zob. interpretacja indywidualna z dnia 29 lipca 2010 r. Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie, IPPP3-443-455/10-4/JF.

¹² Zob. wyrok WSA w Warszawie z dnia 27 maja 2011 r., sygn. akt III SA/Wa 2934/10; wyrok WSA w Warszawie z dnia 21 listopada 2012 r., sygn. akt III SA/Wa. <http://orzeczenia.nsa.gov.pl>.

¹³ Art. 29 ustawy o podatku od towarów i usług uchylony przez art. 1 pkt 23 ustawy z dnia 7 grudnia 2012 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. z 2013 r., poz. 35).

¹⁴ Art. 73 dyrektywy 2006/112/WE.

¹⁵ Art. 29a ustawy o podatku od towarów i usług dodany na mocy art. 1 pkt 23 ustawy z dnia 7 grudnia 2012 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. z 2013 r., poz. 35). Zob. wyrok TS z dnia 22 listopada 2001 r. w sprawie C-184/00 *Office des produits wallons ASBF v. państwo belgij-skie*, „Zbiory Orzecznictwa Trybunału Europejskiego” 2001, s. I-09115.

¹⁶ Zob. wyrok TS z dnia 15 października 2002 r. w sprawie C-427/98 *Komisja Wspólnot Europejskich przeciwko Republice Federalnej Niemiec*, „Zbiory Orzecznictwa Trybunału Europejskiego” 2002, s. I-08315, teza 30.

¹⁷ Zasady tej nie wyrażają *explicite* przepisy ustawy o podatku od towarów i usług, a wynika ona jednak wprost z art. 2 dyrektywy 2006/112/WE, który stanowi o wykonywaniu czynności opodatkowanych przez podatnika działającego w takim charakterze (ang. *taxable person acting as such*). Zob. wyrok TS

co oznacza, że w odniesieniu do danej czynności konkretny podmiot powinien występować w charakterze podatnika¹⁸. Podatnikami podatku od towarów i usług są natomiast osoby prawne, jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej oraz osoby fizyczne, wykonujące samodzielnie działalność gospodarczą w rozumieniu ustawy, bez względu na cel lub rezultat takiej działalności¹⁹. W świetle powyższej definicji legalnej za podatnika uważa się zatem każdy samodzielny podmiot prawny, niezależnie od jego formy organizacyjnej, prowadzący działalności gospodarczą w dowolnym miejscu, w tym również w państwie spoza Unii Europejskiej. Za zgodą naczelnika urzędu skarbowego podatnikami podatku od towarów i usług mogą być także jednostki organizacyjne osoby prawnej będącej organizacją pożytku publicznego²⁰. Muszą jednak prowadzić działalność gospodarczą i samodzielnie sporządzać sprawozdanie finansowe²¹. Warto podkreślić, że nabycie statusu podatnika VAT nie jest uzależnione od dokonania jakichkolwiek czynności formalnoprawnych²², nie ma tu również znaczenia cel, czy rezultat prowadzonej działalności gospodarczej. Nie musi to być zatem działalność ukierunkowana na osiągnięcie zysku²³, nie musi również przynosić wymiernych efektów gospodarczych²⁴. Warunkiem uzyskania statusu podatnika VAT jest natomiast prowadzenie działalności gospodarczej samodzielnie²⁵, co wyraża się przede wszystkim w ponoszeniu ekonomicznego ryzyka tej działalności²⁶.

W polskim systemie prawnym działalność gospodarcza może być prowadzona zarówno przez fundacje, jak i stowarzyszenia. Fundacje mogą prowadzić działalność gospodarczą w rozmiarach służących realizacji ich celów²⁷, co oznacza, że ich działalność gospodarcza ma z jednej strony pozostawać w ścisłym związku z prowadzoną działalnością statutową, z drugiej jednak nie może stanowić wyłącznego zadania fundacji²⁸. Stowarzyszenia mogą prowadzić działalność gospodarczą według ogólnych zasad określo-

z dnia 4 października 1995 r. w sprawie C-291/92, *Finanzamt Uelzen v. Dieter Armbrrecht*, „Zbiory Orzecznictwa Trybunału Europejskiego” 1995, s. I-02775.

¹⁸ Szerzej zob. A. Bartosiewicz, *Komentarz do art. 15 ustawy o podatku od towarów i usług*, SIP LEX 2013. Zob. także wyrok SN z dnia 13 grudnia 2002 r., III RN 231/01, opubl. „Doradca Podatnika” 2003, nr 1, s. 68.

¹⁹ Art. 15 ustawy o podatku od towarów i usług.

²⁰ Ustawa z dnia 24 kwietnia 2003 r. o działalności pożytku publicznego i o wolontariacie (t.j. Dz.U. z 2010 r. Nr 234, poz. 1536, z późn. zm.).

²¹ Art. 15 ust. 3b i 3c ustawy o VAT.

²² Zob. wyrok TS z dnia 8 czerwca 2000 r. w sprawie C-400/98 *Finanzamt Goslar v. Brigitte Breitsohl*, „Zbiory Orzecznictwa Trybunału Europejskiego” 2000, s. I-04321. Szerzej zob. R. Namysłowski, *Komentarz do art. 9-13*, [w:] K. Sachs, R. Namysłowski (red.), *Dyrektywa VAT. Komentarz*, Warszawa 2008, s. 132–133.

²³ Działalność gospodarcza w rozumieniu VAT nie musi być nastawiona wyłącznie na osiągnięcie zysku. Istotą VAT jest jednak opodatkowanie transakcji gospodarczych, w związku z czym, jeżeli działalność danej osoby polega wyłącznie na świadczeniu usług bez bezpośredniego wynagrodzenia, usługi te nie podlegają VAT. Zob. wyrok TS z dnia 1 kwietnia 1982 r. w sprawie 89/81 *Staatssecretaris van Financiën v. Hong-Kong Trade Development Council*, „Zbiór Orzeczeń” 1982, s. 01277.

²⁴ Szerzej zob. R. Namysłowski, *op. cit.*, s. 137–141 oraz powoływane tam orzecznictwo.

²⁵ Dyrektywa 2006/112/WE posługuje się w tym zakresie określeniem *independently* (niezależnie).

²⁶ Szerzej zob. J. Martini, Ł. Karpiesiuk, *VAT w orzecznictwie Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości*, Warszawa 2007, s. 199–206.

²⁷ Art. 5 ust. 5 ustawy z dnia 6 kwietnia 1984 r. o fundacjach, Dz. U. z 1991 r. Nr 46, poz. 203, z późn. zm.

²⁸ Zob. postanowienie SN z dnia 30 listopada 2000 r., sygn. akt I CKN 886/98, opubl. OSNC 2001 nr 6, poz. 91.

nych w odrębnych przepisach. Również i w tym przypadku dochód z działalności gospodarczej powinien służyć realizacji celów statutowych stowarzyszenia²⁹. Zarówno stowarzyszenia, jak i fundacje mogą zatem prowadzić dwojakiego rodzaju działalność – statutową i gospodarczą, przy czym gospodarczego celu działalności nie niweczy fakt przekazania dochodów na działalność statutową³⁰.

Ustawa o działalności pożytku publicznego i wolontariacie stanowi *expressis verbis*, że działalność pożytku publicznego, czyli działalność społecznie użyteczna, prowadzona przez organizacje pozarządowe w sferze określonych w ustawie zadań publicznych, co do zasady nie jest działalnością gospodarczą w rozumieniu przepisów o swobodzie działalności gospodarczej³¹. Działalność ta może być prowadzona jako działalność nieodpłatna lub jako działalność odpłatna. Prowadząc działalność nieodpłatną organizacje pozarządowe nie pobierają wynagrodzenia za realizowane świadczenia, co jednak nie znaczy, że działalność tego rodzaju prowadzona jest bez żadnych kosztów³². Należy również podkreślić, że za nieodpłatną działalność pożytku publicznego można uznać tylko taką sytuację, w której organizacja pożytku publicznego za świadczone przez siebie usługi nie pobiera jakiegokolwiek wynagrodzenia, a nie sytuację, gdy wynagrodzenie to nie odpowiada rzeczywistej wartości lub kosztom świadczenia³³. Działalnością odpłatną pożytku publicznego jest natomiast działalność prowadzona przez organizacje pozarządowe i inne podmioty wskazane w ustawie w sferze zadań publicznych, za które pobierają one wynagrodzenie, a także sprzedaż towarów lub usług wytworzonych lub świadczonych przez osoby bezpośrednio korzystające z działalności pożytku publicznego³⁴. W myśl przepisów ustawy przychód z takiej działalności może być przeznaczony wyłącznie na prowadzenie działalności pożytku publicznego³⁵.

Odpłatna działalność pożytku publicznego uznawana jest za działalność gospodarczą w rozumieniu przepisów o swobodzie działalności gospodarczej, jeżeli spełniona jest jedna z przesłanek dotyczących wynagrodzenia za dane świadczenie lub

²⁹ Art. 34 ustawy z dnia 7 kwietnia 1989 r. Prawo o stowarzyszeniach, Dz. U. z 2001 r. Nr 79, poz. 855, z późn. zm.

³⁰ Zob. wyrok NSA z dnia 27 maja 2009 r., sygn. akt II FSK 163/08, SIP LEX nr 513321; wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 6 października 2009 r., sygn. akt III SA/Wr 333/09, SIP LEX nr 560067; wyrok WSA w Łodzi z dnia 29 kwietnia 2008 r., sygn. akt I SA/Łd 225/08, SIP LEX nr 467688. Zob. także W. Cieślukowska, *Opodatkowanie VAT działalności fundacji – wybrane aspekty*, „Monitor Podatkowy” 2009, nr 8, s. 15–19.

³¹ Art. 3 w zw. z art. 6 ustawy z dnia 24 kwietnia 2003 r. o działalności pożytku publicznego i wolontariacie, Dz. U. z 2010 r. Nr 234, poz. 1536, z późn. zm., dalej: ustawa o działalności pożytku publicznego.

³² Art. 7 ustawy o działalności pożytku publicznego. Zob. także uchwała RIO w Poznaniu z dnia 19 listopada 2010 r., nr 21/1848/2010, SIP LEX nr 962198.

³³ Zob. wyrok WSA w Białymstoku z dnia 22 marca 2006 r., sygn. akt I SA/Bk 346/05, SIP LEX nr 251864.

³⁴ Art. 8 ust. 1 ustawy o działalności pożytku publicznego. W szczególności chodzi tu o sprzedaż towarów lub usług wytworzonych lub świadczonych bezpośrednio przez osoby korzystające z działalności pożytku publicznego w zakresie rehabilitacji oraz przystosowania do pracy zawodowej osób niepełnosprawnych oraz reintegracji zawodowej i społecznej, a także osób zagrożonych wykluczeniem społecznym.

³⁵ Art. 8 ust. 2 ustawy o działalności pożytku publicznego.

wynagrodzenia osób zatrudnionych przy wykonywaniu działalności statutowej³⁶. W przypadku wystąpienia powyższych okoliczności organizacja powinna zarejestrować dany rodzaj działalności w Krajowym Rejestrze Sądowym³⁷. Wypada także zaznaczyć, że nie można prowadzić odpłatnej działalności pożytku publicznego i działalności gospodarczej w odniesieniu do tego samego przedmiotu działalności³⁸, prowadzenie zaś nieodpłatnej i odpłatnej działalności pożytku publicznego lub działalności gospodarczej wymaga rachunkowego wyodrębnienia tych form w stopniu umożliwiającym określenie przychodów, kosztów i wyników każdej z tych działalności, z zastrzeżeniem przepisów o rachunkowości³⁹.

Jest rzeczą oczywistą, że na organizacjach pożytku publicznego, które prowadzą działalność gospodarczą w rozumieniu przepisów o swobodzie działalności gospodarczej, ciąży obowiązek podatkowy w podatku od towarów i usług. Należy jednak zwrócić uwagę, że status podatnika VAT przypisywany jest również tym organizacjom, które nie prowadzą działalności gospodarczej w powyższym znaczeniu, a jedynie odpłatną działalność pożytku publicznego⁴⁰. Pojęcie działalności gospodarczej w rozumieniu ustawy o podatku od towarów i usług oraz dyrektywy 2006/112/WE ma bowiem charakter autonomiczny i znaczeniowo szerszy od pojęcia działalności gospodarczej w rozumieniu przepisów o swobodzie działalności gospodarczej⁴¹, na co wielokrotnie zwracano uwagę zarówno w doktrynie, jak i orzecznictwie⁴².

W świetle powyższych uwag sprzedaż towarów w formie aukcji, dokonywana przez organizacje pożytku publicznego prowadzące działalność gospodarczą w rozumieniu ustawy o VAT, spełnia co do zasady przesłanki odpłatnej dostawy towarów i podlega opodatkowaniu na zasadach ogólnych⁴³. Nie oznacza to jednak, że w każdym

³⁶ W myśl art. 9 ust. 1 ustawy o działalności pożytku publicznego działalność pożytku publicznego uznawana jest za działalność gospodarczą, jeżeli wynagrodzenie za dane świadczenia jest w odniesieniu do działalności danego rodzaju wyższe od tego, jakie wynika z kosztów tej działalności, bądź przeciętne miesięczne wynagrodzenie osoby fizycznej z tytułu zatrudnienia, za okres ostatnich 3 miesięcy, przekracza trzykrotność przeciętnego miesięcznego wynagrodzenia w sektorze przedsiębiorstw ogłoszonego przez Prezesa Głównego Urzędu Statystycznego za rok poprzedni.

³⁷ Zob. J. Blicharz, *Ustawa o działalności pożytku publicznego i wolontariacie. Ustawa o spółdzielniach socjalnych*, SIP LEX 2012.

³⁸ Art. 9 ust. 3 ustawy o działalności pożytku publicznego.

³⁹ Art. 10 ustawy o działalności pożytku publicznego. Jeżeli wydzielona działalność pożytku publicznego prowadzona jest częściowo odpłatnie, a częściowo nieodpłatnie, wyodrębnienie musi dotyczyć i tej działalności jako całości, i jej poszczególnych form. Szerzej zob. J. Blicharz, *op. cit.*

⁴⁰ Zob. J. Zubrzycki, *2011 Leksykon VAT*, t. 1, Wrocław 2011, s. 483–384; A. Gibalska, A. Ogonowski, *Fundacje i stowarzyszenia. Zasady funkcjonowania i opodatkowania*, Kraków 2010, s. 75–76.

⁴¹ Art. 9 dyrektywy 2006/112/WE Rady z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.U. UE L Nr 347, s. 1, dalej: dyrektywa 2006/112/WE).

⁴² Zob. P. Borszowski, *Działalność gospodarcza w konstrukcji prawnej podatku*, Warszawa 2010; wyrok NSA z dnia 18 września 2008 r., sygn. akt I FSK 1059/07; SIP LEX nr 493212; wyrok WSA w Olsztynie z dnia 22 lutego 2007 r., sygn. akt I SA/Ol 1/07, SIP LEX nr 328151; wyrok WSA w Gdańsku z dnia 26 sierpnia 2008 r., sygn. akt I SA/Gd 276/08; SIP LEX nr 487168. Opodatkowaniu VAT nie podlega natomiast działalność statutowa nieodpłatna. Zob. interpretacja indywidualna z dnia 23 lipca 2012 r. Dyrektora Izby Skarbowej w Poznaniu, nr IL PP2/443-456/12-4/MR. <http://www.mf.gov.pl/>

⁴³ Takie stanowisko zostało również wyrażone w odpowiedzi na interpelację poselską nr 12267 w sprawie wydanych interpretacji indywidualnych Ministerstwa Finansów dotyczących opodatkowania 23% staw-

przypadku wobec podatnika powstanie zobowiązanie podatkowe. W pierwszej kolejności zauważyć należy, że dyrektywa 2006/112/WE umożliwia państwom członkowskim wprowadzenie specjalnych zasad opodatkowania – w tym zwolnienia z opodatkowania – w odniesieniu do pewnych grup podatników lub rodzajów czynności, co do których opodatkowanie na zasadach ogólnych wiązałoby się ze zbyt wysokimi kosztami bądź mogło prowadzić do zakłóceń konkurencji⁴⁴. Jedną z takich procedur jest przewidziane w ustawie o podatku od towarów i usług zwolnienie od podatku sprzedaży dokonywanej przez tzw. drobnych przedsiębiorców, czyli podatników, u których wartość sprzedaży nie przekroczyła łącznie w poprzednim roku podatkowym kwoty 150.000 zł⁴⁵. Z powyższej preferencji mogą również skorzystać podmioty organizujące aukcje charytatywne⁴⁶.

Niezależnie od możliwości skorzystania ze zwolnienia z uwagi na wielkość obrotów, na mocy rozporządzenia wykonawczego zwalnia się od podatku dostawę towarów dokonywaną przez organizacje pożytku publicznego, jeżeli towary te zostały nabyte przez tę organizację w drodze darowizny otrzymanej w związku z prowadzoną zbiórką publiczną lub za środki pozyskane ze zbiorów publicznych⁴⁷. Zwolnienie nie dotyczy dostaw wyrobów akcyzowych, czyli: paliw i produktów energetycznych, alkoholu i napojów alkoholowych oraz papierosów, cygar, cygaretek i tytoniu⁴⁸. Możliwość skorzystania z powyższej preferencji uzależniona jest od spełnienia następujących warunków. Po pierwsze, dostawa musi być dokonana przez organizację pożytku publicznego w rozumieniu ustawy o działalności pożytku publicznego i wolontariacie, która nie narusza zasad działania określonych w tej ustawie. Po drugie, towary będące przedmiotem dostawy muszą zostać nabyte przez daną organizację w związku z przeprowadzoną zbiórką publiczną w rozumieniu ustawy o zbiorach publicznych⁴⁹. W treści rozporządzenia doprecyzowano przy tym, że chodzi tu zarówno o towary stanowiące ofiarę w naturze otrzymaną w drodze zbiórki publicznej, jak i o towary nabyte za środki pieniężne pozyskane z tego rodzaju zbiorów. Po trzecie, środki pieniężne uzyskane w wyniku wskazanej dostawy towarów zostaną w całości przeznaczone na cele określone w pozwoleniu na przeprowadzenie zbiórki publicznej. Po czwarte, dostawa nie może spowodować naruszenia warunków konkurencji⁵⁰.

ką podatku VAT fundacji organizujących aukcje charytatywne. <http://www.sejm.gov.pl/>

⁴⁴ Art. 281 i nast. dyrektywy 2006/112/WE.

⁴⁵ Art. 113 ustawy o VAT.

⁴⁶ Nie ciąży na nich wówczas obowiązek złożenia zgłoszenia rejestracyjnego, choć mogą dokonać takiego zgłoszenia.

⁴⁷ § 13 ust. 1 pkt 3 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 4 kwietnia 2011 r. w sprawie wykonania niektórych przepisów ustawy o podatku od towarów i usług (Dz.U. z 2013 r., poz. 247 z późn. zm., dalej: rozporządzenie VAT).

⁴⁸ Załącznik nr 1 ustawy z dnia 6 grudnia 2008 r. o podatku akcyzowym (Dz.U. z 2011 r. Nr 108, poz. 626 z późn. zm.).

⁴⁹ Ustawa z dnia 15 marca 1933 r. o zbiorach publicznych (Dz.U. Nr 22, poz. 162 z późn. zm.)

⁵⁰ § 13 ust. 2 rozporządzenia VAT.

Na organizacji pożytku publicznego, która przeprowadza dostawy zwolnione, ciąży również dodatkowe obowiązki o charakterze formalnym. I tak, w przypadku towarów, których wartość rynkowa uwzględniająca podatek przekracza 2000 zł, konieczne jest posiadanie dokumentacji pozwalającej na identyfikację darczyńcy i potwierdzającej identyfikację darowizny, a w przypadku darowizny z terytorium państwa trzeciego także dokumentu celnego, z którego wynika, że import tego towaru nie korzystał z odrębnych zwolnień. Jeżeli towary będące przedmiotem dostawy zostały nabyte przez organizację pożytku publicznego za pieniądze pochodzące ze zbiórki publicznej, konieczne jest udokumentowanie tego nabycia posiadaną fakturą lub dokumentem celnym potwierdzającym, że import towarów nie korzystał z odrębnych zwolnień⁵¹.

3. Zwolnienie sprzedaży w trybie tzw. aukcji charytatywnych w świetle przepisów prawa Unii Europejskiej

Zwolnienia podatkowe stanowią odstępstwo od ogólnej zasady, zgodnie z którą podatkiem od wartości dodanej objęta jest każda dostawa i każda usługa świadczona odpłatnie przez podatnika⁵². Tym samym w warunkach wspólnego rynku państwom członkowskim nie może przysługiwać swoboda w ich kreowaniu, względy ochrony konkurencji wymagają bowiem takiego samego zakresu opodatkowania VAT na całym terytorium UE⁵³. Państwa członkowskie nie są uprawnione do wprowadzania zwolnień innych niż wynikające z dyrektywy 2006/112/WE, z wyjątkiem sytuacji, gdy zwolnienie wprowadzane jest jako szczególny środek stanowiący odstępstwo od przepisów dyrektywy w celu upraszczania poboru VAT lub zapobiegania niektórym formom uchylania się od opodatkowania lub unikania opodatkowania⁵⁴. Należy również podkreślić, że w systemie podatku od wartości dodanej zwolnienia mają specyficzny charakter i nie w każdej sytuacji są korzystne dla podatnika, oznaczają bowiem brak prawa do odliczenia podatku naliczonego. W związku z powyższym w sytuacji, w której prawo krajowe niezgodnie z prawem wspólnotowym przewiduje zwolnienie podatkowe dla danej czynności, podatnik może, powołując się na prawo wspólnotowe, wywodzić z niego swoje prawo do odliczenia podatku naliczonego i jednocześnie nie obejmować podatkiem danej czynności⁵⁵.

⁵¹ § 13 ust. 3 rozporządzenia VAT.

⁵² Zob. wyrok TS z dnia 20 czerwca 2002 r. w sprawie C-287/00 *Komisja Wspólnot Europejskich przeciwko Republice Federalnej Niemiec*, opubl. „Zbiory Orzecznictwa Trybunału Europejskiego” 2002, s. I-05811; wyrok TS z dnia 20 listopada 2003 r. w sprawie C-8/01 *Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym: Østre Landsret – Dania*, opubl. „Zbiory Orzecznictwa Trybunału Europejskiego” 2003, s. I-13711; A. Wesołowska, *Głosa do wyroku TS z dnia 14 czerwca 2007 r., C-434/05*, SIP LEX.

⁵³ Szerzej zob. A. Bartosiewicz, *op. cit.*; B. Terra, J. Kajus, *Guide to the European VAT Directives*, vol. 1, Amsterdam 2010, s. 697–698.

⁵⁴ Art. 395 dyrektywy 2006/112/WE.

⁵⁵ Zob. D. Prokop, *Komentarz do art. 132*, [w:] R. Namysłowski, D. Prokop (red.), *Dyrektywa VAT. Polska perspektywa. Komentarz*, Warszawa 2012, SIP LEX oraz powoływane tam orzecznictwo.

Dyrektywa 2006/112/WE przewiduje szereg zwolnień dotyczących czynności wykonywanych w interesie publicznym. W myśl obowiązujących przepisów państwa członkowskie zwalniają m.in. świadczenie usług i dostawę towarów w związku z organizowaniem imprez połączonych ze zbiórką pieniędzy wyłącznie na własne potrzeby, pod warunkiem, że zwolnienie z podatku nie spowoduje zakłóceń konkurencji⁵⁶. Z powyższej preferencji mogą jednak skorzystać jedynie te instytucje, których działalność podlega zwolnieniu w związku z wykonywaniem działalności w sferze: opieki szpitalnej i medycznej, opieki i pomocy społecznej wraz z usługami świadczonymi przez domy spokojnej starości, opieki nad dziećmi i młodzieżą, kształcenia dzieci i młodzieży, kształcenia powszechnego, zawodowego i wyższego lub przekwalifikowania, sportu i wychowania fizycznego oraz kultury. Zwolnienie dostawy towarów w związku z organizowaniem imprez połączonych ze zbiórką pieniędzy dotyczy również organizacji nienastawionych na osiągnięcie zysku, mających cele natury politycznej, związkowej, religijnej, patriotycznej, filozoficznej, filantropijnej lub obywatelskiej.

Przepisy dyrektywy 2006/112/WE przewidują zatem możliwość zwolnienia z VAT świadczenia usług i dostawy towarów w ramach imprez mających na celu gromadzenie funduszy niezbędnych do finansowania wskazanej powyżej działalności wykonywanej w interesie publicznym (ang. *funds-raising events*). Na gruncie powołanego przepisu podnoszona jest jednak wątpliwość, czy zwolnieniem mogą być objęte jedynie imprezy mające na celu wyłącznie gromadzenie funduszy, czy również te, które organizowane są ze względu na inne cele, a zbieranie funduszy stanowi jedynie jeden z ich elementów⁵⁷. Wydaje się, że w przypadku imprez takich jak charytatywne: bale, kolacje, wystawy, pokazy filmowe, konkursy, imprezy sportowe czy pokazy sztucznych ogni, zbieranie funduszy nie musi stanowić wyłączonego celu organizowanych imprez, powinno być jednak jednym z zasadniczych celów danego przedsięwzięcia⁵⁸. Wydarzeniem mającym na celu finansowanie korzystającej ze zwolnienia działalności pożytku publicznego może być również tzw. aukcja charytatywna, przeprowadzana samoistnie bądź w ramach innej imprezy, np. balu charytatywnego. Jednocześnie należy zwrócić uwagę, że dyrektywa 2006/112/WE *explicite* upoważnia państwa członkowskie do wprowadzania wszelkich koniecznych ograniczeń związanych z analizowanym zwolnieniem. Ograniczenia te w szczególności mogą odnosić się do liczby organizowanych imprez lub wysokości wpływów dających prawo do zwolnienia z podatku⁵⁹.

⁵⁶ Art. 132 ust. 1 lit. o) dyrektywy 2006/112/WE.

⁵⁷ Zob. R. Namysłowski, *Gromadzenie funduszy na działalność zwolnioną z podatku*, [w:] *Dyrektywa VAT. Komentarz...*, s. 578–579.

⁵⁸ Wskazane imprezy korzystają ze zwolnienia z VAT w Wielkiej Brytanii. Zob. *Fund-raising Events: Exemption for Charities and Other Qualifying Bodies*. <http://www.hmrc.gov.uk/charities/fund-raising-events.htm>, <http://www.hmrc.gov.uk/charities/fund-raising-events.htm#whatk>.

⁵⁹ Art. 132 ust. 2 dyrektywy 2006/112/WE.

4. Konkluzje

Przeprowadzona analiza pozwala na sformułowanie następujących wniosków:

Bodźce prawnopodatkowe stanowią istotny, powszechnie akceptowany i wykorzystywany w większości wysoko rozwiniętych państw, instrument kształtowania i propagowania prospołecznych postaw filantropijnych. Konstrukcja prawna każdej preferencji podatkowej musi jednak uwzględniać, obok zakładanego celu stymulacyjnego, ochronę wartości konstytucyjnej, jaką jest budżet państwa, a także – o czym się często zapomina proponując wprowadzenie nowych rozwiązań – istotę i zasady funkcjonowania danego podatku.

W świetle obowiązujących przepisów przekazanie towarów w ramach umowy zawartej w trybie aukcji na rzecz osoby dokonującej zapłaty wylicytowanej kwoty wyczerpuje przesłanki odpłatnej dostawy towarów w rozumieniu ustawy o podatku od towarów i usług, czyli stanowi czynność objętą zakresem przedmiotowym VAT. Tym samym sprzedaż towarów w formie aukcji, dokonywana przez podatników w rozumieniu ustawy o podatku od towarów i usług, podlega opodatkowaniu na zasadach ogólnych.

Przepisy dyrektywy 2006/112/WE przewidują możliwość zwolnienia z VAT świadczenia usług i dostawy towarów przez instytucje, których działalność jest zwolniona na mocy odrębnych regulacji, w związku z organizowaniem imprez mających na celu zbiórkę pieniędzy na wyłączne potrzeby takich instytucji. Imprezą/wydarzeniem spełniającym powyższe kryteria może być również aukcja charytatywna.

W obecnym stanie prawnym podmioty zarządzające aukcje charytatywne mogą skorzystać ze zwolnienia dla tzw. drobnych przedsiębiorców bądź odrębnego zwolnienia przewidzianego w stosunku do dostawy towarów dokonywanej przez organizacje pożytku publicznego. Ponieważ zwolnieniem objęta jest wyłącznie dostawa tych towarów, które zostały nabyte w drodze darowizny otrzymanej w związku z prowadzoną zbiórką publiczną lub za środki pozyskane ze zbiórek publicznych, celowe wydaje się wprowadzenie stosownych zmian dostosowujących zasady przeprowadzania tego rodzaju zbiórek do współczesnych warunków. W ocenie organizacji pożytku publicznego rewizji wymagają także przepisy statuujące obowiązki formalnoprawne, od których uzależniona jest możliwość skorzystania z powyższej preferencji. Postulat ten, co do zasady, wydaje się uzasadniony. Liberalizacja przepisów nie może jednak doprowadzić do sytuacji, w której zwolnienie aukcji charytatywnych oprowadziłoby do zakłócenia konkurencji.