

Działalność statutowa
nieodpłatna
prowadzona
przez fundację
nie podlega
ustawie o VAT

(Stan prawny na dzień 31.12.2014 r.)

Spis treści

1.	Wprowadzenie	4
2.	Nieodpłatna dostawa towarów oraz nieodpłatne świadczenie usług nie muszą być opodatkowane	5
3.	Czy Fundacja świadczy bezpłatnie usługi statutowe na rzecz gmin?	6
4.	Gminy nie sprzedają bezdomnych zwierząt, z kolei Fundacja nie dokonuje ich zakupu	7
5.	Kiedy nieodpłatne świadczenie usług nie podlega opodatkowaniu VAT?	9
6.	Działalność Fundacja nie ma charakteru komercyjnego	11
7.	Fundacja wykonuje działalność społecznie użyteczną w sferze zadań publicznych	11

1. Wprowadzenie

Fundacja „Schronisko dla bezdomnych zwierząt w XXX” (dalej: Fundacja) jest organizacją pożytku publicznego, która posiada osobowość prawną i jest wpisana do Krajowego Rejestru Sądowego.

Stosownie do art. 1 Ustawy z dnia 6 kwietnia 1984 roku o fundacjach, Fundacja została ustanowiona do realizacji zgodnych z podstawowymi interesami Rzeczypospolitej Polskiej celów społecznie lub gospodarczo użytecznych, w szczególności takich jak:

- działanie na rzecz humanitarnego traktowania zwierząt,
- kształtowanie w społeczeństwie właściwego stosunku do zwierząt oraz propagowanie idei adopcji bezdomnych zwierząt,
- wspieranie działań w zakresie ochrony środowiska.

W myśl art. 4 wyżej wymienionej ustawy Fundacja działa na podstawie jej przepisów i statutu.

Statutową działalnością Fundacji jest:

- prowadzenie schroniska dla zwierząt (dalej: Schronisko) i zapewnienie bezdomnym zwierzętom opieki w porozumieniu z właściwymi organami samorządu terytorialnego,
- kształtowanie właściwego stosunku do zwierząt jako dobra ogólnospołecznego,
- działania na rzecz właściwego i humanitarnego obchodzenia się ze zwierzętami oraz zapewnienie im niezbędnych warunków bytowania,
- krzewienie wśród społeczeństwa idei umiłowania przyrody oraz ochrony środowiska, a zwłaszcza świata zwierząt,
- inicjowanie i popieranie działalności profilaktyczno-edukacyjnej,
- współdziałanie z inspekcją weterynaryjną, organami administracji rządowej, samorządem terytorialnym (dalej: Gmina) oraz innymi instytucjami i organizacjami społecznymi, których statutowym celem jest ochrona zwierząt.

Fundacja realizuje swoje cele poprzez:

- pozyskiwanie sponsorów,
- pozyskiwanie dochodów ze zbiórek pieniędzy,
- przyjmowanie dobrowolnych wpłat od osób fizycznych,
- współpracę z instytucjami oświatowo-wychowawczymi w zakresie wychowania dzieci i młodzieży w duchu humanitarnego stosunku do zwierząt,
- współpracę z władzami samorządowymi, rządowymi i organizacjami pozarządowymi,
- współpracę z innymi organizacjami i instytucjami zajmującymi się ochroną zwierząt.

Aktem prawnym regulującym postępowanie ze zwierzętami bezdomnymi jest Ustawa z dnia 21 sierpnia 1997 roku o ochronie zwierząt. Zgodnie z art. 11a tej ustawy Rada Gminy może w drodze uchwały przyjąć program zapobiegający bezdomności zwierząt (dalej: Program), obejmujący w szczególności:

- sterylizację albo kastrację zwierząt,
- poszukiwanie właścicieli dla bezdomnych zwierząt,
- usypianie ślepych miotów.

Celem tych Programów jest złagodzenie uciążliwości związanych z bytowaniem bezpańskich zwierząt na terenie Gmin poprzez sprawowanie kontroli nad rozrodem bezdomnych zwierząt oraz edukację społeczeństwa w zakresie opieki nad zwierzętami, poprawę warunków bezpieczeństwa mieszkańców i stanu sanitarno-epidemiologicznego (ochrona środowiska).

Realizacja tych Programów ma się przyczynić do ograniczenia liczby oraz zmniejszenia populacji porzuconych zwierząt.

Opieka nad zwierzętami bezdomnymi oraz zapobieganie bezdomności zwierząt na terenie Gmin polega w szczególności na:

- zapewnieniu bezdomnym zwierzętom miejsca w schronisku,
- sprawowaniu opieki nad kotami wolno żyjącymi oraz ich dokarmianie,
- odławianiu bezdomnych zwierząt z terenu Gminy,
- przeprowadzaniu zabiegów sterylizacji lub kastracji zwierząt przebywających w Schronisku,
- poszukiwaniu nowych właścicieli dla zwierząt bezdomnych,
- usypianiu ślepych miotów,
- wyznaczeniu gospodarstwa rolnego, które zapewni miejsce dla zwierząt gospodarskich,
- zapewnieniu całodobowej opieki weterynaryjnej w przypadkach zdarzeń drogowych z udziałem zwierząt.

Program może obejmować także plan znakowania zwierząt.

Środki finansowe na realizację zadań (zaspokajanie zbiorowych potrzeb wspólnoty) wynikających z „Programu opieki nad zwierzętami bezdomnymi oraz zapobiegania bezdomności zwierząt” zabezpieczone są w budżetach Gmin na dany rok (były to dotacje celowe na zadania własne Gmin). Obecnie na ten cel są zabezpieczone środki w budżetach Gmin w dziale „900 – Gospodarka komunalna i ochrona środowiska”, pozycja „90013 – Schroniska dla zwierząt”.

Fundacja poprzez:

- zapewnienie bezdomnym zwierzętom miejsca w Schronisku,
- przeprowadzanie zabiegów sterylizacji lub kastracji zwierząt przebywających w Schronisku,
- poszukiwanie nowych właścicieli dla zwierząt bezdomnych,
- usypianie ślepych miotów

wykonuje usługi z zakresu administracji publicznej należące zgodnie z art. 11 ust. 1 ustawy o ochronie zwierząt do zadań własnych Gmin stosownie do treści art. 7 ust. 1 ustawy o samorządzie gminnym.

Jednostki samorządu terytorialnego mogą wykonywać zadania własne w następujących formach:

- zakładu budżetowego,
- w formie utworzonej przez siebie spółki prawa handlowego,
- poprzez powierzenie wykonania określonych zadań osobom trzecim, zlecenie zadań z zakresu ochrony zwierząt organizacjom pozarządowym na podstawie umowy, w myśl ustawy o działalności pożytku publicznego i wolontariacie.

Fundacja zawierała umowy z Gminami na realizację ich zadań własnych. Na realizację tych zadań były przyznawane dotacje celowe w oparciu o przepisy art. 151 i 152 oraz art. 162 pkt. 4 ustawy o finansach publicznych.

Fundacja nie jest organizacją członkowską, gdyż posiada wyodrębnioną prawnie masę majątkową, która jako osoba prawna powołana jest do życia przez akt fundacyjny, stanowiący oświadczenie woli między innymi

osoby fizycznej wyrażonej w formie aktu notarialnego. W oświadczeniu woli o ustanowieniu Fundacji fundator wskazał cel fundacji oraz składniki majątkowe przeznaczone na jego realizację.

Fundacja nie prowadzi działalności gospodarczej i nie jest czynnym płatnikiem podatku VAT.

Fundacja realizuje cele statutowe w ramach nieodpłatnej działalności w oparciu o przepisy ustawy o działalności pożytku publicznego i wolontariacie. Usługi polegają na całodobowej obsłudze i należyтым utrzymaniu w Schronisku zwierząt porzuconych, których właściciel jest nieustalony, jak również zwierząt odebranych właścicielom, którzy znęcali się nad nimi, naruszając ustawę o ochronie zwierząt oraz zwierząt, które uległy wypadkom.

Taki zakres działalności Fundacji w praktyce powoduje określone implikacje, różne interpretacje obowiązujących przepisów podatkowych, łącznie z próbą **opodatkowania działalności Fundacji podatkiem od towarów i usług**.

Niniejsze opracowanie jest skierowane do osób zajmujących się problematyką podatku VAT w organizacjach pozarządowych non-profit, działających pro publico bono.

Celem tego opracowania jest zwrócenie uwagi na skutki błędnych interpretacji przepisów ustawy o VAT. Ten cel autor chce osiągnąć przez próbę udowodnienia tezy: *działalność statutowa nieodpłatna prowadzona przez Fundację nie podlega ustawie o VAT*.

2. Nieodpłatna dostawa towarów oraz nieodpłatne świadczenie usług nie muszą być opodatkowane

Opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług, zgodnie z zasadą powszechności opodatkowania, podlegają wszelkie transakcje, których przedmiotem jest dostawa towarów lub świadczenie usług, pod warunkiem że są one realizowane przez podatników w rozumieniu ustawy i wykonywane w ramach działalności gospodarczej w rozumieniu ustawy.

Ponadto opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług mogą podlegać te czynności, w przypadku których spełniony został zarówno podmiotowy, jaki przedmiotowy zakres opodatkowania. Naczelny Sąd Administracyjny

(dalej: NSA), formułując tę tezę w wyroku z dnia 25 lutego 2010 roku, sygn. akt I FSK 2138/08, podkreślił, że musi zaistnieć czynność określona jako opodatkowana, która została wykonana przez podmiot mający cechy podatnika. Obie te cechy powinny występować jednocześnie, co oznacza, że w odniesieniu od danej czynności konkretny podmiot powinien występować w charakterze podatnika. Ponadto czynność podlega opodatkowaniu wówczas, gdy wykonywana jest w ramach umowy zobowiązaniowej, a jedna ze stron transakcji może zostać uznana za bezpośredniego beneficjenta tej czynności. Przy czym związek pomiędzy otrzymywaną płatnością a świadczeniem

na rzecz dokonującego płatności musi mieć charakter bezpośredni i na tyle wyraźny, aby można było powiedzieć, że płatność następuje w zamian za to świadczenie.

Naczelny Sąd Administracyjny w Warszawie w wyroku z dnia 13 grudnia 2011 roku (Sygn. I FSK 491/11) wskazał:

Przyjęcie, że działalnością gospodarczą jest wszelka działalność producentów, handlowców i usługodawców, wskazuje, po pierwsze, na szeroki zakres strony przedmiotowej tej działalności, a po drugie na powiązanie jej z profesjonalnym obrotem gospodarczym, albowiem właśnie z tym obrotem należy kojarzyć działalność producentów, handlowców, a w konsekwencji także usługodawców.

Art. 8 ust. 1 ustawy o VAT stanowi, że przez świadczenie usług, o których mowa w art. 5 ust. 1 pkt 1 ustawy o VAT, rozumie się co do zasady każde świadczenie na rzecz osoby fizycznej, osoby prawnej lub jednostki organizacyjnej niemającej osobowości prawnej, które nie stanowi dostawy towarów w rozumieniu art. 7. Powyższy przepis odpowiada definicji *usługi* zawartej w art. 24 ust. 1 Dyrektywy Rady Wspólnot Europejskich z dnia 28 listopada 2008 roku nr 2006/112/WE w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz. U. UE seria L z 2006 roku,

s. 347/1 ze zm.) i wprowadza zasadę, że świadczeniem usług jest każda transakcja gospodarcza, która nie stanowi dostawy towarów. W transakcji tej muszą być wyodrębnione dwie strony: **usługodawca** (świadczący usługę) i **usługobiorca** jako konsument usługi.

Dyrektor Izby Skarbowej w Bydgoszczy w indywidualnej interpretacji z dnia 29 maja 2013 roku Nr ITPP1/443-194/13/TS rozstrzygnął w zakresie braku opodatkowania nieodpłatnie świadczonych usług. Opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług, zgodnie z zasadą powszechności opodatkowania, podlegają wszelkie transakcje, których przedmiotem jest dostawa towarów lub świadczenie usług, pod warunkiem że są one realizowane przez podatników w rozumieniu ustawy i wykonywane w ramach działalności gospodarczej w rozumieniu ustawy.

Wobec powyższego, dla ustalenia, czy konkretne nieodpłatne świadczenie usług podlega opodatkowaniu podatkiem VAT, **istotne jest wskazanie celu takiego świadczenia.**

Trudno zatem uznać za powiązaną z obrotem gospodarczym działalność Fundacji polegającą na nieodpłatnej opiece nad bezdomnymi zwierzętami. Gminy ograniczają swoje działania do minimum: opłacają wylapywanie bezpiecznych zwierząt oraz ich pobyt w Schronisku.

3. Czy Fundacja świadczy bezpłatnie usługi statutowe na rzecz gmin?

Wybrane Gminy z kilku powiatów województwa mazowieckiego mają podpisane umowy z Fundacją na świadczenie usług obejmujących między innymi przyjęcie i przetrzymywanie zwierząt w Schronisku, ich sterylizację i kastrację. W tym przypadku **mamy do czynienia ze świadczeniem usług w ramach działalności statutowej Fundacji.** Dostarczane usługi mają na celu zaspakajanie określonych potrzeb (zapewnienie opieki bezdomnym zwierzętom), a nie wypracowanie zysku – *swoistym zyskiem jest tutaj korzyść społeczna w postaci na przykład zmniejszenia liczby bezdomnych zwierząt.*

Zgodnie z art. 11 ust. 4 ustawy o ochronie zwierząt organizacje społeczne, których statutowym celem działania jest ochrona zwierząt, mogą zapewniać bezdomnym zwierzętom opiekę i w tym celu prowadzić schroniska dla zwierząt w porozumieniu z właściwymi organami samorządu terytorialnego. Artykuł 11a ustawy o ochronie zwierząt nakłada na Radę Gminy obowiązek uchwalenia

corocznie do dnia 31 marca programu opieki nad zwierzętami bezdomnymi oraz zapobiegania bezdomności zwierząt poprzez **zapewnienie bezdomnym zwierzętom miejsca w schronisku.** Jak widać, gminne zadanie ogranicza się do umieszczenia bezdomnego zwierzęcia w schronisku i scedowaniu na schronisko dalszej opieki. Dla podmiotu prowadzącego schronisko uzyskiwanie środków na utrzymywanie zwierząt wynika między innymi z ich przyjmowania.

W rezultacie wydatki Gmin ponoszone w formie dotacji za przyjmowanie zwierząt do Schroniska pokrywają częściowo koszty ich opieki.

Jak stwierdził NSA w wyroku z 23 marca 2010 roku (I FSK 273/09):

(...) z tytułu realizacji tych czynności – jeżeli są one wykonywane na podstawie zawartych umów cywilnoprawnych

– podatnikiem podatku od towarów i usług w rozumieniu art. 15 ust. 1 i 6 (...) jest **gmina** będąca osobą prawną (...).

Gminy nie obejmują zwierząt bezdomnych w posiadanie samoistne – dla władania nimi jako właściciel, ale wykonując ustawowy obowiązek sprawowania nad nimi opieki. Z faktu, iż Gmina może nabywać zwierzęta (rzeczy) na własność i wylapywać bezdomne zwierzęta, nie wynika, że realizacja publicznego zadania zapewnienia opieki bezdomnym zwierzętom, nałożonego przez przepis art. 11 ust. 1 ustawy o ochronie zwierząt, rodzi stosunek własności Gminy do tych zwierząt jako rzeczy, gdyż ciężący na Gminie ustawowy obowiązek opieki jest nadrzędny i niezależny od własności.

Własność porzuconego zwierzęcia nabywa ten, kto objął je w posiadanie samoistne (art. 181 Kodeksu cywilnego). Zwierzę porzucone, wylapane i oddane do Schroniska może być oddane właścicielowi (jeśli ten się odnajdzie) lub adoptowane. Zwykle po 14 dniach pobytu zwierząt w Schronisku (okres kwarantanny) zwierzęta te przechodzą *na własność schroniska*.

Zgodnie z treścią art. 336 Kodeksu cywilnego posiadaczem samoistnym rzeczy (w naszym przypadku psa) jest ten, kto nim włada jako właściciel.

Ochrona bezdomnych zwierząt jest realizacją celu publicznego, do której gmina jest zobowiązana w drodze ustawy. Przez zadania publiczne należy rozumieć te, które mają na celu korzyść ogółu. W art. 7 ust. 1 ustawy o samorządzie terytorialnym korzyść ogółu określona jest jako **zaspokajanie zbiorowych potrzeb wspólnoty samorządowej, którą tworzą mieszkańcy gminy**.

Gmina dostarcza bezpłatnie bezdomne psy do Schroniska (za pokwitowaniem ich odbioru) i udziela Fundacji dotacji na jego utrzymanie – zapewnienie odpowiedniej opieki i warunków bytowych zwierzętom zgodnie z obowiązującymi przepisami oraz przygotowanie zwierząt do adopcji.

Gminy nie sprzedają bezdomnych zwierząt (ustawowy obowiązek gmin to przekazanie wylapanych zwierząt do schroniska), **z kolei Fundacja nie dokonuje ich zakupu**. Gmina, przekazując nieodpłatnie bezdomne zwierzęta do Schroniska bez faktury (posiadała je z odłowów), nie miała prawa do odliczenia podatku (brak dostawcy w rozumieniu ustawy o VAT).

Skoro Fundacja nie nabywała zwierząt od Gmin, tylko je otrzymywała (nastąpiło bezpłatne przekazanie), i nie jest to darowizna, to takie czynności znajdują się poza ustawą o podatku VAT. W konsekwencji udzielenie dotacji nie powinno być dokumentowane fakturą VAT, lecz innym dokumentem księgowym. Z art. 106 ust. 1 ustawy o podatku VAT wynika bowiem, że faktura VAT służy jedynie do dokumentowania transakcji objętych przepisami ustawy. Stąd, w umowie powinno być określone, że Gmina udziela dofinansowania na wniosek Fundacji lub na podstawie noty obciążeniowej, a nie na rachunek lub fakturę – taki zapis w umowie wprowadza zamieszanie i wprowadza w błąd nie tylko organa podatkowe. Fundacja nie wykonuje usług komunalnych na rzecz jednostek samorządowych, lecz wykonuje zadania statutowe, które są zbieżne z zadaniami własnymi Gmin.

Świadczenie usług następuje na rzecz ich finalnych odbiorców, czyli mieszkańców Gmin. Tym samym **nie dochodzi do świadczenia usług pomiędzy Fundacją a Gminą**. W konsekwencji wzajemne rozliczenia nie mogą być oparte na fakturach VAT, ponieważ brakuje przedmiotu opodatkowania, to jest **odpłatnego świadczenia usługi na rzecz Gminy**.

Gminy zapewniły opiekę zwierzętom bezdomnym w niekomercyjnym Schronisku prowadzonym przez Fundację. Zobowiązanie Gminy do opieki nad zwierzętami ustaje wraz z ustaniem ich bezdomności – zwierzę ma już właściciela zobowiązanego do opieki. Z chwilą przyjęcia go do Schroniska prowadzonego przez Fundację gminne zadanie zapewniania bezdomnym zwierzętom opieki ustawowo wygasa.

4. Gminy nie sprzedają bezdomnych zwierząt, z kolei Fundacja nie dokonuje ich zakupu

Świadczenia realizowane przez Fundację w ramach statutowej nieodpłatnej działalności pożytku publicznego otrzymywane są przez społeczności gminne (zaspokajanie zbiorowych potrzeb wspólnot samorządowych), które nie finansują tej działalności. Świadczenia te są

sfinansowane z wpłat osób fizycznych i prawnych, zbiorów publicznych, dotacji gminnych oraz dobrowolnych odpisów 1% podatku od osób fizycznych na prowadzoną działalność dobroczynną; nie występuje tu element ekwiwalentności. Osoba adoptująca zwierzę ze Schroniska

podpisuje umowę adopcyjną i uiszcza dobrowolnie tak zwaną opłatę adopcyjną, będącą formą darowizny, która jest przeznaczona na utrzymanie zwierząt oraz bieżące potrzeby Schroniska.

Brak jest funkcjonalnego związku pomiędzy opłatami adopcyjnymi a działalnością dobroczynną Fundacji. Beneficjentami świadczonych usług Fundacji są inne osoby (społeczność gminna), a pomiędzy wpłatą a świadczeniem usług nie ma bezpośredniego związku.

Zgodnie z ogólną zasadą dotyczącą podstawy opodatkowania obejmuje ona wszystko, co stanowi zapłatę (otrzymaną lub taką, którą dostawca czy usługodawca otrzyma w zamian za dostawę towarów albo świadczenie usług od nabywcy, usługobiorcy lub osoby trzeciej, włącznie z subwencjami związanymi bezpośrednio z ceną takiej dostawy lub świadczenia). Tym samym pod pojęciem odpłatności należy rozumieć prawo podmiotu dokonującego dostawy towarów lub świadczącego usługę do żądania od nabywcy towaru czy zapłaty od odbiorcy usługi. W konsekwencji opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług będzie podlegała tylko ta dostawa lub świadczenie usług, w przypadku których istnieje konsument, to jest odbiorca świadczenia odnoszący z niego choćby potencjalną korzyść.

Stanowisko takie znajduje potwierdzenie w orzecznictwie Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości.

Podstawę opodatkowania podatkiem od towarów i usług zwiększa się o takie dotacje, które w sposób bezwzględny i bezpośredni są związane z daną dostawą towarów lub świadczeniem usług. Jeżeli jednak taki bezpośredni związek nie występuje, dofinansowanie ogólne – na pokrycie kosztów działalności Schroniska (zadania własnego) – nie podlega opodatkowaniu. Aby można było uznać dotację za podstawę opodatkowania usługi, należy wykazać jej bezpośredni związek z usługą:

(...) w przypadku, gdy działalność podmiotu polega wyłącznie na świadczeniu usług bez otrzymywania bezpośrednio z nimi powiązanego wynagrodzenia, nie ma podstaw do oszacowania i opodatkowania VAT tych darmowych usług. W takich sytuacjach podmiot ten powinien być traktowany jako odbiorca końcowy, bowiem znajduje się on niejako na końcu łańcucha produkcji i dystrybucji – C – 89/81 Hong-Kong Trade Development Council.

W wyroku ETS z dnia 3 marca 1994 roku (sygn. akt C-16/93) Trybunał ten stwierdził, co następuje:

(...) usługi są świadczone za wynagrodzeniem i stąd podlegają opodatkowaniu wyłącznie wtedy, gdy istnieje związek prawny między usługodawcą i usługobiorcą, w ramach którego następuje świadczenie wzajemne, przy czym wynagrodzenie otrzymane przez usługodawcę stanowi wartość

faktycznie przekazaną w zamian za usługi świadczone na rzecz usługobiorcy.

Najistotniejszym elementem uznania usługi za wykonywaną w ramach prowadzonej działalności gospodarczej jest jej odpłatność. Inaczej mówiąc, brak elementu odpłatności (nieodpłatność działalności) eliminuje możliwość uznania jej za usługę w rozumieniu ustawy o VAT. Takie stanowisko pozostaje w zgodzie z postanowieniami Dyrektywy 2006/112/WE Rady w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej. Zgodnie bowiem z pkt. 5 preambuły do tego aktu prawnego system podatku VAT staje się najbardziej jasny i neutralny, kiedy podatek nakładany jest w możliwie najbardziej ogólny sposób, a zakres jego stosowania obejmuje wszystkie etapy produkcji i dystrybucji oraz świadczenia usług. W obrocie krajowym, zgodnie z art. 5 ust. 1 ustawy o VAT, opodatkowaniu podlega wyłącznie odpłatna dostawa towarów (sprzedaż) i odpłatne świadczenie usług, w wyniku których następuje przeniesienie na nabywcę ekonomicznego prawa do rozporządzania towarem jako właściciel. Opodatkowanie dostawy tego przedmiotu występuje także wtedy, gdy przy jego nabyciu, wniesieniu do firmy jako rzeczy własnej czy bezpłatnym uzyskaniu nie przysługiwało podatnikowi prawo do odliczenia podatku naliczonego.

Czynności Fundacji wykonywane na rzecz społeczności gminnych stanowią świadczenia nieodpłatne.

Z kolei osoby dokonujące wpłat na rachunek Fundacji nie są beneficjentami świadczonych przez Fundację usług związanych ze zmniejszaniem populacji zwierząt bezdomnych, bezpieczeństwem mieszkańców gmin, ochroną środowiska oraz edukacją w zakresie ochrony zwierząt. Wysokość dobrowolnych wpłat nie jest także bezpośrednio związana z wartością świadczonych usług.

W związku z powyższym opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług podlegają czynności wymienione w art. 5 ustawy o VAT, w tym odpłatne świadczenie usług, ale tylko takie, które wykonuje podatnik występujący w danej transakcji w tym charakterze.

W interpretacji indywidualnej Dyrektora Izby Skarbowej w Bydgoszczy z dnia 24.06.2014 roku, ITPP1/443-555/14/AP, czytamy:

(...) czynność podlega opodatkowaniu jedynie wówczas, gdy wykonywana jest w ramach umowy zobowiązaniowej, a jedna ze stron transakcji może zostać uznana za bezpośredniego beneficjenta tej czynności. Bezpośredni związek pomiędzy dostawą towarów lub świadczeniem usług a otrzymanym wynagrodzeniem istnieje wówczas, gdy jest możliwe zidentyfikowanie bezpośredniej i jasno zindywidualizowanej korzyści na rzecz dostawcy towaru lub świadczącego usługę oraz gdy świadczenie wzajemne

pozostaje w bezpośrednim związku ze świadczeniem dokonanej czynności. Zatem pod pojęciem odpłatności dostawy towarów lub odpłatności świadczenia usług rozumieć należy prawo podmiotu dokonującego dostawy towarów lub świadczącego usługę do żądania od nabywcy towaru, odbiorcy usługi lub osoby trzeciej zapłaty ceny lub ekwiwalentu (np. w postaci świadczenia wzajemnego).

W konsekwencji powyższego należy stwierdzić, iż opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług będzie podlegało tylko to świadczenie (usługa), w przypadku którego istnieje konsument, tj. odbiorca świadczenia odnoszący z niego choćby potencjalną korzyść. Dopóki nie istnieje podmiot, który odnosiłby lub powinien odnosić konkretne korzyści o charakterze majątkowym związanym z danym świadczeniem, dopóty świadczenie to nie będzie usługą podlegającą opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług.

Nieodpłatne przekazanie towarów stanowi dostawę tylko wtedy, gdy powoduje przeniesienie prawa do rozporządzania wydanymi towarami jak właściciel. Gmina nie była właścicielem bezdomnych psów. Gminy nie obejmują zwierząt bezdomnych w posiadanie samoistne – dla władania nimi jak właściciel, ale w wykonaniu ustawowego obowiązku sprawowania nad nimi opieki. Z faktu, że Gmina generalnie może nabywać zwierzęta (rzeczy) na własność, nie wynika w żaden sposób, że realizacja publicznego zadania zapewnienia opieki bezdomnym zwierzętom, nałożonego przez przepis art. 11 ust. 1 ustawy o ochronie zwierząt, rodzi stosunek własności Gminy do tych zwierząt jako rzeczy, gdyż ciężący na Gminie ustawowy obowiązek opieki jest nadrzędny i niezależny od własności.

Zwykle po 14 dniach pobytu zwierząt w Schronisku (okres kwarantanny) zwierzęta te przechodzą na własność schroniska. Własność porzuconego zwierzęcia nabywa ten, kto objął je w posiadanie samoistne (art. 181 k.c.). W analizowanej sprawie nie można mówić o przeniesieniu prawa do rozporządzania towarami jak właściciel, a tym samym o dostawie towarów, o której mowa w art. 7 ust. 1 i ust. 2 ustawy o VAT.

Gmina (podatnik) nie miała prawa do odliczenia kwoty podatku naliczonego od wyłapanych bezdomnych zwierząt (brak dostawcy). Z kolei przekazanie ich Fundacji bez wynagrodzenia (nieodpłatne przekazanie zwierząt) pozostaje neutralne podatkowo i tym samym Fundacja nie miała podstaw prawnych do opodatkowania tego zdarzenia.

Takie powiązanie pomiędzy Gminami a Fundacją (odbiorcą zwierząt) nie zawiera się w żadnej kategorii czynności objętych podatkiem od towarów i usług. W relacjach Fundacja – Gminy brak jest ekwiwalentności i wzajemności świadczeń. W analizowanym stanie faktycznym brak jest elementów sprzedaży towarów (psów) uprzednio nabytych (pozyskanych z odłowu) w relacjach Gminy – Fundacja oraz odpłatnego świadczenia usług w relacjach Fundacja – Gminy.

Faktycznym odbiorcą usług są osoby trzecie. To mieszkańcy Gmin odnoszą korzyści związane z bezpieczeństwem, ochroną środowiska oraz edukacją. Także adopcja psa (przekazanie pod opiekę psa) odbywa się bez wynagrodzenia. W przypadku gdy Fundacja otrzymuje ogólną dotację na działalność statutową, a jak wykazano powyżej, działalność ta nie jest ani dostawą towarów, ani świadczeniem usług, **dotacja nie podlega opodatkowaniu VAT.**

5. Kiedy nieodpłatne świadczenie usług nie podlega opodatkowaniu VAT?

Posłużę się przykładami interpretacji i orzecznictwa, które potwierdzają postawioną na wstępie tezę, że **działalność statutowa nieodpłatna prowadzona przez fundację nie podlega ustawie o VAT:**

- Organizacja Pożytku Publicznego we wniosku o wykładnię przepisów wyjaśniła, że jej usługi są dla odbiorców darmowe, a pieniądze pozyskuje z dotacji publicznych, a także darowizn od osób fizycznych oraz przedsiębiorstw czy innych organizacji. Podkreśliła, że nigdy nie rejestrowała działalności gospodarczej ani też nie rejestrowała się do celów

VAT. W związku z tym spytała ministra finansów, czy musi odprowadzać VAT od otrzymywanych środków finansowych.

- Minister finansów w interpretacji indywidualnej uznał, że tak, ponieważ świadczone przez organizację usługi nie są objęte żadnym ze zwolnień przedmiotowych przewidzianych w ustawie o VAT. Podkreślił, że działania organizacji nie wpisują się ani w usługi związane z pomocą społeczną, ani też nie są związane z przeciwdziałaniem przemocy w rodzinie. Dlatego

też muszą być opodatkowane 23-procentową stawką VAT.

- Organizacja Pożytku Publicznego złożyła skargę do WSA we Wrocławiu. Uważała, że organ błędnie uznał, iż otrzymane przez nią dotacje i darowizny stanowią obrót dla celów rozliczania VAT, a jej działania dla niepełnosprawnych są traktowane tak samo jak usługi odpłatne świadczone przez przedsiębiorców.
- Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu uchylił interpretację. Uznał, iż minister nie może wydawać opinii tylko na tej podstawie, że we wniosku o wykładnię przepisów znalazło się sformułowanie, że za realizowane działania wnioskodawca otrzymuje zapłatę w postaci dotacji i darowizn pieniężnych. To rozstrzygnięcie utrzymał w mocy NSA orzeczeniem z dnia 6 czerwca 2013 roku (sygn. I FSK 920/11). NSA zalecił, aby minister ponownie wydał interpretację, badając, czy wnioskodawca spełnia warunki do uznania go za podatnika VAT, które są wymienione w art. 15 ust. 1 i 2 ustawy o VAT, w szczególności czy OPP działa jak producent czy handlowiec.

Dyrektor Izby Skarbowej w Katowicach w interpretacji indywidualnej z dnia 28.04.2011 roku, sygn. IBPP4/443-135/11/EJ, stwierdził, iż w świetle art. 5 ust. 1 pkt 1 ustawy o podatku od towarów i usług usługi świadczone przez Wnioskodawcę nieodpłatnie, w ramach prowadzonej działalności statutowej nie podlegają opodatkowaniu podatkiem VAT, a tym samym prowadzona przez Wnioskodawcę nieodpłatna działalność statutowa nie podlega ustawie o VAT.

Podobnie jest w interpretacji indywidualnej Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z dnia 15.02.2013 roku, IPPP2/443-1164/12-2/JW.

Przywołane niżej orzeczenia ETS mogą być także przydatne przy ustaleniu, czy Fundacja posiada status podatnika VAT i czy Fundacja może być w ogóle podatnikiem VAT.

- W orzeczeniu z dnia 1 kwietnia 1982 roku w sprawie Staatssecretaris van Financiën przeciwko Hongkong Trade Development Council (C-89/81) ETS przedstawił pogląd, iż działalność gospodarczą podatnika stanowi taka działalność, która wykonywana jest w celu uzyskania zapłaty lub która prawdopodobnie może zostać nagrodzona poprzez zapłatę wynagrodzenia, ponieważ *całkowity brak odpłatności eliminuje podmiot z systemu VAT, który obejmuje działalność gospodarczą, a nie wszelką działalność*. W konsekwencji – zdaniem ETS – nie może być uznany za podatnika podmiot wykonujący wyłącznie niepodlegające opodatkowaniu nieodpłatne usługi, **lecz musi być traktowany**

na równi z ostatecznym konsumentem, bowiem znajduje się na ostatnim etapie łańcucha produkcji i dystrybucji.

- W innym orzeczeniu, z dnia 3.03.1994 roku w sprawie C-16/93 R. J. Tolsma przeciwko Inspecteur der Omzetbelasting Leeuwarden, ETS stwierdził, że aby można było mówić o świadczeniu usług za wynagrodzeniem, musi istnieć umowa wiążąca usługodawcę z usługobiorcą. W przypadku braku stosunku prawnego pomiędzy świadczącym usługę a usługobiorcą świadczenia takie nie podlegają VAT. Zdaniem ETS usługi są świadczone „za wynagrodzeniem”, a w konsekwencji podlegają opodatkowaniu wyłącznie, jeżeli istnieje stosunek prawny pomiędzy świadczącym usługę a jej odbiorcą, na mocy którego występuje świadczenie wzajemne, przy czym wynagrodzenie otrzymane przez świadczącego usługę stanowi wartość przekazywaną w istocie w zamian za usługę wyświadczoną jej odbiorcy. Musi też istnieć konieczny związek pomiędzy usługą a płatnościami przez nią spowodowanymi.

Europejski Trybunał Sprawiedliwości w swoich orzeczeniach wskazywał, że nie może być uznany za podatnika podmiot wykonujący wyłącznie niepodlegające opodatkowaniu nieodpłatne usługi.

Biorąc pod uwagę przedstawione wyżej zasady opodatkowania VAT interpretacje indywidualne oraz orzeczenia, w mojej ocenie działalność statutowa Fundacji będzie znajdowała się poza zakresem opodatkowania tym podatkiem.

6. Działalność Fundacja nie ma charakteru komercyjnego

Działalność prowadzona przez Fundację nie ma charakteru komercyjnego i służy wyłącznie celom charytatywnym. Fundacja nie ma na celu dokonywania transakcji gospodarczych, nie jest ani producentem, ani handlowcem, ani usługodawcą, lecz prowadzi wyłącznie działalność statutową polegającą na prowadzeniu Schroniska dla bezdomnych zwierząt.

Ponadto Fundacja nie wykorzystuje swojego majątku w celach zarobkowych, gdyż wszelka działalność, jaką podejmuje, ma charakter nieodpłatny/charytatywny. Fundacja prowadzi działalność niemającą charakteru gospodarczego. Zatem prowadzona przez Fundację działalność statutowa nie spełnia warunków wymienionych w art. 15 ust. 2 ustawy o VAT.

Aby można było mówić o świadczeniu usługi w rozumieniu ustawy o VAT, konieczne jest wystąpienie skonkretyzowanego świadczenia oraz jego odbiorcy/konsumenta.

Stanowisko takie znajduje potwierdzenie w doktrynie.

Przykładowo w książce *VAT Komentarz* (2014) Adam Bartosiewicz i Ryszard Kubacki wskazują:

Mając na uwadze ogólne reguły konstrukcyjne systemu VAT, a także wnioski sformułowane przez ETS, wskazać należy na jedną istotną cechę usługi jako takiej. Otóż usługą będzie tylko takie świadczenie, w przypadku którego istnieje bezpośredni konsument odbiorca świadczenia

odnoszący z niego korzyść (choćby potencjalną). „Elementem koniecznym do uznania, że umowa obejmowała świadczenie usług w rozumieniu art. 8 ust. 1 ustawy VAT jest wyodrębnienie podmiotu będącego odbiorcą świadczenia (wyrok WSA w Warszawie z dnia 9 kwietnia 2009 r., III SA/Wa 154/09, LEX nr 493616).

Dopóki nie ma kogoś, kto odnosiłby lub powinien odnosić konkretne (wymierne) korzyści o charakterze majątkowym wiążące się z danym świadczeniem, dopóty świadczenie to nie będzie usługą. Nie ma tutaj bowiem żadnej konsumpcji. Skoro świadczenie nie jest konsumowane (przy czym nie chodzi tutaj wyłącznie o finalną konsumpcję), to nie stanowi ono usługi.

Musi pozostać poza sferą objętą opodatkowaniem VAT; podatek ten bowiem obciąża konsumpcję. Podobny pogląd wyraził WSA w Białymstoku, który w orzeczeniu z dnia 28 sierpnia 2008 roku (I SA/Bk 254/07 stwierdził, że w przypadku usługi świadczeniobiorca (konsument) musi odnosić z niego, choćby nawet potencjalna korzyść, musi wystąpić więc konsumpcja świadczenia” (str. 155).

Na konieczność istnienia konkretnego odbiorcy przy świadczeniu usług opodatkowanych podatkiem VAT wskazywał Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej w sprawie *Apple and Pear Development Council v. Commissioners of Customs and Excise* (sygn. C-102/86), a także w orzeczeniu w sprawie *Tolsma* (sygn. C-16/93).

7. Fundacja wykonuje działalność społecznie użyteczną w sferze zadań publicznych

Fundacja nie wykorzystuje swojego majątku w celach zarobkowych, gdyż wszelka działalność, jaką podejmuje, ma charakter nieodpłatny, charytatywny. Zatem prowadzona przez Fundację działalność nie spełnia warunków wymienionych w art. 15 ust. 2 ustawy o VAT.

Fundacja wykonuje działalność społecznie użyteczną w sferze zadań publicznych, nie jest jednak usługodawcą w rozumieniu art. 15 ust. 2 ustawy o VAT:

*(...) czynność podlega opodatkowaniu jedynie wówczas, gdy wykonywana jest w ramach umowy zobowiązaniowej, a jedna ze stron transakcji może zostać uznana za bezpośredniego beneficjenta tej czynności. Cytat z książki *VAT w wyjaśnieniach organów podatkowych: Komentarz. Linie interpretacyjne*, Wolters Kluwer 2010, autorzy: Marcin Bącał, Dagmara Dominik, Małgorzata Militz (str. 84).*

Świadczone przez Fundację usługi w ramach działalności nieodpłatnej, opieka nad bezdomnymi zwierzętami, nie

podlegają opodatkowaniu VAT, gdyż brak jest obrotu, nie świadczy ona żadnych usług w rozumieniu ustawy o VAT. Fundacji nie przysługiwało prawo do odliczenia podatku naliczonego od zakupów karmy, materiałów i usług remontowych związanych z działalnością Schroniska.

W przypadku gdy Fundacja otrzymuje ogólną dotację na działalność statutową, a jak wykazano powyżej, działalność ta nie jest ani dostawą towarów, ani świadczeniem usług, dotacja nie podlega opodatkowaniu VAT.

Jak wynika z przedstawionych faktów, interpretacji oraz orzeczeń wszystkie czynności statutowe realizowane przez Fundację są wykonywane między innymi w ramach nieodpłatnej działalności statutowej oraz na podstawie

przepisów ustawy o działalności pożytku publicznego i o wolontariacie.

Jeśli Fundacja prowadzi wyłącznie działalność statutową i działalność ta jest bez wyjątku bezpłatna, to nie można uznać, że prowadzi działalność gospodarczą, a Fundacji nie można uznać za podatnika VAT.

Mając powyższe na uwadze, w świetle art. 5 ust. 1 pkt. 1 ustawy o VAT, usługi świadczone przez Fundację nieodpłatnie, w ramach prowadzonej działalności statutowej, nie podlegają opodatkowaniu podatkiem VAT, a tym samym prowadzona przez Fundację nieodpłatna działalność statutowa nie podlega ustawie o VAT.

Marian Jankowski

Doradca podatkowy nr 1412

Legionowo, dnia 23.01.2015 r.