



DORADCA

**DORADCA Zespół Doradców Finansowo - Księgowych
Spółka z ograniczoną odpowiedzialnością**

Al. J. Piłsudskiego 1a, 20-011 Lublin

Sąd Rejonowy Lublin-Wschód w Lublinie z siedzibą w Świdniku

VI Wydział Gospodarczy, KRS nr 0000083744, kapitał zakładowy 290.000 zł

NIP 7120158256, REGON 004161846, ING Bank Śląski SA 15 1050 1953 1000 0090 3023 3622



Opinia prawno-podatkowa

na zlecenie

Izby Gospodarczej Ciepłownictwo Polskie

ul. Migdałowa 4 lokal 22

02-796 Warszawa



1. Wstęp.....	2
1.1. Przedmiot zlecenia	2
1.2. Stan prawny	2
2. Darowizna w rozumieniu Kodeksu cywilnego.....	3
3. Skutki podatkowe w zakresie ustawy o CIT	4
3.1. Uwagi wstępne	4
3.2. Zaliczenie poniesionych wydatków do kosztów uzyskania przychodów w świetle nowelizacji ustawy o CIT	5
3.2.1. Okres wydatkowania	6
3.2.2. Cel wydatkowania	6
3.2.3. Przekazanie darowizny na rzecz określonych podmiotów.....	7
3.2.4. Koszty nieodpłatnych świadczeń	10
3.3. Odliczenie kwoty darowizny od podstawy opodatkowania	11
4. Skutki podatkowe w podatku od towarów i usług.....	12
4.1. Podstawa prawna	12
4.1.1. Skutki udzielenia pomocy	13
4.2. Darowizny rzeczowe i nieodpłatne świadczenie usług	13
4.2.1 Istnienie prawa do odliczenia VAT naliczonego jako przesłanka opodatkowania darowizny rzeczowej lub darmowego użycia towarów	13
4.3. Warunki zastosowania stawki 0%	14
4.3.1. Przedmiot opodatkowania objęty stawką 0%.....	15
4.3.2. Podmioty pośredniczące	15
4.3.3. Umowa z podmiotem pośredniczącym	16
4.4. Darowizna produktów żywnościowych.....	16
4.5. Eksport towarów	17
4.6. Świadczenie usług poza terytorium kraju.....	18
5. Podsumowanie	18
6. Pomoc przedsiębiorstwom ciepłowniczym w Ukrainie w ujęciu podatkowym	19
6.1. Pomoc finansowa przedsiębiorstwom ciepłowniczym w Ukrainie	20
6.1.1. Skutki w podatku dochodowym od osób prawnych	20
6.1.2. Skutki w podatku od towarów i usług	21
6.2. Pomoc rzeczowa przedsiębiorstwom ciepłowniczym w Ukrainie	21
6.2.1. Skutki w podatku dochodowym od osób prawnych	21
6.2.2. Skutki w podatku od towarów i usług	22
6.3. Rekomendacje.....	23

1. Wstęp

1.1. Przedmiot zlecenia

Izba Gospodarcza Ciepłownictwo Polskie (dalej jako: „Izba”) jest podmiotem wspierającym oraz zrzeszającym m. in. przedsiębiorstwa komunalne, spółki z ograniczoną odpowiedzialnością, spółki akcyjne i cywilne, przedsiębiorstwa państwowe. Są to podmioty prowadzące działalność w zakresie związanym bezpośrednio lub pośrednio z ciepłownictwem na terenie kraju. Z uwagi na fakt, że członkowie Izby są aktywnie zaangażowanymi i zainteresowanymi pomocą przedsiębiorstwom prowadzącym zbliżony rodzaj działalności w Ukrainie, Izba zwróciła się z prośbą o wydanie opinii, której przedmiotem jest omówienie skutków podatkowych związanych z udzielaniem pomocy.

1.2. Stan prawny

Opinia sporządzona została na podstawie następujących aktów prawnych:

- a) ustawa z dnia 23 kwietnia 1964 r. Kodeks cywilny (Dz. U. z 2022 r. poz. 1360 z późn. zm., **dalej jako: „Kodeks cywilny”**),
- b) ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz. U. z 2021 r. poz. 1800 z późn. zm., **dalej jako: „ustawa o CIT”**),
- c) ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz. U. z 2022 r. poz. 931 z późn. zm., **dalej jako: „ustawa o VAT”**);
- d) ustawa z dnia 12 marca 2022 r. o pomocy obywatelom Ukrainy w związku z konfliktem zbrojnym na terytorium tego państwa (Dz. U. z 2022 r. poz. 830 z późn. zm., **dalej jako: „ustawa pomocowa”**);
- e) rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 25 marca 2020 r. w sprawie towarów i usług, dla których obniża się stawkę podatku od towarów i usług, oraz warunków stosowania stawek obniżonych (Dz.U. z 2021 r. poz. 1696 ze zm., **dalej jako: „rozporządzenie”**).

2. Darowizna w rozumieniu Kodeksu cywilnego

Nieodpłatne przekazanie składników majątkowych przedsiębiorstwa, w postaci rzeczowej, jak i w postaci środków pieniężnych, stanowi darowiznę w rozumieniu Kodeksu cywilnego.

Poprzez umowę darowizny darczyńca zobowiązuje się do bezpłatnego świadczenia na rzecz obdarowanego kosztem swego majątku¹.

Z charakteru czynności prawnej, jaką jest darowizna można wywnioskować, że jest to zobowiązanie darczyńcy do bezpłatnego spełnienia świadczenia na rzecz obdarowanego kosztem swego majątku. Pojęcie majątku należy w tym przypadku rozumieć szeroko, bowiem jak się przyjmuje, obejmuje wszystkie – obecne i przyszłe – prawa majątkowe darczyńcy. Świadczenie darczyńcy może polegać m.in. na przeniesieniu własności, użytkowania wieczystego, przelewie wierzytelności, zwolnieniu z długu czy jego przejęciu².

Cechą specyficzną umowy darowizny jest nieodpłatność, która polega na braku po drugiej stronie ekwiwalentu w postaci świadczenia wzajemnego. Aby zakwalifikować daną czynność prawną jako darowiznę, świadczenie na rzecz obdarowanego musi więc zostać dokonane pod tytułem darmym. Nie jest dozwolonym takie określenie stosunku prawnego, w ramach którego druga strona, tj. obdarowany, zobowiązany będzie do świadczenia o jakimkolwiek rodzaju, zarówno w chwili dokonania darowizny, jak i w przyszłości³.

Przez umowę darowizny darczyńca zobowiązuje się do bezpłatnego świadczenia na rzecz obdarowanego kosztem swego majątku (art. 888 § 1 k.c.). Tego rodzaju czynność prawna jest dokonywana wyłącznie po to, by nastąpiło przysporzenie majątkowe na rzecz innej osoby bez żadnego ekwiwalentu (causa donandi). W umowie darowizny causa przysporzenia jest nie tylko przesłanką ważności czynności prawnej, ale musi być objęta treścią czynności prawnej, gdyż inaczej czynność nie dochodzi do skutku. Jest to więc czynność kauzalna materialnie (zależność przysporzenia od causa) i formalnie (ujawnienie causa w treści czynności prawnej). Ma to zasadnicze znaczenie dla rozkładu ciężaru dowodu i ten, kto wywodzi skutki prawne z takiej czynności prawnej jest obowiązany do udowodnienia zarówno istnienia, jak i prawidłowości causa⁴.

Co do zasady, przyjmuje się, że w stosunek darowizny zaangażowane są wyłącznie dwie strony – darczyńca oraz obdarowany. Niemniej jednak, strony umowy mogą przed zawarciem umowy porozumieć się co do tego, kto będzie rzeczywistym beneficjentem przekazanej darowizny. Chodzi o taki stan faktyczny, w którym przyjmujący darowiznę oświadcza co najmniej, że przyjęte towary bądź usługi zostaną przeznaczone na rzecz określonego podmiotu.

¹ Art. 888 § 1 Kodeksu cywilnego.

² G. Karaszewski [w:] *Kodeks cywilny. Komentarz aktualizowany*, red. J. Ciszewski, P. Nazaruk, LEX/el. 2022, art. 888 (dostęp: 1 sierpnia 2022 r.).

³ Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z 23 marca 2010 r. sygn. akt II FSK 1757/08 (LEX nr 595939).

⁴ Wyrok Sądu Najwyższego z 7 października 2020 r. sygn. akt V CSK 603/18 (LEX nr 3061038).

Określenie w umowie darowizny konkretnego celu, na który ma być przeznaczony przedmiot darowany, może być poczytywane, w zależności od wykładni umowy stosownie do art. 65, albo jako polecenie, albo jako zobowiązanie obdarowanego do określonego użycia tego przedmiotu zagrożone sankcją odszkodowawczą (art. 471 k.c.). Zwrot przedmiotu darowizny stosownie do przepisów o nienależnym świadczeniu może nastąpić tylko wówczas, gdy ziszczył się zastrzeżony warunek rozwiązujący albo gdy wykonano wprowadzone do treści darowizny umowne prawo odstąpienia (art. 395 k.c.)⁵.

Wprawdzie bezpośrednio z przepisów Kodeksu cywilnego wynika, że oświadczenie darczyńcy powinno zostać złożone w formie aktu notarialnego, to jednak umowa darowizny zawarta bez zachowania tej formy staje się ważna, **jeżeli przyrzeczone świadczenie zostało spełnione**⁶.

Należy również podkreślić, że z uwagi na fakt, iż przedmiotem darowizny może być wyłącznie świadczenie kosztem majątku darczyńcy, niemożliwym jest zakwalifikowanie świadczenia usług jako darowizny.

3. Skutki podatkowe w zakresie ustawy o CIT

3.1. Uwagi wstępne

Ustawą z dnia 12 marca 2022 r. o pomocy obywatelom Ukrainy w związku z konfliktem zbrojnym na terytorium tego państwa (Dz. U. z 2022 r. poz. 830 z późn. zm., dalej jako: „ustawa pomocowa”) do ustawy o CIT wprowadzono szereg rozwiązań, które umożliwić miały podatnikom uznanie jako koszt uzyskania przychodów wydatki poniesione w celach związanych z ograniczaniem skutków konfliktu zbrojnego. W związku z powyższym, do ustawy o CIT wprowadzono art. 38w oraz art. 38x.

Art. 38w ustawy o CIT

1. *Kosztem uzyskania przychodów są koszty wytworzenia lub cena nabycia rzeczy lub praw będących przedmiotem darowizn przekazanych w okresie od dnia 24 lutego 2022 r. do dnia 31 grudnia 2022 r. na cele związane z przeciwdziałaniem skutkom działań wojennych na terytorium Ukrainy:*
 - 1) *organizacjom, o którym mowa w art. 3 ust. 2 i 3 ustawy z dnia 24 kwietnia 2003 r. o działalności pożytku publicznego i o wolontariacie, lub równoważnym organizacjom określonym w przepisach regulujących działalność pożytku publicznego obowiązujących na terytorium Ukrainy,*
 - 2) *jednostkom samorządu terytorialnego,*
 - 2a) *województom,*
 - 3) *Rządowej Agencji Rezerw Strategicznych,*

⁵ G. Karaszewski [w:] *Kodeks cywilny. Komentarz aktualizowany*, red. J. Ciszewski, P. Nazaruk, LEX/el. 2022, art. 888 (dostęp: 1 sierpnia 2022 r.).

⁶ Art. 889 § 1 Kodeksu cywilnego.

- 4) *podmiotom wykonującym na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej lub na terytorium Ukrainy działalność leczniczą lub działalność z zakresu ratownictwa medycznego*
- o ile koszty wytworzenia lub cena nabycia nie zostały zaliczone do kosztów uzyskania przychodów, w tym poprzez odpisy amortyzacyjne.
2. *Kosztem uzyskania przychodów są koszty poniesione z tytułu nieodpłatnego świadczenia, którego celem jest przeciwdziałanie skutkom działań wojennych na terytorium Ukrainy, realizowanego w okresie od dnia 24 lutego 2022 r. do dnia 31 grudnia 2022 r. na rzecz podmiotów wymienionych w ust. 1, o ile nie zostały zaliczone do kosztów uzyskania przychodów, w tym poprzez odpisy amortyzacyjne.*

Art. 38x ustawy o CIT

Do przychodów nie zalicza się wartości darowizn i nieodpłatnych świadczeń, o których mowa w art. 38w, otrzymanych w okresie od dnia 24 lutego 2022 r. do dnia 31 grudnia 2022 r. przez podatników, o których mowa w art. 38 w ust. 1.

Zgodnie z uzasadnieniem projektu ustawy pomocowej, zwolnione z opodatkowania będą wszelkie świadczenia, niezależnie od ich rodzaju, a zatem pieniężne, rzeczowe oraz nieodpłatne świadczenia przekazane lub udostępniane uchodźcom. Tym samym, obdarowane podmioty, którym przekazano darowizny na cele pomocowe, nie będą wykazywać z tytułu tych darowizn przychodu podatkowego.

3.2. Zaliczenie poniesionych wydatków do kosztów uzyskania przychodów w świetle nowelizacji ustawy o CIT

Na samym wstępie należy podkreślić, że zgodnie z ogólnymi zasadami opodatkowania podatkami dochodowymi, aby uznać dany koszt za koszt uzyskania przychodów, koniecznym jest m.in. poniesienie go w celu osiągnięcia przychodów ze źródła przychodów lub w celu zachowania albo zabezpieczenia źródła przychodów. Tym samym, podatnik w stanie prawnym obowiązującym przed wprowadzeniem ustawy o pomocy obywatelom Ukrainy w związku z konfliktem zbrojnym na terytorium tego państwa⁷ nie miał możliwości zaliczenia do kosztów uzyskania przychodów jakichkolwiek wydatków, które poczyniłby wyłącznie w celu nabycia rzeczy, które mają być przedmiotem darowizny na rzecz podmiotów, których przedmiotem działalności byłaby działalność pożytku publicznego, w tym działalność na rzecz osób poszkodowanych konfliktem wojskowym. Nie jest to bowiem wydatkowanie mające na celu osiągnięcie przychodu czy jego zachowanie albo zabezpieczenie – koszt ten pozostaje bowiem poza sferą związaną z osiąganiem zysków czy korzyści przez podatnika.

⁷ Ustawa weszła w życie z dniem 12 marca 2022 r.

Z uwagi na fakt, że rozwiązanie to nie umożliwiałoby przedsiębiorcom uznania tych wydatków jako koszt uzyskania przychodów, ustawodawca dokonał nowelizacji ustawy o CIT, która dała możliwość osiągnięcia przedsiębiorcom korzyści podatkowych w ramach dokonywanych działań pomocowych.

Dokonując analizy art. 38w ustawy o CIT należy podkreślić, że do kosztów uzyskania przychodów można zaliczyć koszty wytworzenia lub cenę nabycia rzeczy lub praw będących przedmiotem darowizn. Niemniej jednak, aby podatnik skorzystał z tego uprawnienia, koniecznym będzie przekazanie tych darowizn:

- a) we wskazanym w przepisie okresie,
- b) na cele związane z przeciwdziałaniem skutkom działań wojennych na terytorium Ukrainy,
- c) na rzecz określonych podmiotów.

Dodatkowo, koszty wytworzenia lub cena nabycia rzeczy lub praw będących przedmiotem darowizn nie mogły zostać zaliczone do kosztów uzyskania przychodów, w tym poprzez odpisy amortyzacyjne.

Należy podkreślić, że ustawodawca w ramach omawianej nowelizacji zdecydował się zaliczyć do kosztów uzyskania przychodów **koszty wytworzenia lub cenę nabycia rzeczy lub praw będących przedmiotem darowizny**. Z treści ww. przepisu jednoznacznie więc wynika, że do kosztów uzyskania przychodów **nie będzie można zaliczyć przekazywanych przez podatnika darowizn pieniężnych na cele pomocowe, nawet gdyby zostały spełnione warunki, o których mowa w niniejszym punkcie.**

3.2.1. Okres wydatkowania

Wprawdzie ustawa pomocowa weszła w życie z dniem 12 marca 2022 r., to jednak ustawodawca zdecydował się objąć treścią nowych przepisów wszelkie wydatki, które poniesione zostały przez podatników w okresie od dnia 24 lutego 2022 r., tj. od dnia ataku wojsk Federacji Rosyjskiej na terytorium Ukrainy, do dnia 31 grudnia 2022 r. Nie jest wykluczone, że w przyszłości ustawodawca zdecyduje się na przedłużenie okresu wydatkowania, jednak na dzień sporządzenia opinii nowelizacja w tym zakresie nie została dokonana.

3.2.2. Cel wydatkowania

Zgodnie z treścią art. 38w ustawy o CIT, do kosztów uzyskania przychodów można zaliczyć koszty wytworzenia lub cenę nabycia rzeczy lub praw będących przedmiotem darowizny **na cele związane z przeciwdziałaniem skutkom działań wojennych na terytorium Ukrainy**. Z uwagi na fakt, że ustawodawca nie zdecydował się na dokładne zdefiniowanie tych celów, a także nie wprowadził do ustawy o CIT przykładowego katalogu wydatków, które mogłyby być ponoszone przez przedsiębiorców na ww. cel, pojęcie to może być rozumiane bardzo szeroko. Należy również podkreślić, że uzasadnienie ustawy pomocowej także nie zawiera wskazówek w tym zakresie.

Tym samym, to w gestii podatnika pozostawać będzie, czy dokonywane przez niego działania mogą być klasyfikowane jako cele związane z przeciwdziałaniem skutkom działań wojennych na terytorium Ukrainy.

Chociaż ciężko wyobrazić sobie w przyszłości sytuację, w której organy podatkowe kwestionować będą poczynione przez podatników wydatki na cele pomocowe, to jednak sugerowanym jest przetrzymywanie wszelkich umów, dokumentacji czy uzgodnień związanych z przekazaniem darowanych przedmiotów na rzecz wskazanych w ustawie podmiotów. Przykładowo, może być to zawarta umowa darowizny, protokół wydania darowanych przedmiotów czy nawet dokumentacja e-mail prowadzona z podmiotem, o którym mowa w art. 38w ust. 1 ustawy o CIT, uprawnionym do odebrania darowizny.

3.2.3. Przekazanie darowizny na rzecz określonych podmiotów

Zaliczenie do kosztów uzyskania przychodów poczynionych przez podatnika wydatków pomocowych wymaga przekazania tych darowizn na rzecz określonych w ustawie podmiotów. Zgodnie z art. 38w ust. 1 ustawy o CIT, do takich podmiotów zaliczyć należy:

- 1) organizacje, o których mowa w art. 3 ust. 2 i 3 ustawy z dnia 24 kwietnia 2003 r. o działalności pożytku publicznego i o wolontariacie, lub równoważnym organizacjom określonym w przepisach regulujących działalność pożytku publicznego obowiązujących na terytorium Ukrainy,
- 2) jednostkom samorządu terytorialnego,
 - 2a) wojewodom,
- 3) Rządowej Agencji Rezerw Strategicznych,
- 4) podmiotom wykonującym na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej lub na terytorium Ukrainy działalność leczniczą lub działalność z zakresu ratownictwa medycznego.

Z uwagi na przedmiot zlecenia, na samym wstępie należy wskazać, że odbiorcy przedmiotowej Opinii zainteresowani są przede wszystkim udzieleniem pomocy na rzecz ukraińskich podmiotów z branży ciepłowniczej. Z uwagi na fakt, że podmioty te nie mogą zostać zakwalifikowane do wymienionych w ww. przepisie podmiotów uprawnionych, w dalszej części Opinii zaprezentowane zostanie rozwiązanie, które umożliwi odbiorcom Opinii udzielenie pomocy podmiotom z branży ciepłowniczej, za pośrednictwem uprawnionego podmiotu.

Organizacje pożytku publicznego

Stosownie do treści art. 3 ust. 1 ustawy o działalności pożytku publicznego i wolontariacie, działalnością pożytku publicznego jest działalność społecznie użyteczna, prowadzona przez organizacje pozarządowe w sferze zadań publicznych określonych w ustawie.

Do ww. organizacji, o których mowa w art. 38w ust. 1 pkt 1 ustawy o CIT zaliczyć należy organizacje pozarządowe⁸:

- 1) niebędące jednostkami sektora finansów publicznych w rozumieniu ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych lub przedsiębiorstwami, instytucjami badawczymi, bankami i spółkami prawa handlowego będącymi państwowymi lub samorządowymi osobami prawnymi,
- 2) nie działające w celu osiągnięcia zysku
- osoby prawne lub jednostki organizacyjne nieposiadające osobowości prawnej, którym odrębna ustawa przyznaje zdolność prawną, w tym fundacje i stowarzyszenia, z zastrzeżeniem ust. 4⁹.

Dodatkowo, działalność pożytku publicznego może być prowadzona także przez podmioty niebędące organizacjami pozarządowymi. Należą do nich:

- 1) osoby prawne i jednostki organizacyjne działające na podstawie przepisów o stosunku Państwa do Kościoła Katolickiego w Rzeczypospolitej Polskiej, o stosunku Państwa do innych kościołów i związków wyznaniowych oraz o gwarancjach wolności sumienia i wyznania, jeżeli ich cele statutowe obejmują prowadzenie działalności pożytku publicznego;
- 2) stowarzyszenia jednostek samorządu terytorialnego;
- 3) spółdzielnie socjalne;
- 4) spółki akcyjne i spółki z ograniczoną odpowiedzialnością oraz kluby sportowe będące spółkami działającymi na podstawie przepisów ustawy z dnia 25 czerwca 2010 r. o sporcie (Dz. U. z 2020 r. poz. 1133 oraz z 2021 r. poz. 2054 i 2142), które nie działają w celu osiągnięcia zysku oraz przeznaczają całość dochodu na realizację celów statutowych oraz nie przeznaczają zysku do podziału między swoich udziałowców, akcjonariuszy i pracowników.

W praktyce obrotu najczęstszymi formami organizacyjno-prawnymi, w których działalność prowadzą organizacje pozarządowe są fundacje i stowarzyszenia.

Działalność, która spełnia przesłanki działalności pożytku publicznego, a wykonywana jest przez podmiot niebędący organizacją pozarządową lub podmiot niewymieniony w ust. 3 komentowanego artykułu, nigdy nie może za taką zostać uznana. W szczególności działalności pożytku publicznego nigdy nie mogą wykonywać osoby fizyczne, jednostki samorządu terytorialnego czy spółki osobowe¹⁰.

Jednostki samorządu terytorialnego

Do jednostek samorządu terytorialnego należy zaliczyć gminę, powiat oraz województwo¹¹.

⁸ Zgodnie z ustawą organizacje pozarządowe

⁹ Przepisów ustawy o działalności pożytku publicznego i wolontariacie nie stosuje się m.in. do partii politycznych, samorządów zawodowych czy związków zawodowych.

¹⁰ P. Staszczuk [w:] Ustawa o działalności pożytku publicznego i o wolontariacie. Komentarz, Warszawa 2022, art. 3.

¹¹ Art. 1a ustawy o gospodarce komunalnej.

Podmioty wykonujące działalność leczniczą lub działalność z zakresu ratownictwa medycznego

Ustawa o CIT umożliwia również przekazanie darowizn na rzecz podmiotów wykonującym na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej lub na terytorium Ukrainy działalność leczniczą lub działalność z zakresu ratownictwa medycznego.

Działalność lecznicza może polegać na udzielaniu świadczeń zdrowotnych, promocji zdrowia lub realizacji zadań dydaktycznych i badawczych w powiązaniu z udzielaniem świadczeń zdrowotnych i promocją zdrowia, w tym wdrażaniem nowych technologii medycznych oraz metod leczenia.

Za podmiot wykonujący działalność leczniczą należy uznać podmiot leczniczy, o którym mowa w art. 4 ustawy o działalności leczniczej oraz lekarza, pielęgniarkę lub fizjoterapeutę wykonujących zawód w ramach działalności leczniczej jako praktykę zawodową, o której mowa w art. 5¹² ustawy o działalności leczniczej.

Zgodnie z treścią art. 4 ustawy o działalności leczniczej, do podmiotów leczniczych należy zaliczyć podmioty takie jak m.in.:

- 1) przedsiębiorcy w rozumieniu przepisów ustawy Prawo przedsiębiorców we wszelkich formach przewidzianych dla wykonywania działalności gospodarczej, jeżeli ustawa nie stanowi inaczej,
 - 2) samodzielne publiczne zakłady opieki zdrowotnej,
 - 3) fundacje i stowarzyszenia, których celem statutowym jest wykonywanie zadań w zakresie ochrony zdrowia i których statut dopuszcza prowadzenie działalności leczniczej,
- w zakresie, w jakim wykonują działalność leczniczą.

Nie ma wątpliwości co do tego, w jaki sposób ustalić, czy podmiot będący na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej wykonuje działalność leczniczą – musi być to bowiem podmiot leczniczy w formie określonej w art. 5 ustawy o działalności leczniczej **w zakresie, w jakim wykonuje działalność leczniczą** lub lekarz, pielęgniarka czy fizjoterapeuta wykonujący zawód w ramach działalności leczniczej jako praktykę zawodową. Wątpliwości nasuwają się natomiast w przypadku podmiotu wykonującego działalność leczniczą na terytorium Ukrainy – w większości przypadków niemożliwym jest bowiem, aby podmiot ten świadczył tę działalność jako podmiot leczniczy w rozumieniu polskiego ustawodawstwa. W związku z powyższym, w naszej ocenie wystarczającym będzie, aby podmiot przebywający na terytorium Ukrainy świadczył działalność leczniczą w rozumieniu ustawy o działalności leczniczej, niezależnie od tego, czy jest podmiotem leczniczym w rozumieniu ww. ustawy.

Wprawdzie w ustawie o Państwowym Ratownictwie Medycznym nie wskazano bezpośrednio, na czym polega działalność z zakresu ratownictwa medycznego, to jednak na podstawie art. 11 ust. 1 ww. ustawy można określić, że wykonywanie zawodu ratownika medycznego polega na realizacji zadań zawodowych, w szczególności na:

¹² Przykładowo, lekarz może prowadzić działalność leczniczą w formie jednoosobowej działalności gospodarczej jako indywidualnej praktyce lekarskiej, w ramach spółki cywilnej, spółki jawnej albo spółki partnerskiej jako grupowej praktyce lekarskiej.

- 1) udzielaniu świadczeń zdrowotnych, w tym medycznych czynności ratunkowych udzielanych samodzielnie lub na zlecenie lekarza;
- 2) zabezpieczeniu osób znajdujących się w miejscu zdarzenia oraz podejmowaniu działań zapobiegających zwiększeniu liczby osób w stanie nagłego zagrożenia zdrowotnego;
- 3) transportowaniu osób w stanie nagłego zagrożenia zdrowotnego;
- 4) udzielaniu wsparcia psychicznego w sytuacji powodującej stan nagłego zagrożenia zdrowotnego;
- 5) edukacji zdrowotnej i promocji zdrowia.

Ustawodawca wymienił natomiast podmioty, w których możliwe jest wykonywanie zawodu ratownika medycznego. Należą do nich m.in. podmioty lecznicze, o których mowa w art. 4 ust. 1 ustawy o działalności leczniczej czy jednostki podległe Ministrowi Obrony Narodowej niebędące podmiotami leczniczymi¹³.

Mając na uwadze powyższe, w naszej ocenie przekazanie darowizny na rzecz podmiotu wykonującego na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej działalność z zakresu ratownictwa medycznego musi nastąpić na rzecz podmiotu, w którym możliwe jest wykonywanie tej działalności. Natomiast w przypadku podmiotów wykonujących tę działalność na terytorium Ukrainy, darowizna może być przekazana na rzecz podmiotów, których czynności wpisują się w czynności, o których mowa w art. 11 ust. 1 ustawy o Państwowym Ratownictwie Medycznym.

Należy podkreślić, że ustalenie, czy dany podmiot jest podmiotem leczniczym, możliwe jest za pośrednictwem Rejestru Podmiotów Wykonujących Działalność Leczniczą¹⁴.

3.2.4. Koszty nieodpłatnych świadczeń

W ramach nowelizacji ustawy o CIT ustawodawca wprowadził do obrotu prawnego również art. 38w ust. 2 ustawy, zgodnie z którym podatnik może uznać za koszt uzyskania przychodów koszty poniesione z tytułu nieodpłatnego świadczenia. Analogicznie jak w przypadku ust. 1, aby uznać koszty te jako koszty uzyskania przychodu, koniecznym będzie ich ponoszenie w terminie od dnia 24 lutego 2022 r. do dnia 31 grudnia 2022 r. na rzecz podmiotów, o których mowa w ust. 1, szczegółowo określonych już w Opinii. Dodatkowo, koszty poniesione z tytułu nieodpłatnego świadczenia nie mogły zostać już zaliczone przez podatnika do kosztów uzyskania przychodów, w tym poprzez odpisy amortyzacyjne.

Zgodnie z doktryną prawa podatkowego, podatnik dokonuje nieodpłatnego świadczenia m.in. w sytuacji, w której podatnik czyni na rzecz drugiego podmiotu określone świadczenie, które dokonywane jest nieodpłatnie. Co do zasady nieodpłatne świadczenie nie może stanowić kosztu uzyskania przychodu podatnika, gdyż wydatki poniesione w związku z tym świadczeniem nie prowadzą do powstania przychodu przedsiębiorcy.

¹³ Art. 11 ust. 3 ustawy o Państwowym Ratownictwie Medycznym

¹⁴ <https://rpwdl.ezdrowie.gov.pl/>.

Pojęcie nieodpłatnego świadczenia w rozumieniu przepisów prawa podatkowego obejmuje wszystkie zjawiska gospodarcze i zdarzenia prawne, których następstwem jest uzyskanie korzyści kosztem innego podmiotu, jak również te wszelkie zdarzenia, których skutkiem jest nieodpłatne, to jest niezwiązane z kosztami bądź inną formą ekwiwalentu, przysporzenie majątku tej osobie mające konkretny wymiar finansowy¹⁵.

Przykładem nieodpłatnego świadczenia uprawniającego do rozpoznania kosztów uzyskania przychodów mogą być np. koszty poniesione przez podatnika na paliwo do samochodu, który rozprawdzać będzie w porozumieniu z podmiotem uprawnionym artykuły żywnościowe czy higieniczne na rzecz osób poszkodowanych w konflikcie zbrojnym.

3.3. Odliczenie kwoty darowizny od podstawy opodatkowania

Warto również podkreślić, że w przypadku spełnienia warunków określonych w ustawie o CIT, kwota przekazanych darowizn może również skutkować obniżeniem podstawy opodatkowania podatkiem dochodowym od osób prawnych. Tym samym, podatnik przekazując darowizny na cele pomocowe uzyskałby podwójną korzyść podatkową – zarówno poprzez uznanie wydatków pomocowych do kosztów uzyskania przychodów, jak i uwzględnienia tych wydatków w ramach odliczenia od podstawy opodatkowania.

Zgodnie z treścią art. 18 ust. 1 pkt 1 ustawy o CIT podstawę opodatkowania stanowi dochód ustalony zgodnie z art. 7 albo art. 7a, po odliczeniu darowizn przekazanych na cele określone w art. 4 ustawy o działalności pożytku publicznego i o wolontariacie, organizacjom, o którym mowa w art. 3 ust. 2 i 3 tej ustawy, lub równoważnym organizacjom, określonym w przepisach regulujących działalność pożytku publicznego, obowiązujących w innym niż Rzeczpospolita Polska państwie członkowskim Unii Europejskiej lub innym państwie należącym do Europejskiego Obszaru Gospodarczego, prowadzącym działalność pożytku publicznego w sferze zadań publicznych, realizującym te cele - łącznie do wysokości nieprzekraczającej 10% dochodu, o którym mowa w art. 7 ust. 3 albo w art. 7a ust. 1.

Odliczenie to jednak nie obowiązuje, jeżeli podatnik zaliczył wartość przekazanej darowizny do kosztów uzyskania przychodów na podstawie art. 16 ust. 1 pkt 14¹⁶. Tym samym, jeżeli podatnik zaliczył do kosztów uzyskania przychodów koszty wytworzenia lub cenę nabycia produktów spożywczych w rozumieniu ustawy o VAT na rzecz organizacji pożytku publicznego z przeznaczeniem wyłącznie na cele działalności charytatywnej prowadzonej przez te organizacje, to odliczenie tych darowizn od podstawy opodatkowania nie znajdzie

¹⁵ Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z 23 kwietnia 2013 r. sygn. akt II FSK 1741/11.

¹⁶ Zgodnie z art. 16 ust. 1 pkt 14 nie uważa się za koszty uzyskania przychodów darowizn i ofiar wszelkiego rodzaju, z wyjątkiem wpłat na rzecz Polskiej Organizacji Turystycznej, z tym że kosztem uzyskania przychodów są koszty wytworzenia lub cena nabycia produktów spożywczych, o których mowa w art. 43 ust. 1 pkt 16 ustawy o podatku od towarów i usług, przekazanych na rzecz organizacji pożytku publicznego w rozumieniu przepisów ustawy z dnia 24 kwietnia 2003 r. o działalności pożytku publicznego i o wolontariacie, z przeznaczeniem wyłącznie na cele działalności charytatywnej prowadzonej przez te organizacje.

zastosowania. W innych przypadkach darowizny przekazane stosownie do art. 18 ust. 1 pkt 1 ustawy o CIT podlegać będą odliczeniu od dochodu.

4. Skutki podatkowe w podatku od towarów i usług

4.1. Podstawa prawna

Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz. U. z 2011 r. Nr 177, poz. 1054) w art. 5 ust. 1 wskazuje, że opodatkowaniu ww. podatkiem podlegają odpłatna dostawa towarów i odpłatne świadczenie usług na terytorium kraju. W myśl art. 7 ust. 1 ustawy o VAT, przez dostawę towarów¹⁷, rozumie się przeniesienie prawa do rozporządzania towarami jak właściciel (...).

Natomiast zgodnie z art. 8 ust. 1 ustawy o VAT, przez świadczenie usług, o którym mowa w art. 5 ust. 1 pkt 1, rozumie się każde świadczenie na rzecz osoby fizycznej, osoby prawnej lub jednostki organizacyjnej niemającej osobowości prawnej, które nie stanowi dostawy towarów, w tym również przeniesienie praw do wartości niematerialnych i prawnych, bez względu na formę, w jakiej dokonano czynności prawnej; zobowiązanie do powstrzymania się od dokonania czynności lub do tolerowania czynności lub sytuacji; świadczenie usług zgodnie z nakazem organu władzy publicznej lub podmiotu działającego w jego imieniu lub nakazem wynikającym z mocy prawa. Co do zasady, opodatkowaniu podlegają czynności o charakterze odpłatnym. Ustawa wylicza jednak szereg odstępstw od tej reguły.

Przepis art. 7 ust. 2 ustawy o VAT wskazuje, że za odpłatną dostawę towarów rozumie się również przekazanie nieodpłatnie przez podatnika towarów należących do jego przedsiębiorstwa, w szczególności darowizny, jeżeli podatnikowi przysługiwało, w całości lub w części, prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego z tytułu nabycia, importu lub wytworzenia tych towarów lub ich części składowych. Za odpłatne świadczenie usług, w myśl art. 8 ust. 2 ustawy o VAT uznaje się również użycie towarów stanowiących część przedsiębiorstwa podatnika do celów innych niż działalność gospodarcza podatnika oraz nieodpłatne świadczenie usług do celów innych niż działalność gospodarcza podatnika.

W związku z powyższym, czynnościami opodatkowanymi podatkiem od towarów i usług mogą być także: przekazywanie darowizn rzeczowych oraz nieodpłatne świadczenie usług na cele związane z pomocą ofiarom skutków działań wojennych na terytorium Ukrainy.

Darowizny pieniężne nie stanowią czynności opodatkowanej w rozumieniu ustawy o VAT, dlatego nie stanowią przedmiotu analizy w tej części ekspertyzy.

¹⁷ Zgodnie z art. 2 pkt 6 ustawy o VAT, pod pojęciem towarów rozumie się rzeczy i ich części oraz wszystkie postacie energii.

4.1.1. Skutki udzielenia pomocy

Skutki na gruncie podatku od towarów i usług zależne będą od modelu udzielania pomocy przyjętego przez podatnika-darczyńcę. Jak się zdaje, podmioty świadczące pomoc ofiarom konfliktu zbrojnego w Ukrainie mogą przyjąć jedno z dwóch rozwiązań.

Po pierwsze, mogą świadczyć pomoc za pośrednictwem polskich podmiotów, np. stowarzyszeń, fundacji, podmiotów administracji rządowej i samorządowej, które następnie przekazywać ją będą podmiotom ukraińskim.

Po drugie, mogą świadczyć pomoc we własnym zakresie.

4.2. Darowizny rzeczowe i nieodpłatne świadczenie usług

4.2.1 Istnienie prawa do odliczenia VAT naliczonego jako przesłanka opodatkowania darowizny rzeczowej lub darmowego użycia towarów

Jak wskazano, zdarzeniami, z którymi ustawodawca wiąże powstanie obowiązku podatkowego na gruncie ustawy o podatku od towarów i usług są także nieodpłatne przekazanie przez podatnika towarów należących do jego przedsiębiorstwa, w szczególności darowizny, a także użycie towarów stanowiących część przedsiębiorstwa podatnika do celów innych niż działalność gospodarcza podatnika, jeżeli podatnikowi przysługiwało, w całości lub w części, prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego z tytułu nabycia, importu lub wytworzenia tych towarów lub ich części składowych (art. 7 ust. 2 i art. 8 ust. 2 pkt 1 ustawy o VAT). W myśl art. 86 ust. 1 ustawy o VAT prawo takie przysługuje w zakresie, w jakim nabyte towary i usługi są wykorzystywane do wykonywania czynności opodatkowanych. Zaistnienie prawa do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego wymaga spełnienia określonych warunków, tzn. odliczenia tego dokonuje podatnik podatku od towarów i usług oraz jednocześnie towary i usługi, z tytułu których podatek został naliczony, są przeznaczone/wykorzystywane do czynności opodatkowanych.

Zatem jeżeli podatnik, w związku z prowadzoną przez siebie działalnością opodatkowaną nabędzie lub wyprodukuje towary, a następnie zdecyduje się je darować albo użyje ich do celów niezwiązanych z tą opodatkowaną działalnością, przykładowo na cele związane z pomocą ofiarom skutków działań wojennych na terytorium Ukrainy, wówczas odpowiednio darowizna albo użycie towaru będą podlegały opodatkowaniu VAT według właściwej stawki VAT.

W takim przypadku zastosowanie będzie miała stawka właściwa dla dostawy towaru lub usługi, chyba że podatnik spełni przesłanki właściwe dla zastosowania preferencyjnej stawki 0%.

Wnosząc *a contrario*, nie stanowią czynności opodatkowanych VAT darowizny, jak i użycie towarów, których nabycie lub wytworzenie nie generowało prawa do odliczenia naliczonego podatku VAT. Takie zdarzenia będą neutralne w obszarze rozliczeń podatku od towarów i usług.

Zakup towarów w celu ich przekazania w darowiźnie na cele związane z pomocą ofiarom skutków działań wojennych na terytorium Ukrainy nie daje prawa do odliczenia podatku naliczonego. W konsekwencji, z racji wcześniejszego braku prawa do odliczenia podatku naliczonego, zakresem opodatkowania VAT nie będą objęte darowizny towarów nabytych bezpośrednio w tym celu.

Darmowe świadczenie usług na cele niezwiązane z działalnością gospodarczą stanowi czynność opodatkowaną VAT, dającą jednocześnie prawo do odliczenia związanego z nimi podatku naliczonego (art. 8 ust. 2 pkt 2 ustawy o VAT). Nie w każdym jednak przypadku działania takie stanowią przejaw działalności gospodarczej podlegającej opodatkowaniu VAT. Pamiętając o konieczności uwzględnienia okoliczności towarzyszących konkretnemu zdarzeniu, można twierdzić, że opodatkowanie VAT będzie dotyczyło świadczenie własnych darmowych usług (z wykorzystaniem zasobów podatnika-darczyńcy).

Zaś w okolicznościach, w których nieodpłatne działania darczyńcy nie realizują w pierwszej kolejności celów związanych z jego własną działalnością gospodarczą, lecz mają charakter charytatywny, skutki w podatku VAT nie będą wynikały z faktu zapewnienia darmowej usługi, wykonanej bezpośrednio na rzecz obdarowanego przez podmiot trzeci, za którą to usługę podatnik jedynie reguluje należność.

4.3. Warunki zastosowania stawki 0%

Darowizna rzeczowa, której przedmiotem są towary, z którymi wiązało się prawo do odliczenia VAT naliczonego oraz darmowe świadczenie usług na cele niezwiązane z prowadzoną działalnością gospodarczą podatnika, podlega opodatkowaniu VAT według stawki właściwej dla danego towaru lub danej usługi.

Pomoc rzeczowa oraz nieodpłatne świadczenie usług na cele związane z pomocą ofiarom skutków działań wojennych na terytorium Ukrainy może korzystać z preferencyjnej stawki 0%, pod warunkiem, że dokonywane są:

- a. na rzecz ściśle określonych podmiotów;
- b. na podstawie pisemnej umowy wskazującej, że następują na cele związane z pomocą ofiarom skutków działań wojennych na terytorium Ukrainy;
- c. w okresie do dnia 31 grudnia 2022 r.

Uprawnienie do zastosowania obniżonej stawki podatku wynika z przepisów rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 25 marca 2020 r. w sprawie towarów i usług, dla których obniża się stawkę podatku od towarów i usług, oraz warunków stosowania stawek obniżonych (t.j. Dz.U. z 2021 r. poz. 1696 ze zm.):

§ 10bd

1. Do dnia 31 grudnia 2022 r. obniżoną do wysokości 0% stawkę podatku stosuje się do:

- 1) dostawy towarów, o której mowa w art. 7 ust. 2 pkt 2 ustawy,*
- 2) świadczenia usług, o którym mowa w art. 8 ust. 2 ustawy*

- na cele związane z pomocą ofiarom skutków działań wojennych na terytorium Ukrainy.

2. *Obniżoną stawkę podatku, o której mowa w ust. 1, stosuje się wyłącznie do dostaw towarów lub świadczenia usług dokonywanych na rzecz:*

- 1) *Rządowej Agencji Rezerw Strategicznych;*
- 2) *podmiotów leczniczych w rozumieniu art. 4 ust. 1 ustawy z dnia 15 kwietnia 2011 r. o działalności leczniczej;*
- 3) *jednostek samorządu terytorialnego.*

3. *Obniżoną stawkę podatku, o której mowa w ust. 1, stosuje się pod warunkiem zawarcia pisemnej umowy między podatnikiem dokonującym dostawy towarów lub świadczącym usługi, o których mowa w ust. 1, oraz podmiotem wskazanym w ust. 2, z której wynika, że dostarczane towary lub świadczone usługi będą wykorzystane na cele związane z pomocą ofiarom skutków działań wojennych na terytorium Ukrainy.*

4. *Obniżona stawka podatku może być stosowana do dostawy towarów lub świadczenia usług, o których mowa w ust. 1, dokonanych w okresie od dnia 24 lutego 2022 r. do dnia 4 marca 2022 r.*

5. *W przypadku, o którym mowa w ust. 4, warunek, o którym mowa w ust. 3, uznaje się za spełniony również, gdy podatnik i podmiot, o którym mowa w ust. 2, potwierdzą na piśmie dokonanie dostawy towarów lub wykonanie usługi, o których mowa w ust. 1.*

4.3.1. Przedmiot opodatkowania objęty stawką 0%

Zgodnie z przepisem §10bd ust. 1 ww. rozporządzenia, do dnia 31 grudnia 2022 r. obniżoną do 0% stawkę podatku stosuje się do przekazania nieodpłatnie przez podatnika towarów należących do jego przedsiębiorstwa, w szczególności darowizny, jeżeli podatnikowi przysługiwało, w całości lub w części, prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego z tytułu nabycia, importu lub wytworzenia tych towarów lub ich części składowych (art. 7 ust. 2 pkt 2 ustawy o VAT), a także użycie towarów stanowiących część przedsiębiorstwa podatnika do celów innych niż działalność gospodarcza podatnika oraz nieodpłatne świadczenie usług do celów innych niż działalność gospodarcza podatnika (art. 8 ust. 2 ustawy o VAT).

4.3.2. Podmioty pośredniczące

Preferencyjna stawka dotyczy jednak wyłącznie darowizn przekazanych na podstawie pisemnej umowy na rzecz:

- a. Rządowej Agencji Rezerw Strategicznych;
- b. podmiotów leczniczych w rozumieniu art. 4 ust. 1 ustawy z 15.04.2011 r. o działalności leczniczej (t.j. Dz.U. z 2021 r. poz. 711 ze zm.);
- c. jednostek samorządu terytorialnego.

Podmiotami leczniczymi, o których mowa w przepisie § 10bd ust. 2 pkt 2 rozporządzenia są:

- a. przedsiębiorcy w rozumieniu przepisów Ustawy z dnia 6 marca 2018 r. – Prawo przedsiębiorców;
- b. samodzielne publiczne zakłady opieki zdrowotnej;

- c. jednostki budżetowe, w tym państwowe jednostki budżetowe tworzone i nadzorowane przez Ministra Obrony Narodowej, ministra właściwego do spraw wewnętrznych, Ministra Sprawiedliwości lub Szefa Agencji Bezpieczeństwa Wewnętrznego, posiadające w strukturze organizacyjnej ambulatorium, ambulatorium z izbą chorych lub lekarza podstawowej opieki zdrowotnej, pielęgniarkę podstawowej opieki zdrowotnej lub położną podstawowej opieki zdrowotnej w rozumieniu przepisów Ustawy z dnia 27 października 2017 r. o podstawowej opiece zdrowotnej;
- d. instytuty badawcze, o których mowa w art. 3 Ustawy z dnia 30 kwietnia 2010 r. o instytutach badawczych;
- e. fundacje i stowarzyszenia, których celem statutowym jest wykonywanie zadań w zakresie ochrony zdrowia i których statut dopuszcza prowadzenie działalności leczniczej, oraz posiadające osobowość prawną jednostki organizacyjne tych stowarzyszeń, osoby prawne i jednostki organizacyjne działające na podstawie przepisów o stosunku Państwa do Kościoła katolickiego w Rzeczypospolitej Polskiej, o stosunku Państwa do innych Kościołów i związków wyznaniowych oraz o gwarancjach wolności sumienia i wyznania;
- f. jednostki wojskowe

w zakresie, w jakim wykonują działalność leczniczą.

W przypadku przekazywania darowizn rzeczowych na rzecz innych podmiotów niż wskazane w ustawie, darczyńca nie będzie uprawniony do zastosowania stawki 0%, wynikającej z przepisów rozporządzenia.

4.3.3. Umowa z podmiotem pośredniczącym

Zastosowanie obniżonej stawki wymaga zawarcia pisemnej umowy między podatnikiem dokonującym dostawy towarów lub świadczącym usługi a jednym ze wskazanych podmiotów, z której jasno wynika, że dostarczane towary lub świadczone usługi będą wykorzystane na cele związane z pomocą ofiarom skutków działań wojennych na terytorium Ukrainy. **W przypadku dostaw towarów preferowana będzie więc umowa darowizny, w której strony mogą określić beneficjenta pomocy oraz sposób jej przekazania.**

Obniżona stawka może mieć zastosowanie także do dostaw towarów realizowanych w okresie od 24 lutego 2022 r. do dnia wejścia w życie ww. rozporządzenia, tj. do dnia 4 marca 2022 r. W takim przypadku wymóg zawarcia pisemnej umowy między podatnikiem a jednym ze wskazanych podmiotów nie musi być zrealizowany. Zastępczo uznaje się go bowiem za spełniony również, gdy podatnik i podmiot, o którym mowa w ust. 2, potwierdzą na piśmie dokonanie dostawy towarów lub wykonanie usługi.

4.4. Darowizna produktów żywnościowych

Innym zasadom opodatkowania podlega natomiast darowizna żywności.

Po pierwsze, przepis art. 146da ust. 1 pkt 1 ustawy o VAT wskazuje, że w okresie od dnia 1 lutego do dnia 31 października 2022 r. dla towarów spożywczych wymienionych w poz. 1-18 załącznika nr 10 do ustawy, innych niż klasyfikowane według Polskiej Klasyfikacji Wyrobów i Usług w grupowaniu usługi związane z wyżywieniem (PKWiU 56) stawka podatku wynosi 0%. Przekazanie w związku z art. 146da ust. 1 pkt 1 ustawy

o VAT na gruncie VAT nie wymaga zawarcia umowy w formie pisemnej. Bez znaczenia dla zastosowania stawki 0% jest także na czyją rzecz dostawa będzie miała miejsce.

Po drugie, zgodnie z przepisem art. 43 ust. 1 pkt 16 ustawy o VAT, od podatku zwolniona jest dostawa towarów, której przedmiotem są produkty spożywcze. Wyjątkiem są dostawy napojów alkoholowych o zawartości alkoholu powyżej 1,2% oraz napojów alkoholowych będących mieszaniną piwa i napojów bezalkoholowych, w których zawartość alkoholu przekracza 0,5%.

Warunkiem zastosowania wskazanego zwolnienia jest jednak przekazanie darowizny na rzecz organizacji pożytku publicznego w rozumieniu ustawy z dnia 24 kwietnia 2003 r. o działalności pożytku publicznego i o wolontariacie (t.j. Dz. U. z 2022 r. poz. 1327 z późn. zm.), z przeznaczeniem na cele działalności charytatywnej prowadzonej przez tę organizację. Status organizacji pożytku publicznego wynika z przepisu art. 20-22 ustawy o działalności pożytku publicznego i o wolontariacie. Do grona organizacji pożytku publicznego mogą zaliczać się organizacje pozarządowe, czy też osoby prawne i jednostki organizacyjne działające na podstawie przepisów o stosunku Państwa do Kościoła Katolickiego w Rzeczypospolitej Polskiej, o stosunku Państwa do innych kościołów i związków wyznaniowych oraz o gwarancjach wolności sumienia i wyznania, jeżeli ich cele statutowe obejmują prowadzenie działalności pożytku publicznego.

Organizacjami pozarządowymi są z kolei niebędące jednostkami sektora finansów publicznych, w rozumieniu ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (tj. Dz. U. z 2013 r. poz. 885 z późn. zm.), niedziałające w celu osiągnięcia zysku osoby prawne lub jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej, którym odrębna ustawa przyznaje zdolność prawną, w tym fundacje i stowarzyszenia (art. 3 ust. 2 ustawy o działalności pożytku publicznego i o wolontariacie). Podatnik, w przypadku zastosowania zwolnienia z art. 43 ust. 1 pkt 16 ustawy o VAT, zachowuje prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego (art. 86 ust. 8 ustawy o VAT).

4.5. Eksport towarów

Zgodnie z art. 2 pkt 8 ustawy o VAT, przez eksport towarów rozumie się przez to dostawę towarów wysyłanych lub transportowanych z terytorium kraju poza terytorium Unii Europejskiej przez:

- a) dostawcę lub na jego rzecz, lub
- b) nabywcę mającego siedzibę poza terytorium kraju lub na jego rzecz, z wyłączeniem towarów wywożonych przez samego nabywcę do celów wyposażenia lub zaopatrzenia statków rekreacyjnych oraz turystycznych statków powietrznych lub innych środków transportu służących do celów prywatnych

- jeżeli wywóz towarów poza terytorium Unii Europejskiej jest potwierdzony przez właściwy organ celny określony w przepisach celnych.

W przypadku, gdy jeden z członków Izby zdecyduje się na przekazanie darowizn rzeczowych bezpośrednio na rzecz podmiotów, które mają siedzibę prowadzenia działalności w Ukrainie, a od towarów podlegających dostawie przysługiwało prawo do odliczenia podatku naliczonego zgodnie z art. 86 ust. 1 ustawy o VAT,

czynność ta może zostać uznana za eksport towarów objęty stawką VAT 0% pod warunkiem spełnienia przesłanek jej zastosowania wymaganych dla dostawy eksportowej, tj. m.in. posiadania dokumentów wydanych przez właściwy organ celny potwierdzających wywóz towarów poza terytorium Unii Europejskiej (np. komunikat IE-599). Dopełnienie tego warunku z zasady wiąże się z koniecznością zgłoszenia wywozu towarów organom celnym¹⁸.

Jeżeli jednak darowane towary były nabyte w celu nieodpłatnego przekazania podmiotom ukraińskim – wówczas dostawa nie stanowi czynności opodatkowanej.

4.6. Świadczenie usług poza terytorium kraju

W sytuacji świadczenia na rzecz podmiotów mających siedzibę prowadzenia działalności w Ukrainie, miejscem świadczenia usługi jest miejsce, w którym podatnik, który nabywa usługę posiada siedzibę działalności gospodarczej. Wyświadczona przez członka Izby usługa będzie opodatkowana na terytorium Ukrainy, a w konsekwencji nie podlega opodatkowaniu w Polsce.

5. Podsumowanie

Nieodpłatne przekazanie składników majątku przedsiębiorstwa w formie rzeczowej oraz pieniężnej stanowi w rozumieniu przepisów prawa cywilnego darowiznę, która co do zasady wymaga zachowania formy aktu notarialnego. Niemniej jednak, jeżeli przyrzeczone świadczenie zostanie spełnione, to również i dokonana darowizna jest skuteczna. Powyższą regułą zweryfikować jednak należy w oparciu o regulacje prawno-podatkowe.

Przepisy ustawy z dnia 12 marca 2022 r. o pomocy obywatelom Ukrainy w związku z konfliktem zbrojnym na terytorium tego państwa dopuściły, aby podatnicy podatku dochodowego od osób prawnych w kosztach uzyskania przychodu mogli ujmować koszt wytworzenia lub cenę nabycia rzeczy lub praw będących przedmiotem darowizny o ile koszty wytworzenia lub cena nabycia nie zostały zaliczone do kosztów uzyskania przychodów, w tym poprzez odpisy amortyzacyjne. Kosztem uzyskania przychodów mogą też być koszty poniesione z tytułu nieodpłatnego świadczenia, którego celem jest przeciwdziałanie skutkom działań wojennych na terytorium Ukrainy. W obu przypadkach, a więc zarówno darowizny, jak nieodpłatne świadczenia, o których mowa w art. 38w ustawy o CIT musi nastąpić na cele związane z przeciwdziałaniem skutkom działań wojennych na terytorium Ukrainy. **Aby wydatki związane z darowizną i nieodpłatnym świadczeniem stanowiły koszt uzyskania przychodu, muszą być przekazane na rzecz podmiotów wymienionych w art. 38w ust. 1 ustawy o CIT, tj. organizacjom pożytku publicznego, jednostkom samorządu terytorialnego, wojewodom, Rządowej Agencji Rezerw Strategicznych**

¹⁸ Brak dokumentów potwierdzających wywóz darowanych towarów wydanych przez unijne organy celne, przy jednoczesnym braku dokumentów wydanych przez administrację celną państwa trzeciego potwierdzających przywóz konkretnych towarów (np. przy transporcie humanitarnym) w praktyce wyłącza możliwość zastosowania przy darowiznie stawki VAT 0% właściwej dla eksportu.

oraz podmiotom wykonującym działalność leczniczą lub działalność z zakresu ratownictwa medycznego.

Przekazana darowizna może również skutkować obniżeniem podstawy opodatkowania podatkiem dochodowym od osób prawnych. Chodzi wyłącznie o darowizny przekazane na cele określone w art. 4 ustawy o działalności pożytku publicznego i o wolontariacie, organizacjom, o którym mowa w art. 3 ust. 2 i 3 tej ustawy, lub równoważnym organizacjom, określonym w przepisach regulujących działalność pożytku publicznego, obowiązujących w innym niż Rzeczpospolita Polska państwie członkowskim Unii Europejskiej lub innym państwie należącym do Europejskiego Obszaru Gospodarczego, prowadzącym działalność pożytku publicznego w sferze zadań publicznych, realizującym te cele - łącznie do wysokości nieprzekraczającej 10% dochodu, o którym mowa w art. 7 ust. 3 albo w art. 7a ust. 1. Odliczenie to nie ma zastosowania, jeżeli podatnik zaliczył wartość przekazanej darowizny do kosztów uzyskania przychodów na podstawie art. 16 ust. 1 pkt 14 ustawy o CIT.

Odrębnie od skutków na gruncie podatku dochodowego od osób prawnych analizować trzeba skutki na gruncie podatku od towarów i usług.

W tym zakresie podkreślenia wymaga, że skutki takie zaistnieją wówczas, gdy przedmiotem darowizny bądź darmowego użycia będą towary, przy nabyciu których wystąpiło prawo do odliczenia podatku naliczonego albo wykonana zostanie darmowa usługa z wykorzystaniem zasobów podatnika-darczyńcy. Przedmiotem opodatkowania VAT w żadnym wypadku nie będą pieniądze.

Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 25 marca 2020 r. w sprawie towarów i usług, dla których obniża się stawkę podatku od towarów i usług, oraz warunków stosowania stawek obniżonych uprawnia podatników podatku od towarów i usług przy zachowaniu warunków wynikających z rozporządzenia do zastosowania preferencyjnej składki 0% dla nieodpłatnej dostawy towarów i nieodpłatnego świadczenia usług na cele związane z pomocą ofiarom skutków działań wojennych na terytorium Ukrainy. **Nieodpłatna dostawa towarów lub nieodpłatne świadczenie usług musi być jednak dokonana na podstawie pisemnej umowy z jedną jednostek wskazanych w rozporządzeniu, tj. Rządowej Agencji Rezerw Strategicznych, podmiotów leczniczych oraz jednostek samorządu terytorialnego. Regulacje rozporządzenia mają zastosowanie, o ile podatnikowi przysługiwało uprawnienie do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego z tytułu nabycia lub wytworzenia.** Zgodnie z brzmieniem art. 86 ust. 1 ustawy o VAT, w zakresie, w jakim towary i usługi są wykorzystywane do wykonywania czynności opodatkowanych, podatnikowi, o którym mowa w art. 15, przysługuje prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego, z zastrzeżeniem art. 114, art. 119 ust. 4, art. 120 ust. 17 i 19 oraz art. 124 ustawy o VAT.

6. Pomoc przedsiębiorstwom ciepłowniczym w Ukrainie w ujęciu podatkowym

6.1. Pomoc finansowa przedsiębiorstwom ciepłowniczym w Ukrainie

W celu uzyskania korzyści podatkowych, przedsiębiorstwa ciepłownicze z Polski mogą przekazywać pomoc finansową przedsiębiorstwom ciepłowniczym w Ukrainie wyłącznie w sposób pośredni, co może wywołać opisane niżej skutki podatkowe.

6.1.1. Skutki w podatku dochodowym od osób prawnych

W naszej ocenie, przekazanie darowizny pieniężnej nie umożliwia zaliczenia przekazanej kwoty do kosztów uzyskania przychodów, o których mowa w art. 38w ustawy o CIT. Artykuł ten odnosi się bowiem wyłącznie do kosztów wytworzenia lub ceny nabycia rzeczy lub praw będących przedmiotem przekazania na cele związane z przeciwdziałaniem skutkom działań wojennych na terytorium Ukrainy, a tym samym nie uwzględnia on darowanych środków pieniężnych.

Możliwym jest jednak zaliczenie przekazanej kwoty środków pieniężnych tytułem darowizny w ramach odliczenia od podstawy opodatkowania w podatku dochodowym od osób prawnych, stosownie do treści art. 18 ust. 1 pkt 1 ustawy o CIT. Niemniej jednak, przekazanie środków pieniężnych tytułem darmym na rzecz przedsiębiorstw ciepłowniczych znajdujących się na terytorium Ukrainy, które jednocześnie umożliwiałyby podatnikowi odliczenie tej kwoty od podstawy opodatkowania wymagałoby przekazania darowizny:

- a) na jeden z celów, o których mowa w art. 4 ustawy o działalności pożytku publicznego i wolontariacie, do których należy m.in. pomoc ofiarom konfliktów zbrojnych i wojen w kraju i za granicą,
- b) na rzecz jednej z organizacji, o której mowa w art. 3 ust. 2 i 3 ww. ustawy, do których należą m.in. organizacje pozarządowe, w tym fundacje i stowarzyszenia.

Odliczenie może być zastosowane łącznie do wysokości nieprzekraczającej 10% dochodu, o którym mowa w art. 7 ust. 3 albo w art. 7a ust. 1 ustawy o CIT. Dodatkowo, koniecznym będzie udokumentowanie darowizny dowodem wpłaty na rachunek płatniczy obdarowanego.

Niemniej jednak, w naszej ocenie rozwiązanie to wymagałoby porozumienia się z zainteresowanym podmiotem, o którym mowa w art. 3 ust. 2 i 3 ustawy o działalności pożytku publicznego i wolontariacie, z którego to porozumienia wynikałoby, że środki pieniężne zostaną przekazane na rzecz określonego przez darującego podmiotu z branży ciepłowniczej na terytorium Ukrainy. W sytuacji, w której doszłoby do porozumienia z jedną ze wskazanych organizacji, w celach dokumentacyjnych koniecznym będzie zachowanie potwierdzenia wykonania przelewu na rzecz tej organizacji.

W naszej ocenie, możliwym będzie takie ukształtowanie darowizny, zgodnie z którym środki pieniężne, które zostaną przekazane jednej z organizacji pozarządowych podlegać będą przekazaniu na rzecz wybranego podmiotu z ukraińskiej branży ciepłowniczej, co niewątpliwie jest intencją Zleceniodawcy.

Należy jednocześnie pamiętać, że darowizna może zawierać polecenie, które polega na tym, że darczyńca może nałożyć na obdarowanego obowiązek oznaczonego działania lub zaniechania, nie czyniąc nikogo wierzycielem. Wówczas umowa nie traci charakteru darowizny. Ponadto w niektórych przypadkach możemy mieć do czynienia z umowami mieszanymi, które częściowo są umowami wzajemnymi, zaś w części są darowiznami¹⁹.

Natomiast nawet gdyby w istocie nie doszło do nieprzekazania tej kwoty na rzecz określonego podmiotu z ukraińskiej branży ciepłowniczej, podatnik w dalszym ciągu będzie uprawniony do odliczenia tej kwoty od podstawy opodatkowania. Doszłoby bowiem do spełnienia warunków, o których mowa w ustawie o CIT, a więc dokonania darowizny na rzecz określonego w art. 18 ust. 1 pkt 1 podmiotu, na cele wskazane w ustawie o działalności pożytku publicznego i o wolontariacie.

6.1.2. Skutki w podatku od towarów i usług

Przekazanie darowizn pieniężnych nie stanowi czynności opodatkowanej na gruncie podatku od towarów i usług.

6.2. Pomoc rzeczowa przedsiębiorstwom ciepłowniczym w Ukrainie

Przedsiębiorstwa ciepłownicze z Polski nie mogą przekazać w sposób bezpośredni, tj. z pominięciem jednego z podmiotów, o którym mowa w ustawie o CIT oraz rozporządzeniu, pomocy rzeczowej przedsiębiorstwom ciepłowniczym w Ukrainie, niemniej jednak możliwym jest jej pośrednie przekazanie, za pomocą jednego z ww. podmiotów.

6.2.1. Skutki w podatku dochodowym od osób prawnych

Przekazanie pomocy rzeczowej na rzecz podmiotów z ukraińskiej branży ciepłowniczej, w tym przekazanie materiałów czy urządzeń na cele pomocowe, musi nastąpić w porozumieniu z jednym z podmiotów, o którym mowa w art. 38w ust. 1 ustawy o CIT, co zostało już wyjaśnione w Opinii.

Jeżeli podatnik przekazuje np. materiały lub urządzenia, które nabył w celach zużycia w ramach prowadzonej działalności gospodarczej (a więc pierwotnie nabył je nie do celów pomocowych), to nie będzie możliwym uzyskanie „podwójnej” korzyści podatkowej z uwagi na fakt, iż w art. 38w wyraźnie wskazano, że zaliczenie

¹⁹ P. Małecki, M. Mazurkiewicz [w:] P. Małecki, M. Mazurkiewicz, CIT. Podatki i rachunkowość. Komentarz, wyd. XII, Warszawa 2021, art. 18.

do kosztów uzyskania przychodów możliwe jest wyłącznie w sytuacji, w której koszty wytworzenia lub cena nabycia nie zostały zaliczone do kosztów uzyskania przychodów, w tym poprzez odpisy amortyzacyjne.

Natomiast w sytuacji, w której dane rzeczy zostały nabyte wyłącznie w celu przeznaczenia ich na działania pomocowe, to przy spełnieniu pozostałych warunków wynikających z art. 38w ustawy o CIT, zaliczenie związanych z tym wydatków do kosztów uzyskania przychodów jest jak najbardziej zasadne. W przypadku, gdyby urządzenie, które zostało nabyte przez podatnika wyłącznie w celu przekazania go na rzecz podmiotu z ukraińskiej branży ciepłowniczej (za pośrednictwem jednego z podmiotów, o którym mowa w art. 38w ustawy o CIT) i w normalnym przypadku podlegałoby zaliczeniu do kosztów uzyskania przychodów poprzez odpisy amortyzacyjne, to przekazanie go na podstawie art. 38w ustawy o CIT uprawnia podatnika do odliczenia całości kwoty wynikającej z jego zakupu bezpośrednio do kosztów uzyskania przychodów.

Możliwym będzie również przekazanie w ramach darowizny rzeczy, w tym materiałów i urządzeń od podstawy opodatkowania w podatku dochodowym od osób prawnych, na warunkach wynikających z art. 18 ust.1 pkt 1 ustawy o CIT. Darowizna rzeczowa musi być przekazana na rzecz jednej z organizacji, o której mowa w art. 3 ust. 2 i 3 ustawy o działalności pożytku publicznego i o wolontariacie (m.in. organizacje pozarządowe takie jak fundacje czy stowarzyszenia), na cele wynikające z art. 4 ww. ustawy, takie jak np. pomoc ofiarom konfliktów zbrojnych i wojen w kraju i za granicą.

Należy zwrócić uwagę, iż odliczenie darowizny rzeczowej będzie możliwe w przypadku, gdy z dokumentów wynikać będzie, jaka była wartość tej darowizny oraz gdy sporządzone zostanie oświadczenie obdarowanego o przyjęciu darowizny.

6.2.2. Skutki w podatku od towarów i usług

Na gruncie podatku od towarów i usług skutki podatkowe udzielenia pomocy rzeczowej przedsiębiorstwom ciepłowniczym w Ukrainie zaistnieją wówczas, gdy przedmiotem darowizny bądź darmowego użycia będą towary, przy nabyciu których wystąpiło prawo do odliczenia podatku naliczonego albo wykonana zostanie darmowa usługa z wykorzystaniem zasobów przedsiębiorstwa ciepłowniczego z Polski.

Darowizna rzeczowa co do zasady opodatkowana jest stawką właściwą dla towaru lub usługi, chyba że zostaną spełnione warunki uprawniające do zastosowania stawki 0%, tj.:

- a. przekazania darowizny na rzecz ściśle określonych podmiotów (Rządowej Agencji Rezerw Strategicznych, podmiotów leczniczych, jednostek samorządu terytorialnego)
 - w przypadku przekazywania darowizn rzeczowych na rzecz innych podmiotów, darczyńca nie będzie uprawniony do zastosowania stawki 0%, wynikającej z przepisów rozporządzenia;
- b. zawarcia z jednym ze wskazanych w pkt a. podmiotów pisemnej umowy wskazującej, że przekazanie następuje na cele związane z pomocą ofiarom skutków działań wojennych na terytorium Ukrainy;

- c. stawka 0% ma zastosowanie do darowizn rzeczowych przekazanych w okresie do dnia 31 grudnia 2022 r.

Darowizna rzeczowa bezpośrednio na rzecz przedsiębiorstwa ciepłowniczego z Ukrainy może dla przedsiębiorstwa ciepłowniczego z Polski stanowić eksport towarów objęty stawką VAT 0% pod warunkiem spełnienia przesłanek jej zastosowania wymaganych dla dostawy eksportowej, tj. m.in. posiadania dokumentów wydanych przez właściwy organ celny potwierdzających wywóz towarów poza terytorium Unii Europejskiej (np. komunikat IE-599). Warunkiem jest, aby od towarów podlegających dostawie przysługiwało prawo do odliczenia podatku naliczonego zgodnie z art. 86 ust. 1 ustawy o VAT, czynność ta może zostać uznana za eksport towarów.

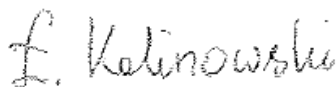
W przypadku świadczenia usług bezpośrednio na rzecz przedsiębiorstw ciepłowniczych w Ukrainie, miejscem świadczenia usługi będzie miejsce, w którym podatnik, który nabywa usługę posiada siedzibę działalności gospodarczej. Wyświadczona przez członka Izby usługa będzie opodatkowana na terytorium Ukrainy, a w konsekwencji nie podlega opodatkowaniu w Polsce.

6.3. Rekomendacje

W naszej ocenie, rozwiązaniem najbardziej optymalnym podatkowo, które umożliwi zarówno skorzystanie z obniżonej stawki podatku, jak i zaliczenia kosztów wytworzenia lub ceny nabycia rzeczy lub praw do kosztów uzyskania przychodów, jest przekazanie określonych składników majątku bądź wykonanie darmowej usługi:

- a) na podstawie pisemnej umowy z jednym z podmiotów uprawnionych, zarówno na gruncie art. 38w ust. 1 ustawy o CIT, jak i § 10bd ust. 2 rozporządzenia, będącym obdarowanym;
- b) na cele związane z pomocą ofiarom skutków działań wojennych na terytorium Ukrainy;
- c) ze wskazaniem, że beneficjent, tj. jeden z podmiotów wskazanych w przepisie art. 38w ust. 1 ustawy o CIT, jak i § 10bd ust. 2 rozporządzenia, przekazane składniki majątku wyda na rzecz podmiotu, który ma docelowo uzyskać pomoc.

Dodatkowo, w celu zminimalizowania ryzyka podatkowego, zaleca się prowadzenie dokumentacji związanej z przeprowadzoną pomocą, np. protokołów zdawczo-odbiorczych, z których będzie wynikać, jaki towar był przedmiotem darowizny oraz który z podmiotów potwierdził jego otrzymanie.



Łukasz Kalinowski

starszy specjalista ds. doradztwa
radca prawny Lb-2639



Agata Lipińska

specjalista ds. doradztwa

Lublin, dnia 18 sierpnia 2022 r.