

0114-KDIP4-2.4012.315.2022.1.KS - Pismo wydane przez: Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej

Status: nieoceniane

Pismo

z dnia 23 września 2022 r.

Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej

0114-KDIP4-2.4012.315.2022.1.KS

INTERPRETACJA INDYWIDUALNA - stanowisko prawidłowe

Szanowni Państwo,

stwierdzam, że Państwa stanowisko w sprawie oceny skutków podatkowych opisanego stanu faktycznego oraz zdarzenia przyszłego jest prawidłowe.

Zakres wniosku o wydanie interpretacji indywidualnej

24 czerwca 2022 r. wpłynął Państwa wniosek z 24 czerwca 2022 r. o wydanie interpretacji indywidualnej, który dotyczy ustalenia, czy przeniesienie praw do NFT na licytanta, który wygrał aukcję (lub dokonał darowizny w kwocie ustalonej z góry), stanowi odpłatne świadczenie usług w rozumieniu ustawy o VAT, czy działalność polegająca na przeprowadzeniu aukcji (lub "sprzedaży" NFT za kwotę z góry ustaloną) i późniejszym wydatkowaniu środków pieniężnych uzyskanych z aukcji stanowi działalność gospodarczą w rozumieniu art. 15 ust. 2 ustawy o VAT i czy z tytułu przeniesienia praw do NFT istnieje obowiązek wystawiania licytantowi (lub nabywcy), który wygrał aukcję faktury.

Treść wniosku jest następująca:

Opis stanu faktycznego oraz zdarzenia przyszłego

Wnioskodawca (dalej również jako: "Fundacja") prowadzi działalność pożytku publicznego w formie fundacji. Celem Fundacji jest walka z rakiem oraz zapewnienie wszystkim równego dostępu do najlepszej opieki onkologicznej. Wnioskodawca jest wpisany do Krajowego Rejestru Sądowego (dalej: "KRS") w rejestrze stowarzyszeń, innych organizacji społecznych i zawodowych, fundacji oraz samodzielnych publicznych zakładów opieki zdrowotnej. Fundacja nie jest wpisana w KRS do rejestru przedsiębiorców.

Fundacja istnieje od 2010 r. Fundacja posiada status organizacji pożytku publicznego. Fundacja jest zarejestrowana jako czynny podatnik podatku od towarów i usług (dalej: "VAT"), data rejestracji jako podatnika VAT to 11 czerwca 2016 r.

W ramach działalności statutowej Fundacja rozpoczęła akcję fundraisingową (...), której celem jest zebranie pieniędzy na fundusz (...). Misją funduszu jest zapewnienie finansowania działań oraz inicjatyw, które w sposób bezpośredni lub pośredni mogą przyczynić się do ratowania zdrowia lub życia osób chorych onkologicznie lub wpływać na poprawę jakości ich życia. " (...)" to innowacyjny model finansowania kosztownego leczenia nowotworów złośliwych. Polega on na licytacji darowizn z wykorzystaniem mechanizmu aukcji NFT. Potwierdzeniem wygrania licytacji, a tym samym złożenia najwyższej oferty darowizny, będzie token NFT powiązany z jednym z obrazów różnych typów komórek nowotworowych, przekształconych przez artystę w dzieła sztuki w formie NFT. NFT (Non-Fungible Token, niezamienny token) to token kryptograficzny oparty o architekturę blockchain, który ma za zadanie jednoznaczną identyfikację powiązanego z nim dzieła sztuki. NFT przekazywane zwycięzcom licytacji darowizn będą cyfrowym dyplomem wygrania aukcji i potwierdzeniem udzielenia pomocy pacjentom onkologicznym. Kwota pozyskana w ramach licytacji będzie przeznaczona na pokrycie kosztów nierefundowanych w Polsce metod leczenia pacjentów chorujących m.in. na zobrażowane typy nowotworów. (...) - to przewrotne hasło, którego celem jest zachęcenie ludzi do pomocy pacjentom onkologicznym. Wykorzystanie idei NFT, które niejako reprezentują chore komórki, ma charakter symboliczny i pozwala na przeprowadzenie akcji "odkupienia" komórek rakowych bez sprzedaży samego dzieła sztuki. W materiałach marketingowych związanych z akcją mogą pojawić się sformułowania takie jak: "sprzedaż NFT", "aukcja", "sprzedaż obrazu", "sprzedaż zdjęcia" jako pojęcia zrozumiałe dla każdego. Zgodnie z regulaminem akcji (w metadanych każdego NFT będzie znajdował się odnośnik do regulaminu):

- poprzez udział w aukcji NFT uczestnik akcji zobowiązuje się do darowizny na rzecz Fundacji w wysokości środków objętych jego ofertą,
- uczestnik, który złożył najwyższą ofertę w ramach aukcji, dokonuje wpłaty darowizny na rzecz Fundacji i jednocześnie otrzymuje NFT, którego dotyczyła dana aukcja,
- każdy wylicytowany NFT ma swój unikalny numer (TokenID), który nie może być zmieniony, a także obejmuje odnośnik (link) do dodatkowych informacji, przechowywanych na zewnętrznym serwerze poza blockchain, zawierających informacje nt. akcji oraz link do cyfrowej kopii zdjęcia powiązanego z danym NFT,
- NFT jest cyfrowym dyplomem wygrania aukcji i potwierdzeniem udzielenia pomocy pacjentom onkologicznym,

- otrzymanie NFT przez uczestnika akcji oznacza jedynie przeniesienie prawa do dysponowania danymi zapisanymi w blockchain (tj. prawa do decyzji o pozostaniu wyłącznym dysponentem NFT lub o przekazaniu tego prawa innej osobie),

- otrzymanie NFT nie oznacza przeniesienia na uczestnika przez Fundację majątkowych praw autorskich do zdjęcia (rozumianego jako utwór powstały poprzez artystyczne przetworzenie zdjęcia komórki rakowej) ani udzielenia licencji do korzystania z takiego zdjęcia, z tym, że uczestnik, który otrzymał NFT, ma prawo korzystać ze zdjęcia w zakresie niezbędnym do korzystania i dysponowania NFT (np. wyświetlanie na platformach NFT, portfelach kryptowalutowych, serwisach społecznościowych itp.).

Kampania może składać się z kilku edycji, w różnych krajach, realizowanych przy udziale lokalnych ośrodków onkologicznych, artystów i pacjentów. Pierwsza edycja kampanii (realizowana w Polsce) zakłada:

1. wykorzystanie zdjęć komórek rakowych udostępnionych przez Instytut w (...) do stworzenia dzieła przez polskiego artystę (...) a następnie przekształcenie ich w 3 serie NFT i przeprowadzenie aukcji na platformie (...) (obie platformy z siedzibą w USA),
2. dla kampanii powstanie strona (...) - gdzie zostaną umieszczone podstawowe informacje o akcji, patronach merytorycznych projektu, artyście i platformie, na której aukcja będzie realizowana,
3. edycja kampanii będzie wspierana kampanią PR na rynku polskim, jak i w USA (główny rynek aukcyjny),
4. edycja kampanii promowana będzie również na kanałach własnych organizatorów i partnerów akcji.

W ramach polskiej edycji kampanii powstaną 3 rzeczywiste obrazy (ale one nie będą stanowiły przedmiotu aukcji/sprzedaży). Na ich podstawie powstaną 3 serie NFT - pierwsza z nich liczna i łatwo dostępna cenowo, druga mniej liczna, a trzecia będzie składać się z kilku NFT i będzie bardzo ekskluzywna. Sprzedaż NFT odbędzie się na największych międzynarodowych platformach NFT: (...).

Wnioskodawca planuje również umożliwić dokonania darowizny w kwocie z góry ustalonej ("zakupu NFT"). Taka darowizna będzie różniła się od opisanej wyżej aukcji jedynie formą "sprzedaży". Mając na uwadze, że opisana wyżej akcja została już rozpoczęta, a Wnioskodawca planuje w przyszłości przeprowadzić kolejne edycje tej akcji, niniejszy opis stanowi zarówno opis stanu faktycznego, jak i zdarzenia przyszłego. Kolejne edycje akcji będą przeprowadzone dokładnie na tych samych zasadach jak opisano powyżej.

Pytania

- 1) Czy przeniesienie przez Wnioskodawcę praw do NFT na licytanta, który wygrał aukcję (lub dokonał darowizny w kwocie ustalonej z góry), stanowi odpłatne świadczenie usług w rozumieniu ustawy o VAT?
- 2) Czy działalność Wnioskodawcy polegająca na przeprowadzeniu aukcji (lub "sprzedaży" NFT za kwotę z góry ustaloną) i późniejszym wydatkowaniu środków pieniężnych uzyskanych z aukcji stanowi działalność gospodarczą w rozumieniu art. 15 ust. 2 ustawy o VAT?
- 3) Czy z tytułu przeniesienia praw do NFT Wnioskodawca ma obowiązek wystawiać licytantowi (lub nabywcy), który wygrał aukcję fakturę?

Państwa stanowisko w sprawie

Ad. 1 i 2

Państwa zdaniem, przeniesienie praw do NFT na uczestnika, który wygrał aukcję nie stanowi odpłatnego świadczenia usług.

Państwa zdaniem działalność polegająca na przeprowadzeniu aukcji i późniejszym wydatkowaniu środków pieniężnych uzyskanych z aukcji nie stanowi działalności gospodarczej w rozumieniu art. 15 ust. 2 ustawy o VAT.

Zgodnie z art. 5 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (tekst jedn.: Dz. U. z 2022 r. poz. 931, dalej: "Ustawa o VAT"), opodatkowaniem VAT podlega m.in. odpłatna dostawa towarów i odpłatne świadczenie usług na terytorium kraju. Opodatkowaniu VAT podlega odpłatna dostawa towarów oraz odpłatne świadczenie usług wyłącznie wtedy, gdy są one dokonywane przez podatnika VAT działającego w takim charakterze. Innymi słowy, dana transakcja będzie opodatkowana jedynie, gdy:

- i. stanowi odpłatną dostawę towarów lub odpłatne świadczenie usług, oraz
- ii. podmiot jej dokonujący - dokonując jej - będzie działał w charakterze podatnika.

Dostawa towarów bądź świadczenie usług podlega opodatkowaniu, jeżeli ma charakter odpłatny.

Przez świadczenie usług, rozumie się każde świadczenie, które nie stanowi dostawy towarów, w tym również przeniesienie praw do wartości niematerialnych i prawnych. Państwa zdaniem przejście własności NFT nie będzie stanowiło dostawy towarów, a może stanowić świadczenie usługi w rozumieniu przepisów o VAT. Ustawa o VAT nie definiuje pojęcia odpłatności. W orzecznictwie, zarówno krajowym, jak i europejskim, przyjmuje się, że odpłatność ma miejsce wtedy, gdy istnieje bezpośredni związek pomiędzy dostawą towarów lub świadczeniem usług a otrzymanym wynagrodzeniem. Oznacza to, że z danego stosunku prawnego, na podstawie którego dochodzi do świadczenia usługi, musi wynikać wyraźna, bezpośrednia korzyść na rzecz sprzedawcy. Ponadto, aby dana czynność podlegała opodatkowaniu podatkiem VAT musi istnieć bezpośredni związek o charakterze przyczynowym, pomiędzy dostarczonym

towarem a świadczeniem wzajemnym. Przy badaniu czy dane świadczenie ma charakter odpłaty czy nieodpłatny bez znaczenia będzie kwestia częstotliwości prowadzenia kampanii. Nieodpłatne świadczenie usług nie jest opodatkowane VAT.

Zgodnie z art. 15 ust. 1 ustawy o VAT, podatnikami są osoby prawne, jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej oraz osoby fizyczne, wykonujące samodzielnie działalność gospodarczą, bez względu na cel lub rezultat takiej działalności. Natomiast przez działalność gospodarczą ustawa o VAT rozumie wszelką działalność producentów, handlowców lub usługodawców, w tym podmiotów pozyskujących zasoby naturalne oraz rolników, a także działalność osób wykonujących wolne zawody. Działalność gospodarcza obejmuje w szczególności czynności polegające na wykorzystywaniu towarów lub wartości niematerialnych i prawnych w sposób ciągły dla celów zarobkowych.

Definicja działalności gospodarczej wynikająca z ustawy o VAT ma charakter autonomiczny i powinna być rozpatrywana niezależnie od innych przepisów prawa (nawet niezależnie od definicji działalności gospodarczej zawartych w innych ustawach podatkowych). Działalnością gospodarczą jest w zasadzie tylko ta aktywność, która wykonywana jest zawodowo, w sposób profesjonalny. Jak wskazuje doktryna, dokonywanie określonych czynności incydentalnie, poza sferą prowadzonej działalności gospodarczej, nie pozwala na uznanie danego podmiotu za podatnika w zakresie tych czynności (A. Bartosiewicz (w:) VAT. Komentarz, wyd. XV, Warszawa 2021, art. 15.). Warunkiem prowadzenia działalności gospodarczej jest również ponoszenie ekonomicznego ryzyka takiej działalności. Zgodnie z orzeczeniami Trybunału Sprawiedliwości sam fakt dokonania czynności przez podmiot zarejestrowany jako podatnik VAT nie oznacza, że podlega ona opodatkowaniu VAT, bowiem możliwe jest, że w danej transakcji sprzedawca nie występuje w tej właśnie roli (Wyrok Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej z 4 października 1995 r., C-291/92, Finanzamt Uelzen przeciwko Dieter Armbricht, EU:C:1995:304). Wykonywanie określonych czynności - będących dostawą towarów czy też świadczeniem usług - niemające miejsca w ramach działalności gospodarczej, nie jest działaniem w charakterze podatnika, a w konsekwencji - nie podlega opodatkowaniu. Sam wpis w rejestrze podatników VAT jako czynny podatnik VAT nie przesądza zatem o występowaniu w konkretnej transakcji jako taki podatnik.

Zgodnie z ustawą z dnia 24 kwietnia 2003 r. o działalności pożytku publicznego i o wolontariacie (tekst jedn.: Dz. U. z 2020 r. poz. 1057 ze zm., dalej: "Ustawa o działalności pożytku publicznego") odpłatna działalność pożytku publicznego uznawana jest za działalność gospodarczą w rozumieniu ustawy z dnia 6 marca 2018 r. - Prawo przedsiębiorców (tekst jedn.: Dz. U. z 2021 r. poz. 162 ze zm., dalej "Prawo Przedsiębiorców"), jeżeli spełniona jest jedna z przesłanek dotyczących wynagrodzenia otrzymywanego za dane świadczenie lub wynagrodzenia osób zatrudnionych przy wykonywaniu działalności statutowej.

Mając jednak na uwadze autonomiczny charakter definicji działalności gospodarczej wynikający z ustawy

o VAT, należy stwierdzić, że definicja działalności gospodarczej powinna być rozpatrywana niezależnie od przepisów innych ustaw, niezależnie czy to będzie definicja działalności gospodarczej wynikająca z przepisów podatkowych (np. Ordynacji Podatkowej), przepisów działalności gospodarczej czy przepisów regulujących działalność fundacji oraz organizacji pożytku publicznego. Zatem to, czy dana działalność może być uznana za działalność gospodarczą w rozumieniu Prawa przedsiębiorców, jest bez znaczenia dla odpowiedzi na pytania będące przedmiotem niniejszego wniosku. Dla takiej oceny liczy się bowiem jedynie definicja prowadzenia działalności gospodarczej w rozumieniu ustawy o VAT. Jak zostało wskazane w opisie zdarzenia przyszłego, Wnioskodawca planuje przeprowadzić aukcje tokenów NFT skorelowanych z fotografiami komórek rakowych wykonanych przez artystę. Każdy token będzie odnosił się do innego zdjęcia lub fragmentu zdjęcia. Co istotne, token otrzymany w ramach aukcji nie inkorporuje w sobie żadnych praw do wskazanego w nim dzieła, jest jedynie zapisem "księgowym" w sieci (...), zawierającym numer identyfikacyjny tokenu, adres smart kontraktu użytego do stworzenia NFT oraz dodatkowe dane obejmujące link do cyfrowej kopii dzieła, który nie może być zmieniony. Cała aukcja ma charakter charytatywny, a jej celem jest zebranie funduszy na pomoc pacjentom onkologicznym. Użycie tokenu w ramach aukcji ma charakter drugorzędny (nie wiąże się z nabyciem jakichkolwiek praw do zdjęcia), a jedynie pełni bardzo istotną funkcję marketingową. Cała akcja (...) jest nowoczesną akcją fundraisingową, a jej jedynym celem jest zebranie środków na cele charytatywne. Nabywca NFT powiązanego z konkretnym zdjęciem nie nabywa żadnych praw do niego, dlatego Państwa zdaniem celem udziału w aukcji nie jest posiadanie NFT, a pomoc pacjentom onkologicznym. Nabyte NFT będzie rodzajem dyplomu potwierdzającego wpłatę darowizny i udział w akcji charytatywnej. Wykorzystanie koncepcji tokenu NFT ma charakter symboliczny. Poprzez unikatowość tokenu NFT i jego powiązanie z komórką rakową danego pacjenta darczyńcy mają poczucie, że pomagają w bardzo konkretny sposób. Działalność gospodarcza w rozumieniu ustawy o VAT jest jedynie działalnością wykonywaną zawodowo w sposób profesjonalny. Fundacja nie jest domem aukcyjnym i nie zamierza zajmować się obrotem dziełami sztuki zawodowo. Akcja (...) jest podyktowana conceptem marketingowym mającej na celu zbiórkę pieniędzy na cel charytatywny. Fundacja w ramach aukcji nie sprzedaje dzieł sztuki, ani nie udziela licencji na korzystanie z takich dzieł, nie zamierza tego również dokonywać w przyszłości. Jednym z warunków prowadzenia działalności gospodarczej jest ponoszenie ekonomicznego ryzyka tej działalności. Fundacja nie organizuje akcji w celach zarobkowych, całość dochodu zostanie przeznaczona na pomoc pacjentom onkologicznym. (...) jest akcją fundraisingową, dlatego nie można tu mówić o występującym ryzyku ekonomicznym. Od innych zbiórek pieniężnych różni ją jedynie pomysł - "kup czyjaś chora komórka". Ten, kto zapłaci najwięcej, otrzyma potwierdzenie w formie NFT. Taki zabieg ma pomóc darczyńcom wyobrazić sobie, że własną siłą i środkami mogą usunąć i "zabrać" komuś chore komórki, a element współzawodnictwa w formie aukcji ma to jeszcze spotęgować.

Państwa zdaniem nie można tutaj mówić również o odpłatności usługi. Zgodnie z regulaminem aukcji, NFT są oferowane jako forma cyfrowego dyplomu potwierdzającego wygranie licytacji i wpłaty darowizny. Cała koncepcja przeprowadzenia licytacji i "sprzedaży" wynika z koncepcji marketingowej, co zostało opisane wyżej. Odpłatność mogłaby nastąpić w przypadku, gdy zapłata dokonywana przez zwycięzcę licytacji byłaby bezpośrednią konsekwencją przeniesienia NFT. Innymi słowy, musiałaby występować ekwiwalentność pomiędzy ceną i nabywaną usługą oraz musiałby istnieć stosunek prawny pomiędzy świadczącym usługę, a odbiorcą, w ramach którego spełniane są świadczenia wzajemne. Zapłata dokonywana przez wygranego licytanta, nie jest konsekwencją nabycia praw majątkowych do zdjęć artysty (do takiego nabycia w ogóle nie dochodzi), ani nie jest konsekwencją transferu NFT do portfela wygranego licytanta. Z perspektywy nabywcy NFT, wpłata pieniędzy jest jedynie formą udzielenia pomocy polegającą na przekazaniu zadeklarowanej kwoty na cele statutowe Fundacji. Wniosku tego nie zmienia możliwość dalszego przeniesienia praw do NFT przez jego nabywcę. Mając to na uwadze Państwa zdaniem ekwiwalentność ta w przedmiotowej sprawie nie występuje.

Ponadto należy zwrócić uwagę, że cały dochód uzyskany w ramach przeprowadzonych aukcji zostanie przekazany na działalność statutową fundacji.

Wyżej przedstawione rozumienie przepisów zostało potwierdzone przez Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej, w podobnej sprawie, w interpretacji indywidualnej z 2 maja 2018 r., sygn. 0112-KDIL2-3.4012.100.2018.1.WB. Co więcej, w stanie faktycznym tej sprawy licytowane były obrazy pacjentów onkologicznych, które stanowiły pracę twórczą człowieka, a nie zapisy kilku bitów informacji. Mając powyższe na uwadze, Państwa zdaniem przeniesienie praw do NFT nie będzie stanowić odpłatnej dostawy towarów ani odpłatnego świadczenia usług w rozumieniu ustawy o VAT, a w konsekwencji nie będzie podlegać opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług. Tym samym Państwa działalność polegająca na przeprowadzeniu aukcji i późniejszym wydatkowaniu środków pieniężnych uzyskanych z aukcji nie stanowi działalności gospodarczej w rozumieniu art. 15 ust. 2 ustawy o VAT.

Ad. 3

Państwa zdaniem z tytułu przeniesienia praw do NFT nie powinniście wystawiać nabywcom NFT faktur. Opisane działanie nie stanowi bowiem odpłatnej dostawy towarów i jako czynność nieopodatkowana podatkiem od towarów i usług nie powinna być dokumentowana fakturą.

Ocena stanowiska

Stanowisko, które przedstawili Państwo we wniosku jest prawidłowe.

UZASADNIENIE interpretacji indywidualnej

Zgodnie z art. 5 ust. 1 pkt 1 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz. U. z 2022 r.

poz. 931 z późn. zm.), zwanej dalej "ustawą":

opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług (...) podlegają odpłatna dostawa towarów i odpłatne świadczenie usług na terytorium kraju.

Stosownie do art. 2 pkt 6 ww. ustawy:

przez towary rozumie się rzeczy oraz ich części, a także wszelkie postacie energii.

W myśl art. 2 pkt 22 ustawy o VAT:

przez sprzedaż rozumie się odpłatną dostawę towarów i odpłatne świadczenie usług na terytorium kraju, eksport towarów oraz wewnątrzwspólnotową dostawę towarów.

Na mocy art. 7 ust. 1 ww. ustawy:

przez dostawę towarów, o której mowa w art. 5 ust. 1 pkt 1, rozumie się przeniesienie prawa do rozporządzania towarami jak właściciel (...).

W myśl przepisu art. 8 ust. 1 ustawy:

przez świadczenie usług, o którym mowa w art. 5 ust. 1 pkt 1, rozumie się każde świadczenie na rzecz osoby fizycznej, osoby prawnej lub jednostki organizacyjnej niemającej osobowości prawnej, które nie stanowi dostawy towarów w rozumieniu art. 7 (...).

Pojęcie świadczenia usług ma bardzo szeroki zakres. Przez świadczenie należy rozumieć każde zachowanie, na które składać się może zarówno działanie (uczynienie, wykonanie czegoś na rzecz innej osoby), jak i zaniechanie, powstrzymanie się od działania (nieczynienie bądź też tolerowanie). Przy ocenie charakteru świadczenia jako usługi należy mieć na względzie, że ustawa o podatku od towarów i usług zalicza do grona usług każde świadczenie, które nie jest dostawą w myśl art. 7 tej ustawy. Należy jednak zaznaczyć, że usługą będzie tylko takie świadczenie, w przypadku którego istnieje bezpośredni konsument, odbiorca świadczenia odnoszący korzyść o charakterze majątkowym.

W związku z powyższym 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, przy czym związek pomiędzy otrzymywaną płatnością a świadczeniem na rzecz dokonującego płatności musi mieć charakter bezpośredni i na tyle wyraźny, aby można powiedzieć, że płatność następuje w zamian za to świadczenie.

Na podstawie art. 15 ust. 1 ustawy:

podatnikami są osoby prawne, jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej oraz osoby fizyczne, wykonujące samodzielnie działalność gospodarczą, o której mowa w ust. 2, bez względu na cel lub rezultat takiej działalności.

Zgodnie z art. 15 ust. 2 ustawy:

działalność gospodarcza obejmuje wszelką działalność producentów, handlowców lub usługodawców, w tym podmiotów pozyskujących zasoby naturalne oraz rolników, a także działalność osób wykonujących wolne zawody. Działalność gospodarcza obejmuje w szczególności czynności polegające na wykorzystywaniu towarów lub wartości niematerialnych i prawnych w sposób ciągły dla celów zarobkowych.

Pojęcie działalności gospodarczej zdefiniowane zostało również w drugim akapicie art. 9 (1) Dyrektywy 2006/112/WE Rady z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.Urz.UE.L z 11 grudnia 2006, Nr 347, str. 1, z późn. zm.) zwanej dalej Dyrektywą 2006/112/WE:

"działalność gospodarcza" obejmuje wszelką działalność producentów, handlowców lub usługodawców, włącznie z górnictwem, działalnością rolniczą i wykonywaniem wolnych zawodów lub uznanych za takie. Za działalność gospodarczą uznaje się w szczególności wykorzystywanie, w sposób ciągły, majątku rzeczowego lub wartości niematerialnych w celu uzyskania z tego tytułu dochodu.

W akapicie pierwszym, artykuł 9 (1) Dyrektywy 2006/112/WE wskazano, że:

"podatnikiem" jest każda osoba prowadząca samodzielnie w dowolnym miejscu jakąkolwiek działalność gospodarczą, bez względu na cel czy też rezultaty takiej działalności.

Z powyższych przepisów wynika, że zakres opodatkowania podatkiem VAT determinowany jest przez dwa czynniki:

- przedmiotowy - opodatkowaniu podlega wyłącznie dostawa towarów i świadczenie usług oraz
- podmiotowy - dostawa i świadczenie usług muszą być dokonane przez podatnika działającego w takim charakterze.

Istotne jest to, że obie te przesłanki muszą być spełnione łącznie.

Należy zwrócić uwagę, że zarówno na podstawie przepisów krajowych, jak i wspólnotowych aby dana czynność podlegała VAT, musi być dokonywana przez podatnika tego podatku działającego w tym charakterze (tj. w ramach prowadzonej działalności gospodarczej). Nie każde więc działanie podatnika będzie czynnością opodatkowaną VAT. Problem ten ma szczególne znaczenie w przypadku działalności fundacji.

Należy wskazać, że działalność fundacji uregulowana jest przepisami ustawy z dnia 6 kwietnia 1984 r. o fundacjach (Dz. U. z 2020 r. poz. 2167).

Stosownie do art. 1 ustawy o fundacjach:

fundacja może być ustanowiona dla realizacji zgodnych z podstawowymi interesami Rzeczypospolitej

Polskiej celów społecznie lub gospodarczo użytecznych, w szczególności takich, jak: ochrona zdrowia, rozwój gospodarki i nauki, oświata i wychowanie, kultura i sztuka, opieka i pomoc społeczna, ochrona środowiska oraz opieka nad zabytkami.

W myśl art. 4 ustawy o fundacjach:

fundacja działa na podstawie przepisów tej ustawy i statutu.

Na podstawie art. 5 ust. 1 ustawy o fundacjach:

fundator ustala statut fundacji, określający jej nazwę, siedzibę i majątek, cele, zasady, formy i zakres działalności fundacji, skład i organizację zarządu, sposób powoływania oraz obowiązki i uprawnienia tego organu i jego członków. Statut może zawierać również inne postanowienia, w szczególności dotyczące prowadzenia przez fundację działalności gospodarczej, dopuszczalności i warunków jej połączenia z inną fundacją, zmiany celu lub statutu, a także przewidywać tworzenie obok zarządu innych organów fundacji.

Ponadto na mocy art. 5 ust. 5 powołanej ustawy:

fundacja może prowadzić działalność gospodarczą w rozmiarach służących realizacji jej celów. Jeżeli fundacja ma prowadzić działalność gospodarczą, wartość środków majątkowych fundacji przeznaczonych na działalność gospodarczą nie może być mniejsza niż tysiąc złotych.

W świetle art. 7 ust. 1 i ust. 2 wskazanej ustawy,

fundacja podlega obowiązkowi wpisu do Krajowego Rejestru Sądowego. Fundacja uzyskuje osobowość prawną z chwilą wpisania do Krajowego Rejestru Sądowego.

Co do zasady, na podstawie ww. przepisów, działalność fundacji można więc podzielić na działalność statutową (związaną z realizacją celów, dla których fundacja została powołana) oraz pozostałą działalność gospodarczą (która, co do zasady, ma wspomagać działalność statutową).

Odnosząc przepis art. 15 ust. 1 ustawy o VAT do przepisów ustawy o fundacjach stwierdzić należy, że fundacja prowadząca działalność gospodarczą, staje się podatnikiem VAT na takich samych zasadach, jak każdy inny przedsiębiorca.

Z kolei zgodnie art. 1 ust. 1 pkt 1 i 2 ustawy z dnia 24 kwietnia 2003 r. o działalności pożytku publicznego i wolontariacie (Dz. U. z 2022 r. poz. 1327 z późn. zm.):

ustawa reguluje zasady:

- 1) nabycia towarów i usług, prowadzenia działalności pożytku publicznego przez organizacje pozarządowe w sferze zadań publicznych, współpracy organów administracji publicznej z organizacjami pozarządowymi oraz współpracy, o której mowa w art. 4d;

- 2) uzyskiwania przez organizacje pozarządowe statusu organizacji pożytku publicznego oraz funkcjonowania organizacji pożytku publicznego.**

W myśl 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.

W świetle art. 3 ust. 2 pkt 2 ww. ustawy:

organizacjami pozarządowymi są niedziałające 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. 4.

Stosownie do art. 6 ustawy o działalności pożytku publicznego i o wolontariacie:

działalność pożytku publicznego nie jest, z zastrzeżeniem art. 9 ust. 1, działalnością gospodarczą, w rozumieniu przepisów ustawy z dnia 6 marca 2018 r. - Prawo przedsiębiorców (Dz. U. z 2021 r. poz. 162 i 2105 oraz z 2022 r. poz. 24 i 974), i może być prowadzona jako działalność nieodpłatna lub jako działalność odpłatna.

Stosownie do art. 7 ustawy o działalności pożytku publicznego i o wolontariacie:

działalnością nieodpłatną pożytku publicznego jest działalność prowadzona przez organizacje pozarządowe i podmioty wymienione w art. 3 ust. 3, w sferze zadań publicznych, o której mowa w art. 4, za które nie pobierają one wynagrodzenia.

Natomiast, działalnością odpłatną pożytku publicznego jest, zgodnie z art. 8 ust. 1 ustawy o działalności pożytku publicznego i o wolontariacie:

- 1) działalność prowadzona przez organizacje pozarządowe i podmioty wymienione w art. 3 ust. 3 w sferze zadań publicznych, o której mowa w art. 4, za które pobierają one wynagrodzenie;**
- 2) sprzedaż wytworzonych towarów lub świadczenie usług w zakresie:**
 - a) rehabilitacji społecznej i zawodowej osób niepełnosprawnych na zasadach określonych w ustawie z dnia 27 sierpnia 1997 r. o rehabilitacji zawodowej i społecznej oraz zatrudnianiu osób niepełnosprawnych (Dz. U. z 2021 r. poz. 573 i 1981 oraz z 2022 r. poz. 558), lub**
 - b) integracji i reintegracji zawodowej i społecznej osób zagrożonych wykluczeniem społecznym, o których mowa w ustawie z dnia 13 czerwca 2003 r. o zatrudnieniu socjalnym (Dz. U. z 2020 r. poz. 176 oraz z 2022 r. poz. 218) oraz ustawie z dnia 27 kwietnia 2006 r. o**

spółdzielniach socjalnych (Dz. U. z 2020 r. poz. 2085);

3) sprzedaż przedmiotów darowizny.

Zgodnie z art. 22 ust. 1 ustawy o działalności pożytku publicznego i o wolontariacie:

organizacja pozarządowa oraz podmioty wymienione w art. 3 ust. 3 pkt 1 i 4 mogą uzyskać status organizacji pożytku publicznego pod warunkiem, iż działalność o której mowa w art. 20 ust. 1 pkt 1 i ust. 2 prowadzona jest nieprzerwanie przez co najmniej 2 lata.

W świetle art. 3 ustawy z dnia 6 marca 2018 r. - Prawo przedsiębiorców (Dz. U. z 2021 r. poz. 162 z późn. zm.):

działalnością gospodarczą jest zorganizowana działalność zarobkowa, wykonywana we własnym imieniu i w sposób ciągły.

Wątpliwości dotyczą m.in. kwestii, czy przeniesienie przez Państwa praw do NFT na licytanta, stanowi odpłatne świadczenie usług oraz czy działalność polegająca na przeprowadzeniu aukcji (lub "sprzedaży" NFT za kwotę z góry ustaloną) i późniejszym wydatkowaniu środków pieniężnych uzyskanych z aukcji stanowi działalność gospodarczą w rozumieniu art. 15 ust. 2 ustawy o VAT

W tym miejscu wskazać należy, że powołane wyżej przepisy art. 5, art. 7 i art. 8 ustawy, zawierają podstawowe zasady opodatkowania podatkiem od towarów i usług. Z przepisów tych wynika przede wszystkim, że opodatkowaniu podlegają dostawa towarów oraz świadczenie usług realizowane na terytorium kraju. Ponadto dostawa towarów bądź świadczenie usług podlegają opodatkowaniu jeżeli mają charakter odpłatny.

Ustawa o podatku od towarów i usług nie definiuje pojęcia odpłatności. W języku potocznym odpłatność oznacza zapłatę, wynagrodzenie w zamian za rzecz (towar) lub zachowanie (usługę). Należy podkreślić, że pojęcie "odpłatna dostawa", "odpłatne świadczenie usług" powinno być rozumiane jako ekonomiczne korzyści dla sprzedającego.

W dorobku orzecznictwa Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości przyjmuje się, że odpłatność ma miejsce wtedy, gdy istnieje bezpośredni związek pomiędzy dostawą towarów lub świadczeniem usług a otrzymanym wynagrodzeniem. Oznacza to, że z danego stosunku prawnego, na podstawie którego dochodzi świadczenia usług musi wynikać wyraźna, bezpośrednia korzyść na rzecz sprzedawcy. Ponadto, aby dana czynność podlegała opodatkowaniu podatkiem VAT musi istnieć bezpośredni związek o charakterze przyczynowym, pomiędzy usługą a świadczeniem wzajemnym. Otrzymana zapłata powinna być konsekwencją świadczonej usługi.

Świadczenie usług jest czynnością opodatkowaną podatkiem VAT, jeżeli następuje za wynagrodzeniem

oraz gdy pomiędzy świadczącym usługę i jej beneficjentem (odbiorcą) istnieje jawny lub dorozumiany stosunek prawny (umowa), w ramach którego spełniane są świadczenia wzajemne. O opodatkowaniu podatkiem VAT czynności polegającej na świadczenia usług decyduje zatem jej odpłatność.

W analizowanej sprawie należy wskazać na orzeczenie TSUE w sprawie R. J. Tolsma a Inspecteur der Omzetbelasting Leeuwarden (wyrok z dnia 3 marca 1994 r., sprawa C-16/93). Tolmsa był ulicznym grajkiem, który prezentował swoją twórczość. Grajek ustawiał przed sobą puszkę, do której przechodnie mogli wrzucać datki. TSUE, wskazując na brak bezpośredniego związku między graniem muzyki, a zapłatą oraz na dobrowolność datków, uznał, iż datki nie podlegają opodatkowaniu VAT, ponieważ "czynność podlega 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".

Odnosząc powyższe ogólne założenia do przedstawionego opisu sprawy, warunek odpłatności świadczenia usług nie jest/nie będzie spełniony. Kwota płacona przez uczestnika aukcji - licytanta, który wygrał/wygra aukcję (lub dokonał/dokona darowizny w kwocie ustalonej z góry nie stanowi odpłatnego świadczenia usług. Wpłacona darowizna czy to w kwocie wylicytowanej, czy w kwocie z góry ustalonej ma na celu finansowanie leczenia nowotworów złośliwych. Token NFT powiązany z jednym z obrazów różnych typów komórek nowotworowych, przekształconych przez artystę w dzieła sztuki w formie NFT jest tylko potwierdzeniem wygrania licytacji, a tym samym złożenia najwyższej oferty darowizny. NFT przekazywane zwycięzcom licytacji darowizn będą cyfrowym dyplomem wygrania aukcji i potwierdzeniem udzielenia pomocy pacjentom onkologicznym. Natomiast otrzymanie NFT przez uczestnika oznacza jedynie przeniesienie prawa do dysponowania danymi zapisami w blockchain i nie oznacza przeniesienia na uczestnika przez Fundację majątkowych praw autorskich do zdjęcia (rozumianego jako utwór powstały poprzez artystyczne przetworzenie zdjęcia komórki rakowej) ani udzielenia licencji do korzystania z takiego zdjęcia. Nabywane prawa do NFT nie odzwierciedlają wartości NFT.

W świetle powyższego uznać należy, że pozyskane środki nie są/nie będą powiązane z wartością ekonomiczną przenoszonych przez Państwa praw do NFT na licytanta, który wygrał/wygra aukcję (lub dokonał/dokona darowizny). Można uznać, że nabywane prawa do NFT pełnią funkcję nagrody dla licytanta i wyrazu podziękowań Fundacji za darowiznę, a nie transakcji sprzedaży samej w sobie. Zatem przeniesienie przez Państwa praw do NFT na licytanta, nie spełnia warunku odpłatności, ponieważ nie jest konsekwencją świadczenia usług w rozumieniu art. 8 ust. 1 ustawy. Z perspektywy licytanta otrzymanie NFT, którego dotyczyła dana aukcja związane jest jedynie ze specyficzną formą udzielenia pomocy, polegającej na zobowiązaniu się do darowizny na rzecz Fundacji. W efekcie kwota pozyskana w ramach

licytacji będzie przeznaczona na pokrycie kosztów metod leczenia pacjentów. Nabywane w ramach podziękowań prawa do NFT mają znaczenie drugorzędne - nie mają one bowiem dla nabywcy realnej wartości ekonomicznej, a jedynie wartość emocjonalną lub symboliczną. W rozpatrywanej sprawie nie można uznać, że uczestnik aukcji dokonuje/będzie dokonywał wpłaty darowizny w celu nabycia usług. Darowizna nie jest/nie będzie przekazywana "w zamian" za przekazywane uczestnikowi aukcji usługi. Nabywcę praw do NFT należy zatem postrzegać jako darczyńcę, a Fundację i jej podopiecznych, jako podmiot obdarowany.

W związku z powyższym przeniesienie praw do NFT na licytanta, który wygrał aukcję (lub dokonał darowizny w kwocie ustalonej z góry) nie stanowi/nie będzie stanowić odpłatnego świadczenia usług w rozumieniu art. 8 ust. 1 ustawy o VAT.

Odnosząc się jednocześnie do definicji działalności gospodarczej (działalność gospodarcza obejmuje wszelką działalność producentów, handlowców lub usługodawców, w tym podmiotów pozyskujących zasoby naturalne oraz rolników, a także działalność osób wykonujących wolne zawody. Działalność gospodarcza obejmuje w szczególności czynności polegające na wykorzystywaniu towarów lub wartości niematerialnych i prawnych w sposób ciągły dla celów zarobkowych). Należy wskazać, że Państwa działalność polegająca na przeprowadzeniu aukcji (lub "sprzedaży" NFT za kwotę z góry ustaloną) i późniejsze wydatkowanie środków pieniężnych uzyskanych z aukcji nie stanowi działalności gospodarczej w rozumieniu art. 15 ust. 2 ustawy o VAT. Fundacja jest organizacją pożytku publicznego, nie jest wpisana w KRS do rejestru przedsiębiorców. Celem przedsięwzięcia nie jest uzyskanie obrotu z tytułu odpłatnego świadczenia usług, lecz pozyskanie środków od darczyńców na finansowanie kosztownego leczenia nowotworów złośliwych. Czynności te wpisują się w cel działania Państwa jako organizacji pożytku publicznego.

W związku z powyższym działalność polegająca na przeprowadzeniu aukcji (lub "sprzedaży" NFT za kwotę z góry ustaloną) i późniejsze wydatkowanie środków pieniężnych uzyskanych z aukcji nie stanowi działalności gospodarczej w rozumieniu art. 15 ust. 2 ustawy o VAT.

Mając na uwadze powyższe Państwa stanowisko w zakresie pytań oznaczonych we wniosku nr 1 i 2 jest prawidłowe.

Ponadto Państwa wątpliwości dotyczą kwestii obowiązku wystawiania licytantowi (lub nabywcy) faktur. Zasady dokumentowania czynności podlegających opodatkowaniu regulują przepisy art. 106a-106q ustawy.

Zgodnie z art. 106b ust. 3 ustawy:

na żądanie nabywcy towaru lub usługi podatnik jest obowiązany wystawić fakturę dokumentującą:

1) czynności, o których mowa w ust. 1 pkt 1, jeżeli obowiązek wystawienia faktury nie wynika z ust. 1, z wyjątkiem:

a) czynności, o których mowa w art. 19a ust. 5 pkt 4,

b) czynności, o których mowa w art. 106a pkt 3 i 4,

1a) otrzymanie całości lub części zapłaty przed wykonaniem czynności, o których mowa w ust. 1 pkt 1, jeżeli obowiązek wystawienia faktury nie wynika z ust. 1, z wyjątkiem:

a) przypadku, gdy zapłata dotyczy czynności, o których mowa w art. 19a ust. 1b i ust. 5 pkt 4 oraz art. 106a pkt 3 i 4,

b) wewnątrzwspólnotowej dostawy towarów,

2) sprzedaż zwolnioną, o której mowa w ust. 2, z zastrzeżeniem art. 117 pkt 1 i art. 118, - jeżeli żądanie jej wystawienia zostało zgłoszone w terminie 3 miesięcy, licząc od końca miesiąca, w którym dostarczono towar lub wykonano usługę bądź otrzymano całość lub część zapłaty.

W związku z tym, że ponieważ Państwa działalność polegająca na licytacji darowizn z wykorzystaniem mechanizmu NFT nie stanowi i nie będzie stanowić czynności zdefiniowanej w art. 8 ust. 1 ustawy o VAT, ani nie będzie wykonywana w ramach działalności gospodarczej w rozumieniu art. 15 ust. 2 ustawy o VAT - nie mają i nie będzie mieć Państwo w przyszłości obowiązku wystawienia faktury VAT licytantowi, który wygrał aukcję lub dokonał darowizny na kwotę z góry ustaloną.

Tym samym stanowisko Państwa w powyższym zakresie również jest prawidłowe.

Informacja o zakresie rozstrzygnięcia

Interpretacja dotyczy zaistniałego stanu faktycznego, który Państwo przedstawili i stanu prawnego, który obowiązywał w dacie zaistnienia zdarzenia oraz zdarzenia przyszłego, które Państwo przedstawili i stanu prawnego, który obowiązuje w dniu wydania interpretacji.

POUCZENIE o funkcji ochronnej interpretacji

- Funkcję ochronną interpretacji indywidualnych określają przepisy art. 14k-14nb ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2021 r. poz. 1540 z późn. zm.). Interpretacja będzie mogła pełnić funkcję ochronną, jeśli: Państwa sytuacja będzie zgodna (tożsama) z opisem stanu faktycznego oraz zdarzenia przyszłego i zastosują się Państwo do interpretacji. Z wniosku wynika, że NFT przekazane zwycięzcom licytacji będą cyfrowym dyplomem wygrania aukcji i potwierdzeniem udzielenia pomocy

pacjentom onkologicznym. Interpretacja zachowuje zatem ważność w przypadku gdy wydane tokeny NFT nie mają dla nabywcy wartości odpowiadającej wpłaconej kwocie, ani nie mają realnej wartości ekonomicznej, a jedynie sentymentalną lub symboliczną. Interpretacja traci ważność w przypadku gdyby celem licytacji oraz darowizny nie było nieodpłatne przekazanie środków na leczenie pacjentów onkologicznych, tylko nabycie tokena NFT, który będzie miał wartość i który będzie można zamienić (sprzedać) na środki finansowe albo np. inne kryptowaluty lub wartości wirtualne

- Zgodnie z art. 14na § 1 Ordynacji podatkowej:

Przepisów art. 14k-14n Ordynacji podatkowej nie stosuje się, jeśli stan faktyczny lub zdarzenie przyszłe będące przedmiotem interpretacji indywidualnej jest elementem czynności, które są przedmiotem decyzji wydanej:

- 1) z zastosowaniem art. 119a;
- 2) w związku z wystąpieniem nadużycia prawa, o którym mowa w art. 5 ust. 5 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług;
- 3) z zastosowaniem środków ograniczających umowne korzyści.

Zgodnie z art. 14na § 2 Ordynacji podatkowej:

Przepisów art. 14k-14n nie stosuje się, jeżeli korzyść podatkowa, stwierdzona w decyzjach wymienionych w § 1, jest skutkiem zastosowania się do utrwalonej praktyki interpretacyjnej, interpretacji ogólnej lub objaśnień podatkowych.

POUCZENIE o prawie do wniesienia skargi na interpretację

Mają Państwo prawo do zaskarżenia tej interpretacji indywidualnej do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego (...). Zasady zaskarżania interpretacji indywidualnych reguluje ustawa z dnia 30 sierpnia 2002 r. - Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi - Dz. U. z 2022 r. poz. 329 z późn. zm.; dalej jako "p.p.s.a".

Skargę do Sądu wnosi się za pośrednictwem Dyrektora KIS (art. 54 § 1 p.p.s.a.). Skargę należy wnieść w terminie trzydziestu dni od dnia doręczenia interpretacji indywidualnej (art. 53 § 1 p.p.s.a.):

- w formie papierowej, w dwóch egzemplarzach (oryginał i odpis) na adres: Krajowa Informacja Skarbowa, ul. Teodora Sixta 17, 43-300 Bielsko-Biała (art. 47 § 1 p.p.s.a.), albo
- w formie dokumentu elektronicznego, w jednym egzemplarzu (bez odpisu), na adres Elektronicznej Skrzynki Podawczej Krajowej Informacji Skarbowej na platformie ePUAP: /KIS/SkrytkaESP (art. 47 § 3 i

art. 54 § 1a p.p.s.a.).

Skarga na interpretację indywidualną może opierać się wyłącznie na zarzucie naruszenia przepisów postępowania, dopuszczeniu się błędu wykładni lub niewłaściwej oceny co do zastosowania przepisu prawa materialnego. Sąd jest związany zarzutami skargi oraz powołaną podstawą prawną (art. 57a p.p.s.a.).

Podstawa prawna dla wydania interpretacji

Podstawą prawną dla wydania tej interpretacji jest art. 13 § 2a oraz art. 14b § 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2021 r. poz. 1540 z późn. zm.).