

VAT a działalność pożytku publicznego – wybrane zagadnienia problemowe. Podatnicy, zwolnienia i dotacje

VAT and public benefit activities – selected problem issues. Taxpayers, exemptions and subsidies

dr Maria Supera-Markowska

Doktor nauk prawnych, adiunkt w katedrze Prawa Finansowego na Wydziale Prawa i Administracji Uniwersytetu Warszawskiego, ORCID: 0000-0003-1599-0740

Streszczenie

Organizacje pozarządowe¹, mimo że z istoty swojej nie są nastawione na zysk, a ich działalność pożytku publicznego co do zasady nie stanowi działalności gospodarczej w rozumieniu przepisów ustawy z dnia 6 marca 2018 r. – Prawo przedsiębiorców², mogą podlegać w związku z tą działalnością obowiązkowi podatkowemu w zakresie podatku od towarów i usług³. Już sama ocena charakteru działalności pożytku publicznego na gruncie przepisów o VAT może powodować pewne trudności. Występować one też mogą następnie przy ustaleniu obowiązków NGO w zakresie rozliczeń VAT, zwłaszcza w przypadku zwolnień, dotacji i rozliczeń transakcji transgranicznych. Jednocześnie członkowie organów zarządzających NGO mogą ponosić odpowiedzialność jako osoby trzecie za VAT organizacji. Wybrane zagadnienia problemowe dotyczące prowadzenia działalności pożytku publicznego przez organizacje pozarządowe w kontekście rozliczeń VAT, stanowiące przedmiot analizy w niniejszym referacie, mają stanowić przyczynek do dalszej dyskusji o specyfice i uregulowaniu działalności pożytku publicznego w polskim systemie prawa, w tym w szczególności w kontekście prawnopodatkowym.

Słowa kluczowe: działalność pożytku publicznego, organizacje pozarządowe, podatek od towarów i usług.

Abstract

Non-governmental organizations (NGOs), although by their nature are not profit-oriented, and their public benefit activities, as a rule, do not constitute economic activities within the meaning of the provisions of the Law on Entrepreneurs, may be subject to value added tax (VAT) in connection with this activity. The very assessment of the nature of public benefit activities under VAT regulations may cause certain difficulties; they may also subsequently occur when determining the obligations of NGOs in the field of VAT settlements, especially in the case of exemptions, subsidies and settlements of cross-border transactions. At the same time, members of the governing bodies of NGOs may be liable as third parties for the VAT of the organization. Selected problem issues related to the conduct of public benefit activities by non-governmental organizations in the context of VAT settlements, which are the subject of analysis in this paper, are to contribute to further discussion on the specificity and regulation of public benefit activities in the Polish legal system, in particular in the context of tax law.

Keywords: public benefit activities, non-governmental organizations, tax on goods and services.

1. ORGANIZACJE POZARZĄDOWE JAKO PODATNICY VAT

Organizacje pozarządowe z istoty swojej i zgodnie z ich definicją legalną zawartą w art. 3 ust. 2 ustawy z dnia 24 kwietnia 2003 r. o działalności pożytku publicznego i o wolontariacie⁴ nie działają w celu osiągnięcia zysku. Na podstawie tego przepisu organizacjami pozarządowymi są:

1) niebędące jednostkami sektora finansów publicznych w rozumieniu ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych⁵ lub przedsiębiorstwami, instytucjami badawczymi, bankami i spółkami prawa handlowego będącymi państwowymi lub samorządowymi osobami prawnymi oraz

2) niedziałające w celu osiągnięcia zysku⁶

– osoby prawne lub jednostki organizacyjne nieposiadające osobowości prawnej, którym odrębna ustawa przyznaje zdolność prawną, w tym fundacje i stowarzyszenia⁷.

Prowadzona przez nie⁸ społecznie użyteczna działalność w sferze zadań publicznych wskazanych w art. 4 ustawy z dnia 24 kwietnia 2003 r. określona jest jako działalność pożytku publicznego (art. 3 ust. 1 tej ustawy)⁹, przy czym – na podstawie art. 6 – działalność pożytku publicznego nie jest co do zasady¹⁰ działalnością gospodarczą w rozumieniu przepisów Prawa przedsiębiorców. Dla celów podatku od towarów i usług prowadzące ją organizacje muszą dokonać jednakże odrębnej

oceny jej charakteru. Jakkolwiek stanowić to może pewną trudność, jest to niezbędne dla ustalenia, czy organizacja jest podatnikiem tego podatku. Na podstawie bowiem art. 15 ust. 1 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług¹¹ w związku z jego ust. 2 organizacje pozarządowe (jako osoby prawne lub jednostki organizacyjne nieposiadające osobowości prawnej), o ile wykonują samodzielnie działalność gospodarczą w rozumieniu tejże ustawy, bez względu na cel lub rezultat takiej działalności, są podatnikami VAT.

Definicja podatnika VAT ma przy tym zasadnicze znaczenie dla zakresu opodatkowania. O ile bowiem określenie czynności podlegających opodatkowaniu¹² wyznacza zakres przedmiotowy opodatkowania, o tyle zdefiniowanie pojęcia podatnika wskazuje na zakres podmiotowy. W efekcie opodatkowaniu mogą podlegać te czynności, w których przypadku spełniony został zarówno podmiotowy, jak i przedmiotowy zakres opodatkowania, tzn. zaistniała czynność określona jako opodatkowana, która została wykonana przez podmiot mający cechę podatnika, przy czym oba te warunki powinny zostać spełnione jednocześnie¹³. Co więcej, jak wskazał chociażby Wojewódzki Sąd Administracyjny (WSA) w Poznaniu w wyroku z dnia 9 lutego 2010 r.¹⁴, nawet formalny status danego podmiotu jako podatnika zarejestrowanego nie może przesądzać o opodatkowaniu danej czynności bez każdorazowego ustalenia, że w odniesieniu do tej konkretnej czynności podmiot ten występował w charakterze podatnika VAT¹⁵, a „warunkiem opodatkowania danej czynności podatkiem od towarów i usług jest spełnienie dwóch przesłanek łącznie: po pierwsze, określona czynność musi być ujęta w katalogu czynności podlegających opodatkowaniu VAT i – po drugie – czynność ta winna być wykonana przez podmiot, który w związku z jej wykonywaniem był podatnikiem VAT”¹⁶.

Czynnikiem istotnym dla uznania danego podmiotu za podatnika VAT jest prowadzenie działalności gospodarczej w rozumieniu art. 15 ust. 2 ustawy z dnia 11 marca 2004 r., nawet jeśli nie jest to działalność nastawiona na osiągnięcie zysku i nie jest to działalność gospodarcza w rozumieniu przepisów Prawa przedsiębiorców. Definicja działalności gospodarczej w ustawie z dnia 11 marca 2004 r. ma bowiem charakter autonomiczny i jest znacznie szersza niż zawarta w przepisach Prawa przedsiębiorców (czy ustawie z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa¹⁷)¹⁸. Może się zatem zdarzyć, że organizacja pozarządowa, niebędąca przedsiębiorcą w rozumieniu przepisów Prawa przedsiębiorców (ani też nieprowadząca działalności gospodarczej w rozumieniu przepisów Ordynacji podatkowej), jest podatnikiem podatku od towarów i usług z uwagi na prowadzenie działalności gospodarczej w rozumieniu przepisów ustawy z dnia 11 marca 2004 r. Te różnice pojęciowe mogą sprawiać pewne problemy praktyczne i nie sprzyjają realizacji postulatu spójności systemu prawa.

Jak zauważył Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej (TSUE) w wyroku z dnia 30 marca 2023 r.¹⁹, z uwagi na trudności w opracowaniu dokładnej definicji działalności gospodarczej należy zbadać wszystkie okoliczności, w jakich jest ona prowadzona, tj. trzeba dokonać indywidualnej oceny w odniesieniu do tego, co jest typowym zachowaniem przedsiębiorcy prowadzącego działalność w danej dziedzinie²⁰. TSUE odwołał się też do swojego wcześniejszego orzecnic-

stwa²¹ i wskazał, że określona działalność jest co do zasady uznawana za „gospodarczą”, jeżeli ma charakter stały i jest wykonywana w zamian za wynagrodzenie otrzymywane przez osobę, która ją wykonuje²².

Ze względu na powyższe i w świetle regulacji art. 15 ust. 1 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. w związku z jego ust. 2 organizacje pozarządowe, o ile prowadzą działalność gospodarczą w rozumieniu przepisów tej ustawy, mogą się stać podatnikami podatku od towarów i usług i podlegać pewnym obowiązkom w zakresie jego rozliczenia. W praktyce w przypadku organizacji pozarządowych wiąże się to z sytuacjami prowadzenia przez nie działalności gospodarczej w rozumieniu przepisów Prawa przedsiębiorców lub odpłatnego świadczenia usług lub dostawy towarów w ramach odpłatnej działalności pożytku publicznego niestanowiącej działalności gospodarczej w rozumieniu przepisów tej ustawy. Odpłatna działalność pożytku publicznego zgodnie z art. 8 ust. 1 ustawy z dnia 24 kwietnia 2003 r. to:

- 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”, a także
- 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 niepełnosprawnych²³ 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 socjalnym²⁴ oraz ustawie z dnia 27 kwietnia 2006 r. o spółdzielniach socjalnych²⁵, jak również
- 3) sprzedaż przedmiotów darowizny²⁶.

Organizacje pozarządowe mogą też prowadzić nieodpłatną działalność pożytku publicznego, definiowaną jako „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”²⁷ (taka działalność może być finansowana m.in. z dotacji, co kreuje bardzo istotne dla trzeciego sektora zagadnienie problemowe rozliczenia VAT z tego tytułu²⁸). Organizacje pozarządowe, dokonujące wyłącznie czynności nieodpłatnych, zasadniczo nie są podatnikami VAT. W sytuacji natomiast, gdy ich czynności mają charakter odpłatny (są dokonywane w ramach działalności gospodarczej w rozumieniu przepisów Prawa przedsiębiorców lub odpłatnej działalności pożytku publicznego), mogą nabywać status podatnika VAT i podlegać wszelkim obowiązkom z tym związanym²⁹. Wtedy też w ich przypadku nieodpłatne przekazanie towarów lub świadczenie usług może kreować obowiązek podatkowy, gdy zastosowanie znajdzie art. 7 ust. 2 lub art. 8 ust. 2 ustawy z dnia 11 marca 2004 r.

W końcu organizacje pozarządowe z uwagi na ich formę prawną (tj. najczęściej formę osoby prawnej³⁰ lub ewentualnie, rzadziej, tzw. ułomnej osoby prawnej³¹), nawet nieprowadzące działalności gospodarczej w rozumieniu art. 15 ust. 2 wspomnianej ustawy, mogą być podatnikami w związku z pewnymi dokonywanymi przez nie zakupami zagranicznymi³².

Stają się one wtedy w gruncie rzeczy „osobami zobowiązanymi do zapłaty podatku”, jakkolwiek ustawa z dnia 11 marca 2004 r. określa takie podmioty jako „podatników, o których mowa w art. 17” w odróżnieniu od „podatników, o których mowa w art. 15” (tj. „podatników w istocie”, czyli osób prowadzących działalność gospodarczą w rozumieniu przepisów ww. ustawy)³³. Przypadki, o których mowa w art. 17 ustawy z dnia 11 marca 2004 r., łączy to, że stosuje się w nich tzw. mechanizm odwróconego obciążenia (ang. *reverse charge mechanism*). Celem tego przepisu jest zapewnienie efektywnego, poprzez rozszerzenie zakresu podmiotowego VAT, opodatkowania transakcji, z których tytułu podatek od samego sprzedawcy byłby trudniej ściągalny z powodu m.in. ograniczonej dostępności sprzedawców zagranicznych³⁴.

2. ZWOLNIENIA ISTOTNE DLA ORGANIZACJI POZARZĄDOWYCH I ORGANIZACJI POŻYTKU PUBLICZNEGO

Jak wskazano powyżej³⁵, organizacje pozarządowe – pomimo prowadzenia często jedynie działalności pożytku publicznego – mogą być podatnikami VAT. Jednakże z uwagi na pewne zwolnienia z podatku³⁶, które dotyczą przedmiotu działalności w szczególności prowadzonej przez te organizacje³⁷, mogą one być podatnikami o statusie podatników zwolnionych. Status podatników zwolnionych NGO mogą mieć także na podstawie art. 113 ustawy z dnia 11 marca 2004 r.³⁸ jako tzw. drobni przedsiębiorcy³⁹.

Zwolnienia, o których mowa, nie są zwolnieniami specyficznymi jedynie dla organizacji pozarządowych czy działalności pożytku publicznego. Korzystać z nich mogą też pozostali podatnicy prowadzący określony przedmiotowo rodzaj działalności lub będący drobnymi przedsiębiorcami. Specyficznym natomiast zwolnieniem, istotnym przede wszystkim dla stowarzyszeń, jest przewidziane w art. 43 ust. 1 pkt 31 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. zwolnienie usług oraz dostaw towarów ściśle z tymi usługami związanymi, realizowanych m.in. przez organizacje powołane do realizacji celów o charakterze politycznym, związkowym, patriotycznym, filozoficznym, filantropijnym lub obywatelskim – w zakresie interesu zbiorowego członków organizacji, wykonywanych na rzecz ich członków w zamian za składki, pod pewnymi warunkami. W systemie VAT przewidziane są jeszcze pewne specyficzne zwolnienia, dotyczące jedynie podmiotów z trzeciego sektora posiadających status organizacji pożytku publicznego (jakkolwiek działalność pożytku publicznego mogą prowadzić przecież także NGO takiego statusu nieposiadające).

Art. 43 ust. 1 pkt 16 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. wprowadza zwolnienie od podatku dostawy towarów, o której mowa w art. 7 ust. 2 pkt 2⁴⁰, której przedmiotem są produkty spożywcze (z wyjątkiem napojów alkoholowych o zawartości alkoholu powyżej 1,2% oraz napojów alkoholowych będących mieszaniną piwa i napojów bezalkoholowych, w których zawartość alkoholu przekracza 0,5%), jeżeli są one przekazywane na rzecz organizacji pożytku publicznego, z przeznaczeniem na cele działalności charytatywnej prowadzonej przez tę organizację. Warunkiem możliwości zastosowania zwolnienia jest posiadanie przez dokonującego dostawy towarów dokumentacji potwierdzającej dokonanie dostawy na rzecz organizacji pożytku publicznego, z przeznaczeniem

wyłącznie na cele działalności charytatywnej prowadzonej przez tę organizację (art. 43 ust. 12 ww. ustawy). Zwolnienia nie stosuje się, jeżeli:

- 1) określenie przeznaczenia towarów otrzymanych przez organizację pożytku publicznego nie jest możliwe na podstawie prowadzonej przez tę organizację dokumentacji lub
- 2) wykorzystanie towarów otrzymanych przez organizację pożytku publicznego nastąpiło na cele inne niż cele działalności charytatywnej prowadzonej przez tę organizację (art. 43 ust. 12a ww. ustawy).

W takim przypadku – zgodnie z art. 108 ust. 3 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. – do zapłaty podatku jest obowiązana organizacja pożytku publicznego.

Podatnik korzystający ze zwolnienia, o którym mowa w art. 43 ust. 1 pkt 16 tej ustawy, na podstawie art. 86 ust. 8 ma prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego, jeżeli importowane lub nabyte towary i usługi dotyczą dostawy towarów, o której mowa w art. 43 ust. 1 pkt 16. Zwolnienie to obejmuje organizacje pożytku publicznego w tym sensie, że warunkiem skorzystania z niego *sine qua non* jest przekazanie towarów, o których mowa, na rzecz takiej organizacji, na której też spoczywa ewentualna zapłata podatku. Nie jest to natomiast zwolnienie dla samej organizacji pożytku publicznego – taki natomiast charakter mają pewne zwolnienia przewidziane w rozporządzeniu z dnia 20 grudnia 2013 r., a mianowicie w jego § 3 ust. 1 pkt 1 i 12.

W § 3 ust. 1 pkt 1 tego rozporządzenia przewidziano zwolnienie od podatku dostawy towarów (z wyłączeniem towarów wymienionych w załączniku nr 1 do ustawy z dnia 6 grudnia 2008 r. o podatku akcyzowym⁴¹), dokonywanej przez organizację pożytku publicznego, jeżeli towary te zostały nabyte przez tę organizację:

- 1) w drodze darowizny otrzymanej w związku z prowadzoną przez organizację zbiórką towarów, z przeznaczeniem na realizację celów publicznych i religijnych⁴² (§ 3 ust. 1 pkt 1 lit. a) lub
- 2) za środki pieniężne pochodzące z ich zbiórki prowadzonej przez organizację pożytku publicznego, z przeznaczeniem na realizację celów publicznych i religijnych (§ 3 ust. 1 pkt 1 lit. b).

Zwolnienie obowiązuje:

- 1) w przypadku, o którym mowa w lit. a, w odniesieniu do towarów, których wartość rynkowa uwzględniająca podatek przekracza 2000 zł – wyłącznie wtedy, gdy organizacja pożytku publicznego posiada dokumentację pozwalającą na identyfikację darczyńcy i potwierdzającą dokonanie darowizny, a jeśli darowizna pochodzi z terytorium państwa trzeciego, posiada dodatkowo dokument celny, z którego wynika, że import tych towarów nie korzystał ze zwolnień, o których mowa w art. 81 ustawy z dnia 11 marca 2004 r.;
- 2) w przypadku, o którym mowa w lit. b – pod warunkiem że nabycie przez organizację pożytku publicznego zostało udokumentowane posiadaną fakturą lub dokumentem celnym potwierdzającym, że import towarów nie korzystał ze zwolnień, o których mowa w art. 81 ustawy z dnia 11 marca 2004 r.⁴³

Z kolei na podstawie § 3 ust. 1 pkt 12 rozporządzenia z dnia 20 grudnia 2013 r. zwalnia się od podatku usługi o podwyższonej opłacie, o których mowa w ustawie z dnia 16 lipca

2004 r. – Prawo telekomunikacyjne⁴⁴, świadczone w celu zebrania środków pieniężnych na realizację celów publicznych i religijnych przez organizację pożytku publicznego, z wyjątkiem usług przedpłaconych. Zwolnienie stosuje się do kwoty należnej z tytułu wykonywanych usług o podwyższonej opłacie, w części przekraczającej kwotę zatrzymywaną przez dostawcę usługi (§ 3 ust. 7 ww. rozporządzenia). Zgodnie z § 3 ust. 6 wspomnianego rozporządzenia zwolnienie ma zastosowanie pod następującymi warunkami:

- 1) dostawca publicznie dostępnej usługi telekomunikacyjnej zawarł z organizacją pożytku publicznego pisemną umowę dotyczącą przekazania tej organizacji kwoty należnej, w części przekraczającej kwotę zatrzymywaną przez dostawcę usługi, z tytułu świadczonych usług o podwyższonej opłacie dla realizacji zbiórki środków pieniężnych na cele publiczne i religijne realizowane przez tę organizację (§ 3 ust. 6 pkt 1);
- 2) w umowie, o której mowa powyżej, zostały podane numer lub numery, wykorzystywane do świadczenia usługi o podwyższonej opłacie, okres, w którym numer lub numery będą udostępnione na potrzeby zbiórki środków pieniężnych na cele publiczne i religijne realizowane przez organizację pożytku publicznego, cena jednostkowa usługi ze wskazaniem kwoty zatrzymywanej przez dostawcę usługi (§ 3 ust. 6 pkt 2);
- 3) kwota otrzymana za wykonane usługi o podwyższonej opłacie udokumentowana fakturami, o których mowa w punkcie poniżej, z wyjątkiem części tej kwoty zatrzymywanej przez dostawcę usługi, zostanie w terminie 45 dni od końca miesiąca, w którym dostawca usługi otrzymał tę kwotę, przekazana na rachunek bankowy organizacji pożytku publicznego (§ 3 ust. 6 pkt 4);
- 4) w fakturach za usługi telekomunikacyjne zostanie wyszczególniona liczba połączeń zrealizowanych z wykorzystaniem numeru lub numerów, o których mowa w § 3 ust. 6 pkt 2, oraz wartość tych usług z uwzględnieniem kwot, które mają być przekazane organizacji pożytku publicznego, oraz kwot zatrzymywanych przez dostawcę usługi (§ 3 ust. 6 pkt 5);
- 5) nabywca usługi o podwyższonej opłacie nie otrzymuje w zamian innego świadczenia, w tym również w postaci prawa do udziału w losowaniu nagród, z wyjątkiem potwierdzenia zainicjowania połączenia, w tym w formie połączenia zwrotnego (§ 3 ust. 6 pkt 6);
- 6) organizacja pożytku publicznego nie dokonuje żadnych świadczeń na rzecz dostawcy usługi z tytułu zawarcia umowy, o której mowa w § 3 ust. 6 pkt 1, lub w związku z nią, z wyjątkiem informowania o uczestniczeniu dostawcy usługi w zbiórce środków pieniężnych na cele publiczne i religijne realizowane przez tę organizację, o wysokości kwoty zatrzymywanej przez dostawcę usługi z tytułu wykonywanej usługi oraz przekazywania danych dotyczących dostawcy usługi, w tym jego logo, podczas rozpowszechniania informacji, o których mowa w § 3 ust. 6 pkt 2 (§ 3 ust. 6 pkt 7);
- 7) przed rozpoczęciem świadczenia usługi na podstawie umowy, o której mowa w § 3 ust. 6 pkt 1, dostawca usługi podaje do publicznej wiadomości informację o wysokości kwoty zatrzymywanej, o której mowa w § 3 ust. 6 pkt 2 (§ 3 ust. 6 pkt 8).

Ograniczenie zakresu podmiotowego pewnych zwolnień jedynie do organizacji pożytku publicznego⁴⁵ (a nie wprowadzenie ich dla wszystkich podmiotów prowadzących działalność pożytku publicznego) uzasadniać może m.in. ich szczególna przejrzystość finansowa (nie podlegają one zwolnieniu z obowiązku prowadzenia ksiąg rachunkowych na rzecz uproszczonej ewidencji przychodów i kosztów⁴⁶, ich sprawozdania finansowe [i merytoryczne] podlegają stosownej publikacji⁴⁷ i mogą być objęte obowiązkowym badaniem, nawet gdy taki obowiązek nie wynika z przepisów ustawy z dnia 29 września 1994 r.⁴⁸). Zauważyć jednocześnie należy, że nie są to zwolnienia podmiotowe, ale zwolnienia przedmiotowe związane w swojej istocie ze szczególnymi źródłami finansowania działalności pożytku publicznego, które są oparte na ofiarności publicznej (pewne darowizny, zbiórki publiczne i tzw. charytatywne SMS), a których opodatkowanie mogłoby być wysoce nieakceptowalne społecznie.

3. KWESTIE REJESTRACYJNE W PRZYPADKU NGO

Podatnicy, o których mowa w art. 15 ustawy z dnia 11 marca 2004 r., podlegają pewnym obowiązkom rejestracyjnym, określonym w art. 96. Podatnicy czynni powinni złożyć stosowne zgłoszenie rejestracyjne przed dokonaniem pierwszej czynności podlegającej opodatkowaniu (art. 96 ust. 1 ww. ustawy); w przypadku podatników zwolnionych zgłoszenie rejestracyjne jest fakultatywne (art. 96 ust. 3 ww. ustawy). Stosownego zgłoszenia rejestracyjnego (z użyciem formularza VAT-R) można dokonać w formie papierowej lub elektronicznie.

Jak już wskazano⁴⁹, oprócz podatników, o których mowa w art. 15 ustawy z dnia 11 marca 2004 r., tj. podmiotów prowadzących działalność gospodarczą w rozumieniu art. 15 ust. 2, na podstawie art. 17 ust. 1 tej ustawy podatnikami mogą być również m.in. osoby prawne oraz tzw. ułomne osoby prawne⁵⁰ nieprowadzące takiej działalności, ale:

- 1) na których ciąży obowiązek uiszczenia cła, także w przypadku, gdy na podstawie przepisów celnych importowany towar jest zwolniony od cła albo cło na towar zostało zawieszona, w części lub w całości, albo zastosowano preferencyjną, obniżoną lub zerową stawkę celną (art. 17 ust. 1 pkt 1);
- 2) dokonujące wewnątrzspółnotowego nabycia towarów (art. 17 ust. 1 pkt 3);
- 3) nabywające usługi w ramach importu usług (art. 17 ust. 1 pkt 4).

Z takimi sytuacjami transgranicznymi też wiążą się pewne obowiązki rejestracyjne – chodzi o rejestrację jako podatnik VAT UE. Obowiązek ten dotyczy także podatników, o których mowa w art. 15 ustawy z dnia 11 marca 2004 r.

Na podstawie art. 97 ust. 1 tej ustawy organizacje pozarządowe podlegające obowiązkowi zarejestrowania jako podatnicy czynni są obowiązane przed dniem dokonania pierwszego wewnątrzspółnotowego nabycia towarów (lub pierwszej wewnątrzspółnotowej dostawy towarów) zawiadomić naczelnika urzędu skarbowego w zgłoszeniu rejestracyjnym (VAT-R) o zamiarze rozpoczęcia wykonywania tych czynności. Naczelnik urzędu skarbowego rejestruje taki podmiot jako podatnika VAT UE, a podmioty tak zarejestrowane, podając numer, pod którym są zidentyfikowane na

potrzeby VAT, przy dokonywaniu czynności transgranicznych są obowiązane do posługiwania się numerem identyfikacji podatkowej poprzedzonym kodem PL (art. 97 ust. 10 wspomnianej ustawy).

Obowiązek rejestracji jako podatnik VAT UE (na formularzu VAT-R) dotyczy też podatników zwolnionych i osób prawnych niebędących w ogóle podatnikami na gruncie art. 15 ustawy z dnia 11 marca 2004 r., u których wartość wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów przekroczyła w trakcie roku podatkowego kwotę 50 tys. zł, oraz tych, którzy pomimo nieprzekroczenia tej kwoty chcą podlegać opodatkowaniu z tytułu wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów (art. 97 ust. 2 w związku z art. 10 ust. 1 pkt 2 i ust. 6 ww. ustawy). Na podstawie art. 10 ust. 1 pkt 2 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów nie występuje w przypadku podatnika zwolnionego lub osoby prawnej niebędącej w ogóle podatnikiem VAT na gruncie art. 15 tej ustawy, jeżeli wartość transakcji nie przekroczyła 50 tys. zł. Ci podatnicy oraz te osoby prawne mogą jednak wybrać opodatkowanie wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów fakultatywnie – pomimo nieprzekroczenia kwoty 50 tys. zł (art. 10 ust. 6 ustawy z dnia 11 marca 2004 r.).

Przykład

Organizacja pozarządowa jest podatnikiem zwolnionym z VAT. Dokonuje zakupów z zagranicy, z innego państwa UE, ale wartość transgranicznego nabycia nie przekracza kwoty 50 tys. zł. Organizacja nie musi rozliczać wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów ani rejestrować się jako podatnik VAT UE. Może jednak wybrać opodatkowanie wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów pomimo nieprzekroczenia limitu 50 tys. zł. Powinna wtedy dokonać odpowiedniego zgłoszenia rejestracyjnego (na formularzu VAT-R) w celu jej rejestracji jako podatnika VAT UE i odpowiednio rozliczyć podatek z tytułu wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów.

W końcu obowiązek rejestracji jako podatnik VAT UE dotyczy też podatników w rozumieniu art. 15 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. (zarówno czynnych, jak i zwolnionych), którzy nabywają usługi, do których stosuje się art. 28b tej ustawy, stanowiące u nich import usług (art. 97 ust. 3 ww. ustawy)⁵¹. Na podstawie art. 97 ust. 3 podatnicy w rozumieniu art. 15 (zarówno czynni, jak i zwolnieni), którzy nabywają usługi, do których stosuje się art. 28b, stanowiące u nich import usług, przed dniem dokonania ich importu powinni się zarejestrować (z użyciem formularza VAT-R) jako podatnicy VAT UE (art. 97 ust. 3 ustawy z dnia 11 marca 2004 r.).

Przykład

Organizacja pozarządowa jest podatnikiem VAT i ma nabyć usługi, do których stosuje się art. 28b ustawy z dnia 11 marca 2004 r., stanowiące u niej import usług. Przed dniem dokonania importu organizacja, niezależnie od tego, czy jest podatnikiem czynnym czy zwolnionym, powinna się zarejestrować jako podatnik VAT UE (na formularzu VAT-R).

4. DOTACJE NA DZIAŁALNOŚĆ POŻYTKU PUBLICZNEGO W SYSTEMIE VAT

Z uwagi na to, że niezwykle ważnym źródłem finansowania działalności pożytku publicznego są dotacje⁵², bardzo istotnym zagadnieniem problemowym dla organizacji pozarządowych jest podatkowe rozliczenie dotacji przeznaczonych na dofinansowanie lub sfinansowanie ich działalności pożytku publicznego. W art. 5 ust. 1 ustawy z dnia 11 marca 2004 r., określającym czynności podlegające opodatkowaniu, nie znajdują się regulacje odnoszące się do dotacji⁵³. Wiąże się to z tym, że dotacje nie stanowią odrębnej kategorii czynności podlegających opodatkowaniu, a skutki ich otrzymania (a także otrzymania subwencji i innych dopłat o podobnym charakterze) określono przede wszystkim w art. 29a ust. 1 wspomnianej ustawy, zgodnie z którym „podstawą opodatkowania, z zastrzeżeniem ust. 2, 3 i 5, art. 30a-30c, art. 32, art. 119 oraz art. 120 ust. 4 i 5, jest wszystko, co stanowi zapłatę, którą dokonujący dostawy towarów lub usługodawca otrzymał lub ma otrzymać z tytułu sprzedaży od nabywcy, usługobiorcy lub osoby trzeciej, włącznie z otrzymanymi dotacjami, subwencjami i innymi dopłatami o podobnym charakterze mającymi bezpośredni wpływ na cenę towarów dostarczanych lub usług świadczonych przez podatnika”. Z wykładni przytoczonego przepisu wynika, że dotacje (a także subwencje lub dopłaty o podobnym charakterze) wchodzi do podstawy opodatkowania, o ile bezpośrednio wpływają na cenę dostarczanych przez podatnika towarów lub świadczonych przez niego usług (tzw. dotacje do sprzedaży)⁵⁴.

Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. nie definiuje pojęcia dotacji; takiej definicji nie zawierają także unijne przepisy o podatku od wartości dodanej. Doczekało się ono jednak wyjaśnienia w orzecznictwie TSUE, który w wyroku z dnia 23 lutego 1961 r.⁵⁵ wskazał, że przez dotację należy rozumieć „płatność w gotówce lub w naturze na rzecz przedsiębiorstwa, inną niż płatność dokonana przez nabywcę lub konsumenta za towary lub usługi, które przedsiębiorstwo produkuje”⁵⁶.

Należy zaznaczyć, że pojęcie dotacji w rozumieniu przepisów unijnych i ustawy z dnia 11 marca 2004 r. jest szersze od pojęcia dotacji występującego w przepisach ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 r. Jeśli zatem dotacja nie stanowi dotacji w rozumieniu przepisów o finansach publicznych (co ma znaczenie dla ujęcia jej na gruncie przepisów ustaw o podatkach dochodowych⁵⁷), to na gruncie przepisów ustawy z dnia 11 marca 2004 r. nie jest pozbawiona takiego charakteru i należy rozważyć zastosowanie do niej art. 29a ust. 1 tej ustawy. Stosowny podatek od dotacji powinien zostać wyliczony metodą „w stu”, według stawki właściwej dla dostawy towarów lub świadczenia usług, na których cenę dotacja ma bezpośredni wpływ, a obowiązek podatkowy powstaje z chwilą otrzymania dotacji (art. 19a ust. 5 pkt 2 ustawy z dnia 11 marca 2004 r.)⁵⁸.

Ewentualne opodatkowanie występuje w sytuacjach, gdy dotacja (subwencja lub inna dopłata o podobnym charakterze) może być traktowana jako element wynagrodzenia należnego podatnikowi z tytułu dostarczanych przez niego towarów lub świadczonych usług, wtedy bowiem powinna ona zostać uwzględniona w podstawie opodatkowania. Takie założenie wydaje się w pełni słuszne, skoro podatek od wartości dodanej ma obciążać ostateczną konsumpcję⁵⁹.

Prawidłowość takiego ujęcia dotacji w podstawie opodatkowania potwierdza orzecznictwo TSUE. W wyroku z dnia 22 listopada 2001 r.⁶⁰ Trybunał wskazał, że sformułowanie „bezpośrednio związane z ceną” (ang. *directly linked to the price*) należy interpretować w taki sposób, aby dotyczyło ono jedynie dotacji odpowiadających całości lub części wynagrodzenia z tytułu dostawy towarów lub świadczenia usług, wypłacanych sprzedawcy lub dostawcy przez stronę trzecią. Wnioski płynące z treści tego wyroku potwierdzają też wyroki TSUE z dnia 15 lipca 2004 r.⁶¹, z których wynika, że w pojęciu dotacji związanych bezpośrednio z ceną mieszczą się jedynie te dotacje, które stanowią całkowicie lub częściowo świadczenie uzyskiwane w zamian za dostawę towarów lub świadczenie usług oraz które są wypłacane dostawcy lub usługodawcy przez stronę trzecią.

O włączeniu albo niewłączeniu dotacji do podstawy opodatkowania nie decyduje sama nazwa świadczenia, lecz jego faktyczna treść. Możliwe jest bowiem, że pewne świadczenia nazywane dotacjami są niezwiązane bezpośrednio z innymi czynnościami i mają jednocześnie charakter faktycznego wynagrodzenia za usługę⁶². Kwestię tę analizował też TSUE. W wyroku z dnia 29 lutego 1996 r.⁶³ (dotyczącym powstrzymania się za opłatą od produkcji mleka) oraz wyroku z dnia 18 grudnia 1997 r.⁶⁴ (dotyczącym powstrzymania się za opłatą od produkcji ziemniaków) wskazał, że takie dotacje nie mogą być traktowane jako zapłata za świadczenie usług (zaniechanie pewnych działań), gdyż zaniechania te nie miały konkretnego konsumenta. Jednocześnie jednak TSUE nie przekreślił możliwości uznania, że pewne świadczenia nazywane dotacjami w istocie mogą stanowić (jakkolwiek nie w rzeczonych sprawach) wynagrodzenie za świadczenie usług⁶⁵.

Sytuacje, w których dotacje mogą mieć w rzeczywistości charakter zapłaty wynagrodzenia za usługę, są raczej wyjątkowe⁶⁶, jakkolwiek mogą wystąpić, tak jak w sprawie będącej przedmiotem wyroku TSUE z dnia 13 czerwca 2002 r.⁶⁷ Dotyczył on dopłat za doradztwo w zakresie poprawy energochłonności w określonych kwotach w stosunku do jednej porady. Trybunał uznał, że jeśli osoba trzecia, także organ publiczny, wpłaca określoną kwotę pieniędzy na poczet usług świadczonych na rzecz osoby fizycznej, kwota ta podlega ujęciu w podstawie opodatkowania. Z kolei w wyroku z dnia 30 marca 2023 r.⁶⁸ TSUE odwołał się też do swojego wcześniejszego orzecznictwa i wskazał, że aby transakcje mogły zostać uznane za dokonane odpłatnie, nie jest konieczne, aby świadczenie wzajemne za dostawę towarów lub świadczenie usług zostało uzyskane bezpośrednio od ich odbiorcy, owo świadczenie wzajemne może bowiem pochodzić także od osoby trzeciej. Może się zatem zdarzyć, że dotacja pokrywająca całą kwotę należną za dostawę towarów bądź świadczenie usług na rzecz innego podmiotu niż przekazujący dotację powinna zostać ujęta w podstawie opodatkowania.

Taka właśnie sytuacja potencjalnie może w szczególności wystąpić w przypadku NGO w związku z ich nieodpłatną działalnością pożytku publicznego, finansowaną z dotacji, jak uznano np. w interpretacji przepisów prawa podatkowego z dnia 26 sierpnia 2022 r.⁶⁹ Wnioskodawca, prowadzący nieodpłatną działalność pożytku publicznego, w jej ramach realizował projekt dofinansowywany z dotacji (pozostałą część kosztów pokrywał wkład własny wnioskodawcy). Organ po-

datkowy wskazał, że skoro projekt jest konkretnym zadaniem, wyodrębnionym z ogólnej działalności wnioskodawcy i dofinansowanie nie jest udzielane do jego ogólnych kosztów funkcjonowania ani do ogólnych kosztów projektu, lecz służy m.in. do pokrycia kosztów usług dla indywidualnych uczestników projektu, to owo dofinansowanie należy uznać za mające bezpośredni wpływ na cenę usług świadczonych w ramach projektu, gdyż dzięki niemu uczestnicy projektu biorą w nim udział bezpłatnie, podczas gdy w warunkach rynkowych musieliby zapłacić cenę za usługi w wysokości co najmniej równej wydatkom związanym z ich świadczeniem. Dofinansowanie to zatem bezpośrednio kształtuje cenę usługi na rzecz konkretnych podmiotów lub osób fizycznych wybranych w ramach projektu i ma charakter cenotwórczy. Jakkolwiek zatem konkretny uczestnik projektu nie wnosi opłaty za usługi wykonane na jego rzecz w projekcie, nie oznacza to, że wnioskodawca świadczy nieodpłatne usługi, gdyż to przyznane dofinansowanie stanowi zapłatę za te usługi, bezpośrednio wpływa więc na wartość świadczonych usług i zwiększa podstawę opodatkowania, o której mowa w art. 29a ust. 1 ustawy z dnia 11 marca 2004 r., a tym samym podlega opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług zgodnie z art. 5 ust. 1 pkt 1 tej ustawy. Organ podkreślił przy tym, że „zarówno z ustawy [z dnia 11 marca 2004 r.], jak i orzecznictwa TSUE, jasno wynika, że usługobiorca nie musi być podmiotem tożsamym z podmiotem przekazującym wynagrodzenie usługodawcy. Usługodawca (jak i dostawca towaru) może otrzymać zapłatę od osoby trzeciej”⁷⁰.

Stanu faktycznego, w którym zapłata wynagrodzenia nastąpiła właśnie przez osobę trzecią, dotyczył wyrok WSA w Łodzi z dnia 14 marca 2007 r.⁷¹ W wyroku tym wskazano, że: „W sytuacji [...] gdy całość lub część zapłaty dokonana jest przez osobę inną niż odbiorca usługi, ale działającą za odbiorcę usługi i w zamian za tę usługę (czyli należną za tę usługę), to czynność świadczenia usług należy uznać za odpłatną”⁷², a otrzymaną pomoc trzeba traktować jak dotację, subwencję lub inną dopłatę o podobnym charakterze, która ma bezpośredni wpływ na cenę świadczonych usług i która powinna zostać wliczona do podstawy opodatkowania. Ze sformułowania w art. 29a ust. 1 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. „bezpośredni wpływ na cenę” nie można bowiem wywodzić, że w przypadku sfinansowania dotacją całej kwoty należnej za dostarczany towar lub świadczoną usługę (gdy zatem ich nabywca nie ponosi żadnego kosztu z tytułu ich nabycia) dotacja taka nie podlega ujęciu w podstawie opodatkowania. Takie odczytanie treści regulacji prowadziłoby do sytuacji, w której podatnik otrzymujący dotację pozwalającą jedynie na częściowe obniżenie ceny musiałby kwotę tej dotacji uwzględnić w podstawie opodatkowania (podstawę tę stanowiłoby zatem całe wynagrodzenie z tytułu dostawy towaru lub świadczenia usługi), podatnik otrzymujący 100% wynagrodzenia w formie dotacji nie byłby zaś zobowiązany do uwzględnienia całej należnej z tego tytułu kwoty w podstawie opodatkowania. Uznać więc należy, że dotacja pokrywająca w całości cenę danego świadczenia powinna zostać włączona do podstawy opodatkowania, gdyż zastępuje ona wynagrodzenie należne od nabywcy towaru lub usługi⁷³.

Otrzymywanie dotacji na działalność pożytku publicznego może zatem też kreować obowiązki podatkowe na gruncie

VAT. Już sama ocena w tym zakresie może być jednak trudna, zwłaszcza w przypadku podmiotów często opierających swoją działalność na pracy wolontarystycznej⁷⁴, niedysponujących tak szerokimi zasobami (kadrowymi, czasowymi, finansowymi) jak przedsiębiorcy⁷⁵, podczas gdy ryzyko podatkowe z tym związane – w głównej mierze wobec dużego znaczenia dotacji w finansowaniu działalności pożytku publicznego – jest znaczne. W tym kontekście w szczególności należy zwrócić uwagę, że członkowie zarządu organizacji pozarządowych (a czasem ich członkowie) mogą ponosić odpowiedzialność za ich zaległości podatkowe jako osoby trzecie⁷⁶. Odpowiedzialność ta praktycznie jest często ich właściwą nieograniczoną odpowiedzialnością osobistą ze względu na brak możliwości powołania się na przesłanki wyłączające tę odpowiedzialność (określone w art. 116 Ordynacji podatkowej), z uwagi właśnie na nieprowadzenie często przez organizacje pozarządowe działalności gospodarczej i z reguły nieposiadanie przez nie majątku⁷⁷.

5. PODSUMOWANIE

Organizacje pozarządowe, mimo że z istoty swojej nie są nastawione na zysk, a ich działalność pożytku publicznego co do zasady nie stanowi działalności gospodarczej w rozumieniu przepisów Prawa przedsiębiorców, mogą podlegać w związku z tą działalnością obowiązkowi podatkowemu w zakresie podatku od towarów i usług. Już sama ocena charakteru działalności pożytku publicznego na gruncie przepisów o VAT może powodować pewne trudności, wiążące się w szczególności ze specyficznym aparatem pojęciowym wprowadzonym przez ustawę z dnia 24 kwietnia 2003 r. na potrzeby uregulowania działalności organizacji pozarządowych, zasadniczo „odstającym” od rozumienia pewnych pojęć na gruncie innych przepisów, w tym w szczególności Prawa przedsiębiorców oraz ustawy z dnia 11 marca 2004 r. Warto może zatem zastanowić się nad następującą fundamentalną kwestią: czy należy utrzymywać zasadę, że działalność pożytku publicznego nie stanowi działalności gospodarczej? Obecny stan powoduje bowiem wiele rozbieżności w odpowiednim zakwalifikowaniu tej samej działalności dla różnych celów, podczas gdy – m.in. dla zapewnienia spójności wewnątrzsystemowej przepisów i prostoty w ich stosowaniu – może należałoby po prostu przyjąć, że działalność ta stanowi, jak każda inna (o ile spełnia przesłanki z Prawa przedsiębiorców), działalność gospodarczą.

Pewne trudności mogą też występować przy ustaleniu obowiązków NGO w zakresie samego rozliczenia VAT. Chodzi nie tylko o odpowiednią rejestrację, lecz także o skomplikowane zagadnienie finansowania ich działalności z dotacji, które może szczególnie sprawiać problemy organizacjom często dysponującym bardzo ograniczonymi zasobami.

Kwestie rozliczenia VAT w przypadku działalności pożytku publicznego budzą też wątpliwości w kontekście fundamentalnego pytania, a mianowicie, czy organizacje ją prowadzące i wykazujące taką samą zdolność płatniczą jak „zwykle” podmioty nastawione na zysk powinny ponosić taki sam ciężar podatkowy i podlegać takim samym obowiązkom formalnoprawnym, skoro ich głównym dążeniem jest realizacja celów społecznie użytecznych. Innymi słowy, czy w ich przypadku prymat nad zasadą zdolności płatniczej, powszechno-

ści opodatkowania i równości miałyby mieć urzeczywistnienie zasady subsydiarności i wspieranie (poprzez zwolnienie z opodatkowania i pewnych obowiązków formalnoprawnych) realizacji w ramach działalności pożytku publicznego celów społecznie użytecznych? W jakim stopniu akceptowalne jest przy tym wynikające z takiego podejścia potencjalne naruszenie zasad równej konkurencji na rynku? Ustawodawca przewiduje obecnie pewne specjalne regulacje dla trzeciego sektora, lecz ogranicza je do organizacji pożytku publicznego (podczas gdy działalność pożytku publicznego prowadzą nie tylko NGO o tym statusie⁷⁸), co może być uzasadniane ich przejrzystością finansową. Podkreślić jednak należy, że w gruncie rzeczy wiążą się one ze szczególnym źródłem finansowania działalności tych podmiotów, a nie z samą działalnością pożytku publicznego, co nie rozwiązuje systemowo fundamentalnego problemu kompleksowego podejścia do rozliczeń podatkowych (w tym z tytułu VAT, ale też podatków dochodowych) w przypadku działalności pożytku publicznego.

Wybrane zagadnienia problemowe z tym związane, przedstawione w niniejszym artykule, zostaną uzupełnione o kolejne – w następnej jego części⁷⁹.

Przypisy

- ¹ Ang. *non-governmental organizations* – NGO.
- ² Tekst jednolity Dz.U. z 2023 r. poz. 221 ze zm., dalej: Prawo przedsiębiorców.
- ³ Ang. *value added tax* – VAT.
- ⁴ Tekst jednolity Dz.U. z 2023 r. poz. 571, dalej: ustawa z dnia 24 kwietnia 2003 r.
- ⁵ Tekst jednolity Dz.U. z 2022 r. poz. 1634 ze zm., dalej: ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r.
- ⁶ Ang. *not-for-profit*. Spotkać też można określenie *non-profit*, jakkolwiek powinno ono być raczej stosowane do organizacji pozarządowych nieprowadzących w ogóle działalności gospodarczej. Szerzej zob. M. Supera-Markowska, *Uwarunkowania prawne prowadzenia działalności gospodarczej przez organizacje pozarządowe*, Warszawa 2015, s. 20-22.
- ⁷ Szerzej zob. np. M. Supera-Markowska, *Podstawy prawne tworzenia i funkcjonowania organizacji pozarządowych*, Warszawa 2015, s. 16-22.
- ⁸ Zgodnie z art. 3 ust. 3 ustawy z dnia 24 kwietnia 2003 r. działalność pożytku publicznego mogą prowadzić też pewne inne niż organizacje pozarządowe, wskazane w tym przepisie podmioty, w tym m.in. kościelne osoby prawne i jednostki organizacyjne czy spółdzielnie socjalne. Są one określane jako „podmioty zrównane z organizacjami pozarządowymi”. Rozważania prowadzone w niniejszym referacie zostaną jednak skoncentrowane na sytuacji podstawowej, tj. prowadzeniu działalności pożytku publicznego przez organizacje pozarządowe.
- ⁹ Szerzej zob. np. M. Supera-Markowska, *Podstawy prawne...*, dz. cyt., s. 51-55.
- ¹⁰ Zgodnie z art. 9 ust. 1 ustawy z dnia 24 kwietnia 2003 r. działalność odpłatna pożytku publicznego organizacji pozarządowych oraz podmiotów z nimi zrównanych stanowi działalność gospodarczą, w rozumieniu przepisów Prawa przedsiębiorców, jeżeli:
 - 1) wynagrodzenie, o którym mowa w art. 8 ust. 1 ustawy z dnia 24 kwietnia 2003 r., jest w odniesieniu do działalności danego rodzaju wyższe od tego, jakie wynika z kosztów tej działalności lub
 - 2) przeciętne miesięczne wynagrodzenie osoby fizycznej z tytułu zatrudnienia przy wykonywaniu statutowej działalności odpłatnej pożytku publicznego, za okres ostatniego roku obrotowego, a w przypadku zatrudnienia trwającego krócej niż rok obrotowy – za okres tego zatrudnienia, przekracza 3-krotność przeciętnego miesięcznego wynagrodzenia w sektorze przedsiębiorstw ogłoszonego przez Prezesa Głównego Urzędu Statystycznego za rok poprzedni.

- ¹¹ Tekst jednolity Dz.U. z 2022 r. poz. 931 ze zm., dalej: ustawa z dnia 11 marca 2004 r.
- ¹² Zob. art. 5 ustawy z dnia 11 marca 2004 r.
- ¹³ A. Bartosiewicz, *VAT. Komentarz*, Warszawa 2022, s. 292-293.
- ¹⁴ I SA/Po 1015/09, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/F475DF3751>, dostęp: 20.07.2023.
- ¹⁵ Zob. też wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego (NSA) z dnia 29 października 2007 r., I FPS 3/07, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/6277D9C0EF>, dostęp: 20.07.2023.
- ¹⁶ Wyrok WSA w Poznaniu z dnia 9 lutego 2010 r., I SA/Po 1015/09, dok. cyt.
- ¹⁷ Tekst jednolity Dz.U. z 2022 r. poz. 2651 ze zm., dalej: Ordynacja podatkowa.
- ¹⁸ Por. K. Radzikowski, *Podatek od towarów i usług*, w: M. Bitner i in., *Prawo finansowe. Prawo finansów publicznych. Prawo podatkowe. Prawo bankowe*, Warszawa 2017, s. 433.
- ¹⁹ Wyrok w sprawie C-612/21 Gmina O. v. Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej, ECLI:EU:C:2023:279, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/pl/TXT/?uri=CELEX:62021CJ0612>, dostęp: 20.07.2023, dalej: wyrok w sprawie Gmina O.
- ²⁰ Podobnie wyrok z dnia 12 maja 2016 r. w sprawie C-520/14 Gemeente Borsele v. Staatssecretaris van Financiën i Staatssecretaris van Financiën v. Gemeente Borsele, ECLI:EU:C:2016:334, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/pl/TXT/?uri=CELEX:62014CJ0520>, dostęp: 20.07.2023, i przywołane tam orzecznictwo.
- ²¹ Wyrok z dnia 15 kwietnia 2021 r. w sprawie C-846/19 EQ v. Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA, ECLI:EU:C:2021:277, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/pl/TXT/?uri=CELEX:62019CJ0846>, dostęp: 20.07.2023, i przywołane tam orzecznictwo.
- ²² Wyrok w sprawie Gmina O., dok. cyt.
- ²³ Tekst jednolity Dz.U. z 2023 r. poz. 100 ze zm.
- ²⁴ Tekst jednolity Dz.U. z 2020 r. poz. 176 ze zm.
- ²⁵ Tekst jednolity Dz.U. z 2023 r. poz. 802.
- ²⁶ Warto dodać, że zgodnie z art. 8 ust. 2 ustawy z dnia 24 kwietnia 2003 r. przychód z działalności odpłatnej pożytku publicznego ma służyć wyłącznie do prowadzenia działalności pożytku publicznego.
- ²⁷ Art. 7 ustawy z dnia 24 kwietnia 2003 r.
- ²⁸ Zob. pkt 3 *Kwestie rejestracyjne w przypadku NGO* w niniejszym artykule.
- ²⁹ Por. *Organizacje pożytku publicznego: fundacje i stowarzyszenia w roli podatnika*, red. M. Mucha, Wrocław 2013, s. 188.
- ³⁰ Zgodnie z definicją legalną organizacji pozarządowych, zawartą w art. 3 ust. 2 ustawy z dnia 24 kwietnia 2003 r., organizacjami mogą być osoby prawne lub tzw. ułomne osoby prawne. Wśród form prawnych najczęściej przyjmowanych przez organizacje pozarządowe są osoby prawne w postaci stowarzyszeń i fundacji. Według danych Głównego Urzędu Statystycznego (GUS) (*Sektor non-profit w 2020 r. Stowarzyszenia, fundacje, społeczne podmioty wyznaniowe, samorząd gospodarczy i zawodowy*, red. K. Goś-Wójcicka, Warszawa–Kraków 2022, s. 28) w 2020 r. aktywną działalność prowadziło 95,1 tys. rejestrowych organizacji non profit. Najliczniejszą wśród nich grupą były stowarzyszenia i podobne organizacje społeczne wraz z fundacjami, z czego stowarzyszeń i podobnych organizacji społecznych było 66,7 tys. (70,1% wszystkich podmiotów), a fundacji – 16,0 tys. (16,8%). Następną pod względem liczebności grupą były koła gospodyń wiejskich – 8,5 tys. podmiotów (8,9%). Liczba organizacji samorządu gospodarczego i zawodowego prowadzących aktywną działalność w 2020 r. wyniosła 2,1 tys. (2,2%), a społecznych podmiotów wyznaniowych – 1,9 tys. (2,0%).
- ³¹ Którą przyjmują m.in. stowarzyszenia zwykłe. Według danych GUS (*Sektor non-profit w 2020 r. Stowarzyszenia...*, red. K. Goś-Wójcicka, dz. cyt., s. 28) w 2020 r. poza rejestrowymi organizacjami non profit posiadającymi osobowość prawną działalność społeczną prowadziło także 73,5 tys. organizacji nierejestrowych, w tym według danych ze starostw powiatowych aktywnych było 8,0 tys. stowarzyszeń zwykłych.
- ³² Szerzej zob. M. Supera-Markowska, *VAT a działalność pożytku publicznego – wybrane zagadnienia problemowe. Rozliczanie VAT z tytułu transakcji transgranicznych*, w przygotowaniu do publikacji.
- ³³ A. Bartosiewicz, dz. cyt., s. 293-294.
- ³⁴ Por. J. Matarewicz, *Ustawa o podatku od towarów i usług. Komentarz*, Warszawa 2021, s. 298.
- ³⁵ Zob. pkt 1 *Organizacje pozarządowe jako podatnicy VAT* w niniejszym artykule.
- ³⁶ Chodzi zwłaszcza o zawarte w art. 43 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. zwolnienia dotyczące: usług pomocy społecznej, a także pewnych innych usług oraz dostaw towarów (art. 43 ust. 1 pkt 22); pewnych usług opieki nad osobami niepełnosprawnymi, przewlekle chorymi lub w podeszłym wieku (art. 43 ust. 1 pkt 23); pewnych usług w zakresie kształcenia (art. 43 ust. 1 pkt 29); pewnych usług związanych ze sportem lub wychowaniem fizycznym (art. 43 ust. 1 pkt 32); pewnych usług kulturalnych (art. 43 ust. 1 pkt 33). Zwolnienia przewiduje też rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 20 grudnia 2013 r. w sprawie zwolnień od podatku od towarów i usług oraz warunków stosowania tych zwolnień (tekst jednolity Dz.U. z 2023 r. poz. 955, dalej: rozporządzenie z dnia 20 grudnia 2013 r.).
- ³⁷ Według danych GUS w 2020 r. (*Sektor non-profit w 2020 r. Stowarzyszenia...*, red. K. Goś-Wójcicka, dz. cyt., s. 30-31) największą część rejestrowych podmiotów non profit jako główną dziedzinę działalności wskazała sport, turystykę, rekreację, hobby (25,6 tys. podmiotów; 26,9%). Drugą co do wielkości grupę tworzyły jednostki prowadzące działalność związaną z ratownictwem (14,5 tys. organizacji; 15,3%). Stosunkowo często jako główny obszar prowadzonej działalności organizacje wskazywały kulturę i sztukę (26,9%), a także takie dziedziny, jak: edukacja i wychowanie, badania naukowe (10,5%), pomoc społeczna i humanitarna (8,3%) oraz rozwój lokalny (6,5%). Wyraźnie mniej organizacje zajmowało się ochroną zdrowia (3,9%), ochroną środowiska (3,0%) lub sprawami zawodowymi, pracowniczymi i branżowymi oraz łowiectwem (po 2,7%). Najmniej organizacji prowadziło działalność w obszarach, takich jak: rynek pracy i aktywizacja zawodowa (1,2%), prawo, jego ochrona i prawa człowieka oraz wsparcie dla instytucji, organizacji pozarządowych i inicjatyw (po 1,6%).
- ³⁸ Art. 113 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. przewiduje, że zwalnia się od podatku sprzedaż dokonywaną przez podatników, u których wartość sprzedaży nie przekroczyła łącznie w poprzednim roku podatkowym kwoty 200 tys. zł. Ze zwolnienia przewidzianego w tym przepisie podatnicy mogą na określonych warunkach zrezygnować, jednakże ta decyzja powinna być głęboko przemyślana, gdyż podatnik, który zrezygnował ze zwolnienia (lub utracił do niego prawo), może do niego powrócić nie wcześniej niż po upływie roku, licząc od końca roku, w którym zrezygnował ze zwolnienia lub utracił do niego prawo (art. 113 ust. 11 ww. ustawy). Szerzej zob. np. M. Supera-Markowska, *Opodatkowanie organizacji pozarządowych*, Warszawa 2016, s. 74-76.
- ³⁹ Zob. np. interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z dnia 31 maja 2022 r., 0112-KDIL3.4012.123.2022.2.AK, <https://eureka.mf.gov.pl/informacje/podglad/492516>, dostęp: 20.07.2023.
- ⁴⁰ Chodzi o darowizny, o których tam mowa.
- ⁴¹ Tekst jednolity Dz.U. z 2022 r. poz. 143 ze zm.
- ⁴² Przez które należy rozumieć „zgodne z prawem cele pozostające w sferze zadań publicznych, o których mowa w art. 4 ust. 1 ustawy z dnia 24 kwietnia 2003 r. o działalności pożytku publicznego i o wolontariacie (Dz.U. z 2023 r. poz. 571), oraz cele religijne, określone w statucie lub innym akcie wewnętrznym organizacji pożytku publicznego” (§ 2 pkt 2 rozporządzenia z dnia 20 grudnia 2013 r.).
- ⁴³ § 3 ust. 3 rozporządzenia z dnia 20 grudnia 2013 r.
- ⁴⁴ Tekst jednolity Dz.U. z 2022 r. poz. 1648 ze zm.
- ⁴⁵ Podobnie jak przypadku zwolnienia przedmiotowego, ale też dotyczącego tylko organizacji pożytku publicznego, przewidzianego w art. 17 ust. 1 pkt 6c ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (tekst jednolity Dz.U. z 2022 r. poz. 2587 ze zm.). Szerzej zob. M. Supera-Markowska, *Realizowanie celów społecznie użytecznych w ramach działalności pożytku publicznego organizacji pozarządowych – próba oceny adekwatności rozwiązań prawno-podatkowych do specyfiki działalności NGO*, w: *Solidarność i dobro wspólne jako wartości w prawie*, red. D. Bach-Golecka, Warszawa 2021, s. 119-121.
- ⁴⁶ Zob. art. 2 ust. 5 ustawy z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości (tekst jednolity Dz.U. z 2023 r. poz. 120 ze zm., dalej: ustawa z dnia 29 września 1994 r.) w związku z art. 10a ustawy z dnia 24 kwietnia 2003 r.
- ⁴⁷ Zob. art. 23 ustawy z dnia 24 kwietnia 2003 r.
- ⁴⁸ Zob. art. 64 ustawy z dnia 29 września 1994 r. oraz rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 13 listopada 2018 r. w sprawie obowiązku badania sprawozdań finansowych organizacji pożytku publicznego (Dz.U. poz. 2148).

- ⁴⁹ Zob. pkt 1 *Organizacje pozarządowe jako podatnicy VAT* w niniejszym artykule.
- ⁵⁰ A także inne jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej oraz osoby fizyczne; takich form prawnych nie przyjmują jednak organizacje pozarządowe (zob. ich definicja legalna zawarta w art. 3 ust. 2 ustawy z dnia 24 kwietnia 2003 r.).
- ⁵¹ Por. J. Matarewicz, dz. cyt., s. 300.
- ⁵² Według danych GUS w 2020 r. większość całkowitej sumy przychodów organizacji non profit pochodziła ze źródeł o charakterze nierynkowym (62,9%). W tej kategorii największy udział stanowiły środki publiczne (45,0%), a wśród nich główna część przypadła na środki przekazane przez organy administracji samorządowej (19,6%), następnie przez administrację rządową (10,6%) oraz środki pochodzące z UE i publicznych źródeł zagranicznych (8,5%). Pozostała część środków nierynkowych pochodziła ze źródeł niepublicznych (17,9%), w tym głównie z darowizn i grantów od innych organizacji (16,6%), przychody ze zbiorów publicznych stanowiły zaś jedynie 1,3%. Wkład przychodów uzyskanych ze źródeł rynkowych był niższy i stanowił 28,3% zgromadzonych środków finansowych (*Sektor non-profit w 2020 r. Stowarzyszenia...*, red. K. Goś-Wójcicka, dz. cyt., s. 93).
- ⁵³ Na co zwraca też uwagę m.in. J. Jesionowska, *Opodatkowanie dotacji*, „Fiskus” 2006, nr 9, s. 12.
- ⁵⁴ Jak wskazał NSA w wyroku z dnia 2 lipca 2020 r. (I FSK 1600/19, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/DDB569D5F0>, dostęp: 21.07.2023), kryterium uznania dotacji za zwiększającą obrót w rozumieniu art. 29a ustawy z dnia 11 marca 2004 r. jest stwierdzenie, że dotacja przyznana jest w celu sfinansowania konkretnej czynności podlegającej opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług. Tylko bowiem w takiej sytuacji można przyjąć, że stanowi ona element wynagrodzenia. Dotacje niedające się powiązać z konkretnymi czynnościami podlegającymi opodatkowaniu VAT nie stanowią obrotu w rozumieniu art. 29a ust. 1 przywołanej ustawy. Podobne stanowisko NSA zajął w wyroku z dnia 9 lutego 2022 r. (I FSK 2486/21, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/B7050004E1>, dostęp: 21.07.2023), w którym wskazał, że jeżeli dotacja pokrywająca koszty poniesione na realizację projektu nie ma związku ze sprzedażą, nie jest przyznawana jako dopłata do ceny usług, a przeznaczona jest na pokrycie kosztów poniesionych w ramach realizowanego projektu, to występuje dofinansowanie (dotacja) o charakterze zakupowym, a nie dofinansowanie (dotacja) mające na celu sfinansowanie ceny sprzedaży. Zob. też wyroki NSA: z dnia 3 lutego 2021 r., I FSK 217/21, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/C347E8339F>, dostęp: 21.07.2023; z dnia 31 maja 2022 r., I FSK 100/21, dok. cyt.
- ⁵⁵ Wyrok w sprawie C-30/59 De Gezamenlijke Steenkolenmijnen in Limburg v. High Authority of the European Coal and Steel Community, ECLI:EU:C:1961:2, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/pl/TXT/?uri=CELEX:61959CJ0030> (wer. ang.), dostęp: 21.07.2023.
- ⁵⁶ Tamże, tłum. własne – M.S.M. W oryginale (angielskojęzycznym): „A subsidy is normally defined as a payment in cash or in kind made in support of an undertaking other than the payment by the purchaser or consumer for the goods or services which it produces”.
- ⁵⁷ Szerzej zob. M. Supera-Markowska, *Opodatkowanie dotacji unijnych*, Warszawa 2014.
- ⁵⁸ Szerzej zob. tamże, s. 253-289.
- ⁵⁹ Por. P. Skorupa, M. Wojda, *Dotacje i subwencje a VAT*, „Przegląd Podatkowy” 2005, nr 3, s. 21.
- ⁶⁰ Wyrok w sprawie C-184/00 Office des produits wallons ASBL v. państwo belgijskie, ECLI:EU:C:2001:629, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/pl/TXT/?uri=CELEX:62000CJ0184> (wer. ang.), dostęp: 21.07.2023.
- ⁶¹ Wyroki w sprawie:
- 1) C-381/01 Komisja Wspólnot Europejskich v. Republika Włoska, ECLI:EU:C:2004:441, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/pl/TXT/?uri=CELEX:62001CJ0381>, dostęp: 21.07.2023;
 - 2) C-495/01 Komisja Wspólnot Europejskich v. Republika Finlandii, ECLI:EU:C:2004:442, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/pl/TXT/?uri=CELEX:62001CJ0495>, dostęp: 21.07.2023;
 - 3) C-144/02 Komisja Wspólnot Europejskich v. Republika Federalna Niemiec, ECLI:EU:C:2004:444, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/pl/TXT/?uri=CELEX:62002CJ0144>, dostęp: 21.07.2023;
 - 4) C-463/02 Komisja Wspólnot Europejskich v. Królestwo Szwecji, ECLI:EU:C:2004:455, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/pl/TXT/?uri=CELEX:62002CJ0463>, dostęp: 21.07.2023.
- ⁶² P. Malecki, *Dotacje unijne, subwencje i inne dopłaty w podatku od towarów i usług. Wyjaśnienia z przykładami*, Gdańsk 2009, s. 11; tenże, *Dotacje w prawie podatkowym. Dokumentacja i rozliczanie*, Warszawa 2011, s. 108.
- ⁶³ Wyrok w sprawie C-215/94 Jürgen Mohr v. Finanzamt Bad Segeberg, ECLI:EU:C:1996:72, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/pl/TXT/?uri=CELEX:61994CJ0215> (wer. ang.), dostęp: 21.07.2023.
- ⁶⁴ Wyrok w sprawie C-384/95 Landboden-Agrardienste GmbH & Co. KG v. Finanzamt Calau, ECLI:EU:C:1997:627, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/pl/TXT/?uri=CELEX:61995CJ0384> (wer. ang.), dostęp: 21.07.2023.
- ⁶⁵ P. Malecki, *Dotacje unijne...*, dz. cyt., s. 11; tenże, *Dotacje w prawie podatkowym...*, dz. cyt., s. 109.
- ⁶⁶ P. Malecki, *Dotacje unijne...*, dz. cyt., s. 11.
- ⁶⁷ Wyrok w sprawie C-353/00 Keeping Newcastle Warm Limited v. Commissioners of Customs and Excise, ECLI:EU:C:2002:369, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/pl/TXT/?uri=CELEX:62000CJ0353> (wer. ang.), dostęp: 21.07.2023.
- ⁶⁸ Wyrok w sprawie Gmina O., dok. cyt.
- ⁶⁹ 0114-KDIP4-1.4012.293.2022.3.DP, <https://eureka.mf.gov.pl/informacje/podglad/506842>, dostęp: 21.07.2023. Interpretacja została zaskarżona do WSA (zob. wyrok WSA w Warszawie z dnia 27 lutego 2023 r., III SA/Wa 2566/22, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/891A-C856E2>, dostęp: 21.07.2023), a następnie – do NSA (sprawa nierozstrzygnięta).
- ⁷⁰ Interpretacja indywidualna Dyrektora KIS z dnia 26 sierpnia 2022 r., 0114-KDIP4-1.4012.293.2022.3.DP, dok. cyt.
- ⁷¹ I SA/Ld 721/06, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/9BAE6148CE>, dostęp: 21.07.2023.
- ⁷² Tamże.
- ⁷³ Tak też J. Martini, P. Skorupa, M. Wojda, *VAT 2010*, Warszawa 2010, s. 401.
- ⁷⁴ Według danych GUS za 2020 r. blisko dwie trzecie (61,6%) spośród badanych organizacji w ogóle nie korzystało z płatnej pracy, a wśród organizacji korzystających z pracy płatnego personelu popularniejsze było korzystanie wyłącznie z pracy świadczonej w ramach umów cywilnoprawnych (24,1%) niż zatrudnianie personelu etatowego (14,2%). 92,6% rejestrowych organizacji non profit deklarowało korzystanie z pracy społecznej, wykazało jednocześnie około 2,5 mln wolontariuszy, z czego 1,9 mln stanowili członkowie organizacji (*Sektor non-profit w 2020 r. Stowarzyszenia...*, red. K. Goś-Wójcicka, dz. cyt., s. 20 i 64).
- ⁷⁵ Kolejny obszar problemowy istotny w tym kontekście, a związany z rozliczaniem VAT z tytułu transakcji transgranicznych, zostanie przedstawiony w następnym tekście: M. Supera-Markowska, *VAT a działalność pożytku publicznego...*, w przygotowaniu do publikacji.
- ⁷⁶ Zob. art. 116a Ordynacji podatkowej.
- ⁷⁷ Jak wskazuje się w literaturze (np. R. Mastalski, w: B. Adamiak i in., *Ordynacja podatkowa. Komentarz 2009*, Wrocław 2009, s. 513) i można też to zaobserwować w praktyce, takie rozwiązanie powoduje często istotne trudności w powoływaniu organów zarządzających podmiotów, których dotyczy art. 116a Ordynacji podatkowej.
- ⁷⁸ Według danych GUS w 2020 r. aktywną działalność prowadziło 95,1 tys. rejestrowych organizacji non profit oraz 73,5 tys. organizacji nierejestrowych (*Sektor non-profit w 2020 r. Stowarzyszenia...*, red. K. Goś-Wójcicka, dz. cyt., s. 28), podczas gdy liczba organizacji pożytku publicznego (uprawnionych do otrzymania w 2020 r. odpisu z podatku dochodowego do osób fizycznych) wyniosła niecałe 9,0 tys. (Ministerstwo Finansów, *Informacja dotycząca kwot 1% należnego podatku dochodowego od osób fizycznych przekazanych organizacjom pożytku publicznego w 2020 roku (z rozliczenia za 2019 rok)*, Warszawa 2020, <https://www.gov.pl/web/finanse/1-procent-podatku-dla-opp>, dostęp: 21.07.2023, załącznik nr 2).
- ⁷⁹ M. Supera-Markowska, *VAT a działalność pożytku publicznego...*, w przygotowaniu do publikacji.

Bibliografia

- Literatura
 Bartosiewicz A., *VAT. Komentarz*, Warszawa 2022.
 Jesionowska J., *Opodatkowanie dotacji*, „Fiskus” 2006, nr 9.
 Malecki P., *Dotacje unijne, subwencje i inne dopłaty w podatku od towarów i usług. Wyjaśnienia z przykładami*, Gdańsk 2009.
 Malecki P., *Dotacje w prawie podatkowym. Dokumentacja i rozliczanie*, Warszawa 2011.

- Martini J., Skorupa P., Wojda M., *VAT 2010*, Warszawa 2010.
- Mastalski R., w: B. Adamiak i in., *Ordynacja podatkowa. Komentarz 2009*, Wrocław 2009.
- Matarewicz J., *Ustawa o podatku od towarów i usług. Komentarz*, Warszawa 2021.
- Organizacje pożytku publicznego: fundacje i stowarzyszenia w roli podatnika*, red. M. Mucha, Wrocław 2013.
- Radzikowski K., *Podatek od towarów i usług*, w: M. Bitner i in., *Prawo finansowe. Prawo finansów publicznych. Prawo podatkowe. Prawo bankowe*, Warszawa 2017.
- Sektor non-profit w 2020 r. Stowarzyszenia, fundacje, społeczne podmioty wyznaniowe, samorząd gospodarczy i zawodowy*, red. K. Goś-Wójcicka, Warszawa–Kraków 2022.
- Skorupa P., Wojda M., *Dotacje i subwencje a VAT*, „Przegląd Podatkowy” 2005, nr 3.
- Supera-Markowska M., *Opodatkowanie dotacji unijnych*, Warszawa 2014.
- Supera-Markowska M., *Opodatkowanie organizacji pozarządowych*, Warszawa 2016.
- Supera-Markowska M., *Podstawy prawne tworzenia i funkcjonowania organizacji pozarządowych*, Warszawa 2015.
- Supera-Markowska M., *Realizowanie celów społecznie użytecznych w ramach działalności pożytku publicznego organizacji pozarządowych – próba oceny adekwatności rozwiązań prawno-podatkowych do specyfiki działalności NGO*, w: *Solidarność i dobro wspólne jako wartości w prawie*, red. D. Bach-Golecka, Warszawa 2021.
- Supera-Markowska M., *Uwarunkowania prawne prowadzenia działalności gospodarczej przez organizacje pozarządowe*, Warszawa 2015.
- Supera-Markowska M., *VAT a działalność pożytku publicznego – wybrane zagadnienia problemowe. Rozliczanie VAT z tytułu transakcji transgranicznych*, w przygotowaniu do publikacji.
- Akty prawne**
- Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 13 listopada 2018 r. w sprawie obowiązku badania sprawozdań finansowych organizacji pożytku publicznego, Dz.U. poz. 2148.
- Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 20 grudnia 2013 r. w sprawie zwolnień od podatku od towarów i usług oraz warunków stosowania tych zwolnień, tekst jednolity Dz.U. z 2023 r. poz. 955.
- Ustawa z dnia 6 grudnia 2008 r. o podatku akcyzowym, tekst jednolity Dz.U. z 2022 r. poz. 143 ze zm.
- Ustawa z dnia 6 marca 2018 r. – Prawo przedsiębiorców, tekst jednolity Dz.U. z 2023 r. poz. 221 ze zm.
- Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług, tekst jednolity Dz.U. z 2022 r. poz. 931 ze zm.
- Ustawa z dnia 13 czerwca 2003 r. o zatrudnieniu socjalnym, tekst jednolity Dz.U. z 2020 r. poz. 176 ze zm.
- Ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych, tekst jednolity Dz.U. z 2022 r. poz. 2587 ze zm.
- Ustawa z dnia 16 lipca 2004 r. – Prawo telekomunikacyjne, tekst jednolity Dz.U. z 2022 r. poz. 1648 ze zm.
- Ustawa z dnia 24 kwietnia 2003 r. o działalności pożytku publicznego i o wolontariacie, tekst jednolity Dz.U. z 2023 r. poz. 571.
- Ustawa z dnia 27 kwietnia 2006 r. o spółdzielniach socjalnych, tekst jednolity Dz.U. z 2023 r. poz. 802.
- Ustawa z dnia 27 sierpnia 1997 r. o rehabilitacji zawodowej i społecznej oraz zatrudnianiu osób niepełnosprawnych, tekst jednolity Dz.U. z 2023 r. poz. 100 ze zm.
- Ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych, tekst jednolity Dz.U. z 2022 r. poz. 1634 ze zm.
- Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa, tekst jednolity Dz.U. z 2022 r. poz. 2651 ze zm.
- Ustawa z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości, tekst jednolity Dz.U. z 2023 r. poz. 120 ze zm.
- Orzecznictwo**
- Wyrok NSA z dnia 2 lipca 2020 r., I FSK 1600/19, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/DDB569D5F0>, dostęp: 21.07.2023.
- Wyrok NSA z dnia 3 lutego 2021 r., I FSK 100/21, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/C347E8339F>, dostęp: 21.07.2023.
- Wyrok NSA z dnia 3 lutego 2021 r., I FSK 217/21, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/C347E8339F>, dostęp: 21.07.2023.
- Wyrok NSA z dnia 9 lutego 2022 r., I FSK 2486/21, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/B7050004E1>, dostęp: 21.07.2023.
- Wyrok NSA z dnia 29 października 2007 r., I FPS 3/07, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/6277D9C0EF>, dostęp: 20.07.2023.
- Wyrok TSUE z dnia 3 czerwca 2002 r. w sprawie C-353/00 Keeping Newcastle Warm Limited v. Commissioners of Customs and Excise, ECLI:EU:C:2002:369, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/pl/TXT/?uri=CELEX:62000CJ0353> (wer. ang.), dostęp: 21.07.2023.
- Wyrok TSUE z dnia 12 maja 2016 r. w sprawie C-520/14 Gemeente Borsele v. Staatssecretaris van Financiën i Staatssecretaris van Financiën v. Gemeente Borsele, ECLI:EU:C:2016:334, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/pl/TXT/?uri=CELEX:62014CJ0520>, dostęp: 20.07.2023.
- Wyrok TSUE z dnia 15 kwietnia 2021 r. w sprawie C-846/19 EQ v. Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA, ECLI:EU:C:2021:277, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/pl/TXT/?uri=CELEX:62019CJ0846>, dostęp: 20.07.2023.
- Wyrok TSUE z dnia 15 lipca 2004 r. w sprawie C-144/02 Komisja Wspólnot Europejskich v. Republika Federalna Niemiec, ECLI:EU:C:2004:444, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/pl/TXT/?uri=CELEX:-62002CJ0144>, dostęp: 21.07.2023.
- Wyrok TSUE z dnia 15 lipca 2004 r. w sprawie C-381/01 Komisja Wspólnot Europejskich v. Republika Włoska, ECLI:EU:C:2004:441, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/pl/TXT/?uri=CELEX:62001CJ0381>, dostęp: 21.07.2023.
- Wyrok TSUE z dnia 15 lipca 2004 r. w sprawie C-463/02 Komisja Wspólnot Europejskich v. Królestwo Szwecji, ECLI:EU:C:2004:455, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/pl/TXT/?uri=CELEX:62002CJ0463>, dostęp: 21.07.2023.
- Wyrok TSUE z dnia 15 lipca 2004 r. w sprawie C-495/01 Komisja Wspólnot Europejskich v. Republika Finlandii, ECLI:EU:C:2004:442, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/pl/TXT/?uri=CELEX:62001CJ0495>, dostęp: 21.07.2023.
- Wyrok TSUE z dnia 18 grudnia 1997 r. w sprawie C-384/95 Landboden-Agardienste GmbH & Co. KG v. Finanzamt Calau, ECLI:EU:C:1997:627, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/pl/TXT/?uri=CELEX:-61995CJ0384> (wer. ang.), dostęp: 21.07.2023.
- Wyrok TSUE z dnia 22 listopada 2001 r. w sprawie C-184/00 Office des produits wallons ASBL v. państwo belgijskie, ECLI:EU:C:2001:629, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/pl/TXT/?uri=CELEX:-62000CJ0184> (wer. ang.), dostęp: 21.07.2023.
- Wyrok TSUE z dnia 23 lutego 1961 r. w sprawie C-30/59 De Gezamenlijke Steenkolenmijnen in Limburg v. High Authority of the European Coal and Steel Community, ECLI:EU:C:1961:2, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/pl/TXT/?uri=CELEX:61959CJ0030> (wer. ang.), dostęp: 21.07.2023.
- Wyrok TSUE z dnia 29 lutego 1996 r. w sprawie C-215/94 Jürgen Mohr v. Finanzamt Bad Segeberg, ECLI:EU:C:1996:72, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/pl/TXT/?uri=CELEX:61994CJ0215> (wer. ang.), dostęp: 21.07.2023.
- Wyrok TSUE z dnia 30 marca 2023 r. w sprawie C-612/21 Gmina O. v. Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej, ECLI:EU:C:2023:279, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/pl/TXT/?uri=CELEX:62021CJ0612>, dostęp: 20.07.2023.
- Wyrok WSA w Łodzi z dnia 14 marca 2007 r., I SA/Łd 721/06, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/9BAE6148CE>, dostęp: 21.07.2023.
- Wyrok WSA w Poznaniu z dnia 9 lutego 2010 r., I SA/Po 1015/09, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/F475DF3751>, dostęp: 20.07.2023.
- Wyrok WSA w Warszawie z dnia 27 lutego 2023 r., III SA/Wa 2566/22, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/891AC856E2>, dostęp: 21.07.2023.
- Interpretacje indywidualne**
- Interpretacja indywidualna Dyrektora KIS z dnia 26 sierpnia 2022 r., 0114-KDIP4-1.4012.293.2022.3.DP, <https://eureka.mf.gov.pl/informacje/podglad/506842>, dostęp: 21.07.2023.
- Interpretacja indywidualna Dyrektora KIS z dnia 31 maja 2022 r., 0112-KDIL3.4012.123.2022.2.AK, <https://eureka.mf.gov.pl/informacje/podglad/492516>, dostęp: 20.07.2023.
- Inne źródła**
- Ministerstwo Finansów, *Informacja dotycząca kwot 1% należnego podatku dochodowego od osób fizycznych przekazanych organizacjom pożytku publicznego w 2020 roku (z rozliczenia za 2019 rok)*, Warszawa 2020, <https://www.gov.pl/web/finanse/1-procent-podatku-dla-opp>, dostęp: 21.07.2023.