

VAT a działalność pożytku publicznego – wybrane zagadnienia problemowe. Rozliczanie VAT z tytułu transakcji transgranicznych

VAT and public benefit activities – selected problem issues. Vat settlements for cross-border transactions

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. Dotyczy to w szczególności rozliczania VAT z tytułu transakcji transgranicznych. Związane z tym obowiązki mogą być dla organizacji pozarządowych szczególnie uciążliwe z uwagi na często właśnie ich nieprofesjonalny, wolontariacki charakter. Pojawia się też w tym kontekście fundamentalne pytanie, w jakim stopniu te organizacje – wobec wspomnianego nienastawiania na zysk – mogą (powinny?) podlegać pewnemu preferencyjnemu traktowaniu względem „zwykłych” nastawionych na zysk podmiotów, a w jakim stopniu – wobec konieczności m.in. zapewnienia równej konkurencji na rynku (oraz przestrzegania takich zasad podatkowych, jak m.in. zdolność płatnicza, powszechność opodatkowania czy równość) – nie powinno to mieć miejsca. Wybrane zagadnienia problemowe dotyczące prowadzenia działalności pożytku publicznego przez organizacje pozarządowe w kontekście rozliczeń VAT, stanowiące przedmiot analizy w niniejszym i wcześniejszym artykule⁴, mają stanowić przyczynek do dalszej dyskusji o specyfice i uregulowaniu działalności pożytku publicznego w polskim systemie prawa, w tym w szczególności w kontekście prawopodatkowym.

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

Abstract

Non-governmental organizations, although by their nature are not profit-oriented, and their public benefit activities, as a rule, do not constitute economic activity within the meaning of the provisions of the Law on Entrepreneurs, may be subject to tax in connection with this activity, in the field of value added tax (VAT). This applies in particular to the settlement of VAT on cross-border transactions. The related obligations may be particularly burdensome for non-governmental organizations due to their often unprofessional, voluntaristic nature. In this context, a fundamental question also arises: to what extent these organizations, in view of the aforementioned non-profit-orientation, may (should?) be subject to some preferential treatment compared to „ordinary” profit-oriented entities, and to what extent – in view of the need i.a. to ensure equal competition on the market (and to comply with tax rules such as m.in. payment capacity, universality of taxation or equality) this should not be the case? 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 and the previous text⁵, 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, cross-border transactions.

1. DOKONYWANIE ZAKUPÓW ZAGRANICZNYCH PRZEZ ORGANIZACJE POZARZĄDOWE

W przypadku zakupów zagranicznych obowiązek rozliczenia VAT z ich tytułu w Polsce mogą mieć nabywcy towarów i usług, w tym w szczególności organizacje pozarządowe⁶ prowadzące działalność pożytku publicznego⁷. Kwestia ta może być dla organizacji o tyle szczególnie trudna, że często są to podmioty niemające charakteru przedsiębiorców w rozumieniu przepisów Prawa przedsiębiorców i prowadzące jedynie działalność pożytku publicznego, niestanowiącą co do zasady działalności gospodarczej⁸, a tymczasem muszą one realizować pewne obowiązki z zakresu podatku od towarów i usług, związanego głównie z opodatkowaniem profesjonalnego obrotu towarami i usługami⁹ (jakkolwiek powinność zapłaty podatku może być także spowodowana innymi czynnikami).

W przypadku transgranicznych zakupów towarów lub usług obowiązek rozliczenia VAT z ich tytułu w Polsce może ciążyć na nabywcy zobowiązanym do ich odpowiedniego rozliczenia podatkowego w ramach wewnątrzspółnotowego nabycia towarów za wynagrodzeniem na terytorium kraju, importu towarów na terytorium kraju lub importu usług. Wymienione transakcje transgraniczne mogą być przeprowadzane z kontrahentami z różnych państw, a łączy je faktyczne zastosowanie do ich rozliczenia tzw. mechanizmu odwróconego obciążenia (ang. *reverse charge mechanism*). O ile bowiem zasadą jest, że prawny ciężar zobowiązania podatkowego ciąży na podmiocie, który dostarcza towary bądź świadczy usługi, o tyle w tych przypadkach ciężar rozliczenia podatku został przeniesiony na nabywców towarów lub usług. W sytuacjach transgranicznych jest to nie tylko najprostszym i skuteczniejszym fiskalnie rozwiązaniem, m.in. w przypadku ewentualnej przymusowej egzekucji, ale również nie bez znaczenia pozostaje to, że dostawca towaru lub usługi nie jest zmuszony do rejestracji podatkowej albo ustanawiania przedstawiciela podatkowego na terytorium kraju dostawy lub świadczenia. Dlatego w tego rodzaju transakcjach, mających z samej swej istoty charakter transgraniczny, wprowadzono mechanizm rozliczenia podatku przez nabywcę towaru lub usługi. W tym też celu nadano mu status podatnika¹⁰.

Jak wspomniano na wstępie, organizacje pozarządowe, dokonujące zakupów zagranicznych, mogą być zobowiązane do rozliczenia z tego tytułu podatku od towarów i usług. To, czy i w jakim zakresie spoczywa na nich taki obowiązek, zależy m.in. od tego, czy zakup dotyczy towaru czy usługi, czy następuje w ramach Unii Europejskiej (UE), czy też poza nią oraz jaki mają status dla celów VAT strony transakcji, tj. sama organizacja i jej kontrahent. Kluczowe dla prawidłowego przyporządkowania transakcji do odpowiednich czynności krajowych lub transgranicznych są przy tym m.in. następujące pojęcia, których intuicyjne¹¹ – a nie zgodne z ich definicjami legalnymi – rozumienie może prowadzić do nieprawidłowości w rozliczeniach VAT:

1) terytorium kraju, przez które rozumie się terytorium Rzeczypospolitej Polskiej (RP), z pewnymi zastrzeżeniami (art. 2 pkt 1 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług¹²);

- 2) terytorium państwa członkowskiego, przez które rozumie się terytorium państwa wchodzącego w skład terytorium UE, z pewnymi zastrzeżeniami (art. 2 pkt 4 ww. ustawy);
- 3) terytorium państwa trzeciego, przez które rozumie się terytorium państwa niewchodzącego w skład terytorium UE, z pewnymi zastrzeżeniami (art. 2 pkt 5 ww. ustawy);
- 4) terytorium UE, które obejmuje terytoria państw członkowskich UE, z pewnymi zastrzeżeniami (art. 2 pkt 3 ww. ustawy).

2. POJĘCIE TOWARÓW ORAZ DOTYCZĄCE ICH CZYNNOŚCI PODLEGAJĄCE OPODATKOWANIU

Zgodnie z art. 2 pkt 6 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. przez towary rozumie się rzeczy oraz ich części, a także wszelkie postacie energii. Towary mogą podlegać dostawie na terytorium kraju w ramach transakcji krajowych, a w sytuacjach transgranicznych (na terytorium UE albo spoza terytorium UE na terytorium UE) – wewnątrzspółnotowemu nabyciu towarów za wynagrodzeniem na terytorium kraju albo importowi towarów na terytorium kraju. Specyficznym przypadkiem transgranicznej dostawy towarów jest jej dokonywanie w ramach wewnątrzspółnotowej sprzedaży towarów na odległość¹³ albo sprzedaży na odległość towarów importowanych¹⁴.

Wśród czynności podlegających opodatkowaniu VAT, wskazanych w art. 5 ust. 1 ustawy z dnia 11 marca 2004 r., znajdują się następujące kategorie dotyczące zakupu towarów:

- 1) odpłatna dostawa towarów na terytorium kraju (pkt 1),
- 2) wewnątrzspółnotowe nabycie towarów za wynagrodzeniem na terytorium kraju (pkt 4) oraz
- 3) import towarów na terytorium kraju (pkt 3).

Ponadto z odpłatną dostawą towarów i wewnątrzspółnotowym nabyciem towarów są zrównywane pewne przypadki nieodpłatnego przekazania towarów lub ich przemieszczenia (art. 7 ust. 2 i art. 11 ustawy z dnia 11 marca 2004 r.).

Przez wewnątrzspółnotowe nabycie towarów rozumie się nabycie prawa do rozporządzania jak właściciel towarami, które w wyniku dokonanej dostawy są wysyłane lub transportowane na terytorium państwa członkowskiego inne niż terytorium państwa członkowskiego rozpoczęcia wysyłki lub transportu przez dokonującego dostawy, nabywcę towarów lub na ich rzecz, jeśli:

- 1) nabywcą towarów jest:
 - a) podatnik, o którym mowa w art. 15 ustawy z dnia 11 marca 2004 r., lub podatnik podatku od wartości dodanej, a nabywane towary mają służyć do jego działalności gospodarczej, lub
 - b) osoba prawna niebędąca podatnikiem (z pewnym zastrzeżeniem);
- 2) dokonujący dostawy towarów jest podatnikiem, o którym mowa w art. 15 przywołanej ustawy, lub podatnikiem podatku od wartości dodanej (art. 9 ust. 1-2 ww. ustawy).

Tak sformułowane przepisy dotyczące wewnątrzspółnotowego nabycia towarów oznaczają, że obowiązany do rozliczenia VAT z tytułu takiej transakcji może być zarówno organizacja pozarządowa posiadająca status podatnika VAT (czynnego lub zwolnionego) lub pozbawiona takiego statusu,

ale o formie osoby prawnej (co, jak już wskazano¹⁵, jest formą prawną najczęściej przyjmowaną przez NGO¹⁶).

Przykład

Polskie stowarzyszenie prowadzące działalność w zakresie doradztwa i poradnictwa nabyło komputery od spółki z Niemiec. Stowarzyszenie jest czynnym podatnikiem VAT w Polsce; spółka z Niemiec jest niemieckim podatnikiem podatku od wartości dodanej. W takiej sytuacji obowiązek rozliczenia VAT z tytułu wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów ciąży na stowarzyszeniu w Polsce.

Przykład

Polska fundacja (a więc osoba prawna) prowadząca działalność w zakresie edukacji nabyła książki od spółki z Niemiec. Fundacja nie jest podatnikiem VAT; spółka z Niemiec jest niemieckim podatnikiem podatku od wartości dodanej. W takiej sytuacji obowiązek rozliczenia VAT z tytułu wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów może, pod pewnymi warunkami, ciążyć na fundacji w Polsce.

Zaznaczyć należy, że do wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów dochodzi pod pewnymi warunkami formalnymi dotyczącymi statusu stron transakcji (chyba że przedmiotem nabycia są nowe środki transportu¹⁷). Z kolei import towarów, czyli przywóz towarów z terytorium państwa trzeciego na terytorium UE (art. 2 pkt 7 ustawy z dnia 11 marca 2004 r.), jest wyłącznie czynnością faktyczną, a opodatkowaniu w tym przypadku podlega sam przywóz towarów.

Przykład

Polskie stowarzyszenie prowadzące działalność w zakresie doradztwa i poradnictwa nabyło komputery od spółki z USA. W takiej sytuacji obowiązek rozliczenia VAT z tytułu importu ciąży na stowarzyszeniu w Polsce.

3. ROZLICZANIE PRZEZ ORGANIZACJE POZARZĄDOWE VAT Z TYTUŁU WEWNĄTRZWSPÓLNOTOWEGO NABYCIA TOWARÓW

Określenie w art. 9 ust. 2 pkt 1 lit. b ustawy z dnia 11 marca 2004 r., że do wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów dochodzi nawet w przypadku, gdy nabywcą nie jest podatnik w rozumieniu art. 15 (ani podatnik podatku od wartości dodanej), ale podmiot będący osobą prawną, jest szczególnie istotne dla NGO. Nawet bowiem w sytuacji nieposiadania przez organizację statusu podatnika w rozumieniu art. 15 przywołanej ustawy (ani podatnika podatku od wartości dodanej) mogą one być zobowiązane do rozliczenia podatku od towarów i usług z tytułu takich transakcji. Jednakże w takim przypadku, a także w przypadku organizacji mających status podatników zwolnionych¹⁸ obowiązek ten nie powstanie z uwagi na pewne wyłączenia z zakresu wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów przewidziane w art. 10 ww. ustawy.

Na podstawie tego przepisu wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów nie występuje m.in. w sytuacji, gdy nabycia towarów dokonują:

- 1) podatnicy, którzy wykonują jedynie czynności inne niż opodatkowane i którym nie przysługuje prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego przy nabyciu towarów i usług (ust. 1 pkt 2 lit. b),
- 2) u których sprzedaż jest zwolniona od podatku na podstawie art. 113 ust. 1 i 9 (ust. 1 pkt 2 lit. c),
- 3) osoby prawne, które nie są podatnikami (ust. 1 pkt 2 lit. d) – jeżeli całkowita wartość wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów na terytorium kraju nie przekroczyła w trakcie roku podatkowego kwoty 50 tys. zł oraz jeżeli całkowita wartość wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów na terytorium kraju nie przekroczyła w poprzednim roku podatkowym kwoty 50 tys. zł, a przedmiotem nabycia nie są nowe środki transportu ani wyroby akcyzowe (art. 10 ust. 1 pkt 2 i ust. 2-3 ustawy z dnia 11 marca 2004 r.).

Przykład

Nabycia towarów (niestanowiących ani nowych środków transportu, ani wyrobów akcyzowych) dokonała organizacja zwolniona od podatku na podstawie art. 113 ust. 1 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. (tzw. drobny przedsiębiorca), a całkowita wartość wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów na terytorium kraju nie przekroczyła w trakcie roku podatkowego ani też w poprzednim roku podatkowym kwoty 50 tys. zł. Nie dochodzi do wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów i organizacja nie jest zobowiązana do rozliczenia VAT z tytułu tego rodzaju transakcji.

Jeśli nie są spełnione ogólne warunki uznania czynności za wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów albo są one spełnione, ale wystąpiło któreś z wyłączeń zawartych w art. 10 ustawy z dnia 11 marca 2004 r., to taka czynność nie jest traktowana jako wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów; w takim przypadku obowiązek rozliczenia podatku nie ciąży na organizacji pozarządowej.

Przykład

Francuski podatnik sprzedaje dziecięce zabawki, które zakupiła polska fundacja (osoba prawna), niebędąca podatnikiem. Wartość zakupów nie przekroczyła 50 tys. zł. Fundacja nie ma obowiązku rozliczania wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów.

Podmiot, który ze względu na nieprzekroczenie kwoty granicznej nie rozpoznaje wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów, może na podstawie art. 10 ust. 6 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. wybrać opodatkowanie z tego tytułu; taki wybór obowiązuje przez 2 kolejne lata, licząc od dnia dokonania wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów, dla którego dokonano takiego wyboru (art. 10 ust. 7 ww. ustawy). Jeśli natomiast są spełnione ogólne warunki uznania czynności za wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów i nie doszło do żadnego z wyłączeń, to obowiązek rozliczenia podatku z tego tytułu ciąży na organizacji będącej nabywcą zagranicznych towarów.

Przykład

Francuski podatnik sprzedaje dziecięce zabawki, które zakupiła polska fundacja (osoba prawna), niebędąca podat-

nikiem. Wartość zakupów przekroczyła 50 tys. zł. Fundacja ma obowiązek rozliczenia wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów.

Jeżeli organizacja w danym roku przekroczyła graniczną kwotę 50 tys. zł, to także w roku następnym nie będzie mogła skorzystać z wyłączenia. Następnie, jeśli w tym roku, w którym wyłączenie nie jest stosowane, znowu nie przekroczy granicznej kwoty 50 tys. zł, to w kolejnym roku podatkowym znowu będzie mogła korzystać z wyłączenia.

Stosownie do art. 10 ust. 5 ustawy z dnia 11 marca 2004 r., w przypadku gdy u podmiotów, u których zgodnie z ust. 1 pkt 2 tego artykułu nie występuje wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów, zostanie przekroczona kwota graniczna, uznaje się, że wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów występuje od momentu przekroczenia tej kwoty. Oznacza to, że jako wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów jest traktowana cała wartość nabycia towaru, które powoduje przekroczenie limitu wyłączenia, a nie jedynie nadwyżka ponad kwotę graniczną¹⁹.

Miejsce świadczenia w przypadku wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów powinno się ustalać zgodnie z art. 25 ustawy z dnia 11 marca 2004 r., na podstawie którego co do zasady nabycie towarów uznaje się za dokonane na terytorium państwa członkowskiego, na którym towary znajdują się w momencie zakończenia ich wysyłki lub transportu. Jeśli tym państwem jest Polska, to rozliczenie z tytułu takiej transakcji powinno nastąpić w Polsce. Oznacza to w szczególności, że należy zastosować odpowiednią polską stawkę podatku. Obowiązek podatkowy w przypadku wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów co do zasady powstaje z chwilą wystawienia faktury przez podatnika podatku od wartości dodanej, nie później jednak niż 15. dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym dokonano dostawy towaru będącego przedmiotem wewnątrzwspólnotowego nabycia (art. 20 ust. 5 przywołanej ustawy).

Przykład

Fundacja, będąca czynnym podatnikiem VAT, zakupiła towary od hiszpańskiego podatnika podatku od wartości dodanej w ramach wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów. Fakturę wystawiono w dniu 15 maja 2022 r., towary zostały natomiast przyjęte do magazynu w dniu 2 czerwca 2022 r. Fundacja ma obowiązek rozliczyć wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów w odpowiednim rozliczeniu za maj.

Jeśli sprzedawca wcześniej wystawi fakturę, niż dokona dostawy, obowiązek powstaje w miesiącu wystawienia faktury, a w przypadku braku faktury (posiadanie innego dokumentu niż faktura, np. potwierdzenia realizacji dostawy, nie ma znaczenia dla ustalenia terminu powstania obowiązku podatkowego) – w miesiącu następującym po miesiącu, w którym dokonano dostawy towaru będącego przedmiotem wewnątrzwspólnotowego nabycia.

Przykład

Stowarzyszenie, będące czynnym podatnikiem VAT, zakupiło towar od podatnika z Niemiec w ramach wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów. Zapłaty dokonało w

dniu 1 marca 2022 r., a towar otrzymało w dniu 12 marca 2022 r. Z kolei faktura została wystawiona w dniu 2 maja 2022 r. W takim wypadku stowarzyszenie ma obowiązek rozliczyć wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów w odpowiednim rozliczeniu za kwiecień.

Wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów przez podatników czynnych podlega odpowiedniemu zadeklarowaniu w jednolitym pliku kontrolnym (JPK) (art. 99 ust. 1 ustawy z dnia 11 marca 2004 r.) oraz informacji podsumowującej VAT-UE (art. 100 ust. 1). W przypadku pozostałych podmiotów rozliczających wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów, tj. podatników zwolnionych lub osób prawnych niebędących podatnikami na podstawie art. 15, następuje to natomiast z użyciem deklaracji VAT-8 (art. 99 ust. 8) oraz także informacji podsumowującej VAT-UE (art. 100 ust. 2). Zarówno JPK, jak i deklaracje VAT-8 oraz informacje podsumowujące VAT-UE mogą być przekazywane jedynie za pomocą środków komunikacji elektronicznej (art. 99 ust. 11b oraz art. 100 ust. 3), w terminie do 25. dnia miesiąca za poprzedni miesiąc (kwartał).

Podstawa opodatkowania w przypadku wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów to kwota, od której krajowy nabywca ma obowiązek naliczyć VAT; do jej ustalenia zasadniczo stosuje się przepisy ogólne dotyczące podstawy opodatkowania (co wynika z art. 30a ust. 1 ustawy z dnia 11 marca 2004 r.). Zgodnie z art. 29a ust. 1 wspomnianej ustawy podstawą opodatkowania jest wszystko, co stanowi zapłatę, którą dokonujący dostawy towarów lub usługodawca otrzymał lub ma otrzymać z tytułu sprzedaży od nabywcy, usługobiorcy lub osoby trzeciej, włącznie z otrzymanymi dotacjami, subwencjami i innymi dopłatami o podobnym charakterze, mającymi bezpośredni wpływ na cenę towarów dostarczanych lub usług świadczonych przez podatnika. Podstawa opodatkowania obejmuje także:

- 1) podatki (z wyjątkiem podatku od towarów i usług), cła, opłaty i inne należności o podobnym charakterze;
- 2) koszty dodatkowe, takie jak prowizje, koszty opakowania, transportu i ubezpieczenia, pobierane przez dokonującego dostawy lub usługodawcę od nabywcy lub usługobiorcy (art. 29a ust. 6 ww. ustawy).

Odpowiedniego przeliczenia waluty obcej na walutę krajową należy dokonać zgodnie z art. 31a ustawy z dnia 11 marca 2004 r. Podstawowa zasada w tym zakresie jest następująca: przeliczenia na złote dokonuje się według kursu średniego danej waluty obcej ogłoszonego przez Narodowy Bank Polski na ostatni dzień roboczy poprzedzający dzień powstania obowiązku podatkowego; podatnik może wybrać sposób przeliczania tych kwot na złote według ostatniego kursu wymiany opublikowanego przez Europejski Bank Centralny na ostatni dzień poprzedzający dzień powstania obowiązku podatkowego; wówczas waluty inne niż euro przelicza się z zastosowaniem kursu wymiany każdej z nich względem euro.

W przypadku podatników czynnych co do zasady, pod warunkiem że towary są wykorzystywane do wykonywania czynności opodatkowanych (art. 86 ust. 1 ustawy z dnia 11 marca 2004 r.), podatek z tytułu wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów może zostać rozliczony po stronie zarówno podatku należnego, jak i podatku naliczonego (art. 86 ust. 2 pkt 4 lit. c). Zarówno podatek należny, jak i podatek naliczony

nabywca rozlicza w tym samym okresie, dzięki czemu ww. transakcja jest dla niego neutralna (a koszt podatku jest i tak przeliczany na ostatecznego konsumenta)²⁰. W pozostałych przypadkach natomiast brak prawa do odliczenia podatku naliczonego, który jednak może stanowić koszt uzyskania przychodu. Taka sytuacja może występować właśnie w przypadku organizacji pozarządowych, które często, o ile w ogóle mają status podatnika VAT, to zwolnionego i w związku z tym nie mogą korzystać z prawa do odliczenia podatku naliczonego, w tym z tytułu wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów²¹.

4. ROZLICZANIE PRZEZ ORGANIZACJE POZARZĄDOWE VAT Z TYTUŁU IMPORTU TOWARÓW

Na podstawie art. 17 ust. 1 pkt 1 i 2 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. osoby prawne, jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej oraz osoby fizyczne, na których ciąży obowiązek uiszczenia cła lub które są uprawnione do korzystania z pewnych procedur celnych, są podatnikami i kiedy dokonują importu, są zobowiązane do stosownego rozliczenia VAT; dotyczy to może więc także – jako osób prawnych (lub ewentualnie ułomnych osób prawnych²²) – organizacji pozarządowych, przy czym status podatnika z tytułu importu jest niezależny od prowadzenia działalności gospodarczej²³.

Zgodnie z art. 26a ust. 1 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. miejscem importu towarów jest terytorium państwa członkowskiego, na którym towary znajdują się w momencie ich wprowadzenia na terytorium UE, z tym że jeżeli towary w momencie wprowadzenia ich na obszar UE zostaną objęte którąś z wymienionych w art. 26a ust. 2 tej ustawy procedur (uszlachetniania czynnego, odprawy czasowej z całkowitym zwolnieniem od należności celnych przywozowych, składowania celnego, tranzytu, w tym także składowaniem czasowym przed objęciem towarów jedną z procedur celnych, wolnego obszaru celnego), to miejscem ich importu będzie kraj, w którym przestaną im podlegać. Jeśli zostanie ustalone, że miejscem importu jest Polska, to opodatkowanie następuje w Polsce według polskiej stawki podatkowej, z tym że istnieją liczne zwolnienia z tytułu importu (art. 45-80 ww. ustawy). Obowiązek podatkowy w przypadku importu, z pewnymi zastrzeżeniami, powstaje z chwilą powstania długu celnego (art. 19a ust. 9 przywołanej ustawy).

W przypadku importu towarów rozliczenie VAT może nastąpić w ramach procedury zwykłej lub uproszczonej; dotyczy to też NGO. W przypadku procedury zwykłej, zgodnie z art. 33 ust. 1 ustawy z dnia 11 marca 2004 r., należy dokonać zgłoszenia celnego (rozliczenia zamknięcia). Czynnici podatnicy VAT mogą odliczyć VAT naliczony przy imporcie towarów w zakresie, w jakim towary te wykorzystują do wykonywania czynności opodatkowanych VAT (art. 86 ust. 1 i ust. 2 pkt 2 ww. ustawy). Pozostałe podmioty rozliczające VAT z tytułu importu nie mają natomiast prawa do odliczenia podatku VAT naliczonego, zapłacony podatek może jednak stanowić ich koszt uzyskania przychodu. Procedura uproszczona, określona w art. 33a przywołanej ustawy, dotyczy tylko podatników czynnych, spełniających wskazane tam warunki. W jej ramach rozliczenie zarówno VAT należnego, jak i VAT naliczonego następuje w JPK (JPK-V7 lub JPK-V7K), składanym za okres,

w którym powstał obowiązek podatkowy z tytułu importu (art. 33a ust. 1). Stosowne JPK są składane wyłącznie w formie elektronicznej, w terminie do 25. dnia miesiąca za poprzedni miesiąc (kwartał).

Podstawą opodatkowania z tytułu importu towarów jest co do zasady wartość celna powiększona o należne cło (art. 30b ust. 1 ustawy z dnia 11 marca 2004 r.); przy ustalaniu podstawy opodatkowania odpowiedniego przeliczenia waluty obcej na walutę krajową należy dokonać zgodnie z art. 31a tej ustawy²⁴.

5. ROZLICZANIE PRZEZ ORGANIZACJE POZARZĄDOWE VAT Z TYTUŁU IMPORTU USŁUG

Wśród czynności podlegających opodatkowaniu VAT, wyliczonych w art. 5 ust. 1 ustawy z dnia 11 marca 2004 r., znajduje się odpłatne świadczenie usług na terytorium kraju; ponadto z odpłatnym ich świadczeniem są zrównywane pewne nieodpłatne czynności lub świadczenia (art. 8 ust. 2).

Na podstawie art. 8 ust. 1 wspomnianej ustawy przez świadczenie usług rozumie się każde świadczenie na rzecz osoby fizycznej, osoby prawnej lub jednostki organizacyjnej niemającej osobowości prawnej, które nie stanowi dostawy towarów.

Opodatkowanie usług krajowych następuje w kraju, a obowiązek rozliczenia podatku należnego powstaje po stronie świadczącego usługę. Na potrzeby prawidłowego rozliczenia usług transgranicznych w pierwszej kolejności należy natomiast ustalić miejsce ich świadczenia. Stosowne regulacje w tym zakresie znajdują się w dziale V w rozdziale 3 ustawy z dnia 11 marca 2004 r., zatytułowanym *Miejsce świadczenia przy świadczeniu usług* (art. 28a i nast.). Podstawowa zasada ogólna, według której należy ustalić miejsce świadczenia usług, wynika z art. 28b ust. 1. Zgodnie z tym przepisem w przypadku świadczenia usług na rzecz podatników za miejsce świadczenia uznaje się miejsce, w którym podatnik będący usługobiorcą posiada siedzibę działalności gospodarczej. Jeżeli usługi są świadczone dla stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej podatnika, które znajduje się w innym miejscu niż jego siedziba działalności gospodarczej, miejscem świadczenia tych usług jest to stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej (art. 28b ust. 2). Przez podatnika należy rozumieć:

- 1) podmiot, który wykonuje samodzielnie działalność gospodarczą, o której mowa w art. 15 ust. 2, lub działalność gospodarczą odpowiadającą tej działalności, bez względu na cel czy rezultat takiej działalności (np. fundacja będąca podatnikiem VAT czynnym lub zwolnionym), a także
- 2) osobę prawną niebędącą takim podatnikiem, która jest zidentyfikowana lub obowiązana do identyfikacji do celów podatku od towarów i usług²⁵ (np. fundacja niebędąca podatnikiem na podstawie art. 15, ale będąca nim z tytułu wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów).

W przypadku usługobiorcy niebędącego podatnikiem miejscem świadczenia usług jest natomiast co do zasady miejsce, w którym usługodawca posiada siedzibę działalności gospodarczej, z pewnymi zastrzeżeniami (art. 28c ust. 1 ustawy z dnia 11 marca 2004 r.). Jeśli usługi są świadczone ze stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej usługodawcy, które znajduje się w innym miejscu niż jego

siedziba działalności gospodarczej, miejscem świadczenia tych usług jest to stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej (art. 28c ust. 2).

Od zasad ogólnych ustalania miejsca świadczenia usług przewidziano pewne wyjątki, dotyczące niektórych rodzajów usług, w tym m.in. usług wstępu na różne imprezy kulturalne i inne, usług w dziedzinie kultury, sztuki, sportu i innych, w których przypadku miejscem świadczenia jest miejsce, w którym te imprezy faktycznie się odbywają lub ta działalność jest faktycznie wykonywana (art. 28g ww. ustawy).

Przykład

Fundacja będąca podatnikiem VAT i posiadająca siedzibę działalności gospodarczej w Warszawie zakupiła usługę doradczą od francuskiego podatnika VAT. Ponadto zakupiła też usługi wstępu na imprezę kulturalną w Paryżu. Jeśli chodzi o usługi doradcze, to na zasadach ogólnych miejscem świadczenia jest Polska. W przypadku natomiast usługi wstępu na imprezę kulturalną miejscem świadczenia jest Francja (przykład szczególny).

Sytuacja transgraniczna, w której miejscem świadczenia i opodatkowania usługi jest miejsce siedziby działalności gospodarczej (stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej) usługobiorcy, powoduje powstanie importu usług.

Na podstawie art. 2 pkt 9 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. przez import usług rozumie się świadczenie usług, z tytułu wykonania których podatnikiem jest usługobiorca, o którym mowa w art. 17 ust. 1 pkt 4. Chodzi o sytuacje, gdy łącznie spełnione są następujące warunki:

- 1) usługodawcą jest podatnik nieposiadający siedziby działalności gospodarczej oraz stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej na terytorium kraju (a w przypadku usług, do których stosuje się art. 28e ww. ustawy, podatnik ten nie jest zarejestrowany zgodnie z art. 96 ust. 4);
- 2) usługobiorcą jest:
 - a) w przypadku usług, do których stosuje się art. 28b – podatnik w rozumieniu art. 15 lub osoba prawna niebędąca takim podatnikiem, zarejestrowana lub obowiązana do zarejestrowania jako podatnik VAT UE,
 - b) w przypadku transferu bonów jednego przeznaczenia, w których przypadku miejscem świadczenia usług, których te bony dotyczą, jest terytorium kraju – podatnik w rozumieniu art. 15 lub osoba prawna niebędąca takim podatnikiem,
 - c) w pozostałych przypadkach – podatnik w rozumieniu art. 15, posiadający siedzibę działalności gospodarczej lub stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej na terytorium kraju lub osoba prawna niebędąca podatnikiem w rozumieniu art. 15, posiadająca siedzibę na terytorium kraju i zarejestrowana lub obowiązana do zarejestrowania jako podatnik VAT UE.

Przykład

Polska fundacja, będąca czynnym podatnikiem VAT, mająca siedzibę działalności gospodarczej w Polsce, zakupiła usługi doradcze od francuskiej spółki, będącej we Francji podatnikiem podatku od wartości dodanej, nieposiadającej

siedziby działalności gospodarczej oraz stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej na terytorium RP. W takiej sytuacji obowiązek rozliczenia VAT z tytułu importu usług ciąży na fundacji w Polsce.

Podkreślić należy, że obowiązek rozliczenia VAT z tytułu importu usług, w odróżnieniu od wewnątrzspółnotowego nabycia towarów (gdy np. podatnik zwolniony na podstawie art. 113 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. może rozpoznawać wewnątrzspółnotowe nabycie dopiero po przekroczeniu limitu 50 tys. zł), dotyczy wszystkich podatników, bez względu na ich status²⁶.

W przypadku importu usług na terytorium Polski usługa powinna być rozliczana z zastosowaniem odpowiedniej polskiej stawki podatkowej. Zazwyczaj jest to stawka podstawowa, wynosząca obecnie 23%. Jeżeli natomiast usługa podlega zwolnieniu przedmiotowemu z VAT, tak też należy wykazać jej import.

Na podstawie art. 19a ust. 1 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. obowiązek podatkowy z tytułu świadczenia usług co do zasady powstaje z chwilą ich wykonania; dotyczy to też importu usług.

Przykład

Polski czynny podatnik VAT nabył na potrzeby swojej działalności usługę doradczą od niemieckiego kontrahenta będącego podatnikiem podatku od wartości dodanej. Zakup nastąpił w dniu 15 lutego 2023 r., tego dnia została wykonana usługa. Faktura została wystawiona z tą samą datą, a podatnik otrzymał ją dopiero w marcu 2023 r. Obowiązek podatkowy powstał w lutym 2023 r.

Z kolei zgodnie z art. 19a ust. 3 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. obowiązek podatkowy z tytułu importu usług ciągłych opodatkowanych po stronie nabywcy (zgodnie z art. 28b tej ustawy) powstaje z chwilą wykonania tych usług, tj. z upływem każdego okresu rozliczeniowego, do którego się odnoszą (np. miesiąc, kwartał itd.), przy czym za dzień wykonania usług, dla których określono okresy rozliczeniowe krótsze niż rok, przyjmuje się ostatni dzień okresu rozliczeniowego. Należy zwrócić przy tym uwagę, że do importu usług stosuje się również art. 19a ust. 8 wspomnianej ustawy, który stanowi o momencie powstania obowiązku podatkowego z tytułu otrzymania przedpłaty, zaliczki, zadatku lub raty. Obowiązek podatkowy może zatem powstać przed wykonaniem usługi, już bowiem z dniem dokonania zapłaty²⁷.

Podstawa opodatkowania w przypadku importu usług jest ustalana zgodnie z art. 29a ust. 1 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. Zgodnie z tym przepisem podstawą opodatkowania jest wszystko, co stanowi zapłatę, którą dokonujący dostawy towarów lub usługodawca otrzymał lub ma otrzymać z tytułu sprzedaży od nabywcy, usługobiorcy lub osoby trzeciej, włącznie z otrzymanymi dotacjami, subwencjami i innymi dopłatami o podobnym charakterze, mającymi bezpośredni wpływ na cenę towarów dostarczanych lub usług świadczonych przez podatnika. Podstawa opodatkowania obejmuje także:

- 1) podatki (z wyjątkiem podatku od towarów i usług), cła, opłaty i inne należności o podobnym charakterze;

2) koszty dodatkowe, takie jak prowizje, koszty opakowania, transportu i ubezpieczenia, pobierane przez dokonującego dostawy lub usługodawcę od nabywcy lub usługobiorcy (art. 29a ust. 6 ww. ustawy).

Koniecznych przeliczeń z waluty obcej na walutę krajową należy dokonać zgodnie z art. 31a ustawy z dnia 11 marca 2004 r.

Podatek należny z tytułu importu usług, pod warunkiem że zakupione usługi służyły do wykonywania czynności opodatkowanych, podlega odliczeniu jako podatek naliczony (art. 86 ust. 1 i ust. 2 pkt 4 lit. a przywołanej ustawy) w rozliczeniu za okres, w którym w odniesieniu do nabytych usług powstał obowiązek podatkowy. Dzięki temu rozliczenie VAT jest dla usługobiorcy neutralne. W pozostałych przypadkach natomiast niepodlegający odliczeniu VAT może stanowić koszty uzyskania przychodów.

Przykład

Polski podatnik VAT czynny nabył na potrzeby działalności usługę doradczą od niemieckiego kontrahenta będącego podatnikiem podatku od wartości dodanej. Zakup nastąpił w dniu 15 lutego 2023 r., tego dnia została wykonana usługa. Faktura została wystawiona z tą samą datą, lecz podatnik otrzymał ją dopiero w marcu 2023 r. Obowiązek podatkowy powstał w lutym 2023 r.; VAT należny z tytułu importu usług należy ująć w rozliczeniu za luty. W tym samym rozliczeniu podatnik ma prawo do odliczenia VAT jako podatku naliczonego, oczywiście pod warunkiem że zakupione usługi służyły do wykonywania czynności opodatkowanych.

Czynny podatnik VAT wykazuje import usług w JPK, a pozostali podatnicy używają do tego celu deklaracji VAT-9M, chyba że są oni zobowiązani do składania deklaracji VAT-8 (art. 99 ust. 9 ustawy z dnia 11 marca 2004 r.). Okres, za który składana jest deklaracja VAT-9M, wiąże się z momentem powstania obowiązku podatkowego (czyli datą wykonania usługi). Zarówno stosowne JPK, jak i deklaracje VAT-8 i VAT-9M mogą być przekazywane jedynie za pomocą środków komunikacji elektronicznej (art. 99 ust. 11b), w terminie do 25. dnia miesiąca za poprzedni miesiąc (kwartał), z tym że w przypadku deklaracji VAT-9M nie ma obowiązku składania „pustych” („zerowych”) deklaracji²⁸.

6. PODSUMOWANIE I WNIOSKI KOŃCOWE

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 być podatnikami VAT, jakkolwiek często są podatnikami zwolnionymi. Jeżeli jednak realizują pewne transakcje transgraniczne, mogą być zobowiązane do rozliczenia podatku od towarów i usług. Co więcej, taki obowiązek w związku z importem towarów czy wewnątrzwspólnotowym nabyciem towarów może wystąpić, nawet jeśli NGO nie prowadzą działalności gospodarczej w rozumieniu przepisów ustawy z dnia 11 marca 2004 r. Od zasady opodatkowania VAT obrotu profesjonalnego istnieją bowiem wyjątki w przypadku importu towarów i wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów. Rozliczenia z tym związane, podobnie jak wcześniej przedstawione²⁹, inne

skomplikowane aspekty rozliczeń VAT występujące w działalności pożytku publicznego, mogą być szczególnie trudne dla organizacji, które często swoją działalność opierają na świadczeniach wolontariackich. Częściowo te problemy rozwiązują niektóre zwolnienia z opodatkowania, z których korzystać mogą organizacje, ale akurat w przypadku stosowania mechanizmu odwrotnego obciążenia w transakcjach transgranicznych dążenie do zapewnienia efektywności fiskalnej jest kluczowe i organizacjom nie przysługuje „specjalne traktowanie”. Mechanizm ten zapewnić ma bowiem, że mimo pozostawania sprzedawcy poza jurysdykcją państwa opodatkowania, co mogłoby znacząco utrudniać efektywną egzekucję podatku od niego, wierzyciel podatkowy otrzyma swoje świadczenie. Kwestia szczególnego charakteru i uregulowania działalności pożytku publicznego nie ma zatem znaczenia dla rozliczeń podatkowych; co więcej – może prowadzić czasem do błędnych założeń i oczekiwań, że z takich obowiązków organizacje miałyby być zwolnione. Potwierdza to już wcześniej sformułowane wątpliwości co do utrzymywania specyficznego aparatu pojęciowego, wprowadzonego przez ustawę z dnia 24 kwietnia 2003 r. na potrzeby uregulowania działalności organizacji pozarządowych w obecnym kształcie.

Rozważania dotyczące wybranych zagadnień problemowych działalności pożytku publicznego w kontekście VAT, prowadzone we wcześniejszym³⁰ i niniejszym artykule, a także rozważania dotyczące innych aspektów podatkowych (i finansowych) tej działalności³¹ mają stanowić przyczynek do dalszej dyskusji o specyfice i uregulowaniu działalności pożytku publicznego w polskim systemie prawa, w tym w szczególności w kontekście prawopodatkowym, tak aby zapewnić adekwatne do jej istoty systemowe (a więc wewnętrznie spójne i podporządkowane określonym założeniom) podejście do rozliczeń podatkowych z nią związanych.

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 M. Supera-Markowska, *VAT a działalność pożytku publicznego – wybrane zagadnienia problemowe. Podatnicy, zwolnienia i dotacje*, „Doradztwo Podatkowe – Biuletyn Instytutu Studiów Podatkowych” 2023, nr 7.
- ⁵ Tamże.
- ⁶ Szerzej na temat pojęcia „organizacji pozarządowej” i „działalności pożytku publicznego” zob. tamże i przywołana tam literatura.
- ⁷ Zgodnie z art. 3 ust. 3 ustawy z dnia 24 kwietnia 2003 r. o działalności pożytku publicznego i o wolontariacie (tekst jednolity Dz.U. z 2023 r. poz. 571, dalej: ustawa z dnia 24 kwietnia 2003 r.) działalność pożytku publicznego mogą prowadzić też pewne inne podmioty niż organizacje pozarządowe, 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 artykule, podobnie jak we wcześniejszym (M. Supera-Markowska, *VAT a działalność pożytku publicznego...*, dz. cyt.), zostaną jednak skoncentrowane na sytuacji podstawowej, tj. prowadzeniu działalności pożytku publicznego przez organizacje pozarządowe.
- ⁸ Zob. art. 6 ustawy z dnia 24 kwietnia 2003 r. Szerzej zob. M. Supera-Markowska, *VAT a działalność pożytku publicznego...*, dz. cyt., i przywołana tam literatura, w tym w szczególności M. Supera-Markowska, *Uwarunkowania prawne prowadzenia działalności gospodarczej przez organizacje pozarządowe*, Warszawa 2015.

- ⁹ Zob. np. K. Radzikowski, *Podatek od towarów i usług*, w: M. Bitner i in., *Prawo finansowe. Prawo finansów publicznych. Prawo podatkowe. Prawo bankowe*, Warszawa 2017, s. 423.
- ¹⁰ Szerzej zob. M. Supera-Markowska, *VAT a działalność pożytku publicznego...*, dz. cyt., pkt 1 *Organizacje pozarządowe jako podatnicy VAT*.
- ¹¹ Czego ryzyko wystąpienia w przypadku niektórych przynajmniej organizacji może być znaczne z uwagi na ich nieprofesjonalny, wolontariacki charakter. Według danych Głównego Urzędu Statystycznego (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, fundacje, społeczne podmioty wyznaniowe, samorząd gospodarczy i zawodowy*, red. K. Goś-Wójcicka, Warszawa–Kraków 2022, s. 20 i 64).
- ¹² Tekst jednolity Dz.U. z 2023 r. poz. 1570, dalej: ustawa z dnia 11 marca 2004 r.
- ¹³ W przypadku gdy następuje dostawa towarów wysyłanych lub transportowanych przez dostawcę lub na jego rzecz, w tym wtedy, gdy dostawca uczestniczy pośrednio w transporcie lub wysyłce towarów, z terytorium państwa członkowskiego innego niż terytorium państwa członkowskiego zakończenia wysyłki lub transportu towarów do nabywcy, ale nie dochodzi do wewnątrzspółnotowego nabycia towarów, może wystąpić wewnątrzspółnotowa sprzedaż towarów na odległość. Zgodnie z art. 2 pkt 22a ustawy z dnia 11 marca 2004 r. wewnątrzspółnotowa sprzedaż towarów na odległość to dostawa towarów wysyłanych lub transportowanych przez dostawcę lub na jego rzecz, w tym wtedy, gdy dostawca uczestniczy pośrednio w transporcie lub wysyłce towarów, z terytorium państwa członkowskiego innego niż terytorium państwa członkowskiego zakończenia wysyłki lub transportu towarów do nabywcy, który jest:
- 1) podatnikiem podatku od towarów i usług lub osobą prawną niebędącą podatnikiem podatku od towarów i usług, którzy nie mają obowiązku rozliczania wewnątrzspółnotowego nabycia towarów, o którym mowa w art. 9, lub
 - 2) podatnikiem podatku od wartości dodanej lub osobą prawną niebędącą podatnikiem podatku od wartości dodanej, którzy nie mają obowiązku rozliczania wewnątrzspółnotowego nabycia towarów odpowiadającego wewnątrzspółnotowemu nabyciu towarów, o którym mowa w art. 9, lub
 - 3) podmiotem niebędącym podatnikiem
 - pod warunkiem że dostarczane towary nie są nowymi środkami transportu ani towarami, o których mowa w art. 22 ust. 1 pkt 2.
- ¹⁴ Sprzedaż na odległość towarów importowanych to dostawa towarów wysyłanych lub transportowanych przez dostawcę lub na jego rzecz, w tym wtedy, gdy dostawca uczestniczy pośrednio w transporcie lub wysyłce towarów, z terytorium państwa trzeciego do nabywcy na terytorium państwa członkowskiego, który jest:
- 1) podatnikiem podatku od towarów i usług lub osobą prawną niebędącą podatnikiem podatku od towarów i usług, którzy nie mają obowiązku rozliczania wewnątrzspółnotowego nabycia towarów, o którym mowa w art. 9 ustawy z dnia 11 marca 2004 r., lub
 - 2) podatnikiem podatku od wartości dodanej lub osobą prawną niebędącą podatnikiem podatku od wartości dodanej, którzy nie mają obowiązku rozliczania wewnątrzspółnotowego nabycia towarów odpowiadającego wewnątrzspółnotowemu nabyciu towarów, o którym mowa w art. 9 ww. ustawy, lub
 - c) podmiotem niebędącym podatnikiem
 - pod warunkiem że dostarczane towary nie są nowymi środkami transportu ani towarami, o których mowa w art. 22 ust. 1 pkt 2 (art. 2 pkt 22b ustawy z dnia 11 marca 2004 r.).
- ¹⁵ Zob. M. Supera-Markowska, *VAT a działalność pożytku publicznego...*, dz. cyt., pkt 1 *Organizacje pozarządowe jako podatnicy VAT*.
- ¹⁶ Wśród form prawnych najczęściej przyjmowanych przez organizacje pozarządowe są osoby prawne w postaci stowarzyszeń i fundacji. Według danych GUS (*Sektor non-profit w 2020 r. Stowarzyszenia...*, red. K. Goś-Wójcicka, dz. cyt., 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%).
- ¹⁷ Zob. art. 9 ust. 3 ustawy z dnia 11 marca 2004 r.
- ¹⁸ Zob. M. Supera-Markowska, *VAT a działalność pożytku publicznego...*, dz. cyt., pkt 2 *Zwolnienia istotne dla organizacji pozarządowych i organizacji pożytku publicznego*.
- ¹⁹ Por. J. Matarewicz, *Ustawa o podatku od towarów i usług. Komentarz*, Warszawa 2021, s. 195.
- ²⁰ Por. tamże, s. 187.
- ²¹ Szerzej na temat wewnątrzspółnotowego nabycia towarów zob. np.: M. Wystrychowski, *Wewnątrzspółnotowe nabycie towarów*, Kraków 2005; D. Kosacka, B. Olszewski, *Opodatkowanie: transakcje wewnątrzspółnotowe, eksport, import 2018*, Wrocław 2018.
- ²² Którą przyjmują m.in. stowarzyszenia zwykłe. Według danych GUS (*Sektor non-profit w 2020 r. Stowarzyszenia...*, 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.
- ²³ M. Supera-Markowska, *VAT a działalność pożytku publicznego...*, dz. cyt., pkt 1 *Organizacje pozarządowe jako podatnicy VAT*.
- ²⁴ Szerzej na temat importu towarów zob. np. D. Kosacka, B. Olszewski, dz. cyt.
- ²⁵ Zob. art. 28a ustawy z dnia 11 marca 2004 r.
- ²⁶ Por. J. Matarewicz, dz. cyt., s. 300.
- ²⁷ Zob. interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Bydgoszczy z dnia 2 lutego 2010 r., ITPP2/443-962c/09/AP, <https://eureka.mf.gov.pl/informacje/podglad/76708>, dostęp: 25.08.2023.
- ²⁸ Szerzej na temat importu usług zob. np.: H. Lubińska, P. Małecki, *Import usług w polskim systemie podatkowym*, Warszawa 2007; H. Kozłowska, *Świadczenie i import usług w świetle polskiego systemu VAT: z uwzględnieniem interpretacji organów podatkowych oraz orzecznictwa*, Warszawa 2011.
- ²⁹ Zob. M. Supera-Markowska, *VAT a działalność pożytku publicznego...*, dz. cyt.
- ³⁰ Tamże.
- ³¹ Prowadzone m.in. w: M. Supera-Markowska, *Uwarunkowania prawno-podatkowe i rachunkowe działalności organizacji pozarządowych – aktualne problemy i wyzwania na przyszłość*, w: *Organizacje pozarządowe w stulecie Polski niepodległej*, red. M. Seroka, Olsztyn 2018; następnie: 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; a ostatnio: M. Supera-Markowska, *Równość i nierówność w prawie podatkowym – studium przypadku instytucji odpisu z podatku dochodowego na rzecz organizacji pożytku publicznego*, „Studia Iuridica” 2023, nr 94.

Bibliografia

Literatura

- Kosacka D., Olszewski B., *Opodatkowanie: transakcje wewnątrzspółnotowe, eksport, import 2018*, Wrocław 2018.
- Kozłowska H., *Świadczenie i import usług w świetle polskiego systemu VAT: z uwzględnieniem interpretacji organów podatkowych oraz orzecznictwa*, Warszawa 2011.
- Lubińska H., Małecki P., *Import usług w polskim systemie podatkowym*, Warszawa 2007.
- Matarewicz J., *Ustawa o podatku od towarów i usług. Komentarz*, Warszawa 2021.
- 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.

- 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., *Równość i nierówność w prawie podatkowym – studium przypadku instytucji odpisu z podatku dochodowego na rzecz organizacji pożytku publicznego*, „*Studia Iuridica*” 2023, nr 94.
- Supera-Markowska M., *Uwarunkowania prawne prowadzenia działalności gospodarczej przez organizacje pozarządowe*, Warszawa 2015.
- Supera-Markowska M., *Uwarunkowania prawnopodatkowe i rachunkowe działalności organizacji pozarządowych – aktualne problemy i wyzwania na przyszłość*, w: *Organizacje pozarządowe w stulecie Polski niepodległej*, red. M. Seroka, Olsztyn 2018.
- Supera-Markowska M., *VAT a działalność pożytku publicznego – wybrane zagadnienia problemowe. Podatnicy, zwolnienia i dotacje*, „Doradztwo Podatkowe – Biuletyn Instytutu Studiów Podatkowych” 2023, nr 7.
- Wystrychowski M., *Wewnątrzspółnotowe nabycie towarów*, Kraków 2005.
- Akty prawne**
- 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 2023 r. poz. 1570.
- Ustawa z dnia 24 kwietnia 2003 r. o działalności pożytku publicznego i o wolontariacie, tekst jednolity Dz.U. z 2023 r. poz. 571.
- Interpretacje indywidualne**
- Interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Bydgoszczy z dnia 2 lutego 2010 r., ITPP2/443-962c/09/AP, <https://eureka.mf.gov.pl/informacje/podglad/76708>, dostęp: 25.08.2023.