

Sprawozdanie z prac zespołu roboczego Komitetu do spraw Pożytku Publicznego do spraw podatku VAT od dotacji dla organizacji pozarządowych

Nazwa organu	Komitet do spraw Pożytku Publicznego
Podstawa prawna	Zarządzenie nr 1/2025 Przewodniczącego Komitetu do spraw Pożytku Publicznego z dnia 30 stycznia 2025 r. w sprawie powołania zespołu roboczego Komitetu do spraw Pożytku Publicznego do spraw podatku VAT od dotacji dla organizacji pozarządowych ¹
Okres sprawozdawczy	styczeń – wrzesień 2025 r.

I. Wstęp i informacje ogólne

Zespół roboczy Komitetu do spraw Pożytku Publicznego do spraw podatku VAT od dotacji dla organizacji pozarządowych² został powołany na mocy Zarządzenia nr 1/2025 Przewodniczącego Komitetu do spraw Pożytku Publicznego z dnia 30 stycznia 2025 r. w sprawie powołania zespołu roboczego Komitetu do spraw Pożytku Publicznego do spraw podatku VAT od dotacji dla organizacji pozarządowych³.

W skład Zespołu, zgodnie z treścią Zarządzenia, wchodzi osoby wskazane przez Przewodniczącego Komitetu do Spraw Pożytku Publicznego⁴, będące przedstawicielami:

1. Ministra ds. Społeczeństwa Obywatelskiego;
2. Ministra ds. Polityki Senioralnej;
3. Ministerstwa Edukacji Narodowej;
4. Ministerstwa Finansów;
5. Ministerstwa Funduszy i Polityki Regionalnej;
6. Ministerstwa Klimatu i Środowiska;
7. Ministerstwa Kultury i Dziedzictwa Narodowego;

¹ zarządzenie zostało zmienione: zarządzeniem nr 4/2025 Przewodniczącego Komitetu do spraw Pożytku Publicznego z dnia 11 lutego 2025 r. zmieniające zarządzenie w sprawie powołania zespołu roboczego Komitetu do spraw Pożytku Publicznego do spraw podatku VAT od dotacji dla organizacji pozarządowych, zarządzeniem nr 8/2025 Przewodniczącego Komitetu do spraw Pożytku Publicznego z dnia 17 kwietnia 2025 r. zmieniające zarządzenie w sprawie powołania zespołu roboczego Komitetu do spraw Pożytku Publicznego do spraw podatku VAT od dotacji dla organizacji pozarządowych oraz zarządzeniem nr 10/2025 Przewodniczącego Komitetu do spraw Pożytku Publicznego z dnia 3 czerwca 2025 r. zmieniające zarządzenie w sprawie powołania zespołu roboczego Komitetu do spraw Pożytku Publicznego do spraw podatku VAT od dotacji dla organizacji pozarządowych;

² zwany dalej „Zespołem”;

³ zwane dalej „Zarządzeniem”;

⁴ lista tych osób stanowi załącznik nr 1 do Zarządzenia wraz ze zmianami;

8. Ministerstwa Obrony Narodowej;
9. Ministerstwa Rodziny, Pracy i Polityki Społecznej;
10. Ministerstwa Rolnictwa i Rozwoju Wsi;
11. Ministerstwa Sportu i Turystyki;
12. Ministerstwa Sprawiedliwości;
13. Ministerstwa Spraw Zagranicznych;
14. Ministerstwa Zdrowia;
15. Narodowego Instytutu Wolności – Centrum Rozwoju Społeczeństwa Obywatelskiego;
16. Rady Działalności Pożytku Publicznego⁵;
17. Unii Metropolii Polskich;
18. Związku Powiatów Polskich;
19. Związku Województw RP.

W skład Zespołu wchodzi ostatecznie⁶ 32 członków.

Przewodniczący Komitetu do Spraw Pożytku Publicznego powierzył Zespołowi następujące zadania:

1. analizę skutków przepisów dot. podatku VAT od dotacji dla organizacji pozarządowych oraz współpracy administracji publicznej z organizacjami,
2. wypracowanie rozwiązań zapobiegających ewentualnym negatywnym konsekwencjom dla działalności organizacji pozarządowych.

We wskazanym okresie sprawozdawczym funkcjonowanie Zespołu nie pociągnęło za sobą kosztów dla budżetu Państwa.

II. Liczba posiedzeń Zespołu w okresie sprawozdawczym

Zespół obradował na posiedzeniach, które odbywały się, zgodnie z przyjętym Regulaminem, nie rzadziej niż raz na miesiąc. W okresie objętym sprawozdaniem odbyło się 6 posiedzeń Zespołu organizowanych w Kancelarii Prezesa Rady Ministrów w formie hybrydowej, tj. stacjonarnej i zdalnej. Miały one miejsce w następujących dniach: 19 lutego 2025 r., 19 marca 2025 r., 16 kwietnia 2025 r., 14 maja 2025 r., 6 czerwca 2025 r. oraz 15 lipca 2025 r.

W posiedzeniach Zespołu uczestniczyli członkowie Zespołu oraz zaproszeni goście, w szczególności reprezentujący organizacje jednostek samorządu terytorialnego⁷, przedstawiciele nauki oraz eksperci.

⁵ zwana dalej „RDPP”;

⁶ po przyjęciu przez Przewodniczącego Komitetu do Spraw Pożytku Publicznego ww. zarządzenia nr 10/2025;

⁷ zwana dalej: „JST”;

III. Zadania zrealizowane przez Zespół w okresie sprawozdawczym

Pierwsze posiedzenie odbyło się w dniu 19 lutego 2025 r. i miało charakter organizacyjno-techniczny oraz merytoryczny. Podczas spotkania określono tryb pracy m.in. omówiono zgłoszone uwagi do projektu regulaminu oraz harmonogram prac, w tym terminy kolejnych posiedzeń Zespołu. Ponadto w trakcie posiedzenia dokonano wprowadzenia do problemu VAT od dotacji oraz zaprezentowano zagrożenia, w tym negatywne konsekwencje opodatkowania podatkiem od towarów i usług dotacji przyznawanych organizacjom pozarządowych. Następnie odbyła się dyskusja z udziałem zarówno przedstawicieli ministerstw jak i organizacji pozarządowych – członków Rady Działalności Pożytku Publicznego. W toku dyskusji wskazano m.in., że omawiany problem nie dotyczy tylko organizacji pozarządowych, ale również innych podmiotów realizujących projekty współfinansowane ze środków unijnych i jest uwarunkowany przepisami dyrektywy UE⁸. W toku dyskusji padły wstępne propozycje rozwiązań, a także ich oceny. Padła propozycja, aby przedstawiciele ministerstw przedstawili informacje odnośnie udzielanych dotacji i posiadanej wiedzy o omawianym wcześniej problemie oraz aby zastanowić się nad jego rozwiązaniem.

Przedstawiciele Ministerstwa Finansów wspomnieli o instrumentach prawnych, z których mogą skorzystać organizacje pozarządowe, takich jak interpretacje indywidualne przepisów prawa podatkowego oraz ulgi⁹, o których mowa w przepisach Ordynacji podatkowej¹⁰.

Drugie posiedzenie odbyło się w dniu 19 marca 2025 r. Główny punkt porządku obrad dotyczył informacji nt. dotacji celowych przyznawanych organizacjom pozarządowym przez ministerstwa, w ramach realizacji programów, w tym programów operacyjnych. Powyższe informacje zostały przedstawione przez przedstawicieli Ministra ds. Społeczeństwa Obywatelskiego, Ministra ds. Polityki Senioralnej, Ministerstwa Obrony Narodowej, Ministerstwa Funduszy i Polityki Regionalnej, Ministerstwa Sportu i Turystyki, Ministerstwa Edukacji Narodowej, Ministerstwa Spraw Zagranicznych oraz Ministerstwa Kultury i Dziedzictwa Narodowego. W posiedzeniu w charakterze obserwatora uczestniczył przedstawiciel Komisji Wspólnej Rządu i Samorządu Terytorialnego, który w przedstawionym stanowisku podkreślił potrzebę systemowego uregulowania kwestii VAT od dotacji udzielanych m.in. na podstawie przepisów ustawy z dnia 24 kwietnia 2003 r. o działalności pożytku publicznego i o wolontariacie (Dz. U. z 2024 r. poz. 1491, z późn. zm.)¹¹ oraz ustawy z dnia 25 czerwca 2010 r. o sporcie (Dz. U. z 2024 r. poz. 1488, z późn. zm.).

⁸ dyrektywa Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz. Urz. UE L 347 z 11.12.2006, z późn. zm.), zwana dalej „dyrektywą VAT”;

⁹ m.in. odroczenie terminu płatności podatku, rozłożenie zapłaty podatku na raty, umorzenie zaległości podatkowej;

¹⁰ ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2025 r. poz. 111, ze zm.);

¹¹ zwana dalej „udpp”;

Na posiedzeniu padła propozycja zapłaty podatku VAT (do 5 lat wstecz) za organizacje pozarządowe oraz osoby zarządzające tymi organizacjami. Przedstawiciel Ministerstwa Finansów wskazał, że możliwość taką wyklucza art. 62b Ordynacji podatkowej, zgodnie z którymi zapłata podatku za podatnika jest możliwa tylko przez określone podmioty, a przez osoby inne niż wymienione w przepisach, do określonej kwoty (obecnie do 1.000 zł).

W dniu 16 kwietnia br. w KPRM odbyło się trzecie posiedzenie Zespołu. Na wstępie zostały przedstawione zaległe informacje nt. dotacji celowych przyznawanych organizacjom pozarządowym przez ministerstwa w ramach realizacji programów przez przedstawicieli Ministerstwa Rodziny, Pracy i Polityki Społecznej, Ministerstwa Kultury i Dziedzictwa Narodowego oraz Ministerstwa Finansów. Dodatkowo przedstawiciel Ministerstwa Finansów zaprezentował dane ogólne nt. dotacji udzielanych organizacjom pozarządowym m.in. w oparciu o stosowne paragrafy klasyfikacji budżetowej. Posiedzenie było jednak przede wszystkim poświęcone prezentacji a następnie dyskusji nad informacją Ministerstwa Finansów dotyczącą zasad opodatkowania VAT na podstawie przepisów ustawy o VAT¹², w tym obowiązujących preferencyjnych stawek VAT i zwolnień, a także traktowania na gruncie VAT dotacji celowych przyznawanych organizacjom pozarządowym. W wystąpieniu przedstawicieli Ministerstwa Finansów podkreślono, że obowiązujące zasady opodatkowania dotacji, w tym dotacji celowych, na podstawie przepisów ustawy o VAT, odnoszą się do wszystkich podatników tego podatku, w tym także do organizacji pozarządowych. Jednocześnie zaznaczono, że system VAT podlega harmonizacji z prawem Unii Europejskiej co oznacza, że państwa członkowskie zobowiązane są do przestrzegania zgodności krajowych przepisów w zakresie podatku VAT z regulacjami wynikającymi z prawa unijnego. Z tych też względów polskie regulacje przyjęte w przepisach ustawy o VAT oraz przepisach aktów wykonawczych do tej ustawy, muszą być zgodne w szczególności z przepisami dyrektywy VAT. Dyrektywa ta nakreśla zasady funkcjonowania systemu VAT wskazując m.in. podmioty uznawane za podatników oraz zakres przedmiotowy opodatkowania tym podatkiem. Uniemożliwia ona również państwom członkowskim UE dowolne kształtowanie wysokości stawek podatku i zwolnień od tego podatku. Ponadto wskazano na możliwość skorzystania ze zwolnień podmiotowych i przedmiotowych w podatku VAT. Jednocześnie podkreślono, że dyrektywa VAT nie przewiduje możliwości wprowadzenia dalszych zwolnień podmiotowych, innych niż przewidziane przepisem artykułu 284, w tym nie pozwala także na wprowadzenie zwolnienia z prawem do odliczenia. Dyrektywa VAT nie przewiduje także możliwości wprowadzenia generalnej stawki obniżonej lub zwolnień dla wszelkich czynności realizowanych przez NGO tylko dlatego, że są one finansowane z dotacji. Ze względu na ścisłe zharmonizowanie przepisów w zakresie VAT nie ma możliwości wprowadzenia modyfikacji w tym systemie wykraczających poza ramy nakreślone przepisami unijnymi, a wszelkie działania państw członkowskich, które nie znajdują oparcia w przepisach dyrektywy VAT, narażają je na

¹² ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz.U. z 2025 r. poz. 775, z późn. zm.);

wszczęcie przez Komisję Europejską postępowania naruszeniowego w zakresie niezgodnym z postanowieniami prawa unijnego stosowania przepisów VAT, a także skierowanie sprawy przed TSUE. Informacja przedstawicieli Ministerstwa Finansów zawierała jednoznaczne stanowisko, że w świetle regulacji systemu VAT każdy przypadek powinien być rozpatrywany indywidualnie, a o opodatkowaniu VAT, bądź braku opodatkowania dotacji decydują wszystkie okoliczności występujące w danej sprawie.

Przedstawiciel Ministerstwa Finansów odniósł się także do pytań i uwag członków Zespołu dotyczących opodatkowania dotacji.

Przedstawiona informacja została również uzupełniona o materiał pt. „Najważniejsze informacje o podatku od towarów i usług (VAT) dla organizacji pozarządowych”, który został przygotowany na prośbę KPRM zanim powołany został Zespół¹³.

Następnie zostały omówione możliwe rozwiązania w ramach systemu VAT ujęte w pkt 4a-4d porządku obrad¹⁴. Ponadto przedstawiciele Ministerstwa Finansów odnieśli się do rozwiązań poza systemem VAT tj. wydawania przez ministra właściwego ds. finansów publicznych, na podstawie przepisów Ordynacji podatkowej, interpretacji ogólnej (z urzędu lub na wniosek) oraz objaśnień podatkowych (z urzędu) w celu wyjaśnienia przepisów prawa podatkowego dotyczących stosowania tych przepisów.

Przedstawiciele Ministerstwa Finansów zachęcali również do korzystania z interpretacji indywidualnych, które są prostym narzędziem dającym pewność, że dotacja, co do której powstają wątpliwości, nie jest opodatkowana. Czwarte posiedzenie miało miejsce w dniu 14 maja br. Spotkanie rozpoczęło od zaprezentowania przez przedstawiciela Ministerstwa Finansów stanowiska w/s pytań członków Zespołu dot. opodatkowania dotacji celowych przyznawanych organizacjom pozarządowym, po czym odbyła się dyskusja.

W zakresie interpretacji indywidualnych reprezentant Ministerstwa Finansów wskazał na pozytywny aspekt uzyskania interpretacji, która może dawać podatnikowi ochronę. Podkreślił, iż jest to skuteczny sposób na uniknięcie przez organizacje pozarządowe konsekwencji nieprawidłowego rozliczenia dotacji pod względem podatkowym, a także sposób na to, aby organizacje te nie były pozostawione w niepewności co do konieczności zapłaty podatku VAT od przyznanej im dotacji. Wskazał, że sama procedura występowania z wnioskiem o wydanie interpretacji indywidualnej jest prosta. Na stronie internetowej jest zamieszczony formularz wniosku o wydanie interpretacji oraz kreator wniosku, który prowadzi wnioskodawcę krok po kroku przez kolejne

¹³ materiał został przekazany do KPRM 12 sierpnia 2024 r.

¹⁴ zastosowanie obniżonej stawki VAT dla organizacji pozarządowych (pkt 4a); zwolnienie podmiotowe z VAT organizacji pozarządowych (pkt 4b); wprowadzenie zwolnienia lub obniżonej stawki podatku w zakresie dotacji (pkt 4c); wprowadzenie szczególnego środka określonego w art. 395 dyrektywy VAT (pkt 4d);

punkty, jednocześnie jest instrukcja do kreatora, w której każda kolejna komórka formularza jest wyjaśniana.

Poinformował, że wydanych zostało wiele interpretacji dot. opodatkowania VAT od dotacji (ok. pół tys. interpretacji w okresie 2023-2025), ale dla podmiotów innych niż organizacje pozarządowe i dotyczyły głównie zagadnienia związanego z wyrokami Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej¹⁵ z 30.03.2023 r. w sprawie C-612/21 i w sprawie C-616/21 w zakresie inwestycji proekologicznych, usuwania azbestu i odnawialnych źródeł energii. Natomiast dla organizacji pozarządowych w zakresie opodatkowania dotacji w latach 2023-2025 wydano tylko 14 interpretacji.

W wystąpieniu wskazano również na znikomą liczbę procedur weryfikacyjnych podejmowanych przez organy krajowej administracji skarbowej w stosunku do organizacji pozarządowych.

Po powyższym wystąpieniu odbyła się dyskusja. W większości członkowie Zespołu wyrazili się negatywnie o możliwości stosowania instrumentu interpretacji indywidualnych przy dotacjach udzielanych NGO, z czym nie zgadzali się przedstawiciele Ministerstwa Finansów.

Następnie przystąpiono do omówienia kolejnego z możliwych rozwiązań poza systemem VAT, tj. mechanizmu refundacji organizacjom pozarządowym kosztów zapłaconego VAT. Po dokonaniu wprowadzenia do tematu, poprzez krótką charakterystykę rozwiązania funkcjonującego w Irlandii, przystąpiono do dyskusji. W trakcie wymiany opinii członkowie Zespołu wskazywali na skutek łagodzący systemu refundacyjnego, podnoszono kwestię ewentualnej pomocy publicznej, zastrzeżenia co do umocowania tego systemu na szczeblu centralnym i związanych z tym problemów z jego efektywnością. Zwracano także uwagę, że nie musi to być fundusz celowy w rozumieniu przepisów o finansach publicznych.

Przedstawiciele departamentów budżetowych Ministerstwa Finansów wyrazili negatywne stanowisko w kwestii podniesionego tematu dodatkowych środków budżetu państwa przeznaczanych na finansowanie lub refinansowanie podatku VAT. Wskazali, że takich środków nie ma ujętych w budżecie, podkreślili, że każde zwiększenie wydatków w stosunku do tych, które są obecnie finansowane lub ponoszone, wpływa też na zmniejszenie tej przestrzeni do finansowania zadań, które są realizowane obecnie.

Piąte posiedzenie Zespołu odbyło się w dniu 6 czerwca br. Znaczna jego część została poświęcona wystąpieniu dr Marii Supera-Markowskiej z Uniwersytetu Warszawskiego i dyskusji nad nim. W swojej prelekcji prelegentka przedstawiła relację pomiędzy ustawą o działalności pożytku publicznego i o wolontariacie a ustawą o VAT, wdrażającą dyrektywę VAT. Podniosła, że mając na uwadze definicję działalności gospodarczej według ustawy o VAT, organizacje pozarządowe, na gruncie jej przepisów, powinny być traktowane jak zwykli przedsiębiorcy. Podkreśliła, że także w innych krajach Unii

¹⁵ Zwany dalej „TSUE”;

Europejskiej występuje problem z ujęciem działalności charytatywnej w ramach regulacji VAT podlegającej harmonizacji. Wskazała m.in. na trudności z wprowadzeniem zwolnienia dla organizacji pozarządowych, w tym organizacji pożytku publicznego, ponieważ takie zwolnienie skutkuje brakiem możliwości odliczenia, co w efekcie powoduje, że staje się ono w praktyce ekonomicznym kosztem. Proponowanym rozwiązaniem mogłaby być tzw. „stawka zerowa” VAT, która umożliwia dokonanie zwrotu podatku naliczonego (mechanizm ten w innych krajach funkcjonuje jako zwolnienie z prawem do odliczenia). Prelegentka wskazała na brak podstaw prawnych do zastosowania tej stawki. Zauważyła także, że VAT stanowi główną podstawę określania składek państw członkowskich UE, stąd wszelkie wyłączenia w tym obszarze mogą napotkać stanowczy opór Komisji Europejskiej. Na koniec prelegentka wspomniała o stawkach obniżonych VAT podlegających harmonizacji, a także o mechanizmach – poza systemem VAT – dotyczących kompensaty lub zwrotu VAT, np. występujące we Francji.

Następnie kolejny punkt porządku obrad poświęcony został informowaniu o zasadach opodatkowania VAT dotacji celowych przez organy administracji publicznej ogłaszające otwarte konkursy ofert adresowane do organizacji pozarządowych. W toku dyskusji zabierali głos szczególnie przedstawiciele RDPP, którzy byli przeciwni prowadzeniu szerokiej kampanii informacyjnej w tym zakresie, podkreślając jednocześnie, aby urzędnicy w kontaktach z organizacjami pozarządowymi unikali wypowiedziania się co do należnego VAT od dotacji. Przedstawiciel Ministerstwa Finansów, a także reprezentanci RDPP, byli zgodni, że każdy przypadek dotacji przyznanej organizacji pozarządowej na gruncie opodatkowania VAT należy badać indywidualnie. Dodatkowo przedstawiciel Ministerstwa Finansów przypomniał, że przygotowany na prośbę KPRM materiał informacyjny dotyczący omawianego zagadnienia zawiera informacje, które mogłyby być przydatne dla organizacji i z tego względu warto rozważyć jego upublicznienie.

W dniu 15 lipca br. w KPRM odbyło się szóste i ostatnie posiedzenie Zespołu. Tematem obrad było wystąpienie zaproszonego eksperta – Roberta Krasnodębskiego, radcy prawnego i doradcy podatkowego. W swoim wystąpieniu syntetycznie omówił – szerzej opisane w przekazanej członkom Zespołu analizie prawnej¹⁶ – odpowiedź na pytanie, czy organizacje pozarządowe realizujące cele z zakresu pożytku publicznego, otrzymujące w związku z tym dotacje, mogą być uznane za podmioty prowadzące działalność gospodarczą w rozumieniu przepisów dotyczących opodatkowania podatkiem od towarów i usług. Odniósł się także do kwestii, czy kwota otrzymanych przez te organizacje dotacji stanowi podstawę opodatkowania, jako element wynagrodzenia za świadczone usługi. Konkludując ekspert stwierdził, że zarysowane problemy wynikają nie tyle z zasad, które są zrozumiałe, lecz stosowania obowiązujących przepisów, w szczególności oceny, czy w danej sytuacji mamy do czynienia, czy też nie

¹⁶ analiza prawna z dnia 28 czerwca 2025 r. dla Ogólnopolskiej Federacji Organizacji Pozarządowych z siedzibą w Warszawie;

z opodatkowaniem podatkiem od towarów i usług. Następnie odbyła się dyskusja, w której członkowie Zespołu przede wszystkim skierowali szereg pytań do eksperta, w tym wątpliwości co do statusu organizacji pozarządowych realizujących zadania publiczne jako podatników w rozumieniu art. 13 dyrektywy VAT (w przypadku realizacji obowiązków publiczno-prawnych wynikających z zawieranych umów dotacyjnych), dot. orzecznictwa sądów w zakresie tzw. „cenotwórczości”, propozycji zrównania organizacji pozarządowych – na gruncie przepisów o VAT – z JST zlecającymi te zadania oraz rekomendacji co do możliwych rozwiązań systemowych w diskutowanym obszarze.

IV. Wnioski i rekomendacje w obszarze działalności Zespołu.

1. Możliwe skutki opodatkowania VAT dotacji dla organizacji pozarządowych

Dotacje przekazywane przez ministerstwa organizacjom pozarządowym

W celu oszacowania skutków opodatkowania podatkiem od towarów i usług dotacji przyznawanych organizacjom pozarządowym przez organy administracji publicznej Zespół zebrał od swoich członków reprezentujących poszczególne ministerstwa stosowne informacje¹⁷. Z przedstawionych lub przekazanych przez resorty danych wynika, że na realizację programów rządowych, programów ministrów, zadań publicznych itp. przeznaczono w 2024 r. kwotę przeszło 927 mln zł, zaś w 2025 r. zaplanowano ponad 941 mln zł. Jednocześnie wartość podpisanych umów lub planowanych naborów w ww. okresie w ramach programów finansowanych ze środków UE, w tym Programu Fundusze Europejskie dla Rozwoju Społecznego, Programu Fundusze Europejskie na Pomoc Żywnościową 2021-2027 wyniosły odpowiednio ponad 377 mln zł i 253 mln zł¹⁸.

Dotacje przekazywane przez JST organizacjom pozarządowym

Jednocześnie z informacji otrzymanej przez Zespół z Ministerstwa Finansów¹⁹ wynika, że JST udzieliły w 2024 r. organizacjom pozarządowym dotacje celowe²⁰ w wysokości ogółem 6 463 495 287,39 zł, z czego gminy 1 395 390 129,84 zł, miasta 2 386 609 542,78 zł, powiaty 634 022 303,58 zł oraz województwa 2 047 473 311,19 zł. Spośród wszystkich typów JST dotacje przeznaczone dla miast stanowią najwyższy procent ogólnej kwoty udzielonej dotacji (37%). Z kolei najniższą kwotę otrzymały powiaty, która stanowiła jedynie 10% ogólnej kwoty udzielonej dotacji dla wszystkich typów JST.

¹⁷ dane nie obejmują Ministerstwa Klimatu i Środowiska oraz Ministerstwa Sprawiedliwości, które nie przekazały ww. informacji;

¹⁸ dane na marzec/kwiecień 2025 r.

¹⁹ informacja Ministerstwa Finansów na posiedzenie Zespołu ds. VAT od dotacji dla Organizacji Pozarządowych w dniu 16.04.2025 r.

²⁰ w paragrafach 236, 281, 282, 283 (wydatki JST ujmowane w § 283 mogą, lecz nie muszą, obejmować dotacji udzielanych organizacjom pozarządowym), 619;

Jeśli chodzi o zaplanowane kwoty dotacji dla JST na 2025 r. z przeznaczeniem dla organizacji pozarządowych sytuacja przedstawia się podobnie w stosunku do roku ubiegłego. Dotacje przeznaczone na miasta stanowią najwyższy odsetek ogólnej kwoty dotacji dla wszystkich rodzajów JST i wynoszą 38% (tj. 2 554 963 542,41 zł). Analogicznie do roku ubiegłego najniższą kwotę otrzymały powiaty, tj. 635 830 726,84 zł, która stanowi 9% ogólnej kwoty udzielonych dotacji (o 1% mniej niż w 2024 r.). Na zbliżonym poziomie otrzymały dotacje gminy i województwa, tj. odpowiednio 1 456 050 144,90 zł (niecałe 22%) oraz 2 055 646 079,00 zł (niecałe 31%).

Dotacje dla organizacji pozarządowych wg Głównego Urzędu Statystycznego

Najnowsze badania GUS dotyczące sektora organizacji pozarządowych²¹ wskazują, że w 2022 r. aktywną działalność prowadziło łącznie 115,5 tys. rejestrowych organizacji non-profit²². Najliczniejszą grupą były stowarzyszenia i podobne organizacje społeczne – 68,9 tys. podmiotów, (59,7%), fundacje – 19,3 tys. (16,7%), związki zawodowe – 11,7 tys. (10,1%) oraz koła gospodyń wiejskich – 11,3 tys. (9,8%). Z kolei najmniej licznymi grupami były organizacje pracodawców (0,4 tys.) oraz partie polityczne (0,1 tys.). Jednocześnie, poza organizacjami rejestrowymi, w sektorze non-profit działały mniej sformalizowane jednostki, tj. stowarzyszenia zwykłe (10,4 tys.²³) oraz przyparafialne organizacje Kościoła katolickiego (65,5 tys.²⁴). Uwzględniając obie kategorie jednostek, sektor non-profit liczy łącznie blisko 191,4 tys. podmiotów.

Odnosząc się do przychodów organizacji pozarządowych omawiane badanie GUS wskazuje, że w 2022 r. 81,7% podmiotów objętych badaniem wykazało uzyskiwanie przychodów, co stanowi spadek w stosunku do poprzednich lat²⁵. Jednocześnie z analizy struktury przychodów wynika, że istotne znaczenie odgrywają przychody publiczne o charakterze nierynkowym, które dominowały w strukturze przychodów organizacji non-profit, stanowiąc 40,9%, a wśród stowarzyszeń i podobnych organizacji społecznych prawie 45% przychodów ogółem. Jednocześnie środki pochodzące od administracji samorządowej wynosiły ponad 18%, a od administracji rządowej niecałe 11% przychodów organizacji non-profit w Polsce. Jednocześnie wartość łącznej kwoty przychodów organizacji non-profit wyniosła 48,5 mld zł co stanowi wzrost - w stosunku do 2014 r - o 22,4 mld zł, tj. o 85,5%²⁶.

²¹ „Badanie GUS- Sektor non- profit w 2022 r.”, Warszawa, Kraków 2024;

²² w stosunku do 2018 r. liczba tych podmiotów wzrosła o 4,5 tys. jednostek (tj. o 12,6%);

²³ według danych ze starostw powiatowych;

²⁴ badanie Instytutu Statystyki Kościoła Katolickiego;

²⁵ odsetek organizacji pozarządowych wykazujących posiadanie przychodów w poprzednich badanych okresach utrzymywał się na poziomie około 90,0 – 91,0%;

²⁶ W 2014 r. przychody ogółem wyniosły 26,1 mld zaś w 2018 r. 32,9 mld;

Konsekwencje opodatkowania VAT dotacji dla organizacji pozarządowych

W świetle powyższego należy uznać, że ewentualne opodatkowanie VAT dotacji dla organizacji pozarządowych²⁷:

- znacząco uszczupli przychody organizacji pozarządowych, bowiem stanowią - jak wskazano powyżej - przychody publiczne o charakterze nierynkowym, w tym dotacje stanowią niemal 41% przychodów ogółem tych organizacji; w konsekwencji dotknie istotnego odsetka sektora organizacji społeczeństwa obywatelskiego, ograniczając jego potencjał organizacyjny, finansowy, zatrudnienie, itp.; negatywne skutki będą zróżnicowane w zależności od znaczenia nierynkowych przychodów publicznych w strukturze przychodów organizacji pozarządowych; ze względu na formę prawną organizacji pozarządowych największy udział przychodów nierynkowych występuje wśród partii politycznych (88 %), społecznych podmiotów wyznaniowych (55,2%), organizacji pożytku publicznego (46,5%) oraz stowarzyszeń i podobnych organizacji społecznych (44,9%); z kolei najmniejsze znaczenie tego źródła przychodów odnotowano w związkach zawodowych (4,1%), organizacjach samorządu gospodarczego i zawodowego (13,3%) oraz organizacjach pracodawców (19,7%);
- wpłynie na zmniejszenie wielkości alokacji środków publicznych w ramach programów rządowych adresowanych do organizacji pozarządowych, wdrażanych m.in. przez ministerstwa, jednostki organizacyjne im podległe lub przez nie nadzorowane, a w konsekwencji na zakładane efekty tych programów w stosunku do beneficjentów;
- wpłynie na zmniejszenie wielkości alokacji środków publicznych w ramach otwartych konkursów ofert (i innych trybów) organizowanych przez JST, w których zlecana i finansowana albo dofinansowania jest realizacja projektów przez organizacje pozarządowe;
- zmieni strukturę przychodów organizacji pozarządowych, zwiększając znaczenie przychodów rynkowych oraz nierynkowych niepublicznych²⁸, które wg. ww. badań GUS stanowią odpowiednio 31,2% i 17,3% przychodów ogółem.

Podsumowując, zarówno wartość dotacji przekazywanych organizacjom pozarządowym przez administrację rządową i samorządową, jak i udział tych dotacji w przychodach organizacji wskazują na bardzo dużą skalę i wagę tego problemu.

²⁷ Niezależnie od tego, czy nastąpi to w drodze zmian przepisów ustawowych czy też przez zmianę praktyki stosowania prawa;

²⁸ Głównie darowizny i granty od innych organizacji (16,1%) i przychody ze zbiorów publicznych (1,1%);

2. Ocena możliwych rozwiązań zapobiegających ewentualnym negatywnym konsekwencjom dla działalności organizacji pozarządowych

Organizacja pozarządowa jako podatnik VAT

Organizacje pozarządowe są kwalifikowane przez polskiego ustawodawcę jako podmioty zdefiniowane na gruncie przepisów udpp. Organizacje te prowadzą, co do zasady, działalność pożytku publicznego, którą stanowi działalność społecznie użyteczna, prowadzona przez te podmioty w sferze zadań publicznych określonych w udpp. Zasadniczo działalność pożytku publicznego nie jest działalnością gospodarczą, w rozumieniu przepisów Prawa przedsiębiorców²⁹. Jednocześnie działalność pożytku publicznego może być prowadzona jako działalność nieodpłatna lub jako działalność odpłatna.

Organizacje pozarządowe podlegają opodatkowaniu VAT w sytuacji, gdy są podatnikiem tego podatku i wykonują czynności podlegające opodatkowaniu VAT. Na gruncie ustawy o VAT³⁰ podatnikami VAT są osoby prawne, jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej oraz osoby fizyczne, wykonujące samodzielnie działalność gospodarczą w rozumieniu ustawy o VAT, bez względu na cel lub rezultat takiej działalności. Zakres pojęciowy definicji działalności gospodarczej na gruncie przepisów ustawy o VAT jest znacznie szerszy niż na gruncie Prawa przedsiębiorców. Działalność gospodarcza w rozumieniu ustawy o VAT obejmuje wszelką działalność producentów, handlowców lub usługodawców, w tym podmiotów pozyskujących zasoby naturalne oraz rolników, a także działalność osób wykonujących wolne zawody. Działalność gospodarcza obejmuje w szczególności czynności polegające na wykorzystywaniu towarów lub wartości niematerialnych i prawnych w sposób ciągły dla celów zarobkowych³¹. W konsekwencji za podatnika VAT uznaje się podmioty prowadzące działalność gospodarczą w rozumieniu ustawy o VAT, nawet jeśli nie jest to działalność nastawiona na osiągnięcie zysku i nie jest to działalność gospodarcza w rozumieniu przepisów Prawa przedsiębiorców. Oznacza to również, że organizacja pozarządowa, niebędąca podmiotem prowadzącym działalność gospodarczą w rozumieniu przepisów Prawa przedsiębiorców, prowadząca działalność pożytku publicznego na podstawie przepisów udpp, może jednocześnie być podatnikiem podatku VAT z uwagi na prowadzenie działalności gospodarczej w rozumieniu ustawy o VAT.

Jednakże nie w każdym przypadku czynności realizowane przez podatnika podlegają opodatkowaniu VAT, bowiem ustawa o VAT przewiduje zwolnienia przedmiotowe i podmiotowe od podatku. Ustawodawca w ustawie o VAT, przewidział odstępstwo od zasady powszechności opodatkowania podatkiem od towarów i usług, wprowadzając zwolnienia podmiotowe, które zostaną opisane w dalszej części sprawozdania.

²⁹ ustawa z dnia 6 marca 2018 r. – Prawo przedsiębiorców (Dz. U. z 2025 r. poz. 1480);

³⁰ Art. 15 ust. 1 ustawy o VAT;

³¹ Art. 15 ust. 2 ustawy o VAT;

Z kolei zwolnienia przedmiotowe, określone w art. 43 ust. 1 ustawy o VAT oraz rozporządzeniu w sprawie zwolnień ³², związane są z rodzajem wykonywanych czynności (świadczenie usług, dostawa towarów), które ustawodawca zwolnił z opodatkowania ze względu na ich szczególny charakter.

Zwolnieniem od VAT objęte są m.in. następujące usługi:

- **usługi pomocy społecznej** wykonywane przez określone podmioty prowadzące działalność z zakresu pomocy społecznej (43 ust. 1 pkt 22 ustawy o VAT);
- **usługi opieki** nad osobami niepełnosprawnymi, przewlekle chorymi lub osobami w podeszłym wieku, świadczone w miejscu ich zamieszkania (art. 43 ust. 1 pkt 23 ustawy o VAT);
- **usługi w zakresie opieki nad dziećmi i młodzieżą** wykonywane przez określone podmioty prowadzące działalność z zakresu edukacji i pomocy społecznej (art. 43 ust. 1 pkt 24 ustawy o VAT);
- **usługi edukacyjne, nauczania prywatnego i nauczania języków obcych** wykonywane przez określone podmioty prowadzące działalność z zakresu edukacji – m.in. szkoły, przedszkola, nauczycieli prywatnych (art. 43 ust. 1 pkt 26-28 ustawy o VAT);
- **usługi kształcenia zawodowego lub przekwalifikowania zawodowego** (art. 43 ust. 1 pkt 29 ustawy o VAT i § 3 ust. 1 pkt 14 i ust 8 i 9 rozporządzenia w sprawie zwolnień);
- **usługi w zakresie opieki medycznej**, służące profilaktyce, zachowaniu, ratowaniu, przywracaniu i poprawie zdrowia wykonywane przez określone podmioty – podmioty lecznicze działające w ramach działalności leczniczej lub osoby wykonujące zawody medyczne – w ramach zawodów medycznych, np. lekarza i lekarza dentysty, pielęgniarki i położnej (art. 43 ust. 1 pkt 18-19 ustawy o VAT);
- **niektóre usługi realizowane przez kościoły i związki wyznaniowe, jak również organizacje powołane do realizacji celów o charakterze politycznym, związkowym, patriotycznym, filozoficznym, filantropijnym lub obywatelskim** (art. 43 ust. 1 pkt 31 ustawy o VAT);
- **usługi ściśle związane ze sportem lub wychowaniem fizycznym** świadczone przez kluby sportowe, związki sportowe (art. 43 ust. 1 pkt 32 ustawy o VAT);
- **usługi kulturalne** (art. 43 ust. 1 pkt 33 ustawy o VAT) świadczone przez:
 - podmioty prawa publicznego, instytucje o charakterze kulturalnym lub wpisane do rejestru instytucji kultury, lub
 - indywidualnych twórców i artystów wykonawców wynagradzanych w formie honorariów.

³² Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 20 grudnia 2013 r. w sprawie zwolnień od podatku od towarów i usług oraz warunków stosowania tych zwolnień (Dz. U. z 2025 r. poz. 832); zwane dalej „rozporządzeniem w sprawie zwolnień”;

Doprecyzowanie zakresu powyższych zwolnień zawierają przepisy art. 43 ust. 17-19 ustawy o VAT.

Odnosząc się do zwolnień uregulowanych w ww. rozporządzeniu w sprawie zwolnień dot. określonych czynności należy wyróżnić:

- zwolnienie dla dostaw towarów (z wyłączeniem dostawy towarów akcyzowych³³) dokonywanych przez organizacje pożytku publicznego, o ile towary te zostały nabyte w drodze darowizny otrzymanej w związku z prowadzoną przez OPP zbiórką towarów lub za środki pieniężne pochodzące z ich zbiórki prowadzonej przez tę organizację, z przeznaczeniem na realizację celów publicznych i religijnych³⁴;
- zwolnienie dla SMS-ów charytatywnych³⁵ (zwolnieniem od VAT objęta jest kwota, którą organizacja pożytku publicznego przeprowadzająca zbiórkę pieniędzy na cele publiczne i religijne realizowane przez tę organizację poprzez tzw. charytatywne SMS-y, otrzyma od operatora telekomunikacyjnego)³⁶;
- zwolnienie dla świadczenia usług i dostawy towarów (z wyłączeniem dostawy towarów akcyzowych³⁷) realizowane przez podmioty, których działalność jest zwolniona od VAT, w związku z organizowaniem przez nie imprez połączonych ze zbiórką środków pieniężnych wyłącznie na potrzeby działalności zwolnionej, tj. w zakresie ochrony zdrowia, pomocy społecznej, opieki nad dziećmi i młodzieżą, kształcenia (w zakresie art. 43 ust. 1 pkt 26 ustawy o VAT), świadczeń realizowanych przez kościoły i związki wyznaniowe, sportu, usług kulturalnych³⁸.

Podsumowując, warunkiem zastosowania zwolnienia od VAT do wymienionych powyżej czynności jest ich wykonywanie przez podmiot o wymaganym statusie, w tym organizacji pożytku publicznego.

Dotacje na gruncie VAT

Dotacje nie stanowią odrębnej czynności opodatkowanej VAT. W myśl art. 5 ust 1 ustawy o VAT opodatkowaniu podlegają m.in. odpłatna dostawa towarów i odpłatne świadczenie usług na terytorium kraju. Jednakże zgodnie z art. 29a ust. 1 ustawy o VAT podstawą opodatkowania zasadniczo 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

³³ towarów wymienionych w załączniku nr 1 do ustawy z dnia 6 grudnia 2008 r. o podatku akcyzowym

³⁴ § 3 ust. 1 pkt 1 i ust. 2-3 rozporządzenia w sprawie zwolnień;

³⁵ Wysłanie takiego SMS oznacza zakup przez abonenta od operatora telekomunikacyjnego tzw. usługi z dodatkowym świadczeniem, o której mowa w ustawie z dnia 12 lipca 2024 r. – Prawo komunikacji elektronicznej (Dz.U. 2024 r. poz. 1221 z późn. zm.);

³⁶ § 3 ust. 1 pkt 12 ust. 6-7 rozporządzenia w sprawie zwolnień;

³⁷ towarów wymienionych w załączniku nr 1 do ustawy o podatku akcyzowym;

³⁸ § 3 ust. 1 pkt 17 rozporządzenia w sprawie zwolnień;

bezpośredni wpływ na cenę towarów dostarczanych lub usług świadczonych przez podatnika.

Dla kwalifikacji dotacji w zakresie ew. opodatkowania VAT należy zawsze w pierwszej kolejności rozważyć jednak czy realizowane przez organizację działania finansowane ze środków pochodzących z dotacji są dokonywane w ramach działalności gospodarczej w rozumieniu 15 ust. 2 ustawy o VAT i art. 9 ust. 2 dyrektywy VAT. Zwracał na to uwagę m.in. w przywołanej wcześniej analizie mec. Robert Krasnodębski³⁹ oraz część członków Zespołu. Kluczowym elementem definicji działalności gospodarczej w rozumieniu przepisów ustawy o VAT jest bowiem element zarobkowy. Kwestia ta wzbudza niekiedy kontrowersje. Z jednej strony treść art. 15 ust. 1 ustawy o VAT odnosi się do samodzielnej działalności gospodarczej, bez względu na cel lub rezultat takiej działalności. Jak jednak wskazuje TSUE z uwagi na trudności w opracowaniu dokładnej definicji działalności gospodarczej należy zbadać wszystkie okoliczności, w jakich jest ona prowadzona, dokonując indywidualnej oceny w odniesieniu do tego, co jest typowym zachowaniem przedsiębiorcy prowadzącego działalność w danej dziedzinie. Punktem odniesienia jest zatem typowe zachowanie podmiotu gospodarczego ukierunkowanego na uzyskiwanie dochodu (osiąganie zysku) w danych okolicznościach. Jeżeli dany podmiot nie zachowuje się w sposób, który wskazuje na chęć uzyskiwania stałego dochodu z prowadzonej działalności pojawia się wątpliwość czy wykonywane przez niego czynności stanowią działalność gospodarczą w rozumieniu ustawy o VAT, a w związku z tym czy w tej konkretnej sytuacji może on być w ogóle rozpatrywany jako podatnik VAT. Jeżeli więc organizacja pozarządowa przy realizacji określonych zadań nie zachowuje się – w konkretnych okolicznościach – tak jak zachowałby się przedsiębiorca, można postawić tezę o braku przymiotu wykonywania działalności gospodarczej. Kwestia ta poruszona została m.in. w orzeczeniu TSUE z dnia 30 marca 2023 r. *Gmina O. vs Dyrektor Krajowej Administracji Skarbowej* (dalej: KIS) sygn. C-612/21, gdzie w odpowiedzi na pytanie prejudycjalne złożone przez Naczelny Sąd Administracyjny postanowieniem z dnia 16 kwietnia 2021 r., TSUE zauważył, 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 wykonuje. TSUE uznał, że nie wydaje się ekonomicznie opłacalne, aby w przypadku prowadzenia działalności gospodarczej, przedsiębiorca obciążał odbiorców swoich dostaw towarów i świadczenia usług jedynie najwyżej jedną czwartą poniesionych przez siebie kosztów, oczekując jednocześnie od podmiotu publicznego rekompensaty w postaci dofinansowania za zasadniczą część pozostałych trzech czwartych tych kosztów. Taki mechanizm, w ocenie TSUE, nie tylko stawiałby jego przepływy pieniężne w sytuacji strukturalnie deficytowej, ale ponadto stwarzałby nietypowy stopień niepewności dla podatnika. Podobny sposób rozumowania TSUE zaprezentował w wyroku z dnia 30 marca 2023 r. *Gmina L. vs. Dyrektor KIS* sygn. C-616/21 oraz w wyroku z dnia 12 maja 2016 r. w sprawie

³⁹ Robert Krasnodębski, Analiza prawna z dnia 28 czerwca 2025 r. dla Ogólnopolskiej Federacji Organizacji Pozarządowych z siedzibą w Warszawie;

Gemeente Borsele vs. Staatssecretaris van Financiën oraz Staatssecretaris van Financiën vs Gemeente Borsele sygn. C-520/14, podkreślając, że istnienie odpłatnego świadczenia usługi nie wystarcza do stwierdzenia, że wykonywana jest działalność gospodarcza w rozumieniu Dyrektywy VAT. Powyższe orzeczenia TSUE stały się także przyczynkiem do wydania odpowiednich wyroków przez NSA (por. z wyrokami NSA: I FSK 1454/18 z 4 czerwca 2023 r., I FSK 1645/20 z 24 stycznia 2025 r., I FSK 912/21 z 15 listopada 2024 r., I FSK 1360/21 z 22 stycznia 2025 r., I FSK 1240/19 z 10 kwietnia 2024 r., I FSK 472/18 z 11 października 2023 r., I FSK 1200/19 z 11 października 2023 r., I FSK 1198/19 z 11 października 2023 r.). Omawiane orzeczenia TSUE i NSA wydawane były w sprawach dotyczących JST, nie oznacza to jednak całkowity brak adekwatności wypracowanych w orzecznictwie poglądów do sytuacji organizacji pozarządowych realizujących cele pożytku publicznego. Przede wszystkim z orzeczeń TSUE i NSA wynika, że – odnosząc się do typowego działania przedsiębiorcy – przesłanka działalności gospodarczej nie może abstrahować od celu zarobkowego i zamiaru danego podmiotu. Jeżeli działalność wykonywana w celach zarobkowych nie przyniesie podmiotowi zysku wówczas i tak podlegać może opodatkowaniu, jeżeli natomiast działalność realizowana w innym celu niż zarobkowy przyniesie danemu podmiotowi pozytywny skutek finansowy to nie zmienia faktu, że nie nabywa on statusu podatnika. Decydujące znaczenie dla oceny sytuacji organizacji pozarządowej jako podatnika VAT będzie ocena jej zachowania, działania, wykonywanych czynności, misji etc. poprzez pryzmat przedsiębiorcy, tj. podmiotu komercyjnego znajdującego się w podobnej sytuacji, działającego na zdefiniowanym rynku. Jeżeli organizacja pozarządowa przy realizacji określonych zadań nie zachowuje się – w konkretnych okolicznościach – tak jak zachowałby się przedsiębiorca, można postawić tezę o braku przymiotu wykonywania działalności gospodarczej.

W przypadku stwierdzenia, że wykonywane działania finansowane ze środków pochodzących z dotacji stanowią jednak działalność gospodarczą w rozumieniu przepisów o podatku VAT należy przejść do analizy przywołanego już art. 29a ust. 1 ustawy o VAT, który, dla opodatkowania dotacji VAT, wymaga wykazania jej bezpośredniego wpływu na cenę.

Z treści tego przepisu wynika, że nie wystarczy więc sam fakt, że dotacja ma wpływ na cenę nabycia towarów i usług dostarczonych przez dotowany podmiot. Warunkiem opodatkowania VAT dotacji (zaliczenia dotacji do podstawy opodatkowania VAT) jest bowiem jej bezpośredni związek z ceną, czyli bezpośredni wpływ dotacji na poziom ceny towaru lub usługi. Dodatkowo, podstawa opodatkowania VAT nie obejmuje dotacji i dopłat o charakterze ogólnym, stanowiących dofinansowanie do ogólnych kosztów prowadzenia działalności gospodarczej. Opodatkowaniu nie podlegają więc dotacje, których nie da się zaklasyfikować jako dopłaty do ceny konkretnej wykonywanej przez podmiot czynności, która podlega opodatkowaniu.

Zgodnie z przywołanym wyżej przepisem, aby dotację uznać za podstawę opodatkowania, wpływ na cenę musi być bezpośredni. Z takim bezpośrednim związkiem

dopłaty z ceną mamy do czynienia tylko w przypadku, gdy w sposób precyzyjny można określić wpływ dotacji na poziom ceny konkretnego towaru lub usługi, a wypłata konkretnej kwoty dotacji jest ściśle skorelowana z faktem wykonania określonej liczby usług (dostaw). Jest to możliwe w przypadku, gdy dotację można uznać za „korelat” świadczonej usługi lub dostarczanego towaru, tzn., gdy wypłacana jest tylko w razie świadczenia konkretnie zdefiniowanych usług lub dostawy konkretnie zdefiniowanych towarów, kwotowo również zależy od liczby świadczonych usług lub dostarczonych towarów. Dla stwierdzenia wpływu dotacji na cenę nie wystarczy więc jakkolwiek jej związek z ceną. Dopiero niebudzące wątpliwości udowodnienie takiego związku pozwala na zakwalifikowanie dotacji do objęcia podatkiem VAT. Istnieje bogate orzecznictwo TSUE, jak i polskich sądów administracyjnych, które pozwala przybliżyć, jak w konkretnych przypadkach jest rozumiany bezpośredni wpływ dotacji na cenę⁴⁰.

Ocena możliwych rozwiązań w ramach systemu VAT

Rozważając przyjęcie ewentualnych rozwiązań zapobiegających negatywnym konsekwencjom dla działalności organizacji pozarządowych opodatkowania dotacji dla organizacji pozarządowych należy mieć na względzie, że system podatku od towarów i usług w Unii Europejskiej podlega harmonizacji. Oznacza to, że państwa członkowskie zobowiązane są do przestrzegania zgodności krajowych przepisów w zakresie podatku VAT z regulacjami wynikającymi z prawa unijnego. Tym samym polskie regulacje przyjęte w przepisach ustawy o VAT oraz przepisach aktów wykonawczych do tej ustawy, muszą być zgodne w szczególności z przepisami dyrektywy VAT. Dyrektywa ta określa zasady funkcjonowania systemu VAT, wskazując m.in. podmioty uznawane za podatników oraz zakres przedmiotowy opodatkowania tym podatkiem oraz ogranicza dowolne kształtowanie wysokości stawek podatkowych i zwolnień od tego podatku.

⁴⁰ por. m.in. wyroki NSA z dnia: 21 marca 2024 r., I FSK 53/24; 5 lipca 2023 r., I FSK 348/23; 12 maja 2022 r., I FSK 110/19; 5 czerwca 2024 r., I FSK 1501/20; 31 stycznia 2023 r., I FSK 2365/19; 8 grudnia 2022 r., I FSK 83/19; 1 lutego 2022 r., I FSK 1046/19; 27 września 2018 r., I FSK 1875/16; 12 kwietnia 2018 r., I FSK 2056/17; 15 czerwca 2021 r., I FSK 1713/18; 13 sierpnia 2021 r., I FSK 1849/18; 21 grudnia 2022 r., I FSK 1346/19; 7 października 2021 r., I FSK 217/21; 31 stycznia 2023 r., I FSK 2367/19; 7 listopada 2018 r., I FSK 1692/16; 24 stycznia 2023 r., I FSK 2263/19; 25 października 2024 r. I FSK 289/21; 24 września 2024 r. I FSK 146/21; a także WSA, np.: 16 kwietnia 2024 r., I SA/Po 47/24; 17 lipca 2024 r., I SA/Gd 439/24; 28 lipca 2021 r., I SA/Bk 283/21; 3 marca 2024 r., I SA/Gd 19/24; 9 grudnia 2022 r., I SA/Łd 593/22; 8 października 2024 r., I SA/Wr 385/24; 25 października 2024 r., I SA/Sz 238/24; 15 października 2024 r., I SA/GI 170/24; 4 września 2024 r., I SA/OI 200/24; 29 stycznia 2025 r., I SA/OI 472/24; 4 czerwca 2025 r., I SA/Gd 84/25. Ponadto wyroki Trybunału: z dnia 22 listopada 2001 r. w sprawie C-184/00, Office des produits wallons ASBL przeciwko państwu belgijskiemu; z dnia 15 lipca 2004 r. w sprawie C-463/02, Komisja Wspólnot Europejskich przeciwko Królestwu Szwecji; z 27 marca 2014 r. w sprawie C-151/13, Le Rayon d'Or SARL przeciwko Ministre de l'Économie et des Finances.

W toku prac Zespołu zostały omówione i przedyskutowane następujące rozwiązania w ramach systemu VAT:

1. Zastosowanie obniżonej stawki VAT dla organizacji pozarządowych;

Podstawowa stawka VAT stosowana we wszystkich państwach członkowskich w odniesieniu do towarów i usług wynosi co najmniej 15%. Państwa członkowskie mogą stosować 2 stawki obniżone wynoszące co najmniej 5% dla 24 kategorii towarów lub usług wymienionych w załączniku III do dyrektywy VAT (art. 98 i 99 dyrektywy VAT). Państwa członkowskie mogą stosować również stawkę niższą niż 5% lub zwolnienie z prawem do odliczenia VAT zapłaconego na poprzednim etapie, ale tylko do dostaw towarów lub świadczenia usług ujętych w 7 grupach towarów i usług, które obejmują artykuły spożywcze, wodę, produkty lecznicze, sprzęt medyczny, transport pasażerski, książki i prasę. W Polsce podatnicy, w tym organizacje pozarządowe dokonujące dostaw towarów lub świadczenia usług wymienionych w załączniku 3 lub 10 do ustawy o VAT, korzystają z preferencyjnych stawek obniżonych 5% albo 8%⁴¹.

2. Zwolnienie z VAT organizacji pozarządowych (art. 287 dyrektywy VAT⁴²);

Dyrektywa VAT przewiduje możliwość wprowadzenia w państwach członkowskich zwolnienia podmiotowego od VAT dla wybranych kategorii podatników. Obowiązujące w Polsce zasady dotyczące zwolnienia podmiotowego wskazują na możliwość stosowania zwolnienia dla sprzedaży dokonywanej przez podatników, u których wartość sprzedaży nie przekroczyła łącznie w poprzednim roku podatkowym kwoty 200 tys. zł (bez kwoty podatku VAT)⁴³. Jednocześnie przekroczenie tego limitu skutkuje utratą tego zwolnienia i nakłada na podmiot obowiązek zarejestrowania się jako podatnik VAT czynny. Nowelizacja ustawy o VAT podnosi ww. limit sprzedaży uprawniający do zwolnienia z VAT z 200 tys. zł do 240 tys. zł (od 2026 r.). Konsekwencją zastosowania tego zwolnienia jest traktowanie podmiotu zwolnionego z VAT jak konsumenta, co oznacza, że zapłaci on podatek VAT w cenie świadczonych na jego rzecz towarów i usług. Jednocześnie podmiot ten, w tym organizacja pozarządowa, nie ma prawa do odliczenia podatku naliczonego.

3. Wprowadzenie zwolnienia lub obniżonej stawki podatku w zakresie dotacji;

Prawo unijne nie dopuszcza możliwości wprowadzenia przez państwo członkowskie zwolnienia lub niższej stawki dla dotacji (subwencji, dopłaty), która bezpośrednio wpływa na cenę produktu lub usługi. Dyrektywa VAT nie przewiduje możliwości

⁴¹ Stawką 5% i 8% opodatkowane są w Polsce m.in. artykuły spożywcze, książki, prasa, wyroby medyczne, produkty farmaceutyczne, towary i usługi związane z rolnictwem, usługi transportu pasażerskiego, usługi gastronomiczne i zakwaterowania, usługi związane z kulturą, rekreacją i sportem, usługi użyteczności publicznej;

⁴² art. 113 ust. 1 i 9 ustawy o VAT;

⁴³ zwolnienie nie ma zastosowania do podatników dokonujących dostaw niektórych towarów lub świadczących usługi, o których mowa w art. 113 ust. 13 ustawy o VAT;

wprowadzenia generalnej stawki obniżonej lub zwolnień dla wszelkich czynności realizowanych przez organizacje pozarządowe tylko dlatego, że są one finansowane z dotacji lub środków o podobnym charakterze.

Organizacje pozarządowe mogą skorzystać z preferencyjnej stawki VAT jedynie dla czynności wymienionych w załączniku 3 i 10 do ustawy o VAT na zasadach i warunkach obowiązujących inne podmioty. Mogą również skorzystać ze zwolnienia od VAT na zasadach i warunkach tak jak inne podmioty na rynku, w przypadku, gdy wykonują czynności wymienione w art. 43 ustawy o VAT lub rozporządzeniu w sprawie zwolnień (co zostało już przedstawione wcześniej).

4. Wprowadzenie szczególnego środka mającego na celu uproszczenie lub zapobiegania niektórym formom uchylania się od opodatkowania lub unikania opodatkowania procedury poboru VAT (art. 395 dyrektywy VAT);

Zgodnie z art. 395 dyrektywy VAT, Rada – na wniosek Komisji Europejskiej – może upoważnić każde państwo członkowskie do wprowadzenia szczególnych środków stanowiących odstępstwo od przepisów dyrektywy VAT w celu upraszczania poboru VAT lub zapobiegania niektórym formom uchylania się od opodatkowania lub unikania opodatkowania. Z orzecznictwa TSUE wynika, że środek uproszczony wiąże się ze swej natury z podejściem bardziej ogólnym aniżeli reguła, którą zastępuje, a zatem nie musi koniecznie odpowiadać dokładnej sytuacji każdego podatnika ⁴⁴.

Jednakże w omawianej sprawie przyznanie organizacjom pozarządowym zwolnienia z prawem odliczenia podatku naliczonego nie miałoby charakteru uogólniającego. Nie jest możliwe obiektywnie wprowadzenie takiego środka upraszczającego ze względu na niespełnienie warunków określonych w dyrektywie VAT.

W konsekwencji nie może być ono uznane za uproszczenie poboru VAT, które stanowiłoby przedmiot ww. odstępstwa od przepisów dyrektywy VAT, przyznanego w drodze derogacji⁴⁵.

Podsumowując, należy zaznaczyć, że wszelkie działania państw członkowskich, które nie znajdują oparcia w przepisach dyrektywy VAT, narażają je na wszczęcie przez Komisję Europejską postępowania, którego efektem końcowym może być skierowanie sprawy przed Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej. Konsekwencją może być nałożenie na państwo członkowskie określonych sankcji finansowych.

Ocena możliwych rozwiązań poza systemem VAT

Ponadto na posiedzeniach Zespołu zostały omówione i przedyskutowane następujące rozwiązania poza systemem VAT:

⁴⁴ pkt 31 wyroku TSUE z dnia 27 stycznia 2011 r. w sprawie C-489/09, pkt 62 wyroku w sprawie C-17/01;

⁴⁵ Ekspertyza prawna, B2RLaw Jankowski, Stroiński, Zięba i Partnerzy Adwokacka Spółka Partnerska;

1. *Wsparcie organizacji pozarządowych w związku z obciążeniami ponoszonymi z tytułu VAT (mechanizm refundacji kosztów związanych z zapłaconym VAT);*

Państwa członkowskie Unii Europejskiej przewidują systemy refundacji niektórych obciążeń z tytułu podatku od towarów i usług poniesionych przez określone organizacje pożytku publicznego. W Danii, Holandii czy Wielkiej Brytanii organizacje pożytku publicznego mogą wnioskować o zwrot zapłaconego podatku VAT od nabywanych towarów lub usług (mechanizm refundacji obciążeń). W trakcie prac Zespołu zostały krótko scharakteryzowane rozwiązania obowiązujące w Irlandii.

2. *Wydanie przez ministra właściwego ds. finansów publicznych podatkowej interpretacji ogólnej lub objaśnień podatkowych*

Zarówno interpretacja ogólna jak i objaśnienia podatkowe wydawane, odpowiednio z urzędu lub na wniosek albo z urzędu, na podstawie art. 14a § 1 Ordynacji podatkowej, są instrumentami, które umożliwiają ministrowi finansów realizację obowiązku dążenia do zapewnienia jednolitego stosowania przepisów prawa podatkowego przez organy podatkowe. Jednocześnie przy ich wydawaniu Minister Finansów powinien uwzględniać orzecznictwo sądów, Trybunału Konstytucyjnego i TSUE. Powyższe mechanizmy mają charakter ogólny i nie mogą odnosić się w związku z tym do konkretnych stanów faktycznych. W konsekwencji nie dotyczą zatem żadnej sytuacji faktycznej lub prawnej konkretnego podatnika. Natomiast ocena skutków podatkowych danej czynności w zakresie podatku od towarów i usług powinna być dokonywana w oparciu o kompleksową analizę wszystkich okoliczności faktycznych i prawnych występujących w konkretnych przypadkach.

Podsumowując, z powyższego względu brak jest w praktyce możliwości wydania interpretacji ogólnej, czy objaśnień podatkowych, uwzględniających wszystkie możliwe przypadki. Jednocześnie nawet próba opracowania interpretacji ogólnej wiązałaby się z tym, że byłaby ona abstrakcyjna, oderwana od konkretnych przypadków i posiadałaby wątpliwy walor informacyjny.

3. *Wydawanie interpretacji przepisów prawa podatkowego w indywidualnych sprawach (interpretacja indywidualna);*

Zgodnie z art. 14b § 1 Ordynacji podatkowej Dyrektor KIS, na wniosek zainteresowanego, wydaje w jego sprawie interpretację przepisów prawa podatkowego. Przedmiotem interpretacji indywidualnych są przepisy prawa podatkowego, w tym przepisy ustaw podatkowych, postanowienia ratyfikowanych przez RP umów o unikaniu podwójnego opodatkowania oraz przepisy aktów wykonawczych wydanych na podstawie ustaw podatkowych (z wyłączeniem spraw określonych w art. 14b § 2a Ordynacji podatkowej).

Interpretacja indywidualna zawiera wyczerpujący opis przedstawionego we wniosku stanu faktycznego lub zdarzenia przyszłego oraz ocenę stanowiska wnioskodawcy wraz

z uzasadnieniem prawnym tej oceny⁴⁶. W przypadku negatywnej oceny stanowiska wnioskodawcy interpretacja indywidualna zawiera wskazanie prawidłowego stanowiska wraz z uzasadnieniem prawnym.

Podsumowując, w interpretacji indywidualnej organ informuje, jak należy prawidłowo zastosować dany przepis poprzez dokonanie wykładni prawa materialnego w danym konkretnym stanie faktycznym przedstawionym przez podatnika. Interpretację indywidualną przepisów prawa podatkowego wydaje się bez zbędnej zwłoki, jednak nie później niż w terminie 3 miesięcy od dnia otrzymania wniosku. Zgodnie z informacją przedstawicieli Ministerstwa Finansów, średni czas wydawania interpretacji w 2024 r. (jak i mediana) to ok. 57 dni, a więc niecałe 2 miesiące. Przy czym zarówno średni czas, jak i mediana w I kwartale 2025 r. uległy skróceniu względem 2024 r.

Jednocześnie członkowie Zespołu wskazują, że taki okres oczekiwania na interpretację w praktycznie uniemożliwia korzystanie z tego narzędzia w przypadku aplikowania o dotacje udzielane w trybie otwartego konkursu ofert. W większości bowiem terminy na składanie ofert oraz terminy rozstrzygnięcia konkursów są znacznie krótsze niż 2-3 miesiące. W związku z tym, organizacje pozarządowe decydując się na realizację zadania publicznego i przyjęcie dotacji mogą nie posiadać jeszcze interpretacji indywidualnej dotyczącej tej dotacji.

Dodatkowo z praktyki interpretacyjnej KIS wynika, że wydano zaledwie 14 indywidualnych interpretacji podatkowych w sprawie opodatkowania VAT od dotacji dla organizacji pozarządowych, z czego w 5 przypadkach uznano stanowisko organizacji pozarządowych za prawidłowe. Ministerstwo Finansów wskazuje również na znikomą liczbę przeprowadzonych w latach 2022-2024 procedur weryfikacyjnych, rozumianych jako czynności sprawdzające, kontrole podatkowe, celno-skarbowe oraz postępowania podatkowe, podejmowanych przez organy krajowej administracji skarbowej w stosunku do organizacji pozarządowych.

4. Informowanie przez organy administracji publicznej przyznające organizacjom pozarządowym środki publiczne z dotacji celowych o opodatkowaniu VAT;

W toku dyskusji członkowie Zespołu byli przeciwni przekazywaniu przez organy administracji publicznej przyznające organizacjom pozarządowym środki publiczne informacji o opodatkowaniu podatkiem VAT dotacji celowych. Podkreślali, że urzędnicy w kontaktach z organizacjami pozarządowymi powinni unikać wypowiedziania się co do należnego VAT od dotacji, ponieważ każdy przypadek w zakresie opodatkowania dotacji przyznanej organizacji pozarządowej należy badać osobno.

Czym innym jest natomiast akcja edukacyjna, której znaczenie podkreślał szczególnie zaproszony ekspert na ostatnim, lipcowym posiedzeniu Zespołu. Jednocześnie przedstawicielka Ministerstwa Finansów zaproponowała, że istniejący ogólny

⁴⁶ Można odstąpić od uzasadnienia prawnego, jeżeli stanowisko wnioskodawcy jest prawidłowe w pełnym zakresie;

materiał⁴⁷ opracowany przez Ministerstwo Finansów, mógłby ewentualnie zostać w miarę potrzeby uszczegółowiony i wykorzystany do ewentualnych działań informacyjnych, które z pewnością miałyby walor edukacyjny.

Wnioski

1. System podatku VAT w Unii Europejskiej podlega harmonizacji, co oznacza, że polskie regulacje przyjęte w przepisach ustawy o VAT, w tym dotyczące opodatkowania podatkiem od towarów i usług dotacji oraz przepisach aktów wykonawczych do tej ustawy, muszą być zgodne w szczególności z przepisami dyrektywy VAT. Z tego względu **Zespół nie widzi możliwości nowelizacji art. 29a ustawy o VAT**, określającego podstawę opodatkowania tego podatku, polegającej na wyłączeniu z opodatkowania dotacji przyznawanych organizacjom pozarządowym.
2. Z prac Zespołu, w tym przedstawionych opinii zaproszonych gości oraz udostępnionych analiz prawnych wynika, że problemu nie stanowią **przyjęte zasady** i obowiązujące przepisy ustawy o VAT, w tym określające podstawę opodatkowania podatkiem od towarów i usług, lecz ich stosowanie, w szczególności ocena konkretnego stanu faktycznego z punktu widzenia ewentualnego opodatkowania podatkiem od towarów i usług.
3. Informacje i dane przekazane przez Ministerstwo Finansów wskazują:
 - a) na znikomą, w stosunku do innych podmiotów, liczbę przeprowadzanych wobec organizacji pozarządowych procedur weryfikacyjnych;
 - b) że w okresie 2023 r.-2025 r. wydano zaledwie 14 indywidualnych interpretacji podatkowych w zakresie opodatkowania podatkiem VAT dotacji udzielonych organizacjom pozarządowym, z czego w 5 przypadkach uznano stanowisko organizacji pozarządowych za prawidłowe.

W konsekwencji, w opinii Zespołu, wydaje się to wskazywać na obecnie niewielką skalę występowania problemu opodatkowania VAT od dotacji dla organizacji pozarządowych z perspektywy organów administracji skarbowej.

Rekomendacje

1. Monitorowanie sposobu stosowania obowiązujących przepisów prawa, w tym ustawy o VAT przez organy podatkowe, orzecznictwa polskich sądów administracyjnych oraz TSUE w zakresie VAT od dotacji dla organizacji pozarządowych.
2. W przypadku wystąpienia w konkretnych sprawach niekorzystnych dla organizacji pozarządowych rozstrzygnięć organów podatkowych lub wyroków sądów administracyjnych, korzystanie przez NGO z możliwości wystąpienia o ulgi

⁴⁷ pt. „Najważniejsze informacje o podatku od towarów i usług (VAT) dla organizacji pozarządowych”;

w spłacie zobowiązań podatkowych⁴⁸, zgodnie z przepisami Ordynacji podatkowej.

3. W przypadku, gdy za rozwiązaniem problemu przemawiać będzie ocena skutków regulacji, w tym nie będzie możliwe osiągnięcie zamierzonego celu za pomocą innych narzędzi niż działania legislacyjne, można rozważyć podjęcie prac nad opracowaniem mechanizmu refundacji organizacjom pozarządowym kosztów zapłaconego VAT (szczegółowy kształt ewentualnego rozwiązania nie był przedmiotem prac Zespołu).
4. Rozważenie podjęcia działań informacyjno-edukacyjnych mających na celu zwiększenie wiedzy przedstawicieli organizacji pozarządowych oraz pracowników urzędów zatrudnionych w szczególności przy obsłudze konkursów dotacyjnych i przekazywaniu dotacji organizacjom pozarządowym, w zakresie opodatkowania podatkiem od towarów i usług dotacji udzielanych dla organizacji pozarządowych.
5. Występowanie przez organizacje pozarządowe do Dyrektora KIS z wnioskami o uzyskanie interpretacji indywidualnych w przypadku wątpliwości co do wykładni przepisów materialnego prawa podatkowego z zakresu ustawy o VAT.

⁴⁸ 1) odroczenie terminu płatności podatku; rozłożenie zapłaty podatku na raty; 2) odroczenie lub rozłożenie na raty zapłaty zaległości podatkowej wraz z odsetkami za zwłokę lub odsetek od nieuregulowanych w terminie zaliczek na podatek; 3) umorzenie w całości lub w części zaległości podatkowych, odsetek za zwłokę lub opłaty prolongacyjnej.