



**DYREKTOR
KRAJOWEJ INFORMACJI SKARBOWEJ**

UNP: 1641732

Bielsko-Biała, 26 kwietnia 2022 roku

Sprawa: Wniosek o wydanie interpretacji
indywidualnej – podatek
od towarów i usług

Data 28 lipca 2017 r.
wpływu:

Znak pisma: 0111-KDIB3-2.4012.404.2017.13.ASZ

Kontakt: tel. +48 33 485 34 00

Gmina Miasto Rzeszów

Rynek 1

35-064 Rzeszów

NIP: 813-00-08-613

adres e-PUAP:

/umrz/SkrytkaESP

**Postanowienie
o zastosowaniu do sprawy interpretacji ogólnej**

Szanowni Państwo,

po ponownym rozpatrzeniu sprawy w związku z wyrokiem Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Rzeszowie z 25 stycznia 2018 r. sygn. akt I SA/Rz 844/17 (data wpływu prawomocnego orzeczenia 26 stycznia 2022 r.) oraz wyrokiem Naczelnego Sądu Administracyjnego z 25 listopada 2021 r. sygn. akt I FSK 833/18 (data wpływu 30 grudnia 2021 r.) stwierdzam, że do stanu faktycznego, który Państwo przedstawili we wniosku z 27 lipca 2017 r. (data wpływu 28 lipca 2017 r.) ma zastosowanie interpretacja ogólna Ministra Finansów z 10 czerwca 2020 r., znak PT1.8101.3.2019. W związku z tym Państwa wniosek jest bezprzedmiotowy. [1]



ul. Teodora Sixta 17, 43-300 Bielsko Biała | tel.: +48 33 472 79 00 | fax: +48 33 472 79 04
tel. kontaktowy delegatury: +48 33 485 34 00
e-mail: kancelaria.kis@mf.gov.pl | adres e-PUAP: /KIS/SkrytkaESP lub /KIS/wnioski
www.kis.gov.pl | NIP: 547 21 69 306 | REGON: 366063511

Ogólną klauzulę informacyjną dot. przetwarzania danych osobowych znajdą Państwo na stronie Biuletynu Informacji Publicznej www.kis.gov.pl w zakładce Organizacja – Ochrona Danych Osobowych oraz na tablicach informacyjnych Krajowej Informacji Skarbowej.

Interpretacja indywidualna

28 lipca 2017 r. wpłynął Państwa wniosek z 28 lipca 2017 r. o wydanie interpretacji indywidualnej dotyczącej podatku od towarów i usług w zakresie nieuznania Wnioskodawcy za podatnika VAT w związku pobieraniem odpłatności za usługę nauki pływania oraz transportu dzieci.

30 października 2017 r. wydałem interpretację indywidualną nr 0111-KDIB3-2.4012.404.2017.1.ASZ, w której uznałem Państwa stanowisko za nieprawidłowe. Interpretację doręczono Państwu 30 października 2017 r.

Skarga na interpretację indywidualną

28 listopada 2017 r. wnieśli Państwo skargę na tę interpretację do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Rzeszowie. Skarga wpłynęła do mnie 30 listopada 2017 r.

Postępowanie przed sądami administracyjnymi

Wyrokiem z 25 stycznia 2018 r. sygn. akt I SA/Rz 844/17 Wojewódzki Sąd Administracyjny w Rzeszowie uchylił skarżoną interpretację z 30 października 2017 r. znak 0111-KDIB3-2.4012.404.2017.1.ASZ.

W ocenie Sądu, w rozpatrywanej sprawie, Gmina w odniesieniu do realizacji zadań własnych w zakresie oświaty nie działa jako podmiot profesjonalny biorący udział w obrocie gospodarczym. O tym, że Gmina nie kieruje się przy wykonywaniu przedmiotowych czynności rachunkiem ekonomicznym właściwym przedsiębiorcy świadczy, że opłata (darowizny) nie obejmują wynikających z opisu stanu faktycznego kosztów związanych z opieką sprawowaną przez nauczyciela w drodze na basen czy też podczas zajęć pływackich. Koszty te kompensują wyłącznie poniesione w związku z realizacją tych zadań wydatki i bynajmniej nie są obliczone na zysk, co także sprzeciwia się uznaniu tych czynności za przejaw działalności gospodarczej nastawionej przeciw na osiągnięcie zysku.

Podobnie nie budzi wątpliwości Sądu, że źródło obowiązku spełnienia tych świadczeń nie wynika ze stosunku zobowiązaniowego pomiędzy jednostką oświatową a rodzicem, lecz wynika z szeroko pojętych zadań edukacyjnych nałożonych na Gminę ustawą, żeby wspomnieć choćby treść art. 13 a ust 2 u.s.o. czy art. 64 u.s.o., m.in. w zakresie zajęć wychowania fizycznego i rozwijania w tym kierunku zainteresowań uczniów. Zadania, w których mieszczą się czynności wskazane przez Gminę wynikają, zdaniem Sądu, z przepisów prawa, które określają sposób i zakres ich wykonywania, a opłaty pobierane w związku z realizacją tych czynności mieszczących się w zakresie zadań własnych mają charakter opłat publicznoprawnych i nie podlegają reżimowi VAT.

W ocenie Sądu, w rozpoznawanej sprawie, spełnione są przesłanki określone w art. 15 ust. 6 ustawy VAT. Skarżąca realizując opisane czynności działa jako podmiot prawa publicznego - jednostka samorządu terytorialnego, w celu sprawowania władzy publicznej, realizując nałożone przepisami prawa zadania z zakresu edukacji publicznej, które to działania nie mają charakteru działalności gospodarczej i nie prowadzą do zakłócenia zasad konkurencji.

W rezultacie, są one formą sprawowania przez Gminę władztwa publicznego, a nie działaniem na podstawie czynności cywilnoprawnych, co wyłącza tę działalność ze sfery VAT.

Od ww. wyroku została wniesiona skarga kasacyjna do Naczelnego Sądu Administracyjnego.

Naczelny Sąd Administracyjny wyrokiem z 25 listopada 2021 r. sygn. akt I FSK 833/18 oddalił skargę kasacyjną.

Zdaniem Naczelnego Sądu Administracyjnego z orzecznictwa wynika, że NSA wypracował już kryteria istotne dla przesądzenia, czy działania podejmowane przez gminne placówki oświatowe mogą być uznane za świadczące o statusie gminy jako podatnika podatku od towarów i usług na podstawie art. 15 ust. 1 i 2 u.p.t.u., czy też o wyłączeniu takiej jednostki samorządu terytorialnego z opodatkowania w tym względzie na podstawie art. 15 ust. 6 u.p.t.u. W orzeczeniach tych Naczelny Sąd Administracyjny prezentował argumentację przemawiającą za wyłączeniem gminy w zakresie omawianych tam czynności spod opodatkowania podatkiem od towarów i usług.

Odnosnie odpłatności Sąd stwierdził, że konstatacji o działalności gminy w ramach reżimu publicznoprawnego w przedmiotowym zakresie nie zmienia to, że świadczenie spornych usług wiąże się z odpłatnością. We wniosku o wydanie interpretacji podano, że szkoły pobierają odpłatność z tytułu organizacji zajęć na basenie, pokrywającą jedynie poniesione koszty nauki pływania oraz koszty transportu, co oznacza, że placówki oświatowe nie czerpią z tego tytułu żadnych zysków finansowych.

Sąd uwzględnił w tym zakresie, że zgodnie z art. 13 dyrektywy VAT podmioty prawa publicznego nie są uważane za podatników w związku z działalnością, którą podejmują lub transakcjami, których dokonują jako organy władzy publicznej, nawet jeśli pobierają należności czy opłaty, w związku z takimi działaniami lub transakcjami. Pobieranie zatem opłat, bez których realizacja konkretnych zadań z zakresu edukacji publicznej nie byłaby możliwa, nie może samo w sobie przesądzać o niemożności zastosowania w omawianym zakresie art. 15 ust. 6 u.p.t.u. (por. wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z 31 sierpnia 2020 r., I FSK 920/18). Pobierając te opłaty gmina działa bowiem w roli organu władzy publicznej, a nie usługodawcy oferującego świadczenia w zamian za ustaloną cenę. Opłaty pobierane od rodziców/uczniów nie mają w tym przypadku charakteru komercyjnego, tzn. nie są uzasadnione rachunkiem ekonomicznym. W ocenie Sądu, nie ma w tej sytuacji podstaw do twierdzenia, że gmina działa na zasadach właściwych dla funkcjonującego w obrocie gospodarczym podatnika VAT.

W rozpoznawanej sprawie, zdaniem NSA, sporne opłaty nie tylko nie mają charakteru ekwiwalentnego i nie są ponoszone w celach komercyjnych, lecz dla realizacji zadań własnych gminy w zakresie edukacji, jako w tym przypadku organu władzy publicznej, co jednoznacznie wskazuje, że pobierane są przez gminę działającą w warunkach art. 15 ust. 6 u.p.t.u., a nie art. 15 ust. 1 i 2 u.p.t.u.

Ponadto charakter ponoszonych opłat za te usługi, w ocenie NSA, wskazuje, że nie są one świadczone w celu osiągnięcia dodatkowego dochodu dla gminy poprzez dokonywanie transakcji w bezpośredniej konkurencji w stosunku do działalności podmiotów

komercyjnych, świadczących analogiczne usługi edukacyjne objęte VAT. Należy przy tym uwzględnić, że podmioty takie korzystają wówczas ze zwolnienia od VAT na podstawie art. 132 ust. 1 lit. i) dyrektywy VAT (por. art. 43 ust. 1 pkt 26 i 27 u.p.t.u.), czyli mimo, że są w tym zakresie zaliczane do podatników VAT, to ich działania w tej sferze nie są obciążone tym podatkiem, tak samo jak w przypadku organów władzy publicznej, co także wyklucza w takiej sytuacji możliwość naruszenia zasad konkurencji.

Wyrok, który uchylił interpretację indywidualną stał się prawomocny od 25 listopada 2021 r.

Ponowne rozpatrzenie wniosku

W myśl art. 153 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz. U. z 2022 r. poz. 329 ze zm.):

Ocena prawna i wskazania co do dalszego postępowania wyrażone w orzeczeniu sądu wiążą w sprawie organy, których działanie, bezczynność lub przewlekłe prowadzenie postępowania było przedmiotem zaskarżenia, a także sądy, chyba że przepisy prawa uległy zmianie.

Wykonuję obowiązek, który wynika z tego przepisu, tj.:

- uwzględniam ocenę prawną i wskazania dotyczące postępowania, które wyraził Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gliwicach oraz Naczelny Sąd Administracyjny w ww. wyrokach;
- ponownie rozpatruję Państwa wniosek o wydanie interpretacji indywidualnej – stwierdzam, że do stanu faktycznego, który Państwo przedstawili we wniosku ma zastosowanie interpretacja ogólna Ministra Finansów z 10 czerwca 2020 r., znak PT1.8101.3.2019. W związku z tym Państwa wniosek jest bezprzedmiotowy.

Opis stanu faktycznego

Gmina Miasto Rzeszów jest zarejestrowana, jako czynny podatnik podatku od towarów i usług pod numerem NIP: 813-00-08-613, zwana dalej Gminą lub Wnioskodawcą.

Zgodnie z art. 2 ust. 1 i 2 ustawy z dnia 8 marca 1998 r. o samorządzie gminnym (Dz. U. z 2016 poz. 446 z póź. zm. – dalej ustawa o samorządzie gminnym) gmina wykonuje zadania publiczne w imieniu własnym i na własną odpowiedzialność. W myśl art. 6 ust. 1 ww. ustawy, do zakresu działania gminy należą wszystkie sprawy publiczne o znaczeniu lokalnym, niezastrzeżone ustawami na rzecz innych podmiotów. Zgodnie z art. 7 ustawy o samorządzie gminnym zaspokajanie zbiorowych potrzeb wspólnoty należy do zadań własnych gminy. W szczególności do zadań własnych zalicza się edukację publiczną.

Celem wykonywania zadań z zakresu edukacji publicznej, Gmina tworzy jednostki oświatowe w rozumieniu przepisów ustawy z dnia 7 września 1991 r. o systemie oświaty, Dz. U. z 2016, poz. 1943 z póź. zm. – dalej ustawa o systemie oświaty) a od 1 września 2017 r. w rozumieniu przepisów Prawo oświatowe (ustawa z dnia 14 grudnia 2016 r. przepisy wprowadzające ustawę - Prawo oświatowe, Dz. U. z 2017, poz. 60 oraz ustawa z dnia 14 grudnia 2016 r.. Dz. U. z 2017, poz. 59 – Przepisy wprowadzające ustawę – Prawo oświatowe).

Do jednostek oświatowych należą m.in. przedszkola, szkoły podstawowe, gimnazja, licea ogólnokształcące, zespoły szkół specjalnych, zespoły szkół integracyjnych, specjalne ośrodki szkolno-wychowawcze, zespoły szkół ogólnokształcących, zespoły szkół ponadgimnazjalnych, bursy i schroniska młodzieżowe.

Zadaniem jednostek objętych systemem oświaty jest w szczególności kształcenie, wychowanie, opieka nad dziećmi i młodzieżą.

Słownik Języka Polskiego pod redakcją Witolda Doroszewskiego definiuje kształcenie jako całość doświadczeń składających się na proces zdobywania wiedzy, umiejętności oraz rozumienia otaczającego świata, przekazywania wiedzy, umiejętności, czynienie starań, aby zdobywać i rozwijać umiejętności oraz cech charakteru. Kształcenie obejmuje zarówno proces nauczania, jak i uczenia się. Natomiast wychowanie to jedna z form działalności społecznej, na którą składa się wiele zabiegów i procesów mających na celu ukształtowanie człowieka, wyuczenie, edukacja oraz wpływanie na fizyczny, umysłowy i moralny rozwój pokoleń.

Jednostki oświatowe Gminy realizują zadania w oparciu o przepisy ustawy o systemie oświaty. Szkoły te organizują również zajęcia pozalekcyjne dla dzieci i młodzieży, których celem jest kształcenie i wychowanie. Zajęcia te są bezpłatne lub odpłatne.

Organizacja zajęć pozalekcyjnych jest unormowana w statutach jednostek oświatowych Gminy i ma na celu rozwijanie zainteresowań, zdolności, talentów, z uwzględnieniem optymalnych warunków rozwoju uczniów danej placówki poprzez prowadzenie kół zainteresowań, kół przedmiotowych, zajęć specjalistycznych, dydaktyczno-wychowawczych i zajęć sportowych. Zajęcia te są prowadzone i realizowane w oparciu o przygotowany program zajęć pozalekcyjnych. Zajęcia organizowane przez jednostki oświatowe kierowane są do uczniów szkół, do których uczęszczają. W zajęciach pozalekcyjnych uczestniczą dzieci, których rodzice wyrazili zgodę na ich udział.

Zgodnie z art. 7 ust. 1 ustawy o systemie oświaty szkoła publiczna zapewnia bezpłatne nauczanie. W związku z tym obowiązkowe zajęcia wychowania fizycznego w ramach czwartej godziny zajęć, organizowane na basenie prowadzone przez nauczyciela wychowania fizycznego zatrudnionego w szkole na podstawie umowy o pracę, są bezpłatne. Objęci nimi są uczniowie klas IV-VI w szkołach podstawowych. Szkoły, które są oddalone od basenu organizują przejazd autokarem na te zajęcia. Podczas przejścia lub przejazdu na basen nauczyciel wychowania fizycznego lub inny nauczyciel sprawuje opiekę nad uczniami. Szkoły pobierają odpłatność z tytułu dojazdu na czwartą godzinę zajęć, która stanowi jedynie pokrycie kosztów transportu.

Jednostki oświatowe organizują zajęcia na basenie dla uczniów klas I-III szkoły podstawowej, obejmujące m.in. naukę pływania. Dzieci ze szkół znajdujących się blisko basenu przechodzą razem z nauczycielami sprawującymi opiekę na te zajęcia. Natomiast szkoły, które są oddalone od basenu, organizują przejazdy autokarem na te zajęcia. Podczas przejazdu opiekę nad dziećmi sprawują nauczyciele. Szkoły pobierają odpłatność z tytułu organizacji zajęć na basenie, która stanowi jedynie pokrycie kosztów nauki pływania na basenie oraz kosztów transportu.

Jednostki oświatowe zatrudniają osoby posiadające odpowiednie kwalifikacje do prowadzenia zajęć na basenie, które wynagradzane są w ramach umowy o pracę (nauczyciele wychowania fizycznego) lub w ramach odrębnych umów cywilno-prawnych (instruktorzy nauki pływania).

Szkoły w celu zorganizowania przejazdu autokarem dla uczniów klas I-III i IV-VI szkół podstawowych zawierają umowę z firmą przewozową, która co miesiąc wystawia fakturę na usługę transportową ze stawką VAT 8%.

Baseny, na których odbywają się zajęcia wyżej opisane, prowadzone są przez jednostkę organizacyjną Gminy, która nie jest jednostką oświatową. Jednostka ta na podstawie umowy udostępnia jednostkom oświatowym basen wraz z zapleczem i obciąża jednostki oświatowe kosztami za czas (godziny) wykorzystania basenu. Jednostki oświatowe nie obciążają uczniów kosztami udostępnienia basenu.

Szkoły nie realizują zysku z tytułu organizacji zajęć na basenie dla uczniów klas I-III szkoły podstawowej i z tytułu dowozu uczniów klas IV-VI szkół podstawowych. Pobrana odpłatność stanowi jedynie pokrycie kosztów nauki pływania na basenie oraz kosztów dowozu obejmujących transport. Wpłaty dokonywane są do kasy jednostki lub przelewem na wyodrębniony rachunek, z adnotacją, np. opłata za basen, dowóz na basen, pokrycie kosztów dojazdu, darowizna rodziców – wynagrodzenie instruktora na basenie, darowizna na dowóz uczniów na basen.

Pytanie

Czy odpłatności pobierane przez jednostki oświatowe Gminy Miasto Rzeszów za naukę pływania i dowóz dzieci na naukę pływania podlegają opodatkowaniu podatkiem VAT?

Wniosek o wydanie interpretacji indywidualnej a interpretacja ogólna

Minister właściwy do spraw finansów publicznych wydaje interpretacje ogólne przepisów prawa podatkowego. Interpretacja ogólna dotyczy określonego zagadnienia. Wyjaśnia zakres i sposób stosowania przepisów prawa podatkowego w kontekście tego zagadnienia. [2]

Podmiot, który zastosuje się do interpretacji ogólnej przepisów prawa podatkowego może skorzystać z ochrony prawnej [3] – analogicznie, jak ma to miejsce w przypadku zastosowania się wnioskodawcy do interpretacji indywidualnej. Z tego powodu, wydanie interpretacji ogólnej ma wpływ na postępowanie w sprawie wniosków o wydanie interpretacji indywidualnej.

Jeśli wniosek o wydanie interpretacji indywidualnej dotyczy:

- zagadnienia, którego dotyczy interpretacja ogólna;
- tych samych przepisów, co interpretacja ogólna (tego samego stanu prawnego),

wydanie interpretacji nie jest potrzebne, bo interpretacja ogólna rozstrzygnęła już problem wnioskodawcy i umożliwia mu skorzystanie z ochrony prawnej. W takim przypadku informuję wnioskodawcę, że do jego sytuacji ma zastosowanie interpretacja ogólna, więc jego wniosek jest bezprzedmiotowy. [1]

Interpretacja ogólna z 10 czerwca 2020 r. znak PT1.8101.3.2019

10 czerwca 2020 r. Minister Finansów wydał interpretację ogólną znak PT1.8101.3.2019. Została ona opublikowana w Dzienniku Urzędowym Ministra Finansów z 15 czerwca 2020 r. poz. 81.

Interpretacja ta dotyczy kwestii, czy czynności wykonywane przez jednostki samorządu terytorialnego w związku z realizacją zadań publicznych w zakresie edukacji publicznej oraz pomocy społecznej, nałożonych na nie odrębnymi przepisami, tj.:

- ustawą z dnia 8 marca 1990 r. o samorządzie gminnym (Dz. U. z 2020 r., poz. 713), dalej: ustawa o samorządzie gminnym,
- ustawą z dnia 5 czerwca 1998 r. o samorządzie powiatowym (Dz. U. z 2020 r., poz. 920), dalej: ustawa o samorządzie powiatowym,
- ustawą z dnia 5 czerwca 1998 r. o samorządzie województwa (Dz. U. z 2019 r., poz. 512, z późn. zm.), dalej: ustawa o samorządzie województwa

podlegają opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług.

W interpretacji tej Minister wskazał, że zgodnie z art. 5 ust. 1 pkt 1 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz. U. z 2020 r., poz. 106, z późn. zm.), zwanej dalej: ustawą, opodatkowaniu ww. podatkiem podlegają odpłatna dostawa towarów i odpłatne świadczenie usług na terytorium kraju. Stosownie do art. 7 ust. 1 pkt 1 ustawy o VAT przez dostawę towarów, o której mowa w art. 5 ust. 1 pkt 1, rozumie się przeniesienie prawa do rozporządzania towarami jak właściciel, w tym również przeniesienie z nakazu organu władzy publicznej lub podmiotu działającego w imieniu takiego organu lub przeniesienie z mocy prawa prawa własności towarów w zamian za odszkodowanie. Natomiast w świetle art. 8 ust. 1 ustawy o VAT, świadczeniem usług jest każde świadczenie na rzecz osoby fizycznej, osoby prawnej lub jednostki organizacyjnej niemającej osobowości prawnej, które nie stanowi dostawy towarów w rozumieniu art. 7 ustawy o VAT.

Świadczeniem usług, o którym mowa w art. 5 ust. 1 pkt 1, jest m.in. świadczenie usług zgodnie z nakazem organu władzy publicznej lub podmiotu działającego w jego imieniu lub nakazem wynikającym z mocy prawa (art. 8 ust. 1 pkt 3 ustawy o VAT).

Należy jednak podkreślić, że zarówno odpłatna dostawa towarów, jak również odpłatne świadczenie usług, podlegają opodatkowaniu, jeżeli są wykonywane przez podmiot działający w charakterze podatnika podatku od towarów i usług.

Zgodnie z art. 15 ust. 1 ustawy o VAT podatnikami są osoby prawne, jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej oraz osoby fizyczne, wykonujące samodzielnie działalność gospodarczą, w rozumieniu tej ustawy, bez względu na cel lub rezultat takiej działalności.

Zgodnie z art. 15 ust. 2 ustawy o VAT działalność gospodarcza obejmuje wszelką działalność producentów, handlowców lub usługodawców, w tym podmiotów pozyskujących zasoby naturalne oraz rolników, a także działalność osób wykonujących wolne zawody. Działalność gospodarcza obejmuje w szczególności czynności polegające na wykorzystywaniu towarów lub wartości niematerialnych i prawnych w sposób ciągły dla celów zarobkowych.

Użyta na potrzeby podatku od towarów i usług definicja działalności gospodarczej jest tożsama z definicją zawartą w art. 9 ust. 1 akapit drugi dyrektywy 2006/112/WE Rady z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej⁶ - dalej: „dyrektywa 2006/112/WE”.

Minister wyjaśnił, że w celu określenia jak traktowane są, w oparciu o przepisy ustawy o VAT, wykonywane przez jednostki samorządu terytorialnego czynności, w pierwszej kolejności należy ustalić, czy jednostki te wykonują samodzielnie działalność gospodarczą.

Wprawdzie pojęcie działalności gospodarczej ma obiektywny charakter, co oznacza, że działalność tę ocenia się niezależnie od jej celów lub rezultatów, jednak aby dana działalność kwalifikowała się jako działalność gospodarcza musi mieć ona charakter trwały i być wykonywana w zamian za wynagrodzenie otrzymywane przez autora danej transakcji (np. postanowienie Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej – dalej: „TSUE”, z dnia 20 marca 2014 r. w sprawie C-72/13 Gmina Wrocław v. Minister Finansów, pkt 16).

W odniesieniu do czynności wykonywanych przez jednostki samorządu terytorialnego istotne znaczenie ma zwłaszcza ta druga przesłanka.

Kwestia odpłatności za wykonywane świadczenia w kontekście uznania ich za działalność gospodarczą w rozumieniu przepisów dotyczących podatku VAT była przedmiotem orzecznictwa TSUE.

W wyroku z dnia 29 października 2009 r. w sprawie C-246/08 Komisja v. Finlandia, w pkt 44 TSUE wskazał, „(...) zgodnie z orzecznictwem świadczenie usług tylko wtedy dokonywane jest „odpłatnie” w rozumieniu art. 2 pkt 1 szóstej dyrektywy, jeżeli pomiędzy usługodawcą i usługobiorcą istnieje stosunek prawny, w ramach którego dochodzi do wymiany świadczeń wzajemnych, a wynagrodzenie otrzymywane przez usługodawcę stanowi rzeczywisty ekwiwalent usługi świadczonej na rzecz usługobiorcy (zob. w szczególności wyroki: ww. w sprawie Tolsma, pkt 14; z dnia 5 czerwca 1997 r. w sprawie C-2/95 SDC, Rec. s. I-3017, pkt 45; ww. w sprawie MKG-Kraftfahrzeuge-Factoring, pkt 47)”.

W świetle powyższego badanie, czy występuje ekwiwalentność świadczeń, ma istotne znaczenie dla stwierdzenia istnienia działalności gospodarczej.

Orzecznictwo TSUE w zakresie odpłatności za wykonywane czynności – w kontekście stwierdzenia, czy dochodzi do prowadzenia działalności gospodarczej – dotyczyło również podmiotów publicznych.

W ww. wyroku w sprawie C-246/08 TSUE uznał, że w przypadku, gdy zapłata uiszczana przez beneficjentów usług świadczonych na ich rzecz przez podmioty publiczne (w rozpatrywanej w wyroku sytuacji dotyczyło to usług pomocy prawnej) zależy jedynie częściowo od rzeczywistej wartości świadczonych usług, a jej związek z tą wartością jest tym mniejszy, im skromniejsze są dochody i majątek beneficjenta, nie można uznać, że pomiędzy tymi usługami a świadczeniem ekwiwalentnym płaconym przez beneficjenta istnieje bezpośredni związek wymagany przepisami dyrektywy do tego, aby można było uznać owo świadczenie za wynagrodzenie za usługi. Tym samym usług tych nie można uznać za działalność gospodarczą w rozumieniu przepisów o podatku od wartości dodanej.

Podobne stanowisko TSUE zajął w wyroku z dnia 12 maja 2016 r. w sprawie C-520/14 Gemeente Borsele. W wyroku tym uznając, że jednostka samorządu terytorialnego, która świadczy usługę dowozu uczniów do szkół w okolicznościach takich jak w postępowaniu głównym (tj. gdy wysokość odpłatności uzależniona jest od dochodów rodziców), nie prowadzi działalności gospodarczej, a więc nie działa jako podatnik, TSUE zwrócił uwagę na następujące okoliczności w rozstrzyganej sprawie:

- świadczenie usług jest „odpłatne” w rozumieniu dyrektywy 2006/112/WE, a zatem podlega opodatkowaniu, wyłącznie wtedy, gdy pomiędzy usługodawcą a usługobiorcą istnieje stosunek prawny, w trakcie którego dochodzi do wymiany świadczeń wzajemnych, a wynagrodzenie otrzymane przez usługodawcę stanowi rzeczywistą równowartość usługi świadczonej na rzecz usługobiorcy (pkt 24),
- w celu ustalenia, czy dane świadczenie usług jest wykonywane za wynagrodzeniem, tak, że działalność taką należy uznać za działalność gospodarczą, należy zbadać wszystkie okoliczności, w jakich świadczenie to jest realizowane (pkt 29),
- porównanie okoliczności, w jakich zainteresowany świadczy dane usługi, i tych okoliczności, w jakich tego rodzaju świadczenie jest zwykle realizowane, może stanowić jedną z metod umożliwiających zbadanie, czy dana działalność jest działalnością gospodarczą (pkt 30),
- rozróżnienie między kosztami funkcjonowania a kwotami otrzymanymi za oferowane usługi może sugerować, iż udział rodziców należy raczej uznać za opłatę aniżeli wynagrodzenie (pkt 33),
- zauważona w poprzednim punkcie asymetria wskazuje również na brak rzeczywistego związku między zapłaconą kwotą a świadczeniem usług. W konsekwencji nie wydaje się, aby związek między świadczoną przez ową gminę usługą dowozu a ekwiwalentem płaconym przez rodziców miał bezpośredni charakter wymagany do tego, aby ekwiwalent ten mógł zostać uznany za świadczenie wzajemne stanowiące wynagrodzenie za tę usługę, oraz do tego, aby świadczenie tej usługi zostało uznane za działalność gospodarczą w rozumieniu art. 9 ust. 1 dyrektywy 2006/112/WE (pkt 34),
- okoliczności, w jakich doszło do świadczenia usług rozpatrywanych w postępowaniu głównym, różnią się od tych, w jakich zwykle prowadzi się działalność w zakresie przewozu osób (pkt 35).

Badając zatem, czy dana czynność wykonywana przez jednostkę samorządu terytorialnego stanowi działalność gospodarczą, należy brać pod uwagę wskazane w orzecznictwie TSUE przesłanki i ich występowanie w konkretnej sprawie. Przykładowo zatem należy ocenić: czy warunki realizacji danego świadczenia odbiegają od warunków, na jakich realizowane byłoby ono przez inne podmioty gospodarcze, w jakim reżimie prawnym wykonywane są dane czynności, czy istnieje asymetria pomiędzy kosztami wykonywania danych świadczeń a odpłatnością ponoszoną przez ich beneficjentów, w jakim stopniu ponoszona odpłatność stanowi rzeczywistą wartość otrzymywanych świadczeń, czy odpłatność uzależniona jest od sytuacji majątkowej beneficjenta. Oceny takiej należy dokonać przy uwzględnieniu

wszystkich występujących w danej sprawie okoliczności.

Minister Finansów, mając na uwadze powyższe oraz uwzględniając sposób organizacji i realizacji zadań przez polską administrację samorządową wskazał, że uznać należy, że większość czynności wykonywanych przez jednostki samorządu terytorialnego, m.in. z uwagi na brak spełnienia przesłanki dotyczącej odpłatności, nie stanowi działalności gospodarczej, a w konsekwencji czynności te nie podlegają opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług.

Na powyższe stanowisko nie wpływa okoliczność, że jednostki samorządu terytorialnego formalnie posiadają status podatnika tego podatku tzn. są wyposażone w osobowość prawną oraz w określonym zakresie wykonują samodzielnie działalność gospodarczą w rozumieniu art. 15 ust. 2 ustawy o VAT. Należy bowiem zaznaczyć, że posiadanie statusu podatnika przez dany podmiot nie oznacza automatycznie, że występuje on w roli podatnika w odniesieniu do wszystkich wykonywanych przez siebie czynności.

Powyższe znajduje potwierdzenie np. w wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego z 24 kwietnia 2007 r. sygn. akt: I FSK 603/06, w którym zauważono, że „(...) formalny status osoby dokonującej dostawy jako podatnika, nie stanowi przesłanki wystarczającej do przyjęcia, że osoba ta jest podatnikiem w odniesieniu do tej konkretnej czynności, a w konsekwencji do uznania, czy dana transakcja będzie podlegać opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług; innymi słowy nie wystarczy by daną czynność wykonywał podatnik prowadzący działalność gospodarczą i ze względu na tę działalność zarejestrowany był dla celów podatku od towarów i usług”.

Minister wskazał, że należy zauważyć, że nawet w przypadku stwierdzenia, że w odniesieniu do niektórych czynności wykonywanych przez jednostki samorządu terytorialnego zachodzą przesłanki przemawiające za uznaniem, że są wykonywane w ramach prowadzonej działalności gospodarczej, przepisy dotyczące VAT przewidują w określonych sytuacjach brak opodatkowania tych czynności, tj. wyłączenie przy ich wykonywaniu organów władzy oraz innych podmiotów prawa publicznego z kręgu podatników VAT.

W tym kontekście należy wskazać, że stosownie do przepisu art. 15 ust. 6 ustawy o VAT, nie uznaje się za podatnika organów władzy publicznej oraz urzędów obsługujących te organy w zakresie realizowanych zadań nałożonych odrębnymi przepisami prawa, dla realizacji których zostały one powołane, z wyłączeniem czynności wykonywanych na podstawie zawartych umów cywilnoprawnych. Przepis ten stanowi implementację art. 13 ust. 1 dyrektywy 2006/112/WE.

Zgodnie z art. 13 ust. 1 tej dyrektywy, krajowe, regionalne i lokalne organy władzy oraz inne podmioty prawa publicznego nie są uważane za podatników w związku z działalnością, którą podejmują lub transakcjami, których dokonują jako organy władzy publicznej, nawet jeśli pobierają należności, opłaty, składki lub płatności w związku z takimi działaniami lub transakcjami. Jednakże w przypadku gdy podejmują one takie działania lub dokonują takich transakcji, są uważane za podatników w odniesieniu do tych działań lub transakcji, gdyby wykluczenie ich z kategorii podatników prowadziło do znaczących zakłóceń konkurencji. W każdych okolicznościach podmioty prawa publicznego są uważane za podatników

w związku z czynnościami określonymi w załączniku I, chyba że niewielka skala tych działań sprawia, że mogą być one pominięte.

Należy podkreślić, że wyłączenie podmiotów wskazanych w art. 13 dyrektywy 2006/112/WE z grona podatników podatku VAT dotyczy sfery działań o charakterze władczym.

Jak wynika z utrwalonego orzecznictwa Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej (TSUE): „(...) ocena art. 13 ust. 1 dyrektywy 2006/112 w świetle celów wspomnianej dyrektywy świadczy o tym, że dla zastosowania zasady nieopodatkowania muszą zostać spełnione łącznie dwa warunki, a mianowicie prowadzenie działalności przez podmiot publiczny, przy czym działalność ta powinna być wykonywana w charakterze organu władzy publicznej (zob. podobnie w szczególności postanowienie Mihał, C-456/07, EU:C:2008:293, pkt 16 i przytoczone tam orzecznictwo, a także wyrok Komisja/Niderlandy, C-79/09, EU:C:2010:171, pkt 79).” (wyrok w sprawie C-174/14 Saudacor, pkt 51).

Ponadto: „(...) działalnością wykonywaną w charakterze organu władzy publicznej w rozumieniu tego przepisu jest działalność wykonywana przez podmioty prawa publicznego w ramach właściwego dla nich reżimu prawnego, z wyłączeniem tej działalności, która jest wykonywana przez nich na tych samych warunkach prawnych, co prywatni przedsiębiorcy (zobacz w szczególności ww. wyrok w sprawie Fazenda Publica, pkt 17 i przytoczone tam orzecznictwo).” (wyrok w sprawie C-288/07 Isle of Wight Council, pkt 21).

Minister Finansów wskazał, że mając na uwadze powyższe, stwierdzić należy, że wyłączenie przewidziane w art. 15 ust. 6 ustawy o VAT ma zastosowanie, gdy podmiot mający status organu władzy publicznej (urzędu obsługującego ten organ) wykonuje czynności o charakterze władczym, które związane są z realizacją zadań nałożonych na ten organ przepisami prawa, do których realizacji został on powołany (działanie w określonym reżimie publiczno-prawnym). Natomiast w odniesieniu do pozostałych czynności, mających cywilnoprawny charakter, organ władzy publicznej, co do zasady, będzie podatnikiem VAT.

Jednocześnie w związku z:

- wyrokiem TSUE z 29 września 2015 r. w sprawie C-276/14 Gmina Wrocław v. Minister Finansów, w którym orzeczono: „Artykuł 9 ust. 1 dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej należy interpretować w ten sposób, że podmioty prawa publicznego, takie jak gminne jednostki budżetowe będące przedmiotem postępowania głównego, nie mogą być uznane za podatników podatku od wartości dodanej, ponieważ nie spełniają kryterium samodzielności przewidzianego w tym przepisie.”,
- uchwałą z dnia 26 października 2015 r. sygn. akt I FPS 4/15 Naczelnego Sądu Administracyjnego, który powołując się na ww. wyrok TSUE orzekł, że: „W świetle art. 15 ust. 1 oraz art. 86 ust. 1 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz. U. z 2011 r., nr 177, poz. 1054 ze zm.) gmina ma prawo do odliczenia podatku naliczonego z faktur zakupowych związanych z realizacją inwestycji, które zostały następnie przekazane do gminnego zakładu budżetowego, który realizuje powierzone mu zadania własne tej gminy, jeżeli te inwestycje są wykorzystywane

do sprzedaży opodatkowanej podatkiem od towarów i usług”,

należy zauważyć, że podatnikiem VAT jest jednostka samorządu terytorialnego wraz ze wszystkimi swoimi jednostkami organizacyjnymi, które wykonują jej zadania (jednostki budżetowe i zakłady budżetowe).

Minister podkreślił, że wprowadzić zadania własne jednostek samorządu terytorialnego obejmują zaspokajanie wszystkich potrzeb wspólnoty (są to działania zmierzające do przysporzenia korzyści ogółowi mieszkańców stanowiących wspólnotę samorządową), jednak wykonywanie czynności w ramach tych zadań nie oznacza automatycznie, że mają one charakter władczy. Wykonywane czynności mogą bowiem spełniać kryteria wskazane w definicji działalności gospodarczej zawartej w art. 15 ust. 2 ustawy o VAT.

Zatem w celu określenia sposobu traktowania w systemie VAT każdej konkretnej czynności wykonywanej przez jednostkę samorządu terytorialnego, należy w pierwszej kolejności ocenić, czy czynność ta stanowi działalność gospodarczą w rozumieniu ustawy o VAT (czy w odniesieniu do takiej czynności jednostka ta działa jako podatnik). Dopiero w przypadku uznania, że wykonywana czynność nosi znamiona działalności gospodarczej należy zbadać, czy w odniesieniu do tej czynności ma zastosowanie wyłączenie, o którym mowa w art. 15 ust. 6 ustawy o VAT.

Taki sposób analizy znajduje potwierdzenie m.in. w postanowieniu TSUE w sprawie C-72/13, w którym stwierdzono: „Gdyby sąd odsyłający miał uznać istnienie w postępowaniu głównym działalności gospodarczej w rozumieniu art. 9 ust. 1 akapit drugi dyrektywy 2006/112, wówczas należałoby zbadać możliwość zastosowania wyjątku przewidzianego w art. 13 ust. 1 akapit pierwszy tej dyrektywy.” (pkt 19).

Mając na uwadze powyższe, niezależnie od posiadanego przez jednostkę samorządu terytorialnego formalnego statusu podatnika podatku od towarów i usług, zarówno w przypadku braku uznania wykonywanych przez nią czynności za działalność gospodarczą lub też wystąpienia przesłanek przewidzianych w art. 15 ust. 6 ustawy o VAT (odpowiednio w art. 13 ust. 1 dyrektywy 2006/112/WE), czynności te nie będą podlegały opodatkowaniu VAT.

Minister Finansów, odnosząc się do czynności związanych z realizacją zadań w zakresie edukacji publicznej oraz pomocy społecznej wykonywanych przez jednostki samorządu terytorialnego wskazał, że stosownie do przepisów:

- art. 2 ust. 1 ustawy o samorządzie gminnym,
- art. 2 ust. 1 ustawy o samorządzie powiatowym,
- art. 6 ust. 1 pkt 1 ustawy o samorządzie województwa,

jednostki samorządu terytorialnego wykonują należące do ich właściwości zadania publiczne w imieniu własnym i na własną odpowiedzialność.

Zgodnie z art. 7 ust. 1 pkt 6 ustawy o samorządzie gminnym zadania własne gminy obejmują sprawy pomocy społecznej, w tym ośrodków i zakładów opiekuńczych.

Powyższe zadania, w zakresie przewidzianym przez ustawy, należą również do zadań powiatu (art. 4 ust. 1 pkt 3 ustawy o samorządzie powiatowym) oraz samorządu

województwa (art. 14 ust. 1 pkt 4 ustawy o samorządzie województwa).

W celu realizacji ww. zadań jednostki samorządu terytorialnego mogą tworzyć jednostki organizacyjne, a także zawierać umowy z innymi podmiotami (art. 9 ust. 1 ustawy o samorządzie gminnym, art. 6 ust. 1 ustawy o samorządzie powiatowym oraz art. 8 ust. 1 ustawy o samorządzie województwa).

Wykonywanie zadań publicznych może być realizowane w drodze współdziałania między jednostkami samorządu terytorialnego (art. 10 ust. 1 ustawy o samorządzie gminnym).

Minister Finansów wyjaśnił, że w odniesieniu do zadań w zakresie pomocy społecznej wykonywanych przez jednostki samorządu terytorialnego należy wskazać, że warunki ich realizacji (reżim) określają ustawy szczególne dotyczące pomocy społecznej. Z przepisów tych ustaw wynika m.in. krąg osób, do których kierowane są określone świadczenia, warunki przyznania prawa do korzystania z nich, sposób kształtowania odpłatności za te świadczenia (co do zasady wysokość odpłatności powiązana jest z sytuacją majątkową beneficjenta) i ewentualnych zwolnień od opłat, warunki jakie musi spełniać podmiot realizujący te świadczenia.

Istotne jest (w świetle wcześniej omówionych przesłanek przemawiających za uznaniem, określonej czynności za działalność gospodarczą), że odpłatność za świadczenia w ramach realizacji ww. zadań, jeśli występuje, nie jest, co do zasady, ustalana według kryteriów rynkowych – ich wysokość określana jest na podstawie przepisów prawa i nie ma zwykle związku z rzeczywistymi kosztami, które ponosi jednostka samorządu terytorialnego. Zasadniczo również warunki realizacji przedmiotowych zadań odbiegają od warunków, istotne jest (w świetle wcześniej omówionych przesłanek przemawiających za uznaniem, określonej czynności za działalność gospodarczą), że odpłatność za świadczenia w ramach realizacji ww. zadań, jeśli występuje, nie jest, co do zasady, ustalana według kryteriów rynkowych – ich wysokość określana jest na podstawie przepisów prawa i nie ma zwykle związku z rzeczywistymi kosztami, które ponosi jednostka samorządu terytorialnego. Zasadniczo również warunki realizacji przedmiotowych zadań odbiegają od warunków, w jakich realizowane byłyby te czynności przez inne podmioty gospodarcze.

Stosownie do treści art. 8 ust. 3 ustawy z dnia 14 grudnia 2016 r. - Prawo oświatowe, jednostki samorządu terytorialnego mogą zakładać i prowadzić szkoły i placówki publiczne. Ustawa ta określa czynności, które powinny być wykonywane przez jednostki samorządu terytorialnego (jednostki organizacyjne utworzone przez jednostki samorządu terytorialnego) prowadzące jednostki oświatowe.

Do jednostek powoływanych celem realizacji zadania własnego jednostek samorządu terytorialnego w postaci edukacji publicznej, zaliczyć należy m.in. przedszkola, szkoły podstawowe, szkoły, ponadpodstawowe, zespoły szkół specjalnych, zespoły szkół integracyjnych, specjalne ośrodki szkolno-wychowawcze, zespoły szkół zawodowych, zespoły szkół zawodowych specjalnych, zespoły szkół ogólnokształcących, bursy i schroniska młodzieżowe. Wskazane jednostki świadczą usługi w zakresie kształcenia i wychowania dzieci i młodzieży w oparciu o przepisy ustawy Prawo oświatowe. Jednostki te mogą również dokonywać świadczeń ściśle związanych ze świadczonymi usługami w zakresie kształcenia

i wychowania, takich jak np.: zapewnianie wyżywienia dla wychowanków placówek, opieka w przedszkolu ponad podstawę programową, wydawanie duplikatów legitymacji szkolnych lub duplikatów świadectw ukończenia roku szkolnego, organizowanie przez szkoły tzw. „zielonych szkół”. Za dodatkowe czynności zwykle pobierane są opłaty.

Działalność ww. jednostek organizacyjnych jednostek samorządu terytorialnego finansowana jest środkami pochodzącymi z budżetu jednostek samorządu terytorialnego albo z tytułu opłat dokonywanych przez osoby korzystające ze świadczonych usług. Sposób realizacji tych świadczeń określają przepisy prawa. Dodać należy, że w przypadku istnienia odpłatności zwykle nie dochodzi do pełnej ekwiwalentności i wzajemności świadczeń wykonywanych w ramach zawieranego stosunku prawnego.

Jak zatem wynika z powyższego, znaczna część wykonywanych przez jednostki samorządu terytorialnego działań w zakresie edukacji publicznej jest realizowana na podstawie przepisów prawa, tym samym jednostki te, nie mogą działać w sposób wolnorynkowy czy konkurencyjny, jako podmiot gospodarczy. Pobierane zaś za wykonywane czynności opłaty w wielu przypadkach nie mogą być uznane za rzeczywistą równowartość świadczenia.

Podsumowując, za uzasadnione uznać należy, że w odniesieniu do określonych czynności związanych z realizacją zadań w zakresie edukacji publicznej, jednostki samorządu terytorialnego nie występują w roli podatników VAT i tym samym ich wykonywanie nie podlega opodatkowaniu VAT, o ile spełnione są omówione wcześniej przesłanki, w szczególności, gdy wykonywanie tych czynności jest podporządkowane ściślemu reżimowi publiczno-prawnemu, a pobierane opłaty nie mogą być uznane za rzeczywistą równowartość świadczenia.

Zakres wniosku a interpretacja ogólna

Państwa wnioski dotyczą:

- zagadnienia, o którym mowa w interpretacji ogólnej z 10 czerwca 2020 r. znak PT1.8101.3.2019;
- stanu prawnego tożsamego z tym, w którym wydano ww. interpretację ogólną.

Wobec tego, do stanu faktycznego, który opisali Państwo we wniosku o wydanie interpretacji indywidualnej ma zastosowanie ww. interpretacja ogólna. Państwa wniosek jest więc bezprzedmiotowy.

Pouczenie o prawie do zażalenia

Mają Państwo prawo złożyć zażalenie na to postanowienie do Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej – w terminie 7 dni od doręczenia postanowienia [6]. Zażalenie mogą Państwo wnieść:

- 1) za pośrednictwem poczty, na adres: Krajowa Informacja Skarbowa, ul. Teodora Sixta 17, 43-300 Bielsko-Biała albo
- 2) przy wykorzystaniu systemu teleinformatycznego ePUAP, na adres: /KIS/wnioski.

W zażaleniu powinni Państwo wskazać: zarzuty przeciw postanowieniu oraz istotę i zakres swojego żądania [7].

W okresie stanu zagrożenia epidemicznego i stanu epidemii jako najbezpieczniejszy zalecamy kontakt poprzez ePUAP.

Podstawa prawna

- art. 13 § 2a ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2021 r. poz. 1540 ze zm.)
- [1] art. 14b § 5a Ordynacji podatkowej:

Jeżeli stan faktyczny lub zdarzenie przyszłe przedstawione we wniosku o wydanie interpretacji indywidualnej odpowiadają zagadnieniu, które jest przedmiotem interpretacji ogólnej wydanej w takim samym stanie prawnym, Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej wydaje postanowienie o stwierdzeniu, że do stanu faktycznego lub zdarzenia przyszłego opisanych we wniosku ma zastosowanie interpretacja ogólna, z jednoczesnym stwierdzeniem bezprzedmiotowości wniosku. W postanowieniu wskazuje oznaczenie interpretacji ogólnej wraz z podaniem miejsca jej publikacji. Na wydane postanowienie przysługuje zażalenie.
- [2] art. 14a § 1 pkt 1, art. 14a § 1a Ordynacji podatkowej;
- [3] art. 14k § 2 Ordynacji podatkowej:

Zastosowanie się do interpretacji ogólnej przed jej zmianą nie może szkodzić temu, kto się do niej zastosował, jak również w przypadku nieuwzględnienia jej w rozstrzygnięciu sprawy podatkowej.
- [6] art. 221 w zw. z art. 239 i art. 236 Ordynacji podatkowej;
- [7] art. 222 w zw. z art. 239 Ordynacji podatkowej.

Z wyrazami szacunku
z up. Dyrektora
Krajowej Informacji Skarbowej