



**DYREKTOR
KRAJOWEJ INFORMACJI SKARBOWEJ**

UNP: 1692141

Leszno, 24 czerwca 2022 roku

Sprawa: Stwierdzenie wygaśnięcia
interpretacji indywidualnej
– z urzędu

Znak pisma: 0112-KDIL2-3.4012.677.2018.3.WK

Kontakt: tel. 65 619 89 00

Gmina Miasto Rzeszów

ul. Rynek 1

35-064 Rzeszów

NIP 8130008613

Adres ePUAP: /umrz/SkrytkaESP

Postanowienie

o wygaśnięciu interpretacji indywidualnej

Szanowni Państwo,

stwierdzam, że interpretacja indywidualna nr 0112-KDIL2-3.4012.677.2018.2.AŻ, którą wydałem dla Państwa 18 marca 2019 r. wygaśa, ponieważ jest niezgodna z interpretacją ogólną Ministra Finansów z 22 grudnia 2021 r. znak PT1.8101.2.2021, wydaną w takim samym stanie prawnym [1][2].

Uzasadnienie wygaszenia wydanej interpretacji indywidualnej

Interpretacja indywidualna nr 0112-KDIL2-3.4012.677.2018.2.AŻ

18 marca 2019 r. wydałem dla Państwa interpretację indywidualną nr 0112-KDIL2-3.4012.677.2018.2.AŻ.



ul. Teodora Sixta 17, 43-300 Bielsko Biała | tel.: +48 33 472 79 00 | fax: +48 33 472 79 04
tel. kontaktowy delegatury: +48 65 619 89 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.

Dotyczy ona podatku od towarów i usług w zakresie opodatkowania zwrotu środków przez OKE za materiały zakupione przez Gminę na egzamin zawodowy.

Opis stanu faktycznego i zdarzenia przyszłego

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

Zgodnie z art. 2. ust. 1 i 2 ustawy z dnia 8 marca 1998 r. o samorządzie gminnym (Dz. U. z 2018 r. poz. 994 ze 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.

Z dniem 1 stycznia 2017 r. Gmina podjęła łączne (scentralizowane) rozliczenia VAT wraz ze wszystkimi swoimi jednostkami budżetowymi. Oznacza to, że od tej daty jedynym czynnym podatnikiem VAT jest Gmina, a jej rozliczenia obejmują wszystkie transakcje sprzedaży i zakupu realizowane przez wszystkie jednostki budżetowe Gminy. Jednostki te nie przestają istnieć – zmienia się natomiast ich status na gruncie VAT, gdyż przestają one być traktowane, jako odrębni od Gminy podatnicy VAT, lecz z punktu widzenia VAT stają się częścią jednego podatnika, tj. Gminy.

Celem wykonywania zadań z zakresu edukacji publicznej, Gmina tworzy jednostki budżetowe, będące jednostkami oświatowymi w rozumieniu przepisów ustawy z 7 września 1991 r. – o systemie oświaty (Dz. U. z 2018 r. poz. 1457 ze zm.) oraz ustawy z 14 grudnia 2016 r. – Prawo oświatowe (Dz. U. z 2018 r. poz. 996). Zaliczamy do nich: szkoły oraz Centrum Kształcenia Praktycznego (dalej CKP), które jest jednostką oświatową prowadzącą zajęcia praktyczne, zajęcia uzupełniające z zakresu praktycznej nauki zawodu dla młodocianych pracowników, której celem jest dokształcanie teoretyczne oraz prowadzenie kształcenia ustawicznego w formach pozaszkolnych. Jednostki oświatowe zgodnie z przepisami prawa oświatowego zobowiązane są do organizowania egzaminów zawodowych na swoim terenie.

Gmina zapewnia warunki do przeprowadzenia egzaminu, zgodnie z informacją o sposobie organizacji i przeprowadzenia egzaminu potwierdzającego kwalifikacje w zawodzie przeprowadzanego z zakresu kwalifikacji zgodnie z podstawą programową. Egzamin potwierdzający kwalifikacje w zawodzie jest formą oceny poziomu opanowania przez zdającego wiedzy i umiejętności z zakresu danej kwalifikacji wyodrębnionej w zawodzie. Wiedza i umiejętności dla każdego zawodu określone są w Rozporządzeniach Ministra Edukacji Narodowej z dnia 7 lutego 2012 r. w sprawie podstawy programowej kształcenia w zawodach (Dz. U. z 2012 r. poz. 184 ze zm.) oraz z dnia 31 marca 2017 r. w sprawie podstawy programowej kształcenia w zawodach (Dz. U. z 2017 r. poz. 860 ze zm.).

Jednostki oświatowe Gminy współpracują z Okręgową Komisją Egzaminacyjną (dalej OKE) w zakresie zorganizowania i przeprowadzenia części praktycznej egzaminu potwierdzającego

kwalifikacje w zawodzie, np.: betoniarz-zbrojarz, murarz-tylnik, monter zabudowy i robót wykończeniowych w budownictwie, monter sieci instalacji i urządzeń sanitarnych, technik budownictwa, technik technologii żywności, technik żywienia i usług gastronomicznych, technik analityk, kucharz, cukiernik. Dyrektorzy jednostek objętych systemem oświaty, podpisują umowy z OKE regulujące zasady organizacji i przeprowadzenia egzaminów.

Niektóre egzaminy zawodowe wymagają dla jego przeprowadzenia zakupu przez Gminę materiałów wykorzystywanych podczas tych egzaminów. Zakup ten dokonywany jest w imieniu i na rzecz OKE. Gmina finansuje ten zakup jedynie przejściowo z własnych środków. OKE zwraca szkole tylko koszt zakupionych na egzamin praktyczny materiałów, np.: płyta OSB, pręt, drut, artykuły spożywcze, odczynniki chemiczne. Zostaje on ustalony na podstawie wytycznych, zgodnie ze specyfiką egzaminu, biorąc pod uwagę liczbę zdających i rzeczywistą cenę zakupu materiałów. Wytyczne te są przekazywane przez OKE wyznaczonej szkole, która kupuje wskazane materiały. Pozostałe koszty związane z przeprowadzeniem egzaminu zawodowego, takie jak media, sprząatanie, finansuje Gmina.

Gmina powzięła wątpliwość, czy zwrot środków przez OKE za materiały zakupione na egzamin zawodowy, który jest formą oceny poziomu opanowania przez zdającego wiedzy i umiejętności podlega opodatkowaniu podatkiem VAT.

Ponadto wniosek uzupełniono o następujące informacje:

Faktury dokumentujące zakup materiałów wykorzystywanych na potrzeby organizacji części praktycznej egzaminów zawodowych przeprowadzanych w jednostkach oświatowych Gminy są wystawiane na Wnioskodawcę – Gminę Miasto Rzeszów, w związku z zakupami dokonanymi w imieniu i na rzecz OKE.

Gmina obciąża OKE kosztami zakupu materiałów wykorzystywanych do przeprowadzenia praktycznych egzaminów zawodowych, wystawiając faktury sprzedaży będące tzw. refakturami w stosunku do faktur zakupu. Do wystawionej faktury sprzedaży na OKE dołącza się rozliczenie ilości materiału zgodnie ze specyfikacją oraz kopie faktur i rachunków zakupu dokumentujących zużyte na egzaminie materiały.

Jednak zdaniem Wnioskodawcy, rozliczenie z OKE winno odbywać się, nie w oparciu o faktury sprzedaży, lecz na podstawie noty księgowej.

Faktury sprzedaży wystawiane przez Gminę na OKE, ujmowane są w prowadzonej przez Gminę ewidencji dla potrzeb podatku od towarów i usług.

Jednak zdaniem Wnioskodawcy, z uwagi na charakter dokonywanych zakupów, w imieniu i na rzecz OKE i zamiarem dokumentowania tych czynności notami księgowymi, czynności te nie powinny stanowić przedmiotu ewidencji dla potrzeb podatku od towarów i usług.

Zakup materiałów wykorzystywanych do egzaminów zawodowych jednostka finansuje z bieżącego planu wydatków jednostki budżetowej lub środków zgromadzonych na wydzielonym rachunku dochodów jednostki utworzonym na podstawie art. 223 ustawy z 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (Dz. U. z 2017 r. poz. 2077 ze zm.).

Zainteresowany zamierza uzyskane środki z tytułu przejściowego finansowania zakupu materiałów wykorzystywanych do egzaminów zawodowych odnosić na zmniejszenie uprzednio przejściowo poniesionych wydatków jednostki.

Czynności organizacji i przeprowadzenia części praktycznej egzaminu potwierdzającego kwalifikacje w zawodzie określa umowa zawierana z OKE przez jednostkę oświatową w imieniu Gminy. Sposób organizacji i przeprowadzania egzaminu potwierdzającego kwalifikacje w zawodzie zawiera Informacja opublikowana przez Centralną Komisję Egzaminacyjną (dalej CKE) na stronie internetowej www.cke.gov.pl.

Wykonywane przez jednostkę oświatową czynności organizacji i przeprowadzenia części praktycznej egzaminu potwierdzającego kwalifikacje w zawodzie obejmują:

- 1) zakup materiałów na egzamin w rodzajach i ilościach wynikających z liczby zdających, specyfiki i tematyki zdawanego egzaminu, zgodnie z Informacjami zawartymi we „Wskazaniach do przygotowania stanowisk egzaminacyjnych, które publikowane na stronie internetowej CKE (np. artykuły spożywcze, profile metalowe, kształtki), a zakupione materiały, do czasu przeprowadzenia egzaminu przechowywane są w podręcznym magazynie jednostki oświatowej zastosowane koszty te finansuje przejściowo jednostka w imieniu i na rzecz OKE;
- 2) zapewnienie warunków do przeprowadzenia egzaminu, tj. przygotowanie stanowisk pracy w pracowniach specjalistycznych danej jednostki, wynikających ze specyfiki i rodzaju egzaminu zgodnie z „Informacją o sposobie organizacji i przeprowadzenia egzaminu potwierdzającego kwalifikacje w zawodzie” (np. zegar, tablica lub plansza, sejf – szafa metalowa, sprzęt do nagrywania przebiegu egzaminu, łącze internetowe, połączenie telefoniczne, długopisy, komputer, drukarka, urządzenia, aparaty, elektronarzędzia – będące wyposażeniem jednostki), zastosowany koszt przygotowania stanowisk do egzaminu finansuje OKE na podstawie umów zleceń zawieranych z pracownikami jednostki;
- 3) zapewnienie przez szkołę w czasie egzaminu: dyżurujących pracowników, np. portier, informatyk, elektryk a koszty te ponosi jednostka;
- 4) zapewnienie warunków w salach przeznaczonych do przeprowadzenia części praktycznej egzaminu zgodnie z podstawowymi zasadami i wymaganiami wynikającymi z przepisów bezpieczeństwa i higieny pracy, ochrony przeciwpożarowej oraz ochrony środowiska, np.:
 - a) punkt poboru wody,
 - b) apteczka,
 - c) kosz,
 - d) dostęp do toalet,i koszty te ponosi jednostka;
- 5) wykonanie czynności poprzedzających egzamin oraz czynności po zakończonym egzaminie (np. sprzątnięcie przed i po egzaminie, ustawienie stolików i krzeseł,

przygotowanie miejsc dla członków zespołu egzaminacyjnego) i koszty te ponosi jednostka.

Jednostki oświatowe Gminy współpracując z OKE w zakresie organizacji egzaminów zawodowych realizują czynności statutowe ściśle związane z kształceniem i wychowaniem dzieci i młodzieży.

Pytania

Czy zwrot środków przez OKE za materiały zakupione przez Gminę na egzamin zawodowy podlega opodatkowaniu podatkiem VAT?

W wydanej dla Państwa interpretacji indywidualnej z dnia 18 marca 2019 r. wskazałem m.in., że zwrot kosztów dokonywany przez Okręgową Komisję Egzaminacyjną na rzecz Gminy na podstawie wystawionych przez Gminę faktur, obejmujących poniesione przez Gminę wydatki na zakup materiałów na potrzeby organizacji części praktycznej egzaminu zawodowego, podlega opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług, zgodnie z art. 5 ust. 1 pkt 1 ustawy, jako kompleksowe świadczenie usług.

Interpretacje indywidualne 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 [3][4].

Interpretacje ogólne zwykle dotyczą tematów, które budziły istotne wątpliwości lub były różnie oceniane w doktrynie lub orzecznictwie. Ich celem jest rozstrzygnięcie problemowego zagadnienia i zapewnienie jednolitego stosowania przepisów prawa podatkowego.

Aby zapewnić jednolitość stosowania przepisów, ustawodawca wprowadził również instytucję wygaszania interpretacji indywidualnych, które:

- dotyczą tego samego zagadnienia, co interpretacja ogólna,
- dotyczą tych samych przepisów, co interpretacja ogólna (tego samego stanu prawnego) i
- są niezgodne z interpretacją ogólną [1].

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

10 czerwca 2019 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.

W interpretacji tej Minister wskazał, że dotyczy ona rozstrzygnięcia 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, ustawą z dnia 5 czerwca 1998 r. o samorządzie powiatowym, ustawą z dnia 5 czerwca 1998 r. o samorządzie województwa, podlegają opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług.

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 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.

W wyroku z 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 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.

I tak, 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 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.

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 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, 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 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 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 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 wprawdzie 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).

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 8 ustawy o samorządzie gminnym zadania własne gminy obejmują sprawy edukacji publicznej.

Powyższe zadania, w zakresie przewidzianym przez ustawy, należą również do zadań powiatu (art. 4 ust. 1 pkt 1 ustawy o samorządzie powiatowym) oraz samorządu województwa (art. 14 ust. 1 pkt 1 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).

W odniesieniu do zadań w zakresie edukacji publicznej wykonywanych przez jednostki samorządu terytorialnego należy wskazać, że warunki ich realizacji (reżim) określają ustawy szczególne dotyczące oświaty.

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.

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.

Przedmiotowa interpretacja ogólna ma również zastosowanie w przypadku współdziałania pomiędzy samorządową jednostką budżetową samorządu terytorialnego a państwową jednostką budżetową jaką jest Okręgowa Komisja Egzaminacyjna.

Uprawnienia i obowiązki nałożone na placówki oświatowe stanowiące jednostki organizacyjne jednostek samorządu terytorialnego oraz na OKE wynikają wprost z regulacji prawnych, nie pozostawiając stronom swobody zarówno w zakresie samej decyzji o organizacji i przebiegu egzaminu, jak i będących jej konsekwencją w kwestiach organizacyjnych, w tym umowy zawartej pomiędzy OKE a jednostką samorządu terytorialnego.

Dokonywany na rzecz Centrum Kształcenia Praktycznego zwrot kosztów za materiały potrzebne podczas przeprowadzania egzaminów zawodowych to jednostronny ekwiwalent pieniężny wynikający z faktu zobowiązania OKE do zwrotu na rzecz jednostek samorządu terytorialnego kosztów poniesionych na potrzeby organizacji egzaminów, do przeprowadzania których jednostka samorządu terytorialnego jest zobowiązana (za pośrednictwem swoich jednostek budżetowych).

Ponadto jednostka samorządu terytorialnego CKP, z tytułu czynności organizacji egzaminu kwalifikacyjnego, nie działa w charakterze podatnika podatku VAT. Również w sferze przedmiotowej w świadczeniach nie ma cech dostawy towarów, bądź też świadczenia usług w rozumieniu przepisów ustawy o VAT, bowiem zwrot na rzecz jednostki samorządu terytorialnego kosztów za materiały i surowce, konieczne do organizacji przeprowadzanych egzaminów nie wiąże się z jakimkolwiek świadczeniem wzajemnym ze strony jednostki samorządu terytorialnego na rzecz OKE.

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. Dotyczy to również sytuacji, gdy jednostki te współpracują w wykonywaniu tych zadań.

Zakres Państwa interpretacji indywidualnej a interpretacja ogólna

Interpretacja indywidualna z 18 marca 2019 r. nr 0112-KDIL2-3.4012.677.2018.2.AŻ, którą dla Państwa wydałem dotyczy:

- 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,

a stanowisko, które w niej przedstawiłem jest niezgodne z ww. interpretacją ogólną. Stwierdzam więc z urzędu, że Państwa interpretacja **wygasła w całości**.

Dodatkowa informacja

Jeśli zastosują się Państwo do interpretacji ogólnej przepisów prawa podatkowego mogą Państwo skorzystać z ochrony prawnej [5] – analogicznie, jak ma to miejsce w przypadku zastosowania się wnioskodawcy do interpretacji indywidualnej.

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 [2][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 [6].

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. 14e § 1a pkt 2 Ordynacji podatkowej:

Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej może z urzędu stwierdzić wygaśnięcie interpretacji indywidualnej, jeżeli jest ona niezgodna z interpretacją ogólną wydaną w takim samym stanie prawnym.

- [2] art. 14e § 3 Ordynacji podatkowej

Uchylenie lub stwierdzenie wygaśnięcia interpretacji indywidualnej (...) następuje w formie postanowienia, na które służy zażalenie.

- [3] art. 14a § 1 pkt 1 Ordynacji podatkowej

- [4] art. 14a § 1a Ordynacji podatkowej

- [5] 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 w zw. Z art. 14h Ordynacji podatkowej

- [7] art. 222 w zw. z art. 239 w zw. z art. 14h Ordynacji podatkowej

Z wyrazami szacunku
z up. Dyrektora
Krajowej Informacji Skarbowej