

Toruń, dnia 16 stycznia 2018 r.



**DYREKTOR  
KRAJOWEJ INFORMACJI SKARBOWEJ**

0115-KDIT1-1.4012.814.2017.1.KM

**Gmina Miasto Szczecin**

Plac Armii Krajowej 1

70-456 Szczecin

NIP: 8510309410

skrytka odpowiedzi (ePUAP)

/umszczecin/wks1szczecin

**INTERPRETACJA INDYWIDUALNA**

Na podstawie art. 13 § 2a, art. 14b § 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2017 r., poz. 201, z późn. zm.) Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej stwierdza, że stanowisko Wnioskodawcy – przedstawione we wniosku z dnia 31 października 2017 r. (data wpływu 16 listopada 2017 r.), o wydanie interpretacji przepisów prawa podatkowego dotyczącej podatku od towarów i usług w zakresie wyłączenia z opodatkowania czynności obejmujących organizowanie pobytu i zajęć edukacyjnych w godzinach spoza zakresu godzinowego 9:00-14:00 oraz wyżywienie dzieci w przedszkolu lub oddziale przedszkolnym utworzonym przy szkole podstawowej – **jest nieprawidłowe.**

**UZASADNIENIE**

W dniu 16 listopada 2017 r. wpłynął do tutejszego organu ww. wniosek o wydanie interpretacji indywidualnej dotyczącej podatku od towarów i usług w zakresie wyłączenia z opodatkowania czynności obejmujących organizowanie pobytu i zajęć edukacyjnych w godzinach spoza zakresu godzinowego 9:00-14:00 oraz wyżywienie dzieci w przedszkolu lub oddziale przedszkolnym utworzonym przy szkole podstawowej.

**W złożonym wniosku przedstawiono następujący stan faktyczny.**

Gmina Miasto Szczecin (dalej: „Wnioskodawca” lub „Gmina”) jest miastem na prawach powiatu, zarejestrowanym czynnym podatnikiem VAT.

Od dnia 1 stycznia 2017 r., w związku z centralizacją rozliczeń podatku od towarów i usług w następstwie wyroku Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej (dalej: „TSUE”) z dnia 29 września 2015 r. nr C-276/14, Gmina jest wyłącznym podatnikiem VAT i w swoich rozliczeniach zbiorczo ujmuje obroty wszystkich samorządowych jednostek budżetowych w ramach jednego scentralizowanego podatnika VAT.

Wśród jednostek budżetowych Gminy znajdują się jednostki budżetowe powołane w celu realizacji zadania własnego gminy, określonego w art. 7 ust. 1 pkt 8 ustawy z dnia 8 marca 1990 r. o samorządzie gminnym (Dz.U. z 2017 r. poz. 1875, dalej: „ustawa o samorządzie



Skarbowa

Adres do korespondencji:

Krajowa Informacja Skarbowa

ul. Teodora Sixta 17 | tel.: +48 33 485 34 83 | tel. kontaktowy Delegatury | NIP: 5472169306

43-300 Bielsko-Biała | fax: +48 33 485 34 88 | +48 56 669 57 00

| REGON: 366063511

www.kis.gov.pl  
e-PUAP: /KIS/wnioski  
e-mail: kis@sl.mofnet.gov.pl

gminnym”), tj. edukacji publicznej. Ich działalność reguluje ustawa z dnia 7 września 1991 r. o systemie oświaty (Dz.U. z 2017 r. poz. 60, dalej: „ustawa o systemie oświaty”). Zgodnie z treścią przepisu art. 5a ust. 2 pkt 1 tej ustawy zapewnienie kształcenia, wychowania i opieki, w tym profilaktyki społecznej, jest zadaniem oświatowym gmin realizowanym w przedszkolach, o których mowa w art. 14a ust. 1a, a także w szkołach, o których mowa w art. 5 ust. 5, w których utworzono oddziały przedszkolne. Jednocześnie, przepis art. 6 zawiera definicję przedszkola publicznego, a więc prowadzącego działalność statutową (oświatową) gminy.

Finansowanie pobytu i nauczania dzieci w przedszkolach będących jednostkami budżetowymi Gminy i innych jednostkach oświatowych, w których utworzono oddziały przedszkolne (Szkoły Podstawowe) przedstawia się następująco:

- 1) pobyt i nauczanie dzieci w wieku do 5 lat, w godzinach od 9:00 do 14:00 jest finansowany wyłącznie z budżetu Wnioskodawcy (jest bezpłatny dla rodziców dzieci), zgodnie z art. 6 ustawy o systemie oświaty,
- 2) pobyt i nauczanie dzieci w wieku powyżej 5 lat, które realizują obowiązek rocznego przygotowania przedszkolnego jest bezpłatny w pełnym zakresie godzinowym,
- 3) w pozostałych godzinach funkcjonowania przedszkoli (przed godziną 9:00 i po godzinie 14:00) i oddziałów przedszkolnych pobyt i nauczanie w przedszkolu dzieci w wieku do 5 lat jest przedmiotem umowy zawartej z rodzicami (opiekunami) dziecka - szczegółowe zasady określono w Uchwale nr XXXII/856/17 Rady Miasta Szczecin z dnia 5 lipca 2017 r. opublikowanej w Dzienniku Urzędowym Województwa (dalej: „Uchwała”). Uchwała określa wysokość odpłatności za każdą rozpoczętą przez dziecko godzinę pobytu w przedszkolu, poza zakresem godzinowym 9:00 - 14:00 w kwocie 1 zł.

Ponadto, rodzice (opiekunowie) ponoszą opłaty z tytułu korzystania przez dzieci z wyżywienia (trzy posiłki - śniadanie, obiad i podwieczorek). Wysokość stawki żywieniowej ustala dyrektor przedszkola w porozumieniu z organem prowadzącym na podstawie art. 67a (w związku z art. 14 ust. 6) ustawy o systemie oświaty. Zgodnie z ust. 4 przytoczonego przepisu do opłaty wnoszonej za korzystanie z posiłków nie wlicza się wynagrodzeń pracowników i składek naliczanych od tych wynagrodzeń oraz kosztów utrzymania stołówki, zatem obejmuje ona jedynie koszt surowców użytych do przygotowania posiłków (tzw. wsad do kotła).

Opłata za stawkę żywieniową podlega zwrotowi za każdy dzień nieobecności dziecka w przedszkolu. Zasady ustalania opłat za wyżywienie oraz ich maksymalną stawkę dzienną określają przepisy Zarządzenia nr 635/11 Prezydenta Miasta Szczecin z dnia 28 grudnia 2011 r. w sprawie opłaty za wyżywienie dzieci uczęszczających do prowadzonych przez gminę przedszkoli publicznych (dalej: „Zarządzenie”).

Zgodnie z art. 67a ustawy o systemie oświaty, organ prowadzący przedszkole (gmina) może zwolnić rodziców albo dziecko z całości albo części opłat w szczególnych przypadkach. Wnioskodawca skorzystał z tego prawa, wprowadzając zwolnienia z opłat za pobyt w przedszkolu każdego kolejnego dziecka z danej rodziny oraz pobyt dzieci z rodzin uprawnionych do korzystania ze świadczeń pomocy społecznej (par. 5 Uchwały).

Opiekę, nauczanie oraz zapewnianie posiłków dla dzieci w ramach realizacji zadania publicznego nałożonego przepisami ustawy o samorządzie gminnymi i ustawy o systemie oświaty, prowadzą na terenie Gminy oświatowe jednostki budżetowe, wśród których znajdują się przedszkola publiczne oraz szkoły podstawowe przy których utworzono oddziały przedszkolne.

Reasumując:

\* Przedszkole publiczne (oddział przedszkolny) sprawuje opiekę i prowadzi nauczanie dzieci w godzinach od 9:00 do 14:00 co jest w całości finansowane z budżetu Gminy.

\* Przedszkole publiczne (oddział przedszkolny) sprawuje opiekę i prowadzi nauczanie w godzinach spoza zakresu godzinowego 9:00 - 14:00 co jest przedmiotem umów zawartych z rodzicami (opiekunami) dziecka. Opłaty pobierane za świadczenie tych usług stanowią część

zwrotu kosztów, jakie przedszkole ponosi w związku z realizacją zadania publicznego jakim jest edukacja publiczna.

\* Obecnie przedszkola (oddziały przedszkolne) wykazują opiekę i nauczanie dzieci w godzinach spoza zakresu godzinowego 9:00 - 14:00 jako świadczenie usług opodatkowane stawką „zwolnione” na podstawie art. 43 ust. 1 pkt 24 ustawy o VAT.

\* Korzystanie przez dziecko z posiłków w przedszkolu (oddziale przedszkolnym) jest wykazywane jako dostawa towarów zwolniona od podatku na podstawie art. 43 ust. 1 pkt 24 ustawy o VAT.

**W związku z powyższym opisem zadano następujące pytanie.**

Czy Gmina realizując zadania w zakresie edukacji, obejmujące organizowanie pobytu i zajęć edukacyjnych w godzinach spoza zakresu godzinowego 9:00 - 14:00 oraz wyżywienia dzieci w przedszkolu lub oddziale przedszkolnym utworzonym przy szkole podstawowej, korzysta z wyłączenia przewidzianego w art. 15 ust. 6 ustawy o VAT i tym samym w zakresie realizowanych czynności nie działa w charakterze podatnika VAT w rozumieniu art. 15 ust. 1 w związku z art. 15 ust. 2 ustawy o VAT?

Zdaniem Wnioskodawcy, Gmina realizując zadania w zakresie edukacji, obejmujące organizowanie pobytu i zajęć edukacyjnych w godzinach spoza zakresu godzinowego 9:00 - 14:00 oraz wyżywienia dzieci w przedszkolu lub oddziale przedszkolnym utworzonym przy szkole podstawowej, korzysta z wyłączenia przewidzianego w „art. 15 ust. 5” ustawy o VAT i tym samym w zakresie realizowanych czynności nie działa w charakterze podatnika VAT w rozumieniu art. 15 ust. 1 w związku z art. 15 ust. 2 ustawy o VAT.

Gmina przy pomocy oświatowych jednostek budżetowych (powołanych na podstawie przepisów ustawy o systemie oświaty), jakimi są przedszkola, oraz oddziałów przedszkolnych utworzonych przy szkołach podstawowych, realizuje zadanie własne jakim jest edukacja publiczna. Opłaty pobierane za pobyt i nauczanie dzieci w przedszkolu stanowią jedynie część zwrotu kosztów poniesionych w związku ze świadczonymi usługami, a ich wysokość jest regulowana Uchwałą. Z kolei opłata za wyżywienie dzieci jest wyłącznie zwrotem kosztów poniesionych na zakup żywności (koszt tzw. wsadu do kotła), których wysokość ustalana jest na podstawie Zarządzenia.

Wnioskodawca realizując zadanie własne z zakresu wychowania przedszkolnego, nałożone regulacjami ustawy o samorządzie gminnym oraz ustawy o systemie oświaty, nie prowadzi działalności gospodarczej w rozumieniu ustawy o VAT. Podejmowane przez Gminę działania w celu realizacji zadania w zakresie prowadzenia przedszkola mają charakter zadania publicznoprawnego, a ich wykonanie ma charakter obowiązkowy, na co jednoznacznie wskazuje art. 105 ustawy o systemie oświaty. Oznacza to więc, że działanie to, w badanym zakresie ma diametralnie odmienny charakter, niż zachowanie przedsiębiorcy, który zasadniczo kieruje się kategoriami opłacalności i zysku oraz może zaniechać lub wycofać się z danego przedsięwzięcia w dowolnie wybranym czasie. Natomiast działalność Gminy w zakresie organizowania kompleksowej opieki przedszkolnej służy zaspokojeniu zbiorowych potrzeb wspólnoty samorządowej, a nie wypracowaniu stosownego wyniku finansowego lub zdobyciu określonej pozycji rynkowej.

Ponadto, tryb określania wysokości oraz zwalniania z opłat za korzystanie z wychowania przedszkolnego w czasie przekraczającym 5 godzin dziennie oraz opłaty za wydawanie dzieciom posiłków w stołówkach przedszkolnych - mają charakter publicznoprawny ze względu na ich cel, sposób ich regulacji oraz stosunek do świadczenia, za które są pobierane, a także zważywszy na ich wysokość. Opłaty te mają charakter symboliczny, nieekwiwalentny i są ściśle regulowane przez przepisy prawa administracyjnego.

Oplata pobierana z tytułu zapewnienia dzieciom wyżywienia w przedszkolu lub oddziale przedszkolnym utworzonym przy szkole podstawowej pokrywa jedynie koszty wytworzenia posiłków (tzw. „wkład do kotła”). Opłaty te nie służą natomiast finansowaniu wynagrodzeń pracowników przygotowujących wyżywienie przedszkolne oraz nie pokrywają całkowitych kosztów utrzymania stołówki. Przedszkola nie mogą swobodnie dysponować tymi środkami pieniężnymi i przeznaczać ich na inny dowolny cel.

Identyczne wnioski można wysnuć dokonując wykładni literalnej przepisów art. 15 ust. 6 ustawy o VAT i przesłanek warunkujących jego zastosowanie. Zgodnie z tą wykładnią, popartą wyrokiem Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Poznaniu z dnia 11 lutego 2015 r. (sygn. akt I SA/Po 1041/14), podmiotowość organu w podatku od towarów i usług uzależniona jest od charakteru stosunku prawnego, w ramach którego świadczenie jest dokonywane. Świadczenia w ramach stosunków administracyjnoprawnych (publicznoprawnych) pozostają tym samym poza sferą opodatkowania podatkiem od towarów i usług.

Ponadto wyżej przytoczony przepis nie może być interpretowany w oderwaniu od regulacji wspólnotowej, czyli Dyrektywy Rady z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.U.U.E.L 2006 nr 347 poz 1, dalej: „Dyrektywa”). Zgodnie z treścią art. 13 ust. 1 Dyrektywy, krajowe, regionalne i lokalne organy władzy i inne instytucje prawa publicznego nie są uważane za podatników w związku z działalnością, którą podejmują i transakcjami, które zawierają jako władze publiczne, nawet jeśli pobierają należności, opłaty, składki lub inne płatności w związku z taką działalnością lub transakcjami.

W tym kontekście kwestia podmiotowości organów władzy publicznej w podatku od towarów i usług uzależniona jest od spełnienia w sposób łączny dwóch przesłanek:

- 1) działalność musi być wykonywana przez podmiot prawa publicznego;
- 2) działalność musi być wykonywana w celu sprawowania władzy publicznej.

Zadania wykonywane przez Gminę za pomocą jednostek budżetowych jakimi są przedszkola i oddziałów przedszkolnych utworzonych przy szkołach podstawowych, mieszczą się w zakresie zadań publicznych Gminy określonym przepisami art. 6 ust. 1 ustawy o samorządzie gminnym. Obejmują one wszystkie sprawy o znaczeniu lokalnym, niezastrzeżone ustawami na rzecz innych podmiotów, a w szczególności zadania z zakresu szeroko rozumianej edukacji publicznej, zgodnie z art. 7 ust. 1 pkt 8 ustawy o samorządzie gminnym. Ponadto, sposób funkcjonowania przedszkoli (realizacji pełnej usługi edukacyjnej) określają przepisy ustawy o systemie oświaty. Art. 67a w związku z art. 3 pkt 1 ww. ustawy, w celu zapewnienia prawidłowej realizacji zadań opiekuńczych i edukacyjnych, w szczególności wspierania prawidłowego rozwoju dzieci, przewiduje możliwość zorganizowania w przedszkolu stołówki. Z przywołanych przepisów wynika, że zorganizowanie stołówki (wyżywienia) dla dzieci jest zadaniem przedszkola realizowanym w ramach szeroko rozumianej edukacji publicznej, które należy do zadań publicznych gminy realizowanych w zakresie sprawowania władzy publicznej (jako organu władzy publicznej).

Opłaty pobierane przez Gminę za pośrednictwem przedszkoli są związane z konkretnymi usługami świadczonymi na rzecz dzieci, związanymi z realizacją zadania publicznego, jakim jest edukacja publiczna. Zgodnie z treścią art. 15 ust. 6 ustawy VAT nie uznaje się za podatników 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 umów cywilnoprawnych. Gmina, wykonując czynności o których mowa w opisie stanu faktycznego (działając za pośrednictwem powołanych do tego celu jednostek budżetowych) nie występuje jako podmiot gospodarczy.

Na poparcie powyższej oceny Wnioskodawcy można także przytoczyć orzecznictwo TSUE i Naczelnego Sądu Administracyjnego w przedmiocie opodatkowania usług edukacyjnych i opodatkowania działań gminy jako organu administracji publicznej. Są to:

- 1) Wyrok TSUE z dnia 12 maja 2016 r. w sprawie C-520/14;
- 2) Wyrok TSUE z dnia 4 maja 2017 r. w sprawie C-699/15;
- 3) Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 2 lipca 2015 r. (sygn. akt I FSK 821/14).

W ocenie Wnioskodawcy, bez znaczenia dla zastosowania powyższego ustawowego wyłączenia jest fakt, że z rodzicami dzieci uczęszczających do przedszkola lub oddziału przedszkolnego utworzonego przy szkole podstawowej jest zawierana umowa. Strony umowy (rodzice i dyrektor oświatowej jednostki budżetowej) nie mają bowiem możliwości dowolnego kształtowania warunków (zapisów) tej umowy, takich jak wysokość stawki za każdą godzinę pobytu dziecka w przedszkolu spoza zakresu godzinowego 9:00 - 14:00 i wysokość stawki żywieniowej.

Wysokość tych opłat została ściśle określona przepisami, odpowiednio Uchwałą oraz Zarządzeniem. Uchwała obliguje także strony do zawarcia umowy regulującej liczbę godzin pobytu dziecka w przedszkolu. Jeśli więc rodzic chce by jego dziecko korzystało z realizowanej przez Gminę opieki i edukacji dzieci w przedszkolach będących jednostkami budżetowymi Gminy, wówczas obligatoryjnie musi zawrzeć umowę z przedszkolem. Nie ma możliwości uchylecia się od jej podpisania ani dowolnego kształtowania jej zapisów.

Tezę tę potwierdził Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku z dnia 6 listopada 2014 r. (sygn. akt I FSK 1644/13) a także Wojewódzki Sąd Administracyjny w Poznaniu w wyroku z dnia 11 lutego 2015 r. (sygn. akt I SA/Po 1041/14).

Dodatkowym argumentem na poparcie tez Wnioskodawcy może być także zasada „in dubio pro tributario”, wynikająca z zapisów art. 2a ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa (Dz.U. z 2017 r. poz. 201; dalej: „Ordynacja podatkowa”), która mówi o rozstrzygnięciu nie dających się usunąć wątpliwości na korzyść podatnika. A takie wątpliwości interpretacyjne bez wątpienia wywołuje prawidłowa interpretacja i zastosowanie przepisu art. 15 ust. 6 ustawy o VAT.

Podsumowanie argumentacji Wnioskodawcy stanowią tezy zawarte w wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 9 czerwca 2017 r. (sygn. akt I FSK 1317/15) w sprawie, w której występuje stan faktyczny tożsamy z przedstawionym przez Gminę w niniejszym wniosku. W wyroku tym Naczelny Sąd Administracyjny stwierdził, że „usługi wykonywane przez Miasto wskazane we wniosku w kontekście orzecznictwa TSUE wiążą się ściśle z realizowaną przez gminę w ramach zadań publicznych edukacją dzieci, która współcześnie coraz częściej realizowana jest w zróżnicowanych formach i zakresie” oraz, że „gmina realizując zadania w zakresie edukacji, które obejmują organizowanie wyżywienia dzieci w przedszkolu, a także ich pobyt i nauczanie po godzinie 13:00, nie będzie w stosunku do tych czynności - w świetle wyłączenia przewidzianego w art. 15 ust. 6 u.p.t.u. - podatnikiem podatku VAT, o którym mowa w art. 15 ust. 1 w związku z ust. 2 tej ustawy”.

**W świetle obowiązującego stanu prawnego stanowisko Wnioskodawcy w sprawie oceny prawnej przedstawionego stanu faktycznego jest nieprawidłowe.**

Zgodnie z przepisem art. 5 ust. 1 pkt 1 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz. U. z 2017 r., poz. 1221), opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług podlegają odpłatna dostawa towarów i odpłatne świadczenie usług na terytorium kraju.

W myśl art. 7 ust. 1 ustawy, przez dostawę towarów, o której mowa w art. 5 ust. 1 pkt 1, rozumie się przeniesienie prawa do rozporządzania towarami jak właściciel (...).

Natomiast przez świadczenie usług – w świetle art. 8 ust. 1 ustawy – rozumie się każde świadczenie na rzecz osoby fizycznej, osoby prawnej lub jednostki organizacyjnej niemającej osobowości prawnej, które nie stanowi dostawy towarów w rozumieniu art. 7 (...).

Z tak szeroko sformułowanej definicji wynika, że przez świadczenie usług należy przede wszystkim rozumieć określone zachowanie podatnika na rzecz odrębnego podmiotu, które zasadniczo wynika z dwustronnego stosunku zobowiązaniowego, zakładającego istnienie podmiotu będącego odbiorcą (nabywcą usługi), jak również podmiotu świadczącego usługę.

Aby uznać dane świadczenie usług za odpłatne, musi istnieć stosunek prawny pomiędzy świadczącym usługę a odbiorcą, a w zamian za wykonanie usługi powinno zostać wypłacone wynagrodzenie. Musi istnieć bezpośredni związek pomiędzy świadczoną usługą i przekazanym za nią wynagrodzeniem. Oznacza to, że z danego stosunku prawnego, na podstawie którego wykonywana jest usługa, musi wynikać wyraźna, bezpośrednia korzyść na rzecz świadczącego usługę.

Nie każda jednak czynność stanowiąca usługę, w rozumieniu art. 8 ustawy, podlega opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług, bowiem aby była opodatkowana tym podatkiem, musi być wykonana przez podmiot, który w związku z jej wykonaniem występuje w charakterze podatnika podatku od towarów i usług.

Zgodnie z art. 15 ust. 1 ustawy, podatnikami są osoby prawne, jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej oraz osoby fizyczne, wykonujące samodzielnie działalność gospodarczą, o której mowa w ust. 2, bez względu na cel lub rezultat takiej działalności.

Działalność gospodarcza – według ust. 2 powołanego artykułu – 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.

Stosownie natomiast do treści art. 15 ust. 6 ustawy, 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.

Zapis ten jest odzwierciedleniem art. 13 Dyrektywy 2006/112/WE Rady z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz. Urz. UE L 347, str. 1, z późn. zm.), zgodnie z którym 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.

Skoro jednostki samorządu terytorialnego są wyposażone w osobowość prawną oraz w określonym zakresie wykonują samodzielnie działalność gospodarczą w rozumieniu art. 15 ust. 2 ustawy, to należy uznać, że spełniają zawartą w art. 15 ust. 1 ustawy definicję podatnika podatku od towarów i usług. Oznacza to, że w zakresie czynności cywilnoprawnych dokonywanych przez jednostki samorządu terytorialnego, nawet, gdy dotyczą one ich zadań własnych, podmioty te powinny być uznawane za podatników tego podatku.

Zatem w przypadku, gdy jednostka samorządu terytorialnego (np. miasto) wykonuje czynności na podstawie umów cywilnoprawnych, tj. na warunkach i w okolicznościach właściwych również dla podmiotów prowadzących działalność gospodarczą – powinna być traktowana jako podatnik podatku od towarów i usług, gdyż w przedmiotowym zakresie działa de facto w sposób analogiczny do tych podmiotów.

Gmina – zgodnie z art. 2 ust. 1 ustawy z dnia 8 marca 1990 r. o samorządzie gminnym (Dz. U. z 2017 r., poz. 1875 ze zm.) – wykonuje zadania publiczne w imieniu własnym i na własną odpowiedzialność.

Według ust. 2 ww. artykułu, gmina posiada osobowość prawną.

Z przywołanych przepisów wynika, że jako jednostka zasadniczego podziału terytorialnego stopnia podstawowego, gmina posiada osobowość prawną, a zatem zdolność do działania we własnym imieniu.

Do zakresu działania gminy należą wszystkie sprawy publiczne o znaczeniu lokalnym, niezastrzeżone ustawami na rzecz innych podmiotów, o czym stanowi art. 6 ust. 1 cyt. ustawy o samorządzie gminnym.

Na podstawie art. 7 ust. 1 pkt 8 ww. ustawy, zaspokajanie zbiorowych potrzeb wspólnoty należy do zadań własnych gminy. W szczególności zadania własne obejmują sprawy edukacji publicznej.

W myśl art. 9 ust. 1 przywołanej ustawy, w celu wykonywania zadań, gmina może tworzyć jednostki organizacyjne, a także zawierać umowy z innymi podmiotami, w tym z organizacjami pozarządowymi.

Należy przy tym zauważyć, że jednostki organizacyjne gminy, to wyodrębnione przez nią jednostki niemające osobowości prawnej, które prowadzą działalność w formie zakładu lub jednostki budżetowej.

Zgodnie z art. 9 ust. 2 tej ustawy, gmina oraz inna gminna osoba prawna może prowadzić działalność gospodarczą wykraczającą poza zadania o charakterze użyteczności publicznej wyłącznie w przypadkach określonych w odrębnej ustawie.

Formy prowadzenia gospodarki gminnej, w tym wykonywania przez gminę zadań o charakterze użyteczności publicznej, określa odrębna ustawa (art. 9 ust. 3 cyt. ustawy).

Zgodnie z art. 2 ust. 1 i ust. 2 ustawy z dnia 9 czerwca 2016 r. o samorządzie powiatowym (Dz. U. z 2017 r., poz. 1868 ze zm.) – powiat wykonuje określone ustawami zadania publiczne w imieniu własnym i na własną odpowiedzialność. Powiat ma osobowość prawną.

Jak stanowi art. 4 ust. 1 pkt 1 ww. ustawy – powiat wykonuje określone ustawami zadania publiczne o charakterze ponadgminnym w zakresie edukacji publicznej.

W celu wykonywania zadań powiat może tworzyć jednostki organizacyjne i zawierać umowy z innymi podmiotami (art. 6 ust. 1 cyt. ustawy).

Według art. 6 ust. 2 ustawy – powiat nie może prowadzić działalności gospodarczej wykraczającej poza zadania o charakterze użyteczności publicznej.

Z przedstawionego opisu sprawy wynika, że Gmina Miasta jest jednostką samorządu terytorialnego – miastem na prawach powiatu.

Gmina jako wspólnota samorządowa na podstawie ustawy z dnia 8 marca 1990 r. o samorządzie gminnym (dalej: UOSG) obejmuje swoim zakresem działania wszystkie sprawy publiczne o

znaczeniu lokalnym, niezastrzeżone ustawami na rzecz innych podmiotów (art. 6 UOSG). Gmina posiada osobowość prawną i wykonuje zadania publiczne w imieniu własnym i na własną odpowiedzialność (art. 2 ust. 1 i 2 UOSG). Gmina realizuje zadania własne polegające na zaspokajaniu zbiorowych potrzeb wspólnoty oraz zadania zlecone z zakresu administracji rządowej, jak również z zakresu organizacji przygotowań i przeprowadzania wyborów powszechnych oraz referendów (art. 7 i 8 UOSG).

Na podstawie art. 92 ust. UOSP, Gmina realizuje także zadania własne powiatów, które są określone w art. 4 UOSP. Zgodnie z art. 9 UOSG, w celu wykonywania zadań gmina może tworzyć jednostki organizacyjne, a także zawierać umowy z innymi podmiotami, w tym z organizacjami pozarządowymi.

W ramach obowiązkowej centralizacji rozliczeń podatku VAT Gmina podjęła z dniem 1 stycznia 2017 r. wspólne rozliczenia tego podatku wraz z utworzonymi przez siebie jednostkami budżetowymi, w tym z placówkami oświatowymi – przedszkolami, szkołami podstawowymi, w których utworzono oddziały przedszkolne, w celu realizacji zadań własnych w zakresie edukacji publicznej.

Wnioskodawca ma wątpliwości czy realizując zadania w zakresie edukacji, obejmujące organizowanie pobytu i zajęć edukacyjnych w godzinach spoza zakresu godzinowego 9:00 - 14:00 oraz wyżywienia dzieci w przedszkolu lub oddziale przedszkolnym utworzonym przy szkole podstawowej, korzysta z wyłączenia przewidzianego w art. 15 ust. 6 ustawy o VAT.

W tym miejscu wskazać należy, że w myśl art. 1 pkt 1 ustawy z dnia 14 grudnia 2016 r. Prawo oświatowe (Dz. U. z 2017 r., poz. 59, późn. zm.), system oświaty zapewnia w szczególności realizację prawa każdego obywatela Rzeczypospolitej Polskiej do kształcenia się oraz prawa dzieci i młodzieży do wychowania i opieki, odpowiednich do wieku i osiągniętego rozwoju.

Jak stanowi art. 2 przywołanej ustawy, system oświaty obejmuje:

- 1) przedszkola, w tym z oddziałami integracyjnymi lub specjalnymi, przedszkola integracyjne i specjalne oraz inne formy wychowania przedszkolnego;
  - 2) szkoły:
    - a) podstawowe, w tym: specjalne, integracyjne, z oddziałami przedszkolnymi, integracyjnymi, specjalnymi, przysposabiającymi do pracy, dwujęzycznymi, sportowymi i mistrzostwa sportowego, sportowe i mistrzostwa sportowego,
    - b) ponadpodstawowe, w tym: specjalne, integracyjne, dwujęzyczne, z oddziałami integracyjnymi, specjalnymi, dwujęzycznymi, sportowymi i mistrzostwa sportowego, sportowe, mistrzostwa sportowego, rolnicze, leśne, morskie, żegluga śródlądowej oraz rybołówstwa,
    - c) artystyczne
- (...).

Stosownie do art. 4 pkt 1 ww. ustawy, ilekroć w dalszych przepisach jest mowa bez bliższego określenia o szkole – należy przez to rozumieć także przedszkole.

Według art. 8 ust. 2 pkt 1 tej ustawy, szkoła i placówka, z zastrzeżeniem ust. 4-13, może być zakładana i prowadzona przez jednostkę samorządu terytorialnego.

W myśl art. 13 ust. 1 pkt 2 tej ustawy, przedszkolem publicznym jest przedszkole, które zapewnia bezpłatne nauczanie, wychowanie i opiekę w czasie ustalonym przez organ prowadzący, nie krótszym niż 5 godzin dziennie.

Zgodnie z art. 106 te same ustawy:

1. w celu zapewnienia prawidłowej realizacji zadań opiekuńczych, w szczególności wspierania prawidłowego rozwoju uczniów, szkoła może zorganizować stołówkę;
2. korzystanie z posiłków w stołówce szkolnej jest odpłatne;



3. warunki korzystania ze stołówki szkolnej, w tym wysokość opłat za posiłki, ustala dyrektor szkoły w porozumieniu z organem prowadzącym szkołę;
4. do opłat wnoszonych za korzystanie przez uczniów z posiłku w stołówce szkolnej, o których mowa w ust. 3, nie wlicza się wynagrodzeń pracowników i składek naliczanych od tych wynagrodzeń oraz kosztów utrzymania stołówki.

Z kolei w myśl art. 108 ww. ustawy, przedszkole w zakresie realizacji zadań statutowych zapewnia dzieciom możliwość korzystania z:

- 1) pomieszczeń do nauczania, wychowania i opieki;
- 2) placu zabaw;
- 3) posiłków.

Należy zauważyć, że przywołane przepisy ustawy Prawo oświatowe wyraźnie wskazują na możliwość prowadzenia stołówek przez oświatowe placówki publiczne. Celem ich prowadzenia nie jest jednak świadczenie usług gastronomicznych jako takich, ale wyłącznie pełnienie funkcji socjalno-bytowych, polegających na zapewnieniu żywienia w ramach realizacji przez szkoły i przedszkola funkcji opiekuńczej. Ponieważ placówki te nie prowadzą działalności dla zysku, opłaty za korzystanie ze stołówki mogą być kalkulowane wyłącznie na poziomie zapewniającym jedynie pokrycie faktycznych kosztów wytworzenia posiłków. Niedopuszczalne jest ustalanie jakichkolwiek narzutów zapewniających placówkom zysk lub refundację kosztów, których zgodnie z ustawą nie mogą one przerzucać na korzystających z usług stołówki.

Jak wynika z powyższego, funkcjonowanie stołówek szkolnych i przedszkolnych służy zapewnieniu prawidłowej realizacji zadań opiekuńczych przez jednostki systemu oświaty, a w szczególności wspieraniu prawidłowego rozwoju uczniów i dzieci w wieku przedszkolnym, do których jednostki te są między innymi powołane. Mają one bowiem charakter pomocniczy i są niezbędne w stosunku do prowadzonej działalności opiekuńczej placówek oświatowych w tym zakresie, która stanowi świadczenie główne, przy czym, ich głównym celem nie jest osiągnięcie dodatkowego dochodu przez te placówki.

Uwzględniając treść przywołanych przepisów prawa należy stwierdzić, że nie można zgodzić się ze stanowiskiem Miasta, że realizując zadania w zakresie odpłatnego wyżywienia (świadczenia usług) dzieci w przedszkolu lub oddziale przedszkolnym utworzonym przy szkole podstawowej, nie działa w charakterze podatnika VAT. Należy bowiem zauważyć, że czynności te wykonywane są przez Miasto (za pośrednictwem jego jednostek organizacyjnych) na rzecz konkretnego beneficjenta – dziecka w wieku przedszkolnym, za odpłatnością. W każdym z tych przypadków świadczenie usług stołwkowych na rzecz dzieci w wieku przedszkolnym odbywa się pomiędzy placówką oświatową a dziećmi w tym wieku.

W związku z powyższym należy stwierdzić, że czynności te stanowią świadczenie usług w rozumieniu art. 8 ust. 1 ustawy o podatku od towarów i usług, które zgodnie z art. 5 tej ustawy podlegają opodatkowaniu tym podatkiem.

Tym samym, stanowisko Miasta w części dot. ww. kwestii uznano za nieprawidłowe.

Ponadto na podstawie art. 14 ust. 5 ustawy z dnia 7 września 1991 r. o systemie oświaty (Dz. U. z 2016 r., poz. 1943, z późn. zm.) o systemie oświaty, rada gminy:

- 1) określa wysokość opłat za korzystanie z wychowania przedszkolnego dzieci w wieku do lat 5 w prowadzonych przez gminę:
  - a) publicznym przedszkolu w czasie przekraczającym wymiar zajęć, o którym mowa w art. 13 ust. 1 pkt 2 ustawy – Prawo oświatowe,
  - b) publicznej innej formie wychowania przedszkolnego w czasie przekraczającym czas bezpłatnego nauczania, wychowania i opieki ustalony dla przedszkoli publicznych na podstawie art. 13 ust. 1 pkt 2 ustawy – Prawo oświatowe;

2) może określić warunki częściowego lub całkowitego zwolnienia z opłat, o których mowa w pkt 1.

W myśl ust. 5a tego artykułu, wysokość opłaty, o której mowa w ust. 5 pkt 1, nie może być wyższa niż 1 zł za godzinę zajęć.

W świetle przywołanych przepisów należy uznać, że Miasto ponosząc wydatki ze środków własnych – budżetu Miasta – na realizację zadań jednostek budżetowych (powołanych do wykonywania zadań własnych Miasta) w zakresie edukacji publicznej nie występuje w charakterze podatnika podatku od towarów i usług. Wydatki na ww. zadania wykonywane przez jednostki oświatowe nie mają związku z prowadzoną działalnością gospodarczą Miasta, lecz z czynnościami publicznoprawnymi – zadaniami własnymi Miasta określonymi w przepisach ustawy o samorządzie gminnym. Zatem jedynie działania związane z pobytem dzieci w przedszkolach w ramach podstawy programowej, które są finansowane ze środków budżetu Miasta, stanowią czynności wykonywane w ramach zadań własnych Miasta, w których – na podstawie art. 15 ust. 6 ustawy o podatku od towarów i usług – Miasto nie występuje w charakterze podatnika tego podatku.

Natomiast działania związane z pobytem dzieci w przedszkolu (oddziale przedszkolnym) ponad podstawę programową, za który pobierane są opłaty stanowiące dochód Miasta, wypełniają definicję działalności gospodarczej w rozumieniu art. 15 ust. 2 ustawy, zatem podlegają opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług. Gmina świadcząc odpłatnie te usługi działa w reżimie cywilnoprawnym (a nie publicznoprawnym), a tym samym wykonuje czynności wymienione w art. 5 ust. 1 ustawy. Należy bowiem zauważyć, że istnieje bezpośredni związek pomiędzy dokonywanymi płatnościami a usługami świadczonymi przez przedszkola podlegające Miastu. Beneficjentem świadczonych przez Miasto usług za odpłatnością są rodzice (opiekunowie) dzieci. Odpłatność, jak wynika z przywołanych przepisów, ustala przedszkole. Tym samym, wyłączenie z zakresu opodatkowania ww. usług świadczonych przez Miasto stanowiłoby zakłócenie konkurencji i nierówne traktowanie podmiotów wykonujących te same usługi.

Tym samym stanowisko Miasta, że wykonując ww. czynności nie działa w charakterze podatnika i w związku z tym opłaty pobierane za usługi obejmujące organizowanie pobytu i zajęć edukacyjnych świadczone ponad 5-godzinny bezpłatny limit godzin nie podlegają opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług, uznano za nieprawidłowe.

Jednocześnie zaznaczyć należy, że niniejsza interpretacja nie rozstrzyga kwestii sposobu opodatkowania czynności, o których mowa we wniosku, w tym zastosowania do nich zwolnienia od podatku, gdyż nie przedstawiono w tym zakresie stanowiska i nie zadano pytania.

Zgodnie z art. 14na Ordynacji podatkowej przepisów art. 14k–14n nie stosuje się, jeżeli stan faktyczny lub zdarzenie przyszłe będące przedmiotem interpretacji indywidualnej stanowi element czynności będących przedmiotem decyzji wydanej:

- 1) z zastosowaniem art. 119a;
- 2) w związku z wystąpieniem nadużycia prawa, o którym mowa w art. 5 ust. 5 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług.

Interpretacja dotyczy zaistniałego stanu faktycznego przedstawionego przez Wnioskodawcę i stanu prawnego obowiązującego w dacie zaistnienia zdarzenia.

Interpretacja indywidualna wywołuje skutki prawnopodatkowe tylko wtedy, gdy rzeczywisty stan faktyczny sprawy będącej przedmiotem interpretacji pokrywał się będzie ze stanem

faktycznym (opisem zdarzenia przyszłego) podanym przez Wnioskodawcę w złożonym wniosku. W związku z powyższym, w przypadku zmiany któregośkolwiek elementu przedstawionego we wniosku opisu sprawy, udzielona interpretacja traci swoją aktualność.

Stronie przysługuje prawo do wniesienia skargi na niniejszą interpretację przepisów prawa podatkowego z powodu jej niezgodności z prawem. Skargę wnosi się do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Szczecinie, ul. Staromłyńska 10, 70-561 Szczecin, w dwóch egzemplarzach (art. 47 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi – Dz. U. z 2017 r., poz. 1369, z późn. zm.) w terminie trzydziestu dni od dnia doręczenia skarżącemu rozstrzygnięcia w sprawie albo aktu, o którym mowa w art. 3 § 2 pkt 4a (art. 53 § 1 ww. ustawy).

Jednocześnie, zgodnie art. 57a ww. ustawy, skarga na pisemną interpretację przepisów prawa podatkowego wydaną w indywidualnej sprawie, opinię zabezpieczającą i odmowę wydania opinii zabezpieczającej może być oparta wyłącznie na zarzucie naruszenia przepisów postępowania, dopuszczeniu się błędu wykładni lub niewłaściwej oceny co do zastosowania przepisu prawa materialnego. Sąd administracyjny jest związany zarzutami skargi oraz powołaną podstawą prawną.

Skargę wnosi się za pośrednictwem organu, którego działanie, bezczynność lub przewlekłe prowadzenie postępowania jest przedmiotem skargi (art. 54 § 1 ww. ustawy), na adres: Krajowa Informacja Skarbowa, ul. Teodora Sixta 17, 43-300 Bielsko-Biała.

z up. Dyrektora  
Krajowej Informacji Skarbowej  
Ewa Studzińska-Kleszcz  
Zastępca Dyrektora  
Krajowej Informacji Skarbowej  
kierujący Delegaturą w Toruniu  
Elektronicznie podpisany przez  
Ewa Studzińska-Kleszcz

Data: 2018.01.16 13:23:25 +01'00'  
Pismo zostało wydane

w formie dokumentu elektronicznego  
przy wykorzystaniu systemu teleinformatycznego  
Szefa Krajowej Administracji Skarbowej  
i podpisane kwalifikowanym podpisem  
elektronicznym.

Otrzymują:

- 1) adresat;
- 2) Naczelnik Zachodniopomorskiego Urzędu Skarbowego w Szczecinie
- 3) Naczelnik Zachodniopomorskiego Urzędu Celno-Skarbowego w Szczecinie;
- 4) aa.