

Toruń, dnia 20 listopada 2018 r.



**DYREKTOR
KRAJOWEJ INFORMACJI SKARBOWEJ**

0115-KDIT1-1.4012.694.2018.1.DM

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 2018 r., poz. 800 ze zm.) Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej stwierdza, że stanowisko Wnioskodawcy – przedstawione we wniosku z dnia 5 września 2018 r. (data wpływu 20 września 2018 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 i pracowników pedagogicznych w przedszkolu lub oddziale przedszkolnym utworzonym przy szkole podstawowej – **jest nieprawidłowe.**

UZASADNIENIE

W dniu 20 września 2018 r. wpłynął do tutejszego organu ww. wniosek o wydanie interpretacji indywidualnej dotyczącej podatku od towarów i usług w zakresie uznania Gminy za podatnika w związku wyłączenia z opodatkowania czynności obejmujących organizowanie pobytu i zajęć edukacyjnych w godzinach spoza zakresu godzinowego 9:00-14:00 oraz wyżywienie dzieci i pracowników pedagogicznych w przedszkolu lub oddziale przedszkolnym utworzonym przy szkole podstawowej.

We wniosku przedstawiono następujący stan faktyczny.

Gmina Miasto Szczecin (dalej: Gmina lub Wnioskodawca) 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 z dnia 29 września 2015 r. nr C-276/14 Gmina Wrocław przeciwko Ministrowi Finansów (dalej: wyrok TSUE) oraz Uchwałą Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 26 października 2015 r. (sygn. akt I FPS 4/15), Gmina jest wyłącznym podatnikiem VAT i w swoich rozliczeniach zbiorczo ujmuje obroty wszystkich samorządowych jednostek budżetowych w ramach jednego scentralizowanego podatnika VAT.



Krajowa Administracja
Skarbowa

Adres do korespondencji:

Krajowa Informacja Skarbowa

ul. Teodora Sixta 17 | tel.: +48 33 472 79 00 | tel. kontaktowy Delegatury |
43-300 Bielsko-Biała | fax: +48 33 472 79 04 | +48 56 669 57 00

www.kis.gov.pl

e-PUAP: /KIS/wnioski

NIP: 5472169306 | REGON: 366063511e-mail: kancelaria.kis@mf.gov.pl

Wśród jednostek budżetowych Wnioskodawcy znajdują się jednostki oświatowe 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 2018 r. poz. 994, 1000, 1349, dalej: ustawa o samorządzie gminnym), tj. edukacji publicznej.

Gmina jest organem prowadzącym dla przedszkoli publicznych oraz szkół podstawowych w których utworzono oddziały przedszkolne. Zgodnie z art. 2 pkt 1 ustawy z dnia 14 grudnia 2016 r. Prawo oświatowe (tekst jednolity Dz.U. z 2018 r. poz. 996, dalej: Prawo oświatowe) przedszkola i szkoły podstawowe wchodzi w skład systemu oświaty. Na podstawie art. 13 ust. 1 pkt 2 Prawo oświatowe, przedszkole publiczne (a także oddział przedszkolny utworzony przy szkole podstawowej) zapewnia bezpłatne nauczanie, wychowanie i opiekę w czasie ustalonym przez organ prowadzący (gminę), nie krótszym niż 5 godzin dziennie.

Na podstawie art. 4 pkt 1 Prawo oświatowe, ilekroć w tej ustawie jest mowa o szkole - należy przez to rozumieć także przedszkole.

W myśl art. 106 ust. 1 Prawo oświatowe, w celu zapewnienia prawidłowej realizacji zadań opiekuńczych, w szczególności wspierania prawidłowego rozwoju uczniów, szkoła może zorganizować stołówkę. Korzystanie z posiłków stołówce szkolnej jest odpłatne (art. 106 ust. 2 Prawa oświatowego), a warunki korzystania ze stołówki szkolnej, w tym wysokość opłat za posiłki, ustala dyrektor szkoły w porozumieniu z organem prowadzącym szkołę (art. 106 ust. 3 Prawa oświatowego). Zgodnie z art. 106 ust. 1 prawa oświatowego, do opłat wnoszonych za korzystanie przez uczniów z wyżywienia w stołówce szkolnej, o których mowa w ust. 3, nie wlicza się wynagrodzeń pracowników i składek naliczanych od tych wynagrodzeń oraz kosztów utrzymania stołówki. Ponadto, organ prowadzący szkołę może zwolnić rodziców albo pełnoletniego ucznia z całości lub części opłat, o których mowa w ust. 3 w przypadku szczególnie trudnej sytuacji materialnej rodziny lub w szczególnie uzasadnionych przypadkach losowych (art. 106 ust. 5 pkt 1 i 2 Prawa oświatowego).

Stosownie natomiast do przepisu art. 52 ust. 1 pkt 1 ustawy z dnia 27 października 2017 r. o finansowaniu zadań oświatowych (Dz.U. z 2017 r. poz. 2203, dalej: ustawa o finansowaniu zadań oświatowych), rada gminy określa wysokość opłat za korzystanie z wychowania przedszkolnego uczniów objętych wychowaniem przedszkolnym do końca roku szkolnego w roku kalendarzowym, w którym kończą 6 lat, w prowadzonym przez gminę publicznym przedszkolu i oddziale przedszkolnym w publicznej szkole podstawowej, w czasie przekraczającym wymiar zajęć, o którym mowa w art. 13 ust. 1 Prawo oświatowe (5 godzin dziennie). Z kolei, wysokość wskazanej opłaty, nie może być wyższa niż 1 zł za godzinę zajęć (art. 52 ust. 3 ustawy o finansowaniu zadań oświatowych). Rada gminy może również określić warunki częściowego lub całkowitego zwolnienia z tych opłat (art. 52 ust. 2 ustawy o finansowaniu zadań oświatowych).

Stosownie do zapisów art. 52 ust. 15 ustawy o finansowaniu zadań oświatowych, opłaty za korzystanie z wychowania przedszkolnego w publicznych placówkach wychowania przedszkolnego prowadzonych przez jednostki samorządu terytorialnego oraz opłaty za korzystanie z wyżywienia w takich placówkach stanowią niepodatkowe należności budżetowe o charakterze publicznoprawnym, o których mowa w art. 60 pkt 7 ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (Dz. U. z 2018 r. poz. 62, 1000, 1366, dalej: ustawa o finansach publicznych).

Wnioskodawca na podstawie wyżej wymienionych przepisów pobiera opłaty dotyczące opieki nad dziećmi w przedszkolu (i oddziale przedszkolnym utworzonym w szkole podstawowej) ponad 5 godzinny limit oraz wyżywienia w przedszkolu, a także opłaty dotyczące wyżywienia pracowników pedagogicznych przedszkola (nauczycieli).

Wysokość i sposób wnoszenia opłat za pobyt i wyżywienie dzieci w przedszkolach (oraz oddziałach przedszkolnych utworzonych w szkołach podstawowych) w sposób szczegółowy została uregulowana za pomocą Uchwały Nr XLI/1193/18 Rady Miasta Szczecin z dnia 22 maja 2018 r. w sprawie opłat za świadczenia prowadzonych przez Gminę Miasto Szczecin przedszkoli publicznych, oddziałów przedszkolnych w szkołach podstawowych oraz innych form wychowania

przedszkolnego (dalej: uchwała) oraz Zarządzenia nr 262/18 Prezydenta Miasta Szczecina z dnia 25 czerwca 2018 r. w sprawie opłaty za wyżywienie dzieci uczęszczających do prowadzonych przez Gminę Miasto Szczecin przedszkoli publicznych i oddziałów przedszkolnych w szkołach podstawowych (dalej: zarządzenie).

Zgodnie z zapisami uchwały usługi świadczone przez przedszkola publiczne (i oddziały przedszkolne w szkołach podstawowych) są zapewniane bezpłatnie w wymiarze pięciu godzin dziennie, przez pięć dni w tygodniu, od poniedziałku do piątku w godzinach 9:00-14:00. Za korzystanie z wychowania przedszkolnego dzieci objętych wychowaniem przedszkolnym do końca roku szkolnego w roku kalendarzowym, w którym kończą 6 lat, pobierane są opłaty w wysokości 1 zł za każdą godzinę przekraczającą czas bezpłatnego świadczenia usług w przedszkolach. Opłaty te są wnoszone do 7 dnia miesiąca następującego po miesiącu rozliczeniowym, na rachunek bankowy lub w kasie przedszkola. Uchwała wprowadza także możliwość częściowego lub całkowitego zwolnienia z opłat za pobyt dzieci w przedszkolu.

W myśl zapisów zarządzenia korzystanie z posiłków, obejmujących trzy posiłki dziennie (śniadanie, obiad i podwieczorek) w przedszkolu i oddziale przedszkolnym jest odpłatne. Koszty wyżywienia, w części odpowiadającej kosztom produktów wykorzystanych do przygotowania posiłków, ponoszą rodzice. Dzienna stawka żywnościowa nie może być wyższa niż 6,50 zł. Opłatę za wyżywienie wnosi się do 7 dnia miesiąca następującego po miesiącu rozliczeniowym na rachunek bankowy lub w kasie przedszkola.

Z posiłków korzystają także pracownicy pedagogiczni (nauczyciele) przedszkoli i oddziałów przedszkolnych w szkołach podstawowych, którzy wnoszą opłaty za wyżywienie na zasadach określonych w przepisach zarządzenia.

Od dnia centralizacji rozliczeń VAT, Gmina wykazuje usługi pobytu dzieci w przedszkolu i oddziale przedszkolnym w szkole podstawowej w godzinach spoza zakresu ustawowych pięciu godzin oraz wyżywienia dzieci i pracowników pedagogicznych (nauczycieli) jako zwolnione z opodatkowania na podstawie art. 43 ust. 1 pkt 24 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz.U. z 2018 r. poz. 62, 86, 650, dalej: ustawa o VAT).

W związku z zapisem art. 52 ust. 15 ustawy o finansowaniu zadań oświatowych, Gmina od dnia 1 stycznia 2018 r. nie zawiera z rodzicami dzieci objętych opieką przedszkolną umów cywilnoprawnych regulujących zasady odpłatności za pobyt i wyżywienie w przedszkolach (oddziałach przedszkolnych w szkołach podstawowych). Opłaty te stanowią należności publicznoprawne, należne na podstawie przepisów prawa.

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 i pracowników pedagogicznych (nauczycieli) w przedszkolu lub oddziale przedszkolnym w szkole podstawowej, od dnia 1 stycznia 2018 r. 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, realizując zadania w zakresie edukacji, obejmujące organizowanie pobytu i zajęć edukacyjnych w godzinach spoza zakresu godzinowego 9:00-14:00 oraz wyżywienia dzieci i pracowników pedagogicznych (nauczycieli) w przedszkolu lub oddziale przedszkolnym w szkole podstawowej, od dnia 1 stycznia 2018 r. Gmina 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.

Zgodnie z treścią art. 5 ust. 1 ustawy o VAT, opodatkowaniu VAT podlegają, między innymi, odpłatna dostawa towarów i odpłatne świadczenie usług na terytorium kraju. W myśl art. 8 ust. 1

ustawy o VAT, przez dostawę towarów rozumie się przeniesienie prawa do rozporządzania towarami jak właściciel. Art. 8 ust. 1 ustawy o VAT stanowi natomiast, że przez świadczenie usług 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 ustawy o VAT.

Natomiast na podstawie art. 15 ust. 1 ustawy o VAT, za podatników podatku od towarów i usług uznaje się osoby prawne, jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej oraz osoby fizyczne wykonujące samodzielnie działalność gospodarczą. Na mocy 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.

Art. 15 ust. 6 ustawy o VAT zawiera natomiast istotne wyłączenie z kategorii podatników, w myśl którego za podatnika nie uznaje się 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.

Przytoczony przepis jasno stanowi, że Gmina nie działa w charakterze podatnika VAT w zakresie w jakim realizuje zadania własne. Wyjątek stanowią zadania, które są wykonywane na podstawie zawartych umów cywilnoprawnych.

Aby więc ocenić, czy Gmina może skorzystać z wyłączenia z grona podatników VAT zawartego w wyżej wymienionym przepisie, należy rozpatrzyć czy organizując pobyt i wyżywienie dzieci w przedszkolach i oddziałach przedszkolnych Wnioskodawca spełnia trzy warunki:

1) Wnioskodawca musi działać jako organ władzy publicznej.

Warunek ten jest spełniony ponieważ Gmina bezsprzecznie jest organem władzy publicznej. W ustawie o VAT brak jest definicji organu władzy publicznej, jednak art. 5 § 2 pkt 3 ustawy z dnia 14 czerwca 1960 r. Kodeks postępowania administracyjnego (Dz.U. z 2018 r. poz. 149, 650, dalej: „kpa”) stwierdza, że organami władzy publicznej są, między innymi, organy jednostek samorządu terytorialnego (w tym: powiatu, gminy) oraz urzędy obsługujące te organy. Taki pogląd stosowany jest powszechnie w orzecznictwie organów podatkowych i sądów administracyjnych.

2) Obowiązek realizacji przez Wnioskodawcę określonych zadań musi wynikać wprost z przepisów prawa.

Zadania w zakresie zapewnienia bezpłatnego nauczania, wychowania i opieki nad dziećmi w wieku przedszkolnym stanowią zadanie własne gminy, nałożone wprost przez przepisy ustawy o samorządzie gminnym (edukacja publiczna - art. 7 ust. 1 pkt 8) oraz Prawo oświatowe (art. 13 ust. 1 pkt 2). Wnioskodawca wykonując te czynności działa więc bezsprzecznie jako organ władzy publicznej realizujący zadania nałożone odrębnymi przepisami prawa. Realizując zadania z zakresu edukacji publicznej do których zaliczyć należy zapewnienie pobytu i wyżywienia w przedszkolach publicznych, Gmina nie występuje w roli podmiotu gospodarczego (prowadzącego działalność gospodarczą na zasadach komercyjnych).

Opłaty pobierane za pobyt dzieci w przedszkolu charakterem zbliżone są do daniny publicznej, a strony analizowanego stosunku prawnego nie mają pełnej swobody w ustalaniu jej wysokości (wysokość opłaty za pobyt i świadczenia ustalana jest w drodze uchwały rady gminy, która jest podejmowana w wykonaniu ustawowych obowiązków wynikających z przepisów prawa oświatowego). Pobierana opłata ma charakter symboliczny, nieekwiwalentny i regulowany przez przepisy prawa administracyjnego, co odróżnia ją od ceny rynkowej. Istotny jest także brak działania Gminy na zasadach konkurencji w obrocie gospodarczym, ponieważ realizując działalność statutową, nie ma ona żadnego wpływu na konkurencję szeroko rozumianych usług przedszkolnych.

W ocenie Wnioskodawcy, również wysokość opłaty za posiłki nie ma charakteru komercyjnego, gdyż do opłat jakie są wnoszone za korzystanie przez dzieci z posiłków, nie wlicza się wynagrodzeń pracowników i składek naliczanych od tych wynagrodzeń a także kosztów utrzymania kuchni. Poza kosztem tzw. „wkładu do kotła”, który ponoszą rodzice dzieci, pozostałe wydatki związane z wyżywieniem dzieci ponoszone są przez Gminę.

W efekcie, świadczenia wyżywienia dzieci oraz ich pobytu i nauczania w przedszkolu lub oddziale przedszkolnym nie mają charakteru komercyjnego a pobierane opłaty mają charakter opłaty publicznoprawnej i nie mogą stanowić podstawy opodatkowania tego świadczenia podatkiem od towarów i usług.

3) Realizowane przez Wnioskodawcę zadania nie mogą być wykonywane na podstawie zawartych umów cywilnoprawnych.

W świetle orzecznictwa organów podatkowych, jest to warunek kluczowy dla określenia czy Gmina zapewniając opiekę i wyżywienie w przedszkolach i oddziałach przedszkolnych może skorzystać z wyłączenia z grona podatników VAT zawartego w art. 15 ust. 6 ustawy o VAT. W przypadku uznania, że stosunek prawny między Gminą (przedszkolem) a rodzicami (beneficjentami wykonywanych przez Gminę za pośrednictwem jednostek budżetowych czynności) ma swoją podstawę w prawie publicznym i nie wykazuje cech stosunku cywilnoprawnego, należy uznać, że Wnioskodawca nie działa jako podatnik VAT.

Charakter pobieranych opłat wynika wprost z przepisów ustawy o finansowaniu zadań oświatowych. Od dnia 1 stycznia 2018 r., zgodnie z art. 52 ust. 15 tej ustawy, opłaty za korzystanie z wychowania przedszkolnego w publicznych placówkach wychowania przedszkolnego prowadzonych przez jednostki samorządu terytorialnego oraz opłaty za korzystanie z wyżywienia w takich placówkach stanowią niepodatkowe należności budżetowe o charakterze publicznoprawnym, o których mowa w art. 60 pkt 7 ustawy o finansach publicznych.

W opinii Wnioskodawcy, przytoczona regulacja, w sposób precyzyjny określa i nie pozostawia wątpliwości w zakresie charakteru pobieranych opłat i wyraźnie wskazuje na to, że należy je wyłączyć z opodatkowania VAT, jako wyczerpujące warunki zawarte w art. 15 ust. 6 ustawy o VAT.

W sprawie opodatkowania podatkiem od towarów i usług pobytu dzieci w przedszkolach publicznych w godzinach spoza ustawowo określonego zakresu 5 godzin dziennie oraz wyżywienia, szeroko wypowiedziały się także sądy administracyjne.

I tak, Wojewódzki Sąd Administracyjny w Poznaniu w wyroku z dnia 11 lutego 2015 r. sygn. akt I SA/Po 1041/14 stwierdził, że „powyższy przepis (art. 15 ust. 6 ustawy o VAT) wykładany literalnie uzależnia podmiotowość organu w podatku od towarów i usług 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”.

Od dnia 1 stycznia 2018 r. na podstawie art. 52 ust. 15 ustawy o finansowaniu zadań oświatowych, opłaty za korzystanie z wychowania przedszkolnego w publicznych placówkach wychowania przedszkolnego prowadzonych przez jednostki samorządu terytorialnego oraz opłaty za korzystanie z wyżywienia w takich placówkach stanowią niepodatkowe należności budżetowe o charakterze publicznoprawnym, o których mowa w art. 60 pkt 7 ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych.

Ponadto, w dalszej części przytoczonego orzeczenia WSA w Poznaniu zauważa, że „powołany przepis (art. 15 ust. 6 ustawy o VAT) nie może być interpretowany w oderwaniu od regulacji wspólnotowej, tj. art. 4 ust. 5 Dyrektywy Rady z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw Państw Członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych - wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednoliczona podstawa wymiaru podatku (77/388/EWG, Dz.U.U.E.L.1977.145.1 z dnia 13 czerwca 1977 r.), którego stanowi implementację. Zgodnie z jego treścią, 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. Na gruncie Dyrektywy 112 funkcjonuje analogiczna regulacja w art. 13 ust. 1. W kontekście powołanych przepisów kwestia podmiotowości organów władzy publicznej w podatku od towarów i usług uzależniona jest od dwóch czynników. Działalność musi być wykonywana przez podmiot prawa publicznego i musi być wykonywana w celu sprawowania władzy publicznej”.

Także Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku z dnia 9 czerwca 2017 r. sygn. akt I FSK 1317/15 wypowiadając się w podobnej sprawie orzekł, że „z art. 13 ust. 1 Dyrektywy 112 wynika, że czynności wykonywane przez organ władzy publicznej i w roli tego organu, stanowią przesłankę

wyłączenia tych podmiotów z zakresu podatnika podatku VAT. Warunkiem wyłączenia zawartego w tym przepisie jest to, aby czynność była wykonywana przez organ władzy publicznej i by czynność ta mieściła się w zakresie ich działań jako organu władzy publicznej”.

W kwestii opodatkowania wyżywienia dzieci korzystających z usług przedszkoli publicznych w tym samym wyroku NSA wskazał, że „organizowanie stołówki (wyżywienia) dla dzieci jest zadaniem przedszkola realizowanym w ramach szeroko pojętej edukacji, które należy do zadań publicznych gminy realizowanych jako organ władzy publicznej. Wskazuje na to umieszczenie analizowanego przepisu w ustawie o systemie oświaty (obecnie w prawie oświatowym). (...) W zakresie usług edukacyjnych mieści się dostarczanie obiadów uczniom w ramach stołówki szkolnej (analogicznie w zakresie usług edukacyjnych mieści się dostarczanie posiłków dzieciom w ramach pobytu ich w przedszkolu)” a także wprost wyraził opinię, 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”.

Takie stanowisko, można odnaleźć także w interpretacjach organów podatkowych. Przykładowo, w interpretacji indywidualnej Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach z dnia 12 stycznia 2015 r. sygn. IBPP1/443-939/14/AW stwierdzono, że „funkcjonowanie stołówek w przedszkolach służy zapewnieniu prawidłowej realizacji zadań opiekuńczych przez jednostki systemu oświaty, a w szczególności wspieraniu prawidłowego rozwoju wychowanków, do których jednostki te są między innymi powołane”.

W odniesieniu do opłat za wyżywienie świadczone przez stołówkę przedszkolną na rzecz pracowników pedagogicznych (nauczycieli) należy uznać, że usługi te są ściśle związane z usługami w zakresie opieki nad dziećmi i mają wyłącznie charakter pomocniczy w stosunku do usługi podstawowej.

W wyżej wymienionej interpretacji indywidualnej Dyrektor Izby Skarbowej w Katowicach odniósł się także do tej kwestii orzekając, że „usługi wyżywienia świadczone przez stołówkę przedszkolną dla pracowników pedagogicznych tego przedszkola (nauczycieli) należy uznać za usługi ściśle związane z usługami w zakresie opieki nad dziećmi polegające na ich żywieniu. Mają one bowiem charakter pomocniczy i są niezbędne w stosunku do prowadzonej działalności opiekuńczej przedszkola w tym zakresie, która stanowi świadczenie główne, przy czym, jak już wskazano wyżej, ich głównym celem nie jest osiągnięcie dodatkowego dochodu przez przedszkole”.

Z uwagi, że sprawa pobytu i wyżywienia dzieci w przedszkolach budzi spore wątpliwości interpretacyjne, należy rozważyć możliwość zastosowania zasady in dubio pro tributario, zapisanej w art. 2a ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (Dz.U. z 2018 r. poz. 106,138, 398, 650, 723), która stanowi, że niedające się usunąć wątpliwości co do treści przepisów prawa podatkowego rozstrzyga się na korzyść podatnika. W przedmiotowej sprawie, brzmienie art. 15 ust. 6 ustawy o VAT, na potrzeby ustalenia przy których czynnościach wykonywanych przez Gminę nie jest ona podatnikiem VAT, takie wątpliwości wywołuje. Brak określenia wyraźnych granic, kiedy gmina występuje jako podatnik VAT, a kiedy takiego statusu nie posiada, sprawia, że istnieje zasadność zastosowania wyżej wymienionego przepisu przy wydawaniu interpretacji indywidualnej prawa podatkowego przez Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej.

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 z późn. zm.), opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług, zwanym dalej „podatkiem”, podlegają odpłatna dostawa towarów i odpłatne świadczenie usług na terytorium kraju.

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

Jak stanowi art. 8 ust. 1 ustawy, przez świadczenie usług, o którym mowa w art. 5 ust. 1 pkt 1, 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, w tym również:

- 1) przeniesienie praw do wartości niematerialnych i prawnych, bez względu na formę, w jakiej dokonano czynności prawnej;
- 2) zobowiązanie do powstrzymania się od dokonania czynności lub do tolerowania czynności lub sytuacji;
- 3) świadczenie usług zgodnie z nakazem organu władzy publicznej lub podmiotu działającego w jego imieniu lub nakazem wynikającym z mocy prawa.

Z uwagi na powyższe unormowania, pod pojęciem usługi (świadczenia) należy rozumieć każde zachowanie się na rzecz innej osoby, na które składać się może zarówno działanie (uczynienie, wykonanie czegoś na rzecz innej osoby), jak i zaniechanie (nieczynienie, bądź też tolerowanie, znoszenie określonych stanów rzeczy).

Zauważyć jednak należy, że usługą będzie tylko takie świadczenie, w przypadku którego istnieje bezpośredni konsument, odbiorca świadczenia odnoszący korzyść o charakterze majątkowym.

W związku z powyższym, czynność podlega opodatkowaniu jedynie wówczas, gdy wykonywana jest w ramach umowy zobowiązaniowej, a jedna ze stron transakcji może zostać uznana za bezpośredniego beneficjenta tej czynności. Przy czym związek pomiędzy otrzymywaną płatnością a świadczeniem na rzecz dokonującego płatności, musi mieć charakter bezpośredni i na tyle wyraźny, aby można powiedzieć, że płatność następuje w zamian za to świadczenie.

Podkreślenia wymaga, że na gruncie podatku od towarów i usług, dana czynność może być albo odpłatna albo nieodpłatna. Jeśli tylko czynność została wykonana za wynagrodzeniem, to jest ona odpłatna. Nie ma żadnego znaczenia, czy wynagrodzenie to pokrywa koszty świadczenia tej czynności poniesione przez podatnika, ewentualnie kreuje dla podatnika zysk. Także czynności wykonane „po kosztach” ich świadczenia, bądź poniżej tych kosztów, są czynnościami odpłatnymi, o ile tylko pobrano za nie wynagrodzenie.

Z powyższego jednoznacznie wynika, że opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług, zgodnie z zasadą powszechności opodatkowania, podlegają wszelkie transakcje, których przedmiotem jest dostawa towarów lub świadczenie usług, pod warunkiem, że są one realizowane przez podatników w rozumieniu ustawy i wykonywane w ramach działalności gospodarczej w rozumieniu ustawy.

Zgodnie z art. 15 ust. 1 ustawy o podatku od towarów i usług, 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 art. 15 ust. 2 ww. ustawy – 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 cyt. 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.

Aby określić możliwość zastosowania art. 15 ust. 6 ustawy o podatku od towarów i usług, który wyłącza organy władzy publicznej (oraz urzędy obsługujące te organy) z grona podatników podatku od towarów i usług, konieczne jest określenie, czy zadania realizowane przez te organy (np. gminę) są zadaniami, dla których zostały powołane w ramach reżimu publicznoprawnego, czy też są to czynności wykonywane na podstawie zawartych umów cywilnoprawnych. Powyższe oznacza, że decydującą przesłanką przesądzającą o uznaniu, bądź nieuznaniu organu władzy publicznej za podatnika tego podatku, jest zachowanie się tego organu jako organu władzy publicznej, bądź jako podatnika w stosunku do określonych świadczeń. Jak wynika z powyższego, wyłączenie organów władzy publicznej (oraz urzędów obsługujących te organy) z kategorii podatników ma charakter wyłączenia podmiotowo-przedmiotowego.

Aby to wyłączenie miało miejsce, muszą zostać spełnione łącznie następujące warunki:

- podmiotem jest wyłącznie organ władzy publicznej lub urząd obsługujący ten organ,
- wykonywane są czynności, które związane są wyłącznie z realizacją zadań nałożonych na ten podmiot przepisami prawa, do realizacji których został on powołany.

Należy zaznaczyć, że takie pojęcia jak „organ władzy publicznej” czy „urzędy obsługujące te organy” nie zostały zdefiniowane w ustawie o podatku od towarów i usług.

Kwestię tę rozważał Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku z 25 maja 2010 r. sygn. akt I FSK 852/09, w którym stwierdził, że: „(...) choć Konstytucja nie zawiera wprost definicji organu władzy publicznej, to jednak z jej treści da się wywieść, że jednostki samorządu terytorialnego takie władztwo sprawują. W art. 16 ust. 2 Konstytucji ustrojodawca wskazał bowiem, że (Samorząd terytorialny uczestniczy w sprawowaniu władzy publicznej. Przysługującą mu w ramach ustaw istotną część zadań publicznych samorząd wykonuje w imieniu własnym i na własną odpowiedzialność). Z kolei w art. 163 Konstytucji wskazano, że samorząd terytorialny wykonuje zadania publiczne niezastrzeżone przez Konstytucję lub ustawy dla organów innych władz publicznych. Powyższe wprost dowodzi, że ustrojodawca powierzył samorządowi terytorialnemu wykonywanie zadań administracji publicznej niezastrzeżonych do kompetencji innych organów władzy państwowej. W działaniach tych organy samorządu mogą korzystać ze środków prawnych o charakterze władczym, właściwych władzy państwowej”.

Dokonując wykładni art. 15 ust. 6 ustawy o podatku od towarów i usług należy więc zauważyć, że celem tej regulacji jest wyłączenie wszelkich organów władzy publicznej oraz innych organów podlegających prawu publicznemu z kategorii podatników podatku od towarów i usług w odniesieniu do czynności wykonywanych przez te podmioty w charakterze władz publicznych. Podatnikiem podatku od towarów i usług jest więc również organ władzy publicznej oraz urząd obsługujący ten organ, jeżeli w stosunku do określonej czynności lub transakcji zachowuje się jak podmiot gospodarczy. Z tego właśnie względu, ustawodawca uznał w art. 15 ust. 6 ustawy, że organy (urzędy) nie są podatnikami w zakresie realizowanych zadań nałożonych odrębnymi przepisami prawa, dla realizacji których zostały one powołane, z wyłączeniem czynności wykonywanych na podstawie umów cywilnoprawnych. Będą to zatem wszystkie realizowane przez te jednostki (urzędy) czynności w sferze ich aktywności cywilnoprawnej, np. czynności

sprzedaży, zamiany (nieruchomości i ruchomości), wynajmu, dzierżawy, umów prawa cywilnego (nazwanych i nienazwanych).

Konieczność spełniania wskazanych dwóch warunków wyłączających organy publiczne z opodatkowania VAT (wykonywanie czynności przez organ podlegający prawu publicznemu oraz wykonywanie danej czynności przez podmiot działający w charakterze organu publicznego w odniesieniu do tej czynności) była wielokrotnie podkreślana przez Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej. Jak stwierdził TSUE w orzeczeniu w sprawie C-4/89 – Comune di Carpaneto Piascentino i inni a Ufficio provinciale imposta sul valore aggiunto di Piacenza – art. 4(5) VI Dyrektywy należy interpretować w taki sposób, aby czynności wykonywane przez organy publiczne w rozumieniu tego przepisu stanowiły czynności wykonywane przez organy prawa publicznego podlegające szczególnym zasadom prawnym mającym do nich zastosowanie. Drugi akapit tej regulacji należy natomiast interpretować w taki sposób, aby Państwa Członkowskie zobowiązane były zapewnić, by organy prawa publicznego traktowane były jak podatnicy w związku z czynnościami wykonywanymi w charakterze organów publicznych w przypadku, gdy czynności te mogą być również podejmowane w ramach działalności konkurencyjnych przez przedsiębiorców prywatnych, jeśli traktowanie tych organów jako podmiotów nieposiadających statusu podatnika mogłoby prowadzić do istotnego naruszenia zasad konkurencji.

Z wyroku tego wynika, że wyłączenie organów władzy publicznej oraz urzędów obsługujących te organy stanowi odstępstwo od zasady powszechności opodatkowania i jako takie musi być ściśle interpretowane.

Dokonując wykładni art. 15 ust. 6 ustawy i art. 13 Dyrektywy 2006/112/WE Rady (poprzednio art. 4 (5) VI Dyrektywy) należy więc rozgraniczyć sferę imperium, która została wyłączona z opodatkowania podatkiem od towarów i usług, od sfery dominium, w której – stosownie do wskazanych przepisów – organy powinny być traktowane jak podatnicy tego podatku.

Zatem, wyłączenie z grona podatników podatku od towarów i usług organów władzy publicznej jest możliwe tylko wtedy, gdy wykonują one czynności w ramach przypisanych im specyficznych zadań i funkcji państwowych, np. w zakresie administracji, sądownictwa, obrony narodowej. Wówczas wyłączenie z opodatkowania nie prowadzi do naruszenia zasady konkurencji.

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 i pracowników pedagogicznych w przedszkolu lub oddziale przedszkolnym w szkole podstawowej, korzysta z wyłączenia przewidzianego w art. 15 ust. 6 ustawy o podatku od towarów i usług.

Gmina – zgodnie z art. 2 ust. 1 ustawy z dnia 8 marca 1990 r. o samorządzie gminnym (Dz. U. z 2018 r., poz. 994 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 2018 r., poz. 995 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.

W tym miejscu wskazać należy, że w myśl art. 1 pkt 1 ustawy z dnia 14 grudnia 2016 r. Prawo oświatowe (Dz. U. z 2018 r., poz. 996, 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, żeglugi 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.

W myśl art. 8 ust. 1 ustawy Prawo oświatowe, szkoła i placówka może być szkołą i placówką publiczną albo niepubliczną.

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.

Zakładanie i prowadzenie publicznych przedszkoli, w tym z oddziałami integracyjnymi lub specjalnymi, przedszkoli integracyjnych i specjalnych oraz innych form wychowania

przedszkolnego, o których mowa w art. 32 ust. 2, szkół podstawowych, w tym integracyjnych oraz z oddziałami integracyjnymi lub specjalnymi, z wyjątkiem szkół podstawowych specjalnych, szkół artystycznych oraz szkół przy zakładach karnych, szkół w zakładach poprawczych i schroniskach dla nieletnich, należy do zadań własnych gmin (art. 8 ust. 15 ustawy Prawo oświatowe).

W myśl art. 13 ust. 1 ustawy Prawo oświatowe, przedszkolem publicznym jest przedszkole, które:

- 1) realizuje programy wychowania przedszkolnego uwzględniające podstawę programową wychowania przedszkolnego;
- 2) zapewnia bezpłatne nauczanie, wychowanie i opiekę w czasie ustalonym przez organ prowadzący, nie krótszym niż 5 godzin dziennie;
- 3) przeprowadza rekrutację dzieci w oparciu o zasadę powszechnej dostępności;
- 4) zatrudnia nauczycieli posiadających kwalifikacje określone w odrębnych przepisach, z zastrzeżeniem art. 15 ust. 1.

Publiczna inna forma wychowania przedszkolnego, o której mowa w art. 32 ust. 2, zapewnia bezpłatne nauczanie, wychowanie i opiekę w czasie ustalonym przez organ prowadzący, nie krótszym jednak niż czas określony w przepisach wydanych na podstawie art. 32 ust. 11 (art. 13 ust. 2 ww. ustawy).

Przepisy ust. 1 i 3 stosuje się również do oddziału przedszkolnego w publicznej szkole podstawowej (art. 13 ust. 5 ww. ustawy).

Ponadto wskazać należy, że na mocy art. 106 ust. 1 ustawy Prawo oświatowe, w celu zapewnienia prawidłowej realizacji zadań opiekuńczych, w szczególności wspierania prawidłowego rozwoju uczniów, szkoła może zorganizować stołówkę.

Korzystanie z posiłków w stołówce szkolnej jest odpłatne (art. 106 ust. 2 ustawy Prawo oświatowe).

Stosownie do art. 106 ust. 3 ustawy Prawo oświatowe, warunki korzystania ze stołówki szkolnej, w tym wysokość opłat za posiłki, ustala dyrektor szkoły w porozumieniu z organem prowadzącym szkołę.

Zgodnie z art. 106 ust. 4 ustawy Prawo oświatowe, 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.

Zgodnie z art. 2 pkt 14 ustawy z 27 października 2017 r. o finansowaniu zadań oświatowych (Dz. U. z 2017 r. poz. 2203), ilekroć w ustawie jest mowa o opłatach za korzystanie z wychowania przedszkolnego - należy przez to rozumieć opłaty za nauczanie, wychowanie i opiekę w placówce wychowania przedszkolnego, prowadzone w czasie przekraczającym czas bezpłatnego nauczania, wychowania i opieki, ustalony zgodnie z art. 13 ust. 1 pkt 2, ust. 2 lub 3 ustawy z dnia 14 grudnia 2016 r. - Prawo oświatowe.

W myśl art. 52 ust. 1 ustawy z 27 października 2017 r. o finansowaniu zadań oświatowych (Dz. U. z 2017 r. poz. 2203), rada gminy określa wysokość opłat za korzystanie z wychowania przedszkolnego uczniów objętych wychowaniem przedszkolnym do końca roku szkolnego w roku kalendarzowym, w którym kończą 6 lat, w prowadzonym przez gminę:

- 1) publicznym przedszkolu i oddziale przedszkolnym w publicznej szkole podstawowej, w czasie przekraczającym wymiar zajęć, o którym mowa w art. 13 ust. 1 pkt 2 ustawy – Prawo oświatowe;
- 2) publicznej innej formie wychowania przedszkolnego w czasie przekraczającym czas bezpłatnego nauczania, wychowania i opieki ustalony dla publicznych przedszkoli na podstawie art. 13 ust. 2 ustawy – Prawo oświatowe.

Według ust. 2 powołanego artykułu, rada gminy może określić warunki częściowego lub całkowitego zwolnienia z opłat, o których mowa w ust. 1. Wysokość opłaty, o której mowa w ust. 1, nie może być wyższa niż 1 zł za godzinę zajęć – ust. 3.

W świetle art. 52 ust. 12 cyt. ustawy – do ustalania opłat za korzystanie z wyżywienia w publicznych placówkach wychowania przedszkolnego przepisy art. 106 ustawy – Prawo oświatowe stosuje się odpowiednio.

Jak wynika z art. 52 ust. 15 ww. ustawy, opłaty za korzystanie z wychowania przedszkolnego w publicznych placówkach wychowania przedszkolnego prowadzonych przez jednostki samorządu terytorialnego oraz opłaty za korzystanie z wyżywienia w takich placówkach stanowią niepodatkowe należności budżetowe o charakterze publicznoprawnym, o których mowa w art. 60 pkt 7 ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych.

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.

Z powyższego wynika, że 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.

Mając zatem na względzie przytoczone przepisy prawa należy stwierdzić, że usługi polegające na zapewnieniu wyżywienia na rzecz dzieci w przedszkolu lub oddziale przedszkolnym utworzonym w szkole podstawowej należy uznać za usługi ściśle związane z usługami w zakresie opieki nad dziećmi polegające na ich żywieniu. Mają one bowiem charakter pomocniczy i są niezbędne w stosunku do prowadzonej przez te jednostki działalności opiekuńczej, która stanowi świadczenie główne, przy czym, jak już wskazano wyżej, ich głównym celem nie jest osiągnięcie dodatkowego dochodu.

Odnosząc się do wątpliwości Wnioskodawcy należy zauważyć, że – jak wskazano na wstępie – pod pojęciem usługi (świadczenia) należy rozumieć każde zachowanie, na które składać się może zarówno działanie (uczynienie, wykonanie czegoś na rzecz innej osoby), jak i zaniechanie (nie czynienie bądź też tolerowanie). Zatem, aby uznać dane świadczenie za odpłatne świadczenie, 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.

W znaczeniu potocznym wynagrodzenie to zapłata za pracę, należność, a także odszkodowanie, nagroda. Natomiast odpłatny to taki, który wymaga zapłacenia, zwrotu kosztów, płatny.

Powyższa analiza prowadzi do wniosku, że istotną cechą wynagrodzenia jest istnienie bezpośredniego związku pomiędzy dostawą towarów lub świadczeniem usług i otrzymaną zapłatą. Oznacza to, że z danego stosunku prawnego, na podstawie którego wykonywana jest usługa, musi wynikać wyraźna, bezpośrednia korzyść na rzecz świadczącego usługę.

W konsekwencji należy stwierdzić, że opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług będzie podlegało tylko to świadczenie (usługa), w przypadku którego istnieje konsument, tj. odbiorca świadczenia odnoszący z niego choćby potencjalną korzyść. Dopóki nie istnieje podmiot, który odnosiłby lub powinien odnosić konkretne korzyści o charakterze majątkowym związanym z danym świadczeniem, dopóty świadczenie to nie będzie usługą podlegającą opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług.

Wskazać należy, co istotne w niniejszej sprawie, że sprzedaż posiłków uczniom, nauczycielom – jak wynika z powołanych wyżej przepisów ustawy Prawo oświatowe oraz z opisu sprawy – jest odpłatna. W odniesieniu do ww. świadczenia realizowanego przez Gminę widoczny i ewidentny jest bezpośredni związek pomiędzy dokonaną płatnością a świadczoną usługą wyżywienia. Beneficjentem świadczonych przez Gminę usług za odpłatnością są, co do zasady – rodzice (opiekunowie) dzieci oraz personel pedagogiczny. W związku z powyższym, Gmina w ww. zakresie wykonuje czynności wskazane w art. 5 ust. 1 ustawy o podatku od towarów i usług.

Zaznaczyć bowiem należy, że Wnioskodawca zobowiązuje się wykonać określone czynności na rzecz konkretnej osoby, za które to czynności dokonuje się opłaty w określonej wysokości. Skoro jest możliwe zidentyfikowanie konkretnego świadczenia wykonywanego przez Gminę na rzecz określonego podmiotu (nabywcy), to na gruncie przepisów o podatku od towarów i usług należy uznać je za świadczenie usług, o którym mowa w art. 5 ust. 1 ustawy.

Fakt, że Wnioskodawca obarczony jest zadaniem w postaci realizacji tych usług, tj. realizacją zadań własnych gminy narzuconych ustawą o samorządzie gminnym (ustawa Prawo oświatowe) nie jest jednoznaczny z tym, że automatycznie zostaje wyłączony z zakresu podatku VAT, bowiem w przedmiotowej sprawie zachodzi związek pomiędzy otrzymywanymi dochodami (uiszczanymi opłatami), a zobowiązaniem się Wnioskodawcy do wykonania określonych czynności. Tym samym, uiszczane opłaty są niczym innym jak wynagrodzeniem wnoszonym na poczet świadczenia usług dokonywanych przez Wnioskodawcę. Jednocześnie podobne lub takie same czynności mogą być wykonywane przez inne podmioty, tzw. podmioty konkurencyjne (np. osoby fizyczne, prawne). Zatem, wyłączenie z zakresu opodatkowania wyżywienia dzieci i nauczycieli w placówkach oświatowych prowadzonych przez Wnioskodawcę stanowiłoby zakłócenie konkurencji i nierówne traktowanie podmiotów wykonujących te same usługi w stosunku do innych niż Wnioskodawca podmiotów. Prawdą jest, że wyżywienie w szkołach wpisuje się w zakres zadań Wnioskodawcy, odbywa się to jednakże odpłatnie, jak również dotyczy takiej sfery działalności (rodzaju usług), w której na rynku działają również inne podmioty, których działalność nie podlega wyłączeniu z zakresu działania ustawy o podatku od towarów i usług.

W świetle powołanych przepisów należy stwierdzić, że świadczenie usług wyżywienia dzieci i pracowników pedagogicznych, za które pobierane są opłaty, wypełnia definicję działalności gospodarczej wskazanej w art. 15 ust. 2 ustawy podlegającej opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług. Wnioskodawca świadcząc odpłatnie te usługi działa w reżimie cywilnoprawnym (a nie publicznoprawnym), a zatem wykonuje czynności wskazane w art. 5 ust. 1 ustawy. Przy tym – co również należy podkreślić – istnieje bezpośredni związek pomiędzy dokonywanymi płatnościami a świadczonymi usługami. Beneficjentem świadczonych przez Wnioskodawcę usług za odpłatnością są rodzice lub opiekunowie prawni dzieci oraz pracownicy pedagogiczni.

Stąd też, realizacja opisanego we wniosku świadczenia w zakresie zapewnienia posiłków dzieciom i pracownikom pedagogicznym stanowi niewątpliwie czynność cywilnoprawną.

Podsumowując, mając na uwadze obowiązujące przepisy prawa oraz przedstawiony opis sprawy należy stwierdzić, że nie można zgodzić się ze stanowiskiem wyrażonym we wniosku, że realizując zadania w zakresie odpłatnego wyżywienia (świadczenia usług) dzieci w przedszkolu lub oddziale przedszkolnym utworzonym przy szkole podstawowej, jak również wyżywienia pracowników pedagogicznych (nauczycieli), Wnioskodawca nie działa w charakterze podatnika VAT.

Jak bowiem wykazano wykonywane przez Wnioskodawcę odpłatne świadczenia w zakresie wyżywienia dzieci, a także członków personelu pedagogicznego spełniają zawartą w art. 8 ust. 1 ustawy o podatku od towarów i usług definicję świadczenia usług, a Wnioskodawca działa w tym zakresie jako podatnik, w rozumieniu art. 15 ust. 1 ww. ustawy, prowadzący działalność gospodarczą, zgodnie z art. 15 ust. 2 tej ustawy. Wnioskodawca w zakresie tych czynności nie korzysta zatem z wyłączenia od podatku od towarów i usług na podstawie przepisu art. 15 ust. 6 ustawy.

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

Ponadto w świetle przywołanych przepisów, stwierdzić należy, że czynności w zakresie opieki nad dziećmi ponad podstawę programową, za które pobierane są opłaty, wypełniają definicję działalności gospodarczej w rozumieniu art. 15 ust. 2 ustawy o podatku od towarów i usług, zatem podlegają opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług. Wnioskodawca świadcząc odpłatnie te usługi działa w reżimie cywilnoprawnym (a nie publicznoprawnym), a tym samym wykonuje czynności wymienione w art. 5 ust. 1 ustawy. Tak więc w analizowanej sprawie mamy do czynienia z sytuacją, w której występuje skonkretyzowane świadczenie (zapewnienie opieki nad dziećmi w przedszkolu/oddziale przedszkolnym w szkole podstawowej), które jest wykonywane pomiędzy dwoma określonymi stronami transakcji, dla którego istnieje bezpośredni beneficjent czynności. Wnioskodawca zobowiązuje się wykonać określone czynności na rzecz konkretnej osoby, za które otrzymuje opłaty. Możliwe jest zatem zidentyfikowanie konkretnego świadczenia wykonywanego przez Wnioskodawcę na rzecz określonego podmiotu (nabywcy). Dlatego też, czynności świadczone przez Wnioskodawcę spełniają definicję świadczenia usług określoną w art. 8 ust. 1 ustawy i Wnioskodawca w zakresie tych czynności nie korzysta z wyłączenia z grona podatników podatku od towarów i usług.

W konsekwencji należy stwierdzić, że Wnioskodawca świadcząc opisane usługi jest podatnikiem w rozumieniu art. 15 ust. 1 ustawy o podatku od towarów i usług, prowadzącym działalność gospodarczą, zgodnie z art. 15 ust. 2 ustawy. Tym samym, w przedmiotowej sprawie nie znajdzie zastosowania art. 15 ust. 6 ustawy. Zatem usługi w zakresie opieki nad dziećmi w przedszkolu/oddziale przedszkolnym przy szkole podstawowej w godzinach spoza zakresu godzinowego, tj. ponad podstawę programową podlegają opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług.

Tym samym stanowisko Wnioskodawcy 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.

Jednocześnie wskazać należy, że powołany przez Wnioskodawcę we własnym stanowisku przepis art. 2a Ordynacji podatkowej wyraża zasadę, która nakazuje rozstrzygać na korzyść podatnika niedające się usunąć wątpliwości co do treści przepisów prawa podatkowego.

Wyjaśniając kwestie związane z zakresem stosowania zasady wyrażonej w art. 2a Ordynacji podatkowej trzeba podkreślić, że odnosi się ona nie do każdych wątpliwości co do treści przepisów prawa podatkowego, a tylko do takich, których nie da się usunąć w drodze procesu wykładni. Zastosowanie zasady rozstrzygnięcia wątpliwości na korzyść podatnika jest możliwe wtedy, gdy przepisy są dotknięte niejasnością lub niejednoznacznością w stopniu powodującym wystąpienie nieusuwalnych wątpliwości. Dopiero wtedy, gdy wykładnia przepisu przy zastosowaniu wszystkich jej aspektów (językowego, systemowego, funkcjonalnego) nie daje zadowalających rezultatów, organ podatkowy jest obowiązany rozstrzygnąć wątpliwości na korzyść podatnika.

Zasada z art. 2a Ordynacji podatkowej nie może być rozumiana w ten sposób, że w przypadku jakichkolwiek wątpliwości interpretacyjnych organy podatkowe są zobowiązane przyjąć punkt widzenia podatnika. Zastosowanie tej zasady może mieć miejsce jedynie wyjątkowo, gdy treść przepisów nie pozwala na precyzyjne ustalenie zakresu normy prawopodatkowej. Przepis art. 2a Ordynacji podatkowej nie może być natomiast stosowany w każdej sytuacji, gdy wynik wykładni przedstawiony przez organ podatkowy oznacza dla wnioskodawcy konsekwencje mniej korzystne niż zakładał.

Uwzględniając powyższe należy wskazać, że wyrażona w art. 2a Ordynacji podatkowej zasada rozstrzygnięcia wątpliwości na korzyść podatnika, nie będzie miała zastosowania w niniejszej sprawie.

Końcowo należy podkreślić, że na ocenę stanowiska prezentowanego przez Skarżącą, nie mogą wpłynąć przywołane interpretacje indywidualne, gdyż dotyczyły one konkretnych okoliczności sprawy, wobec czego nie można nadać im waloru uniwersalnego.

Z tych samych powodów, pomimo że organ nie neguje roli orzecznictwa jako cennego źródła w zakresie wskazywania kierunków wykładni norm prawa podatkowego, na dokonane rozstrzygnięcie nie może mieć wpływu przywołane orzecznictwo sądów administracyjnych. Należy zauważyć, że wyroki stanowią rozstrzygnięcia w konkretnych sprawach, osadzonych w określonych stanach faktycznych.

Ponadto w tym miejscu zwrócić należy uwagę na prawomocny wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego we Wrocławiu z dnia 15 grudnia 2017 r. sygn. I SA/Wr 1056/17, w którym są stwierdził, że: „pomimo, że niewątpliwie działalność powiatu w postaci odpłatnego zakwaterowania uczniów szkół w bursie szkolnej jest dokonywana jako władza publiczna, to jej opodatkowanie wynika z zaistnienia rzeczywistej konkurencji na rynku, istnienia możliwości prowadzenia burs przez podmioty prywatne. Słusznie zatem uznano, że tego typu działalność nie wchodzi w zakres art. 15 ust. 6 ustawy o VAT”.

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

Interpretacja indywidualna wywołuje skutki prawopodatkowe 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 2018 r., poz. 1302) 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 są 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

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.