



DZIENNIK URZĘDOWY

MINISTRA FINANSÓW

Warszawa, dnia 15 czerwca 2020 r.

Poz. 81

INTERPRETACJA OGÓLNA Nr PT1.8101.3.2019

MINISTRA FINANSÓW

z dnia 10 czerwca 2020 r.

w sprawie opodatkowania podatkiem od towarów i usług czynności wykonywanych przez jednostki samorządu terytorialnego w związku z realizacją zadań publicznych w zakresie edukacji publicznej oraz pomocy społecznej, nałożonych na nie odrębnymi przepisami

Działając na podstawie art. 14a § 1 pkt 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa¹⁾, w celu zapewnienia jednolitego stosowania przepisów prawa podatkowego przez organy podatkowe, wyjaśniam co następuje.

1. Opis zagadnienia, w związku z którym jest dokonywana interpretacja przepisów prawa podatkowego.

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

- ustawą z dnia 8 marca 1990 r. o samorządzie gminnym²⁾ (dalej: „ustawa o samorządzie gminnym”),
- ustawą z dnia 5 czerwca 1998 r. o samorządzie powiatowym³⁾ (dalej: „ustawa o samorządzie powiatowym”),
- ustawą z dnia 5 czerwca 1998 r. o samorządzie województwa⁴⁾ (dalej: „ustawa o samorządzie województwa”)

podlegają opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług.

2. Wyjaśnienie zakresu oraz sposobu stosowania interpretowanych przepisów prawa podatkowego do opisanego zagadnienia wraz z uzasadnieniem prawnym.

Zgodnie z art. 5 ust. 1 pkt 1 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług⁵⁾ (dalej: „ustawa o VAT”) opodatkowaniu ww. podatkiem podlegają odpłatna dostawa towarów i odpłatne świadczenie usług na terytorium kraju. Stosownie do art. 7 ust. 1 pkt 1 ustawy o VAT przez dostawę towarów, o której mowa w art. 5 ust. 1 pkt 1, rozumie się przeniesienie prawa do rozporządzania towarami jak właściciel, w tym również przeniesienie z nakazu organu władzy

¹⁾ Dz. U. z 2019 r. poz. 900, z późn. zm.

²⁾ Dz. U. z 2019 r. poz. 506, z późn. zm.

³⁾ Dz. U. z 2019 r. poz. 511, z późn. zm.

⁴⁾ Dz. U. z 2019 r. poz. 512, z późn. zm.

⁵⁾ Dz. U. z 2020 r. poz. 106, z późn. zm.

publicznej lub podmiotu działającego w imieniu takiego organu lub przeniesienie z mocy prawa własności towarów w zamian za odszkodowanie. Natomiast w świetle art. 8 ust. 1 ustawy o VAT, świadczeniem usług jest każde świadczenie na rzecz osoby fizycznej, osoby prawnej lub jednostki organizacyjnej niemającej osobowości prawnej, które nie stanowi dostawy towarów w rozumieniu art. 7 ustawy o VAT.

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

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

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

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

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

2.1 Czynności wykonywane przez jednostki samorządu terytorialnego w świetle zasad opodatkowania podatkiem od towarów i usług.

Mając na uwadze powyższe regulacje, w celu określenia jak traktowane są, w oparciu o przepisy ustawy o VAT, wykonywane przez jednostki samorządu terytorialnego czynności, w pierwszej kolejności należy ustalić, czy jednostki te wykonują samodzielnie działalność gospodarczą.

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

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

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

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

⁶⁾ Dz. Urz. UE L Nr 347 z 11.12.2006, str. 1, z późn. zm.

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

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

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

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

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

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

świadczeń, czy odpłatność uzależniona jest od sytuacji majątkowej beneficjenta. Oceny takiej należy dokonać przy uwzględnieniu wszystkich występujących w danej sprawie okoliczności.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Jednocześnie w związku z:

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

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

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

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

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

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

2.2 Czynności z zakresu edukacji publicznej i pomocy społecznej wykonywane przez jednostki samorządu terytorialnego.

Odnosząc się do czynności związanych z realizacją zadań w zakresie edukacji publicznej oraz pomocy społecznej wykonywanych przez jednostki samorządu terytorialnego należy wskazać, że stosownie do przepisów:

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

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

Zgodnie z art. 7 ust. 1 pkt 6 i 8 ustawy o samorządzie gminnym zadania własne gminy obejmują sprawy:

- pomocy społecznej, w tym ośrodków i zakładów opiekuńczych,
- edukacji publicznej.

Powyższe zadania, w zakresie przewidzianym przez ustawy, należą również do zadań powiatu (art. 4 ust. 1 pkt 1 i 3 ustawy o samorządzie powiatowym) oraz samorządu województwa (art. 14 ust. 1 pkt 1 i 4 ustawy o samorządzie województwa).

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

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

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

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

Stosownie do treści art. 8 ust. 3 ustawy z dnia 14 grudnia 2016 r. – Prawo oświatowe⁷⁾, jednostki samorządu terytorialnego mogą zakładać i prowadzić szkoły i placówki publiczne. Ustawa ta określa czynności, które powinny być wykonywane przez jednostki samorządu terytorialnego (jednostki organizacyjne utworzone przez jednostki samorządu terytorialnego) prowadzące jednostki oświatowe.

Do jednostek powoływanych celem realizacji zadania własnego jednostek samorządu terytorialnego w postaci edukacji publicznej, zaliczyć należy m.in. przedszkola, szkoły podstawowe, szkoły

⁷⁾ Dz.U. z 2019 r. poz. 1148, z późn. zm.

ponadpodstawowe, zespoły szkół specjalnych, zespoły szkół integracyjnych, specjalne ośrodki szkolno-wychowawcze, zespoły szkół zawodowych, zespoły szkół zawodowych specjalnych, zespoły szkół ogólnokształcących, bursy i schroniska młodzieżowe. Wskazane jednostki świadczą usługi w zakresie kształcenia i wychowania dzieci i młodzieży w oparciu o przepisy ustawy Prawo oświatowe. Jednostki te mogą również dokonywać świadczeń ściśle związanych ze świadczonymi usługami w zakresie kształcenia i wychowania, takich jak np.: zapewnianie wyżywienia dla wychowanków placówek, opieka w przedszkolu ponad podstawę programową, wydawanie duplikatów legitymacji szkolnych lub duplikatów świadectw ukończenia roku szkolnego, organizowanie przez szkoły tzw. „zielonych szkół”. Za dodatkowe czynności zwykle pobierane są opłaty.

Działalność ww. jednostek organizacyjnych jednostek samorządu terytorialnego finansowana jest środkami pochodzącymi z budżetu jednostek samorządu terytorialnego albo z tytułu opłat dokonywanych przez osoby korzystające ze świadczonych usług. Sposób realizacji tych świadczeń określają przepisy prawa⁸⁾. Dodać należy, że w przypadku istnienia odpłatności zwykle nie dochodzi do pełnej ekwiwalentności i wzajemności świadczeń wykonywanych w ramach zawieranego stosunku prawnego.

Podobnie jest w przypadku realizacji zadań w zakresie pomocy społecznej, których obowiązek zapewnienia przez jednostki samorządu terytorialnego wynika z ustawy z dnia 12 marca 2004 r. o pomocy społecznej⁹⁾. W szczególności należy wskazać na czynności realizowane przez jednostki samorządu terytorialnego (w tym czynności wykonywane przez ośrodki i zakłady opiekuńcze), takie jak np. usługi opiekuńcze dla osób samotnych wymagających pomocy innych osób, zapewnienie pobytu w domu pomocy społecznej, gdzie zwykle odpłatność za świadczenia określana jest w drodze decyzji, na podstawie przepisów określających szczegółowe warunki ich przyznawania i odpłatności za te świadczenia (przepisy te przewidują również warunki częściowego lub całkowitego zwolnienia z opłat). W zakresie tej działalności również na ogół nie dochodzi do pełnej ekwiwalentności i wzajemności świadczeń wykonywanych w ramach stosunku prawnego zawieranego w oparciu o przepisy regulujące kwestie pomocy społecznej. Także szczegółowe warunki i tryb udzielania świadczeń wynikają z przepisów prawa¹⁰⁾.

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

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

Mając na uwadze, że w dotychczas wydawanych interpretacjach indywidualnych prezentowane było stanowisko, zgodnie z którym opisana działalność, związana z realizacją zadań ustawowych w zakresie

⁸⁾ Przykładowo w przypadku wydania duplikatów legitymacji szkolnych lub duplikatów świadectw ukończenia roku szkolnego zasady te zostały określone rozporządzeniem Ministra Edukacji Narodowej z dnia 27 sierpnia 2019 r. w sprawie świadectw, dyplomów państwowych i innych druków (Dz. U. z 2019 r. poz. 1700 i 1780) – §24 i §29 ust. 3.

⁹⁾ Dz. U. z 2019 r. poz. 1507, z późn. zm.

¹⁰⁾ Przykładowo, w odniesieniu do usług świadczonych przez domy opieki społecznej przepisy ustawy o pomocy społecznej określają m.in. krąg osób, którym przysługuje prawo do umieszczenia w domu pomocy społecznej (art. 54), zakres świadczonych usług przez domy pomocy społecznej (art. 55), wymagania dotyczące podmiotów prowadzących domy pomocy społecznej (art. 57), tryb umieszczenia w domu pomocy społecznej oraz opłatę mieszkańca za jego pobyt w domu pomocy społecznej (art. 59) przy czym odpłatność jest uzależniona od dochodu mieszkańca (art. 61), ustawa przewiduje też możliwość zwolnień od ponoszenia opłaty za pobyt w domu pomocy społecznej (art. 64-64b).

edukacji i opieki społecznej, podlegała opodatkowaniu VAT, objęta jednak była zwolnieniem od podatku, oraz mając na względzie, że zastosowanie niniejszej interpretacji do takich czynności nie wiąże się generalnie ze zmianą kwot w rozliczeniach podatkowych, z punktu widzenia ekonomiki postępowania należy uznać za niezasadne kwestionowanie rozliczeń w tym zakresie.

Minister Finansów: z up. J. Sarnowski