

## KAZUS nr 74

**Skarga do WSA na interpretację indywidualną przepisów prawa podatkowego wydaną przez Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej****Treść kazusu stanowiąca podstawę do opracowania STANU FAKTYCZNEGO**

W dniu 9 października 2017 roku Miasto P. zwróciło się z pytaniem do Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej, czy organizując, przy pomocy jednostek budżetowych oświaty powołanych do realizacji nałożonego przepisami ustawy o samorządzie gminy zadania własnego, jakim jest edukacja publiczna:

stołówki szkolne, wypoczynek dzieci i młodzieży, uczestnictwo dzieci młodzieży w widowiskach artystycznych i nauce pływania oraz

uczestnictwo dzieci i młodzieży w wymianie międzynarodowej, jest podatnikiem podatku VAT w rozumieniu art. 15 ustawy z dn. 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz. U. z 2011 r. Nr 177, poz. 1054 z późn. zm.; dalej: u.p.t.u.).

Miasto na tak postawione pytanie udzieliło odpowiedzi przeczącej.

Podatnik: Miasto P.

Przedmiot wniosku:

*udzielenie pisemnej interpretacji przepisów prawa podatkowego w indywidualnej sprawie dotyczącej podatku od towarów i usług w zakresie statusu podatnika VAT dla czynności organizacji przez Podatnika przy pomocy jednostek budżetowych oświaty, powołanych do realizacji nałożonego przepisami ustawy o samorządzie gminy zadania własnego, jakim jest edukacja publiczna: stołówki szkolne, wypoczynek dzieci i młodzieży, uczestnictwo dzieci młodzieży w widowiskach artystycznych i nauce pływania oraz uczestnictwo dzieci i młodzieży w wymianie międzynarodowej.*

Stan faktyczny:

*– Miasto P. organizuje przy pomocy jednostek budżetowych oświaty, powołanych do realizacji nałożonego przepisami ustawy o samorządzie gminy zadania własnego, jakim jest edukacja publiczna: stołówki szkolne, wypoczynek dzieci i młodzieży, uczestnictwo dzieci młodzieży w widowiskach artystycznych i nauce pływania oraz uczestnictwo dzieci i młodzieży w wymianie międzynarodowej.*

Pytanie podatnika:

*Czy organizując przy pomocy jednostek budżetowych oświaty, powołanych do realizacji nałożonego przepisami ustawy o samorządzie gminy zadania własnego, jakim jest edukacja publiczna: stołówki szkolne, wypoczynek dzieci i młodzieży, uczestnictwo dzieci młodzieży w widowiskach artystycznych i nauce pływania oraz uczestnictwo dzieci i młodzieży w wymianie międzynarodowej, Miasto jest podatnikiem podatku VAT w rozumieniu art. 15 ustawy o VAT.*

**Treść kazusu stanowiąca podstawę do opracowania STANOWISKA ORGANU****Treść interpretacji podatkowej**

W dniu 11 grudnia 2017 r. w interpretacji indywidualnej Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej ocenił powyższe stanowisko Miasta jako nieprawidłowe.

Data interpretacji:

*11 grudnia 2017 r.*

Organ upoważniony:

*Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej*

**Uzasadnienie interpretacji podatkowej**

Miasto jest podatnikiem podatku VAT – w rozumieniu art. 15 u.p.t.u. – z tytułu organizowania przy pomocy jednostek budżetowych oświaty, powołanych do realizacji nałożonego przepisami ustawy o samorządzie gminy zadania własnego, jakim jest edukacja publiczna w zakresie objętym jego zapytaniem. W odniesieniu do wskazanych czynności Miasto prowadzi działalność gospodarczą, objętą opodatkowaniem podatkiem VAT. Świadczy bowiem w reżimie cywilnoprawnym (a nie publicznoprawnym) odpłatne usługi, a zatem wykonuje czynności wskazane w art. 5 ust. 1 u.p.t.u. Przy tym istnieje bezpośredni związek pomiędzy dokonywanymi płatnościami a świadczonymi przez Miasto usługami.

Stanowisko organu:

- *Miasto z tytułu ww. czynności jest podatnikiem VAT.*
- *W odniesieniu do wskazanych czynności Miasto prowadzi działalność gospodarczą, objętą opodatkowaniem podatkiem VAT. Świadczy bowiem w reżimie cywilnoprawnym (a nie publicznoprawnym) odpłatne usługi, a zatem wykonuje czynności wskazane w art. 5 ust. 1 u.p.t.u.*
- *dodatkowo istnieje bezpośredni związek pomiędzy dokonywanymi płatnościami a świadczonymi przez Miasto usługami.*

**Polecenie**

W imieniu Miasta P. jako jego pełnomocnik proszę sporządzić skargę do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego.

**Podstawa prawna**

*art. 3 § 2 pkt 4a, 50 § 1, 52 § 1 i 2, 53 § 1, 54 § 1, 57a p.p.s.a.*

**Ważny przepis:**

art. 15 ust. 6 ustawy o VAT  
art. 15 ust. 2 ustawy o VAT

**Wnioski**

- *uwzględnienie skargi i uchylene zaskarżonej interpretacji;*
- *zasądzenie kosztów postępowania według norm przepisanych.*

**OPRACOWANIE AUTORSKIE**

Poznań, dnia 2 stycznia 2018 r.

**Wojewódzki Sąd Administracyjny  
w Poznaniu**

ul. Ratajczaka 10/12, 61-815 Poznań

za pośrednictwem

**Dyrektora Krajowej Izby Skarbowej**

ul. Teodora Sixta 17, 43-300 Bielsko-Biała

**Strona Skarżąca:****Miasto P.**

ul. Ustronna 15, 00-000 Poznań

NIP fikcyjny

reprezentowana przez

**doradcę podatkowego Jana Kowalskiego***(nr wpisu na listę doradców podatkowych fikcyjny)*

Adres do doręczeń:

Kancelaria Doradcy Podatkowego

Jan Kowalski

ul. Warzywna 10/5, 00-000 Warszawa

**Organ, którego działanie jest przedmiotem skargi:****Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej**

ul. Teodora Sixta 17, 43-300 Bielsko-Biała

Wartość przedmiotu sporu: brak

Sygn. sprawy: IBPP2.4512.156.2017.1.PR

KAZUS NR 74

**SKARGA  
DO WOJEWÓDZKIEGO SĄDU ADMINISTRACYJNEGO  
na interpretację podatkową**

Na podstawie art. 3 § 2 pkt 4a, art. 50 § 1, art. 52 § 1, art. 53 § 1, art. 54 § 1, art. 57a ustawy Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz. U. z 2014, poz. 718, z późn. zm.), działając w imieniu i na rzecz strony skarżącej, w oparciu o załączone pełno-

mocnictwo, zaskarżam w całości interpretację indywidualną z dnia 11 grudnia 2017 r. znak: IBPP2.4512.156.2017.1.PR wydaną przez Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej w zakresie podatku od towarów i usług, doręczoną stronie skarżącej w dniu 15 grudnia 2017 r.

Zaskarżonej interpretacji indywidualnej zarzucam naruszenie przepisów prawa materialnego, w szczególności:

- art. 15 ust. 6 ustawy o VAT w zw. z art. 15 ust. 1 i ust. 2 ustawy z dnia 11 marca 2004 roku o podatku od towarów i usług (T.J. Dz. U. z 2017 r., poz. 1221 ze zm.), dalej zwana „ustawą o VAT” poprzez jego błędną wykładnię i uznanie skarżącej za podatnika podatku od towarów i usług z tytułu realizacji zadania własnego, w zakresie edukacji publicznej, w tym w zakresie: stołówki szkolne, wypoczynek dzieci i młodzieży, uczestnictwo dzieci młodzieży w widowiskach artystycznych i nauce pływania oraz uczestnictwo dzieci i młodzieży w wymianie międzynarodowej;
- art. 15 ust. 2 ustawy o VAT poprzez jego błędną wykładnię i uznanie, że w zakresie realizacji zadań własnych w obszarze edukacji publicznej, w tym w zakresie – stołówki szkolne, wypoczynek dzieci i młodzieży, uczestnictwo dzieci młodzieży w widowiskach artystycznych i nauce pływania oraz uczestnictwo dzieci i młodzieży w wymianie międzynarodowej – oraz z uwagi na fakt pobierania z tego tytułu opłat, Miasto prowadzi działalność gospodarczą, w rozumieniu przepisów ustawy o podatku od towarów i usług.

Mając na uwadze powyższe zarzuty wobec interpretacji indywidualnej wnoszę o:

- uwzględnienie skargi oraz uchylenie interpretacji indywidualnej,
- zasądzenie kosztów postępowania, w tym kosztów zastępstwa procesowego, od organu na rzecz strony skarżącej według norm przepisanych..

## UZASADNIENIE

Pismem z dnia 9 października 2017 r. [wpływ do Organu: 12 października 2017 r.] Skarżąca skierowała do Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej, wniosek o wydanie pisemnej interpretacji przepisów prawa podatkowego w przedmiocie podatku od towarów i usług.

W dniu 11 grudnia 2017 r., Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej wydał w przedmiotowej sprawie interpretację indywidualną nr IBPP2.4512.156.2017.1.PR, w której uznał stanowisko Skarżącej za nieprawidłowe [Skarżącej doręczono interpretację indywidualną w dniu 15 grudnia 2017 r.].

Organ stwierdził, że Miasto jest podatnikiem podatku VAT - w rozumieniu art. 15 ustawy o VAT - z tytułu organizowania przy pomocy jednostek budżetowych oświaty, powołanych do realizacji nałożonego przepisami ustawy o samorządzie gminy zadania własnego, jakim jest edukacja publiczna w zakresie objętym jego zapytaniem. W odniesieniu do wskazanych czynności Miasto prowadzi działalność gospodarczą, objętą opodatkowaniem podatkiem VAT. Świadczy bowiem w reżimie cywilnoprawnym (a nie publicznoprawnym) odpłatne usługi, a zatem wykonuje czynności wskazane w art. 5 ust. 1 ustawy o VAT. Przy tym istnieje bezpośredni związek pomiędzy dokonywanymi płatnościami a świadczonymi przez Miasto usługami.

W ocenie Skarżącej, Miasto nie jest podatnikiem z tytułu wykonywania czynności opisanych szczegółowo w skarżonej interpretacji indywidualnej.

Stwierdzić należy, że spór pomiędzy Skarżącą a Organem, na gruncie niniejszej sprawy koncentruje się wokół jednej kwestii, a mianowicie tego czy Skarżąca realizując zadania z zakresu edukacji publicznej, w tym w zakresie: stołówki szkolne, wypoczynek dzieci i młodzieży, uczestnictwo dzieci młodzieży w widowiskach artystycznych i nauce pływania oraz uczestnictwo dzieci i młodzieży w wymianie międzynarodowej, działa w charakterze podatnika podatku od towarów i usług, w związku z pobieraniem z tego tytułu opłat.

Jak stanowi art. 15 ust. 1 ustawy o VAT, 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. W myśl 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.

Zgodnie zaś z 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.

Mając na uwadze przytoczone wyżej regulacje stwierdzić należy, że art. 15 ust. 6 ustawy o VAT stanowi zawężenie katalogu podatników podatku od towarów i usług, poprzez wyłączenie z niego podmiotów publicznych. Wyłączenie organów władzy publicznej oraz urzędów obsługujących te organy z kategorii podatników, o których mowa we wskazanych przepisach, ma charakter wyłączenia podmiotowo-przedmiotowego. Wyłączenie to zachodzi bowiem w razie łącznego spełnienia dwóch przesłanek, tj. podmiotowej, gdyż wyłączenie odnosi się tylko do organów władzy publicznej, a także przedmiotowej, ponieważ obejmuje tylko prowadzenie czynności z zakresu władztwa publicznego.

Jeżeli chodzi o wykładnię art. 15 ust. 6 ustawy o podatku od towarów i usług, to w orzecznictwie sądów administracyjnych zwraca się szczególną uwagę, na dwie istotne w tym wypadku kwestie, a mianowicie źródło i charakter stosunku prawnego łączącego organ władzy publicznej z podmiotem, na rzecz którego spełniane jest świadczenie (wykonywana czynność) oraz charakter prawny pobieranej opłaty (czy jest to opłata zbliżona do daniny publicznej czy też jest to cena ustalana w realiach rynkowych). Istotne także jest to, czy strony danego stosunku prawnego mają pełną swobodę, co do ustalania jego treści, czy też swoboda ta ograniczona jest przez przepisy powszechnie obowiązującego prawa administracyjnego (wyrok NSA z dnia 6 listopada 2014 r., sygn. akt I FSK 1644/13).

Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej, uznając wskazane przez Skarżącą w jej wniosku czynności za świadczenie usług, podlegające opodatkowaniu od towarów i usług, skoncentrował się na tych aspektach dotyczących przedmiotowych czynności, które związane są bezpośrednio z identyfikowalnością osoby, na której rzecz są realizowane (osoba konsumenta czynności), a także stosunku prawnym łączącym wykonawcę z odbiorcą świadczenia. Na tej podstawie organ uznał, że w tym wypadku mamy do czynienia ze świadczeniem usług, realizowanym w ramach stosunków cywilnoprawnych. Bez znaczenia jest w jego ocenie na-

tomiast to, czy realizacja przedmiotowych czynności ma miejsce w ramach wykonywania zadań własnych, jak również to, że Skarżąca nie ma swobody w kształtowaniu wysokości pobieranych z tego tytułu opłat.

Z takim poglądem nie sposób się jednak zgodzić. Wykonywanie bowiem przez Skarżącą, będącej bezspornie organem władzy publicznej (jednostką samorządu terytorialnego, która zgodnie z art. 163 Konstytucji RP wykonuje zadania publiczne nie zastrzeżone przez Konstytucję lub ustawy dla organów innych władz publicznych) zadań realizując zadania z zakresu edukacji publicznej, w tym w zakresie: stołówki szkolne, wypoczynek dzieci i młodzieży, uczestnictwo dzieci i młodzieży w widowiskach artystycznych i nauce pływania oraz uczestnictwo dzieci i młodzieży w wymianie międzynarodowej, o ile mieści się w ramach definicji świadczenia usług, w rozumieniu art. 8 ust. 1 ustawy o podatku od towarów i usług (nie stanowi bowiem dostawy towarów), to nie podlega opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług, z uwagi na wyłączenie z opodatkowania, na podstawie art. 15 ust. 6 ustawy o podatku od towarów i usług. Realizacja wyżej wymienionych zadań nie odbywa się bowiem w reżimie cywilnoprawnym, jako że wynika z realizowania obowiązków nałożonych na Skarżącą odrębnymi przepisami. Mieści się też, jak to wprost z przepisów Prawa oświatowego, w ramach realizacji zadań opiekuńczych, które są uregulowane odpowiednimi przepisami.

W wyroku NSA z dnia 9 czerwca 2017 r., sygn. akt I FSK 1317/15 wskazano, że stosownie do art. 15 ust. 6 ustawy o VAT gmina nie będzie podatnikiem podatku VAT realizując zadania w zakresie edukacji w postaci organizacji: stołówek szkolnych, wypoczynku dzieci i młodzieży, uczestnictwa dzieci i młodzieży w widowiskach artystycznych i nauce pływania oraz uczestnictwa dzieci i młodzieży w wymianie międzynarodowej. Jak wyjaśnił ten Sąd, zorganizowanie stołówki (wyżywienia) dla dzieci jest zadaniem szkoły (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 z dnia 14 grudnia 2016 Prawo oświatowe (Dz.U. z 2017 r. poz. 59 ze zm., dalej „ustawa Prawo oświatowe”. Już w wyroku z dnia 7 października 2008 r., sygn. akt I FSK 1157/07, Naczelny Sąd Administracyjny uznał, że 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).

Powyższe zadanie, jak na to wskazuje art. 8 ust. 15 ustawy Prawo oświatowe, gmina realizuje poprzez zakładanie i prowadzenie szkół, przedszkoli i innych placówek oświatowych, zapewniając powszechne, równe i bezpłatne kształcenie, wychowanie i opiekę. Zgodnie natomiast z treścią art. 106 ust. 1 tej ustawy., 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. Stosownie do ust. 4 ww. przepisu, 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. Organ prowadzący szkołę może zwolnić rodziców albo ucznia z całości lub części opłat, o których mowa w ust. 3: 1) w przypadku szczególnie trudnej sytuacji materialnej rodziny; 2) w szczególnie uzasadnionych przypadkach losowych. (art. 106 ust. 5 ustawy Prawo oświatowe). Nadmienić dla porządku też należy, że zgodnie z art. 4 pkt 1 tej ustawy., ilekroć w przepisach tej ustawy jest mowa bez bliższego określenia o szkole – należy przez to rozumieć także przedszkole.

W ustawie o VAT nie zdefiniowano pojęć „organy władzy publicznej” i „urzędy obsługujące te organy”. Za organ władzy publicznej w ramach samorządu terytorialnego należy uznać jednostki tego samorządu, tzn. gminę, powiat i samorząd województwa. Natomiast do „urzędów obsługujących te organy” należy zaliczyć wszelkie jednostki zajmujące się tymi zadaniami. Będą to między innymi urzędy jednostek samorządu terytorialnego (J. Zubrzycki, Leksykon VAT 2011, tom I, Oficyna Wydawnicza Unimex, Wrocław 2011, s. 468-469).

Nie budzi zatem wątpliwości, że Miasto jest organem władzy publicznej i dokonuje sprzedaży obiadów w stołówce w ramach realizacji zadań własnych. Jednakże podkreślenia wymaga, że pobierane przez Miasto opłaty z tytułu sprzedaży obiadów nie mają charakteru komercyjnego; w cenie ujęte są jedynie koszty zakupu produktów niezbędnych do przygotowania obiadów, a ich wysokość jest ustalana przez dyrektora szkoły w porozumieniu z jednostką prowadzącą szkołę. Z ww. przepisów wynika, że wysokość opłat za posiłki nie ma charakteru komercyjnego, gdyż do opłat wnoszonych za korzystanie przez dzieci z posiłku nie wlicza się wynagrodzeń pracowników i składek naliczanych od tych wynagrodzeń oraz kosztów utrzymania stołówki. Poza kosztem tzw. wkładu do kotła, pokrywanym z opłat za posiłki dla uczniów i przedszkolaków, pozostałe wydatki związane z zapewnieniem dzieciom wyżywienia powinny być ponoszone przez gminę.

Mając na uwadze powyższe stwierdzić należy, że wypełniając obowiązki wynikające z powołanych przepisów Miasto pobierając opłaty za wyżywienie dzieci, wypoczynek dzieci i młodzieży, uczestnictwo dzieci młodzieży w widowiskach artystycznych i nauce pływania oraz uczestnictwo dzieci i młodzieży w wymianie międzynarodowej, działać będzie jako organ władzy, a nie jako podatnik podatku od towarów i usług. Skoro bowiem kryterium rozróżniającym działanie organu samorządowego w charakterze organu władzy publicznej od działania w charakterze podatnika jest to, czy organ ten działa jako organ władzy, czy też zachowuje się jak przedsiębiorca, pobieranie przez Miasto spornych opłat publicznych należy uznać za wykonywanie władztwa publicznego. Stwierdzić należy, że Miasto w opisanym we wniosku stanie faktycznym w odniesieniu do realizacji zadań własnych w zakresie zaspokajania zbiorowych potrzeb mieszkańców, a w szczególności zadań z zakresu edukacji publicznej, nie działa jako przedsiębiorca profesjonalnie prowadzący działalność gospodarczą. Zadania nałożone na Miasto wynikają z przepisów prawa, które określają sposób i zakres ich wykonywania. Strona nie ma również możliwości odstąpienia od ich realizacji. Opłaty pobierane w związku z realizacją zadań własnych mają zbliżony charakter do opłat publicznoprawnych. Opłaty te nie pokrywają kosztów poniesionych przez Miasto w związku z realizacją zadań z zakresu edukacji publicznej. A zatem opłaty te nie odzwierciedlają w całości wydatków jakie byłyby uwzględniane w rachunku ekonomicznym przez przedsiębiorcę, w sytuacji profesjonalnego prowadzenia działalności gospodarczej w tym zakresie.

Podkreślić należy, że w przypadku działania Miasta w sferze imperium, stosunki prawne powstają w dominującym stopniu w oparciu o administracyjnoprawną metodę regulacji, która na plan dalszy spycha cywilnoprawny charakter zawieranych umów. Strony tego stosunku nie mają bowiem pełnej swobody co do ustalania jego treści, albowiem ograniczają je przepisy powszechnie obowiązującego prawa administracyjnego (por. wyrok NSA z dnia 6.11.2014 r. I FSK 1644/13). Traktowanie w tym zakresie organów władzy publicznej jako niebędących podatnikami nie narusza rażąco zasady konkurencji, a zatem brak podstaw – w przypadku tych czynności lub transakcji – do uznania jej za podatnika.

W wyroku z dnia 9 czerwca 2017 r. – sygn. akt: I FSK 1271/15 - NSA wyraźnie wskazał, iż gminy nie działają jak przedsiębiorcy, gdy pobierane przez nie opłaty nie mają charakteru komercyjnego, bo ich wysokość jest regulowana. Skoro opłaty te mają charakter opłaty publicznoprawnej - nie podlega przepisom ustawy o VAT.

Nie można też uznać, aby takie wyłączenie z opodatkowania opisanych we wniosku usług świadczonych przez Miasto stanowiło znaczące zakłócenie konkurencji, skoro takie usługi są adresowane do ściśle oznaczonego kręgu podmiotów (uczniów i wychowanków przedszkola). Jak bowiem wyjaśnił TSUE w wyroku z dnia 4 maja 2017 r., C-599/15, dotyczącym wprawdzie problematyki zwolnienia z opodatkowania, ale poruszającym także kwestię ewentualnego zakłócenia konkurencji, usługi oferowane przez College ograniczonej liczbie osób trzecich nie wydają się porównywalne do tych oferowanych przez restauracje oraz teatry prowadzące działalność komercyjną i zwolnienie z VAT oferowanych przez tę instytucję usług nie prowadzi do odmiennego traktowania pod względem podatkowym. Również w realiach tej sprawy krąg podmiotów korzystających ze stołówki, z wypoczynku czy uczestnictwa w widowiskach artystycznych i nauce pływania oraz w wymianie międzynarodowej, jest ściśle oznaczony, a inne podmioty nie mają do nich swobodnego dostępu.

Reasumując stwierdzić należy, że wbrew stanowisku organu, realizowanie opisanych we wniosku czynności, w ramach obowiązków własnych Skarżącej, a także pobieranie z tego tytułu opłat, mających charakter albo zbliżony do daniny publicznej, albo ściśle określonych przepisami prawa, przesądza o tym, że czynności tego rodzaju nie sposób zakwalifikować jako świadczenia usług, podlegającego opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług.

Skarga zasługuje więc na uwzględnienie.

Za Stronę Skarżącą:

Jan Kowalski  
doradca podatkowy  
*nr wpisu fikcyjny*

Podpis ...

Załączniki:

1. oryginał pełnomocnictwa wraz z dowodem uiszczenia opłaty skarbowej w kwocie 17,00 PLN;
2. odpis z Krajowego Rejestru Sądowego;
3. odpis skargi wraz z załącznikami;
4. dowód uiszczenia wpisu stałego w wysokości 200 PLN;.



**OPRACOWANIE REDAKCYJNE – WERSJA SKRÓCONA**

miejsowość, data (fikcyjna, ale z uwzględnieniem treści kazusu)

**Wojewódzki Sąd Administracyjny**  
**w ...**  
(adres)

za pośrednictwem  
**Dyrektor Krajowej**  
**Informacji Skarbowej**  
ul. Teodora Sixta 17, 43-300 Bielsko-Biała

**Strona Skarżąca:****Nazwa**

adres, NIP

reprezentowana przez

**doradcę podatkowego****Imię i Nazwisko***(nr wpisu)*

Adres do doręczeń

**Organ, którego działanie jest przedmiotem skargi:****Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej**

ul. Teodora Sixta 17 43-300 Bielsko-Biała

**Wartość przedmiotu sporu:** brak**Sygn. sprawy:** *fikcyjna*

**SKARGA**  
**DO WOJEWÓDZKIEGO SĄDU ADMINISTRACYJNEGO**  
**na interpretację podatkową**

I. We wstępie należy zamieścić następujące informacje:

- podstawa prawna wniesienia skargi: art. 3 § 2 pkt 4a, art. 50 § 1, art. 52 § 1, art. 53 § 1, art. 54 § 1, art. 57a p.p.s.a.
- wskazać, że działamy w imieniu i na rzecz strony skarżącej w oparciu o załączone pełnomocnictwo;
- wskazać, że wnosimy skargę na interpretację indywidualną, podając kto i kiedy ją wydał, czego dotyczyła i kiedy została doręczona.

II. Wnosimy zarzuty przeciw interpretacji:

- naruszenie art. 15 ust. 6 ustawy o VAT w zw. z art. 15 ust. 1 i ust. 2 ustawy o VAT
- art. 15 ust. 2 ustawy o VAT

III. Wskazujemy zakres żądania będącego przedmiotem skargi:

- uwzględnienie niniejszej skargi i uchylenie zaskarżonej interpretacji indywidualnej;
- zasądzenie kosztów postępowania według norm przepisanych.

*Fragment podręcznika "Kazusy. Rozwiązania krok po kroku. Uchwała 31/VI.2018"*

*Książka dostępna na [www.podatkowaoficyna.pl](http://www.podatkowaoficyna.pl)*

## UZASADNIENIE

### I. STAN FAKTYCZNY oraz STANOWISKO PRAWNE ORGANU

(należy sformułować na podstawie treści kazusu)

### II. STANOWISKO PRAWNE STRONY SKARŻĄCEJ

W ocenie Skarżącej, Miasto pobierając opłaty za wyżywienie dzieci, wypoczynek dzieci i młodzieży, uczestnictwo dzieci i młodzieży w widowiskach artystycznych i nauce pływania oraz uczestnictwo dzieci i młodzieży w wymianie międzynarodowej, działać będzie jako organ władzy, a nie jako podatnik podatku od towarów i usług. Skoro bowiem kryterium rozróżniającym działanie organu samorządowego w charakterze organu władzy publicznej od działania w charakterze podatnika jest to, czy organ ten działa jako organ władzy, czy też zachowuje się jak przedsiębiorca, pobieranie przez Miasto spornych opłat publicznych należy uznać za wykonywanie władztwa publicznego. Stwierdzić należy, że Miasto w opisanym we wniosku stanie faktycznym w odniesieniu do realizacji zadań własnych w zakresie zaspokajania zbiorowych potrzeb mieszkańców, a w szczególności zadań z zakresu edukacji publicznej, nie działa jako przedsiębiorca profesjonalnie prowadzący działalność gospodarczą. Zadania nałożone na Miasto wynikają z przepisów prawa, które określają sposób i zakres ich wykonywania. Strona nie ma również możliwości odstąpienia od ich realizacji. Opłaty pobierane w związku z realizacją zadań własnych mają zbliżony charakter do opłat publicznoprawnych. Opłaty te nie pokrywają kosztów poniesionych przez Miasto w związku z realizacją zadań z zakresu edukacji publicznej. A zatem opłaty te nie odzwierciedlają w całości wydatków jakie byłyby uwzględniane w rachunku ekonomicznym przez przedsiębiorcę, w sytuacji profesjonalnego prowadzenia działalności gospodarczej w tym zakresie.

W sprawie zastosowanie znajdzie art. 15 ust. 6 ustawy o VAT, który stanowi zawężenie katalogu podatników podatku od towarów i usług, poprzez wyłączenie z niego podmiotów publicznych. Wyłączenie organów władzy publicznej oraz urzędów obsługujących te organy z kategorii podatników, o których mowa we wskazanych przepisach, ma charakter wyłączenia podmiotowo-przedmiotowego. Wyłączenie to zachodzi bowiem w razie łącznego spełnienia dwóch przesłanek, tj. podmiotowej, gdyż wyłączenie odnosi się tylko do organów władzy publicznej, a także przedmiotowej, ponieważ obejmuje tylko prowadzenie czynności z zakresu władztwa publicznego.

#### Za Stronę Skarżącą:

Jan Kowalski  
doradca podatkowy  
nr wpisu fikcyjny

*Podpis ...*

#### Załączniki:

1. oryginał/wierzytelny odpis pełnomocnictwa wraz z dowodem uiszczenia opłaty skarbowej w kwocie 17,00 PLN;
2. odpis z Krajowego Rejestru Sądowego;
3. odpis skargi wraz z załącznikami;
4. dowód uiszczenia wpisu stałego w wysokości 200 PLN;

## KOMENTARZ DO PRZEPISÓW PRZYWOŁANYCH W TREŚCI KAZUSU

### **Art. 15. [Podatnicy] ustawy o VAT**

1. *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.*
2. *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.*
6. *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.*

### **Art. 8. [Świadczenie usług] ustawy o VAT**

1. *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.**

Wykonywanie przez organ władzy publicznej (jednostką samorządu terytorialnego, która zgodnie z art. 163 Konstytucji RP wykonuje zadania publiczne nie zastrzeżone przez Konstytucję lub ustawy dla organów innych władz publicznych) zadań realizując zadania z zakresu edukacji publicznej, w tym w zakresie: stołówki szkolne, wypoczynek dzieci i młodzieży, uczestnictwo dzieci i młodzieży w widowiskach artystycznych i nauce pływania oraz uczestnictwo dzieci i młodzieży w wymianie międzynarodowej, o ile mieści się w ramach definicji świadczenia usług, w rozumieniu art. 8 ust. 1 ustawy o podatku od towarów i usług (nie stanowi bowiem dostawy towarów), to nie podlega opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług, z uwagi na wyłączenie z opodatkowania, na podstawie art. 15 ust. 6 ustawy o podatku od towarów i usług. Realizacja wyżej wymienionych zadań nie odbywa się bowiem w reżimie cywilnoprawnym, jako że wynika z realizowania obowiązków nałożonych na Skarżącą odrębnymi przepisami. Mieści się też, jak to wprost z przepisów Prawa oświatowego, w ramach realizacji zadań opiekuńczych, które są uregulowane odpowiednimi przepisami.

**Art. 53. [Termin do wniesienia skargi]**

§ 1. Skargę wnosi się w terminie trzydziestu dni od dnia doręczenia skarżącemu rozstrzygnięcia w sprawie albo aktu, o którym mowa w art. 3 § 2 pkt 4a

Dla interpretacji wydanych od dnia 1 lipca 2017 r. nie wnosi się już wezwania do usunięcia naruszenia prawa. Skargę wnosi się na zasadach ogólnych – w terminie 30 dni od dnia otrzymania interpretacji indywidualnej.

## PODSUMOWANIE

Analiza przepisów zawartych w treści kazusu oraz wnioski płynące z orzecznictwa pozwalają na oparcie rozwiązania kazusu o następującą argumentację:

- W sprawie zastosowanie znajdzie art. 15 ust. 6 ustawy o VAT, który stanowi zawężenie katalogu podatników podatku od towarów i usług, poprzez wyłączenie z niego podmiotów publicznych. Wyłączenie organów władzy publicznej oraz urzędów obsługujących te organy z kategorii podatników, o których mowa we wskazanych przepisach, ma charakter wyłączenia podmiotowo-przedmiotowego. Wyłączenie to zachodzi bowiem w razie łącznego spełnienia dwóch przesłanek, tj. podmiotowej, gdyż wyłączenie odnosi się tylko do organów władzy publicznej, a także przedmiotowej, ponieważ obejmuje tylko prowadzenie czynności z zakresu władztwa publicznego..
- Wykonywanie przez organ władzy publicznej (jednostką samorządu terytorialnego, która zgodnie z art. 163 Konstytucji RP wykonuje zadania publiczne nie zastrzeżone przez Konstytucję lub ustawy dla organów innych władz publicznych) zadań realizując zadania z zakresu edukacji publicznej, w tym w zakresie: stołówki szkolne, wypoczynek dzieci i młodzieży, uczestnictwo dzieci i młodzieży w widowiskach artystycznych i nauce pływania oraz uczestnictwo dzieci i młodzieży w wymianie międzynarodowej, o ile mieści się w ramach definicji świadczenia usług, w rozumieniu art. 8 ust. 1 ustawy o podatku od towarów i usług (nie stanowi bowiem dostawy towarów), to nie podlega opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług, z uwagi na wyłączenie z opodatkowania, na podstawie art. 15 ust. 6 ustawy o podatku od towarów i usług. Realizacja wyżej wymienionych zadań nie odbywa się bowiem w reżimie cywilnoprawnym, jako że wynika z realizowania obowiązków nałożonych na Skarżącą odrębnymi przepisami. Mieści się też, jak to wprost z przepisów Prawa oświatowego, w ramach realizacji zadań opiekuńczych, które są uregulowane odpowiednimi przepisami.