

# Usługi z zakresu pomocy społecznej i oświatowej finansowane dotacjami z budżetu gminy a podstawa opodatkowania w podatku od towarów i usług

**Streszczenie:** Poruszone w poniższym artykule zagadnienie dotyczy konsekwencji podatkowych w podatku od towarów i usług związanych z uzyskiwaniem przez organizacje pozarządowe oraz prywatne podmioty działające na podstawie ustawy z dnia 24 kwietnia 2003 r. o działalności pożytku publicznego i o wolontariacie, dotacji na realizację zadań z zakresu pomocy społecznej i edukacji, należących do zadań organów administracji rządowej i samorządowej.

Wykonywanie w zastępstwie gminy zadań przez podmioty prywatne, będące podatnikami VAT, wywołuje określone następstwa w zakresie podatku od towarów i usług, w szczególności w obszarze ustalenia prawidłowej podstawy opodatkowania VAT do świadczonych przez nich usług pomocy społecznej czy też usług edukacyjnych, dotowanych przez gminę lub Skarb Państwa (Ministerstwo Edukacji).

Powstaje problem, czy dotacje uzyskiwane przez podmioty prywatne na realizację zadań powierzonych przez jednostki samorządu terytorialnego w zakresie świadczenia usług pomocy społecznej i w zakresie usług edukacyjnych podlegają regulacjom ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług, tj. wchodzi do podstawy opodatkowania tym podatkiem?

**Słowa kluczowe:** wykonywanie w zastępstwie gminy zadań z zakresu użyteczności publicznej, zwrot wydatków, przeznaczenie dotacji na pokrycie wydatków, bezpośredni wpływ dotacji na cenę towarów dostarczanych lub usług świadczonych

## Wprowadzenie

Usługi z zakresu pomocy społecznej i edukacji są świadczeniami należącymi do zakresu zadań powierzonych samorządom gminnym. Wynika to wprost z art. 7 ustawy z dnia 8 marca 1990 r. o samorządzie gminnym<sup>1</sup>, który stanowi m.in., że „Zaspokajanie zbiorowych potrzeb wspólnoty należy do zadań własnych gminy. W szczególności zadania własne obejmują [...] sprawy pomocy społecznej, w tym ośrodków i zakładów opiekuńczych (pkt 6); edukacji publicznej (pkt 8)”.

Dopuszcza ona także możliwość (art. 9 u.s.g.) wykonania zadań wskazanych w art. 7 u.s.g. poprzez tworzenie przez gminę jednostek organizacyjnych, a także zawieranie umów z innymi podmiotami, w tym z organizacjami pozarządowymi.

---

<sup>1</sup> T.j. Dz. U. z 2015 r., poz. 1515 z późn. zm., dalej jako u.s.g.

Organy administracji rządowej i samorządowej mogą zlecać realizację zadania z zakresu pomocy społecznej i edukacji, udzielając dotacji na finansowanie lub dofinansowanie realizacji zleconego zadania organizacjom pozarządowym, o których mowa w art. 3 ust. 2 ustawy z dnia 24 kwietnia 2003 r. o działalności pożytku publicznego i o wolontariacie<sup>2</sup>, oraz podmiotom wskazanym w jej art. 3 ust. 3, zwanych dalej „podmiotami uprawnionymi”, prowadzącym działalność m.in. w sferze zadań publicznych, określonych w art. 4 u.p.p.i.w., tj. m.in. w zakresie pomocy społecznej, nauki, szkolnictwa wyższego, edukacji, oświaty i wychowania.

W konsekwencji powyższego szczegółowe unormowania, umożliwiające powierzenie przez gminę wykonania zadania z zakresu użyteczności publicznej, tj.

- a) pomocy społecznej – znalazły się w ustawie z dnia 12 marca 2004 r. o pomocy społecznej<sup>3</sup>. W art. 2 pkt. 2) u.p.s. czytamy, że „Pomoc społeczną organizują organy administracji rządowej i samorządowej, współpracując w tym zakresie, na zasadzie partnerstwa, z organizacjami społecznymi i pozarządowymi, Kościołem Katolickim, innymi kościołami, związkami wyznaniowymi oraz osobami fizycznymi i prawnymi”;
- b) edukacji, opieki i wychowania – reguluje m.in. ustawa z dnia 7 września 1991 r. o systemie oświaty<sup>4</sup> oraz akty wykonawcze do niej, w szczególności rozporządzenie Ministra Edukacji Narodowej i Sportu z dnia 4 marca 2004 r. w sprawie szczegółowych zasad i warunków udzielania i cofania zezwolenia na założenie szkoły lub placówki publicznej przez osobę prawną lub osobę fizyczną (Dz. U. z 2004 r. Nr 46, poz. 438).

Wykonywanie w zastępstwie gminy zadań przez podmioty prywatne, będące podatnikami VAT, wywołuje określone następstwa w zakresie podatku od towarów i usług, w szczególności w obszarze ustalenia prawidłowej podstawy opodatkowania VAT do świadczonych przez nich usług pomocy społecznej czy też usług edukacyjnych, dotowanych przez gminę lub Skarb Państwa (Ministerstwo Edukacji).

Powstaje zatem problem: czy dotacje uzyskiwane przez podmioty prywatne na realizację zadań, powierzonych przez jednostki samorządu terytorialnego, w zakresie świadczenia usług pomocy społecznej i w zakresie usług edukacyjnych, podlegają regulacjom ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług<sup>5</sup>, tj. wchodzi do podstawy opodatkowania tym podatkiem?

<sup>2</sup> T.j.: Dz. U. z 2014 r., poz. 1118 z późn. zm., dalej jako u.p.p.i.w.

<sup>3</sup> T.j.: Dz. U. z 2015 r., poz. 163 z późn. zm., dalej jako u.p.s.

<sup>4</sup> T.j.: Dz. U. z 2015 r., poz. 2156 z późn. zm., dalej jako u.s.o.

<sup>5</sup> T.j.: Dz. U. z 2011 r. Nr 177, poz. 1054, dalej jako u.p.t.u.

## Dotacja na usługi pomocy społecznej

Realizacja przez prywatne podmioty będące podatnikami VAT usług pomocy społecznej odbywa się na podstawie umowy zawartej z gminą.

Zgodnie z treścią przepisu art. 2 u.p.s. pomoc społeczna jest instytucją polityki społecznej państwa, mającą na celu umożliwienie osobom i rodzinom przezwyciężanie trudnych sytuacji życiowych, których nie są one w stanie pokonać, wykorzystując własne uprawnienia, zasoby i możliwości.

Przyznana na podstawie umowy dotacja przeznaczona jest na realizację konkretnego zadania – w związku z usługami realizowanymi przez podmiot prywatny (podatnika VAT), dlatego posiada cechę dotacji celowej. Przyznana w ramach dotacji kwota przeznaczona jest na zwrot wydatków związanych z utrzymaniem w prowadzonych przez ww. podmiot prywatny domu pomocy społecznej (zakwaterowanie, opieka, wyżywienie) czy placówki opiekuńczo-wychowawczej. Często kwota ta może nie pokrywać całości wydatków związanych z przedmiotowymi usługami, co skutkuje koniecznością pokrycia części tych wydatków przez mieszkańca lub jego rodzinę.

Jednakże górna granica wysokości opłaty za pobyt mieszkańca w domu opieki społecznej uregulowana jest zarówno przepisami u.p.s. oraz umową zawartą przez prowadzącego dom opieki społecznej z gminą. W myśl powyższych uregulowań pobyt w domu opieki społecznej jest odpłatny do wysokości średniego miesięcznego kosztu utrzymania mieszkańca według zasad określonych w obowiązujących przepisach. Rokrocznie organ wykonawczy gminy (Prezydent danego miasta/Burmistrz Miasta/Wójt Gminy) ustala w formie zarządzenia i ogłasza w wojewódzkim dzienniku urzędowym, nie później niż do dnia 31 marca każdego roku, wysokość średniego miesięcznego kosztu utrzymania mieszkańca w domach pomocy społecznej na obszarze jego właściwości miejscowej.

Ogłoszenie organu wykonawczego gminy o wysokości średniego miesięcznego kosztu utrzymania mieszkańca stanowi podstawę do ustalenia odpłatności za pobyt konkretnego mieszkańca w domu pomocy społecznej od następnego miesiąca przypadającego po miesiącu, w którym zostało opublikowane. Do tego czasu odpłatność za pobyt w domu pomocy społecznej ustala się na podstawie ogłoszenia z roku poprzedniego.

Wysokość miesięcznej odpłatności za pobyt w domu pomocy społecznej ustala dla każdego mieszkańca w drodze decyzji administracyjnej dyrektor Miejskiego Ośrodka Pomocy Społecznej (MOPS) lub inna, upoważniona przez organ wykonawczy gminy np. Prezydenta Miasta, osoba. Decyzja ta wydawana jest na podstawie przepisów ustawy o pomocy społecznej, przepisów ustawy Kodeks postępowania administracyjnego oraz w związku z ww. zarządzeniem Prezydenta Miasta. Decyzja ta ustala obowiązek ponoszenia opłaty za pobyt w domu pomocy społecznej przez konkretną osobę w wysokości

70% swojego dochodu, zgodnie z art. 61 u.p.s., jednak nie wyższą niż wysokość średniego miesięcznego kosztu utrzymania mieszkańca w domu pomocy społecznej (koszt ten ustalony jest zarządzeniem Prezydenta Miasta).

Nakładając obowiązek ponoszenia opłat za pobyt w domu pomocy społecznej, dyrektor MOPS zobowiązany jest wziąć pod uwagę wysokość dochodu danej osoby, zgodnie bowiem z przepisem art. 61 u.p.s. na mieszkańcu domu pomocy społecznej ciąży obowiązek wnoszenia opłat za pobyt w tym domu do wysokości 70% swojego dochodu. Zatem każdorazowo ustalane jest, czy 70% dochodu danego mieszkańca pokrywa (ustaloną zgodnie z powyższymi zasadami) opłatę za pobyt. Jeśli tak nie jest, w toku postępowania przeprowadza się dalszą analizę stanu faktycznego poprzez ustalenie podmiotów zobowiązanych do uiszczenia powstałej różnicy pomiędzy średnim miesięcznym kosztem utrzymania a opłatą wnoszoną przez mieszkańca.

Zgodnie z art. 61 ust. 2 u.p.s., gdy 70% dochodu mieszkańca nie pokrywa całości opłaty, pozostałą jej część wnoszą:

- w pierwszej kolejności członkowie rodziny (małżonek, zstępni przed wstępnymi) – zgodnie z umową zawartą w trybie art. 103 ust. 2 u.p.s.
- lub ostatecznie gmina, z której została skierowana osoba do domu pomocy społecznej – w wysokości różnicy między średnim kosztem utrzymania w domu pomocy społecznej a opłatami wnoszonymi przez mieszkańca i rodzinę (lub samego mieszkańca, gdy rodzina nie jest zobowiązana).

Dopłaty te noszą charakter zwolnienia z długu danego mieszkańca. Jeżeli mieszkaniec domu pomocy społecznej ponosi pełną odpłatność, wówczas wskazane wyżej osoby i gmina nie mają obowiązku wnoszenia opłat.

Ponadto za pisemną zgodą mieszkańca opłata, którą obowiązany jest uiścić, może być potrącona i odprowadzona na konto bankowe domu pomocy społecznej przez organ emerytalno-rentowy (ZUS, KRUS – w przypadku otrzymywania emerytury lub renty) lub z zasiłku stałego przyznanego mieszkańcowi przez ośrodek pomocy społecznej. Działanie organu emerytalno-rentowego nie jest żadnym świadczeniem ZUS, KRUS względem prowadzącego dom pomocy społecznej. Organ ten w imieniu mieszkańca przekazuje należną od niego opłatę dla prowadzącego dom pomocy społecznej. Na mocy odrębnych przepisów organ emerytalno-rentowy może potrącić jedynie 65% wysokości świadczenia. W konsekwencji zdarzają się dwojakie sytuacje:

1. 65% wysokości świadczenia, które przekazuje prowadzącemu dom pomocy społecznej organ emerytalno-rentowy na poczet odpłatności mieszkańca, przewyższa ustaloną w drodze decyzji administracyjnej przez dyrektora MOPS opłatę za pobyt mieszkańca, przez co prowadzący dom pomocy społecznej zwraca mieszkańcowi powstałą w ten sposób nadwyżkę;

2. 65% wysokości świadczenia, które przekazuje prowadzącemu dom pomocy społecznej organ emerytalno-rentowy na poczet odpłatności mieszkańca, nie pokrywa ustalonej w drodze decyzji administracyjnej przez dyrektora MOPS opłaty za pobyt mieszkańca, przez co brakującą część mieszkańiec wnosi w formie gotówkowej. Miesięczna opłata ponoszona jest przez mieszkańca w związku z pobytem w domu pomocy społecznej i stanowi dochód prowadzącego dom pomocy społecznej, który przeznaczony jest wyłącznie na cele związane z realizacją umowy z gminą (a więc na zadania z zakresu pomocy społecznej).

Reasumując, obowiązek poniesienia opłaty za pobyt mieszkańca w DPS każdorazowo wynika z treści decyzji administracyjnej wydawanej przez dyrektora MOPS, przy czym opłatę tę ustala się na podstawie średniego miesięcznego kosztu utrzymania mieszkańca ustalony w drodze zarządzenia organu wykonawczego gminy, np. Prezydenta danego miasta na dany rok. W treści tej decyzji bierze się pod uwagę wysokość dochodu osiąganego przez danego mieszkańca i wylicza 70% jego wysokości. W przypadku, w którym 70% dochodu mieszkańca nie pokrywa ustalonej opłaty za pobyt w domu pomocy społecznej, dyrektor MOPS nalicza odpłatność na małżonka, zstępnych przedwstępnymi, tudzież na gminę, z której została skierowana osoba do DPS.

## **Dotacja oświatowa na dofinansowanie realizacji zadań szkoły lub placówki w zakresie kształcenia, wychowania i opieki, w tym profilaktyki społecznej**

Dotacja oświatowa jest uzyskiwana na podstawie subwencji ogólnej podzielonej przez ministra edukacji narodowej zgodnie z wydawanym co roku rozporządzeniem w sprawie sposobu podziału części oświatowej subwencji ogólnej dla jednostek samorządu terytorialnego (dalej jako JST).

Zgodnie z art. 28 ust. 2 ustawy z dnia 13 listopada 2003 r. o dochodach jednostek samorządu terytorialnego<sup>6</sup> z ogólnej kwoty części oświatowej subwencji ogólnej wyodrębnia się rezerwę części oświatowej subwencji ogólnej, której wysokość wynosi 0,4%. Rezerwą części oświatowej subwencji ogólnej dysponuje minister finansów po zasięgnięciu opinii ministra edukacji oraz reprezentacji JST.

Algorytm wyliczenia subwencji uwzględnia liczbę nauczycieli i uczniów oraz stopień niepełnosprawności ucznia. Wysokość dotacji dla szkół i przedszkoli, zarówno prowadzonych przez jednostki samorządu terytorialnego, jak i przedsiębiorców prywatnych, a więc dla publicznych oraz niepublicznych szkół i przedszkoli, obliczana jest na podstawie wydatków bieżących jednostki samorządu terytorialnego zaplanowanych

---

<sup>6</sup> T.j. Dz. U. z 2015 r., poz. 513 z późn. zm.

w budżecie na przedszkola, czy tego samego typu i rodzaju szkoły lub placówki oświatowej albo na podstawie kwot subwencji oświatowej – jednostkowej lub średniej krajowej. Obowiązek przyznania dotacji oraz szczegółowe określenie sposobu obliczania wysokości dotacji dla poszczególnych beneficjentów określają art. 80 i art. 90 u.s.o.<sup>7</sup> Z JST dotacja oświatowa trafia do podmiotów uprawnionych (organów prowadzących) na podstawie wniosku złożonego przez nich na zasadach i warunkach określonych w uchwale Rady Gminy określającej zasady dotowania niesamorządowych szkół i placówek publicznych.

Dotacje oświatowe udzielane niesamorządowym szkołom, przedszkolom, innym formom wychowania przedszkolnego i placówkom oświatowym (publicznym i niepublicznym) mają niewątpliwie charakter dotacji podmiotowych, mimo wprowadzania obowiązkowego zakresu przeznaczenia – wydatki bieżące – oraz kontroli prawidłowości wykorzystania.

Omawiana dotacja ma charakter podmiotowy, ponieważ udzielana jest na ucznia/przedszkolaka. Kwota dotacji uzależniona jest od liczby uczniów i przeznaczona jest na dofinansowanie realizacji zadań szkoły lub placówki w zakresie kształcenia, wychowania i opieki, w tym profilaktyki społecznej.

Dotacje mogą być wykorzystane wyłącznie na pokrycie wydatków bieżących szkoły lub placówki. Regulację tę należy rozumieć tak, że dotację można przeznaczać na pokrycie wydatków bieżących dotowanych szkół, przedszkoli i placówek, ponoszonych jedynie w zakresie kształcenia, wychowania i opieki, w tym profilaktyki społecznej (art. 80 ust. 3d i art. 90 ust. 3d u.s.o.)<sup>8</sup>.

## **Skutki uzyskania dotacji w VAT dla usługi pomocy społecznej oraz usługi edukacji**

Zgodnie z art. 5 ust. 1 pkt 1 u.p.t.u. opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług podlegają m.in. odpłatna dostawa towarów i odpłatne świadczenie usług na terytorium kraju.

W myśl art. 7 ust. 1 u.p.t.u. przez dostawę towarów, o której mowa w art. 5 ust. 1 pkt 1 tej ustawy, rozumie się przeniesienie prawa do rozporządzania towarami jak właściciel, a przez świadczenie usług – według art. 8 ust. 1 u.p.t.u. – rozumie się każde świadczenie na rzecz osoby fizycznej, osoby prawnej lub jednostki organizacyjnej niemającej osobowości prawnej, które nie stanowi dostawy towarów, w tym również:

---

<sup>7</sup> Źródło: [http://www.wiedzasamorządu.pl/d\\_dotacje\\_oswiatowe.html](http://www.wiedzasamorządu.pl/d_dotacje_oswiatowe.html)

<sup>8</sup> *Ibidem*.

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

Pod pojęciem usługi (świadczenia) rozumie się każde zachowanie, na które składać się może zarówno działanie (uczynienie, wykonanie czegoś na rzecz innej osoby), jak i zaniechanie (nieczynienie bądź też tolerowanie). Przy ocenie charakteru świadczenia jako usługi należy mieć na względzie, że ustawa zalicza do grona usług każde świadczenie, które nie jest dostawą w myśl art. 7 ustawy. 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.

W świetle art. 15 ust. 1 u.p.t.u. 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.

Przepis art. 15 ust. 2 u.p.t.u., w brzmieniu obowiązującym od dnia 1 kwietnia 2013 r., stanowi, że 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. 29a ust. 1 u.p.t.u. określa podstawę opodatkowania VAT, tj. wszystko, co stanowi zapłatę, którą dokonujący dostawy towarów lub usługodawca otrzymał lub ma otrzymać z tytułu sprzedaży od nabywcy, usługobiorcy lub osoby trzeciej, włącznie z otrzymanymi dotacjami, subwencjami i innymi dopłatami o podobnym charakterze, **mającymi bezpośredni wpływ na cenę towarów dostarczanych lub usług świadczonych** przez podatnika.

W art. 29a ust. 7 u.p.t.u. ustawodawca wskazał kwoty, które nie są wliczane do podstawy opodatkowania, są to kwoty:

- 1) stanowiące obniżkę cen w formie rabatu z tytułu wcześniejszej zapłaty;
- 2) udzielonych nabywcy lub usługobiorcy opustów i obniżek cen, uwzględnionych w momencie sprzedaży;
- 3) otrzymanych od nabywcy lub usługobiorcy jako zwrot udokumentowanych wydatków poniesionych w imieniu i na rzecz nabywcy lub usługobiorcy i ujmowanych przejściowo przez podatnika w prowadzonej przez niego ewidencji na potrzeby podatku.

Z powołanych wyżej przepisów wynika, że do podstawy opodatkowania podatkiem od towarów i usług wlicza się tylko takie dotacje, subwencje i inne dopłaty o podobnym charakterze, które mają bezpośredni wpływ na kwotę należną (cenę) z tytułu dostawy lub świadczenia usługi.

Zatem, elementem zasadniczym wpływającym na objęcie uzyskanej przez podatnika dotacji (dopłaty) definicją podstawy opodatkowania jest stwierdzenie, czy dotacja (dopłata) udzielana jest w celu sfinansowania, czy też dofinansowania dostawy konkretnych towarów lub świadczenia konkretnych usług.

W sytuacji gdy podatnik dla konkretnej dostawy towarów lub konkretnego świadczenia usług otrzymuje od innego podmiotu dofinansowanie, np. w postaci dotacji stanowiącej dopłatę do ceny towaru lub usługi – tego rodzaju dofinansowanie obok ceny stanowi uzupełniający ją element podstawy opodatkowania z tytułu tej dostawy lub świadczenia. Natomiast dotacje (dopłaty) mające na celu dofinansowanie kosztów działalności nie podlegają opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług.

Dla określenia, czy dana dotacja (dopłata) jest, czy nie jest opodatkowana, istotne są zatem szczegółowe warunki jej przyznania, określające cel realizowanego w określonej formie dofinansowania.

W konsekwencji podstawę opodatkowania podatkiem od towarów i usług zwiększa się tylko o takie dotacje, które w sposób bezwzględny i bezpośredni są związane z daną dostawą towarów lub świadczeniem usług. Jeżeli jednak taki bezpośredni związek nie występuje, dofinansowanie ogólne – na pokrycie kosztów działalności (czy też kosztów realizacji konkretnego zadania) – nie podlega opodatkowaniu.

Zważywszy na powyższe, stwierdzić należy, że zgodnie z dyspozycją art. 29a ust. 1 u.p.t.u.:

- usługa pomocy społecznej w części pokrytej dotacją na zwrot kosztów działalności domu pomocy społecznej, której celem nie jest sfinansowanie ceny sprzedaży, nie stanowi podstawy opodatkowania VAT;



- usługa pomocy społecznej w części opłaconej przez mieszkańca domu pomocy społecznej jest czynnością podlegającą opodatkowaniu VAT, przy czym korzystającą na podstawie art. 43 ust. 1 pkt 22 lit. b) u.p.t.u. ze zwolnienia z VAT<sup>9</sup>;
- nieodpłatne usługi edukacyjne wykonywane na rzecz wychowanków publicznych przedszkoli/uczniów szkół publicznych przez organ prowadzący (niebędący JST lub podmiotem jej podległym), a będący podatnikiem VAT prowadzącym działalność edukacyjną na podstawie zezwolenia ministra edukacji narodowej, nie podlegają opodatkowaniu VAT, tym samym otrzymana dotacja oświatowa nie spełnia przesłanek kwalifikujących ją do wliczenia do podstawy opodatkowania VAT, gdyż nie wpływa ona na wysokość świadczenia wykonywanego przez organ prowadzący publiczną szkołę publiczną czy przedszkole<sup>10</sup>;
- odpłatne usługi edukacyjne świadczone na rzecz wychowanków niepublicznych szkół lub przedszkoli przez prywatny podmiot będący podatnikiem VAT, prowadzącym działalność edukacyjną i wychowawczą, podlegają opodatkowaniu VAT zarówno w części opłacanej przez opiekunów uczniów i przedszkolaków, jak i w części pokrytej dotacją oświatową, przy czym korzystają ze zwolnienia określonego w art. 43 ust. 1 pkt 26) u.p.t.u., zatem wchodzi do podstawy opodatkowania VAT ze stawką zwolnioną z VAT, z uwagi na to, że udzielona dotacja ta ma **bezpośredni wpływ na cenę świadczonej usługi edukacji**<sup>11</sup>.

Reasumując, stwierdzić należy, że kryterium determinującym o wliczeniu uzyskanej dotacji do podstawy opodatkowania jest to, czy ma ona wpływ na cenę świadczonych przez podatnika usług pomocy społecznej czy usług edukacji, czy też ma charakter tzw. dotacji kosztowej, służącej pokryciu wydatków na określony cel.

---

<sup>9</sup> Podobnie w interpretacji indywidualnej nr ILPP1/443-823/13-2/JSK z 10 grudnia 2013 r., ILPP1/443-476/13-8/HW z 28 listopada 2013 r. dyrektora Izby Skarbowej w Poznaniu oraz w wyroku WSA we Wrocławiu, I SA/Wr 577/14 i I SA/Wr 578/14 z dnia 17 czerwca 2014 r.

<sup>10</sup> Potwierdzeniem powyższego stanowiska jest m.in. interpretacja indywidualna nr ILPP1/443-825/13-4/AWa z dnia 11 grudnia 2013 r. dyrektora Izby Skarbowej w Poznaniu, a także nr IPTPP1/443-549/14-2/AK z dnia 24 października 2014 r. dyrektora Izby Skarbowej w Łodzi.

<sup>11</sup> Potwierdzeniem powyższego jest stanowisko dyrektora Izby Skarbowej w Poznaniu wyrażone w interpretacji indywidualnej nr ILPP1/443-475/13-8/AWa z dnia 2 grudnia 2013 r. i ILPP1/443-822/13-2/MK z 11 grudnia 2013 r.

## **Bibliografia**

### **Źródła**

#### **Akty prawne**

- Ustawa z dnia 8 marca 1990 r. o samorządzie gminnym (t.j. Dz. U. z 2015 r., poz. 1515 z późn. zm.).
- Ustawa z dnia 12 marca 2004 r. o pomocy społecznej (t.j. Dz. U. z 2015 r., poz. 163 z późn. zm.).
- Ustawa z dnia 13 listopada 2003 r. o dochodach jednostek samorządu terytorialnego (t.j.: Dz. U. z 2015 r., poz. 513 z późn. zm.).
- Ustawa z dnia 24 kwietnia 2003 r. o działalności pożytku publicznego i o wolontariacie (t.j.: Dz. U. z 2014 r., poz. 1118 z późn. zm.).
- Ustawa z dnia 7 września 1991 r. o systemie oświaty (t.j. Dz. U. z 2015 r., poz. 2156 z późn. zm.).
- Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (t.j.: Dz. U. z 2011 r. Nr 177, poz. 1054 z późn. zm.).
- Rozporządzenie Ministra Edukacji Narodowej i Sportu z dnia 4 marca 2004 r. w sprawie szczególnych zasad i warunków udzielania i cofania zezwolenia na założenie szkoły lub placówki publicznej przez osobę prawną lub osobę fizyczną (Dz. U. z 2004 r. Nr 46, poz. 438).

#### **Orzecznictwo**

- Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego we Wrocławiu z dnia 17 czerwca 2014 r., I SA/Wr 577/14 oraz I SA/Wr 578/14; źródło: CBOSA.

#### **Interpretacje**

- Interpretacja indywidualna nr ILPP1/443-475/13-8/AWa z dnia 2 grudnia 2013 r. dyrektora Izby Skarbowej w Poznaniu
- Interpretacja indywidualna nr ILPP1/443-822/13-2/MK z dnia 11 grudnia 2013 r. dyrektora Izby Skarbowej w Poznaniu
- Interpretacja indywidualna nr ILPP1/443-823/13-2/JSK z dnia 10 grudnia 2013 r. dyrektora Izby Skarbowej w Poznaniu,
- Interpretacja indywidualna nr ILPP1/443-476/13-8/HW z dnia 28 listopada 2013 r. dyrektora Izby Skarbowej w Poznaniu
- Interpretacja indywidualna nr ILPP1/443-825/13-4/AWa z dnia 11 grudnia 2013 r. dyrektora Izby Skarbowej w Poznaniu
- Interpretacja indywidualna nr IPTPP1/443-549/14-2/AK z dnia 24 października 2014 r. dyrektora Izby Skarbowej w Łodzi

## Internet

[http://www.wiedzasamorządu.pl/d\\_dotacje\\_oswiatowe.html](http://www.wiedzasamorządu.pl/d_dotacje_oswiatowe.html)

<http://orzeczenia.nsa.gov.pl/cbo/search>

<http://sip.mf.gov.pl>

## **Taxable base for tax on goods and services in terms of services concerning educational support and social welfare financed with subsidies received from Municipality**

**Summary:** The issue considered in the following article refers to the consequences regarding tax on goods and services in relation to the acquisition of subsidies by non-governmental organizations and private entities. Such institutions operate in accordance with the Act of 24 April 2003 on public benefit activity and voluntary work and are allowed to be granted subsidies for performing tasks ranging from social care to education, for which governmental and self-governmental institutions are also responsible.

The situation in which these private entities – VAT payers – perform tasks in substitution for Municipality affects taxation on goods and services. The particular difficulty arises in connection with a manner of determination of a correct taxable base of VAT by the said entities for the social support services or educational activities performed by them, but funded by Municipality or the State Treasury (the Ministry for Education).

Therefore, a question has arisen whether or not the subsidies granted to the private entities for the performance of tasks of social care and education, assigned by local self-governments, are subject to the regulations of the Act of 11 March 2004 on tax on goods and services, i.e. if the subsidies are to be included in the taxable base of value added tax.

