

**WYTYCZNE DLA GMINY MIASTA TARNOWA I JEJ JEDNOSTEK ZE  
SCENTRALIZOWANYMI ROZLICZENIAMI PODATU OD TOWARÓW I USŁUG  
DOTYCZĄCE CZYNNOŚCI WYKONYWANYCH W JEDNOSTKACH OŚWIATOWYCH**

**Spis treści**

1. Czynności wykonywane przez radę rodziców .....	3
2. Organizowanie konkursów i przekazywanie nagród przez jednostki oświatowe .....	5
3. Przekazywanie przez szkołę artykułów związanych z promocją .....	7
4. Sprzedaż mleka „smakowego” .....	9
5. Świadczenie usług w ramach praktycznej nauki zawodu np. organizacja pokazów mody, naprawa samochodów, przygotowanie posiłków, obsługa kelnerska .....	9
6. Ubezpieczenie NNW uczniów dokonywane przez szkołę .....	9
7. Organizacja tzw. Zielonych Szkół .....	10
8. Organizacja przez szkołę festynów, na których udostępniane są powierzchnie reklamowe, miejsca pod stoiska handlowe, gastronomiczne oraz obiekty rekreacyjne .....	11
9. Kształcenie/szkolenie nauczycieli (doskonalenie zawodowe) .....	12
10. Otrzymanie środków finansowych od fundacji .....	12
11. Wycinka drzew .....	13
12. Organizowanie zbiórek pieniężnych, makulatury, nakrętek przez Szkoły .....	13
a. Zbiórki pieniężne .....	13
b. Zbiórki niepieniężne – np. zbiórka nakrętek, makulatury .....	14
13. Biblioteka – opłaty wpisowe, kary za spóźnienie .....	16
14. Sprawowanie opieki, wyżywienie, zakwaterowanie .....	17
1) Sprawowanie opieki nad dziećmi i wyżywienie w żłobku, klubie dziecięcym, przedszkolu, szkole (dzieci, pracowników) .....	17
2) Zakwaterowanie w bursach .....	19
3) Kasa fiskalna .....	19
15. Opłaty pobierane za wydanie duplikatów dyplomów, świadectw/legitymacji szkolnych .....	19
16. Udostępnienie gabinetu pielęgniarskiego w szkole .....	20

17.	Okręgowa Komisja Egzaminacyjna – zwrot kosztów związanych z egzaminem.....	21
18.	Certyfikaty IB uzyskiwane przez placówki oświatowe.....	24
19.	Zagraniczne praktyki zawodowe .....	26

## 1. Czynności wykonywane przez radę rodziców

W pierwszej kolejności zwracamy uwagę na status prawny rady rodziców w aspekcie działań jednostek oświatowych. Obowiązek powołania rady, kompetencje oraz udział w życiu szkoły wynika z ustawy o systemie oświaty. Zgodnie z art. 53 ust. 1 niniejszej ustawy, w szkołach działają rady rodziców, które reprezentują ogół rodziców uczniów.

Kompetencje rady rodziców określa art. 54 cytowanej ustawy. Rada rodziców może występować do dyrektora i innych organów szkoły lub placówki, organu prowadzącego szkołę lub placówkę oraz organu sprawującego nadzór pedagogiczny z wnioskami i opiniami we wszystkich sprawach szkoły lub placówki. Do kompetencji rady rodziców należy:

- 1) uchwalanie w porozumieniu z radą pedagogiczną:
  - a) programu wychowawczego szkoły obejmującego wszystkie treści i działania o charakterze wychowawczym skierowane do uczniów, realizowanego przez nauczycieli,
  - b) programu profilaktyki dostosowanego do potrzeb rozwojowych uczniów oraz potrzeb danego środowiska, obejmującego wszystkie treści i działania o charakterze profilaktycznym skierowane do uczniów, nauczycieli i rodziców;
- 2) opiniowanie programu i harmonogramu poprawy efektywności kształcenia lub wychowania szkoły lub placówki, o którym mowa w art. 34 ust. 2;
- 3) opiniowanie projektu planu finansowego składanego przez dyrektora szkoły

Ponadto - zgodnie z art. 54 ust. 8 u.s.o., w celu wspierania działalności statutowej szkoły rada rodziców może gromadzić fundusze z dobrowolnych składek rodziców oraz innych źródeł. Co więcej, rada rodziców:

- opiniuje warunki działalności w szkole stowarzyszeń i innych organizacji,
- uczestniczy w ocenie pracy nauczycieli i dyrektora szkoły,
- opiniuje dorobek zawodowy nauczycieli ubiegających się o wyższy stopień awansu zawodowego;
- bierze udział w komisji konkursowej wybierającej dyrektora szkoły.

Rada rodziców może być jednym z elementów Rady Szkoły, w skład której poza nią obowiązkowo wchodzi Rada Uczniów i Rada Nauczycieli. Udział rady rodziców w Radzie Szkoły nie jest obowiązkowy.

**Rada rodziców jest reprezentantem ogółu rodziców uczniów, co wprost wynika z ustawy o systemie oświaty, natomiast jest autonomiczna, całkowicie niezależna od dyrektora szkoły oraz rady pedagogicznej, co przejawia się w szczególności w:**

- sposobie wybierania jej członków, samodzielnie określaniu struktury i zasad pracy oraz samodzielnie gromadzeniu i wydatkowaniu środków,
- odpowiedniej, efektywnej strukturze organizacyjnej oraz precyzyjnie określonymu sposobowi pracy i trybie podejmowania decyzji,
- utrzymywaniu bieżącego kontaktu z rodzicami, w szczególności w celu informowania ich o działaniach rady oraz wydatkowaniu pieniędzy,
- posiadaniu własnego budżetu i samodzielnemu, efektywnemu zarządzaniu nim.

Rada, jako organ autonomiczny samodzielnie dysponuje swoimi funduszami i nie ma obowiązku udostępniania zebranych środków na życzenie dyrektora jednostki oświatowej lub rady pedagogicznej. Finanse Rady mogą być kontrolowane jedynie przez komisję rewizyjną (wewnętrzny organ rady) oraz właściwy urząd skarbowy. W efekcie, rada dysponuje środkami finansowymi pochodzącymi z dobrowolnych składek ogółu rodziców uczniów danej jednostki oświatowej. Zgromadzone w ten sposób środki są wydatkowane na cele dydaktyczne, wychowawcze lub opiekuńcze na rzecz uczniów jednostki oświatowej. Rada na podstawie własnego uznania, decyduje o przekazaniu konkretnych środków pochodzących z własnych składek na konkretne zadania. W tym zakresie to rodzice, a nie organy szkoły, decydują na jakie cele i w jakiej wysokości przeznaczyć zebrane składki.

**Rada zwykle dysponuje własnym, odrębnym od rachunku jednostki oświatowej rachunkiem bankowym, a wszelkie przepływy finansowe (wpłaty i wydatki) rady nie są uwzględniane w sprawozdaniach finansowych jednostki oświatowej.** W niektórych jednostkach oświatowych, posiadających rozbudowany fundusz rady, dokumentacja rachunkowo-księgowa jest prowadzona przez osobę zatrudnioną na podstawie umowy zawartej przez dyrektora jednostki a koszt związany z wynagrodzeniem tej osoby pokrywany jest z funduszu rady.

Biorąc pod uwagę powyższe, nie sposób nie dostrzec, że rada rodziców jest „quasi organem”, który wpływa na działalność jednostki oświatowej, jednak nie jest jej rzeczywistym organem. Jako reprezentant dzieci jednostki oświatowej jest wewnętrznym organem w systemie oświaty, organem społecznym, posiadającym własny, odrębny od Gminy budżet, a nie organem jednostki oświatowej.

W naszej ocenie, działań rady rodziców nie należy identyfikować jako działalność jednostki oświatowej, a tym samym Gminy czy Powiatu.

Jednakże przeciwne stanowisko prezentuje Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej, który w interpretacjach indywidualnych wskazuje, że **rada rodziców to organ jednostki oświatowej, a co za tym idzie - działania prowadzone przez radę rodziców stanowią działalność Gminy lub Powiatu, a dochody przez nią uzyskiwane, to dochody Gminy/Powiatu.** Tym samym Gmina lub Powiat powinna wykazywać w skonsolidowanych deklaracjach dla podatku VAT czynności wykonywane przez radę rodziców - spełniające definicję odpłatnej dostawy towarów lub odpłatnego świadczenia usług na terytorium kraju.

Przyjęto tak m.in. w interpretacji indywidualnej Dyrektora KIS z dnia 21 marca 2018 r., sygn. 0115-KDIT1-1.4012.63.2018.1.AJ oraz z dnia 6 czerwca 2017 r., sygn. 0113-KDIPT1-2.4012.50.2017.2.IR.

## **2. Organizowanie konkursów i przekazywanie nagród przez jednostki oświatowe**

### **Podatek od towarów i usług**

W sytuacji organizacji przez szkołę konkursów, olimpiad, szkoła nie będzie zobowiązana do naliczenia VAT od przekazanego towaru, jak również nie będzie przysługiwało jej prawo do obniżenia VAT należnego o VAT naliczony.

### **Podatek dochodowy od osób fizycznych**

Zgodnie z art. 21 ust. 1 pkt 68 ustawy o PIT, wolne od podatku dochodowego są nagrody, zarówno pieniężne jak i niepieniężne, wręczane m.in. w ramach konkursów z dziedziny nauki, kultury, sztuki, dziennikarstwa lub sportu - jeżeli jednorazowa wartość tych wygranych lub nagród **nie przekracza kwoty 2000 zł** (brutto).

Warunkiem zastosowania ww. zwolnienia do wygranych w konkursach, których jednorazowa wartość nie przekracza kwoty 2000 zł jest:

1. rodzaj konkursu (musi to być konkurs z dziedziny nauki, kultury, sztuki, dziennikarstwa lub sportu),
2. sporządzenie regulaminu, w którym określona zostanie nazwa konkursu, organizator, uczestnicy, nagrody oraz sposób wyłonienia zwycięzców,
3. udokumentowanie potwierdzenia odbioru nagród.

W przypadku nagród o wartości wyższej niż 2000 zł podlegają one opodatkowaniu zryczałtowanym podatkiem w wysokości **10%** (art. 30 ust. 1 pkt 2 ustawy o PIT).

Nagrody rzeczowe niekorzystające ze zwolnienia podatkowego wydaje się zwycięzcy (uczestnikowi) konkursu po wpłaceniu przez niego do kasy szkoły kwoty zaliczki lub kwoty należnego zryczałtowanego podatku.

Szkoła jest wówczas płatnikiem zobowiązanym do poboru i odprowadzenia zryczałtowanego podatku; kwotę podatku przekazuje się w terminie **do 20. dnia** miesiąca następującego po miesiącu, w którym pobrano podatek. Podatek należy wpłacić na rachunek urzędu skarbowego właściwego według siedziby organizacji, składając jednocześnie deklarację **PIT-8AR**.

Powyższe ograniczenie nie ma zastosowania do nagród pieniężnych/rzeczowych wręczanych dzieciom i młodzieży szkolnej w ramach konkursów, turniejów i olimpiad organizowanych na podstawie przepisów o systemie oświaty – tego rodzaju nagrody są zwolnione z podatku dochodowego na podstawie art. 21 ust. 1 pkt 115 ustawy o PIT.

Zgodnie z art. 21 ust. 1 pkt 115 ustawy o PIT, wolne od podatku dochodowego są wygrane i nagrody otrzymywane przez uczniów za udział w konkursach, turniejach i olimpiadach organizowanych na podstawie przepisów o systemie oświaty.

W sytuacji, gdy nie zostaną spełnione warunki pozwalające na skorzystanie ze zwolnienia z podatku dochodowego, otrzymane przez uczestników konkursu nagrody będą dla nich *przychodem z innych źródeł* podlegającym opodatkowaniu 10% zryczałtowanym podatkiem dochodowym. Przykładowo wówczas gdy uczestnikiem konkursu/turnieju będzie osoba, która utraciła status ucznia lub konkurs będzie organizowany przez stowarzyszenie, które nie posiada uprawnień do działania na podstawie ustawy o systemie oświaty.

Nagrody rzeczowe niekorzystające ze zwolnienia podatkowego wydaje się zwycięzcy (uczestnikowi) konkursu po wpłaceniu przez niego do kasy szkoły kwoty zaliczki lub kwoty należnego zryczałtowanego podatku.

Do wartości przyznanych nagród nie wlicza się wartości pucharów, statuetek, trofeów czy dyplomów, gdyż traktuje się tego typu nagrody jako wartość sentymentalną (stąd też nie dokonuje się potwierdzenia odbioru tego typu nagród). Tak czytamy m.in. w interpretacji indywidualnej Dyrektora Izby Skarbowej w Poznaniu z dnia 28 stycznia 2014 r. nr ILPB2/415-1016/13-5/TR.

### 3. Przekazywanie przez szkołę artykułów związanych z promocją

Nieodpłatne przekazanie artykułów/urządzeń (np. pendrive):

- w trakcie wydarzeń służących promocji szkoły (zarówno wśród uczniów, pracowników, jak i osób trzecich – potencjalnych kontrahentów),
- które będą wykorzystywane w jednostce przez wychowanków/uczniów/ tych jednostek dla celów edukacji publicznej

– **nie podlega opodatkowaniu VAT.**

Wówczas szkole nie przysługuje obniżenie VAT należnego o VAT naliczony z tytułu zakupu tych artykułów/urządzeń. Potwierdzeniem tego stanowiska jest przykładowo interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z dnia 15 maja 2017 r., sygn. 2461-IBPP3.4512.163.2017.1.ASZ.



### Nieodpłatne przekazanie artykułów a kasa fiskalna

Podkreślamy, że istnieje bezwzględny obowiązek ewidencji na kasie rejestrującej **zapisanych i niezapisanych nośników danych cyfrowych i analogowych** (są to np. pendrive'y), wynika to z § 4 ust. 1 lit. 1 ww. rozporządzenia.

Powyższe **nie dotyczy** jednak nieodpłatnego przekazywania pendrive'ów z logo Gminy/Powiatu wychowankom/uczniom w jednostkach oświatowych do celów edukacji publicznej oraz osobom fizycznym podczas targów biznesowych – tego rodzaju czynności nie muszą być ewidencjonowane na kasie (vide: interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z dnia 15 maja 2017 r., sygn. 2461-IBPP3.4512.163.2017.1.ASZ).

### Wręczenie gadżetów w ramach promocji szkoły a podatek dochodowy od osób fizycznych

W przypadku wręczenia przez szkołę rzeczy związanych z promocją szkoły, takich jak kubki, smycze, pendrive'y, płyty CD - przysługuje zwolnienie na podstawie art. 21 ust. 1 pkt 68a ustawy o PIT - jeżeli jednorazowa wartość nieodpłatnych świadczeń **nie przekracza 200 zł**.

Warunkami, które muszą być spełnione łącznie, aby skorzystać z powyższego zwolnienia są:

1. otrzymanie prezentu musi wiązać się z akcją promocyjną lub reklamową świadczeniodawcy (przekazującego);
2. jednorazowa wartość prezentu nie może przekroczyć wartości 200 zł;
3. osobą otrzymującą prezent nie może być pracownik lub inna osoba pozostająca z przekazującym w stosunku cywilnoprawnym;
4. przekazanie nie następuje na rzecz osoby prowadzącej działalność gospodarczą i w związku z tą działalnością.

### **Nie jest konieczne zamieszczanie loga na wręczanych upominkach.**

W ramach rozpatrywanego zwolnienia istotna jest jednostkowa wartość otrzymanego świadczenia, a nie łączna wartość wszystkich prezentów otrzymanych w danym roku.

Jeżeli wartość świadczenia jest wyższa niż 200 zł, opodatkowaniu podlega cały przychód w wysokości otrzymanego prezentu, a nie jedynie nadwyżka ponad kwotę 200 zł. W takiej sytuacji należy wystawić obdarowanemu formularz PIT-8C. W terminie do końca lutego następnego roku podatkowego, w którym dokonano nieodpłatnych świadczeń,



świadczeniodawca ma obowiązek przesłać informację PIT-8C podatnikowi (osobie, która otrzymała nieodpłatne świadczenie), a także urzędowi skarbowemu właściwemu według zamieszkania tej osoby (podatnika).

#### 4. Sprzedaż mleka „smakowego”

Sprzedaż mleka smakowego dokonywana przez Gminę lub Powiat w placówkach oświatowych stanowi czynność podlegającą opodatkowaniu VAT, wymienioną w poz. 14 załącznika nr 10 do ustawy o VAT - według obniżonej stawki VAT 5%,

#### Uwaga

Sprzedaż mleka podlega ewidencji na kasie rejestrującej.

#### 5. Świadczenie usług w ramach praktycznej nauki zawodu np. organizacja pokazów mody, naprawa samochodów, przygotowanie posiłków, obsługa kelnerska

W sytuacji, w której w ramach praktycznej nauki zawodu są świadczone odpłatne usługi bądź następuje odpłatna dostawa towarów, czynności takie **podlegają opodatkowaniu podatkiem VAT** i powinny zostać opodatkowane właściwą do dostawy towarów lub świadczenia usług stawką VAT.

Świadczenie usług lub dostawa towarów wynikająca z praktycznej nauki zawodu stanowi czynność poboczną będącą efektem usług edukacyjnych. Sprzedaż wytworzonych przez uczniów towarów bądź odpłatne świadczenie usług w ramach prowadzonej praktycznej nauki zawodu nie jest konieczne do wykonywania usługi podstawowej, jaką jest usługa edukacyjna, tym samym podlega pod regulacje ustawy o VAT.

Tak czytamy m. in. w interpretacji indywidualnej Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z dnia 23 lutego 2016 r. nr IPPP2/4512-1208/15-4/DG.

#### 6. Ubezpieczenie NNW uczniów dokonywane przez szkołę

W przypadku, w którym szkoła pośredniczy przy zawieraniu umów pomiędzy uczniami / rodzicami a ubezpieczycielem i uzyskuje z tego tytułu wynagrodzenie, wówczas świadczy

ona usługę na rzecz ubezpieczyciela. Takie usługi podlegają pod regulacje ustawy o VAT i **korzystają ze stawki ZW** na podstawie art. 43 ust. 1 pkt 37 ustawy o VAT. (analogicznie interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Łodzi z dnia 14 lipca 2014 r., IPTPP2/443-305/14-2/JN).

### Ważne

W sytuacji, w której ubezpieczenie uczniów dokonywane jest przez radę rodziców i wszelkie umowy związane ze zorganizowaniem, przeprowadzeniem, jak również wpłatą do Ubezpieczyciela dokonywane są przez radę rodziców, wówczas naszej ocenie, odbywa się to poza szkołą i nie ma ona żadnych obowiązków z tym związanych, natomiast wedle stanowisk organów podatków, które się ostatnio pojawiły, czynności te podlegałyby opodatkowaniu tak, jakby były one dokonane przez szkołę (patrz: *śródtytuł nr 1. Czynności wykonywane przez radę rodziców*).

## **7. Organizacja tzw. Zielonych Szkół**

Organizacja tzw. Zielonych Szkół, wyłącznie na rzecz dzieci i młodzieży danej szkoły **korzysta ze zwolnienia od podatku VAT** na podstawie §3 ust. 1 pkt 8 rozporządzenia Ministra Finansów w sprawie zwolnień od podatku od towarów i usług oraz warunków stosowania tych zwolnień.

Zgodnie z § 3 ust. 1 pkt 8 rozporządzenia zwalnia się od podatku usługi obozów, kolonii lub usługi o podobnym charakterze, organizowane przez szkoły i inne jednostki objęte ustawą z dnia 7 września 1991 r. o systemie oświaty (Dz. U. z 2004 r. Nr 256, poz. 2572, z późn. zm.), świadczone wyłącznie na rzecz dzieci i młodzieży z tych szkół i jednostek.

Tak czytamy m. in. w interpretacji indywidualnej Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z dnia 23 lutego 2017 r. nr 2461-IBPP1.4512.1043.2016.1.KJ.

- **Organizacja za pośrednictwem jednostek oświatowych (poprzez pobór wpłat) wycieczek oraz udziału dzieci celem przekazania wpłaconych kwot do faktycznego organizatora zielonych szkół i wycieczek**

W stosunku do usług związanych z nabyciem towarów lub usług, które szkoła nabywa w całości od innych podatników dla bezpośredniej korzyści uczniów - turystów (np. bilety wstępu do muzeów, skansenów, wyżywienie, dojazd itp.) **organ podatkowy może postawić**

**zarzut obowiązku rozliczania takich zdarzeń według procedury VAT-marża.** W interpretacjach podatkowych organy podatkowe stoją na stanowisku, że podatnik - JST (Gmina/Powiat) za pośrednictwem swojej jednostki oświatowej, działa wówczas jako podatnik VAT zdefiniowany w art. 119 ust. 3 ustawy, co wiąże się z obowiązkiem zastosowania procedury VAT-marża przeznaczonej dla usług turystyki.

Takie stanowisko przyjął m.in. Dyrektor Izby Skarbowej w Poznaniu w interpretacji z dnia 21 grudnia 2016 r., sygn. 3063-ILPP3.4512.112.2016.2.JK lub Dyrektor Izby Skarbowej w Katowicach w interpretacji z dnia 16 listopada 2016 r. sygn. 3063-ILPP3.4512.112.2016.2.JK.

**Procedura VAT-marża nie będzie miała zastosowania do usługi nieodpłatnej opieki wychowawców nad dziećmi. W tym przypadku szkoła występuje w charakterze organu władzy publicznej, który sprawuje pieczę nad wychowaniem**

Zwracamy jednak uwagę na to, iż pojawiła się odpowiedź na zapytanie interpelacyjne Pana posła Tomasza Siemoniaka z 4 kwietnia 2017 r. nr 11463 udzielona z upoważnienia Ministra Rozwoju i Finansów przez Podsekretarza Stanu Pawła Gruzę. Przedmiotem zapytania było zagadnienie dotyczące jednostek organizacyjnych JST w zakresie skutków w VAT świadczeń obejmujących organizację za pośrednictwem jednostek oświatowych (poprzez pobór wpłat) wycieczek oraz udziału dzieci celem przekazania wpłaconych kwot do faktycznego organizatora zielonych szkół i wycieczek.

W odniesieniu do zapytania Podsekretarz **zajął odmienne od organów wydających interpretację stanowisko**. Wyjaśnił, iż zaangażowania szkoły w organizację wyjazdów na zielone szkoły nie można uznać za działalność gospodarczą w rozumieniu przepisów ustawy o VAT. W związku z tym nie ma podstaw do uznania, że szkoła refakturuje na rzecz rodziców usługi turystyczne, w rozumieniu art. 8 ust. 2a ustawy o VAT. Nie można zatem zgodzić się z tym, że szkoła realizuje na rzecz rodziców usługi podlegające opodatkowaniu VAT. **Pozostają one bowiem poza sferą regulacji VAT.**

## **8. Organizacja przez szkołę festynów, na których udostępniane są powierzchnie reklamowe, miejsca pod stoiska handlowe, gastronomiczne oraz obiekty rekreacyjne**

W sytuacji organizacji przez szkołę festynów, na których udostępniane są za odpłatnością powierzchnie reklamowe, miejsca pod stoiska handlowe, gastronomiczne oraz obiekty rekreacyjne (np. pod tzw. dmuchańce), stanowi to **czynność podlegającą opodatkowaniu**

**VAT.** W takim przypadku szkoła realizuje czynność cywilnoprawną, nie będącą w sferze publicznoprawnej i dla tych czynności szkoła występuje w charakterze podatnika podatku od towarów i usług.

Potwierdzeniem takiego stanowiska jest interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Łodzi z dnia 30 stycznia 2014 r. nr IPTPP1/443-810/13-4/MW.

Ponadto wyjaśniamy, że szkoła jako podmiot prawa publicznego nie ma prawa udostępniać składników swojego majątku w sposób nieodpłatny.

### Ważne

Zwracamy uwagę na sytuację, w której festyny organizowane są przez radę rodziców i wszelkie należności pieniężne spływają na jej konto, a szkoła nie podpisuje żadnych umów związanych z organizacją festynu (patrz: śródtytuł nr 1. *Czynności wykonywane przez radę rodziców*). W naszej ocenie, wówczas odbywa się to poza szkołą i nie ma ona żadnych obowiązków z tym związanych, natomiast wedle stanowisk organów podatków, które się ostatnio pojawiły, czynności te podlegałyby opodatkowaniu tak, jakby były one dokonane przez szkołę.

## **9. Kształcenie/szkolenie nauczycieli (doskonalenie zawodowe)**

Kształcenie nauczycieli, opłacających szkolenie z własnych środków finansowych, jak również kształcenie nauczycieli opłacane ze środków publicznych, **korzysta ze zwolnienia z opodatkowania** na podstawie art. 43 ust. 1 pkt. 29 lit. a ustawy o VAT.

## **10. Otrzymanie środków finansowych od fundacji**

Otrzymanie przez szkołę darowizny pieniężnej, która spełnia przesłanki do uznania jej za darowiznę w rozumieniu art. 888 Kodeksu cywilnego, **nie podlega opodatkowaniu podatkiem VAT**, bowiem w przedmiotowym przypadku nie dojdzie ani do dostawy towarów, o której mowa w art. 7 ust. 1 ustawy o VAT, ani do świadczenia usług, w rozumieniu art. 8 ust. 1 ustawy o VAT (tak czytamy m. in. w interpretacji indywidualnej Dyrektora Izby Skarbowej w Łodzi z dnia 5 sierpnia 2013 r. nr IPTPP2/443-462/13-4/AW).

W przypadku uzyskania przez szkołę darowizny, w sytuacji w której obdarowany zostaje zobowiązany do umieszczenia loga sponsora stanowi to w istocie zapłatę za świadczenie usług reklamowych i nie jest to darowizna. Szkoła zobowiązana jest wówczas do wystawienia faktury VAT ze stawką 23% i odprowadzenia z tego tytułu VAT należnego.

## 11. Wycinka drzew

W sytuacji, w której szkoła zleca dokonanie wycinki drzew w zamian za co podmiot dokonujący wycinki otrzymuje drewno, stanowi to po stronie szkoły dostawę towarów – tj. drewna.

Dostawę drewna należy opodatkować właściwą stawką - jeżeli jest to drewno opałowe należy zastosować stawkę 8% (poz. 18 załącznika nr 3 do ustawy o VAT). W innym przypadku - stawkę 23%.

Szkoła zobowiązana jest wystawić fakturę na sprzedaż drewna oraz ująć ją w rejestrze sprzedaży VAT. W sytuacji otrzymania faktury od drugiej strony z tytułu przeprowadzenia wycinki drzew szkoła będzie miała możliwość obniżenia VAT należnego o VAT naliczony w całości.

## 12. Organizowanie zbiórek pieniężnych, makulatury, nakrętek przez Szkoły

### a. Zbiórki pieniężne

Zdarza się, że w szkole organizowane są zbiórki pieniędzy na różne cele np. w celu organizacji dyskoteki i zakupu usług świadczonych przez DJ oraz na zakup posiłków, jak również w celu przekazania zebranych środków pieniężnych na wybrany cel charytatywny.

Jeżeli zbiórka odbywa się poprzez sprzedaż wyrobów np. ciast bądź rzeczy przyniesionych przez uczniów, czynność ta podlega opodatkowaniu VAT według stawki właściwej dla danej sprzedaży. Ponadto podlega ewidencji na kasie rejestrującej.

Jednocześnie nadmieniamy, że każda szkoła jest jednostką budżetową, a podstawową zasadą funkcjonowania jednostki budżetowej jest brak związku między jej dochodami i wydatkami. W sytuacji, w której jednostka budżetowa osiągnie jakieś dochody, nie może ich przeznaczyć na ponoszone wydatki, ale musi odprowadzić je do budżetu jednostki samorządu terytorialnego. Jest to tzw. metoda finansowania brutto. **Uzyskany dochód ze**

**zorganizowanej zbiórki szkoła zobowiązana jest do odprowadzenia do budżetu JST, nie może go przeznaczyć na wybrany przez siebie cel.**

Zwracamy uwagę, iż zgodnie z art. 2 pkt 4 ustawy z dnia 14 marca 2014 r. o zasadach prowadzenia zbiorok publicznych, *zbiórką publiczną* jest zbieranie ofiar w gotówce lub w naturze **wśród młodzieży szkolnej na terenach szkolnych**, odbywające się **na podstawie pozwolenia władz szkolnych**. Jeżeli powyższe warunki nie są spełnione, przykładowo nie ma pozwolenia władz szkolnych, zbiórka organizowana jest nie tylko wśród młodzieży szkolnej, bądź nie tylko na terenach szkolnych, wówczas organizacja zbiórki wymaga spełnienia szeregu obowiązków wynikających z ustawy o zasadach prowadzenia zbiorok publicznych (m.in. obowiązek zgłoszenia zbiórki do Ministerstwa Spraw Wewnętrznych i Administracji).

W sytuacji, w której zbiórka przeprowadzana jest przez radę rodziców i wszelkie umowy związane ze zorganizowaniem i przeprowadzeniem zbiórki zawierane są przez radę rodziców, wówczas w naszej ocenie odbywa się to poza szkołą i nie ma ona żadnych obowiązków z tym związanych. Natomiast wedle stanowisk organów podatków, które się ostatnio pojawiły, czynności te podlegałyby opodatkowaniu tak, jakby były one dokonane przez szkołę. (patrz: *śródytuł nr 1. Czynności wykonywane przez radę rodziców*).

#### **b. Zbiórki niepieniężne – np. zbiórka nakrętek, makulatury**

Jeżeli:

- nabywca towaru – nakrętek, makulatury jest podatnikiem VAT zarejestrowanym jako podatnik VAT czynny;
- dostawa towaru nie korzysta ze zwolnienia od podatku na podstawie art. 43 ust. 1 pkt 2 ustawy o VAT (tj. jeżeli towar był wykorzystywany przez dostawcę wyłącznie na cele działalności zwolnionej od podatku, oraz jeżeli dostawcy z tytułu nabycia, importu lub wytworzenia tego towaru nie przysługiwało dokonującemu ich dostawy prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego)

należy zastosować mechanizm odwrotnego obciążenia – nabywca nalicza podatek VAT należny.

**W tej sytuacji szkoła zobowiązana będzie do wystawienia faktury z adnotacją „odwrotne obciążenie” bez wskazania stawki oraz podatku VAT oraz do złożenia informacji podsumowującej VAT 27.**



Natomiast w sytuacji sprzedaży nakrętek, makulatury na rzecz osoby fizycznej nie będącej zarejestrowaną jako podatnik VAT czynny, sprzedaż ta stanowi czynność opodatkowaną **stawką 23 %**.

Do zbiorów niepieniężnych odnoszą się te same wymogi co do zbiorów pieniężnych wynikające w szczególności z art. 2 pkt 4 ustawy o zasadach prowadzenia zbiorów publicznych.

Wyjaśniamy, że zarówno nakrętki, jak i makulatura spełnia definicje odpadu, a tym samym mieszczą się pod regulacje przepisów ustawy z dnia 14 grudnia 2012 r. o odpadach. Zgodnie jednak z art. 45 ust. 1 pkt 1 z obowiązku uzyskania odpowiednio zezwolenia na zbieranie *odpadów* lub zezwolenia na przetwarzanie *odpadów* zwalnia się podmiot prowadzący działalność inną niż działalność gospodarcza w zakresie gospodarowania *odpadami*, który zbiera *odpady* opakowaniowe i *odpady* w postaci zużytych artykułów konsumpcyjnych, w tym zbieranie leków i opakowań po lekach przez apteki, przyjmowanie zużytych artykułów konsumpcyjnych w sklepach, systemy zbierania *odpadów* w szkołach, placówkach oświatowo-wychowawczych, urzędach i instytucjach (nieprofesjonalna działalność w zakresie zbierania *odpadów*).

W odniesieniu do opodatkowania VAT sprzedaży towarów, takich jak nakrętki, makulatura, należy zaznaczyć, że towary te znalazły się w załączniku nr 11 do ustawy o VAT, **jako towary, do których zastosowanie znajduje mechanizm tzw. odwrotnego obciążenia** (odpowiednio poz. 31 oraz 33 niniejszego załącznika). W konsekwencji, jeżeli spełnione są warunki wymienione na wstępie, wówczas, jak wspomniano, należy zastosować mechanizm odwrotnego obciążenia.

### **Uwaga**

Zwracamy uwagę na to, że uzyskany dochód ze zorganizowanej zbiórki szkoła zobowiązana jest do odprowadzenia do budżetu JST, nie może go przeznaczyć na wybrany przez siebie cel.



### **13. Biblioteka – opłaty wpisowe, kary za spóźnienie**

Dokonanie wpłat wpisowych do biblioteki nie stanowi czynności opodatkowanych podatkiem od towarów i usług.

W myśl art. 5 ust. 1 ustawy o VAT, opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług, podlegają:

- 1) odpłatna dostawa towarów i odpłatne świadczenie usług na terytorium kraju;
- 2) eksport towarów;
- 3) import towarów na terytorium kraju;
- 4) wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów za wynagrodzeniem na terytorium kraju;
- 5) wewnątrzwspólnotowa dostawa towarów.

W analizowanej sytuacji nie dochodzi ani do dostawy towarów, o której mowa w art. 7 ust. 1 ustawy o VAT, ani do świadczenia usług, w rozumieniu art. 8 ust. 1 ustawy o VAT. Tym samym nie są opodatkowane podatkiem VAT.

Nakładanie bądź otrzymywanie odszkodowań oraz kar umownych również nie stanowi dostaw towarów lub świadczenia usług w rozumieniu przepisów ustawy o VAT. W konsekwencji, odszkodowania oraz kary umowne nie podlegają opodatkowaniu. W sytuacji, w której biblioteka pobiera opłaty lub kary za zniszczenie bądź zgubienie książki, nieterminowy zwrot książki nie skutkuje to opodatkowaniem VAT. Opłaty te stanowią rodzaj kary umownej i ich nakładanie bądź też otrzymywanie nie wiąże się z wystąpieniem czynności podlegającej opodatkowaniu tym podatkiem (w szczególności odpłatnej dostawy towarów czy odpłatnie świadczonej usługi).

Potwierdzeniem powyższego jest wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 30 marca 2016 r. sygn. akt I FSK 1907/14, w którym wskazano, że kaucje i opłaty za niezwrócenie książki w terminie lub oddanie jej w złym stanie są bez podatku, bo nie ma związku między ich zapłatą a usługami świadczonymi przez samorządowe jednostki kultury.

#### 14. Sprawowanie opieki, wyżywienie, zakwaterowanie

##### 1) Sprawowanie opieki nad dziećmi i wyżywienie w żłobku, klubie dziecięcym, przedszkolu, szkole (dzieci, pracowników)

rodzaj	nie podlega opodatkowaniu VAT	zwolnienie z opodatkowania VAT	podlega opodatkowaniu – stawka VAT
opieka i wyżywienie dzieci w żłobku, klubie dziecięcym, domu dziecka	NP	-	-
opieka i wyżywienie dzieci w przedszkolu	NP*	-	-
opieka w szkole	NP	-	-
wyżywienie uczniów w szkole** i bursie	-	ZW na podstawie art. 43 ust. 1 pkt 24 ustawy o VAT	-
wyżywienie pracowników pedagogicznych (nauczycieli), w tym w bursie	-	ZW na podstawie art. 43 ust. 1 pkt 24 ustawy o VAT	-
wyżywienie pracowników administracyjnych (personelu nie będącego pracownikami pedagogicznymi) w szkole i bursie	-	-	8%
wyżywienie wszystkich pracowników w domu dziecka	-	-	8%
wyżywienie osób trzecich	-	-	8%

\* od 1 stycznia 2018 r. opłaty z tytułu opieki i wyżywienia dzieci w przedszkolu mają charakter publicznoprawny, a nie cywilnoprawny, stąd w naszej ocenie **nie podlegają**

**opodatkowaniu VAT.** Potwierdza to orzecznictwo sądów administracyjnych, przykładowo wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Poznaniu z dnia 15 lutego 2018 r., sygn. I SA/Po 1214/17. Kwestia ta jest również przedmiotem analiz Resortu Finansów.

Zmiana istoty opłat przedszkolnych została ujęta w Dzienniku Ustaw z dnia 29 listopada 2017 r. (poz. 2203) w ustawie z dnia 27 października 2017 r. o finansowaniu zadań oświatowych. W szczególności do art. 52 dodano ust. 15 w brzmieniu:

*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.*

Przepis ten określa m.in., że środkami publicznymi stanowiącymi niepodatkowe należności budżetowe o charakterze publicznoprawnym są w szczególności dochody budżetu jednostki samorządu terytorialnego albo dochody pobierane przez samorządowe jednostki budżetowe na podstawie odrębnych ustaw.

#### Uwaga

Zwracamy jednak uwagę na to, że organy podatkowe pomimo ww. jednoznacznej zmiany przepisu dotyczącego charakteru opłat przedszkolnych od 1 stycznia 2018 r. **wciąż posiadają odmienne stanowisko w tej kwestii** twierdząc, iż świadczenia w zakresie wychowania przedszkolnego oraz wyżywienia podlegają opodatkowaniu VAT (m.in. interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z dnia 27 kwietnia 2018 r., sygn. 0111-KDIB3-2.4012.134.2018.1.JM).

**\*\*Odmienne stanowisko niż sądy administracyjne organy podatkowe posiadają również w sprawie opodatkowania świadczenia usług wyżywienia uczniów w stołówkach szkolnych, a także nauczycieli. Według orzecznictwa wyżywienie dzieci zarówno w żłobku lub klubie dziecięcym, domu dziecka, przedszkolu oraz szkole (w tym nauczycieli) nie podlega pod regulacje ustawy o VAT (vide: WSA w Gliwicach z 9.08.2017 r., sygn. III SA/GI 566/17 , WSA w Rzeszowie z 13.03.2018 r., sygn. I SA/Rz 106/18 , WSA w Łodzi z 6.03.2018 r., I SA/Łd 26/18)**

Z ww. twierdzeniem nie zgadzają się organy podatkowe i ich zdaniem odpłatność pobierana zarówno w przedszkolach, jak i w szkole jest opłatą **podlegającą opodatkowaniu VAT, przy czym korzystającą ze zwolnienia z opodatkowania.**

## 2) Zakwaterowanie w bursach

Według stanowisk organów podatkowych, zakwaterowanie uczniów w bursach podlega opodatkowaniu VAT, ale korzysta ze stawki ZW na podstawie art. 43 ust. 1 pkt 24 ustawy o VAT.

Jednakże zgodnie z wyrokiem Naczelnego Sądu Administracyjnego z 9 września 2018 r., sygn. I FSK 988/16, odpłatne zakwaterowanie w uczniów w bursie **nie podlega VAT**.

## 3) Kasa fiskalna

Możliwe jest skorzystanie ze zwolnienia z ewidencji na kasie rejestrującej usług podlegających VAT zwolnionych lub opodatkowanych, w sytuacji gdy:

- usługi świadczone są na rzecz osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej oraz rolników ryczałtowych, a jednostka otrzyma w całości zapłatę za wykonaną czynność za pośrednictwem poczty, banku lub spółdzielczej kasy oszczędnościowo-kredytowej oraz z ewidencji i dowodów dokumentujących zapłatę jednoznacznie wynika, jakiej konkretnie czynności dotyczyła zapłata, tj. np. wystawioną fakturą VAT.

Podstawa prawna: poz. 39 załącznika do rozporządzenia z dnia 20 grudnia 2017 r. w sprawie zwolnień z obowiązku prowadzenia ewidencji przy zastosowaniu kas rejestrujących.

- świadczone są usługi stołowe w następujących placówkach: szkołach i przedszkolach publicznych i niepublicznych, szkołach wyższych i placówkach opiekuńczo-wychowawczych, prowadzonych przez te placówki, udostępnianych wyłącznie dla uczniów, studentów i innych podopiecznych oraz nauczycieli i personelu.

Podstawa prawna: poz. 46 załącznika do rozporządzenia z dnia 20 grudnia 2017 r. w sprawie zwolnień z obowiązku prowadzenia ewidencji przy zastosowaniu kas rejestrujących.

## 15. Opłaty pobierane za wydanie duplikatów dyplomów, świadectw lub legitymacji szkolnych

Zgodnie z linią interpretacyjną Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej opłaty pobierane za wydanie duplikatów dyplomów, świadectw czy legitymacji szkolnych **podlegają opodatkowaniu VAT, przy czym są zwolnione** na podstawie art. 43 ust. 1 pkt 26 ustawy o

19

VAT, jako usługi ściśle związane z edukacją (zakończenie nauki wiąże się z otrzymaniem świadectwa, w przypadku jego zgubienia otrzymuje się duplikat; wystawienie legitymacji szkolnej potwierdza okoliczność nauki w szkole). Powyższe znajduje potwierdzenie m.in. w interpretacji indywidualnej Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z dnia 12 grudnia 2017 r., sygn. 0111-KDIB3-2.4012.640.2017.1.MGO, z dnia 26 października 2018 r., sygn. 0112-KDIL4.4012.489.2018.2.JKU oraz z dnia 4 lipca 2017 r., sygn. 0111-KDIB3-2.4012.174.2017.2.AR.

Przeciwnie stanowisko prezentowane jest w orzecznictwie sądowno-administracyjnym, co potwierdza m.in. wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego we Wrocławiu z dnia 9 października 2018 r., sygn. I SA/Wr 715/18 oraz Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gdańsku z dnia 16 października 2018 r., sygn. I SA/Gd 845/18.

Z uwagi na wpływ niniejszych opłat na strukturę sprzedaży przy zmianie sposobu rozliczania ww. opłat celem uzyskania potwierdzenia zalecamy wystąpienie z wnioskiem o wydanie indywidualnej interpretacji podatkowej do Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej.

## **16. Udostępnienie gabinetu pielęgniarskiego w szkole**

Ze wskazanych aktów prawnych stanowiących podstawę funkcjonowania gabinetu profilaktyki zdrowotnej i pomocy przedlekarskiej nie wynikają zasady finansowe. Akty wykonawcze m.in. Ministra Zdrowia określają jedynie jakie wymagania winny spełniać gabinety (pomieszczenia i urządzenia).

Profilaktyczną opiekę zdrowotną nad dziećmi i młodzieżą w szkole sprawuje pielęgniarka środowiska nauczania i wychowania lub higienistka szkolna zwykle w gabinecie profilaktyki zdrowotnej i pomocy przedlekarskiej – znajdującym się na terenie szkoły.

Świadczenia pielęgniarki/higienistki szkolnej obejmują:

- świadczenia profilaktyczne, w tym wykonywanie i interpretowanie testów przesiewowych u dzieci w wieku szkolnym, w terminach badań bilansowych,
- świadczenia grupowej profilaktyki fluorkowej u dzieci klas I-VI szkoły podstawowej,
- kierowanie postępowaniem przesiewowym oraz sprawowanie opieki nad uczniami z dodatnimi wynikami testów,
- czynne poradnictwo dla uczniów z problemami zdrowotnymi oraz sprawowanie opieki nad uczniami z chorobami przewlekłymi i niepełnosprawnością,

- udzielanie pomocy przedlekarskiej w przypadku nagłych zachorowań, urazów, zatruc;
- doradztwo dla dyrektora szkoły zgodnie z posiadanymi kompetencjami,
- udział w planowaniu, realizacji i ocenie edukacji zdrowotnej.

Pielęgniarka szkolna opiekuje się dziećmi i młodzieżą szkolną do ukończenia ostatniej klasy szkoły ponadgimnazjalnej. Dzieci realizujące obowiązek rocznego obowiązkowego przygotowania przedszkolnego na terenie szkolnym są objęte opieką zdrowotną przez pielęgniarkę lub higienistkę szkolną.

Realizacja opieki zdrowotnej przez pielęgniarkę lub higienistkę szkolną jest zadaniem własnym JST realizowanym na podstawie ustawy o systemie oświaty, a zatem jest elementem władztwa publicznego, związanego z edukacją publiczną.

Z art. 67 ust. 1 pkt. 4) ustawy o systemie oświaty wynika jedynie obowiązek zapewnienia przez szkołę publiczną uczniom możliwości korzystania z gabinetu profilaktyki zdrowotnej i pomocy przedlekarskiej. Sposób w jaki ma szkoła wywiązać się z tego zobowiązania ustawowego nie został sprecyzowany.

W naszej ocenie w związku z faktem, iż powyższa opieka jest obowiązkiem / zadaniem publicznym JST, która jednocześnie ma zapewnić gabinet profilaktyki zdrowotnej i pomocy przedlekarskiej nie prawidłowym jest zawieranie ze Związkiem Pielęgniarek lub NZOZ umowy najmu.

JST za pośrednictwem placówki oświatowej nie wykonuje na rzecz pielęgniarki / lekarza usługi, pomieszczenie to jest niezbędne do wykonania przez nich powierzonej im usługi opieki zdrowotnej.

**Reasumując, w ramach umowy na zapewnienie opieki, pomocy i profilaktyki pielęgniarskiej i zdrowotnej winno być zobowiązanie JST do wskazania pomieszczenia, spełniającego wymogi określone rozporządzeniem Ministra Zdrowia, w których będą realizowane ww. świadczenia.**

## **17. Okręgowa Komisja Egzaminacyjna – zwrot kosztów związanych z egzaminem**

Zasadniczo w ocenie organów podatkowych w sytuacji, gdy OKE zwraca koszty zużytych materiałów wykorzystanych do przeprowadzenia egzaminu dochodzi do dostawy towarów. **Czynność ta podlega opodatkowaniu według stawki właściwej dla danego towaru.** (vide



interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z dnia 23 listopada 2017 r., sygn. 0111-KDIB3-1.4012.488.2017.2.IK).

Pojawiły się jednak stanowiska sprzeczne z dotychczasową linią interpretacyjną, do których się przychylamy – wskazujące, iż zwrot kosztów organizacji egzaminów przez OKE otrzymywany przez szkoły będące gminnymi jednostkami budżetowymi **nie podlega opodatkowaniu podatkiem VAT.**

Przykładowo Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej w interpretacji indywidualnej z dnia 9 listopada 2017 r., sygn. 0113-KDIPT1-3.4012.517.2017.2.OS wskazał, że: (...) że zwrot kosztów za materiały potrzebne podczas przeprowadzania egzaminów oraz kosztów zakwaterowania egzaminatorów nie stanowi świadczenia mającego charakter usługi. Pomiędzy OKE, a Wnioskodawcą nie istnieje świadczenie wzajemne, gdyż nie istnieje podmiot będący bezpośrednim beneficjentem tego zobowiązania. Zwrot kosztów jest jedynie jednostronnym ekwiwalentem pieniężnym wynikającym z faktu zobowiązania się OKE do zwrotu na rzecz Wnioskodawcy kosztów za materiały potrzebne podczas przeprowadzania egzaminów oraz kosztów zakwaterowania egzaminatorów, do poniesienia których zobowiązany jest Wnioskodawca. W uzupełnieniu Wnioskodawca wskazał, iż OKE dokonuje zwrotu należności, które poniósł Wnioskodawca w jej imieniu nabywając niezbędne materiały.

(...) w opisanym we wniosku przypadku, zwrot kosztów za materiały potrzebne podczas przeprowadzania egzaminów zawodowych oraz kosztów zakwaterowania egzaminatorów, otrzymywanych przez szkoły będące gminnymi jednostkami budżetowymi dla których organem prowadzącym jest Gmina... od OKE nie stanowi czynności wymienionej w art. 5 ust. 1 ustawy, a zatem nie podlega opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług.”

Takie samo stanowisko przyjęto w interpretacji indywidualnej z dnia 5 grudnia 2017 r., sygn. 0115-KDIT1-2.4012.783.2017.1.RS.

Minister Edukacji Narodowej (dalej: MEN) w drodze rozporządzenia z dnia 18 lutego 1999 roku w sprawie utworzenia okręgowych komisji egzaminacyjnych (Dz. U. Nr 14, poz. 134 ze zm.) utworzył okręgowe komisje egzaminacyjne oraz określił terytorialny zasięg ich działania. Zgodnie z art. 3 rozporządzenia, organizację komisji określa statut nadany przez Ministra Edukacji Narodowej.

Art. 1 statutu Okręgowej Komisji Egzaminacyjnej (dalej: OKE) określa, że OKE, zwana dalej „Komisją” jest państwową jednostką budżetową. Zgodnie z art. 4 Statutu, w skład Komisji wchodzi komórki organizacyjne, m.in. jest to Wydział Egzaminów Zawodowych. Zadania



Wydziału Egzaminów Zawodowych określono w art. 5a, między innymi jest to przeprowadzenie egzaminów potwierdzających kwalifikacje zawodowe.

Minister Edukacji Narodowej w drodze rozporządzenia z dnia 11 maja 2007r. w sprawie warunków i sposobu oceniania, klasyfikowania i promowania uczniów i słuchaczy oraz przeprowadzania sprawdzianów i egzaminów w szkołach publicznych (Dz. U. Nr 83, poz. 562 ze zm.) w art. 126 określił, że Dyrektor komisji okręgowej upoważnia do zorganizowania etapu praktycznego egzaminu zawodowego szkołę, placówkę albo pracodawcę. Upoważnienia udziela się na wniosek szkoły, placówki lub pracodawcy złożony nie później niż na 12 miesięcy przed terminem egzaminu zawodowego. Upoważnienia udziela się, jeżeli szkoła, placówka lub pracodawca posiada warunki zapewniające prawidłowy przebieg etapu praktycznego egzaminu zawodowego. Zgodnie z art. 127 rozporządzenia, za organizację i przebieg etapu praktycznego egzaminu zawodowego w upoważnionej szkole, placówce lub u upoważnionego pracodawcy, zwanych dalej "ośrodkiem egzaminacyjnym", odpowiada dyrektor szkoły, placówki lub pracodawca albo upoważniony przez niego pracownik, zwany dalej "kierownikiem ośrodka egzaminacyjnego".

Pomiędzy określoną jednostką oświatową oraz przedstawicielem OKE dochodzi od podpisania umowy określającej wysokość odpłatności za:

- 1) obsługę OKE przez komisję oceniającą danej placówki;
- 2) udostępnienie pomieszczenia, w którym odbywa się egzamin zawodowy
- 3) materiały niezbędne do przeprowadzenia egzaminu zawodowego.

Jak stanowi art. 8 ustawy o podatku od towarów i usług, 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.

## **18. Certyfikaty IB dotyczące międzynarodowej matury uzyskiwane przez placówki oświatowe**

Pozyskanie certyfikatu IB umożliwiającego przeprowadzenie przez daną szkołę matury międzynarodowej od kontrahenta, który nie posiada siedziby na terytorium Polski, za który płatność ponosi placówka oświatowa, **stanowi import usług**, skutkujący obowiązkiem rozliczenia VAT należnego przez JST.

Obowiązek podatkowy VAT przy imporcie usług powstaje na takich samych zasadach, jak w przypadku usług rozliczanych według reguł ogólnych:

- z chwilą wykonania usługi lub
- z chwilą wcześniejszej płatności
- z upływem każdego okresu, do którego odnoszą się płatności lub rozliczenia – gdy usługa ma ustalone okresy.

Podatek VAT należny z tytułu importu usług stanowi jednocześnie podatek naliczony (art. 86 ust. 2 pkt 4 lit. a ustawy o VAT), pod warunkiem, że Gminie/Powiatowi z tytułu zakupu usługi takie prawo przysługuje (należy uwzględnić przeznaczenie).

### **Uwaga**

Warunkiem odliczenia podatku VAT naliczonego jest dokonanie tej czynności tylko w okresie wykazania VAT należnego. Zatem w przypadku JST realizującego zadanie własne w zakresie edukacji jako organu władzy publicznej takie prawo nie przysługuje.

W ocenie TaxA, pozyskanie licencji od organizacji pozarządowej na przeprowadzanie programów edukacyjnych przygotowujących do matur międzynarodowych korzysta ze zwolnienia z opodatkowania VAT na podstawie art. 43 ust. 1 pkt. 26 lit. a) ustawy o VAT jako usługa ściśle związana z usługą wykonywaną przez jednostki objęte systemem oświaty w rozumieniu przepisów o systemie oświaty, w zakresie kształcenia i wychowania. Co oznacza, że JST w związku ze zwolnieniem z VAT nie będzie zobowiązana do odprowadzenia VAT należnego.

**Zwracamy jednak uwagę, że pojawiają się interpretacje indywidualne, które kwestionują zastosowanie zwolnienia z VAT w kontekście matur międzynarodowych wskazując jako prawidłową stawkę 23% VAT.** W interpretacji z dnia 27 września 2017 r.,

sygn. 0115-KDIT1-2.4012.386.2017.1.RS Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej argumentuje to tym, iż usługodawca (Fundacja - International Baccalaureate (IB) Organization w Genewie) nie jest jednostką objętą systemem oświaty w rozumieniu przepisów o systemie oświaty, jak również nie posiada statusu uczelni, jednostki naukowej Polskiej Akademii Nauk ani jednostki badawczo-rozwojowej, o których mowa w art. 43 ust. 1 pkt 26 ustawy o VAT - a zatem nie jest spełniona jedna z przesłanek do zastosowania zwolnienia.

Naszym zdaniem nie jest to tak jednoznaczne. International Baccalaureate (IB) Organization w Genewie, do której wnosi się opłaty za przeprowadzanie programów edukacyjnych przygotowujących do matur międzynarodowych, to fundacja edukacyjna non-profit będąca organizacją pozarządową.

Stosownie do art. 43 ust. 1 pkt 26 lit. a ustawy o VAT, zwalnia się od podatku usługi świadczone przez jednostki objęte systemem oświaty w rozumieniu przepisów ustawy z dnia 14 grudnia 2016 r. - Prawo oświatowe, w zakresie kształcenia i wychowania oraz dostawę towarów i świadczenie usług ściśle z tymi usługami związane.

Określając warunki zwolnienia z opodatkowania ww. usług ustawodawca odwołał się zatem do ustawy Prawo oświatowe, która reguluje formy i zasady działania podmiotów zarówno publicznych, jak i prywatnych w ramach szeroko rozumianego systemu oświaty. W powołanej ustawie, w art. 1, wskazane zostały cele systemu oświaty (świadczenia, które państwo, za pośrednictwem systemu oświaty, jest obowiązane zapewnić swoim obywatelom) oraz wymieniono formy organizacyjno-prawne, w oparciu o które można je realizować (art. 2 ustawy Prawo oświatowe).

Z kolei w treści art. 3 omawianej ustawy, zostały ujęte tzw. podmioty wspierające system oświaty, w tym m.in. organizacje pozarządowe i osoby prawne prowadzące statutową działalność w zakresie oświaty i wychowania, które wspierają organy administracji publicznej w realizacji zadań określonych w art. 1 tej ustawy.

Powyższe potwierdza m.in. wyrok NSA w Warszawie z dnia 1 grudnia 2016 r., sygn. I FSK 284/15, w którym wskazano, że:

*(...) Oceniając działalność skarżącej przez pryzmat zwolnień uregulowanych w prawie krajowym należy stwierdzić, że fundacja może być potencjalnie objęta zwolnieniem, o którym mowa w art. 43 ust. 1 pkt 26 lit. a Uptu, gdyż zgodnie z art. 2a ust. 1 i 2 Uo stanowi formę organizacyjno-prawną mogącą wspierać system oświaty. Owo wsparcie może mieć np. formę finansowej lub organizacyjnej pomocy podmiotom publicznoprawnym w zapewnieniu sprawnego funkcjonowania szkół i placówek wymienionych w art. 2 Uo, co w kontekście*

*zwolnienia z opodatkowania nie dyskryminuje działalności fundacji i nie narusza norm prawa unijnego.*

Powyższy wyrok odnosi się do przepisów ustawy o systemie oświaty, które zostały uchylone z dniem 1 września 2017 r. i przeniesione w całości do ustawy Prawo oświatowe.

## 19. Zagraniczne praktyki zawodowe

Na prawidłowe rozliczenie organizacji zagranicznych praktyk zawodowych (w praktyce zazwyczaj w jej skład wchodzi kilka świadczeń tj. zarządzanie i przygotowanie zakwaterowania, środków lokalnego transportu, wizyt kulturalnych i miejsc pracy) wpływają przede wszystkim zapisy zawartych umów dotyczących projektów praktyk z partnerami (zazwyczaj posiadającymi siedzibę zagranicą). W szczególności istotne jest:

- kto jest organizatorem świadczeń zagranicą w ramach danych praktyk;
- czy zagraniczny partner posiada akredytację na gruncie prawa międzynarodowego lub prawa obowiązującego w danym kraju;
- kto finansuje omawiane praktyki;

Jeżeli partner organizuje świadczenia zagranicą t.j. zarządza, przygotowuje zakwaterowanie, środki lokalnego transportu, wizyty kulturalnych i miejsca pracy – wówczas otrzymane faktury dokumentują **usługę kompleksową i należy rozpoznać import usług**. Zobowiązuje to Gminę/Powiat do naliczenia podatku należnego.

Odnosząc się do stawki VAT, informujemy, iż obecne znane nam stanowiska Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej, stanowią że ww. kompleksowa usługa **nie zawiera w sobie elementu edukacyjnego, lecz wyłącznie element organizacyjny – zatem podlega opodatkowaniu stawką 23% VAT**. Zatem celem minimalizacji ryzyka w tym zakresie zalecamy zastosowanie stawki 23% VAT i jednocześnie wystąpienie z wnioskiem do Dyrektora KIS o wydanie indywidualnej interpretacji podatkowej odnoszącej się do tej kwestii.

Z tytułu nabycia powyższych usług, naszym zdaniem, **nie przysługuje obniżenie podatku VAT należnego o podatek VAT naliczony**, ponieważ wydatek ma związek z czynnościami innymi niż działalność gospodarcza.

Każde świadczenie dla celów opodatkowania podatkiem od towarów i usług powinno być traktowane jako odrębne i niezależne, jednak w sytuacji gdy jedna usługa obejmuje z ekonomicznego punktu widzenia kilka świadczeń, usługa ta nie powinna być sztucznie dzielona dla celów podatkowych. Jeżeli jednak w skład świadczonej usługi wchodzić będą

czynności, które nie służą wyłącznie wykonaniu czynności głównej, zasadniczej, lecz mogą mieć również charakter samoistny, to wówczas nie ma podstaw dla traktowania ich jako elementu usługi kompleksowej.

Powyższe potwierdza orzecznictwo Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej, przykładowo wyrok w sprawie C-349/96, w którym wskazano, że jeżeli dwa lub więcej niż dwa świadczenia (czynności) dokonane przez podatnika na rzecz konsumenta są tak ściśle powiązane, że obiektywnie tworzą w aspekcie gospodarczym jedną całość, której rozdzielenie miałyby sztuczny charakter, to wszystkie te świadczenia lub czynności stanowią jednolite świadczenie dla celów podatku od wartości dodanej. Pogląd ten znajduje również potwierdzenie w wyroku w sprawie C-2/95 Sparekassernes Datacenter (SDC), czy też w sprawie C-41/04 Levob Verzekeringen BV i OV Bank NV.

Mając na uwadze powyższe, prawidłowym byłoby uznanie, iż świadczone czynności przez zagranicznego kontrahenta w zakresie organizacji praktyk zagranicznych, to jest przykładowo zarządzanie i przygotowanie zakwaterowania, środków lokalnego transportu, wizyt kulturalnych i miejsc pracy wykazują ze sobą tak ścisłe powiązanie, że w sensie gospodarczym tworzą jedną całość.

Bieżące stanowiska organów wskazują, że jakkolwiek czynności organizowania praktyk są ściśle związane z usługami kształcenia zawodowego lub przekwalifikowania zawodowego, nie są świadczone przez podmiot świadczący usługę główną. W związku z czym, Gmina/Powiat nie ma prawa do zastosowania zwolnienia na podstawie art. 43 ust. 1 pkt 29) tiret c ustawy o VAT. Stawką VAT właściwą w omawianym przypadku będzie 23%.

Zastosowanie stawki ZW na podstawie art. 43 ust. 1 pkt 29) tiret c ustawy o VAT możliwe jest w sytuacji gdy świadczone przez dany podmiot usługi organizacji praktyk zawodowych spełniają definicję kształcenia zawodowego zawartą w art. 44 Rozporządzenia Rady (WE) nr 2821/2011 z dnia 15 marca 2011 r. ustanawiającego środki wykonawcze do Dyrektywy 2006/112/WE w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.Urz.UE.L z 2011 r. Nr 77 s. 1, z późn. zm.), w myśl którego *usługi w zakresie kształcenia zawodowego i przekwalifikowania zapewniane na warunkach określonych w art. 132 ust. 1 lit. i) Dyrektywy 2006/112/WE obejmują nauczanie pozostające w bezpośrednim związku z branżą lub zawodem, jak również nauczanie mające na celu uzyskanie lub uaktualnienie wiedzy do celów zawodowych.*

Zwolnieniu może podlegać również świadczenie przez podwykonawcę (dalszych podwykonawców) na rzecz zlecającego usługę (zrealizowanie dostawy), która nie stanowi wprawdzie usługi kształcenia zawodowego lub przekwalifikowania zawodowego, lecz



stanowi usługę (dostawę towaru) ściśle związaną z usługą podstawową (co wymaga odrębnego zweryfikowania). Zwolnieniu podlega na podstawie art. 43 ust. 1 pkt 29 lit c ustawy o VAT (odpowiednio § 3 ust. 1 pkt 14 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 20 grudnia 2013 r.) pod warunkiem, że:

- usługa (dostawa towaru) jest niezbędna do wykonania usługi podstawowej,
- podwykonawca jest podmiotem, o którym mowa w art. 43 ust. 1 pkt 26 lub 29 ustawy o VAT lub § 3 ust. 1 pkt 13 lub 14 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 20 grudnia 2013 r.,
- świadczenie jest – z ekonomicznego punktu widzenia – finansowane (w całości lub w co najmniej 70%) ze środków publicznych,
- celem wykonania tej usługi nie jest osiągnięcie dodatkowego dochodu przez podatnika, przez konkurencyjne wykonywanie tych czynności w stosunku do podatników niekorzystających z takiego zwolnienia.

Powyższe znajduje potwierdzenie również w interpretacji ogólnej Nr PT1/033/46/751/KCO/13/14/RD50004 z dnia 30 maja 2014 r., wydanej przez Ministra Finansów.

Potwierdzeniem braku możliwości zastosowania zwolnienia jest m.in. interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z dnia 12 października 2017 r., sygn. 0115-KDIT1-2.4012.543.2017.1.AGW wskazał, że:

*Analiza przedstawionego zdarzenia przyszłego w kontekście powołanych przepisów prawa oraz orzecznictwa TSUE prowadzi do stwierdzenia, że - wbrew Pani stanowisku - usługi, które zamierza Pani świadczyć polegające na organizacji u przedsiębiorców i pracodawców staży i praktyk dla uczniów i nauczycieli nie są usługami kształcenia zawodowego ani przekwalifikowania zawodowego. **Jakkolwiek są one ściśle związane z ww. usługami, lecz nie są świadczone przez podmiot świadczący usługę główną.** Z uwagi zatem na ww. fakt, tj. niewykonywanie przez Panią głównej działalności edukacyjnej nie będą miały zastosowania przepisy zawarte w art. 43 ust. 1 pkt 29 ustawy o podatku od towarów i usług, pomimo, że - jak wskazuje Pani we wniosku - czynności te będą finansowane w 70% ze środków publicznych.*

*W związku z tym, że przedmiotowe usługi nie będą objęte zwolnieniem, ani obniżonymi stawkami podatku na podstawie innych przepisów ustawy i rozporządzeń wykonawczych wydanych na jej podstawie, będą podlegały opodatkowaniu stawką podatku 23%, zgodnie z art. 41 ust. 1 w związku z art. 146a pkt 1 ustawy.*