

Leszno, dnia 15 stycznia 2019 r.



**DYREKTOR
KRAJOWEJ INFORMACJI SKARBOWEJ**

0112-KDIL4.4012.665.2018.1.AR

Gmina Miasto Rzeszów
Rynek 1
35-064 Rzeszów
NIP 8130008613

INTERPRETACJA INDYWIDUALNA

Na podstawie art. 13 § 2a, art. 14b § 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2018 r., poz. 800, z późn. zm.) Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej stwierdza, że stanowisko Wnioskodawcy przedstawione we wniosku z dnia 13 grudnia 2018 r. (data wpływu 13 grudnia 2018 r.) o wydanie interpretacji przepisów prawa podatkowego dotyczącej podatku od towarów i usług w zakresie wyłączenia z opodatkowania opłat za pobyt w domach pomocy społecznej, dopłaty do zakupu leków i innych wyrobów medycznych powyżej limitu ceny oraz opłaty za pobyt w środowiskowym domu samopomocy na podstawie art. 15 ust. 6 ustawy o podatku od towarów i usług – **jest nieprawidłowe.**

UZASADNIENIE

W dniu 13 grudnia 2018 r. wpłynął do tutejszego organu ww. wniosek o wydanie interpretacji indywidualnej dotyczącej podatku od towarów i usług w zakresie wyłączenia z opodatkowania opłat za pobyt w domach pomocy społecznej, dopłaty do zakupu leków i innych wyrobów medycznych powyżej limitu ceny oraz opłaty za pobyt w środowiskowym domu samopomocy na podstawie art. 15 ust. 6 ustawy o podatku od towarów i usług.

We wniosku przedstawiono następujący stan faktyczny.

Gmina Miasto Rzeszów – jednostka samorządu terytorialnego (dalej: „Gmina” lub „Wnioskodawca”) – jest czynnym podatnikiem VAT. Wnioskodawca jest zarejestrowany pod



Krajowa Administracja
Skarbowa

Adres do korespondencji:

Krajowa Informacja Skarbowa

ul. Teodora Sixta 17 | tel.: +48 33 472 79 00 | tel. Kontaktowy Delegatury | NIP: 5472169306
43-300 Bielsko-Biała | fax: +48 33 472 79 04 | +48 65 619 89 00

www.kis.gov.pl

e-PUAP: /KIS/wnioski

e-mail: kancelaria.kis@mf.gov.pl

REGON: 366063511

NIP 8130008613. Z dniem 1 stycznia 2017 r. Gmina podjęła łączne (scentralizowane) rozliczenia VAT wraz ze wszystkimi swoimi jednostkami budżetowymi. Oznacza to, iż od tej daty jedynym czynnym podatnikiem VAT jest Gmina, a jej rozliczenia obejmują wszystkie transakcje sprzedaży i zakupu realizowane przez wszystkie jednostki budżetowe Gminy. Jednostki te nie przestają istnieć – zmienia się natomiast ich status na gruncie VAT, gdyż przestają one być traktowane jako odrębni od Gminy podatnicy VAT, lecz z punktu widzenia VAT stają się częścią jednego podatnika, tj. Gminy.

Stosownie do postanowień art. 2 ust. 1 oraz art. 6 ust. 1 ustawy z dnia 8 marca 1990 r. o samorządzie gminnym (tj. Dz. U. z 2018 r., poz. 994, ze zm.) – dalej: „ustawa o samorządzie gminnym” – do zakresu działania Gminy należą wszystkie sprawy publiczne o znaczeniu lokalnym, niezastrzeżone ustawami na rzecz innych podmiotów. W myśl postanowień art. 7 ust. 1 pkt 6 tej ustawy, do zadań własnych Gminy należy pomoc społeczna, w tym ośrodki i zakłady opiekuńcze. Zgodnie z art. 17 ust. 1 pkt 16 i 18 ustawy z dnia 12 marca 2004 r. o pomocy społecznej (Dz. U. z 2018 r., poz. 1508, ze zm.) – dalej: „ustawa o pomocy społecznej” – do zadań własnych gminy o charakterze obowiązkowym należy: utworzenie i utrzymanie ośrodka pomocy społecznej, kierowanie do domu pomocy społecznej i ponoszenie odpłatności za pobyt mieszkańca gminy w tym domu. Natomiast zgodnie z art. 18 ust. 1 pkt 5 ustawy o pomocy społecznej, do zadań zleconych z zakresu administracji rządowej realizowanych przez gminę należy: prowadzenie i rozwój infrastruktury środowiskowych domów samopomocy dla osób z zaburzeniami psychicznymi. Według art. 9 ust. 1 ustawy o samorządzie gminnym w celu wykonywania zadań Gmina może tworzyć jednostki organizacyjne.

Do jednostek budżetowych Gminy realizujących zadania z zakresu pomocy społecznej należą:

- 1) Dom Pomocy Społecznej dla Osób Przewlekłe Psychiczenie Chorych z siedzibą w Rzeszowie przy ul. Załęskiej 7a,
- 2) Dom Pomocy Społecznej Rzeszów ul. Sucharskiego,
- 3) Dom Pomocy Społecznej Rzeszów ul. Powstańców Styczniowych,
- 4) Dom Pomocy Społecznej dla Kombatantów Rzeszów ul. Powstańców Śląskich – zwane dalej „DPS”.
- 5) Środowiskowy Dom Samopomocy, zwany dalej: „ŚDS”.

DPS i ŚDS działają jako jednostki budżetowe – pobrane przez nie dochody odprowadzane są do budżetu Gminy, a ich wydatki w całości pokrywane są z budżetu. DPS i ŚDS nie prowadzą działalności gospodarczej lecz wykonują zadania własne Gminy nałożone przez przepisy prawa (DPS) oraz zadania zlecone z zakresu administracji rządowej (ŚDS).

Celem DPS jest zapewnienie pensjonariuszom całodobowej opieki oraz zaspokojenie ich niezbędnych potrzeb bytowych, opiekuńczych wspomagających na poziomie obowiązującego standardu, w zakresie i w formach wynikających z indywidualnych potrzeb pensjonariuszy. DPS umożliwiają pensjonariuszom korzystanie ze świadczeń zdrowotnych na zasadach i w zakresie określonym odrębnymi przepisami.

Podstawą przyjęcia pensjonariusza do DPS jest decyzja administracyjna o skierowaniu do DPS oraz decyzja ustalająca wysokość opłat za pobyt. DPS nie zawierają z pensjonariuszami żadnych umów cywilnoprawnych. O tym kto zostanie skierowany do domu opieki społecznej i za jaką opłatą decyduje organ gminy właściwej dla tej osoby w dniu jej kierowania do domu pomocy społecznej (art. 54 ust. 12; art. 59 ustawy o pomocy społecznej).

W przypadku Gminy Miasto Rzeszów ww. decyzje oraz decyzje o umieszczeniu w domu pomocy społecznej podejmie Prezydent Miasta Rzeszowa (poprzez Dyrektora Miejskiego Ośrodka Pomocy Społecznej działającego na podstawie stosownego upoważnienia).

Jak wynika z powyższych przepisów, pobyt w DPS jest odpłatny. Opłata uzależniona jest od wysokości średniego miesięcznego kosztu utrzymania pensjonariusza, który ustala Prezydent Miasta – art. 60 ust. 1-6 ustawy o pomocy społecznej. Opłatę za pobyt w DPS wnoszą:

- 1) pensjonariusz DPS, nie więcej niż 70% swojego dochodu;
- 2) małżonek, zstępni przed wstępnymi;
- 3) gmina, z której osoba została skierowana, w wysokości różnicy między średnim kosztem utrzymania w DPS a opłatami wnoszonymi przez osoby wymienione w pkt 1 i 2.

W sytuacji braku uiszczenia należności z tytułu opłat za pobyt w DPS, podlegają one ściągnięciu w trybie przepisów o postępowaniu egzekucyjnym w administracji.

Oprócz powyższej opłaty, pensjonariusze wnoszą dopłatę za leki i inne wyroby medyczne (np. pampersy, pieluchomajtki), które są nabywane przez DPS w imieniu i na rzecz swoich pensjonariuszy na podstawie imiennych recept lub innych wniosków o zaopatrzenie w wyroby medyczne. Zgodnie z art. 58 ust. 3 ustawy o pomocy społecznej, dom pomocy społecznej pokrywa opłaty ryczałtowe i częściową odpłatność do wysokości limitu ceny, przewidziane w przepisach o świadczeniach opieki zdrowotnej finansowanych ze środków publicznych. Dopłata stanowi różnicę pomiędzy ceną detaliczną leku a limitem ceny leku przewidzianym w przepisach o świadczeniach opieki zdrowotnej finansowanych ze środków publicznych. W skład usług opieki społecznej, świadczonej przez DPS pensjonariuszom, wchodzi m.in. usługi bytowe, opiekuńcze, a także wspomagające wynikające z indywidualnych potrzeb każdego pensjonariusza. Tym samym należy uznać, że w skład usługi opieki społecznej, wchodzi również umożliwienie i udostępnienie opieki zdrowotnej wraz z zaordynowanymi lekami i innymi wyrobami medycznymi. Wobec tego, dopłatę, którą wnoszą pensjonariusze DPS z tytułu zakupu leków i innych wyrobów medycznych, należy zrównać z odpłatnością, którą ponoszą w związku z pobytem w domu opieki społecznej.

ŚDS jest placówką pobytu dziennego dla osób powyżej 18 roku życia z zaburzeniami psychicznymi lub niepełnosprawnością intelektualną, których stan zdrowia nie wymaga stałej hospitalizacji czy całonocnej opieki. Prowadzenie środowiskowego domu samopomocy przez Gminę stanowi zadanie zlecone z zakresu administracji rządowej. Uczestnikom zapewnia się rehabilitację społeczną i zawodową, integrację ze środowiskiem, dostęp do kultury i rekreacji, pomoc psychologiczną oraz środowiskową w zakresie pracy socjalnej jak też posiłek przygotowany w ramach terapii kulinarnej. Skierowanie do ŚDS następuje w drodze decyzji administracyjnej, w której określona jest również wysokość odpłatności za pobyt. Decyzje podejmuje Prezydent Miasta Rzeszowa (poprzez Dyrektora Miejskiego Ośrodka Pomocy Społecznej działającego na podstawie stosownego upoważnienia).

Zgodnie z art. 51b ust. 1 ustawy o pomocy społecznej, odpłatność miesięczna za pobyt w DPS wynosi 5% kwoty dochodu osoby samotnie gospodarującej lub kwoty dochodu na osobę w rodzinie, jeżeli dochód osoby samotnie gospodarującej lub dochód na osobę w rodzinie przekracza kwotę 300% odpowiedniego kryterium dochodowego, o którym mowa w art. 8 ust. 1 pkt 1 i 2 ustawy o pomocy społecznej.

Jeśli dochody osoby skierowanej na pobyt w ŚDS nie przekraczają 300% odpowiedniego kryterium dochodowego, udział w zajęciach jest bezpłatny. Wpłaty przez uczestników lub ich rodziców (opiekunów) dokonywane są na rachunek bankowy SDS i stanowią dochód budżetu państwa w związku z realizacją zadań zleconych z zakresu administracji rządowej. Należy również podkreślić, iż nie są zawierane żadne umowy z uczestnikami pobytu lub ich rodzicami (opiekunami).

Biorąc powyższe pod uwagę, Wnioskodawca powziął wątpliwość co do charakteru opłat za pobyt w DPS, dopłat do zakupu leków i innych wyrobów medycznych powyżej limitu ceny oraz opłat za pobyt w ŚDS.

W związku z powyższym opisem zadano następujące pytanie.

Czy opłaty za pobyt w domach pomocy społecznej, dopłaty do zakupu leków i innych wyrobów medycznych powyżej limitu ceny przez pensjonariuszy DPS oraz opłaty za pobyt w DPS, podlegają wyłączeniu z opodatkowania podatkiem VAT na podstawie art. 15 ust. 6 ustawy o VAT?

Zdaniem Wnioskodawcy, stosownie do 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.

Z powołanych powyżej przepisów wynika, że organy władzy publicznej nie będą podatnikami podatku VAT w związku z realizacją zadań, które podejmują jako podmioty prawa publicznego, nawet jeśli pobierają należności, opłaty lub składki. Organy te, będą natomiast podatnikami VAT w przypadku wykonywanych przez nie czynności na podstawie umów cywilnoprawnych. Kryterium podziału stanowi charakter wykonywanych czynności: czynności o charakterze publicznoprawnym wyłączają te podmioty z kategorii podatników, natomiast czynności o charakterze cywilnoprawnym skutkują uznaniem tych podmiotów za podatników podatku VAT, a realizowane przez nie odpłatne dostawy towarów i świadczenie usług podlegają opodatkowaniu podatkiem VAT. Wyłączenie z grona podatników VAT organów władzy publicznej jest możliwe tylko wtedy, gdy wykonują one czynności w ramach przypisanych im specyficznych zadań i funkcji państwowych.

Zgodnie z art. 7 ust. 1 pkt 6 ustawy o samorządzie gminnym, do zadań własnych gminy należy świadczenie pomocy społecznej. Natomiast w myśl art. 17 ust. 1 pkt 16 i 18 ustawy o pomocy społecznej, do zadań własnych Gminy o charakterze obowiązkowym należy: utworzenie i utrzymanie ośrodka pomocy społecznej, kierowanie do domu pomocy społecznej i ponoszenie odpłatności za pobyt pensjonariusza Gminy w tym domu. Umieszczenie osoby w DPS, jak i opłata za pobyt (czy też zwolnienie z opłaty) wynika z decyzji administracyjnej wydanej przez Prezydenta Miasta. Wysokość opłaty jest ściśle określona przepisami prawa (w zależności od średniego kosztu utrzymania pensjonariusza ustalanego przez Prezydenta Miasta). Pobierana opłata ma charakter daniny publicznej, ponieważ pobierana jest w związku z ustawowym obowiązkiem Gminy do prowadzenia domów opieki społecznej i jest związana z realizacją celu publicznego. Brak zapłaty należności podlega ściągnięciu w trybie przepisów o postępowaniu egzekucyjnym w administracji.

Zadaniem DPS jest m.in. umożliwienie i udostępnienie opieki zdrowotnej wraz z lekami i innymi wyrobami medycznymi zaordynowanymi przez lekarza pensjonariuszowi. Wobec tego, dopłatę do zakupu leków i innych wyrobów medycznych, wnoszoną przez pensjonariusza DPS, należy zrównać z odpłatnością, którą ponoszą w związku z pobytem w DPS. Jest to zatem kompleksowa usługa pobytu w DPS.

Pobyt w ŚDS i opłata z nim związana, regulowany jest przepisami ustawy o pomocy społecznej w ramach zadań zleconych z zakresu administracji rządowej. Skierowanie w sprawie pobytu w ŚDS następuje w formie decyzji Prezydenta Miasta. Decyzja określa jednocześnie odpłatność miesięczną za pobyt w myśl art. 51b ust. 1 ustawy o pomocy społecznej. Pobierając opłaty wymienione w opisanym wyżej stanie faktycznym, Gmina realizuje ustawo określone zadania

w ramach funkcji publicznych. Są one formą sprawowania władztwa publicznego. To Gmina w ramach władztwa publicznego decyduje kto i za jaką kwotę zostanie umieszczony w DPS i ŚDS. Czynności te mają charakter publicznoprawny, a nie cywilnoprawny, a sposób i zakres ich realizacji jest ściśle określony w przepisach prawa. Nie można też mówić o ekwiwalentności pobieranych opłat – opłaty te rekompensują jedynie niewielki procent kosztów funkcjonowania DPS i ŚDS.

Jednostki Gminy realizujące zadania z zakresu pomocy społecznej działają ponadto na odmiennych zasadach niż podmioty prowadzące działalność gospodarczą w tym samym zakresie. Zatem brak opodatkowania VAT świadczenia usług pomocy społecznej przez Gminę nie prowadzi do zakłócenia zasad konkurencji. Należy mieć bowiem na uwadze, że podmioty prywatne nie mają ograniczeń w zakresie pobierania opłat i w zakresie finansowania, ani też obowiązku prowadzenia domu pomocy i kierują się wolnorynkowymi zasadami.

Wobec powyższego, Gmina uważa, iż:

- 1) opłaty za pobyt w domu pomocy społecznej, ustalone decyzją administracyjną, podlegają wyłączeniu z opodatkowania na podstawie art. 15 ust. 6 ustawy o VAT,
- 2) dopłaty do zakupu leków i innych wyrobów medycznych, powyżej limitu ceny przez pensjonariuszy DPS podlegają wyłączeniu z opodatkowania na podstawie art. 15 ust. 6 ustawy o VAT,
- 3) opłaty za pobyt w ŚDS, ustalone decyzją administracyjną, podlegają wyłączeniu z opodatkowania na podstawie art. 15 ust. 6 ustawy o VAT.

Powyższe znajduje także oparcie w wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 14 grudnia 2017 r. (sygn. I FSK 2073/15), w którym stwierdzono: „7.6. Zarówno w orzecznictwie Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej (dalej TSUE) jak Naczelnego Sądu Administracyjnego nie budzi wątpliwości to, że gmina mieści się w definicji podmiotów, o których mowa w art. 15 ust. 6 u.p.t.u i art. 13 ust. 1 Dyrektywy 122 (vide np. wyroki TSUE z dnia 10 września 2014 r. Gemeente s – hertogenbosch v. Staatssecretaris van Financien, sygn. akt C-92/13 i NSA z dnia 25 maja 2010 r. sygn. akt I FSK 852/09). Przyjmuje się, że gminy nie są co do zasady uznawane za podatników VAT w odniesieniu do działalności, którą podejmują jako władze publiczne. Nie ma przy tym znaczenia czy czynią to w ramach zadań własnych, czy też zleconych (...) 7.8. Wskazać też należy, że zarówno wypełnianie obowiązków socjalnych jak i organizacja publicznego systemu opieki społecznej w orzecznictwie TSUE traktowana jest jako wyłączona z działalności gospodarczej”.

Podobnie rozstrzygnął Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie w wyroku z dnia 13 października 2015 r. (sygn. III SA/Wa 3650/14) – cyt.: „Pobrane przez Dom opłaty mają charakter daniny publicznej, ponieważ jest ona pobierana przez organ samorządowy w interesie osoby przebywającej w domu opieki społecznej (vide art. 54 ust. 1 art. 55 ust. 1 u.p.s.), pobierana jest w związku z ustawowym obowiązkiem organu samorządu terytorialnego do prowadzenia domów opieki społecznej i jest związana z realizacją celu publicznego (...) Powyższe w sposób bezsprzeczny wskazuje, iż prawdziwe jest twierdzenie strony Skarżącej, iż w niniejszej sprawie znajduje zastosowanie art. 15 ust. 6 ustawy o VAT”.

W świetle obowiązującego stanu prawnego stanowisko Wnioskodawcy w sprawie oceny prawnej przedstawionego stanu faktycznego jest nieprawidłowe.

Zgodnie z przepisem art. 5 ust. 1 pkt 1 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz. U. z 2018 r., poz. 2174, z późn. zm.), zwanej dalej ustawą, opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług podlegają odpłatna dostawa towarów i odpłatne świadczenie usług na terytorium kraju.

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

Natomiast przez świadczenie usług, o którym mowa w art. 5 ust. 1 pkt 1, rozumie się – w świetle art. 8 ust. 1 ustawy – każde świadczenie na rzecz osoby fizycznej, osoby prawnej lub jednostki organizacyjnej niemającej osobowości prawnej, które nie stanowi dostawy towarów w rozumieniu art. 7 ustawy (...).

Zauważyć należy, że nie każda czynność stanowiąca dostawę towarów w rozumieniu art. 7 ustawy lub świadczenie usług w rozumieniu art. 8 ustawy, podlega opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług, bowiem aby dana czynność była opodatkowana tym podatkiem, musi być wykonana przez podmiot, który w związku z jej wykonaniem jest podatnikiem podatku od towarów i usług.

W myśl art. 15 ust. 1 ustawy, podatnikami są osoby prawne, jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej oraz osoby fizyczne, wykonujące samodzielnie działalność gospodarczą, o której mowa w ust. 2, bez względu na cel lub rezultat takiej działalności.

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

Stosownie do art. 15 ust. 6 ustawy, nie uznaje się za podatnika organów władzy publicznej oraz urzędów obsługujących te organy w zakresie realizowanych zadań nałożonych odrębnymi przepisami prawa, dla realizacji których zostały one powołane, z wyłączeniem czynności wykonywanych na podstawie zawartych umów cywilnoprawnych.

Oznacza to, że organ będzie uznany za podatnika podatku od towarów i usług w dwóch przypadkach, tj. gdy wykonuje czynności inne niż te, które mieszczą się w ramach jego zadań oraz gdy wykonuje czynności mieszczące się w ramach jego zadań, ale czyni to na podstawie umów cywilnoprawnych.

Powyższy zapis jest odzwierciedleniem art. 13 obowiązującej od dnia 1 stycznia 2007 r. Dyrektywy 2006/112/WE Rady z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz. Urz. UE. serii L Nr 347 str. 1, z późn. zm.), zwanej dalej Dyrektywą 2006/112/WE Rady, zgodnie z którym krajowe, regionalne i lokalne organy władzy oraz inne podmioty prawa publicznego nie są uważane za podatników w związku z działalnością, którą podejmują lub transakcjami, których dokonują jako organy władzy publicznej, nawet jeśli pobierają należności, opłaty, składki lub płatności w związku z takimi działaniami lub transakcjami. Jednakże w przypadku, gdy podejmują one takie działania lub dokonują takich transakcji, są uważane za podatników w odniesieniu do tych działań lub transakcji, gdyby wykluczenie ich z kategorii podatników prowadziło do znaczących zakłóceń konkurencji. W każdych okolicznościach podmioty prawa publicznego są uważane za podatników w związku z czynnościami określonymi w załączniku I, chyba, że niewielka skala tych działań sprawia, że mogą być one pominięte.

Kryterium podziału stanowi charakter wykonywanych czynności: czynności o charakterze publicznoprawnym wyłączają te podmioty z kategorii podatników, natomiast czynności o charakterze cywilnoprawnym skutkują uznaniem tych podmiotów za podatników podatku od towarów i usług, a realizowane przez nie odpłatne dostawy towarów i świadczenie usług podlegają opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług.

Z powołanych wyżej przepisów wynika, że jednostki samorządu terytorialnego są podatnikami podatku od towarów i usług jedynie w zakresie wszelkich czynności, które mają charakter cywilnoprawny, tzn. są przez nie realizowane na podstawie umów cywilnoprawnych. Będą to zatem wszystkie realizowane przez te jednostki (urzędy) czynności w sferze ich aktywności cywilnoprawnej, np. czynności sprzedaży, zamiany (nieruchomości i ruchomości), wynajmu, dzierżawy itd., umów prawa cywilnego (nazwanych i nienazwanych) – tylko w tym zakresie ich czynności mają charakter działalności gospodarczej w rozumieniu art. 15 ust. 2 ustawy.

Wyłączenie z grona podatników podatku od towarów i usług organów władzy publicznej jest możliwe tylko wtedy, gdy wykonują one czynności w ramach przypisanych im specyficznych zadań i funkcji państwowych np. w zakresie administracji, sądownictwa, obrony narodowej. Wówczas wyłączenie z opodatkowania nie prowadzi do naruszenia zasad konkurencji. Organy władzy publicznej są podatnikami jedynie w zakresie czynności, które mają charakter cywilnoprawny, tzn. są realizowane na podstawie umów cywilnoprawnych.

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

Wyłączenie organów władzy publicznej oraz urzędów obsługujących te organy stanowi odstępstwo od zasady powszechności opodatkowania i jako takie musi być ściśle interpretowane.

Dokonując wykładni art. 15 ust. 6 ustawy należy więc rozgraniczyć sferę imperium, która została wyłączona z opodatkowania podatkiem od towarów i usług od sfery dominium, w której stosownie do wskazanych wyżej przepisów, organy powinny być traktowane jak podatnicy tego podatku.

Innymi słowy organ będzie uznany za podatnika podatku od towarów i usług w dwóch przypadkach – gdy wykonuje czynności inne niż te, które mieszczą się w ramach jego zadań (co wynika z pierwszej części art. 15 ust. 6 ustawy) oraz gdy wykonuje czynności mieszczące się w ramach jego zadań, ale czyni to na podstawie umów cywilnoprawnych. Stąd też, aby uznać, że organ działa w zakresie swoich funkcji ustawowych i jednocześnie nie korzysta z formy cywilistycznej musi zaistnieć sytuacja tego rodzaju, że przy realizacji danego zadania – określonej prawem czynności wykonywanej w interesie publicznym, organ ten wyposażony jest we władztwo publiczne, tj. występuje w pozycji nadrzędnej w stosunku do innych podmiotów uczestniczących w danej czynności.

Zgodnie z art. 2 ust. 1 ustawy z dnia 8 marca 1990 r. o samorządzie gminnym (Dz. U. z 2018 r., poz. 994, z późn. zm.), zwanej dalej ustawą o samorządzie gminnym, gmina wykonuje zadania publiczne w imieniu własnym i na własną odpowiedzialność.

Na podstawie art. 7 ust. 1 ustawy o samorządzie gminnym, zaspokajanie zbiorowych potrzeb wspólnoty należy do zadań własnych gminy. W szczególności zadania własne obejmują sprawy pomocy społecznej, w tym ośrodków i zakładów opiekuńczych (art. 7 ust. 1 pkt 6 ustawy o samorządzie gminnym).

W myśl art. 9 ust. 1 ustawy o samorządzie gminnym, w celu wykonywania zadań gmina może tworzyć jednostki organizacyjne, a także zawierać umowy z innymi podmiotami, w tym z organizacjami pozarządowymi.

Należy nadmienić, że pojęcie podatnika obejmuje swym zakresem podmioty, które dokonują czynności podlegającej opodatkowaniu. Ustawodawca określił wskazane pojęcie na tyle szeroko, by w każdym przypadku profesjonalnej aktywności zawodowej, dokonywania czynności opodatkowanych podmiot mógł zostać uznany za podatnika w zakresie tych czynności.

Działalność gospodarcza ma miejsce również wówczas, gdy nie przyniosła ona żadnych widocznych efektów (bez względu na cel lub rezultat takiej działalności). Charakterystyka ta pozwala na uznanie, że pojęcie podatnika na gruncie podatku od towarów i usług ma wymiar autonomiczny – niezależny od uregulowań innych aktów normatywnych regulujących stosunki prawnopodatkowe.

Przymiot podatnika podatku od towarów i usług przypisany jest, oprócz osoby fizycznej czy prawnej, również wyodrębnionej jednostce organizacyjnej samodzielnie wykonującej działalność gospodarczą, o której mowa w art. 15 ust. 2 ustawy. Samodzielność gospodarcza w prowadzeniu działalności gospodarczej oznacza możliwość podejmowania decyzji, a zarazem posiadanie odpowiedniego stopnia odpowiedzialności za podjęte decyzje, w tym za szkody poniesione wobec osób trzecich, jak również ponoszenie przez podmiot ryzyka gospodarczego.

W tym miejscu należy zauważyć, że w dniu 29 września 2015 r. zapadł wyrok Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej w sprawie C-276/14, zgodnie z którym gminna jednostka organizacyjna, której działalność nie spełnia kryterium samodzielności w rozumieniu art. 9 ust. 1 Dyrektywy 2006/112/WE Rady, nie może być uznana za podatnika podatku od wartości dodanej odrębnie od gminy, w której skład jednostka ta wchodzi.

Jak wynika z ww. wyroku, samorządowe jednostki budżetowe nie posiadają odrębności podatkowej na gruncie przepisów o VAT, zatem wszelkie czynności przez nie dokonywane powinny być rozliczane przez jednostkę samorządu terytorialnego, która je utworzyła.

Wskazać należy, że w dniu 1 października 2016 r. weszła w życie ustawa z dnia 5 września 2016 r. o szczególnych zasadach rozliczeń podatku od towarów i usług oraz dokonywania zwrotu środków publicznych przeznaczonych na realizację projektów finansowanych z udziałem środków pochodzących z budżetu Unii Europejskiej lub od państw członkowskich Europejskiego Porozumienia o Wolnym Handlu przez jednostki samorządu terytorialnego (Dz. U. z 2016 r., poz. 1454, z późn. zm.) i zgodnie z art. 3 tej ustawy, jednostka samorządu terytorialnego jest obowiązana do podjęcia rozliczania podatku wraz ze wszystkimi jednostkami organizacyjnymi najpóźniej od dnia 1 stycznia 2017 r.

W myśl art. 4 ustawy z dnia 5 września 2016 r., jednostka samorządu terytorialnego, której jednostki organizacyjne rozliczały się jako odrębni podatnicy, wstępuje z dniem podjęcia rozliczania podatku wraz ze wszystkimi jednostkami organizacyjnymi we wszystkie przewidziane w przepisach dotyczących podatku prawa i obowiązki jednostek organizacyjnych.

Z przedstawionego opisu sprawy wynika, że Wnioskodawca jest czynnym podatnikiem VAT. Z dniem 1 stycznia 2017 r. Gmina podjęła scentralizowane rozliczenia VAT wraz ze wszystkimi swoimi jednostkami budżetowymi.

Stosownie do postanowień art. 2 ust. 1 oraz art. 6 ust. 1 ustawy o samorządzie gminnym do zakresu działania Gminy należą wszystkie sprawy publiczne o znaczeniu lokalnym, niezastrzeżone ustawami na rzecz innych podmiotów. W myśl postanowień art. 7 ust. 1 pkt 6 ww. ustawy, do zadań własnych Gminy należy pomoc społeczna, w tym ośrodki i zakłady opiekuńcze. Zgodnie z art. 17 ust. 1 pkt 16 i 18 ustawy o pomocy społecznej, do zadań własnych gminy o charakterze obowiązkowym należy: utworzenie i utrzymanie ośrodka pomocy społecznej, kierowanie do domu pomocy społecznej i ponoszenie odpłatności za pobyt mieszkańca gminy w tym domu. Natomiast zgodnie z art. 18 ust. 1 pkt 5 ustawy o pomocy społecznej, do zadań zleconych z zakresu administracji rządowej realizowanych przez gminę należy: prowadzenie i rozwój infrastruktury środowiskowych domów samopomocy dla osób z zaburzeniami psychicznymi. Według art. 9 ust. 1 ustawy o samorządzie gminnym w celu wykonywania zadań Gmina może tworzyć jednostki organizacyjne.

Do jednostek budżetowych Gminy realizujących zadania z zakresu pomocy społecznej należą: Dom Pomocy Społecznej dla Osób Przewlekłe Psychiczenie Chorych z siedzibą w Rzeszowie, Dom Pomocy Społecznej Rzeszów, Dom Pomocy Społecznej Rzeszów, Dom Pomocy Społecznej dla Kombatantów Rzeszów oraz Środowiskowy Dom Samopomocy.

DPS i ŚDS działają jako jednostki budżetowe – pobrane przez nie dochody odprowadzane są do budżetu Gminy, a ich wydatki w całości pokrywane są z budżetu. DPS i ŚDS, nie prowadzą działalności gospodarczej lecz wykonują zadania własne Gminy nałożone przez przepisy prawa (DPS) oraz zadania zlecone z zakresu administracji rządowej (ŚDS).

Celem DPS jest zapewnienie pensjonariuszom całodobowej opieki oraz zaspokojenie ich niezbędnych potrzeb bytowych, opiekuńczych wspomagających na poziomie obowiązującego standardu, w zakresie i w formach wynikających z indywidualnych potrzeb pensjonariuszy. DPS umożliwiają pensjonariuszom korzystanie ze świadczeń zdrowotnych na zasadach i w zakresie określonym odrębnymi przepisami.

Podstawą przyjęcia pensjonariusza do DPS jest decyzja administracyjna o skierowaniu do DPS oraz decyzja ustalająca wysokość opłat za pobyt. DPS nie zawierają z pensjonariuszami żadnych umów cywilnoprawnych. O tym kto zostanie skierowany do domu opieki społecznej i za jaką opłatą decyduje organ gminy właściwej dla tej osoby w dniu jej kierowania do domu pomocy społecznej (art. 54 ust. 12; art. 59 ustawy o pomocy społecznej).

W przypadku Wnioskodawcy ww. decyzje oraz decyzje o umieszczeniu w domu pomocy społecznej podejmuje Prezydent Miasta (poprzez Dyrektora Miejskiego Ośrodka Pomocy Społecznej działającego na podstawie stosownego upoważnienia).

Jak wynika z powyższych przepisów, pobyt w DPS jest odpłatny. Opłata uzależniona jest od wysokości średniego miesięcznego kosztu utrzymania pensjonariusza, który ustala Prezydent Miasta – art. 60 ust. 1-6 ustawy o pomocy społecznej. Opłatę za pobyt w DPS wnoszą: pensjonariusz DPS (nie więcej niż 70% swojego dochodu); małżonek, zstępni przed wstępnymi oraz gmina, z której osoba została skierowana, w wysokości różnicy między średnim kosztem utrzymania w DPS a opłatami wnoszonymi przez osoby wymienione w pkt 112.

W sytuacji braku uiszczenia należności z tytułu opłat za pobyt w DPS, podlegają one ściąganiu w trybie przepisów o postępowaniu egzekucyjnym w administracji.

Oprócz powyższej opłaty, pensjonariusze wnoszą dopłatę za leki i inne wyroby medyczne (np. pampersy, pieluchomajtki), które są nabywane przez DPS w imieniu i na rzecz swoich pensjonariuszy na podstawie imiennych recept lub innych wniosków o zaopatrzenie w wyroby medyczne. Zgodnie z art. 58 ust 3 ustawy o pomocy społecznej dom pomocy społecznej pokrywa opłaty ryczałtowe i częściową odpłatność do wysokości limitu ceny, przewidziane w przepisach o świadczeniach opieki zdrowotnej finansowanych ze środków publicznych. Dopłata stanowi różnicę pomiędzy ceną detaliczną leku a limitem ceny leku przewidzianym w przepisach o świadczeniach opieki zdrowotnej finansowanych ze środków publicznych. W skład usług opieki społecznej, świadczonej przez DPS pensjonariuszom, wchodzi

m.in. usługi bytowe, opiekuńcze, a także wspomagające wynikające z indywidualnych potrzeb każdego pensjonariusza. Tym samym należy uznać, że w skład usługi opieki społecznej, wchodzi również umożliwienie i udostępnienie opieki zdrowotnej wraz z zaordynowanymi lekami i innymi wyrobami medycznymi. Wobec tego, dopłatę, którą wnoszą pensjonariusze DPS z tytułu zakupu leków i innych wyrobów medycznych, należy zrównać z odpłatnością, którą ponoszą w związku z pobytem w domu opieki społecznej.

ŚDS jest placówką pobytu dziennego dla osób powyżej 18 roku życia z zaburzeniami psychicznymi lub niepełnosprawnością intelektualną, których stan zdrowia nie wymaga stałej hospitalizacji czy całodobowej opieki. Prowadzenie środowiskowego domu samopomocy przez Gminę stanowi zadanie zlecone z zakresu administracji rządowej. Uczestnikom zapewnia się rehabilitację społeczną i zawodową, integrację ze środowiskiem, dostęp do kultury i rekreacji, pomoc psychologiczną oraz środowiskową w zakresie pracy socjalnej jak też posiłek przygotowany w ramach terapii kulinarnej. Skierowanie do ŚDS następuje w drodze decyzji administracyjnej, w której określona jest również wysokość odpłatności za pobyt. Decyzję podejmuje Prezydent Miasta (poprzez Dyrektora Miejskiego Ośrodka Pomocy Społecznej działającego na podstawie stosownego upoważnienia).

Zgodnie z art. 51b ust. 1 ustawy o pomocy społecznej, odpłatność miesięczna za pobyt w DPS wynosi 5% kwoty dochodu osoby samotnie gospodarującej lub kwoty dochodu na osobę w rodzinie, jeżeli dochód osoby samotnie gospodarującej lub dochód na osobę w rodzinie przekracza kwotę 300% odpowiedniego kryterium dochodowego, o którym mowa w art. 8 ust. 1 pkt 1 i 2 ustawy o pomocy społecznej.

Jeśli dochody osoby skierowanej na pobyt w ŚDS nie przekraczają 300% odpowiedniego kryterium dochodowego, udział w zajęciach jest bezpłatny. Wpłaty przez uczestników lub ich rodziców (opiekunów) dokonywane są na rachunek bankowy SDS i stanowią dochód budżetu państwa w związku z realizacją zadań zleconych z zakresu administracji rządowej. Należy również podkreślić, iż nie są zawierane żadne umowy z uczestnikami pobytu lub ich rodzicami (opiekunami).

Wątpliwości Wnioskodawcy w analizowanej sprawie dotyczą wyłączenia z opodatkowania opłat za pobyt w domach pomocy społecznej, dopłaty do zakupu leków i innych wyrobów medycznych powyżej limitu ceny oraz opłaty za pobyt w środowiskowym domu samopomocy, na podstawie art. 15 ust. 6 ustawy.

Zgodnie z art. 2 ust. 1 ustawy z dnia 12 marca 2004 r. o pomocy społecznej (Dz. U. z 2018 r., poz. 1508, z późn. zm.), 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.

W myśl art. 2 ust. 2 ww. ustawy, 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.

Jak wynika z art. 3 ust. 1 ustawy o pomocy społecznej, pomoc społeczna wspiera osoby i rodziny w wysiłkach zmierzających do zaspokojenia niezbędnych potrzeb i umożliwia im życie w warunkach odpowiadających godności człowieka.

Stosownie do zapisu zawartego w art. 6 pkt 5 cyt. ustawy, przez jednostkę organizacyjną pomocy społecznej rozumie się regionalny ośrodek polityki społecznej, powiatowe centrum pomocy rodzinie, ośrodek pomocy społecznej, dom pomocy społecznej, placówkę specjalistycznego poradnictwa, w tym rodzinnego, ośrodek wsparcia i ośrodek interwencji kryzysowej.

W myśl art. 9 ust. 1 ustawy o pomocy społecznej, kryteria dochodowe podlegają weryfikacji co 3 lata, z uwzględnieniem wyniku badań prognozy interwencji socjalnej. Badania prognozy interwencji socjalnej dokonuje Instytut Pracy i Spraw Socjalnych.

Na podstawie art. 15 powołanej ustawy, pomoc społeczna polega w szczególności na:

- 1) przyznawaniu i wypłacaniu przewidzianych ustawą świadczeń;
- 2) pracy socjalnej;
- 3) prowadzeniu i rozwoju niezbędnej infrastruktury socjalnej;
- 4) analizie i ocenie zjawisk rodzących zapotrzebowanie na świadczenia z pomocy społecznej;
- 5) realizacji zadań wynikających z rozeznaczonych potrzeb społecznych;
- 6) rozwijaniu nowych form pomocy społecznej i samopomocy w ramach zidentyfikowanych potrzeb.

Na mocy art. 16 ust. 1 ustawy o pomocy społecznej, obowiązek zapewnienia realizacji zadań pomocy społecznej spoczywa na jednostkach samorządu terytorialnego oraz na organach administracji rządowej w zakresie ustalonym ustawą.

Gmina i powiat, obowiązane zgodnie z przepisami ustawy do wykonywania zadań pomocy społecznej, nie mogą odmówić pomocy osobie potrzebującej, mimo istniejącego obowiązku osób fizycznych lub osób prawnych do zaspokajania jej niezbędnych potrzeb życiowych (art. 16 ust. 2 ustawy o pomocy społecznej).

Zgodnie z art. 17 ust. 1 pkt 3, 11, 12, 16 i 18 ustawy o pomocy społecznej, do zadań własnych gminy o charakterze obowiązkowym należy:

- udzielanie schronienia, zapewnienie posiłku oraz niezbędnego ubrania osobom tego pozbawionym (pkt 3);
- organizowanie i świadczenie usług opiekuńczych, w tym specjalistycznych, w miejscu zamieszkania, z wyłączeniem specjalistycznych usług opiekuńczych dla osób z zaburzeniami psychicznymi (pkt 11);
- prowadzenie i zapewnienie miejsc w mieszkaniach chronionych (pkt 12);
- kierowanie do domu pomocy społecznej i ponoszenie odpłatności za pobyt mieszkańca gminy w tym domu (pkt 16);
- utworzenie i utrzymywanie ośrodka pomocy społecznej, w tym zapewnienie środków na wynagrodzenia pracowników (pkt 18).

W świetle art. 17 ust. 2 pkt 3 ww. ustawy, do zadań własnych gminy należy prowadzenie i zapewnienie miejsc w domach pomocy społecznej i ośrodkach wsparcia o zasięgu gminnym oraz kierowanie do nich osób wymagających opieki.

Natomiast do zadań zleconych z zakresu administracji rządowej realizowanych przez gminę należy prowadzenie i rozwój infrastruktury ośrodków wsparcia dla osób z zaburzeniami psychicznymi (art. 18 ust. 1 pkt 5 ww. ustawy o pomocy społecznej).

Jak stanowi art. 50 ust. 1 ustawy o pomocy społecznej, osobie samotnej, która z powodu wieku, choroby lub innych przyczyn wymaga pomocy innych osób, a jest jej pozbawiona, przysługuje pomoc w formie usług opiekuńczych lub specjalistycznych usług opiekuńczych.

Specjalistyczne usługi opiekuńcze są to usługi dostosowane do szczególnych potrzeb wynikających z rodzaju schorzenia lub niepełnosprawności, świadczone przez osoby ze specjalistycznym przygotowaniem zawodowym (art. 50 ust. 4 ustawy o pomocy społecznej).

W oparciu o art. 50 ust. 5 i ust. 6 powołanej ustawy, ośrodek pomocy społecznej, przyznając usługi opiekuńcze, ustala ich zakres, okres i miejsce świadczenia. Rada gminy określa, w drodze uchwały, szczegółowe warunki przyznawania i odpłatności za usługi opiekuńcze i specjalistyczne usługi opiekuńcze, z wyłączeniem specjalistycznych usług opiekuńczych dla osób z zaburzeniami psychicznymi, oraz szczegółowe warunki częściowego lub całkowitego zwolnienia od opłat, jak również tryb ich pobierania.

Na mocy art. 51 ust 1 ustawy o pomocy społecznej, osobom, które ze względu na wiek, chorobę lub niepełnosprawność wymagają częściowej opieki i pomocy w zaspokajaniu niezbędnych potrzeb życiowych, mogą być przyznane usługi opiekuńcze, specjalistyczne usługi opiekuńcze lub posiłek, świadczone w ośrodku wsparcia.

W myśl art. 54 ust. 1 ustawy o pomocy społecznej, osobie wymagającej całodobowej opieki z powodu wieku, choroby lub niepełnosprawności, niemogącej samodzielnie funkcjonować w codziennym życiu, której nie można zapewnić niezbędnej pomocy w formie usług opiekuńczych, przysługuje prawo do umieszczenia w domu pomocy społecznej.

Stosownie do art. 58 ust. 1 ww. ustawy, wydatki związane z zapewnieniem całodobowej opieki mieszkańcom oraz zaspokajaniem ich niezbędnych potrzeb bytowych i społecznych w całości pokrywa dom pomocy społecznej.

Dom pomocy społecznej pokrywa opłaty ryczałtowe i częściową odpłatność do wysokości limitu ceny, przewidziane w przepisach o świadczeniach opieki zdrowotnej finansowanych ze środków publicznych, jak stanowi art. 58 ust. 2 cyt. ustawy.

Na podstawie art. 59 ust. 2 ww. ustawy, decyzję o umieszczeniu w domu pomocy społecznej wydaje organ gminy prowadzącej dom pomocy społecznej lub starosta powiatu prowadzącego dom pomocy społecznej. W przypadku regionalnych domów pomocy społecznej decyzję wydaje marszałek województwa, z zastrzeżeniem ust. 5.

Pobyt w domu pomocy społecznej jest odpłatny do wysokości średniego miesięcznego kosztu utrzymania mieszkańca, z zastrzeżeniem ust. 3, o czym stanowi art. 60 ust. 1 powołanej ustawy.

Zgodnie z art. 61 ust. 1 ustawy o pomocy społecznej, obowiązani do wnoszenia opłaty za pobyt w domu pomocy społecznej są w kolejności:

- 1) mieszkaniec domu, a w przypadku osób małoletnich przedstawiciel ustawowy z dochodów dziecka,
 - 2) małżonek, zstępni przed wstępnymi,
 - 3) gmina, z której osoba została skierowana do domu pomocy społecznej
- przy czym osoby i gmina określone w pkt 2 i 3 nie mają obowiązku wnoszenia opłat, jeżeli mieszkaniec domu ponosi pełną odpłatność.

Stosownie do art. 61 ust. 2 powołanej wyżej ustawy, opłatę za pobyt w domu pomocy społecznej wnoszą:

- 1) mieszkaniec domu, nie więcej jednak niż 70% swojego dochodu, a w przypadku osób małoletnich przedstawiciel ustawowy z dochodów dziecka, nie więcej niż 70% tego dochodu;
- 2) małżonek, zstępni przed wstępnymi – zgodnie z umową zawartą w trybie art. 103 ust. 2:
 - a) w przypadku osoby samotnie gospodarującej, jeżeli dochód jest wyższy niż 300% kryterium dochodowego osoby samotnie gospodarującej, jednak kwota dochodu pozostająca po wniesieniu opłaty nie może być niższa niż 300% tego kryterium,
 - b) w przypadku osoby w rodzinie, jeżeli posiadany dochód na osobę jest wyższy niż 300% kryterium dochodowego na osobę w rodzinie, z tym że kwota dochodu

- pozostająca po wniesieniu opłaty nie może być niższa niż 300% kryterium dochodowego na osobę w rodzinie;
- 3) gmina, z której osoba została skierowana do domu pomocy społecznej – w wysokości różnicy między średnim kosztem utrzymania w domu pomocy społecznej a opłatami wnoszonymi przez osoby, o których mowa w pkt 1 i 2.

W myśl art. 97 ust. 1 cyt. ustawy, opłatę za pobyt w ośrodkach wsparcia i mieszkaniach chronionych ustala podmiot kierujący w uzgodnieniu z osobą kierowaną, uwzględniając przyznany zakres usług. Osoby nie ponoszą opłat, jeżeli dochód osoby samotnie gospodarującej lub dochód na osobę w rodzinie nie przekracza kwoty kryterium dochodowego.

Rada powiatu lub rada gminy w drodze uchwały ustala, w zakresie zadań własnych, szczegółowe zasady ponoszenia odpłatności za pobyt w ośrodkach wsparcia i mieszkaniach chronionych (art. 97 ust. 5 ww. ustawy).

Obowiązek zwrotu wydatków poniesionych na świadczenia z pomocy społecznej – stosownie do art. 96 ust. 1 ustawy – spoczywa na:

- 1) osobie i rodzinie korzystającej ze świadczeń z pomocy społecznej;
- 2) spadkobiercy osoby, która korzystała ze świadczeń z pomocy społecznej – z masy spadkowej;
- 3) małżonku, zstępnych przed wstępnymi osoby korzystającej ze świadczeń z pomocy społecznej – jedynie w przypadku gdy nie dokonano zwrotu wydatków zgodnie z pkt 1 i 2, w wysokości przewidzianej w decyzji dla osoby lub rodziny korzystającej ze świadczeń z pomocy społecznej.

Świadczenia z pomocy społecznej są udzielane na wniosek osoby zainteresowanej, jej przedstawiciela ustawowego albo innej osoby, za zgodą osoby zainteresowanej lub jej przedstawiciela ustawowego (art. 102 ust. 1 ww. ustawy).

Zadania pomocy społecznej w gminach – na podstawie art. 110 ustawy o pomocy społecznej – wykonują jednostki organizacyjne – ośrodki pomocy społecznej (ust. 1). Ośrodek pomocy społecznej, wykonując zadania własne gminy w zakresie pomocy społecznej, kieruje się ustaleniami wójta (burmistrza, prezydenta miasta) (ust. 3).

Stosownie do art. 110 ust. 7 ww. ustawy, wójt (burmistrz, prezydent miasta) udziela kierownikowi ośrodka pomocy społecznej upoważnienia do wydawania decyzji administracyjnych w indywidualnych sprawach z zakresu pomocy społecznej należących do właściwości gminy.

Zgodnie z art. 106 ust. 1 i ust. 2 ustawy o pomocy społecznej, przyznanie świadczeń z pomocy społecznej następuje w formie decyzji administracyjnej. Udzielenie świadczeń w postaci interwencji kryzysowej, pracy socjalnej, poradnictwa, uczestnictwa w zajęciach klubu samopomocy, klubu samopomocy dla osób z zaburzeniami psychicznymi, schronienia w formie ogrzewalni i noclegowni, sprawienia pogrzebu, a także przyznanie biletu kredytowanego nie wymaga wydania decyzji administracyjnej.

Analizując wskazane powyżej przepisy, należy zwrócić uwagę na uznaniowy charakter decyzji w przedmiocie przyznania świadczeń opieki społecznej co powoduje, że nawet w przypadku spełnienia wszystkich ustawowych przesłanek organ pomocy społecznej może przyznać ją

w wymiarze i zakresie, który uzna za niezbędny. Uprawnienia wynikające z przepisów ustawy o pomocy społecznej mają bowiem charakter jedynie subsydiarny, co oznacza, że uzupełniają środki, możliwości i uprawnienia własne osoby objętej systemem świadczeń z pomocy społecznej.

Mając na uwadze obowiązujące przepisy ustawy o podatku od towarów i usług należy wskazać, że pod pojęciem usługi (świadczenia) należy rozumieć każde zachowanie, na które składać się może zarówno działanie (uczynienie, wykonanie czegoś na rzecz innej osoby), jak i zaniechanie (nie czynienie bądź też tolerowanie).

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.

Zatem, aby uznać dane świadczenie za odpłatne świadczenie, musi istnieć stosunek prawny pomiędzy świadczącym usługę a odbiorcą, a w zamian za wykonanie usługi powinno zostać wypłacone wynagrodzenie. Musi istnieć bezpośredni związek pomiędzy świadczoną usługą i przekazaniem za nią wynagrodzeniem.

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

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

Pod pojęciem odpłatności dostawy towarów lub odpłatności świadczenia usług należy zatem rozumieć prawo podmiotu dokonującego dostawy towarów lub świadczącego usługę do żądania od nabywcy towaru, odbiorcy usługi lub osoby trzeciej zapłaty ceny lub ekwiwalentu (np. w postaci świadczenia wzajemnego).

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

Wskazać należy, co istotne w niniejszej sprawie, że będące przedmiotem wniosku usługi świadczone przez Gminę za pośrednictwem DPS i ŚDS są odpłatne. Oprócz opłaty za pobyt w DPS, pensjonariusze wnoszą dopłatę za leki i inne wyroby medyczne (np. pampersy,

pieluchomajtki), które są nabywane przez DPS w imieniu i na rzecz swoich pensjonariuszy na podstawie imiennych recept lub innych wniosków o zaopatrzenie w wyroby medyczne. Dopłata stanowi różnicę pomiędzy ceną detaliczną leku a limitem ceny leku przewidzianym w przepisach o świadczeniach opieki zdrowotnej finansowanych ze środków publicznych. Ponadto – jak wskazał Wnioskodawca – „w skład usługi opieki społecznej, wchodzi również umożliwienie i udostępnienie opieki zdrowotnej wraz z zaordynowanymi lekami i innymi wyrobami medycznymi”. Zatem, dopłaty do zakupu leków i innych wyrobów medycznych powyżej limitu ceny, którą – jak wskazał Wnioskodawca – „należy zrównać z odpłatnością, którą ponoszą w związku z pobytem w domu opieki społecznej”. Przy tym – co również należy podkreślić – istnieje bezpośredni związek pomiędzy dokonaną płatnością a świadczoną przez Wnioskodawcę usługą. Ponadto należy podkreślić, że świadczenie pomocy społecznej – jak stanowi wyżej powołany przepis art. 102 ust. 1 ustawy o pomocy społecznej – wymaga złożenia wniosku osoby zainteresowanej, jej przedstawiciela ustawowego lub innej osoby, oraz zgody osoby zainteresowanej lub jej przedstawiciela ustawowego.

Konfrontując zaprezentowany opis sprawy z powołanymi wyżej przepisami prawa stwierdzić należy, że w przedmiotowej sprawie w odniesieniu do należności za usługi świadczone przez Gminę za pośrednictwem jej jednostki organizacyjnej w ramach zadań własnych Gminy (tj. DPS) oraz w ramach zadań zleconych z zakresu administracji rządowej (tj. ŚDS) w postaci: utworzenia i utrzymania ośrodka pomocy społecznej, kierowania do domu pomocy społecznej i ponoszenia odpłatności za pobyt mieszkańca gminy w tym domu; zapewnienia pensjonariuszom całodobowej opieki oraz zaspokojenia ich niezbędnych potrzeb bytowych oraz opiekuńczych; zapewnienia rehabilitacji społecznej i zawodowej, integracji ze środowiskiem, zapewnienia dostępu do kultury i rekreacji, pomocy psychologicznej oraz środowiskowej w zakresie pracy socjalnej, jak również zapewnienia posiłku przygotowywanego w ramach terapii kulinarnej, mamy do czynienia z sytuacją, w której występuje skonkretyzowane świadczenie pomiędzy dwoma określonymi stronami transakcji, dla którego istnieje bezpośredni beneficjent czynności.

Wnioskodawca zobowiązuje się wykonać określone decyzją administracyjną oraz z zakresu administracji rządowej czynności na rzecz konkretnej osoby, która za te czynności dokonuje opłaty w określonej wysokości. Skoro jest możliwe zidentyfikowanie konkretnego świadczenia wykonywanego przez Wnioskodawcę na rzecz określonego podmiotu (nabywcy), należy uznać je za świadczenie usług w rozumieniu przepisów o podatku od towarów i usług.

W ocenie Organu istotnym jest to, że decyzje administracyjne orzekają jedynie w danej sprawie w stosunku do konkretnej osoby (świadczeniobiorcy). Zatem działanie Wnioskodawcy obejmujące wydanie decyzji administracyjnej oraz działanie z zakresu administracji rządowej rozstrzygającej w jakiej formie zostanie przyznane świadczenie na rzecz podopiecznego, tj. czy zostanie przyznane świadczenie czy też nie, jest czym innym niż sama realizacja tego świadczenia, która stanowi niewątpliwie czynność cywilnoprawną, bowiem czynności wykonywane w oparciu o tę decyzję są usługami wykonywanymi na podstawie czynności cywilnoprawnych, bowiem, jak wskazano powyżej potrzebny jest wniosek i zgoda dwóch stron do wykonania ww. czynności.

Fakt, że Wnioskodawca działający za pośrednictwem DPS i ŚDS na podstawie ustawy o pomocy społecznej obarczony jest zadaniem w postaci realizacji tych usług wynikających z decyzji administracyjnych oraz decyzji z zakresu administracji rządowej nie jest jednoznaczny z tym, że automatycznie zostaje wyłączony z zakresu podatku VAT, bowiem w przedmiotowej sprawie zachodzi związek pomiędzy otrzymywanymi dochodami (uiszczanymi opłatami) a zobowiązaniem się Wnioskodawcy do wykonania określonych czynności. Tym samym

uiszczane opłaty są niczym innym jak wynagrodzeniem wnoszonym na poczet świadczenia usług dokonywanych przez Wnioskodawcę. Jednocześnie podobne lub takie same czynności mogą być wykonywane przez inne podmioty, tzw. podmioty konkurencyjne.

Tak więc w analizowanej sprawie mamy do czynienia z sytuacją, w której występuje skonkretyzowane świadczenie (zapewnienie usług opisanych we wniosku), które jest wykonywane z nakazu organu (decyzja administracyjna i rządowa) pomiędzy dwoma określonymi stronami transakcji, dla którego istnieje bezpośredni beneficjent czynności. Wnioskodawca zobowiązuje się wykonać określone decyzją administracyjną i rządową czynności na rzecz konkretnej osoby, za które otrzymuje opłaty w określonej decyzją wysokości. Możliwe jest zatem zidentyfikowanie konkretnego świadczenia wykonywanego przez Wnioskodawcę na rzecz określonego podmiotu (nabywcy). Dlatego też, czynności świadczone przez Wnioskodawcę spełniają definicję świadczenia usług określoną w art. 8 ust. 1 ustawy, które z uwagi na ich odpłatność podlegają opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług na podstawie art. 5 ust. 1 pkt 1 ustawy. Tym samym Wnioskodawca w zakresie wykonywania tych czynności jest podatnikiem w rozumieniu art. 15 ust. 1 ustawy i nie korzysta z wyłączenia z grona podatników podatku od towarów i usług na podstawie art. 15 ust. 6 ustawy.

Z kolei w myśl art. 29a ust. 7 ustawy podstawa opodatkowania nie obejmuje kwot:

- 1) stanowiących 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 przytoczonej regulacji art. 29a ust. 7 pkt 3 (stanowiącej implementację art. 79 punkt c) Dyrektywy) wynika, że wyłączeniu z podstawy opodatkowania podlegają kwoty otrzymane przez podatnika od nabywcy lub usługobiorcy jako zwrot wydatków poniesionych w imieniu i na rachunek nabywcy lub usługobiorcy. Należy jednak zaznaczyć, że otrzymany przez podatnika zwrot wydatków poniesionych na rzecz zleceniodawcy nie stanowi podstawy opodatkowania podatkiem VAT wówczas, gdy podatnik dysponuje dowodami dokumentującymi rzeczywiste kwoty poniesionych kosztów oraz ww. dowody zostały wystawione na nabywcę (usługobiorcę), w którego imieniu i na rzecz którego poniesione zostały te wydatki.

Podstawowym warunkiem zastosowania wyłączenia określonego w art. 29a ust. 7 pkt 3 ustawy jest działanie podatnika w imieniu i na rachunek nabywcy lub usługobiorcy.

Przepisy ustawy o podatku od towarów i usług nie precyzują i nie wskazują, jak należy rozumieć pojęcie „w imieniu i na rzecz”. Przyjęcie w ustawie takiej konstrukcji prowadzi do wniosku, że zwrot ten, zgodnie z regułami wykładni literalnej, powinien być interpretowany według ogólnych zasad języka polskiego.

Zgodnie z definicją zawartą w Słowniku języka polskiego PWN, określenie „w imieniu” oznacza działanie „ze względu na kogoś, dla czyjegoś dobra, odwołując się do kogoś”. Natomiast określenie „na rzecz” oznacza tyle, co działanie „na czyjąś korzyść, dla kogoś, dla czyjegoś dobra”. Dlatego też, z uwagi na brak w ustawie specyficznych definicji legalnych komentowanych zwrotów, powinny być one interpretowane szeroko, zgodnie z ich potocznym rozumieniem i znaczeniem na gruncie języka polskiego. Określonych wskazówek odnośnie interpretacji ww. zwrotów dostarcza również ustawa z dnia 23 kwietnia 1964 r. Kodeks cywilny

(Dz. U. z 2018 r., poz. 1025, z późn. zm.). Przepisy ww. Kodeksu odnoszą się zarówno do kwestii działania w czyimś imieniu, jak i na czyjąś rzecz. W art. 95 ust. 1 i 2 Kodeksu cywilnego wskazano, że czynności prawnej można dokonać przez przedstawiciela działającego w imieniu osoby, którą reprezentuje, a czynność prawna dokonana przez przedstawiciela w granicach umocowania pociąga za sobą skutki bezpośrednio dla reprezentowanego. Tym samym, przedstawiciel, stosownie do postanowienia art. 95 Kodeksu, działa w imieniu i na rzecz swojego mocodawcy, przez co rozumieć należy, że wszelkie skutki faktyczne i prawne jego działania dotyczą bezpośrednio jego mocodawcy.

Należy wskazać również, że aby otrzymana przez podatnika kwota stanowiła zwrot wydatków poniesionych w imieniu i na rachunek klienta, nie może stanowić należności lub kosztów dodatkowych, które w myśl art. 29a ust. 1 i 6 ustawy należy uwzględnić w podstawie opodatkowania. Zatem nie wystąpi zwrot wydatków poniesionych przez podatnika w imieniu i na rzecz klienta, jeśli wydatki te stanowią świadczenia pomocnicze związane bezpośrednio z dokonywaną przez niego na rzecz danego klienta dostawą towarów lub świadczeniem usług, czyli wydatki te były poniesione przez podatnika we własnym imieniu. W takiej sytuacji kwota zwracanych wydatków stanowi w istocie element kalkulacyjny wynagrodzenia z tytułu zawartej transakcji. Podkreślić zatem należy, że z regulacji art. 29a ust. 7 pkt 3 ustawy wypływa zasadniczy warunek – występowania w imieniu klienta, na rzecz którego bezpośrednio wystawiana jest faktura, o ile poniesiony wydatek powinien być w ten sposób dokumentowany.

W konsekwencji spełnienie przez podatnika ww. warunków będzie skutkowało możliwością bezpośredniego rozliczenia z kontrahentem poniesionych w imieniu i na jego rzecz wydatków, a tym samym podatnik nie będzie zobowiązany ujmować w podstawie opodatkowania przedmiotowych wydatków.

Analiza powyższych przepisów w odniesieniu do przedstawionego we wniosku opisu sprawy, pozwala stwierdzić, że czynność wniesienia przez pensjonariuszy dopłat za leki i inne wyroby medyczne powyżej limitu ceny (np. pampersy, pieluchomajtki), które są nabywane przez DPS w imieniu i na rzecz swoich pensjonariuszy na podstawie imiennych recept lub innych wniosków o zaopatrzenie w wyroby medyczne, nie stanowią elementu podstawy opodatkowania świadczonej przez Wnioskodawcę usługi. Powyższe dopłaty są wykorzystywane przez DPS do zakupu leków i innych wyrobów medycznych w imieniu swoich pensjonariuszy i na ich rzecz. Zatem wnoszone przez pensjonariuszy ww. dopłaty powyżej limitu ceny za leki i inne wyroby medyczne są wyłączone z podstawy opodatkowania świadczonej usługi stosownie do ww. przepisu ustawy.

Podsumowując, opłaty za pobyt w domach pomocy społecznej oraz opłaty za pobyt w środowiskowym domu samopomocy nie podlegają wyłączeniu z opodatkowania podatkiem VAT na podstawie art. 15 ust 6 ustawy. Natomiast dopłaty do zakupu leków i innych wyrobów medycznych powyżej limitu ceny dokonywane przez DPS w imieniu i na rzecz pensjonariuszy nie stanowią elementu podstawy opodatkowania świadczonej przez Wnioskodawcę usługi, stosownie do art. 29a ust. 7 pkt 3 ustawy i tym samym nie podlegają ww. wyłączeniu.

Zatem stanowisko Wnioskodawcy oceniając całościowo należało uznać za nieprawidłowe.

Należy zauważyć, że zgodnie z art. 14b § 3 ustawy Ordynacja podatkowa, składający wniosek o wydanie interpretacji indywidualnej obowiązany jest do wyczerpującego przedstawienia zaistniałego stanu faktycznego albo zdarzenia przyszłego. Organ jest ściśle związany

przedstawionym we wniosku stanem faktycznym (opisem zdarzenia przyszłego). Zainteresowany ponosi ryzyko związane z ewentualnym błędnym lub nieprecyzyjnym przedstawieniem we wniosku opisu stanu faktycznego (zdarzenia przyszłego). Interpretacja indywidualna wywołuje skutki prawnopodatkowe tylko wtedy, gdy rzeczywisty stan faktyczny sprawy będącej przedmiotem interpretacji pokrywał się będzie ze stanem faktycznym (oraz z opisem zdarzenia przyszłego) podanym przez Wnioskodawcę w złożonym wniosku. W związku z powyższym, w przypadku zmiany któregokolwiek elementu przedstawionego we wniosku opisu sprawy, udzielona odpowiedź traci swą aktualność.

Odnosząc się do powołanych przez Wnioskodawcę we wniosku wyroków sądów administracyjnych tut. Organ wyjaśnia, że wskazane wyroki zostały potraktowane jako element argumentacji Wnioskodawcy, są to jednak rozstrzygnięcia odnoszące się do indywidualnych spraw i co do zasady wiążą one stronę postępowania w konkretnej, indywidualnej sprawie, nie rozciągając swojego oddziaływania na inne, choćby podobne lub zbieżne sprawy. Zatem wskazane we wniosku wyroki sądu nie mają wpływu na podjęte w niniejszej interpretacji rozstrzygnięcie.

Odnosnie natomiast do powołanego przez Wnioskodawcę wyroku Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej tut. Organ zauważa, że bezpośrednie odniesienie do wyroku Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej, który zapadł w konkretnej sprawie podatnika jest możliwe tylko w przypadku, gdy mamy do czynienia z identycznym lub podobnym stanem faktycznym.

Zgodnie z art. 14na § 1 Ordynacji podatkowej, przepisów art. 14k-14n nie stosuje się, jeżeli stan faktyczny lub zdarzenie przyszłe będące przedmiotem interpretacji indywidualnej stanowi element czynności będących przedmiotem decyzji wydanej:

- 1) z zastosowaniem art. 119a;
- 2) w związku z wystąpieniem nadużycia prawa, o którym mowa w art. 5 ust. 5 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług;
- 3) z zastosowaniem środków ograniczających umowne korzyści.

Przepisów art. 14k-14n nie stosuje się, jeżeli korzyść podatkowa, stwierdzona w decyzjach wymienionych w § 1, jest skutkiem zastosowania się do utrwalonej praktyki interpretacyjnej, interpretacji ogólnej lub objaśnień podatkowych (art. 14na § 2 Ordynacji podatkowej).

Powyższe unormowania należy odczytywać łącznie z przepisami art. 33 ustawy z 23 października 2018 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. poz. 2193), wprowadzającymi regulacje intertemporalne.

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

Stronie przysługuje prawo do wniesienia skargi na niniejszą interpretację przepisów prawa podatkowego z powodu jej niezgodności z prawem. Skargę wnosi się do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Rzeszowie, ul. Kraszewskiego 4a, 35-016 Rzeszów w dwóch egzemplarzach (art. 47 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi – Dz. U. z 2018 r., poz. 1302, z późn. zm.) w terminie trzydziestu dni od dnia doręczenia skarżącemu rozstrzygnięcia w sprawie albo aktu, o którym mowa w art. 3 § 2 pkt 4a (art. 53 § 1 ww. ustawy).

Jednocześnie, zgodnie z art. 57a ww. ustawy, skarga na pisemną interpretację przepisów prawa podatkowego wydaną w indywidualnej sprawie, opinię zabezpieczającą i odmowę wydania opinii zabezpieczającej może być oparta wyłącznie na zarzucie naruszenia przepisów postępowania, dopuszczeniu się błędu wykładni lub niewłaściwej oceny co do zastosowania przepisu prawa materialnego. Sąd administracyjny jest związany zarzutami skargi oraz powołaną podstawą prawną.

Skargę wnosi się za pośrednictwem organu, którego działanie, bezczynność lub przewlekłe prowadzenie postępowania jest przedmiotem skargi (art. 54 § 1 ww. ustawy), na adres: Krajowa Informacja Skarbowa, ul. Teodora Sixta 17, 43-300 Bielsko-Biała.

Otrzymują:

- 1) adresat:
/umrz/SkrytkaESP
- 2) Naczelnik Pierwszego Urzędu Skarbowego w Rzeszowie;
- 3) Naczelnik Podkarpackiego Urzędu Celno-Skarbowego w Przemyślu;
- 4) aa.