

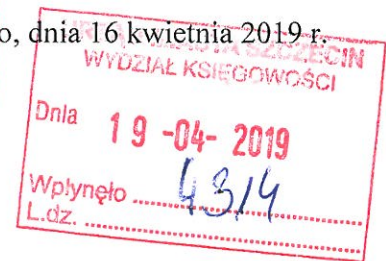


DYREKTOR
KRAJOWEJ INFORMACJI SKARBOWEJ

0112-KDIL1-3.4012.71.2019.2.KS



Leszno, dnia 16 kwietnia 2019 r.



WKS
SKARBNIK MIASTA
Stanisław Lipiński

GMINA MIASTO SZCZECIN

plac Armii Krajowej 1

70-456 Szczecin

NIP 8510309410

reprezentowana przez pełnomocnika
Pana Stanisława Lipińskiego

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 4 lutego 2019 r. (data wpływu 12 lutego 2019 r.) uzupełnionym pismem z dnia 5 kwietnia 2019 r. (data wpływu 9 kwietnia 2019 r.) o wydanie interpretacji przepisów prawa podatkowego dotyczącej podatku od towarów i usług w zakresie zastosowania zwolnienia od podatku na podstawie art. 43 ust. 1 pkt 29 lit. c ustawy dla importu usługi organizacji zagranicznych praktyk zawodowych dla uczniów – **jest prawidłowe.**

UZASADNIENIE

W dniu 12 lutego 2019 r. wpłynął do tutejszego organu ww. wnioski o wydanie interpretacji indywidualnej dotyczącej podatku od towarów i usług w zakresie zastosowania zwolnienia od podatku na podstawie art. 43 ust. 1 pkt 29 lit. c ustawy dla importu usługi organizacji zagranicznych praktyk zawodowych dla uczniów. Wniosek został uzupełniony pismem z dnia 5 kwietnia 2019 r. (data wpływu 9 kwietnia 2019 r.) o doprecyzowanie opisu sprawy.

We wniosku przedstawiono następujący stan faktyczny.

Gmina Miasto Szczecin (dalej: „Gmina” lub „Wnioskodawca”) jest miastem na prawach powiatu, zarejestrowanym czynnym podatnikiem VAT.

Od dnia 1 stycznia 2017 r., w związku z centralizacją rozliczeń podatku od towarów i usług w następstwie wyroku Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej z dnia 29 września 2015 r. nr C-276/14 Gmina Wrocław przeciwko Ministrowi Finansów (dalej: „wyrok TSUE”) oraz Uchwałą Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 26 października 2015 r. (sygn. akt I FPS 4/15), Gmina jest wyłącznym podatnikiem VAT i w swoich rozliczeniach zbiorczo ujmuje obroty wszystkich samorządowych jednostek budżetowych w ramach jednego scentralizowanego podatnika VAT.



Krajowa Informacja 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

REGON: 366063511 e-mail: kancelaria.kis@mf.gov.pl

Wśród jednostek budżetowych Wnioskodawcy znajdują się jednostki oświatowe powołane w celu realizacji zadania własnego gminy, określonego w art. 7 ust. 1 pkt 8 ustawy z dnia 8 marca 1990 r. o samorządzie gminnym (t. j. Dz. U. z 2018 r., poz. 994, z późn. zm., dalej: „ustawa o samorządzie gminnym”), tj. edukacji publicznej.

Przedmiotowe jednostki oświatowe są samorządowymi jednostkami budżetowymi objętymi systemem oświaty w rozumieniu przepisów ustawy z dnia 7 września 1991 r. o systemie oświaty (t. j. Dz. U. z 2018 r., poz. 1457, z późn. zm.), ustawy z dnia 14 grudnia 2016 r. – Prawo oświatowe (t. j. Dz. U. z 2018 r., poz. 996, z późn. zm.) oraz ustawy z dnia 27 października 2017 r. o finansowaniu zadań oświatowych (t. j. Dz. U. z 2017 r., poz. 2203).

W 2017 r. Zespół Szkół Budowlanych („organizacja wysyłająca”), jako beneficjent projektu, podpisał umowę finansową na realizację projektu z Fundacją Rozwoju Systemu Edukacji – Narodową Agencją Programu Erasmus+. Zespół Szkół Budowlanych jest samorządową jednostką budżetową objętą systemem oświaty w rozumieniu przepisów ww. ustaw. Okres, na jaki zawarta została ww. umowa finansowa obejmuje przedział 24 miesięcy, tj. od dnia 3 września 2017 r. do dnia 2 września 2019 r. Dla beneficjenta projektu, jakim jest Zespół Szkół Budowlanych, organem prowadzącym była i pozostaje nadal Gmina Miasto Szczecin.

Program realizowanego projektu obejmuje między innymi praktyki zawodowe organizowane przez prywatne firmy zagraniczne. Postanowienia regulujące zasady realizacji programu praktyk zawarte zostały w umowie podpisanej między Narodową Agencją Programu Erasmus+ i organizacją wysyłającą.

Z kolei, organizację ww. praktyk, prawa i obowiązki stron uregulowano odrębną umową, gdzie jedną ze stron jest placówka oświatowa – Zespół Szkół Budowlanych, a drugą – prywatny kontrahent zagraniczny z siedzibą w Irlandii, u którego mają odbywać się praktyki zawodowe (zwany „organizacją goszczącą”).

W celu zapewnienia opieki wychowawczej, uczniowie biorący udział w praktykach wyjeżdżają wraz z opiekunami (nauczycielami), których zadaniem jest zapewnienie bezpieczeństwa uczniom oraz właściwych warunków pobytu na miejscu, a także współpraca z partnerami i nadzór nad przebiegiem staży zawodowych.

Na mocy zawartego porozumienia, organizacja wysyłająca zobowiązała się do:

- zgromadzenia wszelkich informacji, dotyczących uczestników praktyk i wypracowania ze stroną przyjmującą warunków odbycia praktyk oraz warunków całego pobytu, niezbędnych do zapewnienia spełnienia kryteriów uczestnictwa w programie Erasmus+;
- przedsięwzięcia środków koniecznych do przygotowania, realizacji i skutecznego przeprowadzenia praktyk, o którym mowa w niniejszej umowie, oraz pozostających w zgodzie z postanowieniami umowy podpisanej z Narodową Agencją Programu Erasmus+;
- zapewnienia walidacji uzyskanych kompetencji uzyskanych przez uczestników praktyk we współpracy z organizacją goszczącą, poprzez przygotowanie dokumentacji do uzyskania certyfikatów Europass Mobility;
- zapewnienia transferu dla każdej grupy beneficjentów wraz z nauczycielami na i z lotniska;
- zapewnienia beneficjentom opieki wychowawczej podczas podróży i pobytu w Irlandii;
- zapewnienia nadzoru nad przebiegiem praktyk;
- zapewnienia beneficjentom ubezpieczenia od następstw nieszczęśliwych wypadków oraz OC zarówno podczas podróży jak i w okresie stażu objętego niniejszą umową;
- wsparcia beneficjentów przy załatwianiu formalności administracyjnych i innych w kraju goszczącym podczas pobytu w nim;
- przelania na konto organizacji goszczącej środków finansowych za zorganizowanie pobytu i praktyk, w oparciu o wystawioną fakturę.

Z kolei, do obowiązków organizacji goszczącej należało:

- przedsięwzięcie środków koniecznych do przygotowania, realizacji i skutecznego przeprowadzenia praktyk, o których mowa w niniejszej umowie, zgodnie z zasadami i celami programu praktyk objętych umową podpisaną pomiędzy Narodową Agencją Programu Erasmus+ i organizacją wysyłającą, w szczególności:
 - zapewnienie transferu każdej grupy beneficjentów wraz z opiekunem z i na lotnisko w Dublinie;
 - zapewnienie uczniom i nauczycielom zakwaterowania wraz z pełnym wyżywieniem (3 posiłki dziennie) w rodzinach goszczących;
 - zapewnienie mentora, wspierającego każdą z grup w działaniach organizacyjnych oraz nadzorze praktyk;
 - zapewnienie praktyk zgodnie z opracowanym programem i harmonogramem;
 - wydanie każdemu beneficjentowi certyfikatu i świadectwa wystawionego przez organizację goszczącą, potwierdzającego odbycie praktyk z uwzględnieniem ich czasu trwania;
 - zorganizowanie 2 wycieczek w ramach przygotowania kulturowego;
 - zapewnienie wszystkim beneficjentom dostępu do Internetu tak, aby mogli na bieżąco składać relacje ze swoich działań, o ile warunki na to pozwalają;
 - zapewnienie rzeczywistego wykorzystania wiedzy i umiejętności beneficjentów i przydzielania im zadań i obowiązków odpowiadających kwalifikacjom i doświadczeniu, pod nadzorem wyznaczonego opiekuna;
 - zapewnienie beneficjentom i opiekunom – w miarę możliwości i potrzeb – wsparcia logistycznego w kraju goszczącym.

Za usługi wykonane przez organizację goszczącą Zespół Szkół Budowlanych zapłaci w całości ze środków publicznych. Faktury wystawione przez organizację goszczącą z siedzibą w Irlandii stanowią dowód poniesienia wydatku przewidzianego w planie realizowanego projektu i zostaną uwzględnione w rozliczeniu końcowym projektu.

Organizacja goszcząca biorąca udział w programie, jako organizator praktyk zawodowych, jest prywatną firmą zagraniczną i nie jest podmiotem zarejestrowanym w Polsce jako podatnik VAT. Zgodnie z otrzymanymi informacjami, organizacja goszcząca, o której mowa, jest podmiotem prywatnym, do którego zakresu prowadzonej działalności gospodarczej na terenie Irlandii należy świadczenie usług w ramach projektów europejskich, jak również nie posiada akredytacji w rozumieniu przepisów o systemie oświaty.

Za wyświadczone przez siebie usługi ww. podmiot zagraniczny wystawił fakturę dokumentującą kompleksową usługę organizacji praktyk zawodowych, w której w odrębnych pozycjach wykazano:

- a) zakwaterowanie z wyżywieniem uczniów,
- b) zakwaterowanie z wyżywieniem nauczycieli-opiekunów,
- c) transfer lotniskowy.

Przedmiotowa faktura nie zawiera stawki i kwoty podatku VAT.

Całość projektu, którego elementem jest wyżej opisana usługa, jest realizowana i opłacana w ramach programu Erasmus+ na podstawie umowy nr 2017-1-PL01-KA102-036989 zawartej pomiędzy Fundacją Rozwoju Systemu Edukacji (FRSE) działającą w imieniu Komisji Europejskiej a Zespołem Szkół Budowlanych (beneficjentem). Projekt jest w całości finansowany ze środków pochodzących z Komisji Europejskiej.

W uzupełnieniu wniosku Wnioskodawca wskazał:

- 1) Świadczone przez podmiot zagraniczny usługi organizacji zagranicznych praktyk zawodowych spełniają definicję kształcenia zawodowego lub przekwalifikowania

zawodowego zawartą w art. 44 rozporządzenia wykonawczego Rady (UE) nr 282/2011 z dnia 15 marca 2011 r. ustanawiającego środki wykonawcze do dyrektywy 2006/112/WE w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej.

Były one ściśle związane z branżami zawodów, które znajdują się w ofercie edukacyjnej jednostki budżetowej Gminy Miasto Szczecin – Zespół Szkół Budowlanych i w których realizowana jest nauka w tych zawodach.

Celem ich było odbycie stażu zawodowego przez uczniów, a także zdobywanie wiedzy o technologiach funkcjonujących w innych krajach, zgodnie z wybranymi kierunkami kształcenia zawodowego.

- 2) Praktyki zawodowe, prowadzone w ramach programu ERASMUS+ dotyczyły zawodów znajdujących się w ofercie edukacyjnej Zespołu Szkół Budowlanych:
 - Technik architektury krajobrazu,
 - Technik budownictwa,
 - Technik renowacji elementów architektury,
 - Technik urządzeń i systemów energetyki odnawialnej.
- 3) Organizowanie wycieczek w ramach zagranicznych praktyk zawodowych polega na tym, że w czasie wolnym od praktycznej nauki zawodu, uczniowie wraz z nauczycielami/opiekunami biorą udział w wyjazdach do miejsc w kraju, w którym odbywają praktyki zawodowe, które mają walory edukacyjne i szkoleniowe związane z przyszłym zawodem. Służy to poznawaniu kultury danego kraju, ale przede wszystkim stanowi element zdobywania wiedzy i umiejętności. Wynika to z faktu, że plany wycieczek są tak skonstruowane, aby istniał związek między zwiedzanymi miejscami i obiektami a zawodem którego dotyczą praktyki. Uczniowie zawodów objętych praktykami (technik architektury krajobrazu, technik budownictwa, technik renowacji elementów architektury, technik urządzeń i systemów energetyki odnawialnej) biorą udział w wycieczkach, których celem jest zaprezentowanie ciekawych obiektów budowlanych, elementów krajobrazu, urządzeń energetyki odnawialnej w kraju, w którym odbywają praktyki zawodowe.

Organizowanie wycieczek dla uczniów stanowi dodatkowy element usługi świadczonej przez organizację goszczącą (podmiot zagraniczny) na rzecz uczniów. Możliwość ich organizacji wynika z zapisów porozumienia (umowy) dotyczącej praktyk zawodowych. Wycieczki te stanowią fakultatywną (możliwą do realizacji) część praktyk zawodowych i nie są objęte odpłatnością przewidzianą w zapisach porozumienia. Organizacja wysyłająca (Gmina Miasto Szczecin – Zespół Szkół Budowlanych) nie ponosi także żadnych dodatkowych kosztów związanych z realizowanymi wycieczkami (brak dodatkowego obciążenia na fakturze). Podmiot zagraniczny organizuje wycieczki we własnym zakresie, na własny koszt i w wolnym czasie uczniów. Na wystawionych przez organizację goszczącą fakturach dokumentujących zrealizowane usługi wymienione są jedynie wynikające z porozumienia usługi obligatoryjnie przewidziane w ramowym porozumieniu czyli pobyt, wyżywienie i transport uczniów oraz nauczycieli-opiekunów.

- 4) Zorganizowanie dwóch wycieczek w ramach przygotowania kulturowego wynika z ramowego porozumienia (umowy) zawartego pomiędzy organizacją wysyłającą (Gmina Miasto Szczecin – Zespół Szkół Budowlanych) a organizacją goszczącą (zagraniczny podmiot organizujący praktyki zawodowe). Poza usługami obligatoryjnymi, takimi jak zakwaterowanie, wyżywienie, transport i praktyki zawodowe, porozumienie przewiduje także różne usługi dodatkowe (poza zakwaterowaniem, wyżywieniem, transportem i praktykami zawodowymi), które mogą być zrealizowane fakultatywnie w odniesieniu do rodzaju zawodu, którego dotyczy praktyka.

Wyżej wymienione wycieczki są częścią świadczonej usługi praktyk zawodowych, jednak nie zawsze są one organizowane. Wynika to ze specyfiki danego wyjazdu szkoleniowego związanej z rodzajem nauczanego zawodu. W przypadku niektórych zawodów organizowanie takich wycieczek jest celowe, ponieważ pozwala na zdobycie dodatkowej wiedzy w zakresie zawodu objętego praktykami.

Ponadto zrealizowanie przez organizację goszczącą dodatkowych świadczeń wynikających z zawartego porozumienia nie jest objęte dodatkową odpłatnością. Opłaty do których poniesienia jest zobowiązana organizacja wysyłająca są wyszczególnione w porozumieniu i obejmują tylko koszty zakwaterowania, wyżywienia i transportu uczniów oraz nauczycieli-opiekunów. Porozumienie nie przewiduje dodatkowej odpłatności za zrealizowanie usług dodatkowych (w tym wycieczek) w ramach praktyk.

Zorganizowanie dodatkowych wycieczek dla uczniów w ramach praktyk zawodowych, stanowi niezbędny element do wykonania usługi przez organizację goszczącą (podmiot zagraniczny), ponieważ stanowią one część realizacji podstawy programowej w zawodach, których dotyczą realizowane praktyki zawodowe. Podstawa programowa w wyżej wymienionych zawodach obejmuje znajomość stylów architektury, wprowadzanie nowych, innowacyjnych rozwiązań i technologii stosowanych zarówno w budownictwie jak i w architekturze. W związku z tym wycieczki te stanowią spójny element realizacji programu praktyk zawodowych.

W związku z powyższym opisem zadano następujące pytanie.

Czy do opodatkowania kompleksowej usługi organizacji zagranicznych praktyk zawodowych dla uczniów jednostki oświatowej Gminy Miasto Szczecin, świadczonej przez podmiot zagraniczny, zidentyfikowanej jako import usług w rozumieniu ustawy o VAT, należy zastosować zwolnienie przedmiotowe na podstawie art. 43 ust. 1 pkt 29 lit. c ustawy o VAT?

Zdaniem Wnioskodawcy, do opodatkowania kompleksowej usługi organizacji zagranicznych praktyk zawodowych dla uczniów jednostki oświatowej, świadczonej przez podmiot zagraniczny, która została zidentyfikowana jako import usług w rozumieniu ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (t. j. Dz. U. z 2018 r., poz. 2174, dalej: „ustawa o VAT”), należy zastosować zwolnienie przedmiotowe na podstawie art. 43 ust. 1 pkt 29 lit. c ustawy o VAT.

Wskazana w opisie stanu faktycznego usługa ma charakter importu usług. Zgodnie z przepisami ustawy o VAT, z importem usług mamy do czynienia w przypadku gdy:

- 1) miejscem świadczenia usługi jest terytorium kraju – zgodnie z art. 28a ust. 1 ustawy o VAT, miejscem świadczenia usług w przypadku świadczenia usług na rzecz podatnika jest miejsce, w którym podatnik będący usługobiorcą posiada siedzibę działalności gospodarczej, czyli Polska. W przypadku świadczonej usługi organizowania praktyk zawodowych, nie ma zastosowania żadne z wyłączeń wynikających z art. 28a-28n ustawy o VAT, tak więc zastosowanie znajdzie zasada ogólna;
- 2) usługodawca i usługobiorca są określone w art. 17 ust. 1 pkt 4 ustawy o VAT, czyli usługodawca nie posiada siedziby działalności gospodarczej oraz stałego miejsca prowadzenia działalności na terytorium kraju (siedziba usługodawcy – Irlandia), natomiast usługobiorca posiada siedzibę działalności gospodarczej lub stałe miejsce prowadzenia działalności na terytorium kraju (siedziba usługobiorcy – Polska);
- 3) usługodawca nie rozlicza podatku należnego (otrzymane od kontrahenta zagranicznego faktury nie zawierały stawki ani kwoty podatku VAT, a także numeru VAT UE).

Z uwagi na spełnienie powyższych warunków, podatnikiem zobowiązanym do rozliczenia (odprowadzenia) VAT od usługi stanowiącej import usług jest usługobiorca (w rozpatrywaniu

przypadku Gmina Miasto działająca poprzez swoją jednostkę budżetową – Zespół Szkół Budowlanych).

Zdaniem Wnioskodawcy, do opodatkowania usługi przedstawionej w opisie stanu faktycznego właściwe będzie zastosowanie przedmiotowego zwolnienia wynikającego z przepisu art. 43 ust. 1 pkt 29 lit. c ustawy o VAT.

Zwolnienie to obejmuje usługi kształcenia zawodowego lub przekwalifikowania zawodowego finansowane w całości ze środków publicznych oraz świadczenie usług i dostawę towarów ściśle z tymi usługami związane.

Analizując powołaną wyżej regulację art. 43 ust. 1 pkt 29 lit. c ustawy o VAT, stanowiącą implementację art. 132 ust. 1 lit. i Dyrektywy 2006/112/WE Rady UE w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz. Urz. UE L 77/1), szkolenia oraz kursy kształcenia i przekwalifikowania zawodowego muszą obejmować i mieć na celu uzyskanie lub uaktualnienie wiedzy do celów zawodowych. Jak wynika z umowy zawartej przez beneficjenta (Gmina Miasto działająca przez swoją jednostkę budżetową Zespół Szkół Budowlanych) z organizatorem praktyk zawodowych, praktyki odbywają się z zawodach i kierunkach wskazanych przez beneficjenta, które odpowiadają kierunkom i potrzebom kształcenia uczniów w Zespole Szkół Budowlanych.

Przedmiotowy przepis wskazuje, że aby dana usługa mogła skorzystać ze zwolnienia jako usługa kształcenia zawodowego lub przekwalifikowania zawodowego, inna niż usługa edukacyjna (objęta zwolnieniem na podstawie art. 43 ust. 1 pkt 26 ustawy o VAT), musi spełniać jeden z wymienionych warunków. Litera c. rozpatrywanego przepisu wskazuje, że aby zastosować przedmiotowe zwolnienie usługi te muszą być finansowane w całości ze środków publicznych.

Środkami publicznymi w myśl art. 5 ust. 1 ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (t. j. Dz. U. z 2017 r., poz. 2077, z późn. zm.) są, między innymi, środki pochodzące z budżetu Unii Europejskiej.

Jak stanowi art. 6 ust. 1 ww. ustawy, środki publiczne przeznacza się na wydatki publiczne, a także na rozchody publiczne, w tym na rozchody budżetu państwa i budżetów jednostek samorządu terytorialnego.

Zgodnie z art. 5 pkt 1 ustawy z dnia 6 grudnia 2006 r. o zasadach prowadzenia polityki rozwoju (t. j. Dz. U. z 2016 r., poz. 383, z późn. zm.), przez beneficjenta środków publicznych pochodzących z funduszy europejskich rozumie się osobę fizyczną, osobę prawną lub jednostkę organizacyjną nieposiadającą osobowości prawnej, której ustawa przyznaje zdolność prawną, realizującą projekty finansowane z budżetu państwa lub ze źródeł zagranicznych na podstawie decyzji lub umowy o dofinansowanie projektu.

W związku z powyższym, środki otrzymane przez beneficjenta (Zespół Szkół Budowlanych) w ramach umowy na realizację programu ERASMUS+ pochodzące z budżetu Unii Europejskiej (program finansowany przez Komisję Europejską) i wydatkowane przez jednostkę budżetową Gminy Miasto (Zespół Szkół Budowlanych) stanowią środki publiczne w rozumieniu ustawy o finansach publicznych.

Dokonując oceny, czy świadczone przez zagraniczne podmioty usługi kształcenia zawodowego objęte są przedmiotowym zwolnieniem należy upewnić się, czy spełnione są warunki określone w art. 43 ust. 1 pkt 26 ustawy o VAT, gdyż przepis art. 43 ust. 1 pkt 29 lit. c ustawy o VAT zwalnia od podatku usługi kształcenia zawodowego i przekwalifikowania zawodowego inne niż wymienione w pkt 26.

Zatem z uwagi, że świadcząca usługę firma zagraniczna z siedzibą w Irlandii nie jest jednostką objętą systemem oświaty w rozumieniu przepisów prawa oświatowego, jak również nie posiada statusu uczelni, jednostki naukowej Polskiej Akademii Nauk ani jednostki badawczo-rozwojowej (nie posiada akredytacji), o których mowa w art. 43 ust. 1 pkt 26 lit. a i b ustawy o VAT, to świadczona usługa kształcenia zawodowego nie będzie korzystać ze zwolnienia z opodatkowania podatkiem VAT na podstawie tego przepisu (dotyczy on usług edukacyjnych).

Z kolei dla zastosowania zwolnienie przewidzianego w art. 43 ust. 1 pkt 29 lit. c ustawy o VAT, istotne jest uznanie danej usługi za usługę kształcenia lub przekwalifikowania zawodowego inną niż wymienione w pkt 26, a następnie spełnienie warunku finansowania danego szkolenia w całości ze środków publicznych.

Analizując okoliczności sprawy w kontekście powołanych przepisów prawa podatkowego, należy uznać, że przedmiotowe usługi świadczone przez podmiot zagraniczny na rzecz Wnioskodawcy stanowią usługę kształcenia zawodowego, o której mowa w art. 43 ust. 1 pkt 29 lit. c ustawy o VAT. Przedmiotowe usługi finansowane będą w całości ze środków publicznych.

Podsumowując, import usługi kształcenia zawodowego świadczonej przez firmę z Irlandii, finansowanej w całości ze środków publicznych będzie podlegał przedmiotowemu zwolnieniu z opodatkowania VAT na podstawie art. 43 ust. 1 pkt 29 lit. c ustawy o VAT.

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

Zgodnie z przepisem art. 5 ust. 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 ww. podatkiem 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.

Z powyższego przepisu wynika tzw. zasada terytorialności, zgodnie z którą opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług podlega m.in. odpłatna dostawa towarów oraz odpłatne świadczenie usług, ale tylko w sytuacji, gdy miejscem ich świadczenia (określanym na podstawie przepisów ustawy) jest terytorium kraju, przez które – stosownie do definicji zawartej w art. 2 pkt 1 ustawy – rozumie się terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, z zastrzeżeniem art. 2a.

W myśl 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 art. 8 ust. 1 ustawy stanowi, że 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.

Pod pojęciem usługi (świadczenia) należy zatem rozumieć każde zachowanie, na które składać się może zarówno działanie (uczynienie, wykonanie czegoś), jak i zaniechanie (nieczynienie, bądź też tolerowanie, znoszenie określonych stanów rzeczy).

Przy ocenie charakteru świadczenia jako usługi należy zwrócić uwagę na to, że usługą jest tylko takie świadczenie, w przypadku którego istnieje bezpośredni konsument, odbiorca świadczenia odnoszący z niego korzyść. Wskazać należy bowiem, że czynnikiem wyróżniającym określoną czynność jako czynność usługową (usługę) jest przede wszystkim to, że świadczenie tej czynności zmierza do bezpośredniego zaspokojenia określonej potrzeby zamawiającego.

Stosownie do art. 2 pkt 9 ustawy – przez import usług rozumie się świadczenie usług, z tytułu wykonania których podatnikiem jest usługobiorca, o którym mowa w art. 17 ust. 1 pkt 4.

Na podstawie 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.

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

Zgodnie z art. 17 ust. 1 pkt 4 ustawy – podatnikami są również osoby prawne, jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej oraz osoby fizyczne nabywające usługi, jeżeli łącznie spełnione są następujące warunki:

- a) usługodawcą jest podatnik nieposiadający siedziby działalności gospodarczej oraz stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej na terytorium kraju, a w przypadku usług, do których stosuje się art. 28e, podatnik ten nie jest zarejestrowany zgodnie z art. 96 ust. 4,
- b) usługobiorcą jest:
 - w przypadku usług, do których stosuje się art. 28b – podatnik, o którym mowa w art. 15, lub osoba prawna niebędąca podatnikiem, o którym mowa w art. 15, zarejestrowana lub obowiązana do zarejestrowania zgodnie z art. 97 ust. 4,
 - w przypadku transferu bonów jednego przeznaczenia, w przypadku których miejscem świadczenia usług, których te bonny dotyczą, jest terytorium kraju – podatnik, o którym mowa w art. 15, lub osoba prawna niebędąca podatnikiem, o którym mowa w art. 15,
 - w pozostałych przypadkach – podatnik, o którym mowa w art. 15, posiadający siedzibę działalności gospodarczej lub stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej na terytorium kraju lub osoba prawna niebędąca podatnikiem, o którym mowa w art. 15, posiadająca siedzibę na terytorium kraju i zarejestrowana lub obowiązana do zarejestrowania zgodnie z art. 97 ust. 4.

Jak stanowi art. 17 ust. 2 ustawy – w przypadkach wymienionych w ust. 1 pkt 4, 5, 7 i 8, usługodawca lub dokonujący dostawy towarów nie rozlicza podatku należnego.

W przypadku świadczenia usług istotnym dla prawidłowego rozliczenia podatku od towarów i usług jest określenie miejsca świadczenia danej usługi. Od poprawności określenia miejsca świadczenia zależy, czy dana usługa podlega opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług w Polsce, czy też nie.

Kwestie dotyczące miejsca świadczenia przy świadczeniu usług uregulowane zostały w rozdziale 3 działu V ustawy.

I tak, stosownie do art. 28a ustawy – na potrzeby stosowania niniejszego rozdziału:

- 1) ilekroć jest mowa o podatniku – rozumie się przez to:
 - a) podmioty, które wykonują samodzielnie działalność gospodarczą, o której mowa w art. 15 ust. 2, lub działalność gospodarczą odpowiadającą tej działalności, bez względu na cel czy rezultat takiej działalności, z uwzględnieniem art. 15 ust. 6,
 - b) osobę prawną niebędącą podatnikiem na podstawie lit. a, która jest zidentyfikowana lub obowiązana do identyfikacji do celów podatku lub podatku od wartości dodanej;
- 2) podatnika, który prowadzi również działalność lub dokonuje transakcji nieuznawanych za podlegające opodatkowaniu dostawy towarów lub świadczenia usług zgodnie z art. 5 ust. 1, uznaje się za podatnika w odniesieniu do wszystkich świadczonych na jego rzecz usług.

Wskazany powyżej art. 28a ustawy wprowadza drugą definicję podatnika do ustawy. Definicja ta ma zastosowanie tylko w przypadku ustalenia miejsca świadczenia usług. Podatnikiem według tej regulacji jest osoba wykonująca samodzielnie działalność gospodarczą. Ustawodawca odwołuje się w tym celu do definicji działalności gospodarczej ustalonej w art. 15 ust. 2 ustawy.

Zgodnie z ogólną zasadą wyrażoną w art. 28b ust. 1 ustawy – miejscem świadczenia usług w przypadku świadczenia usług na rzecz podatnika jest miejsce, w którym podatek będący usługobiorcą posiada siedzibę działalności gospodarczej, z zastrzeżeniem ust. 2-4 oraz art. 28e, art. 28f ust. 1 i 1a, art. 28g ust. 1, art. 28i, art. 28j ust. 1 i 2 oraz art. 28n.

Z opisu sprawy wynika, że Wnioskodawca nabył od podmiotu zagranicznego z siedzibą w Irlandii (organizacja goszcząca) usługi organizacji zagranicznych praktyk zawodowych, które spełniają definicję kształcenia zawodowego lub przekwalifikowania zawodowego zawartą w art. 44 rozporządzenia wykonawczego Rady (UE) nr 282/2011 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 77 z 23.03.2011, str. 1, z późn. zm.) – zwanego dalej rozporządzeniem 282/2011. Były one ściśle związane z branżami zawodów, które znajdują się w ofercie edukacyjnej jednostki budżetowej Wnioskodawcy i w których realizowana jest nauka w tych zawodach. Celem ich było odbycie stażu zawodowego przez uczniów, a także zdobywanie wiedzy o technologiach funkcjonujących w innych krajach, zgodnie z wybranymi kierunkami kształcenia zawodowego. Do obowiązków organizacji goszczącej należało przedsięwzięcie środków koniecznych do przygotowania, realizacji i skutecznego przeprowadzenia praktyk, w szczególności: zapewnienie transferu każdej grupy beneficjentów wraz z opiekunem z i na lotnisko w Dublinie; zapewnienie uczniom i nauczycielom zakwaterowania wraz z pełnym wyżywieniem (3 posiłki dziennie) w rodzinach goszczących; zapewnienie mentora, wspierającego każdą z grup w działaniach organizacyjnych oraz nadzorce praktyk; zapewnienie praktyk zgodnie z opracowanym programem i harmonogramem; wydanie każdemu beneficjentowi certyfikatu i świadectwa wystawionego przez organizację goszczącą, potwierdzającego odbycie praktyk z uwzględnieniem ich czasu trwania; zorganizowanie 2 wycieczek w ramach przygotowania kulturowego; zapewnienie wszystkim beneficjentom dostępu do Internetu tak, aby mogli na bieżąco składać relacje ze swoich działań, o ile warunki na to pozwalają; zapewnienie rzeczywistego wykorzystania wiedzy i umiejętności beneficjentów i przydzielania im zadań i obowiązków odpowiadających kwalifikacjom i doświadczeniu, pod nadzorem wyznaczonego opiekuna; zapewnienie beneficjentom i opiekunom – w miarę możliwości i potrzeb – wsparcia logistycznego w kraju goszczącym.

Jak wskazał Wnioskodawca, zorganizowanie wycieczek dla uczniów w ramach praktyk zawodowych stanowi niezbędny element do wykonania usługi przez organizację goszczącą (podmiot zagraniczny), ponieważ stanowią one część realizacji podstawy programowej w zawodach, których dotyczą realizowane praktyki zawodowe. Podstawa programowa w wymienionych zawodach obejmuje znajomość stylów architektury, wprowadzanie nowych, innowacyjnych rozwiązań i technologii stosowanych zarówno w budownictwie jak

i w architekturze. W związku z tym wycieczki te stanowią spójny element realizacji programu praktyk zawodowych. Podmiot zagraniczny organizuje wycieczki we własnym zakresie, na własny koszt i w wolnym czasie uczniów. Wnioskodawca nie ponosi żadnych dodatkowych kosztów związanych z realizowanymi wycieczkami (brak dodatkowego obciążenia na fakturze).

W celu prawidłowego opodatkowania nabywanych usług należy ustalić miejsce ich świadczenia, jednakże żeby tego dokonać konieczne jest w pierwszej kolejności zidentyfikowanie z jaką usługą, czy z jakimi usługami, mamy do czynienia. Zatem w okolicznościach przedmiotowej sprawy należy rozważyć kwestię tzw. świadczeń złożonych.

I tak, co do zasady 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. Zatem z ekonomicznego punktu widzenia usługi nie powinny być dzielone dla celów podatkowych wówczas, gdy tworzyć będą jedną usługę kompleksową, obejmującą kilka świadczeń pomocniczych. 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 złożonej.

Zgodnie z utrwaloną linią orzeczniczą Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej (TSUE), całe świadczenie złożone podlega takim regulacjom opodatkowania VAT, w tym w zakresie właściwego opodatkowania, jakie dotyczą świadczenia głównego. Oznacza to, że opodatkowanie świadczeń pomocniczych, składających się na świadczenie złożone, podlega takim samym zasadom opodatkowania, jakim podlega świadczenie główne.

Pogląd taki został ukształtowany w orzeczeniu TSUE w sprawie C-349/96, w którym Trybunał stwierdził, że „Z jedną usługą mamy do czynienia zwłaszcza wtedy, gdy jeden lub kilka elementów należy uznać za usługę główną, a jeden lub kilka elementów za usługi pomocnicze, objęte tym samym reżimem podatkowym, co usługa główna” (podobnie w orzeczeniu w sprawie C-41/04).

Co istotne, aby móc wskazać, że dana usługa jest usługą złożoną winna się ona składać z różnych świadczeń, których realizacja prowadzi jednak do jednego celu. Na usługę złożoną składa się więc kombinacja różnych czynności, prowadzących do realizacji określonego celu – do wykonania świadczenia głównego, na które składają się różne czynności pomocnicze. Zgodnie z podejściem wyrażonym w wyroku TSUE z dnia 27 września 2012 r. w sprawie C-392/11, za pomocniczą należy uznać czynność, która nie stanowi dla nabywcy celu samego w sobie, lecz jest środkiem do pełnego zrealizowania lub wykorzystania usługi zasadniczej, a jej cel jest zdeterminowany przez czynność główną.

Zatem świadczenie złożone ma miejsce wówczas, gdy relacja poszczególnych czynności (świadczeń) wykonywanych na rzecz jednego nabywcy dzieli je na świadczenie podstawowe i świadczenia pomocnicze – tzn. takie, które umożliwiają skorzystanie ze świadczenia podstawowego (lub są niezbędne dla możliwości skorzystania ze świadczenia podstawowego). Jeżeli jednak świadczenia te można rozdzielić tak, że nie zmieni to ich charakteru, ani wartości z punktu widzenia nabywcy – wówczas świadczenia takie powinny być traktowane jako dwa (lub więcej) niezależnie opodatkowane świadczenia.

W związku z powyższym, w przypadku opodatkowania usług o charakterze złożonym istotnym jest to, czy w danych okolicznościach mamy do czynienia z jedną usługą kompleksową, czy też z szeregiem jednostkowych usług. Ocena tej okoliczności winna odbywać się więc w oparciu

o to, czy dokonywane czynności (świadczenia) wykazują ze sobą tak ścisłe powiązanie, że w sensie gospodarczym tworzą jedną całość, której rozdzielenie miałyby sztuczny charakter.

Biorąc pod uwagę przedstawiony opis sprawy należy wskazać, że w ocenie tutejszego organu wymienione we wniosku poszczególne czynności nabywane od podmiotu zagranicznego związane z przygotowaniem, realizacją i skutecznym przeprowadzeniem praktyk, w szczególności zapewnienie transferu lotniskowego, zakwaterowania wraz z pełnym wyżywieniem, zapewnienie mentora, zapewnienie praktyk zgodnie z opracowanym programem i harmonogramem; wydanie każdemu beneficjentowi certyfikatu i świadectwa, zorganizowanie 2 wycieczek w ramach przygotowania kulturowego; zapewnienie dostępu do Internetu; zapewnienie rzeczywistego wykorzystania wiedzy i umiejętności beneficjentów i przydzielania im zadań i obowiązków odpowiadających kwalifikacjom i doświadczeniu, pod nadzorem wyznaczonego opiekuna; zapewnienie wsparcia logistycznego w kraju goszczącym – służą wykonaniu świadczenia podstawowego, jakim w niniejszej sprawie jest usługa kształcenia zawodowego. Jak wskazał bowiem Wnioskodawca, świadczone przez podmiot zagraniczny usługi organizacji zagranicznych praktyk zawodowych spełniają definicję kształcenia zawodowego lub przekwalifikowania zawodowego zawartą w art. 44 rozporządzenia 282/2011.

Należy stwierdzić, że w przedmiotowej sprawie Wnioskodawca zainteresowany był nabyciem od podmiotu zagranicznego usługi kształcenia zawodowego (w postaci przeprowadzenia praktyk zawodowych dla uczniów), a nie nabyciem wyłącznie poszczególnych usług, tj. transferu lotniskowego, zakwaterowania, opieki, przygotowania certyfikatów, wsparcia logistycznego czy też zorganizowania 2 wycieczek. Zatem Wnioskodawca zainteresowany był uzyskaniem końcowego efektu ekonomicznego, jakim jest odbycie praktyk zawodowych grupy uczniów w ramach otrzymanego dofinansowania na realizację projektu. W tym przypadku transfer lotniskowy, zakwaterowanie, opieka, przygotowanie certyfikatów, wsparcie logistyczne oraz zorganizowanie 2 wycieczek w ramach przygotowania kulturowego, które stanowią niezbędny element realizacji programu praktyk zawodowych, są ściśle związane z odbywaniem przez uczniów praktyk zawodowych.

Mając na uwadze powyższe nie sposób uznać, że ww. świadczenia mają charakter samoistny. Każda z tych czynności stanowi element usługi złożonej (kompleksowej) związanej z kształceniem zawodowym w ramach przedmiotowego projektu i dlatego nie powinny być sztucznie dzielone dla celów podatkowych.

W kwestii natomiast ustalenia miejsca świadczenia i rozpoznania importu usług dla nabywanej usługi organizacji praktyk zawodowych (stanowiącej usługi kształcenia zawodowego) należy wskazać, że w przedmiotowej sprawie nie mają zastosowania zastrzeżenia wymienione w art. 28b ust. 1 ustawy, a w konsekwencji miejscem świadczenia i opodatkowania ww. kompleksowej usługi w zakresie organizacji praktyk zawodowych, świadczonej przez zagraniczny podmiot – stosownie do art. 28b ust. 1 ustawy – jest miejsce, w którym usługobiorca posiada siedzibę działalności gospodarczej, tj. terytorium Polski. Wobec powyższego to Wnioskodawca z tytułu nabycia usługi organizacji praktyk zawodowych w Irlandii, zobowiązany jest do rozpoznania importu usług, zgodnie z art. 2 pkt 9 w zw. z art. 17 ust. 1 pkt 4 ustawy.

Odnosząc się do kwestii opodatkowania nabywanej usługi stanowiącej dla Wnioskodawcy import usług należy wskazać, że podstawowa stawka podatku – w myśl art. 41 ust. 1 ustawy – wynosi 22%, z zastrzeżeniem ust. 2-12c, art. 83, art. 119 ust. 7, art. 120 ust. 2 i 3, art. 122 i art. 129 ust. 1.

W świetle art. 146a pkt 1 ustawy – w okresie od dnia 1 stycznia 2011 r. do dnia 31 grudnia 2018 r., z zastrzeżeniem art. 146f, stawka podatku, o której mowa w art. 41 ust. 1 i 13, art. 109 ust. 2 i art. 110, wynosi 23%.

W okresie od dnia 1 stycznia 2019 r. do końca roku następującego po roku, dla którego wartość relacji, o której mowa w art. 38a pkt 4 ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych, jest nie większa niż 43% oraz wartość, o której mowa w art. 112aa ust. 5 tej ustawy, jest nie mniejsza niż -6% stawka podatku, o której mowa w art. 41 ust. 1 i 13, art. 109 ust. 2 i art. 110, wynosi 23% (art. 146aa ust. 1 pkt 1 ustawy).

Przepisy ustawy o podatku od towarów i usług oraz rozporządzeń wykonawczych do tej ustawy, przewidują dla niektórych towarów i usług stawki obniżone lub zwolnienia od podatku.

Zastosowanie obniżonej stawki podatku lub zwolnienia od podatku, jako odstępstwo od zasady powszechności i równości opodatkowania, możliwe jest jedynie w przypadku wykonywania czynności ściśle określonych w ustawie oraz w przepisach wykonawczych wydanych na podstawie jej upoważnienia.

Zakres i zasady zwolnienia od podatku dostaw towarów lub świadczenia usług zostały określone m.in. w art. 43 ustawy.

Według art. 43 ust. 1 pkt 26 ustawy – zwalnia się od podatku usługi świadczone przez:

- a) jednostki objęte systemem oświaty w rozumieniu przepisów ustawy z dnia 14 grudnia 2016 r. – Prawo oświatowe, w zakresie kształcenia i wychowania,
- b) uczelnie, jednostki naukowe Polskiej Akademii Nauk oraz instytuty badawcze, w zakresie kształcenia

– oraz dostawę towarów i świadczenie usług ściśle z tymi usługami związane.

Zgodnie z art. 43 ust. 1 pkt 29 ustawy – zwalnia się od podatku usługi kształcenia zawodowego lub przekwalifikowania zawodowego, inne niż wymienione w pkt 26:

- a) prowadzone w formach i na zasadach przewidzianych w odrębnych przepisach, lub
- b) świadczone przez podmioty, które uzyskały akredytację w rozumieniu przepisów ustawy z dnia 14 grudnia 2016 r. – Prawo oświatowe – wyłącznie w zakresie usług objętych akredytacją, lub
- c) finansowane w całości ze środków publicznych

– oraz świadczenie usług i dostawę towarów ściśle z tymi usługami związane.

Według regulacji art. 43 ust. 17 ustawy – zwolnienia, o których mowa w ust. 1 pkt 18, 18a, 22-24, 26, 28, 29, 31, 32 i 33 lit. a, nie mają zastosowania do dostawy towarów lub świadczenia usług ściśle związanych z usługami podstawowymi, jeżeli:

- 1) nie są one niezbędne do wykonania usługi podstawowej, zwolnionej zgodnie z ust. 1 pkt 18, 18a, 22-24, 26, 28, 29, 31, 32 i 33 lit. a lub
- 2) ich głównym celem jest osiągnięcie dodatkowego dochodu przez podatnika, przez konkurencyjne wykonywanie tych czynności w stosunku do podatników niekorzystających z takiego zwolnienia.

Zwolnienia, o których mowa w ust. 1 pkt 18a, 23, 26, 28, 29 i 33 lit. a, mają zastosowanie do dostawy towarów lub świadczenia usług ściśle związanych z usługami podstawowymi, dokonywanych przez podmioty świadczące usługi podstawowe (art. 43 ust. 17a ustawy).

Wskazane wyżej regulacje stanowią odzwierciedlenie prawa unijnego, gdyż w świetle art. 132 ust. 1 lit. i dyrektywy 2006/112/WE Rady z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz. Urz. UE L 347 z 11.12.2006, str. 1, z późn. zm.)

– zwanej dalej dyrektywą 2006/112/WE – zwolnione jest kształcenie dzieci lub młodzieży, kształcenie powszechne lub wyższe, kształcenie zawodowe lub przekwalifikowanie, łącznie ze świadczeniem usług i dostawą towarów ściśle z taką działalnością związanych, prowadzone przez odpowiednie podmioty prawa publicznego lub inne instytucje działające w tej dziedzinie, których cele uznane są za podobne przez dane państwo członkowskie.

Cytowany przepis umiejscowiony został w rozdziale 2 tego aktu, zatytułowanym „Zwolnienia dotyczące określonych czynności wykonywanych w interesie publicznym”, co oznacza, że usługi szkoleniowe na gruncie dyrektywy 2006/112/WE podlegają zwolnieniu od podatku wyłącznie, gdy są wykonywane w interesie publicznym, tzn. wypełniają obowiązki, jakie ciążyą na danym państwie wobec jego obywateli.

Definicja kształcenia zawodowego i przekwalifikowania zawodowego została zawarta w art. 44 rozporządzenia 282/2011. Rozporządzenie to wiąże wszystkie państwa członkowskie i jest stosowane bezpośrednio. W myśl ww. art. 44 rozporządzenia – usługi w zakresie kształcenia zawodowego lub przekwalifikowania świadczone 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. Czas trwania kursu w zakresie kształcenia zawodowego lub przekwalifikowania nie ma w tym przypadku znaczenia.

Wskazać należy – co wielokrotnie podkreślał TSUE – że zakres zwolnień przewidzianych w dyrektywie nie może być interpretowany w sposób rozszerzający. Czynności zwolnione zgodnie z dyrektywą stanowią autonomiczne pojęcia prawa wspólnotowego, a ich ujednoczona interpretacja ma służyć unikaniu rozbieżności w stosowaniu systemu podatku od wartości dodanej w poszczególnych państwach członkowskich. Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem, „pojęcia używane do opisanego zwolnień wymienionych w art. 13 Szóstej Dyrektywy powinny być interpretowane w sposób ścisły, ponieważ stanowią one odstępstwa od ogólnej zasady, zgodnie z którą podatkiem VAT objęta jest każda dostawa towarów i każda usługa świadczona odpłatnie przez podatnika” (wyrok TSUE z dnia 19 listopada 2009 r. C-461/08).

Analizując powołaną wyżej regulację art. 43 ust. 1 pkt 29 ustawy szkolenia muszą obejmować nauczanie pozostające w bezpośrednim związku z konkretną branżą, czy zawodem lub muszą mieć na celu uzyskanie albo uaktualnienie wiedzy do celów zawodowych. Dodatkowo należy spełnić jeden ze wskazanych poniżej warunków, tj.:

- formy i zasady tych szkoleń muszą wynikać z odrębnych od podatkowych aktów prawnych,
- na świadczone szkolenia należy uzyskać akredytację w rozumieniu przepisów o systemie oświaty,
- szkolenia muszą być finansowane w całości ze środków publicznych.

Dokonując oceny, czy świadczona przez zagraniczny podmiot usługa kształcenia zawodowego jest objęta zwolnieniem należy zbadać, czy spełnione są warunki określone w art. 43 ust. 1 pkt 26 ustawy, gdyż przepis art. 43 ust. 1 pkt 29 zwalnia od podatku usługi kształcenia zawodowego i przekwalifikowania zawodowego inne niż wymienione w pkt 26.

Z uwagi na okoliczność, że podmiot zagraniczny z Irlandii nie jest jednostką objętą systemem oświaty w rozumieniu przepisów prawa oświatowego, jak również nie posiada statusu uczelni, jednostki naukowej Polskiej Akademii Nauk ani jednostki badawczo-rozwojowej (nie posiada akredytacji), a więc nie spełnia warunków, o których mowa w art. 43 ust. 1 pkt 26 lit. a i lit. b ustawy, to świadczona przez niego przedmiotowa usługa nie korzysta ze zwolnienia z opodatkowania podatkiem VAT na podstawie tego przepisu.

Z kolei dla zastosowania zwolnienia przewidzianego w art. 43 ust. 1 pkt 29 ustawy, istotne jest uznanie danej usługi za usługę kształcenia zawodowego lub przekwalifikowania zawodowego inną niż wymienione w pkt 26, a następnie spełnienie jednego z warunków wynikających z niniejszego przepisu, tj. prowadzenie danego szkolenia w formie i na zasadach przewidzianych w odrębnych przepisach lub uzyskanie akredytacji na dany rodzaj szkolenia, lub finansowanie danego szkolenia w całości ze środków publicznych.

Analizując przedstawione okoliczności sprawy w kontekście powołanych przepisów prawa podatkowego należy zauważyć, że – jak wskazał Wnioskodawca – usługi organizacji praktyk zawodowych świadczone przez podmiot zagraniczny spełniają definicję kształcenia zawodowego lub przekwalifikowania zawodowego zawartą w art. 44 rozporządzenia 282/2011. Ponadto za usługi wykonane przez podmiot zagraniczny Wnioskodawca zapłaci w całości ze środków publicznych.

Wobec powyższego należy stwierdzić, że import usługi organizacji praktyk zawodowych spełniającej definicję kształcenia zawodowego lub przekwalifikowania zawodowego zawartą w art. 44 rozporządzenia 282/2011 świadczonej przez podmiot zagraniczny z Irlandii, finansowanej w całości ze środków publicznych podlega zwolnieniu od podatku VAT na podstawie art. 43 ust. 1 pkt 29 lit. c ustawy.

Odpowiadając zatem na pytanie Wnioskodawcy należy stwierdzić, że do opodatkowania kompleksowej usługi organizacji zagranicznych praktyk zawodowych dla uczniów jednostki oświatowej Wnioskodawcy, wyświadczonej przez podmiot zagraniczny, zidentyfikowanej jako import usług w rozumieniu ustawy, należy zastosować zwolnienie przedmiotowe na podstawie art. 43 ust. 1 pkt 29 lit. c ustawy.

Tym samym stanowisko Wnioskodawcy jest prawidłowe.

Interpretacja indywidualna wywołuje skutki prawnopodatkowe tylko wtedy, gdy rzeczywisty stan faktyczny sprawy będącej przedmiotem interpretacji pokrywał się będzie z opisem stanu faktycznego podanym przez Wnioskodawcę w złożonym wniosku. W związku z powyższym, w przypadku zmiany któregośkolwiek elementu przedstawionego we wniosku opisu sprawy, udzielona odpowiedź traci swą aktualność.

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 dnia 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, z późn. zm.), 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 Szczecinie, ul. Staromłyńska 10, 70-561 Szczecin, 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.

Z up. Dyrektora
Krajowej Informacji Skarbowej
Urszula Marcinowska
Zastępca Dyrektora
Krajowej Informacji Skarbowej
kierujący Delegaturą w Lesznie

URSZULA
MARCINOWSKA

Elektronicznie podpisany przez
URSZULA MARCINOWSKA
Data: 2019.04.16 10:00:48 +02'00'

Pismo zostało wydane
w formie dokumentu elektronicznego
przy wykorzystaniu systemu teleinformatycznego
Szefa Krajowej Administracji Skarbowej
i podpisane kwalifikowanym podpisem elektronicznym.

Otrzymują:

- 1) pełnomocnik:
Pan Stanisław Lipiński
Skarbnik Miasta
GMINA MIASTO SZCZECIN
plac Armii Krajowej 1
70-456 Szczecin;
- 2) Naczelnik Zachodniopomorskiego Urzędu Skarbowego w Szczecinie;
- 3) Naczelnik Zachodniopomorskiego Urzędu Celno-Skarbowego w Szczecinie;
- 4) aa.

