



**DYREKTOR
KRAJOWEJ INFORMACJI SKARBOWEJ**

UNP: 1862681

Płock, 27 stycznia 2023 roku

Sprawa: Skarga na interpretację
indywidualną znak 0114-KDIP4-
2.4012.417.2022.2.KS – podatek od
towarów i usług

Data 30 grudnia 2022 r.
wpływu:

Znak pisma: 0114-KDIP4-2.4012.417.2022.4.KS

Kontakt: tel. +48 24 361 62 63

Gmina Miasto Rzeszów
ul. Rynek 1
35-064 Rzeszów
NIP: 8130008613
adres ePUAP:/umrz/noweEOD

Uwzględnienie skargi i zmiana interpretacji indywidualnej

Szanowni Państwo:

- 1) uwzględniam w całości Państwa skargę na interpretację indywidualną z 30 listopada 2022 r. znak 0114-KDIP4-2.4012.417.2022.2.KS;
- 2) stwierdzam, że w sprawie wydania dla Państwa tej interpretacji nie doszło do działania bez podstawy prawnej ani do rażącego naruszenia prawa;
- 3) zmieniam z urzędu zaskarżoną interpretację – uznaję, że stanowisko, które przedstawili Państwo we wniosku z 30 sierpnia 2022 r. o wydanie interpretacji indywidualnej jest prawidłowe.



ul. Teodora Sixta 17, 43-300 Bielsko-Biała | tel.: +48 33 472 79 00 | fax: +48 33 472 79 04
tel. kontaktowy delegatury: +48 24 361 62 63
e-mail: kancelaria.kis@mf.gov.pl | adres e-PUAP: /KIS/SkrytkaESP lub /KIS/wnioski
www.kis.gov.pl | NIP: 547 21 69 306 | REGON: 366063511

Ogólną klauzulę informacyjną dot. przetwarzania danych osobowych znajdą Państwo na stronie Biuletynu Informacji Publicznej www.kis.gov.pl w zakładce Organizacja – Ochrona Danych Osobowych oraz na tablicach informacyjnych Krajowej Informacji Skarbowej.

Zakres wniosku o wydanie interpretacji indywidualnej

2 września 2022 r. wpłynął Państwa wniosek z 30 sierpnia 2022 r. o wydanie interpretacji indywidualnej, który dotyczy rozpoznania importu usług zwolnionych w związku z wniesieniem do Fundacji opłaty rocznej. Uzupełnili go Państwo – w odpowiedzi na wezwanie – pismem z 23 listopada 2022 r. (wpływ 23 listopada 2022 r.). Treść wniosku jest następująca:

Opis stanu faktycznego

Gmina Miasto Rzeszów - jednostka samorządu terytorialnego (dalej: „Wnioskodawca” lub „Gmina”) - jest czynnym podatnikiem VAT. Gmina jest zarejestrowana pod NIP: 8130008613.

W myśl art. 2 ust. 1 oraz art. 6 ust. 1 ustawy z dnia 8 marca 1990 r. o samorządzie gminnym (Dz. U. z 2022 r. poz. 559 ze zm.), do zakresu działania jednostki samorządu terytorialnego należą wszystkie sprawy publiczne, niezastrzeżone ustawami na rzecz innych podmiotów.

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 jego rozliczenia obejmują wszystkie transakcje sprzedaży i zakupu realizowane przez wszystkie jednostki organizacyjne 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. W skład scentralizowanej struktury Gminy wchodzi m.in. IX Liceum Ogólnokształcące z Oddziałami Dwujęzycznymi im. św. Królowej Jadwigi (dalej: „IX LO”), które powstało 1 września 2017 r. w drodze przekształcenia z Gimnazjum nr 9 z Oddziałami Dwujęzycznymi im. św. Królowej Jadwigi na podstawie Uchwały Rady Miasta Nr XLI/878/2017 z 28 marca 2017 r. IX LO jest samodzielną jednostką organizacyjną Gminy, nieposiadającą osobowości prawnej, działającą jako samorządowa jednostka budżetowa.

IX LO przystąpiło do Programu Matury Międzynarodowej - Diploma Programme (DP), zwanego dalej Programem. Matura Międzynarodowa jest częścią międzynarodowego programu edukacyjnego Internacional Baccalaureate. Celem dwuletniego Programu nauczania na poziomie liceum ogólnokształcącego jest przygotowanie ucznia do efektywnego uczestnictwa w szybko ewoluującym i coraz bardziej globalnym społeczeństwie. Program kończy się egzaminem maturalnym honorowanym i uznawanym za prestiżowy przez najlepsze uniwersytety na całym świecie. Uczniowie uczestniczący w Programie nie muszą przystępować do polskiej matury. Egzamin maturalny w ramach Programu przeprowadzany w szkole traktowany jest na zasadach egzaminu dojrzałości. Prace maturalne wysyłane są do Internacional Baccalaureate Organization, (zwanej dalej Fundacją) i są oceniane przez wyznaczonych egzaminatorów z całego świata. Absolwenci Programu uprawnieni są do podjęcia studiów na uczelniach zarówno w Polsce, jak i za granicą. Program został opracowany i jest nadzorowany przez Fundację. Jest to

edukacyjna organizacja non-profit założona w 1968 r. w Genewie, która współpracuje z 4655 szkołami z 135 krajów świata, rządami i organizacjami międzynarodowymi w celu opracowania ambitnych programów międzynarodowej edukacji oraz rygorystycznych sposobów oceniania. Fundacja jest instytucją utworzoną dla realizacji celów społecznych, zgodnych z podstawowymi interesami państwa w sferze oświaty i wychowania. W ramach realizacji celów, dla których została powołana, Fundacja oferuje trzy programy edukacyjne i jednym z nich jest Diploma Programme - dla uczniów w wieku od 16 do 19 lat, obejmujący licea, który kończy się egzaminem maturalnym.

Jak podaje Dyrektor Finansowy Internacional Baccalaureate: „Organizacja Matury Międzynarodowej (zwana dalej w skrócie IBO), to szwajcarska fundacja korporacyjna podlegająca pod szwajcarskie prawo i zarejestrowana w Genewie. IBO jest zarejestrowana w szwajcarskich organach podatkowych jako podatnik szwajcarski i jej dochód podlega szwajcarskiemu prawu. Zgodnie ze szwajcarskim prawem podatkowym korporacje nie nastawione na zysk/organizacje pożytku publicznego mogą być wyłączone z płacenia podatku dochodowego pod pewnymi warunkami, a IBO otrzymała takie wyłączenie jako organizacja non-profit/organizacja pożytku publicznego. Oddział Organizacji Matury Międzynarodowej w Singapurze (zwany dalej jako IBO - Oddział Singapur) jest zarejestrowany w Singapurze jako zagraniczny oddział IBO i jako organizacja charytatywna podlegająca pod Singapurskie Prawo Organizacji Charytatywnych. Jako zależny oddział szwajcarskiej fundacji korporacyjnej ze swoim zarządem poza Singapurem IBO - Oddział Singapur, podlegając pod Singapurską Ustawę o Podatku Dochodowym, jest uważany jako niepodatkowy podmiot w Singapurze. Z tego powodu, przepisy i klauzule o unikaniu podwójnego opodatkowania pomiędzy Szwajcarią i Singapurem oraz innymi krajami mają zastosowanie w opodatkowaniu dochodu oraz kapitału IBO, włączając w to IBO - Oddział Singapur.”

Dochody Fundacji pochodzą z: opłat wstępnych, autoryzacyjnych wnoszonych przez szkoły ubiegające się o przyjęcie do Programu, opłat ewaluacyjnych, opłat rocznych wnoszonych przez jednostki oświatowe uczestniczące w Programie, a także w szczególności z opłat: za przeprowadzane szkolenia, warsztaty, konferencje, wydawane publikacje, egzaminacyjnych.

Szkoła ubiegająca się o możliwość kształcenia uczniów w programach edukacyjnych opracowanych i nadzorowanych przez Fundację musi przejść określoną procedurę. W pierwszym etapie zobowiązana jest złożyć do Fundacji stosowny wniosek dotyczący przystąpienia do Programu oraz uiścić z tego tytułu opłatę wstępną. Pozytywne rozpatrzenie wniosku powoduje uzyskanie przez szkołę statusu jednostki kandydującej, która następnie może ubiegać się o jej autoryzację przez Fundację. W tym celu składa kolejny wniosek wraz z opłatą akredytacyjną. Akredytacja ma na celu zapewnienie jakości procesu kształcenia i jego efektów. Uzyskanie akredytacji stanowi potwierdzenie, że placówka spełnia ustalone wymagania i przyjęte kryteria jakości. O akredytację mogą ubiegać się publiczne i niepubliczne placówki kształcenia ustawicznego, placówki kształcenia praktycznego, ośrodki doksztalcania i doskonalenia zawodowego oraz podmioty prowadzące działalność oświatową na zasadach określonych w przepisach

o działalności gospodarczej. Akredytację może uzyskać jednostka, która m.in. zapewnia odpowiednią bazę dydaktyczną, lokalową, zatrudnia wykwalifikowaną kadrę, opracowuje i udostępnia materiały metodyczno-dydaktyczne. Decyzja wydawana jest po przeprowadzeniu postępowania akredytacyjnego. IX LO złożyło do Fundacji wniosek o przyjęcie do Programu i uiściło równocześnie na rzecz Fundacji opłatę za rozpatrzenie wniosku. Kolejnym etapem było uzyskanie autoryzacji. Autoryzacja jest swoistą akredytacją IX LO i polega na wydaniu stosownego certyfikatu potwierdzającego, że może ono realizować Program. A zatem potwierdza kompetencje IX LO do wykonywania określonych zadań edukacyjnych związanych z Programem. IX LO uiszcza opłatę roczną za udział w Programie. Jest to opłata członkowska, mająca charakter abonamentu, niezależna od liczby uczniów uczestniczących w Programie. Fundacja zapewnia IX LO platformę, do której ma dostęp każdy nauczyciel, który prowadzi zajęcia w ramach Programu. Nauczyciele uzyskują dostęp do materiałów edukacyjnych wykorzystywanych w procesie nauczania. Mają również możliwość szkolenia się na odległość (kursy e-learningowe), które umożliwiają zdobycie certyfikatu uprawniającego do uczenia danego przedmiotu we wszystkich szkołach IB, mogą komunikować się z innymi nauczycielami przedmiotu w celu konsultowania i interpretacji zapisów w programie nauczania, jak również konsultowania tematów prac dyplomowych. Nauczyciele uzyskują możliwość czynnego uczestnictwa w zarządzaniu Programem poprzez sprawdzanie prac maturalnych uczniów z innych szkół oraz uczestnictwa w konferencjach. Do platformy mają również dostęp wszyscy uczniowie, którzy są objęci Programem. Narzędzie to pozwala im doskonalić umiejętności językowe poprzez pozyskiwanie materiałów wykorzystywanych w procesie nauczania (testy, ćwiczenia, nagrania audio, teksty źródłowe). IX LO uzyskuje również prawo używania nazwy i logo szkoły IB World School, które identyfikuje unikalny międzynarodowy status IX LO - jego przynależność do Programu. Fundacja sprawuje nadzór nad jakością nauczania w IX LO. Podczas całego cyklu kształcenia wykorzystuje platformę internetową, za pomocą której wysyła się określone dane, udziela odpowiedzi na zadane pytania. Raz na 5 lat (cykl ewaluacyjny) przedstawiciele Fundacji dokonują bezpośredniej kontroli IX LO, tj. sprawdzają czy Program był realizowany zgodnie z wytycznymi Fundacji.

Wnoszone przez IX LO opłaty do Fundacji finansowane są w całości ze środków publicznych w rozumieniu ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (Dz.U. 2019 r. poz. 869).

Uzupełnienie wniosku

Fundacja:

- nie posiada stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej na terytorium Polski,
- nie świadczy usług nauczania języka obcego,
- jest podmiotem zagranicznym, a zatem nie jest jednostką objętą systemem oświaty w rozumieniu przepisów ustawy z dnia 14 grudnia 2016 r. - Prawo

oświatowe,

- nie jest uczelnią, jednostką naukową Polskiej Akademii Nauk, instytutem badawczym ani też jednostką badawczo-rozwojową,
- nie posiada akredytacji w rozumieniu przepisów ustawy z dnia 14 grudnia 2016 r. - Prawo oświatowe, a zatem usługi świadczone przez Fundację nie są objęte tą akredytacją,
- nie działa pod kontrolą Gminy – IX LO,
- nie działa w oparciu o programy nauczania zaakceptowane przez właściwe instytucje państwowe w Polsce,
- posiada dowolność w zakresie kształtowania zasad swojego działania,
- nie musi uzyskać akceptacji podejmowanych działań ze strony Gminy – IX LO.

Fundacja zgodnie z „Aktem Fundacji” została powołana w celach edukacyjnych.

Jej siedziba znajduje się w Genewie. Fundacja nie działa w oparciu o polskie przepisy prawa.

Usługi dostępu do platformy, tj. strony internetowej prowadzonej przez Fundację, będące przedmiotem wniosku o interpretację Gminy, polegają na udostępnieniu materiałów pomocniczych wykorzystywanych w procesie nauczania. Platforma jest stroną internetową, narzędziem wykorzystywanym przez IX LO w realizacji programu matury międzynarodowej. Uczniowie, którzy są objęci programem i chcą doskonalić umiejętności językowe, mogą pozyskiwać poprzez platformę materiały wykorzystywane w procesie nauczania (testy, ćwiczenia, nagrania audio, teksty źródłowe) oraz wszystkie informacje o programach nauczania z danych przedmiotów, informacje o aplikacji na uczelnie wyższe, o sylabusach oraz kryteriach oceniania arkuszy maturalnych. Platforma służy również uczniom jako narzędzie komunikacji dla społeczności uczniowskiej. Nauczyciele prowadzący zajęcia w ramach Programu mają dostęp do platformy, na której uzyskują dostęp do materiałów edukacyjnych. Powyższe wiąże się ściśle z obowiązkiem nieustannego utrzymywania nauczania na określonym poziomie, a także stałego jego podnoszenia. Dzięki platformie nauczyciele uzyskują możliwość czynnego uczestnictwa w zarządzaniu programem, mogą komunikować się z innymi nauczycielami na całym świecie poprzez fora, jak również z Fundacją, czyli zadawać pytania, otrzymywać informacje o aktualizacjach, zmianach w programie nauczania, sylabusie czy podręcznikach. Mają również dostęp do scenariuszy lekcji, archiwalnych arkuszy maturalnych oraz uczestniczą w konferencjach i webinarach. Platforma służy również do przeprowadzania szkoleń on-line dla nauczycieli i zdobycia przez nich certyfikatu uprawniającego do nauczania danego przedmiotu we wszystkich szkołach realizujących Program, co podnosi ich kwalifikacje zawodowe.

Usługi szkolenia dla nauczycieli są płacone odrębnie do Fundacji. Nie jest to usługa objęta opłatą roczną, której dotyczy pytanie Gminy w złożonym wniosku o interpretację indywidualną.

Usługi dostępu do platformy świadczy Fundacja. Zatem Gmina nie odpowiada na pytania szczegółowe dotyczące innego podmiotu.

Usługi szkolenia nauczycieli stanowią usługi kształcenia zawodowego lub przekwalifikowania zawodowego, czyli usługi bezpośrednio związane z branżą lub zawodem, jak również mają one na celu uzyskanie lub uaktualnienie wiedzy dla celów zawodowych. Gmina informuje, że szkolenia dla nauczycieli są płatne odrębnie do Fundacji. Ta usługa nie jest objęta opłatą roczną, której dotyczy pytanie Gminy w złożonym wniosku o interpretację indywidualną. Gmina nie zna przepisów, na podstawie których Fundacja prowadzi szkolenia.

Usługi nabywane przez Gminę – IX LO od Fundacji są niezbędne do nauczania uczniów zgodnie z Programem matury międzynarodowej. IX LO świadczy usługi edukacyjne zgodnie z przepisami Prawa oświatowego. Rada Miasta Rzeszowa podjęła Uchwałę Nr XXXIII/677/2020 z 23 czerwca 2020 r., w której określiła dla IX LO cel, założenia kształcenia, programy nauczania, system oceniania, klasyfikowania, egzaminowania uczniów w oddziałach międzynarodowych. Na wniosek Miasta Rzeszów – organu prowadzącego IX LO, zgodnie z art. 21 ust. 2 Prawa oświatowego, Minister Edukacji Narodowej w Decyzji z 26 czerwca 2020 r. udzielił zezwolenia na utworzenie od 1 września 2020 r. oddziału międzynarodowego w IX LO w klasach czteroletniego liceum ogólnokształcącego i realizację Programu The International Baccalaureate Diploma Programme ustalonego przez International Baccalaureate Organization (Fundacja) w Genewie. Wobec powyższego, Program matury międzynarodowej zakupiony przez IX LO od Fundacji wspomaga IX LO w realizacji zadań statutowych – edukacyjnych określonych w ustawie Prawo Oświatowe, ustawie o systemie oświaty i przepisach szczegółowych wydanych na ich podstawie. Zatem celem IX LO poprzez realizację Programu matury międzynarodowej nie jest osiągnięcie dodatkowego dochodu z tego tytułu.

Usługi nabywane od Fundacji, będące przedmiotem wniosku o interpretację indywidualną, są finansowane w całości ze środków publicznych w rozumieniu ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych. Gmina – IX LO posiada dokumenty, z których jednoznacznie wynika źródło finansowania usług nabywanych od Fundacji.

Pytanie

Czy Gmina powinna rozpoznać usługi świadczone przez Fundację w związku z realizacją Programu Matury Międzynarodowej, za które wnosi opłatę roczną jako import usług zwolniony z VAT?

Państwa stanowisko w sprawie

W Państwa ocenie zgodnie z art. 5 ust. 1 pkt 1 ustawy o VAT, opodatkowaniu podatkiem podlegają odpłatna dostawa towarów i odpłatne świadczenie usług na terytorium kraju.

Z powyższego przepisu wynika tzw. zasada terytorialności, zgodnie z którą opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług podlega m.in. odpłatne świadczenie usług, ale tylko w sytuacji, gdy miejscem ich świadczenia (określanym na podstawie przepisów ustawy)

jest terytorium kraju, przez które - w myśl definicji zawartej w art. 2 pkt 1 ustawy - rozumie się terytorium Rzeczypospolitej Polskiej.

W myśl art. 7 ust. 1 ustawy o VAT, przez dostawę towarów o której mowa w art. 5 ust. 1 pkt 1 ustawy o VAT, rozumie się przeniesienie prawa do rozporządzania towarami jak właściciel, zaś świadczenie usług stosownie do art. 8 ust. 1 ustawy o VAT to każde świadczenie na rzecz osoby fizycznej, osoby prawnej lub jednostki organizacyjnej niemającej osobowości prawnej, które nie stanowi dostawy towarów w rozumieniu art. 7 ustawy o VAT.

Gmina spełnia definicję podatnika w rozumieniu art. 28a ust. 1 ustawy o VAT, zgodnie z którym miejscem świadczenia i opodatkowania usług wykonywanych przez Fundację zagraniczną jest terytorium Polski. Z uwagi na powyższe oraz fakt, że Fundacja nie posiada siedziby oraz stałego miejsca prowadzenia działalności na terytorium Polski podatnikiem z tytułu rozpoznania importu opisanych w stanie faktycznym usług jest Gmina.

Zgodnie z art. 43 ust. 1 pkt 26 ustawy o VAT, 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.

W świetle art. 132 ust. 1 lit. i) Dyrektywy 2006/112/WE Rady, 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 ww. usługi na gruncie Dyrektywy VAT podlegają zwolnieniu od podatku wyłącznie, gdy są wykonywane w interesie publicznym, tzn. wypełniają obowiązki, jakie ciążyą na danym państwie wobec jego obywateli.

W interpretacji z 4 maja 2011 r. sygn. ILPP1/443-88/11-5/KŁ organ podatkowy stwierdził, że „usługi w zakresie kształcenia i wychowania nabywane przez Gminę jako import usług od podmiotów zagranicznych sprawujących analogiczne do krajowych jednostek systemu oświaty zadania w zakresie oświaty na terytorium własnego kraju w sytuacji, gdy podmioty takie na terytorium kraju, w którym posiadają siedzibę są uznawane za instytucje, których cele uznawane są za podobne do celów instytucji działających w Polsce w oparciu o ustawę o systemie oświaty, będą podlegały zwolnieniu w świetle art. 43 ust. 1 pkt 26 lit. a) ustawy. Import usług w tym przypadku Gmina dokumentuje fakturą wewnętrzną wykazując przedmiotowe usługi jako usługi zwolnione”.

Z art. 93 ust. 1 pkt 2 ustawy z 7 września 1991 r. o systemie oświaty (Dz.U. z 2021 r., poz. 1915) wynika, że dyplomy IB (International Baccalaureate) wydane przez organizację

International Baccalaureate Organization w Genewie potwierdza w Rzeczypospolitej Polskiej wykształcenie średnie oraz uprawnienie do ubiegania się o przyjęcie na studia wyższe. Oznacza to, że uznaje się je w Polsce z mocy prawa za równoważne maturze uzyskanej w jednostkach objętych systemem oświaty. Program Międzynarodowej Matury organizowanej przez organizację International Baccalaureate realizowany jest w krajowych placówkach edukacyjnych przez okres dwóch lat co oznacza, że organizacja ta udostępnia tym placówkom stosowny program edukacyjny zakończony egzaminem maturalnym IB, wspomagając tym samym krajowy system oświaty jako instytucja, której cele uznawane są za podobne do celów jednostek działających w Polsce w oparciu o ustawę Prawo oświatowe.

W interpretacji nr 0114-KDIP1-2.4012.393.2019.11.S/WH z 13 sierpnia 2021 r. dla Gminy Miasto Rzeszów Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej stwierdza, że „Fundacja jest organizacją edukacyjną, która działa w interesie publicznym przez świadczenie usług w zakresie kształcenia i wychowania, kształcenia zawodowego oraz usług ściśle z nimi związanych. Świadczone usługi związane są z przygotowaniem/przeprowadzeniem Matury Międzynarodowej, która jest w Polsce traktowana na równi z maturą polską, a wydane przez Fundację dokumenty są w Polsce uznawane i nie wymagają załatwiania dodatkowych formalności w polskich urzędach. Fundacja realizuje po części cele, które należą do kompetencji polskich jednostek systemu oświaty, w tym szkół ponadpodstawowych, w zakresie przygotowania do matury i organizacji egzaminu maturalnego. Jest więc podmiotem wspomagającym polski system oświaty, działającym w interesie publicznym. Tym samym zasadne jest zatem uznanie Fundacji za instytucję spełniającą cele „podobne” do realizowanych przez jednostki objęte polskim systemem oświaty (...)”

Fundacja jest organizacją edukacyjną, która działa w interesie publicznym poprzez świadczenie usług w zakresie kształcenia i wychowania, kształcenia zawodowego oraz usług ściśle z nimi związanych. Realizuje ona cele wspierające Prawo oświatowe w Polsce. IX LO realizuje Program, który poddawany jest surowym zasadom akredytacji, a sama autoryzacja Fundacji stanowi swoisty międzynarodowy znak jakości edukacyjnej placówki.

W poszczególnych państwach programy nauczania są ustalane we właściwych resortach, które za pośrednictwem określonych organów (w Polsce jest to Ministerstwo Edukacji i Nauki) oraz jednostek (w Polsce Kuratorium Oświaty) nadzorują ich stosowanie przez publiczne jednostki oświatowe lub inne podmioty, które uzyskały stosowną akredytację. Analogiczną rolę pełni Fundacja świadcząca usługi w zakresie kształcenia i wychowania oraz kształcenia zawodowego nauczycieli. Opisane programy są autorskimi projektami edukacyjnymi Fundacji i mają charakter międzynarodowy. Wobec tego to Fundacja jest podmiotem właściwym w zakresie udzielania akredytacji (autoryzacji) szkół oraz wydawania stosownych certyfikatów i nauczania. Powyższe kompetencje są uznawane przez resorty oświaty w różnych państwach. Opłata roczna, którą wnosi Gmina Miasto Rzeszów - IX LO dotyczy realizacji Programu Matury Międzynarodowej. Za pomocą narzędzia, które udostępnia Fundacja, tj. Platformy nauczyciele podnoszą swoje kwalifikacje zawodowe aby móc realizować program nauczania IB. Również młodzież

korzysta z platformy, gdzie ma dostęp do materiałów niezbędnych do nauki języka angielskiego. Celem nadrzędnym przystąpienia do Programu IB, przez IX LO było przygotowanie młodzieży do uzyskania dyplomu Matury Międzynarodowej.

Należy zaznaczyć, że Gmina w interpretacji indywidualnej z 13 sierpnia 2021 r. Nr 0114-KDIP1-2.4012.393.2019.11.S/WH uzyskała potwierdzenie dla rozliczania pozostałych usług świadczonych przez Fundację w związku z realizacją Programu Matury Międzynarodowej, jako import usług zwolniony z VAT, tj. za rozpatrzenie wniosku dotyczącego przystąpienia do Programu, akredytacja szkoły, sprawdzanie prac maturalnych, przeprowadzenie procesu ewaluacji. Całokształt czynności związanych z realizacją Programu Matury Międzynarodowej stanowi skonkretyzowane świadczenie. Jest to kompleksowe świadczenie realizacji Programu Matury Międzynarodowej w zakresie kształcenia i wychowania zgodnie z art. 43 ust. 1 pkt 26 ustawy o VAT.

Czynności będące przedmiotem wydanej interpretacji Nr 0114-KDIP1-2.4012.393.2019.11.S/WH Gmina traktuje jako czynności pomocnicze, niezbędne do wykonania czynności głównej, tj. realizacji Programu. Nie mają one charakteru samoistnego, nie mogą być wykonane przez dowolny podmiot inny niż Fundacja. Są one ściśle ze sobą powiązane i są elementami świadczenia kompleksowego o charakterze edukacyjnym, tj. Programu Matury Międzynarodowej. Równocześnie pojedyncze czynności realizowane przez Fundację, w szczególności udostępnienie programu nauczania, szkolenie nauczycieli, dostęp do materiałów dydaktycznych dla uczniów, za które Gmina wnosi opłatę roczną, nie mogą być wykonywane przez inny podmiot i nie stanowią świadczenia samoistnego.

Potwierdzeniem stanowiska Gminy w zakresie złożoności, kompleksowości świadczeń są wyroki Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej.

Zgodnie z wyrokiem Trybunału z 25 lutego 1999 r. w sprawie C-349/96 (Card Protection Plan Ltd) (...) świadczenie obejmujące z ekonomicznego punktu widzenia pojedynczą usługę nie powinno być sztucznie dzielone, aby nie zakłócić funkcjonowania systemu podatku od wartości dodanej. Ze złożonym świadczeniem mamy do czynienia zwłaszcza wtedy, gdy jeden lub więcej elementów uznaje się za usługę zasadniczą, podczas gdy inny lub inne elementy traktuje się jako usługi pomocnicze, do których stosuje się te same zasady opodatkowania jak do usługi zasadniczej. Usługę należy uznać za usługę pomocniczą w stosunku do usługi zasadniczej, jeśli nie stanowi ona dla klienta celu samego w sobie, lecz jest środkiem do lepszego wykorzystania usługi zasadniczej”.

W wyroku Trybunału Sprawiedliwości w sprawie C-392/11 z 27 września 2012 r. wskazano, że „(...) aby móc uznać, że ogół świadczeń zapewnianych przez wynajmującego najemcy stanowi z punktu widzenia podatku VAT jedno świadczenie, należy zbadać, czy w niniejszym przypadku wykonywane świadczenia stanowią jedno nierozzerwalne świadczenie gospodarcze, którego rozdzielenie miałoby charakter sztuczny, czy też obejmują one świadczenie główne względem, którego pozostałe świadczenia mają charakter dodatkowy”. Istotnym kryterium wpływającym na ocenę tego, czy w konkretnej sytuacji występuje świadczenie złożone jest kryterium odrębności. Kryterium to opiera się

na weryfikacji, czy poszczególne świadczenia mogą występować w obrocie gospodarczym niezależnie.

Wobec powyższego Państwa zdaniem, usługi świadczone przez Fundację w związku z realizacją Programu Matury Międzynarodowej, za które Gmina wnosi opłatę roczną, powinny być rozpoznane jako import usług zwolniony z VAT, zgodnie z art. 43 ust. 1 pkt 26 ustawy o VAT.

Interpretacja indywidualna

Rozpatrzyłem Państwa wniosek – 30 listopada 2022 r. wydałem interpretację indywidualną znak 0114-KDIP4-2.4012.417.2022.2.KS w której uznałem Państwa stanowisko za nieprawidłowe.

Interpretację doręczono Państwu 30 listopada 2022 r.

Skarga na interpretację indywidualną

28 grudnia 2022 r. wnieśli Państwo skargę na tę interpretację do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Rzeszowie. Skarga wpłynęła do mnie 30 grudnia 2022 r.

Wnoszą Państwo o uchylenie zaskarżonej interpretacji indywidualnej.

Zmiana interpretacji indywidualnej w wyniku uwzględnienia skargi

Ponownie przeanalizowałem Państwa sprawę. W rezultacie:

- 1) uwzględniam w całości Państwa skargę,
- 2) stwierdzam, że w sprawie wydania dla Państwa tej interpretacji nie doszło do działania bez podstawy prawnej ani do rażącego naruszenia prawa;
- 3) zmieniam z urzędu zaskarżoną interpretację indywidualną – stwierdzam, że stanowisko, które przedstawili Państwo we wniosku jest prawidłowe.

Uzasadnienie zmiany interpretacji indywidualnej

Zgodnie z art. 5 ust. 1 pkt 1 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (t. j. Dz. U. z 2022 r. poz. 931 ze zm.), zwanej dalej ustawą:

opodatkowaniu ww. podatkiem podlegają odpłatna dostawa towarów i odpłatne świadczenie usług na terytorium kraju.

Z powyższego przepisu wynika tzw. zasada terytorialności, zgodnie z którą opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług podlega m.in. odpłatne świadczenie usług, ale tylko w sytuacji, gdy miejscem ich świadczenia (określanym na podstawie przepisów ustawy) jest terytorium kraju.

W myśl definicji zawartej w art. 2 pkt 1 ustawy:

przez terytorium kraju rozumie się terytorium Rzeczypospolitej Polskiej.

Stosownie do art. 8 ust. 1 ustawy:

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 (...).

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.

Zgodnie z 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.

Na mocy 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.

Przy czym 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 bony te 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.

Stosownie do art. 17 ust. 2 ustawy,

w przypadkach wymienionych w ust. 1 pkt 4 i 5, usługodawca lub dokonujący dostawy towarów nie rozlicza podatku należnego.

W myśl art. 2 pkt 9 ustawy,

ilekroć w dalszych przepisach jest mowa o imporcie usług, rozumie się przez to świadczenie usług, z tytułu wykonania których podatnikiem jest usługobiorca, o którym mowa w art. 17 ust. 1 pkt 4.

Powołany art. 17 ust. 1 pkt 4 ustawy wskazuje na sytuację, w której podatnikiem staje się nabywca usługi. Przepis art. 17 ust. 1 pkt 4 ustawy, wprowadza mechanizm tzw. odwrotnego obciążenia, który polega na opodatkowaniu usług przez usługobiorcę. Przepis art. 17 ust. 1 pkt 4 ustawy ma zastosowanie gdy miejscem świadczenia a tym samym opodatkowania ustalonym na podstawie przepisów ustawy jest terytorium Polski. Przy tym warunkiem zastosowania odwrotnego obciążenia na podstawie art. 17 ust. 1 pkt 4 ustawy względem usług jest spełnienie warunków dotyczących usługodawcy, jak i usługobiorcy.

W przypadku świadczenia usług, istotnym dla prawidłowego rozliczenia podatku od towarów i usług jest określenie miejsca świadczenia tych usług. Od poprawności określenia miejsca świadczenia zależy bowiem, czy dane świadczenie będzie podlegało opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług w Polsce, czy też nie. Regulacje prawne obowiązujące w tym zakresie, zostały zawarte w ustawie o podatku od towarów i usług w rozdziale 3 działu V „Miejsce świadczenia przy świadczeniu usług”.

Według art. 28a ustawy:

na potrzeby stosowania ww. 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.

Powołany powyżej art. 28a ustawy wprowadza drugą definicję podatnika do ustawy, która ma zastosowanie tylko w przypadku ustalania miejsca świadczenia usług. Użyta w ww. przepisie nazwa „podatnik” odnosi się w zasadzie do „przedsiębiorcy” prowadzącego działalność gospodarczą. Podatnikiem według tej regulacji jest podmiot wykonujący samodzielnie działalność gospodarczą, bez względu na cel i rezultat takiej działalności. Ustawodawca wskazując na działalność gospodarczą odnosi się do jej definicji zawartej w art. 15 ust. 2 ustawy z jednoczesnym uwzględnieniem art. 15 ust. 6 ustawy. Za podatników, w świetle art. 28a pkt 1 ustawy, uznawane są również podmioty wykonujące działalność gospodarczą zgodnie z regulacjami innych państw członkowskich oraz państw trzecich. Natomiast przepis art. 28a pkt 2 ustawy uszczegóławia normę zawartą w pkt 1 lit. a, przez wskazanie, że pojęcie podatnika, na potrzeby ustalania miejsca świadczenia usług, obejmuje również sytuację, gdy podatnik, który wykonuje samodzielnie działalność gospodarczą, nabywa usługi dla czynności niepodlegających opodatkowaniu zgodnie z art. 5 ust. 1 ustawy.

Zgodnie z ogólną zasadą wyrażoną w art. 28b ust. 1 ustawy:

miejszem świadczenia usług w przypadku świadczenia usług na rzecz podatnika jest miejsce, w którym podatnik 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 i art. 28n.

Przy czym, jak stanowi ust. 2 art. 28b ustawy:

w przypadku gdy usługi są świadczone dla stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej podatnika, które znajduje się w innym miejscu niż jego siedziba działalności gospodarczej, miejscem świadczenia tych usług jest to stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej.

Z powyższych przepisów wynika, że zatem, że co do zasady, usługa świadczona na rzecz podatnika w rozumieniu art. 28a ustawy inna niż wskazana w art. 28e, art. 28f ust. 1 i 1a, art. 28g ust. 1, art. 28i, art. 28j ust. 1 i 2 oraz art. 28n ustawy podlega opodatkowaniu w miejscu siedziby działalności gospodarczej usługobiorcy, chyba że jest świadczona dla stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej usługobiorcy, które znajduje się w innym miejscu niż jego siedziba działalności gospodarczej, wówczas miejscem świadczenia tej usługi jest stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej, dla którego ta usługa jest świadczona.

Przepisy ustawy o podatku od towarów i usług oraz rozporządzeń wykonawczych do tej ustawy, przewidują dla niektórych towarów i usług zwolnienie od podatku. Zakres i zasady zwolnienia od podatku dostaw towarów lub świadczenia usług zostały określone m.in. w art. 43 ustawy.

Zgodnie z 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.

Jednocześnie na podstawie 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.

Z kolei w myśl art. 43 ust. 17a ustawy:

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.

Jak wynika z § 3 ust. 1 pkt 13 i 14 rozporządzenia Ministra Finansów z 20 grudnia 2013 r. w sprawie zwolnień od podatku od towarów i usług oraz warunków stosowania tych zwolnień (t. j. Dz. U. z 2020 r. poz. 1983 ze zm.):

zwolnione od podatku od towarów i usług są:

- usługi w zakresie kształcenia, inne niż wymienione w art. 43 ust. 1 pkt 26 ustawy, świadczone przez uczelnie, jednostki naukowe Polskiej Akademii Nauk oraz instytuty badawcze oraz świadczenie usług i dostawę towarów ściśle z tymi usługami związane,
- usługi kształcenia zawodowego lub przekwalifikowania zawodowego, finansowane w co najmniej 70% ze środków publicznych, oraz świadczenie usług i dostawa towarów ściśle z tymi usługami związane.

Stosownie do treści § 3 ust. 8 ww. rozporządzenia:

zwolnienia, o których mowa w ust. 1 pkt 13, 14, 18 i 19, stosuje się do dostawy towarów lub świadczenia usług ściśle związanych z usługami podstawowymi dokonywanych przez podmioty świadczące usługi podstawowe.

Na mocy § 3 ust. 9 rozporządzenia:

zwolnienia, o których mowa w ust. 1 pkt 13, 14, 18 i 19, 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 13, 14, 18 i 19, lub
- 2) ich głównym celem jest osiągnięcie dodatkowego dochodu przez podatnika, przez konkurencyjne wykonywanie tych czynności w stosunku do podatników niekorzystających z takiego zwolnienia.

Wskazane wyżej regulacje stanowią implementację 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 Nr 347 z 11 grudnia 2006 r. str. 1 ze zm.), zwanej dalej Dyrektywą 2006/112/WE Rady:

państwa członkowskie zwalniają 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.

Jak wynika z analizy art. 132 ust. 1 lit. i Dyrektywy 2006/112/WE Rady, aby stwierdzić czy usługi kształcenia wykonywane przez dany podmiot korzystają ze zwolnienia od podatku na podstawie ww. przepisu konieczne jest stwierdzenie, czy mamy do czynienia z podmiotem prawa publicznego powołanym w celach edukacyjnych, działającym w tym zakresie pod kontrolą państwa, która ma zapewnić jakość świadczeń oraz odpowiednią ich cenę,

realizującym przy tym określoną politykę edukacyjną, dysponującym przy tym zasobem kadrowym oraz odpowiednią infrastrukturą.

Podmioty prawa publicznego powołane przez państwo do świadczenia usług edukacyjnych, to nic innego jak podmioty – jednostki, których zarówno powstawanie, jak i późniejsze działanie jest ściśle określone przez odpowiednie przepisy prawa (ustawy, rozporządzenia) (np. szkoły, uczelnie). Podmioty takie działają na podstawie odpowiednich regulacji zarówno jeśli chodzi o działalność stricte edukacyjną, jak i inną ściśle z nią związaną. Jeśli chodzi o samą stronę edukacyjną, to podmioty te działają w oparciu o konkretne programy nauczania, zasady zatrudniania odpowiednich osób. Natomiast co do pozostałych kwestii muszą spełniać odpowiednie warunki techniczne, zapewnić odpowiednią infrastrukturę. Działania podejmowane są w szeroko pojmowanym interesie publicznym. Wszystkie te aspekty odbywają się pod kontrolą państwa, podmioty nie mają dowolności w kształtowaniu ogólnych zasad swego działania. Wszystkie czynione przez podmioty działania muszą być zaakceptowane, a następnie kontrolowane przez państwo.

Zatem przesłanki, jakie muszą być spełnione do zastosowania zwolnienia od podatku na podstawie art. 132 ust. 1 lit. i Dyrektywy 2006/112/WE, to:

- świadczone usługi muszą być usługami kształcenia dzieci i młodzieży, kształcenia powszechnego lub wyższego, kształcenia zawodowego lub przekwalifikowania,
- usługi te muszą być świadczone przez odpowiednie podmioty prawa publicznego lub inne instytucje uznane przez państwo członkowskie za mające podobne cele.

Z opisu sprawy wynika, że w skład scentralizowanej struktury Gminy wchodzi IX Liceum Ogólnokształcące z Oddziałami Dwujęzycznymi im. św. Królowej Jadwigi (dalej: „IX LO”), które przystąpiło do Programu Matury Międzynarodowej, zwanego dalej Programem. Matura Międzynarodowa jest częścią międzynarodowego programu edukacyjnego. Program kończy się egzaminem maturalnym, a uczniowie uczestniczący w Programie nie muszą przystępować do polskiej matury. Prace maturalne wysyłane są do International Baccalaureate Organization (zwanej dalej Fundacją) i są oceniane przez wyznaczonych egzaminatorów z całego świata. Fundacja to edukacyjna organizacja non-profit, która współpracuje ze szkołami, rządami i organizacjami międzynarodowymi w celu opracowania programów międzynarodowej edukacji oraz rygorystycznych sposobów oceniania. Fundacja jest instytucją utworzoną dla realizacji celów społecznych, zgodnych z podstawowymi interesami państwa w sferze oświaty i wychowania. Dochody Fundacji pochodzą m.in. opłat rocznych wnoszonych przez jednostki oświatowe uczestniczące w Programie. IX LO uiszcza opłatę roczną za udział w Programie. Jest to opłata członkowska, mająca charakter abonamentu, niezależna od liczby uczniów uczestniczących w Programie. Fundacja zapewnia IX LO platformę, do której poza nauczycielami dostęp mają również wszyscy uczniowie, którzy są objęci Programem. Narzędzie to pozwala im doskonalić umiejętności językowe poprzez pozyskiwanie materiałów wykorzystywanych w procesie nauczania. Usługi dostępu do platformy, tj. strony internetowej prowadzonej przez Fundację polegają na udostępnieniu materiałów pomocniczych wykorzystywanych w procesie nauczania. Platforma jest stroną

internetową, narzędziem wykorzystywanym przez IX LO w realizacji programu matury międzynarodowej. IX LO świadczy usługi edukacyjne zgodnie z przepisami Prawa oświatowego a Rada Miasta Rzeszowa podjęła uchwałę, w której określiła dla IX LO cel, założenia kształcenia, programy nauczania, system oceniania, klasyfikowania, egzaminowania uczniów w oddziałach międzynarodowych. Na wniosek Miasta Rzeszów – organu prowadzącego IX LO, zgodnie z art. 21 ust. 2 Prawa oświatowego, Minister Edukacji Narodowej udzielił zezwolenia na utworzenie od 1 września 2020 r. oddziału międzynarodowego w IX LO w klasach czteroletniego liceum ogólnokształcącego i realizację Programu The International Baccalaureate Diploma Programme ustalonego przez International Baccalaureate Organization (Fundacja) w Genewie. Wobec powyższego, Program matury międzynarodowej zakupiony przez IX LO od Fundacji wspomaga IX LO w realizacji zadań statutowych – edukacyjnych określonych w ustawie Prawo Oświatowe, ustawie o systemie oświaty i przepisach szczegółowych wydanych na ich podstawie. Zatem celem IX LO poprzez realizację Programu matury międzynarodowej nie jest osiągnięcie dodatkowego dochodu z tego tytułu.

Wątpliwości dotyczą tego, czy usługi świadczone przez Fundację w związku z Programem Matury Międzynarodowej, za które wnoszą Państwo opłatę roczną należy rozpoznać jako import usług zwolniony z VAT.

Odnosząc się do Państwa wątpliwości wskazać należy, że 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 przekazanym za nią wynagrodzeniem. W konsekwencji należy wskazać, że opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług podlega 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.

Wobec powyższego należy stwierdzić, że w odniesieniu do całokształtu czynności związanych z realizacją Programu Matury Międzynarodowej występuje skonkretyzowane świadczenie (realizacja Programu Matury Międzynarodowej), które jest wykonywane pomiędzy dwoma określonymi stronami transakcji, dla którego istnieje bezpośredni beneficjent czynności. Wnoszona do Fundacji przez Gminę, za pośrednictwem IX Liceum Ogólnokształcącego opłata roczna za udział w Programie, mająca charakter abonamentu, stanowi wynagrodzenie za świadczenia realizowane przez Fundację w rozumieniu art. 8 ust. 1 ustawy. Gmina jako beneficjent świadczenia w zamian za wnoszoną opłatę roczną uzyskuje konkretne korzyści. Szkoła IX LO, będąca jednostką organizacyjną Gminy, a w konsekwencji Gmina, w zamian za uiszczaną opłatę aktywnie uczestniczy w realizacji Programu Matury Międzynarodowej podnosząc tym samym swój prestiż (wizerunek) na rynku lokalnym jako szkoła zapewniająca wysokie standardy nauczania.

Jednocześnie należy stwierdzić, że w zakresie całokształtu czynności związanych

z realizacją Programu Matury Międzynarodowej działają Państwo jako podatnik, w rozumieniu art. 15 ust. 1 ustawy, prowadzący działalność gospodarczą, zgodnie z art. 15 ust. 2 ustawy.

Ponadto odnosząc się do wyrażonych przez Państwa wątpliwości wskazać należy, że nabywane usługi od Fundacji podlegają opodatkowaniu na terytorium Polski. W analizowanym przypadku spełniają Państwo definicję podatnika w rozumieniu art. 28a ustawy. Jednocześnie do nabywanych od Fundacji usług w związku z wniesieniem opłaty rocznej za udział w Programie, nie znajdują zastosowania szczególne zasady ustalania miejsca świadczenia usług wynikające z art. 28e, art. 28f ust. 1 i 1a, art. 28g ust. 1, art. 28i, art. 28j ust. 1 i 2 oraz art. 28n ustawy. Świadczone przez Fundację na Państwa rzecz usługi podlegają opodatkowaniu w miejscu świadczenia ustalonym zgodnie z art. 28b ustawy. Skoro posiadają Państwo siedzibę na terytorium Polski i usługi nie są świadczone dla stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej, które znajduje się w innym miejscu, miejscem świadczenia, a tym samym opodatkowania nabywanych od Fundacji usług w związku z wniesieniem opłaty rocznej za udział w Programie, stosownie do art. 28b ust. 1 ustawy, jest miejsce Państwa siedziby, tj. Polska.

Tym samym należy stwierdzić, że zobowiązani są Państwo do opodatkowania na terytorium Polski zgodnie z obowiązującymi przepisami prawa podatkowego świadczonych przez Fundację usług w związku z wniesieniem opłaty rocznej za udział w Programie. W analizowanym przypadku są bowiem spełnione warunki, o których mowa w art. 17 ust. 1 pkt 4 ustawy. Nabycie usług w związku z wniesieniem opłaty rocznej za udział w Programie powinni Państwo rozpoznać jako import usług, o którym mowa w art. 2 pkt 9 ustawy. Przy czym rozpoznając import usług powinni Państwo opodatkować nabywane usługi w związku z wniesieniem opłaty rocznej za udział w Programie.

Przechodząc do kwestii zwolnienia od podatku usług nabywanych przez Państwa od Fundacji w związku z Programem Matury Międzynarodowej, za które wnoszona jest opłata roczna należy wskazać, że z treści wniosku wynika, że Fundacja jest instytucją utworzoną dla realizacji celów społecznych, zgodnych z podstawowymi interesami państwa w sferze oświaty i wychowania, lecz nie jest jednostką objętą systemem oświaty w rozumieniu przepisów ustawy z 14 grudnia 2016 r. – Prawo oświatowe, nie jest uczelnią, jednostką naukową Polskiej Akademii Nauk, instytutem badawczym ani też jednostką badawczo-rozwojową.

Jak już wcześniej wskazano, na podstawie art. 132 ust. 1 lit. i Dyrektywy 2006/112/WE konieczne jest spełnienie następujących przesłanek:

- świadczone usługi muszą być usługami kształcenia dzieci i młodzieży, kształcenia powszechnego lub wyższego, kształcenia zawodowego lub przekwalifikowania,
- usługi te muszą być świadczone przez odpowiednie podmioty prawa publicznego lub inne instytucje uznane przez państwo członkowskie za mające podobne cele.

Z okoliczności sprawy wynika, że uczniowie uczestniczący w Programie nie muszą przystępować do polskiej matury. Egzamin maturalny w ramach Programu przeprowadzany

w szkole traktowany jest na zasadach egzaminu dojrzałości. Usługi dostępu do platformy, tj. strony internetowej prowadzonej przez Fundację, będące przedmiotem wniosku o interpretację, polegają na udostępnieniu materiałów edukacyjnych wykorzystywanych w procesie nauczania.

Tym samym została spełniona pierwsza przesłanka zwolnienia od podatku na podstawie art. 132 ust. 1 lit. i Dyrektywy 2006/112/WE.

Dla oceny spełnienia drugiej z przesłanek, konieczne jest stwierdzenie, czy podmiot świadczący usługi jest podmiotem prawa publicznego, o którym mowa w art. 132 ust. 1 lit. i) Dyrektywy 2006/112/WE, lub inną instytucją uznaną za mającą podobne cele, o których mowa w tym przepisie.

Z art. 132 ust. 1 lit. i) Dyrektywy 2006/112/WE wynika wyraźnie, że dla objęcia zwolnieniem na podstawie tego przepisu określonych usług kształcenia, nie jest wystarczające, by usługi te były świadczone przez podmioty prawa publicznego; konieczne jest, by usługi te były świadczone przez odpowiednie podmioty prawa publicznego - a więc takie, których celem (zadaniem) jest świadczenie usług edukacyjnych.

Ponadto, z opinii Rzecznika Generalnego Juliane Kokott z 15 stycznia 2009 r. w sprawie C-357/07, TNT Post UK Ltd The Queen przeciwko The Commissioners of Her Majesty's Revenue & Customs wynika, że:

„(...) zwolnienia wprowadzone w art. 13 część A szóstej dyrektywy odnoszą się do czynności użyteczności publicznej, co wynika także z tytułu tej części. Poza usługami pocztowymi na mocy przepisów części A od podatku zwolnione są również służba zdrowia, opieka społeczna, a także usługi w dziedzinach religii, wykształcenia, kultury i sportu. Wspólnym elementem tych usług jest okoliczność, że zaspokajają one podstawowe potrzeby życiowe ludności oraz, że często świadczone są przez instytucje publiczne nienastawione na osiągnięcie zysku. (...). Ze względu na ich wyjątkowy charakter zwolnienia powinny być interpretowane w sposób ścisły. W związku z tym art. 13 część A szóstej dyrektywy nie obejmuje wszystkich rodzajów działalności w interesie publicznym, lecz jedynie te, które są w nim wymienione i opisane w bardzo szczegółowy sposób. Nie wynika z tego jednak, że terminologia stosowana przy określeniu zwolnień przewidzianych w art. 13 powinna być interpretowana w sposób, który pozbawiałby je skuteczności. Dla bliższego sprecyzowania wiele zwolnień wymaga, aby usługi były świadczone przez określone osoby lub instytucje. (...) Szereg dalszych zwolnień ma miejsce dopiero w sytuacji, gdy przedmiotowe usługi świadczone są przez instytucje prawa publicznego albo określone organizacje uznane przez państwo (zob. art. 13 część A ust. 1 lit. b), g), h), i), n), p) szóstej dyrektywy). Podstawą jest w tym wypadku przekonanie, że w szczególnym interesie publicznym, uzasadniającym zwolnienie od podatku, leżą wyłącznie usługi świadczone przez instytucje pozostające pod kontrolą państwa. Kontrola państwa może bowiem zapewnić w szczególności jakość świadczeń i odpowiednią ich cenę”.

Zgodnie z art. 21 ust. 1, 2 i 4 ustawy Prawo oświatowe (t. j. Dz.U. z 2021 r. poz. 1082 ze zm.):

w szkołach publicznych i niepublicznych, z wyjątkiem szkół artystycznych, mogą być tworzone oddziały międzynarodowe. Utworzenie oddziału międzynarodowego wymaga zezwolenia ministra właściwego do spraw oświaty i wychowania. Wniosek o zezwolenie na utworzenie oddziału międzynarodowego składa organ prowadzący szkołę, w której ma zostać utworzony

oddział międzynarodowy.

W myśl art. 21 ust. 5 ustawy Prawo oświatowe:

wniosek, o którym mowa w ust. 4, określi:

- 1) cel, założenia kształcenia i program nauczania, który będzie realizowany w oddziale międzynarodowym;
- 2) organizację kształcenia w oddziale międzynarodowym i stosowany system oceniania, klasyfikowania i egzaminowania;
- 3) datę rozpoczęcia funkcjonowania oddziału.

Z kolei zgodnie z art. 21 ust. 6 ustawy Prawo oświatowe:

do wniosku, o którym mowa w ust. 4, dołącza się:

- 1) zgodę rady pedagogicznej na utworzenie oddziału międzynarodowego,
- 2) dokument zawierający zgodę zagranicznej instytucji edukacyjnej na przystąpienie szkoły do nauczania zgodnego z programem nauczania ustalonym przez tę instytucję,
- 3) opinię kuratora oświaty zawierającą ocenę możliwości organizacyjnych i kadrowych pozwalających na realizowanie w szkole programu nauczania ustalonego przez zagraniczną instytucję edukacyjną,
- 4) w przypadku szkoły publicznej - zobowiązanie organu prowadzącego szkołę do ponoszenia, z dochodów własnych, kosztów kształcenia w oddziale międzynarodowym przekraczających wydatki bieżące ponoszone na jednego ucznia w pozostałych oddziałach szkoły.

Zgodnie z art. 22 ust. 5 i 6 ustawy Prawo oświatowe:

absolwenci szkół ponadpodstawowych, o których mowa w art. 18 ust. 1 pkt 2 lit. a, b i e, którzy uczęszczali do oddziałów międzynarodowych w tych szkołach, mogą przystąpić do egzaminu maturalnego. Szkoła, w której został utworzony oddział międzynarodowy, zapewnia uczniom tego oddziału możliwość przejścia, na każdym etapie kształcenia, do kształcenia realizowanego zgodnie z programami nauczania, o których mowa w art. 14 ust. 1 pkt 4 lit. a.

Z art. 93 ust. 1 pkt 2 ustawy z 7 września 1991 r. o systemie oświaty (t. j. Dz.U. z 2022 r. poz. 2230 ze zm.):

wykształcenie średnie oraz uprawnienie do ubiegania się o przyjęcie na studia wyższe potwierdzają w Rzeczypospolitej Polskiej dyplomy IB (International Baccalaureate) wydane przez organizację International Baccalaureate Organization w Genewie.

W świetle powyższego dyplomy IB (International Baccalaureate) wydane przez organizację International Baccalaureate Organization w Genewie uznaje się w Polsce z mocy prawa za równoważne maturze uzyskanej w jednostkach objętych systemem oświaty. Program międzynarodowej matury organizowanej przez organizację International Baccalaureate realizowany jest w krajowych placówkach edukacyjnych przez okres dwóch lat, co oznacza, że organizacja ta udostępnia tym placówkom stosowny program edukacyjny zakończony egzaminem maturalnym IB, wspomagając tym samym krajowy system oświaty jako instytucja, której cele uznawane są za podobne do celów jednostek działających w Polsce w oparciu o ustawę Prawo oświatowe.

Zatem Fundacja świadcząc usługi opisane we wniosku może być uznana za podmiot o

celach podobnych do jednostek objętych systemem oświaty w rozumieniu ustawy Prawo oświatowe. Fundacja jest organizacją edukacyjną, która działa w interesie publicznym przez świadczenie usług w zakresie kształcenia oraz usług ściśle z nimi związanych. Świadczone usługi związane są z przygotowaniem/przeprowadzeniem matury międzynarodowej, która jest w Polsce traktowana na równi z maturą polską, a wydane przez Fundację dyplomy potwierdzają wykształcenie średnie oraz uprawnienie do ubiegania się o przyjęcie na studia wyższe.

W powołanych i wydanych dla Państwa wyrokach: Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Rzeszowie z 6 lutego 2020 r. sygn. akt I SA/Rz 925/19 oraz potwierdzającego go wyroku NSA z 5 lutego 2021 r. sygn. akt I FSK 575/20 również potwierdzono, że Fundacja powinna zostać uznana na instytucję spełniającą cele „podobne” do realizowanych przez jednostki objęte systemem oświaty.

Jak wskazał NSA w wyroku z 5 lutego 2021 r. sygn. akt I FSK 575/20:

Fundacja, która świadczy usługi opisane we wniosku może być uznana – na podstawie obiektywnych kryteriów – za podmiot o celach podobnych do jednostek objętych systemem oświaty w rozumieniu ustawy Prawo oświatowe. Wskazują na to podane we wniosku okoliczności, tj. Fundacja jest organizacją edukacyjną, która działa w interesie publicznym przez świadczenie usług w zakresie kształcenia i wychowania, kształcenia zawodowego oraz usług ściśle z nimi związanych. Świadczone usługi związane są z przygotowaniem i przeprowadzeniem matury międzynarodowej, która jest w Polsce traktowana na równi z maturą polską, a wydane przez Fundację dokumenty są w Polsce uznawane i nie wymagają załatwiania dodatkowych formalności w polskich urzędach.

Można zatem uznać, że Fundacja realizuje po części cele, które należą do kompetencji polskich jednostek systemu oświaty, w tym szkół ponadpodstawowych, w zakresie przygotowania do matury i organizacji egzaminu maturalnego. Jest więc podmiotem wspomagającym polski system oświaty, działającym w interesie publicznym. Tym samym zasadne jest zatem uznanie Fundacji za instytucję spełniającą cele „podobne” do realizowanych przez jednostki objęte polskim systemem oświaty.

W świetle powołanych przez Państwa wyroków: Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Rzeszowie z 6 lutego 2020 r. sygn. akt I SA/Rz 925/19 oraz potwierdzającego go wyroku NSA z 5 lutego 2021 r. sygn. akt I FSK 575/20, w rozpatrywanej sprawie należy przyjąć, że usługi świadczone przez Fundację w związku z realizacją Programu Matury Międzynarodowej, za które wnoszą Państwo m.in. opłatę roczną za udział w programie, stanowią import usług zwolniony z VAT na podstawie art. 43 ust. 1 pkt 26 ustawy o VAT. Wnoszone przez Państwa opłaty to jedne z kilku ponoszonych w związku z programem, a obecna opłata jako jedna z kilku dotyczy jednego programu matur jako całości. Import usług w ramach programu międzynarodowej matury od Fundacji realizującej usługi edukacyjne analogiczne do tych jakie wykonują jednostki uznawane z mocy prawa za element krajowego systemu oświaty, podlega więc zwolnieniu od podatku od towarów i usług na podstawie art. 43 ust. 1 pkt 26 lit. a ustawy o VAT.

A zatem nabywane od Fundacji przez Państwa usługi w związku z realizacją Programu Matury Międzynarodowej, za które wnoszona jest opłata roczna podlegają zwolnieniu od podatku na podstawie art. 43 ust. 1 pkt 26 ustawy w związku z art. 132 ust. 1 lit. a

Dyrektywy 2006/112/WE Rady. Tym samym jesteście Państwo zobowiązani do rozpoznania importu usług w związku z realizowanymi przez Fundację usługami w dotyczącymi realizacji Programu Matury Międzynarodowej, za które wnoszona jest opłata roczna.

W konsekwencji uwzględniając argumentację zawartą w skardze, Państwa stanowisko w zakresie rozpoznania importu usług zwolnionych na podstawie art. 43 ust. 1 pkt 26 ustawy w związku z art. 132 ust. 1 lit. a Dyrektywy 2006/112/WE Rady z tytułu wniesienia do Fundacji opłaty rocznej należało uznać za prawidłowe.

Dodatkowe informacje

Informacja o zakresie rozstrzygnięcia

Interpretacja dotyczy stanu faktycznego, który Państwo przedstawili i stanu prawnego, który obowiązywał w dacie zaistnienia zdarzenia.

Pouczenie o funkcji ochronnej interpretacji

- Funkcję ochronną interpretacji indywidualnych określają przepisy art. 14k-14nb ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (t. j. Dz. U. z 2022 r. poz. 2651). Interpretacja będzie mogła pełnić funkcję ochronną, jeśli: Państwa sytuacja będzie zgodna (tożsama) z opisem stanu faktycznego i zastosują się Państwo do interpretacji.
- Zgodnie z art. 14na § 1 Ordynacji podatkowej:

Przepisów art. 14k-14n Ordynacji podatkowej nie stosuje się, jeśli stan faktyczny lub zdarzenie przyszłe będące przedmiotem interpretacji indywidualnej jest elementem czynności, które są 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.

Zgodnie z art. 14na § 2 Ordynacji podatkowej:

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.

Pouczenie o prawie do wniesienia skargi na interpretację

Mają Państwo prawo do zaskarżenia tej interpretacji indywidualnej do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Rzeszowie ul. Józefa Ignacego Kraszewskiego 4A, 35-016 Rzeszów. Zasady zaskarżania interpretacji indywidualnych reguluje ustawa z dnia 30 sierpnia 2002 r. Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (t. j. Dz. U. z 2022 r. poz. 329 ze zm.; dalej jako „PPSA”).

Skargę do Sądu wnosi się za pośrednictwem Dyrektora KIS (art. 54 § 1 PPSA). Skargę

należy wnieść w terminie trzydziestu dni od dnia doręczenia interpretacji indywidualnej (art. 53 § 1 PPSA):

- w formie papierowej, w dwóch egzemplarzach (oryginał i odpis) na adres: Krajowa Informacja Skarbowa, ul. Teodora Sixta 17, 43-300 Bielsko-Biała (art. 47 § 1 PPSA), albo
- w formie dokumentu elektronicznego, w jednym egzemplarzu (bez odpisu), na adres Elektronicznej Skrzynki Podawczej Krajowej Informacji Skarbowej na platformie ePUAP: /KIS/SkrytkaESP (art. 47 § 3 i art. 54 § 1a PPSA).

Skarga na interpretację indywidualną może opierać się wyłącznie na zarzucie naruszenia przepisów postępowania, dopuszczeniu się błędu wykładni lub niewłaściwej oceny co do zastosowania przepisu prawa materialnego. Sąd jest związany zarzutami skargi oraz powołaną podstawą prawną (art. 57a PPSA).

Podstawa prawna dla wydania interpretacji

Podstawą prawną dla wydania tej interpretacji jest art. 13 § 2a oraz art. 14e § 1a pkt 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (t. j. Dz. U. z 2022 r. poz. 2651 ze zm.).

Zgodnie z art. 14e § 1a pkt 1 Ordynacji podatkowej:

Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej może z urzędu zmienić interpretację indywidualną w wyniku uwzględnienia skargi do sądu administracyjnego na podstawie art. 54 § 3 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. - Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz. U. z 2019 r. poz. 2325, z 2020 r. poz. 2299 i 2320 oraz z 2021 r. poz. 54 i 159).

W myśl art. 54 § 3 ustawy Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (t. j. Dz. U. z 2022 r. poz. 329 ze zm.):

Organ, którego działanie, bezczynność lub przewlekłe prowadzenie postępowania zostało zaskarżone, może w zakresie swojej właściwości uwzględnić skargę w całości w terminie trzydziestu dni od dnia jej otrzymania. W przypadku skargi na decyzję, uwzględniając skargę w całości, organ uchyla zaskarżoną decyzję i wydaje nową decyzję. Uwzględniając skargę, organ stwierdza jednocześnie, czy działanie, bezczynność lub przewlekłe prowadzenie postępowania miały miejsce bez podstawy prawnej albo z rażącym naruszeniem prawa. Przepis § 2 stosuje się odpowiednio.

Z wyrazami szacunku

z up. Dyrektora

Krajowej Informacji Skarbowej

Pismo zostało utrwalone w postaci elektronicznej
i podpisane kwalifikowanym podpisem elektronicznym.

Korespondencję otrzymują:

1. Adresat
2. Naczelnik Podkarpackiego Urzędu Skarbowego w Rzeszowie
3. Naczelnik Podkarpackiego Urzędu Celno-Skarbowego w Przemyślu
4. aa