# 0111-KDIB3-1.4012.159.2018.2.RSZ | Interpretacja indywidualna

Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej, 15 czerwca 2018 r.

Czy zwrot środków przez OKE za materiały zakupione oraz zużyte na egzamin zawodowy oraz za organizację Punktu Odbioru Prac w siedzibie Szkół na rzecz OKE będzie czynnością niepodlegającą opodatkowaniu podatkiem VAT.

**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 20 lutego 2018 r. (data wpływu 6 marca 2018 r.), uzupełnionym pismem z 17 maja 2018 r. znak: ... (data wpływu 25 maja 2018 r.), o wydanie interpretacji indywidualnej przepisów prawa podatkowego dotyczącej podatku od towarów i usług w zakresie ustalenia, czy zwrot środków przez OKE za materiały oraz zakupione oraz zużyte na egzamin zawodowy oraz za organizację Punktu Odbioru Prac w siedzibie Szkół na rzecz OKE będzie czynnością niepodlegającą opodatkowaniu podatkiem VAT - **jest nieprawidłowe.**

**UZASADNIENIE**

W dniu 6 marca 2018 r. został złożony ww. wniosek o wydanie interpretacji przepisów prawa podatkowego w indywidualnej sprawie dotyczącej podatku od towarów i usług w zakresie ustalenia, czy zwrot środków przez OKE za materiały zakupione oraz zużyte na egzamin zawodowy oraz za organizację Punktu Odbioru Prac w siedzibie Szkół na rzecz OKE będzie czynnością niepodlegającą opodatkowaniu podatkiem VAT.

Ww. wniosek został uzupełniony pismem z 17 maja 2018 r. znak: ... (data wpływu 25 maja 2018 r.), będącym odpowiedzią na wezwanie tut. organu z 15 maja 2018 r. znak: 0111-KDIB3-1.4012.159.2018.1.RSZ.

We wniosku przedstawiono następujący stan faktyczny, uzupełniony ww. pismem z dnia 17 maja 2018 r.:

Gmina M. (dalej: „Gmina” lub „Wnioskodawca”) jest zarejestrowanym, czynnym podatnikiem podatku od towarów i usług. Gmina wykonuje zadania nałożone na nią odrębnymi przepisami prawa, dla realizacji których została powołana. W szczególności wykonuje zadania własne oraz zlecone z zakresu administracji rządowej, a także zadania z zakresu właściwości powiatu. Stosownie do treści art. 9 ust. 1 ustawy z dnia 8 marca 1990 r. o samorządzie gminnym (t.j. Dz. U. z 2016 r., poz. 446, z późn. zm.). Od dnia 1 stycznia 2017 r. Gmina dokonała centralizacji rozliczeń podatku VAT ze wszystkimi jednostkami organizacyjnymi.

Na terenie Gminy funkcjonują jednostki budżetowe zajmujące się działalnością oświatową - szkoły objęte systemem oświaty jako placówki kształcenia ustawicznego, placówki kształcenia praktycznego umożliwiające uzyskanie i uzupełnienie wiedzy ogólnej, umiejętności i kwalifikacji zawodowych. Szkoły realizują zadania własne gminy w zakresie edukacji publicznej. Wymóg kształcenia, wychowania i opieki jest zadaniem oświatowym Gminy.

Jedną z tych jednostek jest Centrum Kształcenia Praktycznego i Ustawicznego (dalej CKPiU) jest placówką publiczną i funkcjonuje zgodnie z ustawą o systemie oświaty z dnia 7 września 1991 r. (tekst jednolity: Dz. U. z 2004 r., Nr 256, z późniejszymi zmianami) wraz z przepisami wykonawczymi do tej ustawy oraz postanowieniami statutu ww. jednostki.

Kolejną jednostką budżetową G. jest Centrum Kształcenia Zawodowego i Ustawicznego (dalej CKZiU), która jako placówka kształcenia ustawicznego i praktycznego umożliwia uzyskanie i uzupełnienie wiedzy ogólnej, umiejętności i kwalifikacji zawodowych (na podstawie art. 2 pkt 3a oraz art. 68a ustawy o systemie oświaty oraz wynikającego z art. 68a ust. 5 Rozporządzenia Ministra Edukacji Narodowej z dnia 11 stycznia 2012 roku w sprawie kształcenia ustawicznego w formach pozaszkolnych) w Centrum Kształcenia Praktycznego i Ustawicznego. CKZiU i CKPiU jako placówki upoważnione do zorganizowania etapu praktycznego egzaminu potwierdzającego kwalifikacje zawodowe corocznie podpisują umowę z Okręgową Komisją Egzaminacyjną w celu przeprowadzenia etapu praktycznego egzaminu potwierdzającego kwalifikacje zawodowe. Okręgowa Komisja Egzaminacyjna zobowiązuje się w umowie między innymi zwrócić Centrum Kształcenia Praktycznego i Ustawicznego - szkole - kwoty wydane na materiały zakupione na egzamin na podstawie faktur. Okręgowa Komisja Egzaminacyjna tworzona jest na podstawie rozporządzenia Ministra Edukacji Narodowej z dnia 18 lutego 1999 roku w sprawie utworzenia okręgowych komisji egzaminacyjnych. Zgodnie z § 3 rozporządzenia organizację Komisji określa statut nadany przez Ministra Edukacji Narodowej. Statut OKE określa, że jest to państwowa jednostka budżetowa. Minister Edukacji Narodowej w drodze rozporządzenia z dnia 11 maja 2007 roku w sprawie warunków i sposobu oceniania, klasyfikowania i promowania uczniów i słuchaczy oraz przeprowadzania sprawdzianów i egzaminów w szkołach publicznych (Dz.U. Nr. 83, poz. 562 ze zm.) w § 126 określił, że Dyrektor komisji okręgowej upoważnia do zorganizowania etapu praktycznego egzaminu zawodowego szkołę, placówkę.

Również należy dodać, że przedmiotem umowy z OKE nie jest szkolenie, tylko zorganizowanie egzaminu zawodowego. Przeprowadzenie egzaminów nie jest poprzedzone usługą szkoleniową przeprowadzoną przez Wnioskodawcę przy pomocy jednostki organizującej egzamin.

Do egzaminów przystępują uczniowie różnych szkół, w tym także prowadzonych przez Wnioskodawcę. OKE nie płaci za usługę zorganizowania egzaminu, a jedynie za zużyte w tym celu materiały. Przedmiotem sprzedaży jest refakturowanie na OKE kosztów materiałów zakupionych celem przeprowadzenia egzaminu zawodowego, ponieważ Centrum Kształcenia Praktycznego i Ustawicznego przeprowadza egzaminy jako jednostka oświatowa objęta systemem oświaty na podstawie art. 2 pkt 3a oraz art. 68a ustawy o systemie oświaty.

Egzamin zawodowy przeprowadzany jest w ramach nauki zawodu w szkole. Nauka zawodu jest teoretyczna i praktyczna, gdzie teoria prowadzona jest w szkole, a praktyczna nauka może odbywać się na terenie szkoły lub poza jej terenem. Praktyczna nauka zawodu i egzamin zawodowy są dwiema odrębnymi sprawami. Praktyczna nauka zawodu dotyczy tylko i wyłącznie organizacji praktyk zawodowych i zajęć praktycznych i regulowana jest odpowiednimi odrębnymi przepisami, natomiast egzaminy zawodowe stanowią formalne potwierdzenie kwalifikacji uczniów lub absolwentów szkół zdobytych w ramach nauki w szkole lub zawodowych kursach kwalifikacyjnych. Egzamin potwierdzający kwalifikacje w zawodzie, zwany również egzaminem zawodowym, jest formą oceny poziomu opanowania przez zdającego wiedzy i umiejętności z zakresu danej kwalifikacji wyodrębnionej w zawodzie, ustalonych w podstawie programowej kształcenia w zawodach. Przeprowadzony egzamin zawodowy ma bezpośredni związek z zawodem wyuczonym. Bez zdania egzaminu nie można wykonywać zawodu. Egzamin potwierdza zdobytą w czasie lat nauki zawodu wiedzę i kwalifikacje w danym zawodzie oraz umożliwia wykonywanie pracy w danym zawodzie. Składa się on z części pisemnej i części praktycznej. Egzaminy zawodowe są organizowane i certyfikowane przez Okręgową Komisję Egzaminacyjną. Na podobnej zasadzie jak organizacja egzaminów maturalnych. Szkoły na podstawie prawa oświatowego są zobowiązane do organizacji takich egzaminów na swoim terenie. Egzamin zawodowy w części pisemnej odbywa się na materiałach przysyłanych przez OKE. Natomiast niektóre egzaminy zawodowe w części praktycznej wymagają zakupienia przez szkołę materiałów wykorzystywanych podczas tegoż egzaminu (na przykład kucharz i zakup produktów do przygotowania potraw). Zgodnie z umową, którą zawiera szkoła z Komisją Egzaminacyjną, Wnioskodawca zakupuje towar, a następnie wystawia fakturę za zakupione materiały i otrzymuje od OKE zwrot kosztów. Do egzaminu przystępują uczniowie uczący się w danym zawodzie. Nie służy to przekwalifikowaniu zawodowemu. Należy podkreślić, że w sytuacji opisanej w niniejszym wniosku PCKZiU nie organizuje szkoleń, natomiast wyłącznie przeprowadza egzaminy kończące praktyczną naukę zawodu dla uczniów innych jednostek, które przeprowadzają tę naukę.

Przedmiotem wniosku nie są usługi, a jedynie zwrot kosztów materiałów zużytych w trakcie egzaminu, gdyż zwrot kosztów materiału pokrywa Okręgowa Komisja Egzaminacyjna, a Działalność OKE jest finansowana ze środków publicznych.

Okręgowa Komisja Egzaminacyjna (OKE) nie jest podmiotem scentralizowanym z Gminą M..

Faktura dokumentująca zakup materiałów wykorzystywanych podczas egzaminów jest wystawiona na nabywcę Gminę M., a odbiorcą jest Centrum Kształcenia Praktycznego i Ustawicznego.

Towary, materiały wykorzystywane podczas egzaminów nabywane są w imieniu Gminy M. – Centrum Kształcenia Praktycznego i Ustawicznego, ale na rzecz OKE.

Kolejnym tematem związanym z czynnościami na rzecz OKE jest organizacja Punktu Odbioru Prac (dalej POP).

Przedmiotem umowy z OKE nie jest szkolenie, tylko organizacja przez szkołę Punktu Odbioru Prac (POP).

Okręgowa Komisja Egzaminacyjna zobowiązuje się w umowie między innymi zwrócić na podstawie faktur Centrum Kształcenia Praktycznego i Ustawicznego - szkole - kwoty wydane na przygotowanie, udostępnienie sal, pomieszczeń magazynowych na przyjmowanie, przechowywanie prac egzaminacyjnych i wydawanie materiałów egzaminacyjnych, umożliwienie korzystania z komputera ze stałym łączem internetowym, telefonu, faksu, przygotowanie oznakowania szkoły, a także na inne czynności związane z organizacją POP.

Od stycznia do września 2018 roku prace w POP będą wykonywane w następujących terminach:

* w styczniu - wydanie Przewodniczącym Zespołów Egzaminacyjnych kodów kreskowych,
* 11 stycznia - odebranie od Przewodniczących Zespołów Egzaminacyjnych lub upoważnionych osób wypełnionych kart odpowiedzi i dokumentacji,
* w marcu - wydanie dyrektorom szkół i placówek oraz pracodawcom świadectw potwierdzających kwalifikacje w zawodzie według załączonej listy,
* w kwietniu - wydanie Przewodniczącym Zespołów Egzaminacyjnych zestawów do matury ustnej i kodów kreskowych,
* 4 - 17 maja - odebranie od Przewodniczących Zespołów Egzaminacyjnych szkół ponadgimnazjalnych lub upoważnionych osób prac egzaminacyjnych i dokumentacji,
* w maju - wydanie dyrektorom szkół i placówek, pracodawcom lub osobom upoważnionym, dyplomów potwierdzających kwalifikacje w zawodzie według załączonej listy,
* w maju - wydanie Przewodniczącym Zespołów Egzaminacyjnych kodów kreskowych,
* 19 czerwca - odebranie od Przewodniczących Zespołów Egzaminacyjnych lub upoważnionych osób wypełnionych kart odpowiedzi i dokumentacji,
* w lipcu - wydanie dyrektorom szkół ponadgimnazjalnych lub osobom upoważnionym, świadectw dojrzałości według załączonej listy,
* 21 sierpnia - odebranie od Przewodniczących Zespołów Egzaminacyjnych lub upoważnionych osób prac egzaminacyjnych i dokumentacji z sesji poprawkowej,
* w sierpniu - wydanie dyrektorom szkół i placówek oraz pracodawcom lub osobom upoważnionym, dyplomów potwierdzających kwalifikacje zawodowe, świadectw potwierdzających kwalifikacje w zawodzie oraz dyplomów potwierdzających kwalifikacje w zawodzie według załączonej listy,
* we wrześniu - wydanie dyrektorom szkół ponadgimnazjalnych lub osobom upoważnionym, świadectw dojrzałości z sesji poprawkowej według załączonej listy.

Na terenie Gminy funkcjonują jednostki budżetowe zajmujące się działalnością oświatową - szkoły objęte systemem oświaty jako placówki kształcenia ustawicznego, placówki kształcenia praktycznego umożliwiające uzyskanie i uzupełnienie wiedzy ogólnej, umiejętności i kwalifikacji zawodowych. Szkoły realizują zadania własne gminy w zakresie edukacji publicznej. Wymóg kształcenia, wychowania i opieki jest zadaniem oświatowym Gminy.

Przedmiotem wniosku nie są usługi, a jedynie zwrot kosztów za zadania, jakie obejmuje Punkt Odbioru Prac w trakcie trwania umowy, gdyż zwrot kosztów materiału pokrywa Okręgowa Komisja Egzaminacyjna, a Działalność OKE jest finansowana ze środków publicznych.

W uzupełnieniu wniosku z 17 maja 2018 r.

W odpowiedzi na pytanie 1: Czy OKE dokonuje zwrotu należności, które poniósł Wnioskodawca w imieniu OKE nabywając niezbędne materiały na przeprowadzenie egzaminu zawodowego? - Wnioskodawca wskazał, że:

Ad. 1.

Tak, Okręgowa Komisja Egzaminacyjna pokrywa należności za materiały wykazane we wskazaniach dla ośrodków egzaminacyjnych dotyczących przygotowania stanowisk egzaminacyjnych dla ucznia.

Treść z umowy: Zleceniodawca zobowiązuje się zwrócić Zleceniobiorcy koszt poniesiony na zakup materiałów na egzamin w ilościach wynikających z liczby zdających, zgodnie z przekazaną przez Zleceniodawcę informacją zawartą we „Wskazaniach do przygotowania stanowisk egzaminacyjnych”.

W odpowiedzi na pytanie 2: Na kogo jest wystawiana faktura dokumentująca zakup materiałów i usług wykorzystywanych podczas organizacji Punktu Odbioru Prac? Czy faktura wystawiona jest na Gminę M. czy na OKE? - Wnioskodawca wskazał, że:

Ad. 2.

W przypadku Punktu Odbioru Prac:

Faktura taka nie jest wystawiana ponieważ nie są nabywane usługi i nie ma żadnych zakupów związanych z materiałami i usługami służącymi do organizacji.

W przypadku organizacji egzaminów zawodowych:

Faktura dokumentująca zakup materiałów na egzaminy zawodowe wystawiana jest na Gminę M. - odbiorca: Centrum Kształcenia Praktycznego i Ustawicznego.

Usługa Hotelowa przy organizacji egzaminów dla egzaminatorów wystawiana jest przez hotele bezpośrednio na OKE.

Treść z umowy: Zleceniodawca zobowiązuje się zwrócić koszt zakwaterowania egzaminatorów w ramach limitu do 80 złotych brutto za nocleg jednej osoby.

W odpowiedzi na pytanie 3: Czy towary, materiały wykorzystywane podczas organizacji Punktu Odbioru Prac nabywane są w imieniu Gminy M. - Centrum Kształcenia Zawodowego i Ustawicznego, ale na rzecz OKE?

Wnioskodawca wskazał, że:

Ad. 3.

Podczas organizacji Punktu Odbioru Prac nie są nabywane żadne towary ani materiały w imieniu Gminy M.. Gmina świadczy jedynie usługi organizacyjne tzn. udostępnia sale i pomieszczenia na przyjmowanie, przechowywanie prac egzaminacyjnych i wydawanie materiałów egzaminacyjnych, umożliwia również korzystanie z komputera oraz przygotowuje oznakowanie szkoły.

W odpowiedzi na pytanie 4: Czy koszty towarów i materiałów zakupionych na potrzeby przeprowadzenia egzaminu zawodowego i organizacji Punktu Odbioru Prac są przerzucane (refakturowane) na Okręgową Komisję Egzaminacyjną z zachowaniem takich samych kwot i stawek VAT? Wnioskodawca wskazał, że:

Ad. 4.

Koszty towarów i materiałów zakupionych do egzaminu są rozliczane w kwotach zakupu wynikających z faktur zakupowych (kopie faktur są podłączane do rozliczenia) i rozliczane na załączniku przesłanym przez OKE, podając numer pozycji z faktury i kwotę. Treść faktury wystawionej na OKE brzmi następująco:

Materiały zużyte na egzaminie potwierdzającym kwalifikacje zawodowe w ... zgodnie z umową.

Treść z umowy: Należne kwoty zostaną wypłacone na podstawie faktury/rachunku/noty księgowej wystawionej na Zleceniodawcę oraz dołączonych rozliczeń i kopii faktur lub rachunków (potwierdzonych za zgodność z oryginałem) dokumentujących zakup materiałów zużywanych na egzaminie i poniesione koszty noclegów egzaminatorów.

W przypadku organizacji Punktu Odbioru Prac:

W przypadku organizacji Punktu Odbioru Prac nie dokonuje się zakupów związanych z materiałami i usługami, więc nie występuje refakturowanie.

W odpowiedzi na pytanie 5: Czy wysokość opłat za materiały zakupione na potrzeby egzaminu zawodowego oraz organizację Punktu Odbioru Prac wynika wyłącznie z zawartych umów cywilnoprawnych? Wnioskodawca wskazał, że:

Ad. 5.

W przypadku egzaminów zawodowych:

Tak, wynika to z zawartych umów cywilnoprawnych. Opłaty za materiały są rezultatem jego cen zakupu tzn. kwot za jakie nabyła je jednostka, ujętych we Wskazaniach dla ośrodków egzaminacyjnych dotyczących przygotowania stanowisk egzaminacyjnych dla uczniów. We Wskazaniach ujęta jest szacunkowa kwota której nie wolno przekroczyć do rozliczenia (jeżeli dana rzecz jest droższa przy zakupie Wnioskodawca rozlicza tylko do ceny szacunkowej podanej we Wskazaniach).

W przypadku organizacji Punktu Odbioru Prac:

Wysokość opłaty za organizację POP ustala OKE i jest ona efektem zawartej umowy cywilno-prawnej. Kwota jaka jest ujęta w umowie wynika z opłaty tylko i wyłącznie za przygotowanie i udostępnienie pomieszczeń na organizację Punktu Odbioru Prac.

W odpowiedzi na pytanie 6: Czy Okręgowa Komisja Egzaminacyjna decyduje jakie materiały i towary są potrzebne na egzaminie zawodowym i są niezbędne do wykonania czynności związanych z organizacją POP? Wnioskodawca wskazał, że:

Ad. 6.

W przypadku egzaminów zawodowych:

OKE decyduje jakie materiały zostają zakupione na egzamin. Znajduje się to we Wskazaniach dla ośrodków egzaminacyjnych dotyczących przygotowania stanowisk egzaminacyjnych dla ucznia w każdym z zawodów.

W przypadku organizacji Punktu Odbioru Prac:

OKE decyduje jakie będą podejmowane czynności podczas organizacji POP zgodnie z zawartą umową lecz nie ma wskazań do zakupu materiałów lub usług.

**W związku z powyższym opisem zadano następujące pytania:**

1. Czy zwrot środków przez OKE za materiały zakupione oraz zużyte na egzamin zawodowy będzie czynnością niepodlegającą opodatkowaniu podatkiem VAT?
2. Czy organizacja Punktu Odbioru Prac w siedzibie Szkół na rzecz OKE będzie czynnością niepodlegającą opodatkowaniu podatkiem VAT?

Zdaniem Wnioskodawcy, zwrot kosztów za materiały i surowce potrzebne do organizacji egzaminów kwalifikacyjnych a także organizacja punktu odbioru prac nie stanowią świadczenia mającego charakteru usługi, dlatego też nie będą podlegały opodatkowaniu podatkiem VAT.

Zgodnie z art. 8 ustawy o VAT przez świadczenie usług 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 (...). Natomiast art. 7 ustawy o VAT określa, że przez dostawę towarów, o której mowa art. 5 ust. 1 pkt 1, rozumie się przeniesienie prawa do rozporządzania towarami jak właściciel (...).

W myśl przytoczonych przepisów prawa Wnioskodawca (G.) uważa, że w przedmiotowej sytuacji nie dochodzi do świadczenia usług ani do dostawy towarów a zwrot kosztów jest jedynie jednostronnym ekwiwalentem pieniężnym za zobowiązanie się OKE do zwrotu na rzecz Wnioskodawcy kosztów za materiały potrzebne podczas przeprowadzania egzaminów oraz kosztów za udostępnienie sal i pomieszczeń magazynowych na przyjmowanie i przechowywanie prac egzaminacyjnych oraz za wydawanie materiałów egzaminacyjnych oraz innych czynności związanych z organizacją POP.

Stosując się do treści art. 15 ust. 6 ustawy o VAT, w którym 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, Gmina uważa że nie występuje w roli podatnika podatku VAT w odniesieniu do przedmiotowych czynności w związku z czym nie będą one opodatkowane podatkiem VAT.

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

Zgodnie z art. 5 ust. 1 pkt 1 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz.U. z 2017 r., poz. 1221, z późn. zm.), zwanej dalej ustawą lub ustawą o VAT, opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług podlegają odpłatna dostawa towarów i odpłatne świadczenie usług na terytorium kraju.

Stosownie do art. 2 pkt 6 ustawy o VAT, przez towary rozumie się rzeczy oraz ich części a także wszelkie postacie energii.

Przez sprzedaż, zgodnie z art. 2 pkt 22 ustawy o VAT, rozumie się odpłatną dostawę towarów i odpłatne świadczenie usług na terytorium kraju, eksport towarów oraz wewnątrzwspólnotową dostawę towarów.

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

Natomiast zgodnie z art. 8 ust. 1 ustawy o VAT, 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 (...).

Z powyższych przepisów wynika, że definicja świadczenia usług ma charakter dopełniający definicję dostawy towarów i jest wyrazem realizacji zasady powszechności opodatkowania podatkiem od towarów i usług transakcji wykonywanych przez podatników w ramach ich działalności gospodarczej. Przez świadczenie należy zatem rozumieć każde zachowanie niebędące dostawą towarów i świadczone na rzecz innego podmiotu. Powołane przepisy wskazują, że pojęcie świadczenia usług ma bardzo szeroki zakres, gdyż nie obejmuje wyłącznie działań podatnika, lecz również zobowiązanie do powstrzymania się od dokonywania czynności lub do tolerowania czynności lub sytuacji.

Zauważyć przy tym należy, że usługą będzie tylko takie świadczenie, w przypadku którego istnieje bezpośredni konsument, odbiorca świadczenia odnoszący korzyść o charakterze majątkowym. Pod pojęciem usługi (świadczenia) należy zatem rozumieć każde zachowanie, na które składać się może zarówno działanie (uczynienie, wykonanie czegoś), jak i zaniechanie (nieczynienie, znoszenie określonych stanów rzeczy).

W związku z powyższym czynność podlega opodatkowaniu jedynie wówczas, gdy wykonywana jest w ramach umowy zobowiązaniowej, a jedna ze stron transakcji może zostać uznana za bezpośredniego beneficjenta tej czynności. Przy czym związek pomiędzy otrzymywaną płatnością a świadczeniem na rzecz dokonującego płatności musi mieć charakter bezpośredni i na tyle wyraźny, aby można powiedzieć, że płatność następuje w zamian za to świadczenie.

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

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

Z powołanych przepisów wynika, że jednostki samorządu terytorialnego nie są podatnikami podatku od towarów i usług w związku z realizacją zadań, które podejmują jako podmioty prawa publicznego, nawet jeśli pobierają z tego tytułu należności, opłaty lub składki. Podmioty te są natomiast podatnikami podatku od towarów i usług w przypadku wykonywanych przez nie czynności na podstawie zawartych umów cywilnoprawnych.

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

Z opisu sprawy wynika, że Wnioskodawca jest zarejestrowanym, czynnym podatnikiem podatku od towarów i usług. Gmina wykonuje zadania nałożone na nią odrębnymi przepisami prawa, dla realizacji których została powołana. W szczególności wykonuje zadania własne oraz zlecone z zakresu administracji rządowej, a także zadania z zakresu właściwości powiatu. Stosownie do treści art. 9 ust. 1 ustawy z dnia 8 marca 1990 r. o samorządzie gminnym. Od dnia 1 stycznia 2017 r. Gmina dokonała centralizacji rozliczeń podatku VAT ze wszystkimi jednostkami organizacyjnymi.

Na terenie Gminy funkcjonują jednostki budżetowe zajmujące się działalnością oświatową - szkoły objęte systemem oświaty jako placówki kształcenia ustawicznego, placówki kształcenia praktycznego umożliwiające uzyskanie i uzupełnienie wiedzy ogólnej, umiejętności i kwalifikacji zawodowych. Szkoły realizują zadania własne gminy w zakresie edukacji publicznej.

CKZiU i CKPiU jako placówki upoważnione do zorganizowania etapu praktycznego egzaminu potwierdzającego kwalifikacje zawodowe corocznie podpisują umowę z Okręgową Komisją Egzaminacyjną w celu przeprowadzenia etapu praktycznego egzaminu potwierdzającego kwalifikacje zawodowe.

Okręgowa Komisja Egzaminacyjna (OKE) nie jest podmiotem scentralizowanym z Gminą M.. Okręgowa Komisja Egzaminacyjna tworzona jest na podstawie rozporządzenia Ministra Edukacji Narodowej z dnia 18 lutego 1999 roku w sprawie utworzenia okręgowych komisji egzaminacyjnych.

Centrum Kształcenia Praktycznego i Ustawicznego przeprowadza egzaminy jako jednostka oświatowa objęta systemem oświaty na podstawie art. 2 pkt 3a oraz art. 68a ustawy o systemie oświaty.

Okręgowa Komisja Egzaminacyjna zobowiązuje się w umowie między innymi zwrócić Centrum Kształcenia Praktycznego i Ustawicznego - szkole - kwoty wydane na materiały zakupione na egzamin na podstawie faktur.

Towary, materiały wykorzystywane podczas egzaminów nabywane są w imieniu Gminy M. .- . Centrum Kształcenia Praktycznego i Ustawicznego, ale na rzecz OKE.

Okręgowa Komisja Egzaminacyjna pokrywa należności za materiały wykazane we Wskazaniach dla ośrodków egzaminacyjnych dotyczących przygotowania stanowisk egzaminacyjnych dla ucznia.

Zleceniodawca zobowiązuje się zwrócić Zleceniobiorcy koszt poniesiony na zakup materiałów na egzamin w ilościach wynikających z liczby zdających, zgodnie z przekazaną przez Zleceniodawcę informacją zawartą we „Wskazaniach do przygotowania stanowisk egzaminacyjnych.

Faktura dokumentująca zakup materiałów na egzaminy zawodowe wystawiana jest na Gminę M. - odbiorca: Centrum Kształcenia Praktycznego i Ustawicznego.

W przypadku egzaminów zawodowych, koszty towarów i materiałów zakupionych do egzaminu są rozliczane w kwotach zakupu wynikających z faktur zakupowych rozliczanych na załączniku przesłanym przez OKE.

Należne kwoty zostaną wypłacone na podstawie faktury/rachunku/noty księgowej wystawionej na Zleceniodawcę oraz dołączonych rozliczeń i kopii faktur lub rachunków (potwierdzonych za zgodność z oryginałem) dokumentujących zakup materiałów zużywanych na egzaminie.

Opłaty za materiały są rezultatem jego cen zakupu tzn. kwot za jakie nabyła je jednostka, ujętych we Wskazaniach dla ośrodków egzaminacyjnych dotyczących przygotowania stanowisk egzaminacyjnych dla uczniów.

We Wskazaniach ujęta jest szacunkowa kwota której nie wolno przekroczyć do rozliczenia (jeżeli dana rzecz jest droższa przy zakupie Wnioskodawca rozlicza tylko do ceny szacunkowej podanej we Wskazaniach).

OKE decyduje jakie materiały zostają zakupione na egzamin. Znajduje się to we Wskazaniach dla ośrodków egzaminacyjnych dotyczących przygotowania stanowisk egzaminacyjnych dla ucznia w każdym z zawodów.

Wątpliwości Wnioskodawcy dotyczą kwestii ustalenia, czy zwrot środków przez Okręgową Komisję Egzaminacyjną za materiały zakupione oraz zużyte na egzamin zawodowy będzie czynnością niepodlegającą opodatkowaniu podatkiem VAT.

Odnosząc się zatem do opisanej przez Wnioskodawcę sytuacji należy w pierwszej kolejności stwierdzić, że opodatkowaniu podatkiem VAT podlega czynność czyli dostawa towarów lub świadczenie usług.

Za czynność podlegającą opodatkowaniu VAT uważane mogą być takie sytuacje, w których:

1. istnieje związek prawny między usługodawcą i usługobiorcą, w ramach którego następuje świadczenie wzajemne,
2. wynagrodzenie otrzymane przez usługodawcę stanowi wartość faktycznie przekazaną w zamian za usługi świadczone na rzecz usługobiorcy,
3. istnieje bezpośrednia i jasno zindywidualizowana korzyść po stronie dostawcy towaru lub usługi,
4. odpłatność za otrzymane świadczenie (towar lub usługę) pozostaje w bezpośrednim związku z czynnością, która miałaby być opodatkowana tym podatkiem,
5. istnieje możliwość wyrażenia w pieniądzu wartości tego świadczenia wzajemnego.

Jak wskazuje Wnioskodawca, towary, materiały wykorzystywane podczas egzaminów nabywane są w imieniu Gminy M. – Centrum Kształcenia Praktycznego i Ustawicznego, ale na rzecz OKE. Wnioskodawca wystawiając faktury na OKE obciąża ją kosztami zakupionych towarów po cenach zakupu.

Biorąc pod uwagę przywołane przepisy oraz fakt, że – jak wynika z treści wniosku – Okręgowa Komisja Egzaminacyjna nie płaci Wnioskodawcy za usługę zorganizowania egzaminu, a jedynie za towary i materiały zakupione i zużyte na egzamin zawodowy, to między Gminą a OKE dochodzi do dostawy towarów. Przedmiotem sprzedaży są towary i materiały konieczne do przeprowadzenia egzaminu zawodowego. Gmina dokonując dostawy tych towarów na podstawie umowy cywilnej zawartej z OKE występuje w ramach tej transakcji w charakterze podatnika.

Skoro zatem Wnioskodawca nabywa towary i materiały wykorzystywane podczas egzaminów zawodowych w swoim imieniu, a następnie kosztami ich zakupu obciąża Okręgową Komisję Egzaminacyjną, to mamy do czynienia z odsprzedażą towarów.

Mając na uwadze przedstawiony opis sprawy oraz obowiązujące w tym zakresie przepisy prawa podatkowego należy stwierdzić, że w opisanym we wniosku przypadku, zwrot kosztów dokonywanych przez Okręgową Komisję Egzaminacyjną na rzecz Gminy za zakup towarów i materiałów na egzamin zawodowy stanowi wynagrodzenie za dostawę towarów, o której mowa w art. 7 ust. 1 ustawy o VAT.

Gmina z tytułu zwrotu środków przez OKE za materiały zakupione na potrzeby organizacji egzaminów zawodowych, do przeprowadzenia których zobowiązana jest Gmina za pośrednictwem swojej jednostki budżetowej, tj. Centrum Kształcenia Praktycznego i Ustawicznego, działa w charakterze podatnika w rozumieniu art. 15 ust. 1 ustawy o podatku od towarów i usług, i w zakresie, w jakim realizuje ww. zadania nie jest objęta regulacją przepisu art. 15 ust. 6 ustawy o podatku od towarów i usług. W konsekwencji czynność ta podlega opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług, zgodnie z art. 5 ust. 1 pkt 1 ustawy o VAT.

Tym samym stanowisko Wnioskodawcy w ww. zakresie należało uznać za nieprawidłowe.

Wnioskodawca wniósł także o rozstrzygnięcie kwestii, czy organizacja Punktu Odbioru Prac w siedzibie Szkół na rzecz OKE będzie czynnością niepodlegającą opodatkowaniu podatkiem VAT.

Z opisu sprawy wynika, że przedmiotem umowy zawartej pomiędzy Gminą, działającą przez jednostki budżetowe, a OKE jest także organizacja przez szkołę Punktu Odbioru Prac (POP). Okręgowa Komisja Egzaminacyjna zobowiązuje się w umowie między innymi zwrócić na podstawie faktur Centrum Kształcenia Praktycznego i Ustawicznego - szkole - kwoty wydane na przygotowanie, udostępnienie sal, pomieszczeń magazynowych na przyjmowanie, przechowywanie prac egzaminacyjnych i wydawanie materiałów egzaminacyjnych, umożliwienie korzystania z komputera ze stałym łączem internetowym, telefonu, faksu, przygotowanie oznakowania szkoły, a także na inne czynności związane z organizacją POP. Prace, opisane szczegółowo we wniosku, będą wykonywane w POP, od stycznia do września 2018 roku.

Podczas organizacji Punktu Odbioru Prac nie są nabywane żadne towary ani materiały w imieniu Gminy M.. Gmina świadczy jedynie usługi organizacyjne tzn. udostępnia sale i pomieszczenia na przyjmowanie, przechowywanie prac egzaminacyjnych i wydawanie materiałów egzaminacyjnych, umożliwia również korzystanie z komputera oraz przygotowuje oznakowanie szkoły.

Wysokość opłaty za organizację POP ustala OKE i jest ona efektem zawartej umowy cywilno-prawnej. Kwota jaka jest ujęta w umowie wynika z opłaty tylko i wyłącznie za przygotowanie i udostępnienie pomieszczeń na organizację Punktu Odbioru Prac.

OKE decyduje jakie będą podejmowane czynności podczas organizacji POP zgodnie z zawartą umową lecz nie ma wskazań do zakupu materiałów lub usług.”

Należy zauważyć, iż w sytuacji gdy mamy do czynienia ze świadczeniem złożonym – świadczeniem dwóch lub więcej usług, tak ściśle ze sobą powiązanych, że obiektywnie tworzą w aspekcie gospodarczym jedną całość, której rozdzielenie miałoby sztuczny charakter, to wszystkie te świadczenia lub czynności stanowią jedno świadczenie do celów stosowania podatku VAT. Zdarzenie to należy traktować jako jednolite świadczenie, w którym kilka elementów należy uznać za konstytutywne do świadczenia głównego.

Wobec powyższego należy stwierdzić, iż w przedmiotowej sprawie występuje usługodawca (Gmina, działająca przez jednostki budżetowe), który wykonuje za wynagrodzeniem w postaci zwrotu kosztów za zorganizowanie Punktu Odbioru Prac usługi na rzecz innego podmiotu (Okręgowej Komisji Egzaminacyjnej). Tym samym, wykonywane świadczenia w ramach organizacji Punktu Odbioru Prac na którą składają się udostępnianie sal, pomieszczeń wraz z wyposażeniem stanowi kompleksową usługę organizacji Punktu Odbioru Prac. Świadczenie to stanowi odpłatne świadczenie usług, w rozumieniu art. 8 ust. 1 ustawy o VAT. Bowiem, w przypadku Punktu Odbioru Prac, Gmina na podstawie umów cywilnoprawnych świadczy jedynie usługi organizacyjne, tzn. udostępnia sale i pomieszczenia na przyjmowanie, przechowywanie prac egzaminacyjnych i wydawanie materiałów egzaminacyjnych, umożliwia korzystanie z komputera oraz przygotowuje oznakowanie szkoły. Wysokość opłaty za organizację POP ustala OKE i jest ona efektem zawartej umowy cywilno-prawnej.

W konsekwencji należy stwierdzić, że w rozpatrywanej sprawie Wnioskodawca – w odniesieniu do opisanych czynności udostępniania sal, pomieszczeń wraz z wyposażeniem – wykonuje kompleksowe świadczenie podlegające opodatkowaniu podatkiem VAT. Świadczy, bowiem w reżimie cywilnoprawnym (a nie publicznoprawnym) odpłatna usługę, a zatem wykonuje czynności wskazane w art. 5 ust. 1 ustawy. Przy tym – co również należy podkreślić – istnieje bezpośredni związek pomiędzy dokonywanymi płatnościami, a usługami świadczonymi przez placówki oświatowe podlegające pod Gminę. Beneficjentem świadczonych przez Wnioskodawcę usług za odpłatnością jest Okręgowa Komisja Egzaminacyjna.

Należy, zatem stwierdzić, że Gmina, działająca przez jednostki budżetowe, na podstawie zawartych umów cywilnoprawnych działa w charakterze podatnika w rozumieniu art. 15 ust. 1 ustawy i w zakresie, w jakim realizuje ww. zadania nie jest objęta regulacją przepisu art. 15 ust. 6 ustawy o podatku od towarów i usług.

Tym samym, organizacja Punktu Odbioru Prac świadczona przez Gminę za pośrednictwem placówek oświatowych na rzecz OKE podlega opodatkowaniu podatkiem VAT, zgodnie z art. 5 ust. 1 pkt 1 ustawy o VAT.

Zatem, stanowisko Wnioskodawcy w ww. zakresie jest nieprawidłowe.

Tut. Organ informuje, że wydana interpretacja dotyczy tylko sprawy będącej przedmiotem wniosku (zapytania) Zainteresowanego.

Interpretacja indywidualna wywołuje skutki prawnopodatkowe tylko wtedy, gdy rzeczywisty stan faktyczny sprawy będącej przedmiotem interpretacji pokrywał się będzie ze stanem faktycznym (opisem zdarzenia przyszłego) podanym przez Wnioskodawcę w złożonym wniosku. W związku z powyższym, w przypadku zmiany któregokolwiek elementu przedstawionego we wniosku opisu sprawy, udzielona odpowiedź traci swoją aktualność.

Ponadto tut. Organ informuje, że zgodnie z art. 14na ustawy Ordynacja podatkowa, 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.

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 dwóch egzemplarzach (art. 47 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi – Dz.U. z 2017 r., poz. 1369, 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.

|  |  |
| --- | --- |
| **Informacje o dokumencie:** | |
| **Typ dokumentu:** | interpretacja indywidualna |
| **Sygnatura:** | 0111-KDIB3-1.4012.488.2017.2.IK |
| **Data wydania:** | 23-11-2017 |
| **Stanowisko:** | nieprawidłowe |
| **Istota interpretacji:** | Czy zwrot środków przez OKE za materiały zakupione oraz zużyte na egzamin zawodowy korzysta od dnia 1 stycznia 2017 roku ze zwolnienia z podatku VAT na podstawie art. 43 ust. 1 pkt 26 lub art. 43 ust. 1 pkt 29 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (t.j. Dz.U. z 2017 r., poz. 1221)? |
| **Autor:** | Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej |
| **Słowa kluczowe:** | zwrot, placówka oświatowa, kształcenie, komisja egzaminacyjna, egzaminy |
| **Klasyfikacja wg przepisów:** | SIP.Ustawa o podatku od towarów i usług.Dział II.Zakres opodatkowania.Rozdział 2.Dostawa towarów i świadczenie usług. Art. 7 |

**INTERPRETACJA INDYWIDUALNA**

Na podstawie art. 13 § 2a, art. 14b § 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (Dz.U. z 2017 r., poz. 201, z późn. zm.) Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej stwierdza, że stanowisko Wnioskodawcy przedstawione we wniosku z 10 sierpnia 2017 r. (data wpływu 17 sierpnia 2017 r.), uzupełnionym pismem z 8 listopada 2017 r. (data wpływu 13 listopada 2017 r.), o wydanie interpretacji przepisów prawa podatkowego dotyczącej podatku od towarów i usług w zakresie zwolnienia od podatku zwrotu kosztów otrzymywanych przez Wnioskodawcę od OKE za materiały potrzebne podczas przeprowadzania egzaminów zawodowych - **jest nieprawidłowe.**

**UZASADNIENIE**

W dniu 17 sierpnia 2017 r. do tut. organu wpłynął ww. wniosek o wydanie interpretacji przepisów prawa podatkowego w indywidualnej sprawie dotyczącej podatku od towarów i usług w zakresie zwolnienia od podatku zwrotu kosztów otrzymywanych przez Wnioskodawcę od OKE za materiały potrzebne podczas przeprowadzania egzaminów zawodowych.

Ww. wniosek został uzupełniony pismem z 8 listopada 2017 r. (data wpływu 13 listopada 2017 r.), będącym odpowiedzią na wezwanie tut. organu z 6 listopada 2017 r. znak: 0111-KDIB3-1.4012.488.2017.1.IK.

We wniosku przedstawiono następujący stan faktyczny:

Powiat W. jest zarejestrowanym, czynnym podatnikiem VAT.

Na terenie powiatu funkcjonują jednostki budżetowe zajmujące się działalnością oświatową -szkoły objęte systemem oświaty jako placówki kształcenia ustawicznego, placówki kształcenia praktycznego oraz ośrodki dokształcania i doskonalenia zawodowego, umożliwiające uzyskanie i uzupełnienie wiedzy ogólnej, umiejętności i kwalifikacji zawodowych. Szkoły realizują zadania własne powiatu w zakresie edukacji publicznej w myśl art. 4 ust. 1 pkt 1 ustawy z dnia 5 czerwca 1998 r. o samorządzie powiatowym (Dz.U. z 2016 r., poz. 814 ze zm.). Wymóg kształcenia, wychowania i opieki jest zadaniem oświatowym Powiatu w myśl art. 5a ust. 2 pkt 2 ustawy z dnia 7 września 1991 roku o systemie oświaty (Dz.U. z 2016 roku poz. 1943, 1954, 1985 i 2169 oraz z 2017 r. poz. 60).

Jedna ze szkół jako placówka kształcenia ustawicznego oraz ośrodek dokształcania i doskonalenia zawodowego umożliwia uzyskanie i uzupełnienie wiedzy ogólnej, umiejętności i kwalifikacji zawodowych (na podstawie art. 2 pkt 3a oraz art. 68a ustawy o systemie oświaty oraz wynikającego z art. 68a ust. 5 Rozporządzenia Ministra Edukacji Narodowej z dnia 11 stycznia 2012 roku w sprawie kształcenia ustawicznego w formach pozaszkolnych) pn. Powiatowe Centrum Kształcenia Zawodowego i Ustawicznego w W. Szkoła jako placówka upoważniona do zorganizowania etapu praktycznego egzaminu potwierdzającego kwalifikacje zawodowe corocznie podpisuje umowę z Okręgową Komisją Egzaminacyjną w celu przeprowadzenia etapu praktycznego egzaminu potwierdzającego kwalifikacje zawodowe. Okręgowa Komisja Egzaminacyjna zobowiązuje się w umowie między innymi zwrócić zleceniobiorcy - szkole kwoty wydane na materiały zakupione na egzamin na podstawie rachunku/noty/faktury.

Okręgowa Komisja Egzaminacyjna tworzona jest na podstawie rozporządzenia Ministra Edukacji Narodowej z dnia 18 lutego 1999 roku w sprawie utworzenia okręgowych komisji egzaminacyjnych. Zgodnie z § 3 rozporządzenia organizację Komisji określa statut nadany przez Ministra Edukacji Narodowej. Statut OKE określa, że jest to państwowa jednostka budżetowa. Minister Edukacji Narodowej w drodze rozporządzenia z dnia 11 maja 2007 roku w sprawie warunków i sposobu oceniania, klasyfikowania i promowania uczniów i słuchaczy oraz przeprowadzania sprawdzianów i egzaminów w szkołach publicznych (Dz.U. Nr. 83, poz. 562 ze zm.) w § 126 określił, że Dyrektor komisji okręgowej upoważnia do zorganizowania etapu praktycznego egzaminu zawodowego szkołę, placówkę lub pracodawcę.

Również należy dodać, że przedmiotem umowy z OKE nie jest szkolenie, tylko zorganizowanie egzaminu zawodowego. Przeprowadzenie egzaminów nie jest poprzedzone usługą szkoleniową przeprowadzoną przez Wnioskodawcę przy pomocy jednostki organizującej egzamin.

Do egzaminów przystępują uczniowie różnych szkół, w tym także prowadzonych przez Wnioskodawcę. OKE nie płaci za usługę zorganizowania egzaminu, a jedynie za zużyte w tym celu materiały. Przedmiotem sprzedaży jest refakturowanie na OKE kosztów materiałów zakupionych celem przeprowadzenia egzaminu zawodowego, ponieważ Powiatowe Centrum Kształcenia Zawodowego i Ustawicznego w W. przeprowadza egzaminy jako jednostka oświatowa objęta systemem oświaty na podstawie art. 2 pkt 3a oraz art. 68a ustawy o systemie oświaty.

Egzamin zawodowy przeprowadzany jest w ramach nauki zawodu w szkole. Nauka zawodu jest teoretyczna i praktyczna, gdzie teoria prowadzona jest w szkole, a praktyczna nauka może odbywać się na terenie szkoły lub poza jej terenem. Praktyczna nauka zawodu i egzamin zawodowy są dwiema odrębnymi sprawami. Praktyczna nauka zawodu dotyczy tylko i wyłącznie organizacji praktyk zawodowych i zajęć praktycznych i regulowana jest odpowiednimi odrębnymi przepisami, natomiast egzaminy zawodowe stanowią formalne potwierdzenie kwalifikacji uczniów lub absolwentów szkół zdobytych w ramach nauki w szkole lub zawodowych kursach kwalifikacyjnych. Egzamin potwierdzający kwalifikacje w zawodzie, zwany również egzaminem zawodowym, jest formą oceny poziomu opanowania przez zdającego wiedzy i umiejętności z zakresu danej kwalifikacji wyodrębnionej w zawodzie, ustalonych w podstawie programowej kształcenia w zawodach. Przeprowadzony egzamin zawodowy ma bezpośredni związek z zawodem wyuczonym. Bez zdania egzaminu nie można wykonywać zawodu. Egzamin potwierdza zdobytą w czasie lat nauki zawodu wiedzę i kwalifikacje w danym zawodzie oraz umożliwia wykonywanie pracy w danym zawodzie. Składa się on z części pisemnej i części praktycznej. Egzaminy zawodowe są organizowane i certyfikowane przez Okręgową Komisję Egzaminacyjną. Na podobnej zasadzie jak organizacja egzaminów maturalnych. Szkoły na podstawie prawa oświatowego są zobowiązane do organizacji takich egzaminów na swoim terenie. Egzamin zawodowy w części pisemnej odbywa się na materiałach przysyłanych przez OKE. Natomiast niektóre egzaminy zawodowe w części praktycznej wymagają zakupienia przez szkołę materiałów wykorzystywanych podczas tegoż egzaminu (na przykład kucharz i zakup produktów do przygotowania potraw). Zgodnie z umową, którą zawiera szkoła z Komisją Egzaminacyjną, zakupujemy towar, a następnie wystawiamy fakturę za zakupione materiały i otrzymujemy od OKE zwrot kosztów. Do egzaminu przystępują uczniowie uczący się w danym zawodzie. Nie służy to przekwalifikowaniu zawodowemu. Należy podkreślić, że w sytuacji opisanej w niniejszym wniosku PCKZiU nie organizuje szkoleń, natomiast wyłącznie przeprowadza egzaminy kończące praktyczną naukę zawodu dla uczniów innych jednostek, które przeprowadzają tę naukę.

Winno się nadmienić, iż Wnioskodawca nie posiada akredytacji w rozumieniu ustawy o systemie oświaty, a przedmiotem wniosku nie są usługi a jedynie zwrot kosztów materiałów zużytych w trakcie egzaminu, gdyż zwrot kosztów materiału pokrywa Okręgowa Komisja Egzaminacyjna, a Działalność OKE jest finansowana ze środków publicznych.

W uzupełnieniu do wniosku wskazano, że:

1. Okręgowa Komisja Egzaminacyjna (OKE) nie jest podmiotem scentralizowanym z Powiatem W..
2. Faktura dokumentująca zakup materiałów wykorzystywanych podczas egzaminów jest wystawiona na nabywcę Powiat W., a odbiorcą jest Powiatowe Centrum Kształcenia Zawodowego i Ustawicznego.
3. Towary, materiały wykorzystywane podczas egzaminów nabywane są w imieniu Powiatu W. – Powiatowego centrum Kształcenia Zawodowego i Ustawicznego, ale na rzecz OKE.

W związku z powyższym opisem zadano następujące pytanie:

Czy zwrot środków przez OKE za materiały zakupione oraz zużyte na egzamin zawodowy korzysta od dnia 1 stycznia 2017 roku ze zwolnienia z podatku VAT na podstawie art. 43 ust. 1 pkt 26 lub art. 43 ust. 1 pkt 29 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (t.j. Dz.U. z 2017 r., poz. 1221)?

Stanowisko Wnioskodawcy:

Powiatowe Centrum Kształcenia Zawodowego i Ustawicznego w W. jest szkołą publiczną i funkcjonuje zgodnie z ustawą o systemie oświaty z dnia 7 września 1991 r. (tekst jednolity: Dz.U. z 2004 r. Nr 256, z późniejszymi zmianami) wraz z przepisami wykonawczymi do tej ustawy oraz postanowieniami statutu ww. jednostki. Zwolnienie z podatku VAT dla usług o charakterze edukacyjnym zostało zawarte w art. 43 ust. 1 pkt 26 ustawy, zgodnie z którym zwalnia się od podatku od towarów i usług m.in. usługi świadczone przez jednostki objęte systemem oświaty w rozumieniu przepisów o systemie oświaty, w zakresie kształcenia i wychowania oraz dostawę towarów i świadczenie usług ściśle z tymi usługami związane oraz w art. 43 ust. 1 pkt 29 ustawy, zgodnie z którym zwalnia się od podatku usługi kształcenia zawodowego lub przekwalifikowania zawodowego, inne niż wymienione w pkt 26: prowadzone w formach i na zasadach przewidzianych w odrębnych przepisach, lub świadczone przez podmioty, które uzyskały akredytację w rozumieniu przepisów o systemie oświaty - wyłącznie w zakresie usług objętych akredytacją, lub finansowane w całości ze środków publicznych - oraz świadczenie usług i dostawę towarów ściśle z tymi usługami związane. W związku z tym, że jednostka objęta jest systemem oświaty w rozumieniu przepisów o systemie oświaty, a świadczone usługi wypełniają wskazane w przepisach przesłanki - świadczone usługi korzystać będą ze zwolnienia.

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

Zgodnie z art. 5 ust. 1 pkt 1 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz.U. z 2017 r., poz. 1221, z późn. zm.), zwanej dalej ustawą lub ustawą o VAT, opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług podlegają odpłatna dostawa towarów i odpłatne świadczenie usług na terytorium kraju.

Stosownie do art. 2 pkt 6 ustawy o VAT, przez towary rozumie się rzeczy oraz ich części a także wszelkie postacie energii.

Przez sprzedaż, zgodnie z art. 2 pkt 22 ustawy o VAT, rozumie się odpłatną dostawę towarów i odpłatne świadczenie usług na terytorium kraju, eksport towarów oraz wewnątrzwspólnotową dostawę towarów.

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

Opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług zgodnie z zasadą powszechności opodatkowania, podlegają wszelkie transakcje, których przedmiotem jest dostawa towarów lub świadczenie usług, pod warunkiem, że są one realizowane przez „podatników” w rozumieniu ustawy i wykonywane w ramach działalności gospodarczej.

Stosownie do treści art. 15 ust. 1 i ust. 2 ww. ustawy, podatnikami są osoby prawne, jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej oraz osoby fizyczne, wykonujące samodzielnie działalność gospodarczą, o której mowa w ust. 2, bez względu na cel lub rezultat takiej działalności. Działalność gospodarcza 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. 15 ust. 6 ustawy o VAT, nie uznaje się za podatnika organów władzy publicznej oraz urzędów obsługujących te organy w zakresie realizowanych zadań nałożonych odrębnymi przepisami prawa, dla realizacji których zostały one powołane, z wyłączeniem czynności wykonywanych na podstawie zawartych umów cywilnoprawnych.

Z powołanych przepisów wynika, że jednostki samorządu terytorialnego nie są podatnikami podatku od towarów i usług w związku z realizacją zadań, które podejmują jako podmioty prawa publicznego, nawet jeśli pobierają z tego tytułu należności, opłaty lub składki. Podmioty te są natomiast podatnikami podatku od towarów i usług w przypadku wykonywanych przez nie czynności na podstawie zawartych umów cywilnoprawnych.

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

Z opisu sprawy wynika, że Wnioskodawca – Powiat – jest zarejestrowanym czynnym podatnikiem VAT Na terenie powiatu funkcjonują jednostki budżetowe zajmujące się działalnością oświatową - szkoły objęte systemem oświaty jako placówki kształcenia ustawicznego, placówki kształcenia praktycznego oraz ośrodki dokształcania i doskonalenia zawodowego, umożliwiające uzyskanie i uzupełnienie wiedzy ogólnej, umiejętności i kwalifikacji zawodowych. Szkoły realizują zadania własne powiatu w zakresie edukacji publicznej. Jedna ze szkół jako placówka kształcenia ustawicznego oraz ośrodek dokształcania i doskonalenia zawodowego umożliwia uzyskanie i uzupełnienie wiedzy ogólnej, umiejętności i kwalifikacji zawodowych Szkoła jako placówka upoważniona do zorganizowania etapu praktycznego egzaminu potwierdzającego kwalifikacje zawodowe corocznie podpisuje umowę z Okręgową Komisją Egzaminacyjną w celu przeprowadzenia etapu praktycznego egzaminu potwierdzającego kwalifikacje zawodowe. Okręgowa Komisja Egzaminacyjna zobowiązuje się w umowie między innymi zwrócić zleceniobiorcy - szkole kwoty wydane na materiały zakupione na egzamin na podstawie rachunku/noty/faktury.

Okręgowa Komisja Egzaminacyjna tworzona jest na podstawie rozporządzenia Ministra Edukacji Narodowej z dnia 18 lutego 1999 roku w sprawie utworzenia okręgowych komisji egzaminacyjnych. Zgodnie z § 3 rozporządzenia organizację Komisji określa statut nadany przez Ministra Edukacji Narodowej. Statut OKE określa, że jest to państwowa jednostka budżetowa. Minister Edukacji Narodowej w drodze rozporządzenia z dnia 11 maja 2007 roku w sprawie warunków i sposobu oceniania, klasyfikowania i promowania uczniów i słuchaczy oraz przeprowadzania sprawdzianów i egzaminów w szkołach publicznych (Dz.U. Nr. 83, poz. 562 ze zm.) w § 126 określił, że Dyrektor komisji okręgowej upoważnia do zorganizowania etapu praktycznego egzaminu zawodowego szkołę, placówkę lub pracodawcę. OKE nie jest podmiotem scentralizowanym z Powiatem.

Również należy dodać, że przedmiotem umowy z OKE nie jest szkolenie, tylko zorganizowanie egzaminu zawodowego. Przeprowadzenie egzaminów nie jest poprzedzone usługą szkoleniową przeprowadzoną przez Wnioskodawcę przy pomocy jednostki organizującej egzamin.

Do egzaminów przystępują uczniowie różnych szkół, w tym także prowadzonych przez Wnioskodawcę. OKE nie płaci za usługę zorganizowania egzaminu, a jedynie za zużyte w tym celu materiały. Przedmiotem sprzedaży jest refakturowanie na OKE kosztów materiałów zakupionych celem przeprowadzenia egzaminu zawodowego, ponieważ Powiatowe Centrum Kształcenia Zawodowego i Ustawicznego w W. przeprowadza egzaminy jako jednostka oświatowa objęta systemem oświaty na podstawie art. 2 pkt 3a oraz art. 68a ustawy o systemie oświaty. Egzamin zawodowy w części pisemnej odbywa się na materiałach przysyłanych przez OKE. Natomiast niektóre egzaminy zawodowe w części praktycznej wymagają zakupienia przez szkołę materiałów wykorzystywanych podczas tegoż egzaminu (na przykład kucharz i zakup produktów do przygotowania potraw). Zgodnie z umową, którą zawiera szkoła z Komisją Egzaminacyjną, zakupujemy towar, a następnie wystawiamy fakturę za zakupione materiały i otrzymujemy od OKE zwrot kosztów. Wnioskodawca nie posiada akredytacji w rozumieniu ustawy o systemie oświaty, a przedmiotem wniosku nie są usługi a jedynie zwrot kosztów materiałów zużytych w trakcie egzaminu, gdyż zwrot kosztów materiału pokrywa Okręgowa Komisja Egzaminacyjna, a Działalność OKE jest finansowana ze środków publicznych.

Faktura dokumentująca zakup materiałów wykorzystywanych podczas egzaminów jest wystawiona na nabywcę Powiat W., a odbiorcą jest Powiatowe Centrum Kształcenia Zawodowego i Ustawicznego. Towary, materiały wykorzystywane podczas egzaminów nabywane są w imieniu Powiatu W. – Powiatowego centrum Kształcenia Zawodowego i Ustawicznego, ale na rzecz OKE.

W przedmiotowej sprawie wątpliwości Wnioskodawcy budzi kwestia, czy zwrot na rzecz Powiatu kosztów poniesionych na zakup materiałów na egzamin korzysta ze zwolnienia od podatku.

Odnosząc się zatem do opisanej przez Wnioskodawcę sytuacji należy w pierwszej kolejności stwierdzić, że opodatkowaniu podatkiem VAT podlega czynność czyli dostawa towarów lub świadczenie usług.

Za czynność podlegającą opodatkowaniu VAT uważane mogą być takie sytuacje, w których:

1. istnieje związek prawny między usługodawcą i usługobiorcą, w ramach którego następuje świadczenie wzajemne,
2. wynagrodzenie otrzymane przez usługodawcę stanowi wartość faktycznie przekazaną w zamian za usługi świadczone na rzecz usługobiorcy,
3. istnieje bezpośrednia i jasno zindywidualizowana korzyść po stronie dostawcy towaru lub usługi,
4. odpłatność za otrzymane świadczenie (towar lub usługę) pozostaje w bezpośrednim związku z czynnością, która miałaby być opodatkowana tym podatkiem,
5. istnieje możliwość wyrażenia w pieniądzu wartości tego świadczenia wzajemnego.

Mając zatem na uwadze przywołane przepisy oraz opis sprawy należy stwierdzić, że z uregulowań umowy dotyczącej organizacji egzaminów wynika, że pomiędzy OKE mającą zwrócić koszty przeprowadzonego egzaminu, a Powiatem działającym przez jednostki istnieje świadczenie wzajemne, gdyż istnieje podmiot będący bezpośrednim beneficjentem tego zobowiązania czyli Okręgowa Komisja Egzaminacyjna.

Natomiast opodatkowaniu podlegają te czynności, które przyczyniają się bezpośrednio do uzyskania korzyści przez wypłacającego.

Biorąc pod uwagę powyższe przepisy oraz fakt, że Okręgowa Komisja Egzaminacyjna nie płaci Wnioskodawcy za usługę zorganizowania egzaminu, a jedynie za zużyte w tym celu materiały między Powiatem a OKE dochodzi do dostawy towarów. Przedmiotem sprzedaży są materiały konieczne do przeprowadzenia egzaminu zawodowego.

Skoro Wnioskodawca nabywa towary, stanowiące materiały wykorzystywane podczas egzaminów zawodowych, materiały są nabywane we własnym imieniu, ale na rzecz Okręgowej Komisji Egzaminacyjnej, to mamy do czynienia z odsprzedażą towarów.

Tym samym zwrot kosztów dokonywanych przez OKE na rzecz Powiatu za zakup materiałów na egzamin stanowi wynagrodzenie za dostawę towarów, o której mowa w art. 7 ust. 1 ustawy o VAT. Dostawa tych towarów tj. materiałów na egzamin podlega opodatkowaniu według stawki właściwej dla danego towaru. Zwrot kosztów dotyczy materiałów zakupionych do przeprowadzenia egzaminów. Zatem przepisy powołane przez Wnioskodawcę, dotyczące zwolnienia od podatku nie będą miały zastosowania.

Tym samym stanowisko Wnioskodawcy jest nieprawidłowe.

Interpretacja indywidualna wywołuje skutki prawnopodatkowe tylko wtedy, gdy rzeczywisty stan faktyczny sprawy będącej przedmiotem interpretacji pokrywał się będzie ze stanem faktycznym (opisem zdarzenia przyszłego) podanym przez Wnioskodawcę w złożonym wniosku. W związku z powyższym, w przypadku zmiany któregokolwiek elementu przedstawionego we wniosku opisu sprawy, udzielona odpowiedź traci swoją aktualność.

Zgodnie z art. 14na 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.

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

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 Krakowie ul. Rakowicka 10, 31-511 Kraków, w dwóch egzemplarzach (art. 47 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi – Dz.U. z 2017 r., poz. 1369, 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.

**0111-KDIB3-2.4012.438.2017.2.AR | Interpretacja indywidualna**

Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej, 13 listopada 2017 r.

W zakresie: wyłączenia z opodatkowania podatkiem VAT na podstawie art. 15 ust. 6 ustawy wydawania przez Powiat za pośrednictwem Placówek oświatowych duplikatów świadectw i legitymacji, wyłączenia z opodatkowania podatkiem VAT na podstawie art. 15 ust. 6 ustawy udostępniania przedsiębiorcy narzędzi, materiałów i pomocy dydaktycznych w celu przeprowadzenia praktyk zawodowych uczniów, wyłączenia z opodatkowania podatkiem VAT na podstawie art. 15 ust. 6 ustawy organizacji egzaminów potwierdzających kwalifikacje zawodowe.

**INTERPRETACJA INDYWIDUALNA**

Na podstawie art. 13 § 2a, art. 14b § 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2017 r., poz. 201, z późn. zm.) Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej stwierdza, że stanowisko Wnioskodawcy przedstawione we wniosku z dnia 31 lipca 2017 r. (data wpływu 8 sierpnia 2017 r.) uzupełnionym pismem z 31 października 2017 r. (data wpływu x listopada 2017 r.), o wydanie interpretacji przepisów prawa podatkowego dotyczącej podatku od towarów i usług w zakresie:

* wyłączenia z opodatkowania podatkiem VAT na podstawie art. 15 ust. 6 ustawy wydawania przez Powiat za pośrednictwem Placówek oświatowych duplikatów świadectw i legitymacji,
* wyłączenia z opodatkowania podatkiem VAT na podstawie art. 15 ust. 6 ustawy udostępniania przedsiębiorcy narzędzi, materiałów i pomocy dydaktycznych w celu przeprowadzenia praktyk zawodowych uczniów,
* wyłączenia z opodatkowania podatkiem VAT na podstawie art. 15 ust. 6 ustawy organizacji egzaminów potwierdzających kwalifikacje zawodowe,

-**jest nieprawidłowe.**

**UZASADNIENIE**

W dniu 8 sierpnia 2017 r. wpłynął ww. wniosek o wydanie interpretacji przepisów prawa podatkowego dotyczącej podatku od towarów i usług w zakresie wyłączenia z opodatkowania podatkiem VAT na podstawie art. 15 ust. 6 ustawy wydawania przez Gminę za pośrednictwem Placówek oświatowych duplikatów świadectw i legitymacji, wyłączenia z opodatkowania podatkiem VAT na podstawie art. 15 ust. 6 ustawy udostępniania przedsiębiorcy narzędzi, materiałów i pomocy dydaktycznych w celu przeprowadzenia praktyk zawodowych uczniów, wyłączenia z opodatkowania podatkiem VAT na podstawie art. 15 ust. 6 ustawy organizacji egzaminów potwierdzających kwalifikacje zawodowe.

Ww. wniosek został uzupełniony pismem z pismem z 31 października 2017 r. (data wpływu x listopada 2017 r.) będącym odpowiedzią na wezwanie Organu z 23 października 2017 r. znak: 0111-KDIB3-2.4012.438.2017.1.AR.

**W przedmiotowym wniosku uzupełnionym pismem z 31 października 2017 r. przedstawiono następujące stany faktyczne:**

Powiat jest zarejestrowanym, czynnym podatnikiem VAT. Od 1 stycznia 2017 roku prowadzi skonsolidowane rozliczenia z tytułu podatku VAT obejmujące czynności prowadzone przez jednostki organizacyjne. Powiat jest organem prowadzącym dla placówek oświatowych, zgodnie z właściwościami. Wymóg zapewnienia kształcenia, wychowania dzieci i opieki jest zadaniem ustawowym realizowanym zgodnie z ustawą z dnia 7 września 1991 r o systemie oświaty (Dz. U. 2016, 1943 t.j. z dnia 2016.12.02 z zm.).

W związku z realizacją wymogu nałożonego ww. ustawą realizowane są m in. następujące zadania:

1. Opłaty pobierane za wydanie duplikatów świadectw i legitymacji szkolnych
2. Zwrot kosztów za praktyki zawodowe uczniów
3. Organizacja egzaminów potwierdzających kwalifikacje zawodowe

I. Opłaty pobierane za wydanie duplikatów świadectw i legitymacji szkolnych.

Placówki oświatowe Powiatu pobierają opłaty za wydanie świadectwa, odpisu świadectwa dojrzałości, odpisu aneksu do świadectwa dojrzałości i dyplomu, zgodnie z § 27 ust. 3 Rozporządzenia Ministra Edukacji Narodowej z dnia 18 stycznia 2017 r. w sprawie świadectw, dyplomów państwowych i innych druków szkolnych (Dz. U. 2017.170 z dnia 2017.01.27).

„Za wydanie duplikatu świadectwa, odpisu świadectwa dojrzałości, odpisu aneksu do świadectwa dojrzałości, dyplomu, zaświadczenia i indeksu oraz za uwierzytelnienie dokumentu przeznaczonego do obrotu prawnego z zagranicą pobiera się opłatę w wysokości równej kwocie opłaty skarbowej od legalizacji dokumentu. Za wydanie duplikatu legitymacji szkolnej lub legitymacji przedszkolnej dla dziecka niepełnosprawnego pobiera się opłatę w wysokości równej kwocie opłaty skarbowej od poświadczenia własnoręczności podpisu. Opłatę wnosi się na rachunek bankowy wskazany odpowiednio przez dyrektora przedszkola, szkoły lub komisji okręgowej, kuratora oświaty albo inny organ dokonujący odpowiedniej czynności”.

II. Zwrot kosztów za praktyki zawodowe uczniów.

Placówki oświatowe – jednostki organizacyjne Powiatu, realizują praktyczną naukę zawodu zgodnie z art. 64 ust. 1 pkt 1 ustawy z dnia 7 września 1991 r. o systemie oświaty (Dz. U. 2016. 1943 t.j. z dnia 2016.12.02, z zm.).

„Podstawowymi formami działalności dydaktyczno-wychowawczej szkoły są:

obowiązkowe zajęcia edukacyjne, do których zalicza się zajęcia edukacyjne z zakresu kształcenia ogólnego i z zakresu kształcenia w zawodzie, o których mowa w przepisach wydanych na podstawie art. 22 ust. 2 pkt 1, w tym praktyczną naukę zawodu, a w przypadku szkół artystycznych – zajęcia edukacyjne artystyczne”

Zajęcia praktyczne organizuje się dla uczniów w celu opanowania przez nich umiejętności zawodowych niezbędnych do podjęcia pracy, pogłębiania i doskonalenia zdobytej wiedzy w danym zawodzie. Kształcenie dualne czyli odbywanie praktycznej nauki zawodu u pracodawców jest najbardziej pożądaną dziś formą zdobywania przez uczniów konkretnych umiejętności, możliwych do opanowania tylko na placu budowy. Wiedza ta i umiejętności ułatwią uczniom po ukończeniu szkoły bez problemów znaleźć zatrudnienie.

Działalność ta jest ściśle związana z działalnością statutową szkoły zawodowej.

Dyrektor szkoły jest odpowiedzialny za organizację procesu dydaktycznego oraz zapewnienie warunków realizacji szkolnego planu nauczania dotyczącego praktycznej nauki zawodu.

Dyrektor szkoły zawiera umowę z prywatnym przedsiębiorcą, który przyjmuje na praktyczną naukę zawodu uczniów skierowanych przez szkołę. Umowa ta określa m.in.: nazwę szkoły, strony umowy, nazwę podmiotu przyjmującego uczniów na praktyczną naukę zawodu, listę uczniów, zawód, terminy rozpoczęcia i zakończenia praktycznej nauki zawodu, formę praktycznej nauki zawodu i jej zakres oraz sposób ponoszenia kosztów realizacji praktycznej nauki zawodu oraz prawa i obowiązki stron umowy.

Szkoła dysponuje narzędziami, materiałami, pomocami dydaktycznymi i zakupionym sprzętem, które są przekazywane przedsiębiorcy do korzystania podczas organizacji zajęć praktycznych.

Na podstawie podpisanej umowy na koniec miesiąca, szkoła w imieniu Powiatu, wystawia przedsiębiorcy fakturę tytułem zwrotu kosztów organizacji zajęć praktycznych poniesionych przez szkołę (korzystania z narzędzi, materiałów, pomocy dydaktycznych i sprzętu).

Faktura jest wystawiona w formie:

Sprzedawca: Powiat

Wystawiający: Szkoła

Nabywca: dane przedsiębiorcy

Ww. dochody stanowią dochód budżetu Powiatu i przeznaczane są na finansowanie zadań oświatowych.

W uzupełnieniu wniosku podano, że:

Zgodnie z umową o praktyki zawodowe szkoła (Powiat) zobowiązana jest do:

* zorganizowania szkoleń bhp,
* ubezpieczenia uczniów od następstw nieszczęśliwych wypadków,
* zapewnienia uczniów w środki ochrony indywidualnej np. rękawice, kaski,
* wyposażenie w niektóre narzędzia i sprzęt niezbędny do realizacji programu,
* zapewnienia nauczyciela praktycznej nauki zawodu i pokrywa koszty ich wynagrodzenia,
* prowadzi dokumentację przebiegu praktycznej nauki zawodu (dokumentację techniczną, dzienniki, program nauczania).

przedsiębiorca jest zobowiązany do:

* zapewnienia stanowisk szkoleniowych
* zapewnienia frontu robót zgodnego z podstawą programową,
* zapewnienia dostępu do urządzeń higieniczno-sanitarnych oraz pomieszczeń socjalno-bytowych.

Umowa z przedsiębiorcą jest zawierana na podstawie przepisów rozporządzenia Ministra Edukacji Narodowej z dnia 15 grudnia 2010 r. w sprawie praktycznej nauki zawodu. Powiat jako organ prowadzący szkołę nie zapewnia środków finansowych przedsiębiorcom prowadzącym praktyki zawodowe. Przedsiębiorca świadczy usługę polegającą na przeprowadzeniu praktyk zawodowych uczniów. Usługi organizacji praktyk zawodowych świadczone przez przedsiębiorców na rzecz szkoły korzystają ze zwolnienia od podatku na podstawie art. 43 ust. 1 pkt 29 ustawy o podatku od towarów i usług. Praktyki zawodowe organizowane są dla uczniów Technikum nr x w zawodzie technik budownictwa oraz uczniów Branżowej Szkoły I Stopnia nr 2 i Zasadniczej Szkoły Zawodowej nr 2.

Szkoła udostępnia przedsiębiorcy narzędzia, materiały, pomoce dydaktyczne i sprzęt w celu prawidłowej organizacji praktycznej nauki zawodu zgodnie z podstawą programową.

Szkoła wystawia przedsiębiorcy fakturę za udostępnienie narzędzi, materiałów, pomocy dydaktycznych i sprzętu, który jest wykorzystywany przez uczniów w trakcie praktyk zawodowych. Usługi o których mowa we wniosku są w całości finansowane ze środków publicznych.

Zgodnie z § 8 ust.2 pkt 1 rozporządzenia w sprawie praktycznej nauki zawodu podmioty przejmujące uczniów lub młodocianych na praktyczną naukę zawodu:

zapewniają warunki materialne do realizacji praktycznej nauki zawodu, a w szczególności: stanowiska szkoleniowe wyposażone w niezbędne urządzenia, sprzęt, narzędzia, materiały i dokumentację techniczną, uwzględniające wymagania bezpieczeństwa i higieny pracy.

Na zapewnienie ww. stanowisk, przedsiębiorca nie otrzymuje od organu prowadzącego szkołę żadnych środków finansowych i często nie jest w stanie zapewnić wymaganych niezbędnych urządzeń, sprzętu, narzędzi, materiałów i dokumentacji technicznej, uwzględniających wymagania bezpieczeństwa i higieny pracy.

Wobec powyższego, szkoła, w ramach środków przyznawanych przez organ prowadzący, na finasowanie zadań szkolnych, w tym praktyczną naukę zawodu, kupuje narzędzia, materiały, pomoce dydaktyczne i sprzęt, które są przekazywane przedsiębiorcy do korzystania podczas organizacji zajęć praktycznych. Za udostępnienie urządzeń, sprzętu, narzędzi, materiałów i dokumentacji technicznej, uwzględniających wymagania bezpieczeństwa i higieny pracy, szkoła pobiera od przedsiębiorcy wynagrodzenie, które stanowi dochód budżetu Powiatu i jest przeznaczone na finansowanie zadań oświatowych, w tym na zakup narzędzi, materiałów, pomocy dydaktycznych i sprzętu.

III. Organizacja egzaminów potwierdzających kwalifikacje zawodowe.

Dyrektorzy szkół ponadgimnazjalnych Powiatu (jednostki objęte systemem oświaty w rozumieniu przepisów o systemie oświaty, w zakresie kształcenia i wychowania, o których mowa w art. 82 ustawy z dnia 7 września 1991 r. o systemie oświaty (Dz. U.2016. 1943 t.j. z dnia 2016.12.02) podpisują umowę z Okręgową Komisją Egzaminacyjną (Zleceniodawca).

Umowa zawarta jest pomiędzy Okręgową Komisją Egzaminacyjną (OKE), a Powiatem (Zleceniobiorcą) reprezentowanym przez dyrektora szkoły – placówką upoważnioną do zorganizowania etapu praktycznego egzaminu potwierdzającego kwalifikacje zawodowe zgodnie z harmonogramem CKE i OKE w K.

Umowa określa wysokość odpłatności: za organizację i obsługę OKE przez komisję oceniającą danej placówki, za udostępnienie pomieszczenia w którym odbywa się egzamin zawodowy, za zużyte materiały niezbędne do przeprowadzenia egzaminu zawodowego, za zakwaterowanie egzaminatorów w ramach określonego limitu.

Zleceniobiorca zapewnia warunki do przeprowadzenia egzaminu zgodnie z przekazanym przez OKE harmonogramem, w szczególności:

1. udostępnia pomieszczenia w których odbywa się egzamin zawodowy
2. kupuje materiały do przeprowadzenia egzaminu zawodowego
3. zapewnia dostęp do komputera, telefonu i kserokopiarki,
4. udostępnia sale egzaminacyjne stosownie do wymagań określonych w „specyfikacji”,
5. wyposaża stanowiska egzaminacyjne w urządzenia potrzebne do realizacji zadań egzaminacyjnych,
6. dostosowuje stanowiska egzaminacyjne do indywidualnych potrzeb zdających,
7. zapewnia zaplecze socjalne dla egzaminatorów,
8. umożliwia dostęp do sanitariatów, środków higienicznych i apteczki

Na podstawie podpisanych umów, po przeprowadzeniu egzaminu, Szkoła wystawia fakturę dla OKE. Faktura jest wystawiona w formie:

Sprzedawca: Powiat

Wystawiający: Szkoła

Nabywca: OKE w K.

W uzupełnieniu wniosku podano, że:

Zgodnie z umową na zorganizowanie i przeprowadzenie egzaminów zawodowych szkoła (Powiat) zobowiązuje się:

* zapewnić warunki do przeprowadzenia egzaminu, zgodnie z informacją o sposobie organizacji i przeprowadzania egzaminu potwierdzającego kwalifikacje w zawodzie obowiązującą w danym w roku szkolnym, w terminach określonych przez Zleceniodawcę.
* zapewnić noclegi dla egzaminatorów dojeżdżających na egzamin z innej miejscowości, w ramach przyznanego przez OKE limitu,
* wystawić fakturę/rachunek/notę księgową nie później niż 14 dni po wykonaniu umowy, zleceniodawca czyli OKE zobowiązuje się:
* zwrócić szkole koszt poniesiony na zakup materiałów na egzamin w ilościach wynikających z liczby zdających, zgodnie z przekazaną przez OKE informacją zawartą we „Wskazaniach do przygotowania stanowisk egzaminacyjnych,
* zwrócić koszt zakwaterowania egzaminatorów w ramach określonego limitu,
* wypłacić kwotę wskazaną na fakturze/rachunku/nocie księgowej oraz dołączonych rozliczeń i kopii faktur lub rachunków (potwierdzonych za zgodność z oryginałem) dokumentujących zakup materiałów zużywanych na egzaminie i poniesione koszty noclegów egzaminatorów,

Zgodnie z umową na zorganizowanie i obsługę Ośrodka Koordynacji Oceniania szkoła (Powiat) zobowiązuje się do:

* przechowywania przyjętych prac w zabezpieczonym pomieszczeniu,
* udostępnienia jednej dużej sali lekcyjnej dostosowanej do pracy dorosłych w celu przygotowania materiałów i prac do oceny,
* udostępnienia dla każdego ZE jednej sali lekcyjnej dostosowanej do pracy dorosłych w trakcie oceniania, umożliwienia korzystania z jednego komputera na 1ZE ze stałym łączem internetowymi dwóch drukarek, telefonu, faksu, kserokopiarki, pozostałych mediów eksploatacyjnych do ww. sprzętu,
* zapewnienia czajników,
* umożliwienia dostępu do sanitariatów, środków higienicznych i w razie konieczności apteczki.
* wystawienia faktury lub rachunku nie później niż 7 dni po wykonaniu pracy,
* zabezpieczenia prac egzaminacyjnych przechowywanych w OKO,
* przechowywania pustych pudeł po pracach, dokumentacji, materiałach biurowych, które zostały w OKO po zakończeniu oceniania do ustalonego przez OKE terminu.

Kwota którą otrzymuje szkoła od OKE w ramach umów na zorganizowanie i obsługę Ośrodka Koordynacji Oceniania jest zapłatą za świadczoną usługę i organizację OKO do oceniania prac maturalnych.

Okręgowa Komisja Egzaminacyjna dokonuje zwrotu należności, które poniosła szkoła w imieniu OKE nabywając niezdędne materiały oraz usługę zakwaterowania dla egzaminatorów.

Szkoły przeprowadzają egzaminy potwierdzające kwalifikację w zawodzie: technik żywienia i usług gastronomicznych, prowadzenie sprzedaży, technik teleinformatyk, uruchamianie oraz utrzymanie terminali i przyłączy abonenckich, montaż i konserwacja maszyn i urządzeń elektrycznych, technik mechatronik, montaż urządzeń i systemów mechatronicznych, montaż i eksploatacja sieci rozległych, wykonywanie instalacji urządzeń elektronicznych, sporządzanie potraw i napojów, wykonywanie zabiegów fryzjerskich, użytkowanie urządzeń i systemów mechatronicznych, montaż i konserwacja instalacji, projektowanie lokalnych sieci komputerowych i administrowanie sieciami, wykonanie robót związanych z montażem i remontem instalacji sanitarnych.

Wysokość opłat za przeprowadzone przez OKE egzaminy wynika wyłącznie z zawartych umów cywilnoprawnych.

**W związku z powyższym opisami zadano następujące pytania:**

1. Czy Powiat realizując wyżej wymienione czynności działa jako organ władzy publicznej zgodnie z art. 15 ust. 6 ustawy o podatku od towarów i usług (Dz. U. 2017. 1221 t.j. z dnia 2017.06.24)? (odnośnie I)
2. Czy Powiat realizując wyżej wymienione czynności działa jako organ władzy publicznej zgodnie z art. 15 ust. 6 Ustawy o podatku od towarów i usług (Dz. U. 2017.1221 t.j. z dnia 2017.06.24) czy raczej świadczone usługi korzystają ze zwolnienia z podatku na podstawie art. 43 ust. 1 pkt 26 ustawy o podatku od towarów i usług (Dz.U.2017.1221 t.j. z dnia 2017.06.24)? (odnośnie II)
3. Czy Powiat realizując wyżej wymienione czynności działa jako organ władzy publicznej w związku z art. 15 ust. 6 ustawy o podatku od towarów i usług czy raczej świadczone usługi korzystają ze zwolnienia z podatku na podstawie art. art. 43 ust. 1 pkt 26 ustawy o podatku od towarów i usług (Dz. U. 2017.1221 t.j. z dnia 2017.06.24)? (odnośnie III)

Stanowisko Wnioskodawcy:

I. Zdaniem Wnioskodawcy, Powiat w opisanym zakresie nie prowadzi działalności gospodarczej w rozumieniu art. 15 ust. 2 ustawy o podatku od towarów i usług i tym samym nie działa w charakterze podatnika w rozumieniu ust. 1 powołanego artykułu. W konsekwencji wykonując ww. czynności Powiat nie działa w charakterze podatnika podatku VAT, zgodnie z art. 15 ust. 6 ustawy o podatku od towarów i usług (Dz. U. 2017. 1221 t.j. z dnia 2017.06.24), zatem czynności nie podlegają opodatkowaniu podatkiem VAT.

Opłaty pobierane za wydawanie duplikatów, o których mowa na wstępie mają charakter należności publiczno-prawnej, do której pobierania zobowiązują jednostki oświatowe przepisy prawa. Ww. opłaty nie wynikają ze stosunków cywilno-prawnych zawieranych przez jednostki oświatowe, są natomiast realizacją dyspozycji zawartych w Rozporządzeniu Ministra Edukacji Narodowej z dnia 18 stycznia 2017 r. w sprawie świadectw, dyplomów państwowych i innych druków szkolnych (Dz.U.2017.170 z dnia 2017.01.27) wydanym na podstawie art. 11 ust. 2 ustawy z dnia 7 września 1991 r. o systemie oświaty (Dz. U. z 2016 r. poz. 1943, 1954, 1985 i 2169 oraz z 2017 r. poz. 60)

Na gruncie art. 15 ust. 6 ustawy o podatku od towarów i usług , 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. Powiat pobierając omawiane opłaty nie działa w charakterze podatnika VAT, zatem nie jest to czynność podlegająca opodatkowaniu VAT.

W myśl § 23 ust. 1 rozporządzenia Ministra Edukacji Narodowej z dnia 18 stycznia 2017 r. w sprawie świadectw, dyplomów państwowych i innych druków szkolnych (Dz. U. 2017. 170 z dnia 2017.01.27), w przypadku utraty oryginału świadectwa, odpisu świadectwa dojrzałości, odpisu aneksu do świadectwa dojrzałości, dyplomu lub zaświadczenia osoba, która otrzymała dokument, może wystąpić odpowiednio do szkoły, komisji okręgowej lub kuratora oświaty, którzy wydali ten dokument, z wnioskiem o wydanie duplikatu świadectwa, odpisu świadectwa dojrzałości, odpisu aneksu do świadectwa dojrzałości, dyplomu lub zaświadczenia. W przypadku utraty suplementu osoba, która otrzymała suplement, może wystąpić do komisji okręgowej, która wydała ten suplement, z wnioskiem o wydanie nowego suplementu.

Zgodnie z ust. 2 ww. paragrafu, szkoła, komisja okręgowa lub kurator oświaty sporządza duplikat świadectwa, odpisu świadectwa dojrzałości, odpisu aneksu do świadectwa dojrzałości, dyplomu lub zaświadczenia albo nowy suplement na podstawie odpowiednio dokumentacji przebiegu nauczania, egzaminu gimnazjalnego, egzaminu maturalnego, egzaminu potwierdzającego kwalifikacje w zawodzie, egzaminu potwierdzającego kwalifikacje zawodowe, egzaminów eksternistycznych, egzaminu dojrzałości lub dokumentów, o których mowa w § 12 ust. 1 lub 2.

W myśl § 27 ust. 3 ww. rozporządzenia, za wydanie duplikatu świadectwa, odpisu świadectwa dojrzałości, odpisu aneksu do świadectwa dojrzałości, dyplomu, zaświadczenia i indeksu oraz za uwierzytelnienie dokumentu przeznaczonego do obrotu prawnego z zagranicą pobiera się opłatę w wysokości równej kwocie opłaty skarbowej od legalizacji dokumentu. Za wydanie duplikatu legitymacji szkolnej lub legitymacji przedszkolnej dla dziecka niepełnosprawnego pobiera się opłatę w wysokości równej kwocie opłaty skarbowej od poświadczenia własnoręczności podpisu. Opłatę wnosi się na rachunek bankowy wskazany odpowiednio przez dyrektora przedszkola, szkoły lub komisji okręgowej, kuratora oświaty albo inny organ dokonujący odpowiedniej czynności.

Analiza przedstawionego stanu faktycznego w kontekście powołanych przepisów prawa prowadzi do stwierdzenia, że Powiat działając poprzez swoje placówki oświatowe (jednostki organizacyjne) jest zobowiązany przepisami ww. rozporządzenia Ministra Edukacji Narodowej m.in. do wydawania duplikatów legitymacji szkolnych i świadectw. Pobierając opłaty za te czynności występować będzie w pozycji nadrzędnej w stosunku do podmiotów uczestniczących w czynności, wykonując zadania z zakresu władzy publicznej nałożone odrębnymi przepisami.

Potwierdza to interpretacja indywidualna 0461-ITPP2.4512.740.2016.1.RS Dyrektora Izby Skarbowej w Bydgoszczy z 28 grudnia 2016 r.

II. Zdaniem Wnioskodawcy, Powiat, realizując praktyczna naukę zawodu, nie prowadzi działalności gospodarczej w rozumieniu art. 15 ust. 2 ustawy o podatku od towarów i usług i tym samym nie działa w charakterze podatnika w rozumieniu ust. 1 powołanego artykułu. W konsekwencji wykonanie ww. czynności nie podlega opodatkowaniu, zgodnie z art. 15 ust. 6 Ustawy o podatku od towarów i usług (Dz. U. 2017. 1221 t.j. z dnia 2017.06.24)

Praktyczna nauka zawodu jest podstawową formą działalności dydaktyczno-wychowawczej w szkołach prowadzących kształcenie zawodowe - może ona odbywać się w placówkach kształcenia ustawicznego, placówkach kształcenia praktycznego, warsztatach szkolnych, pracowniach szkolnych, u pracodawców, a także w indywidualnych gospodarstwach rolnych.

W szkołach prowadzących kształcenie zawodowe sprawy dotyczące praktycznej nauki zawodu, która jest realizowana w formie zajęć praktycznych i praktyk zawodowych, reguluje Rozporządzenie ministra edukacji narodowej z dnia 15 grudnia 2010 r. w sprawie praktycznej nauki zawodu (Dz. U. 2010. 244. 1626 z dnia 2010.12.23 z zm.) wydane na podstawie art. 70 ust. 4 ww. ustawy o systemie oświaty. Rozporządzenie to reguluje w szczególności: warunki i tryb organizowania praktycznej nauki zawodu, zakres spraw, które powinny być uwzględnione w umowie zawartej między szkołą a podmiotem przyjmującym uczniów na realizację praktycznej nauki zawodu, kwalifikacje wymagane od osób prowadzących praktyczną naukę zawodu oraz prawa i obowiązki podmiotów zawierających umowę.

Zgodnie z § 7 ust. 1 ww. rozporządzenia w sprawie praktycznej nauki zawodu umowę o praktyczną naukę zawodu organizowaną poza daną szkołą (w tym u pracodawcy) zawiera dyrektor szkoły (w imieniu uczniów – uczniowie nie są upoważnieni do zawierania umów) z pracodawcą lub innym podmiotem przyjmującym uczniów na praktyczną naukę zawodu. Dyrektor szkoły jest odpowiedzialny za organizację procesu dydaktycznego oraz zapewnienie warunków realizacji szkolnego planu nauczania, w tym części dotyczącej praktycznej nauki zawodu realizowanej w formie zajęć praktycznych i praktyk zawodowych. Umowa, o której mowa, określa między innymi, strony umowy, listę uczniów, nazwę i adres szkoły kierującej uczniów na praktyczna naukę zawodu, nazwę i adres podmiotu (pracodawcy) przyjmującego uczniów na praktyczną naukę zawodu oraz miejsce jej odbywania, zawód, w którym prowadzona będzie praktyczna nauka zawodu, terminy rozpoczęcia i zakończenia praktycznej nauki zawodu, sposób ponoszenia kosztów realizacji praktycznej nauki zawodu oraz prawa i obowiązki stron umowy.

Zgodnie z § 8 ust. 2 pkt 1 wyżej wymienionego rozporządzenia w sprawie praktycznej nauki zawodu pracodawca zapewnia warunki materialne do realizacji praktycznej nauki zawodu, a w szczególności: stanowiska szkoleniowe wyposażone w niezbędne urządzenia, sprzęt, narzędzia i materiały oraz dokumentację techniczną.

Tak więc obowiązuje zasada, iż praktyczna nauka zawodu uczniów nie będących młodocianymi pracownikami jest organizowana przez szkołę w formie zajęć praktycznych i praktyk zawodowych. Zajęcia praktyczne organizuje się w celu opanowania przez uczniów umiejętności zawodowych niezbędnych do podjęcia pracy w danym zawodzie. Natomiast praktyki zawodowe mają na celu zastosowanie i pogłębienie zdobytej przez nich wiedzy i umiejętności zawodowych w rzeczywistych warunkach pracy.

Refundowanie pracodawcom kosztów realizacji praktycznej nauki zawodu, o których mowa w § 9 ust. 2 cytowanego rozporządzenia, odbywa się w ramach środków zapewnionych na ten cel przez organ prowadzący szkołę do wysokości ustalonej przez strony w umowie, jaka powinna być zawarta przez dyrektora szkoły kierującej uczniów na praktyczną naukę zawodu z pracodawcą przyjmującym uczniów.

Powiat jako organ prowadzący szkoły i placówki publiczne otrzymuje z budżetu państwa część oświatową subwencji ogólnej przeznaczoną na finansowanie zadań szkolnych, a jednym z tych zadań jest prowadzenie szkół ponadgimnazjalnych prowadzących kształcenie zawodowe, w ramach którego realizowana jest praktyczna nauka zawodu.

O zakresie, sposobie i źródle finansowania zadań oświatowych przesądzają przepisy art. 5a ust. 3 ustawy z dnia 7 września 1991 r. o systemie oświaty, w myśl których środki niezbędne na realizację zadań oświatowych zagwarantowane są w dochodach jednostek samorządu terytorialnego. Dochodami jednostek samorządu terytorialnego – zgodnie z art. 167 ust. 2 Konstytucji RP – są: dochody własne, subwencje ogólne (w tym część oświatowa tej subwencji) oraz dotacje celowe z budżetu państwa.

Uregulowania dotyczące sposobu ponoszenia kosztów przez szkoły za praktyczną naukę zawodu realizowaną przez pracodawców odnoszą się wyłącznie do uczniów szkół prowadzących kształcenie zawodowe, w imieniu których, zgodnie z ww. rozporządzeniem w sprawie praktycznej nauki zawodu, dyrektor danej szkoły zawiera z podmiotem przyjmującym na realizację praktycznej nauki zawodu stosowną umowę. Dla ucznia szkoły publicznej praktyczna nauka jest nieodpłatna, jak również uczeń nie otrzymuje wynagrodzenia za pracę wykonywaną w ramach zajęć praktycznych czy praktyk zawodowych. Bowiem czynności wykonywane przez ucznia w czasie realizacji praktycznej nauki zawodu na podstawie umowy zawartej między szkołą a pracodawcą stanowią jedynie realizację obowiązków uczniowskich, a nie pracowniczych.

Organy prowadzące szkoły, które organizują praktyczną naukę zawodu poza szkołą, zapewniają w ramach subwencji oświatowej środki finansowe na:

1. refundowanie pracodawcom wynagrodzenia instruktorom praktycznej nauki zawodu prowadzących zajęcia praktyczne z uczniami - do wysokości minimalnej stawki wynagrodzenia zasadniczego nauczyciela kontraktowego posiadającego dyplom ukończenia kolegium nauczycielskiego,
2. refundowanie pracodawcom dodatku szkoleniowego dla instruktorów praktycznej nauki zawodu prowadzących zajęcia praktyczne - w wysokości nie mniejszej niż 10% przeciętnego wynagrodzenia w sektorze przedsiębiorstw bez wypłat nagród z zysku w czwartym kwartale,
3. refundowanie pracodawcom kosztów odzieży i obuwia roboczego oraz środków ochrony indywidualnej niezbędnej na danym stanowisku szkoleniowym przydzielonym uczniom na okres zajęć praktycznych pracodawcy w danym roku szkolnym - do wysokości 20% przeciętnego wynagrodzenia,
4. dodatek szkoleniowy dla opiekuna praktyk zawodowych nie niższy niż 10% przeciętnego wynagrodzenia,
5. premię dla opiekuna praktyk zawodowych, którą opiekun praktyk zawodowych może otrzymać od pracodawcy za okres prowadzenia praktyk zawodowych, w wysokości nie niższej niż 10% przeciętnego wynagrodzenia.

Natomiast szkoła kierująca uczniów na praktyczną naukę zawodu zgodnie z wyżej cytowanym rozporządzeniem.

1. zapewnia ubezpieczenie uczniów od następstw nieszczęśliwych wypadków (dot. § 8 ust. 1 pkt 3 rozporządzenia w sprawie praktycznej nauki zawodu);
2. zwraca uczniom odbywającym praktyczną naukę zawodu w miejscowościach poza siedzibą szkoły równowartość kosztów przejazdu (dot. § 8 ust. 1 pkt 5 rozporządzenia w sprawie praktycznej nauki zawodu);
3. zapewnia uczniom odbywającym praktyczną naukę zawodu w miejscowościach poza siedzibą szkoły, do których codzienny dojazd nie jest możliwy, nieodpłatne zakwaterowanie w wysokości nie niższej niż 40% diety przysługującej pracownikowi z tytułu podróży służbowej (dot. § 8 ust. 1 pkt 6 rozporządzenia w sprawie praktycznej nauki zawodu).

Szkoła przygotowuje kalkulację ponoszonych kosztów realizacji praktycznej nauki zawodu w ramach przyznanych przez organ prowadzący środków finansowych (dot. § 8 ust. 1 pkt 7 rozporządzenia w sprawie praktycznej nauki zawodu).

Zgodnie z § 8 ust. 2 pkt 1 rozporządzenia w sprawie praktycznej nauki zawodu podmioty przyjmujące uczniów lub młodocianych na praktyczną naukę zawodu:

zapewniają warunki materialne do realizacji praktycznej nauki zawodu, a w szczególności: stanowiska szkoleniowe wyposażone w niezbędne urządzenia, sprzęt, narzędzia, materiały i dokumentację techniczną, uwzględniające wymagania bezpieczeństwa i higieny pracy.

Na zapewnienie ww. stanowisk, przedsiębiorca nie otrzymuje od organu prowadzącego szkołę żadnych środków finansowych i często nie jest w stanie zapewnić wymaganych niezbędnych urządzeń, sprzętu, narzędzi, materiałów i dokumentacji technicznej, uwzględniających wymagania bezpieczeństwa i higieny pracy.

Wobec powyższego, szkoła, w ramach środków przyznawanych przez organ prowadzący, na finansowanie zadań szkolnych, w tym praktyczną naukę zawodu, kupuje narzędzia, materiały, pomoce dydaktyczne i sprzęt, które są przekazywane przedsiębiorcy do korzystania podczas organizacji zajęć praktycznych. Za udostępnienie urządzeń, sprzętu, narzędzi, materiałów i dokumentacji technicznej, uwzględniających wymagania bezpieczeństwa i higieny pracy, szkoła pobiera od przedsiębiorcy wynagrodzenie, które stanowi dochód budżetu Powiatu i jest przeznaczane na finansowanie zadań oświatowych, w tym na zakup narzędzi, materiałów, pomocy dydaktycznych i sprzętu.

Organizacja praktyk zawodowych jest częścią zadań do których jednostka oświatowa została powołana a czynności związane z ich organizacją i zwrot kosztów praktyk zawodowych przez przedsiębiorstwo, w opinii Wnioskodawcy, nie podlegają opodatkowaniu podatkiem VAT. Natomiast Powiat zawierając umowę z przedsiębiorstwem na przeprowadzenie odbycie praktyk zawodowych nie występuje w roli podatnika podatku VAT zgodnie z art. 15 ust. 6 ustawy o podatku od towarów i usług. (Dz. U. 2017. 1221 t.j. z dnia 2017.06.24).

III. Zdaniem Wnioskodawcy, Powiat, w zakresie organizacji egzaminów zawodowych, nie prowadzi działalności gospodarczej w rozumieniu art. 15 ust. 2 ustawy o podatku od towarów i usług i tym samym nie działa w charakterze podatnika w rozumieniu ust. 1 powołanego artykułu. W konsekwencji wykonując ww. czynności Powiat nie działa w charakterze podatnika podatku VAT, zgodnie z art. 15 ust. 6 Ustawy o podatku od towarów i usług (Dz. U.2017. 1221 t.j. z dnia 2017.06.24), zatem czynności nie podlegają opodatkowaniu podatkiem VAT.

Minister Edukacji Narodowej w drodze rozporządzenia z dnia 18 lutego 1999 roku w sprawie utworzenia okręgowych komisji egzaminacyjnych (Dz. U. Nr 14, poz. 134 ze zm.) utworzył okręgowe komisje egzaminacyjne oraz określił terytorialny zasięg ich działania. Zgodnie z § 3 rozporządzenia organizację Komisji określa statut nadany przez Ministra Edukacji Narodowej. Dla Zespołu Szkół Zawodowych właściwa terytorialnie jest Okręgowa Komisja Egzaminacyjna. § 1 Statutu OKE określa, że OKE, zwana dalej „Komisją” jest państwową jednostką budżetową. Zgodnie z § 4 Statutu w skład Komisji wchodzą komórki organizacyjne, m.in. jest to Wydział Egzaminów Zawodowych. Zadania Wydziału Egzaminów Zawodowych określono w § 5a, m.in. jest to przeprowadzenie egzaminów potwierdzających kwalifikacje zawodowe.

Minister Edukacji Narodowej w drodze rozporządzenia z dnia 11 maja 2007r. w sprawie warunków i sposobu oceniania, klasyfikowania i promowania uczniów i słuchaczy oraz przeprowadzania sprawdzianów i egzaminów w szkołach publicznych (Dz. U. 2007. 83. 562 z dnia 2007.05.11 z zm.) w § 126 określił, że Dyrektor komisji okręgowej upoważnia do zorganizowania etapu praktycznego egzaminu zawodowego szkołę, placówkę albo pracodawcę. Upoważnienia udziela się na wniosek szkoły, placówki lub pracodawcy złożony nie później niż na 12 miesięcy przed terminem egzaminu zawodowego. Upoważnienia udziela się, jeżeli szkoła, placówka lub pracodawca posiada warunki zapewniające prawidłowy przebieg etapu praktycznego egzaminu zawodowego. Zgodnie z § 127 rozporządzenia za organizację i przebieg etapu praktycznego egzaminu zawodowego w upoważnionej szkole, placówce lub u upoważnionego pracodawcy, zwanych dalej „ośrodkiem egzaminacyjnym”, odpowiada dyrektor szkoły, placówki lub pracodawca albo upoważniony przez niego pracownik, zwany dalej „kierownikiem ośrodka egzaminacyjnego”.

Oświatowe jednostki budżetowe w ramach prowadzonej przez siebie działalności statutowej w szczególności umożliwiają uczniom zdobycie wiedzy i umiejętności z uwzględnieniem ich indywidualnych potrzeb przygotowują do dalszego kształcenia się w wybranych kierunkach w tym również organizując egzaminy potwierdzające kwalifikacje zawodowe uczniów zgodnie z rozporządzeniem Ministra Edukacji Narodowej z 11 maja 2007r. w sprawie warunków i sposobu oceniania, klasyfikowania i promowania uczniów i słuchaczy oraz przeprowadzania sprawdzianów i egzaminów w szkołach publicznych (Dz. U. 2007. 83. 562 z dnia 2007.05.11 z zm.). W związku z tym egzaminy potwierdzające kwalifikacje zawodowe są częścią zadań do których jednostka oświatowa została powołana a czynności związane z organizacją i przeprowadzaniem egzaminów zawodowych w opinii Wnioskodawcy nie podlegają opodatkowaniu podatkiem VAT, a Powiat zawierając umowę z OKE na przeprowadzenie egzaminów zawodowych nie występuje w roli podatnika podatku VAT zgodnie z art. 15 ust. 6 ustawy.

**W świetle obowiązującego stanu prawnego stanowisko Wnioskodawcy w sprawie oceny prawnej przedstawionych stanów faktycznych jest nieprawidłowe.**

Zgodnie z art. 15 ust. 1 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług, (Dz. U. z 2017 r., poz. 1221, z późn. zm.), zwanej dalej ustawą, podatnikami są osoby prawne, jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej oraz osoby fizyczne, wykonujące samodzielnie działalność gospodarczą, o której mowa w ust. 2, bez względu na cel lub rezultat takiej działalności.

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

Stosownie natomiast do treści 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.

Jako, że jednostki samorządu terytorialnego są wyposażone w osobowość prawną oraz w określonym zakresie wykonują samodzielnie działalność gospodarczą w rozumieniu art. 15 ust. 2 ustawy, należy uznać, że spełniają zawartą w tym przepisie definicję podatnika VAT. Oznacza to, że w zakresie czynności cywilnoprawnych dokonywanych przez jednostki samorządu terytorialnego, nawet, gdy dotyczą one zadań własnych gminy, podmioty te powinny być uznawane za podatników VAT. Zatem, w przypadku, gdy Powiat wykonuje czynności na podstawie umów cywilnoprawnych, tj. na warunkach i w okolicznościach właściwych również dla podmiotów prowadzących działalność gospodarczą – powinna być traktowana jako podatnik VAT, gdyż w przedmiotowym zakresie działa de facto w sposób analogiczny do tych podmiotów.

Jak wynika z art. 3 ustawy z dnia 5 września 2016 r. o szczególnych zasadach rozliczeń podatku od towarów i usług oraz dokonywania zwrotu środków publicznych przeznaczonych na realizację projektów finansowanych z udziałem środków pochodzących z budżetu Unii Europejskiej lub od państw członkowskich Europejskiego Porozumienia o Wolnym Handlu przez jednostki samorządu terytorialnego (Dz.U. z 2016 r. poz. 1454), jednostka samorządu terytorialnego jest obowiązana do podjęcia rozliczania podatku wraz ze wszystkimi jednostkami organizacyjnymi najpóźniej od dnia 1 stycznia 2017 r. Ponadto, na mocy art. 4 powołanej ustawy, jednostka samorządu terytorialnego, której jednostki organizacyjne rozliczały się jako odrębni podatnicy, wstępuje z dniem podjęcia rozliczania podatku wraz ze wszystkimi jednostkami organizacyjnymi we wszystkie przewidziane w przepisach dotyczących podatku prawa i obowiązki jednostek organizacyjnych.

Zgodnie z art. 5 ust. 1 pkt 1 ustawy, opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług podlegają odpłatna dostawa towarów i odpłatne świadczenie usług na terytorium kraju.

Stosownie do art. 2 pkt 6 ustawy o VAT, przez towary rozumie się rzeczy oraz ich części a także wszelkie postacie energii.

Przez sprzedaż, zgodnie z art. 2 pkt 22 ustawy o VAT, rozumie się odpłatną dostawę towarów i odpłatne świadczenie usług na terytorium kraju, eksport towarów oraz wewnątrzwspólnotową dostawę towarów.

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 (...).

Stosownie do art. 7 ust. 8 ustawy o VAT w przypadku gdy kilka podmiotów dokonuje dostawy tego samego towaru w ten sposób, że pierwszy z nich wydaje ten towar bezpośrednio ostatniemu w kolejności nabywcy, uznaje się, że dostawy towarów dokonał każdy z podmiotów biorących udział w tych czynnościach.

Natomiast w świetle 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, (...)

W myśl art. 8 ust. 2a ustawy o VAT, w przypadku gdy podatnik, działając we własnym imieniu ale na rzecz osoby trzeciej, bierze udział w świadczeniu usług, przyjmuje się, że ten podatnik sam otrzymał i wyświadczył te usługi.

Z tak szeroko sformułowanej definicji wynika, że przez świadczenie usług należy przede wszystkim rozumieć określone zachowanie podatnika na rzecz odrębnego podmiotu, które zasadniczo wynika z dwustronnego stosunku zobowiązaniowego, zakładającego istnienie podmiotu będącego odbiorcą (nabywcą usługi), jak również podmiotu świadczącego usługę.

Aby uznać dane świadczenie za odpłatne, 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. Oznacza to, że z danego stosunku prawnego, na podstawie którego wykonywana jest usługa, musi wynikać wyraźna, bezpośrednia korzyść na rzecz świadczącego usługę.

Pod pojęciem usługi (świadczenia) należy rozumieć każde zachowanie, na które składać się może zarówno działanie (uczynienie, wykonanie czegoś na rzecz innej osoby), jak i zaniechanie (nieczynienie bądź też tolerowanie). Przy ocenie charakteru świadczenia jako usługi należy mieć na względzie, że ustawa zalicza do katalogu usług każde świadczenie, które nie jest dostawą w myśl art. 7 ustawy. Pojęcie usługi według ustawy o podatku od towarów i usług jest szersze od definicji usługi w rozumieniu klasyfikacji statystycznych. Oznacza to, że w definicji tej mieszczą się również określone zachowania, które nie zostały sklasyfikowane w PKWiU, o której mowa w art. 5a ustawy. Zauważyć jednak należy, że usługą będzie tylko takie świadczenie, w przypadku którego istnieje bezpośredni konsument, odbiorca świadczenia odnoszący korzyść o charakterze majątkowym. W związku z powyższym czynność podlega opodatkowaniu jedynie wówczas, gdy wykonywana jest w ramach umowy zobowiązaniowej, a jedna ze stron transakcji może zostać uznana za bezpośredniego beneficjenta tej czynności. Przy czym związek pomiędzy otrzymywaną płatnością a świadczeniem na rzecz dokonującego płatności musi mieć charakter bezpośredni i na tyle wyraźny, aby można powiedzieć, że płatność następuje w zamian za to świadczenie.

Stawka podatku, zgodnie z 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.

Jednakże stosownie do treści art. 146a pkt 1 ustawy, w okresie od dnia 1 stycznia 2011r. do dnia 31 grudnia 2016r., 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 myśl zaś art. 1 pkt 23 ustawy z dnia 1 grudnia 2016 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw (Dz. U., poz. 2024) obowiązującej od 1 stycznia 2017 r. w art. 146a we wprowadzeniu do wyliczenia wyrazy „2016 r.” zastępuje się wyrazami „2018 r.”.

Powyższe oznacza, iż ww. stawka wymieniona w art. 146a pkt 1 ustawy będzie obowiązywała nadal do 31 grudnia 2018 r.

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

Na mocy art. 43 ust. 1 pkt 26 ustawy, zwalnia się od podatku usługi świadczone przez:

1. jednostki objęte systemem oświaty w rozumieniu przepisów o systemie oświaty, w zakresie kształcenia i wychowania,
2. uczelnie, jednostki naukowe Polskiej Akademii Nauk oraz jednostki badawczo-rozwojowe, w zakresie kształcenia na poziomie wyższym

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

Natomiast z ust. 1 pkt 29 ww. artykułu wynika, że zwalnia się od podatku usługi kształcenia zawodowego lub przekwalifikowania zawodowego, inne niż wymienione w pkt 26:

1. prowadzone w formach i na zasadach przewidzianych w odrębnych przepisach, lub
2. świadczone przez podmioty, które uzyskały akredytację w rozumieniu przepisów o systemie oświaty – wyłącznie w zakresie usług objętych akredytacją, lub
3. finansowane w całości ze środków publicznych
4. -oraz świadczenie usług i dostawę towarów ściśle z tymi usługami związane.

Zgodnie z art. 43 ust. 17 ustawy o VAT 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.

Natomiast zgodnie z art. 43 ust. 17a ustawy o VAT 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.

Z opisu sprawy wynika, że Powiat jest organem prowadzącym dla placówek oświatowych, zgodnie z właściwościami. Wymóg zapewnienia kształcenia, wychowania dzieci i opieki jest zadaniem ustawowym realizowanym zgodnie z ustawą z dnia 7 września 1991 r o systemie oświaty. Placówki oświatowe Powiatu pobierają opłaty za wydanie świadectwa, odpisu świadectwa dojrzałości, odpisu aneksu do świadectwa dojrzałości i dyplomu, zgodnie z § 27 ust. 3 Rozporządzenia Ministra Edukacji Narodowej z dnia 18 stycznia 2017 r. w sprawie świadectw, dyplomów państwowych i innych druków szkolnych.

Przy tak przedstawionym opisie sprawy Wnioskodawca ma wątpliwości, czy pobierając opłaty za wydawanie duplikatów świadectw i legitymacji szkolnych działa jako organ władzy publicznej zgodnie z art. 15 ust. 6 ustawy o podatku od towarów i usług.

Okoliczność wydawania duplikatów świadectw i legitymacji szkolnych reguluje art. 11 ust. 1 ustawy z dnia 7 września 1991 r. o systemie oświaty (t.j. Dz.U. z 2016 r., poz. 1943 ze zm.), z którego wynika, że świadectwa i dyplomy państwowe wydawane przez uprawnione do tego szkoły, placówki kształcenia ustawicznego i placówki kształcenia praktycznego, zakłady kształcenia nauczycieli, kolegia pracowników służb społecznych oraz okręgowe komisje egzaminacyjne są dokumentami urzędowymi.

Natomiast w myśl art. 11 ust. 2 cyt. ustawy, minister właściwy do spraw oświaty i wychowania określi, w drodze rozporządzenia:

1. warunki i tryb wydawania oraz wzory świadectw, dyplomów państwowych i innych druków szkolnych, w tym umieszczenie na wzorach druków szkolnych znaków graficznych informujących o poziomie Polskiej Ramy Kwalifikacji, o których mowa w art. 10 ustawy z dnia 22 grudnia 2015 r. o Zintegrowanym Systemie Kwalifikacji, sposób dokonywania sprostowań ich treści i wydawania duplikatów, a także tryb i sposób dokonywania uwierzytelnienia dokumentów przeznaczonych do obrotu prawnego z zagranicą,
2. wysokość odpłatności za wydawanie duplikatów świadectw, dyplomów państwowych i innych druków szkolnych oraz za dokonywanie uwierzytelnienia dokumentów przeznaczonych do obrotu prawnego z zagranicą

-uwzględniając konieczność zapewnienia prawidłowego tworzenia dokumentacji przebiegu nauczania, oceniania wyników pracy dydaktyczno-wychowawczej szkół i wyników egzaminów przeprowadzanych przez okręgowe komisje egzaminacyjne, a także wymóg, aby wysokość odpłatności za wykonywanie czynności, o których mowa w pkt 2, nie przewyższała kwoty opłaty skarbowej za uwierzytelnienie dokumentu, określonej w przepisach o opłacie skarbowej.

Na mocy powyższej delegacji ustawowej, zostało wydane rozporządzenie Ministra Edukacji Narodowej z dnia 28 stycznia 2017 r. w sprawie świadectw, dyplomów państwowych i innych druków szkolnych (Dz. U. z 2017 r., poz. 170). Zgodnie z § 27 ust. 3 ww. rozporządzenia za wydanie duplikatu świadectwa, odpisu świadectwa dojrzałości, odpisu aneksu do świadectwa dojrzałości, dyplomu, zaświadczenia i indeksu oraz za legalizację dokumentu przeznaczonego do obrotu prawnego z zagranicą pobiera się opłatę w wysokości równej kwocie opłaty skarbowej od legalizacji dokumentu. Za wydanie duplikatu legitymacji szkolnej lub legitymacji przedszkolnej dla dziecka niepełnosprawnego pobiera się opłatę w wysokości równej kwocie opłaty skarbowej od poświadczenia własnoręczności podpisu. Opłatę wnosi się na rachunek bankowy wskazany odpowiednio przez dyrektora przedszkola, szkoły lub komisji okręgowej, kuratora oświaty albo inny organ dokonujący odpowiedniej czynności.

Należy zauważyć, że jednostki objęte systemem oświaty w rozumieniu przepisów o systemie oświaty, realizujące usługi w zakresie kształcenia i wychowania zobowiązane są przepisami prawa wykonać określone czynności, tj. wydać duplikat legitymacji szkolnej, bądź duplikat świadectwa. Ww. czynności są ściśle związane z usługami edukacyjnymi świadczonymi przez Wnioskodawcę za pośrednictwem placówek oświatowych (zakończenie nauki wiąże się z otrzymaniem świadectwa, w przypadku jego zgubienia otrzymuje się duplikat; wystawienie legitymacji szkolnej potwierdza okoliczność nauki w szkole).

W tym miejscu zaznaczyć należy, że czynność podlega opodatkowaniu wówczas, gdy wykonywana jest w ramach umowy zobowiązaniowej, a jedna ze stron transakcji może zostać uznana za bezpośredniego beneficjenta tej czynności.

W konsekwencji należy stwierdzić, że w rozpatrywanej sprawie Wnioskodawca – w odniesieniu do opisanych czynności wydawania duplikatów świadectw i legitymacji szkolnych – wykonuje czynności podlegające opodatkowaniu podatkiem VAT. Świadczy, bowiem w reżimie cywilnoprawnym (a nie publicznoprawnym) odpłatne usługi, a zatem wykonuje czynności wskazane w art. 5 ust. 1 ustawy. Przy tym – co również należy podkreślić – istnieje bezpośredni związek pomiędzy dokonywanymi płatnościami, a usługami świadczonymi przez placówki oświatowe podlegające pod Powiat. Beneficjentem świadczonych przez Wnioskodawcę usług za odpłatnością są uczniowie, słuchacze i absolwenci.

W przedmiotowej sprawie zachodzi związek pomiędzy otrzymywanymi dochodami (uiszczanymi opłatami), a zobowiązaniem się Powiatu do wykonania określonych czynności. Tym samym uiszczane opłaty są niczym innym jak wynagrodzeniem wnoszonym na poczet świadczenia usług dokonywanych przez Powiat. Tak, więc świadczenie przez Powiat usług za odpłatnością stanowi, zgodnie z art. 5 ust. 1 pkt 1 ww. ustawy, czynność podlegającą opodatkowaniu.

Należy, zatem stwierdzić, że Powiat wydając za pośrednictwem placówek oświatowych duplikaty świadectw i legitymacji szkolnych, działa w charakterze podatnika w rozumieniu art. 15 ust. 1 ustawy i w zakresie, w jakim realizuje ww. zadania nie jest objęta regulacją przepisu art. 15 ust. 6 ustawy o podatku od towarów i usług.

Tym samym, wydawanie przez Powiat za pośrednictwem placówek oświatowych duplikatów świadectw i legitymacji szkolnych będzie podlegało opodatkowaniu podatkiem VAT.

Zatem stanowisko Wnioskodawcy w tym zakresie jest nieprawidłowe.

Wątpliwości Wnioskodawcy dotyczą także kwestii czy Powiat w zakresie zwrotu kosztów za praktyki zawodowe uczniów działa jako organ władzy publicznej zgodnie z art. 15 ust. 6 ustawy o podatku od towarów i usług czy raczej świadczone usługi korzystają ze zwolnienia z podatku na podstawie art. 43 ust. 1 pkt 26 ustawy o podatku od towarów i usług.

Jak wynika z opisu sprawy, Dyrektor szkoły zawiera umowę z prywatnym przedsiębiorcą, który przyjmuje na praktyczną naukę zawodu uczniów skierowanych przez szkołę. Umowa ta określa m.in. nazwę szkoły, strony umowy, nazwę podmiotu przyjmującego uczniów na praktyczną naukę zawodu, listę uczniów, zawód, terminy rozpoczęcia i zakończenia praktycznej nauki zawodu, formę praktycznej nauki zawodu i jej zakres oraz sposób ponoszenia kosztów realizacji praktycznej nauki zawodu oraz prawa i obowiązki stron umowy. Umowa z przedsiębiorcą jest zawierana na podstawie przepisów rozporządzenia Ministra Edukacji Narodowej z dnia 15 grudnia 2010 r. w sprawie praktycznej nauki zawodu. Powiat jako organ prowadzący szkołę nie zapewnia środków finansowych przedsiębiorcom prowadzącym praktyki zawodowe. Przedsiębiorca świadczy usługę polegającą na przeprowadzeniu praktyk zawodowych uczniów. Usługi organizacji praktyk zawodowych świadczone przez przedsiębiorców na rzecz szkoły korzystają ze zwolnienia od podatku na podstawie art. 43 ust 1 pkt 29 ustawy o podatku od towarów i usług. Szkoła udostępnia przedsiębiorcy narzędzia, materiały, pomoce dydaktyczne i sprzęt w celu prawidłowej organizacji praktycznej nauki zawodu zgodnie z podstawą programową. Szkoła wystawia przedsiębiorcy fakturę za udostępnienie narzędzi, materiałów, pomocy dydaktycznych sprzętu, który jest wykorzystywany przez uczniów w trakcie praktyk zawodowych.

Odnosząc się do powyższego należy przytoczyć przepisy rozporządzenia Ministra Edukacji Narodowej z dnia 15 grudnia 2010 r. w sprawie praktycznej nauki zawodu (Dz. U. Nr 244, poz. 1626 z późn zm.), które to zgodnie z § 1 określa warunki i tryb organizowania praktycznej nauki zawodu w warsztatach szkolnych, pracowniach szkolnych, placówkach kształcenia ustawicznego, placówkach kształcenia praktycznego, u pracodawców i w indywidualnych gospodarstwach rolnych oraz kwalifikacje wymagane od osób prowadzących praktyczną naukę zawodu i przysługujące im uprawnienia.

Paragraf 2 ust. 1 rozporządzenia określa, że rozporządzenie stosuje się do uczniów i słuchaczy, zwanych dalej „uczniami”, publicznych szkół ponadgimnazjalnych prowadzących kształcenie zawodowe, zwanych dalej „szkołami”.

W ust. 2 ww. paragrafu wskazano, że rozporządzenie stosuje się odpowiednio do młodocianych pracowników, zwanych dalej „młodocianymi”, odbywających praktyczną naukę zawodu w ramach przygotowania zawodowego.

W myśl § 3 ust. 1 rozporządzenia, praktyczna nauka zawodu uczniów jest organizowana przez szkołę.

Jak stanowi § 3 ust. 2 ww. rozporządzenia, praktyczna nauka zawodu młodocianych jest organizowana przez pracodawcę, który zawarł z nimi umowę o pracę w celu przygotowania zawodowego.

Zgodnie z § 4 ust. 1 i 2 ww. rozporządzenia praktyczna nauka zawodu jest organizowana w formie zajęć praktycznych i praktyk zawodowych. Zajęcia praktyczne organizuje się dla uczniów i młodocianych w celu opanowania przez nich umiejętności zawodowych niezbędnych do podjęcia pracy w danym zawodzie.

Zakres wiadomości i umiejętności nabywanych przez uczniów na zajęciach praktycznych i praktykach zawodowych oraz wymiar godzin tych zajęć i praktyk określa program nauczania dla danego zawodu dopuszczony do użytku w danej szkole przez dyrektora szkoły (§ 4 ust. 6 ww. rozporządzenia).

Stosownie do § 5 ust. 1 ww. rozporządzenia dobowy wymiar godzin zajęć praktycznej nauki zawodu uczniów w wieku do lat 16 nie może przekraczać 6 godzin, a uczniów w wieku powyżej 16 lat - 8 godzin.

W myśl § 6 ust. 1 ww. rozporządzenia praktyczna nauka zawodu uczniów i młodocianych jest prowadzona indywidualnie lub w grupach. Liczba uczniów lub młodocianych w grupie powinna umożliwiać realizację programu nauczania dla danego zawodu dopuszczonego do użytku w danej szkole przez dyrektora szkoły i uwzględniać specyfikę nauczanego zawodu, przepisy bezpieczeństwa i higieny pracy oraz przepisy w sprawie prac wzbronionych młodocianym, a także warunki lokalowe i techniczne w miejscu odbywania praktycznej nauki zawodu.

Jak stanowi § 7 ust. 1 rozporządzenia, umowę o praktyczną naukę zawodu organizowaną poza daną szkołą, zwaną dalej „umową”, zawiera dyrektor szkoły z podmiotem przyjmującym uczniów na praktyczną naukę zawodu.

Zgodnie z ust. 3 tego paragrafu, umowa określa:

1. nazwę i adres podmiotu przyjmującego uczniów na praktyczną naukę zawodu oraz miejsce jej odbywania;
2. nazwę i adres szkoły kierującej uczniów na praktyczną naukę zawodu;
3. zawód, w którym prowadzona będzie praktyczna nauka zawodu;
4. listę uczniów odbywających praktyczną naukę zawodu, z podziałem na grupy;
5. formę praktycznej nauki zawodu (zajęcia praktyczne lub praktykę zawodową) i jej zakres;
6. terminy rozpoczęcia i zakończenia praktycznej nauki zawodu;
7. prawa i obowiązki stron umowy, ze szczególnym uwzględnieniem praw i obowiązków określonych w § 8;
8. sposób ponoszenia przez strony umowy kosztów realizacji praktycznej nauki zawodu wraz z kalkulacją tych kosztów, z uwzględnieniem § 9;
9. dodatkowe ustalenia stron umowy związane z odbywaniem praktycznej nauki zawodu.

Do umowy dołącza się program nauczania dla danego zawodu dopuszczony do użytku w danej szkole przez dyrektora szkoły (ust. 4 cyt. paragrafu).

Zgodnie z § 8 ust. 2 ww. rozporządzenia, podmioty przyjmujące uczniów lub młodocianych na praktyczną naukę zawodu:

1. zapewniają warunki materialne do realizacji praktycznej nauki zawodu, a w szczególności:

1. stanowiska szkoleniowe wyposażone w niezbędne urządzenia, sprzęt, narzędzia, materiały i dokumentację techniczną, uwzględniające wymagania bezpieczeństwa i higieny pracy,
2. odzież, obuwie robocze i środki ochrony indywidualnej oraz środki higieny osobistej przysługujące pracownikom na danym stanowisku pracy,
3. pomieszczenia do przechowywania odzieży i obuwia roboczego oraz środków ochrony indywidualnej,
4. nieodpłatne posiłki profilaktyczne i napoje przysługujące pracownikom na danym stanowisku pracy, zgodnie z przepisami w sprawie profilaktycznych posiłków i napojów,
5. dostęp do urządzeń higieniczno-sanitarnych oraz pomieszczeń socjalno-bytowych;

Wg § 9 ust. 1 rozporządzenia, organy prowadzące szkoły, które organizują praktyczną naukę zawodu poza szkołą, zapewniają środki finansowe umożliwiające uczniom odbycie praktycznej nauki zawodu.

2. Środki finansowe, o których mowa w ust. 1, są przeznaczone na:

* refundowanie pracodawcom wynagrodzenia instruktorom praktycznej nauki zawodu prowadzących zajęcia praktyczne z uczniami - do wysokości minimalnej stawki wynagrodzenia zasadniczego nauczyciela kontraktowego posiadającego dyplom ukończenia kolegium nauczycielskiego,
* refundowanie pracodawcom dodatku szkoleniowego dla instruktorów praktycznej nauki zawodu prowadzących zajęcia praktyczne - w wysokości nie mniejszej niż 10% przeciętnego wynagrodzenia w sektorze przedsiębiorstw bez wypłat nagród z zysku w czwartym kwartale,
* refundowanie pracodawcom kosztów odzieży i obuwia roboczego oraz środków ochrony indywidualnej niezbędnej na danym stanowisku szkoleniowym przydzielonym uczniom na okres zajęć praktycznych pracodawcy w danym roku szkolnym - do wysokości 20% przeciętnego wynagrodzenia,
* dodatek szkoleniowy dla opiekuna praktyk zawodowych nie niższy niż 10% przeciętnego wynagrodzenia,
* premię dla opiekuna praktyk zawodowych, którą opiekun praktyk zawodowych może otrzymać od pracodawcy za okres prowadzenia praktyk zawodowych, w wysokości nie niższej niż 10% przeciętnego wynagrodzenia.

Natomiast szkoła kierująca uczniów na praktyczną naukę zawodu zgodnie z wyżej cytowanym rozporządzeniem.

* zapewnia ubezpieczenie uczniów od następstw nieszczęśliwych wypadków (dot. § 8 ust. 1 pkt 3 rozporządzenia w sprawie praktycznej nauki zawodu);
* zwraca uczniom odbywającym praktyczną naukę zawodu w miejscowościach poza siedzibą szkoły równowartość kosztów przejazdu (dot. § 8 ust. 1 pkt 5 rozporządzenia w sprawie praktycznej nauki zawodu);
* zapewnia uczniom odbywającym praktyczną naukę zawodu w miejscowościach poza siedzibą szkoły, do których codzienny dojazd nie jest możliwy, nieodpłatne zakwaterowanie w wysokości nie niższej niż 40% diety przysługującej pracownikowi z tytułu podróży służbowej (dot. § 8 ust. 1 pkt 6 rozporządzenia w sprawie praktycznej nauki zawodu).

Szkoła przygotowuje kalkulację ponoszonych kosztów realizacji praktycznej nauki zawodu w ramach przyznanych przez organ prowadzący środków finansowych (dot. § 8 ust. 1 pkt 7 rozporządzenia w sprawie praktycznej nauki zawodu).

Jak wynika z powołanych przepisów przedsiębiorca przeprowadzający praktyki zawodowe uczniów zobowiązany jest do zapewnienia warunków materialnych do realizacji praktycznej nauki zawodu, a w szczególności stanowiska szkoleniowe wyposażone w niezbędne urządzenia, sprzęt, narzędzia, materiały i dokumentację techniczną, uwzględniające wymagania bezpieczeństwa i higieny pracy. W opisanym stanie faktycznym, to przedsiębiorca świadczy na rzecz Powiatu (szkoły) usługę polegającą na przeprowadzeniu praktyk zawodowych uczniów, które jak wskazał Wnioskodawca korzystają ze zwolnienia od podatku VAT na podstawie art. 43 ust. 1 pkt 29 ustawy o podatku od towarów i usług. Natomiast Powiat świadczy na rzecz przedsiębiorcy usługę udostępnienia narzędzi, materiałów, pomocy dydaktycznych i sprzętu w celu prawidłowej organizacji praktycznej nauki zawodu zgodnie z podstawą programową.

Analizując przedstawione okoliczności sprawy w kontekście powołanych przepisów prawa podatkowego wskazać należy, że udostępnienie narzędzi, materiałów, pomocy dydaktycznych i sprzętu w celu prawidłowej organizacji praktycznej nauki zawodu nie stanowi obowiązku wypełnienia przez Wnioskodawcę ustawowego obowiązku.

Przywołane przez Wnioskodawcę przepisy obligują Wnioskodawcę do zapewniają w ramach subwencji oświatowej środki finansowe na:

* refundowanie pracodawcom wynagrodzenia instruktorom praktycznej nauki zawodu prowadzących zajęcia praktyczne z uczniami - do wysokości minimalnej stawki wynagrodzenia zasadniczego nauczyciela kontraktowego posiadającego dyplom ukończenia kolegium nauczycielskiego,
* refundowanie pracodawcom dodatku szkoleniowego dla instruktorów praktycznej nauki zawodu prowadzących zajęcia praktyczne - w wysokości nie mniejszej niż 10% przeciętnego wynagrodzenia w sektorze przedsiębiorstw bez wypłat nagród z zysku w czwartym kwartale,
* refundowanie pracodawcom kosztów odzieży i obuwia roboczego oraz środków ochrony indywidualnej niezbędnej na danym stanowisku szkoleniowym przydzielonym uczniom na okres zajęć praktycznych pracodawcy w danym roku szkolnym - do wysokości 20% przeciętnego wynagrodzenia,
* dodatek szkoleniowy dla opiekuna praktyk zawodowych nie niższy niż 10% przeciętnego wynagrodzenia,
* premię dla opiekuna praktyk zawodowych, którą opiekun praktyk zawodowych może otrzymać od pracodawcy za okres prowadzenia praktyk zawodowych, w wysokości nie niższej niż 10% przeciętnego wynagrodzenia.

Przepisy te nie obejmują refundowania koszów udostępnienia narzędzi, materiałów, pomocy dydaktycznych i sprzętu w celu prawidłowej organizacji praktycznej nauki zawodu zgodnie z podstawą programową. Sam zwrot poniesionych przez Powiat kosztów z tego tytułu jest zatem wyłącznie realizacją umowy cywilnoprawnej, mającej charakter zobowiązania obu stron.

Przesłanki zawarcia przez strony umowy w sprawie udostępnienia narzędzi, materiałów, pomocy dydaktycznych i sprzętu w celu prawidłowej organizacji praktycznej nauki zawodu zgodnie z podstawą programową, w ocenie Organu nie może wpływać na zakres obowiązku podatkowego.

W konsekwencji wykonując czynności polegające na udostępnieniu narzędzi, materiałów, pomocy dydaktycznych i sprzętu na rzecz przedsiębiorców, Powiat świadczy na podstawie zawartej z przedsiębiorcą umowy cywilnoprawnej odpłatne usługi w rozumieniu art. 8 ust. 1 ustawy o podatku od towarów i usług podlegające opodatkowaniu. Nie można zatem zgodzić się z wnioskodawcą, że zawierając umowę z przedsiębiorstwem na przeprowadzenie odbycia praktyk zawodowych nie występuje w roli podatnika podatku VAT zgodnie z art. 15 ust. 6 ustawy o podatku od towarów i usług.

Usług świadczonych przez Powiat nie można także uznać za usługi ściśle związane (w rozumieniu ustawy o VAT) z usługami edukacyjnymi świadczonymi na rzecz uczniów przez Powiat działającego przez szkołę, gdyż Powiat nie świadczy usługi podstawowej, tj. przeprowadzania praktyk, a taki warunek wynika z powołanego art. 43 ust. 17a ustawy o VAT.

Tym samym czynności te wykonane przez Powiat, obejmujące udostępnienie narzędzi, materiałów, pomocy dydaktycznych i sprzętu związane z obsługą praktyk, nie korzystają ze zwolnienia od podatku na podstawie art. 43 ust. 1 pkt 26 ustawy o VAT.

W konsekwencji stanowisko Wnioskodawcy w zakresie pytania nr 2 jest nieprawidłowe.

Wątpliwości Wnioskodawcy dotyczą również ustalenia czy Powiat w zakresie organizacji egzaminów potwierdzających kwalifikacje zawodowe działa jako organ władzy publicznej zgodnie z art. 15 ust. 6 ustawy o podatku od towarów i usług czy raczej świadczone usługi korzystają ze zwolnienia z podatku na podstawie art. 43 ust. 1 pkt 26 ustawy o podatku od towarów i usług.

Z opisu sprawy wynika, że Dyrektorzy szkół ponadgimnazjalnych Powiatu (jednostki objęte systemem oświaty w rozumieniu przepisów o systemie oświaty, w zakresie kształcenia i wychowania, o których mowa w art. 82 ustawy z dnia 7 września 1991 r. o systemie oświaty podpisują umowę z Okręgową Komisją Egzaminacyjną (Zleceniodawca). Umowa zawarta jest pomiędzy Okręgową Komisją Egzaminacyjną (OKE), a Powiatem (Zleceniobiorcą) reprezentowanym przez dyrektora szkoły – placówką upoważnioną do zorganizowania etapu praktycznego egzaminu potwierdzającego kwalifikacje zawodowe zgodnie z harmonogramem CKE i OKE w K.

Zgodnie z umową na zorganizowanie i przeprowadzenie egzaminów zawodowych szkoła (Powiat) zobowiązuje się:

* zapewnić warunki do przeprowadzenia egzaminu, zgodnie z informacją o sposobie organizacji i przeprowadzania egzaminu potwierdzającego kwalifikacje w zawodzie obowiązującą w danym w roku szkolnym, w terminach określonych przez Zleceniodawcę.
* zapewnić noclegi dla egzaminatorów dojeżdżających na egzamin z innej miejscowości, w ramach przyznanego przez OKE limitu,
* wystawić fakturę/rachunek/notę księgową nie później niż 14 dni po wykonaniu umowy, zleceniodawca czyli OKE zobowiązuje się:
* zwrócić szkole koszt poniesiony na zakup materiałów na egzamin w ilościach wynikających z liczby zdających, zgodnie z przekazaną przez OKE informacją zawartą we „Wskazaniach do przygotowania stanowisk egzaminacyjnych,
* zwrócić koszt zakwaterowania egzaminatorów w ramach określonego limitu,
* wypłacić kwotę wskazaną na fakturze/rachunku/nocie księgowej oraz dołączonych rozliczeń i kopii faktur lub rachunków (potwierdzonych za zgodność z oryginałem) dokumentujących zakup materiałów zużywanych na egzaminie i poniesione koszty noclegów egzaminatorów,

Zgodnie z umową na zorganizowanie i obsługę Ośrodka Koordynacji Oceniania szkoła (Powiat) zobowiązuje się do:

* przechowywania przyjętych prac w zabezpieczonym pomieszczeniu,
* udostępnienia jednej dużej sali lekcyjnej dostosowanej do pracy dorosłych w celu przygotowania materiałów i prac do oceny,
* udostępnienia dla każdego ZE jednej sali lekcyjnej dostosowanej do pracy dorosłych w trakcie oceniania, umożliwienia korzystania z jednego komputera na 1ZE ze stałym łączem internetowymi dwóch drukarek, telefonu, faksu, kserokopiarki, pozostałych mediów eksploatacyjnych do ww. sprzętu,
* zapewnienia czajników,
* umożliwienia dostępu do sanitariatów, środków higienicznych i w razie konieczności apteczki.
* wystawienia faktury lub rachunku nie później niż 7 dni po wykonaniu pracy,
* zabezpieczenia prac egzaminacyjnych przechowywanych w OKO,
* przechowywania pustych pudeł po pracach, dokumentacji, materiałach biurowych, które zostały w OKO po zakończeniu oceniania do ustalonego przez OKE terminu.

Kwota którą otrzymuje szkoła od OKE w ramach umów na zorganizowanie i obsługę Ośrodka Koordynacji Oceniania jest zapłatą za świadczoną usługę i organizację OKO do oceniania prac maturalnych. Okręgowa Komisja Egzaminacyjna dokonuje zwrotu należności, które poniosła szkoła w imieniu OKE nabywając niezbędne materiały oraz usługę zakwaterowania dla egzaminatorów. Wysokość opłat za przeprowadzone przez OKE egzaminy wynika wyłącznie z zawartych umów cywilnoprawnych.

Z uregulowań powyższej umowy wynika, że pomiędzy jednostką mającą zwrócić koszty przeprowadzonego egzaminu (tj. OKE), a Powiatem istnieje świadczenie wzajemne, gdyż istnieje podmiot będący bezpośrednim beneficjentem tego zobowiązania czyli OKE w postaci przeprowadzonego praktycznego egzaminu potwierdzającego kwalifikacje zawodowe.

Mając zatem na uwadze przywołane przepisy oraz opis sprawy należy stwierdzić, że z uregulowań umów dotyczących organizacji egzaminu wynika, że pomiędzy OKE mającą zwrócić koszty przeprowadzonego egzaminu, a Powiatem działającym poprzez jednostki istnieje świadczenie wzajemne, gdyż istnieje podmiot będący bezpośrednim beneficjentem tego zobowiązania czyli Okręgowa Komisja Egzaminacyjna w postaci przeprowadzonego praktycznego egzaminu potwierdzającego kwalifikacje zawodowe.

Odnosząc się natomiast do zakresu stosowania przywołanego powyżej art. 8 ust. 2a ustawy o VAT, należy podkreślić, że w obrocie gospodarczym zdarzają się sytuacje, gdy podmiot zobowiązany do wykonania usługi zleca jej wykonanie innemu podmiotowi, a kosztami wykonania tej usługi obciąża faktycznego beneficjenta tej usługi. Jest to więc pewnego rodzaju odsprzedaż usług, w sytuacji gdy jeden z podmiotów nabywa daną usługę i następnie ją sprzedaje, przy czym sprzedawca nie jest bezpośrednim usługodawcą. W rzeczywistości przy odsprzedaży usług świadczona zostaje jedna usługa.

Przeniesienie ciężaru kosztów na inną osobę (inny podmiot) jest traktowane jako świadczenie usługi w tym samym zakresie. Podatnik biorący udział w odsprzedaży usługi wystawia fakturę dokumentującą wyświadczenie tej usługi. Fakturę tę potocznie nazywa się refakturą.

Dla potrzeb VAT za podstawę prawną refakturowania usług uznaje się art. 8 ust. 2a ustawy o VAT, wdrażający art. 28 Dyrektywy 2006/112/WE Rady w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej.

Na mocy tego przepisu, w przypadku gdy podatnik, działając we własnym imieniu, ale na rzecz osoby trzeciej bierze udział w świadczeniu usług, przyjmuje się, że ten podatnik sam otrzymał i wyświadczył te usługi.

W znaczeniu potocznym refakturowanie oznacza ponowienie czynności fakturowania, czyli dokumentowania sprzedaży. Oznacza to, że podmiot refakturujący daną usługę nabytą we własnym imieniu, lecz na rzecz osoby trzeciej, traktowany jest najpierw jako usługobiorca, a następnie jako usługodawca tej samej usługi.

Przepis ten zatem nakłada na taki podmiot obowiązek bycia podatnikiem w stosunku do osoby trzeciej, na rzecz której działa.

W praktyce refaktura jest fakturą, którą wystawia podmiot pośredniczący pomiędzy właściwym usługodawcą, a rzeczywistym nabywcą tej usługi, w związku z czym ostateczne obciążenie spoczywa nie na pierwotnym nabywcy usługi, lecz na jej rzeczywistym konsumencie. Czynność refakturowania, której zasadniczym celem jest przeniesienie przez refakturującego kosztów danej usługi na rzecz faktycznego jej beneficjenta, polega zatem na wystawieniu przez podatnika na rzecz tego beneficjenta refaktury dokumentującej wyświadczenie przez podatnika tej samej usługi, którą otrzymał. Konsekwencją przyjęcia fikcji prawnej, według której podatnik działający we własnym imieniu, ale na rzecz osoby trzeciej, uznawany jest za świadczącego usługę, jest obowiązek rozliczenia refakturowanej usługi zgodnie z obowiązującymi przepisami. Powyższe ustalenia odnoszą się również do sytuacji, gdy przedmiotem odsprzedaży jest towar. Także w takim przypadku podmiot obciążający kosztami nabycia takiego towaru beneficjenta powinien wystawić refakturę z wykazanym podatkiem należnym VAT.

Zgodnie bowiem z art. 7 ust. 8 ustawy o VAT w przypadku, gdy kilka podmiotów dokonuje dostawy tego samego towaru w ten sposób, że pierwszy z nich wydaje ten towar bezpośrednio ostatniemu w kolejności nabywcy, uznaje się, że dostawy dokonał każdy z podmiotów biorących udział w tych czynnościach.

Tym samym zwrot kosztów dokonywanych przez OKE na rzecz Powiatu za zakup materiałów na egzamin stanowi/będzie stanowił wynagrodzenie za dostawę towarów, o której mowa w art. 7 ust.1 ustawy o VAT. Dostawa tych towarów tj. materiałów na egzamin podlega/będzie podlegać opodatkowaniu według stawki właściwej dla danego towaru.

Odnosząc się z kolei do zwrotu kosztów przez OKE na rzecz Powiatu z tytułu zakwaterowania egzaminatorów należy stwierdzić, że stanowią one wynagrodzenie za świadczenie usługi zakwaterowania egzaminatorów, którą Powiat za pomocą jednostek świadczy na rzecz OKE. Podkreślić należy, że pomiędzy Powiatem, a OKE występuje świadczenie wzajemne bowiem odbiorcą usługi zakwaterowania egzaminatorów jest OKE. OKE jest podmiotem będącym bezpośrednim beneficjentem zobowiązania w postaci przeprowadzonego praktycznego egzaminu potwierdzającego kwalifikacje zawodowe.

Analogicznie wykonywane świadczenia w ramach Organizacji oceniania stanowią usługę w rozumieniu art. 8 ust. 1 ustawy o VAT.

W konsekwencji usługa organizacji egzaminów potwierdzających kwalifikacje zawodowe na rzecz OKE jest czynnością podlegającą opodatkowaniu jako odpłatne świadczenie usług w rozumieniu art. 8 ust. 1 ustawy o VAT.

Jak wynika z powołanego powyżej art. 43 ust. 1 pkt 26 ustawy, zwalnia się od podatku usługi świadczone przez:

1. jednostki objęte systemem oświaty w rozumieniu przepisów o systemie oświaty, w zakresie kształcenia i wychowania,
2. uczelnie, jednostki naukowe Polskiej Akademii Nauk oraz jednostki badawczo-rozwojowe, w zakresie kształcenia na poziomie wyższym

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

Wskazane wyżej regulacje stanowią odzwierciedlenie prawa unijnego, gdyż 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, iż usługi szkoleniowe na gruncie Dyrektywy VAT podlegają zwolnieniu od podatku wyłącznie, gdy są wykonywane w interesie publicznym, tzn. wypełniają obowiązki, jakie ciążą na danym państwie wobec jego obywateli.

W tym kontekście wskazać należy - co wielokrotnie podkreślał Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej - 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 ujednolicona interpretacja ma służyć unikaniu rozbieżności w stosowaniu systemu podatku od wartości dodanej w poszczególnych państwach członkowskich. Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem „pojęcia używane do opisania 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 w sprawie Don Bosco Onroerend Goed BV).

Definicja zawarta w art. 44 rozporządzenia 282/2011 określa, że usługi w zakresie kształcenia zawodowego lub przekwalifikowania świadczone na warunkach określonych w art. 132 ust. 1 lit. i) Dyrektywy 2006/112/WE Rady 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.

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.

Należy zauważyć, że usługi, polegające jedynie na organizacji i przeprowadzaniu egzaminów zawodowych, nie spełniają definicji usług kształcenia zawodowego, o których mowa w art. 43 ust. 1 pkt 29 ustawy o podatku od towarów i usług. Sam egzamin nie ma charakteru kształcenia zawodowego lub przekwalifikowania zawodowego lecz jest wyłącznie sprawdzeniem wiedzy.

Kierując się wskazówkami ww. rozporządzenia Rady UE, zawierającymi definicję kształcenia zawodowego, należy stwierdzić, że kształcenie zawodowe jest procesem mającym na celu nauczenie, przekazanie wiedzy z określonej dziedziny, które ma posłużyć zdobyciu bądź uaktualnieniu wiedzy obecnie posiadanej przez uczestnika takiego szkolenia. Definicja usług kształcenia zawodowego i przekwalifikowania zawarta w ww. rozporządzeniu kładzie nacisk na „bezpośredni” związek nauczania z daną branżą lub zawodem, co narzuca stosowanie specyficznego programu nauczania dla skonkretyzowanego odbiorcy.

Ponadto, o usługach kształcenia można mówić wyłącznie wtedy, jeśli podmiot faktycznie świadczy usługę szkoleniową, czyli m.in. organizuje szkolenia, odpowiada za merytoryczne przeprowadzenie szkoleń, nadzoruje przebieg szkolenia. W przypadku usługi polegającej jedynie na zapewnieniu warunków do przeprowadzenia egzaminu brak podstaw aby uznać, czynności te za usługi kształcenia zawodowego lub przekwalifikowania zawodowego. Czynności, tych nie można uznać za „nauczanie” pozostające w bezpośrednim związku z branżą lub zawodem” oraz nie jest to „nauczanie mające na celu uzyskanie bądź uaktualnienie wiedzy do celów zawodowych”.

Stanowisko organu zostało również potwierdzone w wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 16 stycznia 2015 r. sygn. akt I FSK 2103/13, w którym Sąd stwierdził, że „Definicja usługi kształcenia zawodowego lub przekwalifikowania zawarta w rozporządzeniu wykonawczym Rady a(UE) Nr 282/2011 z dnia 15 marca 2011r., obejmuje nauczanie pozostające w bezpośrednim związku z branżą lub zawodem, jak również nauczanie mające na celu uzyskanie lub uaktualnienie wiedzy do celów zawodowych. Mając na uwadze takie brzmienie przepisu, przeprowadzenie egzaminu spawacza bez kursu szkoleniowego nie wypełnia przesłanki definicji legalnej zawartej w art. 44 w/w rozporządzenia. Egzaminowanie jest sprawdzaniem wiedzy, umiejętności uzyskanych w wyniku procesu kształcenia, jednak nauczaniem w ścisłym tego słowa znaczeniu nie jest. Nie jest także nauczaniem mającym na celu uzyskanie, uaktualnienie wiedzy do celów zawodowych. Ponadto, nie ma wątpliwości co do tego, że sama organizacja egzaminu od strony technicznej czyli zapewnienie sprzętu, pomieszczenia, zewnętrznego egzaminatora nie jest także usługą kształcenia czy też przekwalifikowania zawodowego, bowiem nijak nie da się połączyć tych czynności z ww. zdefiniowaną w prawie wspólnotowym usługą kształcenia lub przekwalifikowania zawodowego”.

Weryfikacja zdobytej wiedzy w postaci przeprowadzenia egzaminu nie jest kształceniem, którego istota sprowadza się do przekazania wiedzy i umiejętności poprzez nauczenie osób w nim uczestniczących, tylko weryfikacją efektów kształcenia.

Egzaminowanie jest sprawdzaniem wiedzy, umiejętności uzyskanych w wyniku procesu kształcenia, jednak nauczaniem w ścisłym tego słowa znaczeniu nie jest oraz nie jest usługą kształcenia czy też przekwalifikowania zawodowego. Ponadto sama organizacja egzaminu od strony technicznej także nie jest usługą kształcenia czy też przekwalifikowania zawodowego, bowiem nie da się połączyć tych czynności z zdefiniowaną w prawie wspólnotowym usługą kształcenia lub przekwalifikowania zawodowego.

Tak więc dla usług polegających jedynie na organizacji i przeprowadzaniu egzaminów zawodowych nie znajdzie zastosowanie zwolnienie od podatku, bowiem nie można ich uznać za usługi kształcenia zawodowego lub przekwalifikowania zawodowego.

Reasumując usługi organizacji egzaminów potwierdzających kwalifikacje zawodowe nie spełniają definicji usług kształcenia zawodowego lub przekwalifikowania zawodowego, zatem nie będą korzystały ze zwolnienia, o którym mowa w art. 43 ust. 1 pkt 26 ani pkt 29 lit. c ustawy o podatku od towarów i usług.

Tym samym stanowisko Wnioskodawcy jest nieprawidłowe.

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

Zgodnie z art. 14na 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.

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

Stronie przysługuje prawo do wniesienia skargi na niniejszą interpretację przepisów prawa podatkowego z powodu jej niezgodności z prawem. Skargę wnosi się do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Rzeszowie, ul. Kraszewskiego 4a, 35-016 Rzeszów, w dwóch egzemplarzach (art. 47 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi – Dz. U. z 2017 r., poz. 1369) 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.

I SA/Rz 38/18 - Wyrok WSA w Rzeszowie

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| |  | | --- | | Data orzeczenia | | |  |  | | --- | --- | | 2018-02-27 | *orzeczenie nieprawomocne* | |
| |  | | --- | | Data wpływu | | 2018-01-17 |
| |  | | --- | | Sąd | | Wojewódzki Sąd Administracyjny w Rzeszowie |
| |  | | --- | | Sędziowie | | Grzegorz Panek /sprawozdawca/ Jacek Boratyn Jarosław Szaro /przewodniczący/ |
| |  | | --- | | Symbol z opisem | | 6110 Podatek od towarów i usług 6560 |
| |  | | --- | | Hasła tematyczne | | Podatek od towarów i usług |
| |  | | --- | | Skarżony organ | | Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej |
| |  | | --- | | Treść wyniku | | Uchylono zaskarżoną interpretacje |
| |  | | --- | | Powołane przepisy | | [Dz.U. 2017 poz 1221](http://isap.sejm.gov.pl/DetailsServlet?id=WDU20170001221) art. 15 ust. 1, 2 i 6 Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług - tekst jednolity Dz.U.UE.L 2006 nr 347 poz 1 art. 13 ust. 1 Dyrektywa Rady z dnia 28 listopada 2006 r. Nr 2006/112/WE w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej [Dz.U. 2017 poz 1868](http://isap.sejm.gov.pl/DetailsServlet?id=WDU20170001868) art. 2 ust. 1, art. 4, art. 6 ust. 1 i 2 Ustawa z dnia 5 czerwca 1998 r. o samorządzie powiatowym - tekst jedn. |
| Sentencja  Wojewódzki Sąd Administracyjny w Rzeszowie w składzie następującym: Przewodniczący S. WSA Jarosław Szaro Sędzia WSA Grzegorz Panek / spr./ Asesor WSA Jacek Boratyn Protokolant sekr. sąd. Joanna Kulasa po rozpoznaniu na rozprawie w dniu 27 lutego 2018 r. sprawy ze skargi Powiatu M. na interpretację indywidualną Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z dnia [...] listopada 2017 r. nr [...] w przedmiocie podatku od towarów i usług 1) uchyla zaskarżoną interpretację, 2) zasądza od Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej na rzecz skarżącego Powiatu M. kwotę 680 (sześćset osiemdziesiąt) złotych tytułem zwrotu kosztów postępowania sądowego. | |
| Uzasadnienie  Powiat Mielecki (dalej określany jako: "Powiat" lub "wnioskodawca") zwrócił się do Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej (dalej zwanego "organem" albo "Dyrektorem KIS") z wnioskiem o wydanie interpretacji indywidualnej dotyczącej podatku od towarów i usług (dalej określanego jako "podatek VAT").  Przedstawiając zaistniały stan faktyczny Powiat podał, że jest zarejestrowanym, czynnym podatnikiem VAT. Od 1 stycznia 2017 r. prowadzi skonsolidowane rozliczenie z tytułu tego podatku ze swoimi jednostkami organizacyjnymi. Powiat jest organem prowadzącym dla placówek oświatowych, a wymóg zapewnienia kształcenia, wychowania i opieki jest zadaniem ustawowym realizowanym zgodnie z ustawą z dnia 7 września 1991 r. o systemie oświaty. W związku z realizacją zadań ustawowych wykonywane są m. in. zadania, takie jak:  1) pobieranie opłat za wydanie duplikatów świadectw i legitymacji szkolnych,  2) zwracanie kosztów za praktyki zawodowe uczniów,  3) organizowanie egzaminów potwierdzających kwalifikacje zawodowe.  W kwestii pierwszego zadania zapytano, czy powiat realizując takie czynności działa jako organ władzy publicznej zgodnie z art. 15 ust. 6 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz. U. z 2017 r., poz. 1221 ze zm. - dalej powoływanej jako "ustawa VAT"). Stwierdzono, że opłaty za wydanie świadectwa, odpisu świadectwa dojrzałości, odpisu aneksu do świadectwa dojrzałości i dyplomu pobierane są przez placówki oświatowe Powiatu zgodnie z § 27 ust. 3 rozporządzenia Ministra Edukacji Narodowej z dnia 18 stycznia 2017 r. w sprawie świadectw, dyplomów państwowych i innych druków szkolnych (Dz. U. z 2017 r., poz. 170 ze zm.). Powiat nie prowadzi więc w tym zakresie działalności gospodarczej, nie działa w charakterze podatnika, a zatem czynności te w ocenie wnioskodawcy nie podlegają opodatkowaniu podatkiem VAT. Opłaty te są należnościami publiczno-prawnymi, nie wynikają ze stosunków cywilno-prawnych.  W kwestii drugiego zadania zapytano, czy realizując takie czynności Powiat działa jako organ władzy publicznej zgodnie z art. 15 ust. 6 ustawy VAT, czy też raczej są one zwolnione z tego podatku na podstawie art. 43 ust. 1 pkt 26 tej ustawy. Podano, że podstawowymi formami działalności dydaktyczno-wychowawczej szkoły są: obowiązkowe zajęcia edukacyjne, do których zalicza się zajęcia edukacyjne z zakresu kształcenia ogólnego i z zakresu kształcenia w zawodzie, o których mowa w przepisach wydanych na podstawie art. 22 ust. 2 pkt 1 ustawy z dnia 7 września 1991 r. o systemie oświaty (Dz. U. z 2017 r., poz. 2198 ze zm.), w tym praktyczną naukę zawodu. Zajęcia praktyczne organizuje się dla uczniów w celu opanowania przez nich umiejętności zawodowych niezbędnych do podjęcia pracy, pogłębiania i doskonalenia zdobytej wiedzy w danym zawodzie. Sprawy dotyczące praktycznej nauki zawodu reguluje rozporządzenie Ministra Edukacji Narodowej z dnia 15 grudnia 2010 r. w sprawie praktycznej nauki zawodu (Dz. U. z 2010 r., Nr 244, poz. 1626 ze zm.). Kształcenie dualne, czyli odbywanie praktycznej nauki zawodu u pracodawców, jest najbardziej pożądaną formą zdobywania przez uczniów konkretnych umiejętności, możliwych do opanowania tylko na "placu budowy". Wiedza ta i umiejętności ułatwią uczniom po ukończeniu szkoły bez problemów znaleźć zatrudnienie. Działalność ta jest ściśle związana z działalnością statutową szkoły zawodowej. Dyrektor szkoły jest odpowiedzialny za organizację procesu dydaktycznego oraz zapewnienie warunków realizacji szkolnego planu nauczania dotyczącego praktycznej nauki zawodu. Zawiera umowę z prywatnym przedsiębiorcą, który przyjmuje na praktyczną naukę zawodu uczniów skierowanych przez szkołę, która przekazuje przedsiębiorcy do korzystania podczas organizacji zajęć praktycznych narzędzia, materiały, pomoce dydaktyczne i zakupiony sprzęt. Zgodnie z umową, szkoła zobowiązana jest do: zorganizowania szkoleń bhp, ubezpieczenia uczniów od następstw nieszczęśliwych wypadków, zapewnienia uczniów w środki ochrony indywidualnej np. rękawice, kaski, wyposażenie w niektóre narzędzia i sprzęt niezbędny do realizacji programu, zapewnienia nauczyciela praktycznej nauki zawodu i pokrywa koszty ich wynagrodzenia, prowadzi dokumentację przebiegu praktycznej nauki zawodu (dokumentację techniczną, dzienniki, program nauczania), zaś przedsiębiorca jest zobowiązany do: zapewnienia stanowisk szkoleniowych, zapewnienia frontu robót zgodnego z podstawą programową, zapewnienia dostępu do urządzeń higieniczno-sanitarnych oraz pomieszczeń socjalno-bytowych. Na koniec miesiąca szkoła w imieniu Powiatu wystawia przedsiębiorcy fakturę tytułem zwrotu kosztów organizacji zajęć praktycznych poniesionych przez szkołę (korzystania przez niego z narzędzi, materiałów, pomocy dydaktycznych i sprzętu udostępnionych przez szkołę). Dochody te stanowią dochód Powiatu, który przeznaczany jest na realizację zadań oświatowych. Refundowanie pracodawcom kosztów realizacji praktycznej nauki zawodu odbywa się w ramach środków zapewnionych na ten cel przez organ prowadzący szkołę. Zdaniem Powiatu, realizując ww. zadania, nie działa on w charakterze podatnika VAT.  W kwestii trzeciego zadania zapytano, czy realizując takie czynności Powiat działa jako organ władzy publicznej zgodnie z art. 15 ust. 6 ustawy VAT, czy też raczej są one zwolnione z tego podatku na podstawie art. 43 ust. 1 pkt 26 powołanej ustawy. Podano, że dyrektorzy szkół ponadgimnazjalnych Powiatu Mieleckiego, w imieniu Powiatu, podpisują umowę z Okręgową Komisją Egzaminacyjną w sprawie zorganizowania etapu praktycznego egzaminu potwierdzającego kwalifikacje zawodowe, w której określa się wysokość odpłatności za organizację i obsługę OKE, za udostępnienie pomieszczenia w którym odbywa się egzamin zawodowy, za zużyte materiały niezbędne do przeprowadzenia egzaminu zawodowego, za zakwaterowanie egzaminatorów w ramach określonego limitu. Szkoła zobowiązuje się do m. in. do zapewnienia warunków do przeprowadzenia egzaminu, zapewnienia noclegów egzaminatorom dojeżdżającym z innej miejscowości, wystawienia faktury/rachunku/noty księgowej, zaś OKE zobowiązuje się: zwrócić szkole koszt poniesiony na zakup materiałów na egzamin, koszt zakwaterowania egzaminatorów, wypłacić kwotę wskazaną na fakturze/rachunku/nocie księgowej. Uzyskana kwota od OKE jest zapłatą za świadczoną usługę i organizację Ośrodka Koordynacji Oceniania do oceniania prac maturalnych. OKE zwraca należności, które poniosła szkoła w jej imieniu nabywając niezbędne materiały oraz usługę zakwaterowania dla egzaminatorów. Wysokość opłat za przeprowadzone egzaminy wynika wyłącznie z zawartych umów cywilnoprawnych. Zdaniem Powiatu, realizując ww. zadania, nie działa on w charakterze podatnika VAT.  W indywidualnej interpretacji przepisów prawa podatkowego z dnia 13 listopada 2017 r. nr 0111-KDIB3-2.4012.438.2017.2.AR, Dyrektor KIS uznał, że stanowisko podatnika jest nieprawidłowe.  Organ interpretacyjny stwierdził, że jednostka samorządu terytorialnego, jako podmiot posiadający osobowość prawną, może być podatnikiem podatku VAT. Gdy wykonuje czynności na podstawie umów cywilnoprawnych powinna być traktowana jako podatnik VAT. W odniesieniu do czynności wydawania duplikatów świadectw i legitymacji szkolnych Powiat - szkoła wykonuje czynności podlegające opodatkowaniu podatkiem VAT, ponieważ świadczy w reżimie cywilnoprawnym, a nie publicznoprawnym, odpłatne usługi w rozumieniu art. 8 ust. 1 ustawy VAT, a zatem wykonuje czynności wskazane w art. 5 ust. 1 tej ustawy. Pomiędzy otrzymywanymi płatnościami a świadczonymi usługami istnieje ścisły związek. Beneficjentem świadczonych usług za odpłatnością są uczniowie, słuchacze i absolwenci. Uiszczane opłaty są wynagrodzeniem wnoszonym na poczet świadczenia usług dokonywanych przez Powiat, które stanowią z tego powodu czynności podlegające opodatkowaniu na mocy art. 5 ust. 1 pkt 1 ustawy VAT. Wydając za pośrednictwem placówek oświatowych duplikaty świadectw i legitymacji szkolnych Powiat działa więc w charakterze podatnika w rozumieniu art. 15 ust. 1 ustawy VAT, a realizacja tych zadań nie jest objęta regulacją art. 15 ust. 6 tej ustawy.  W kwestii odpłatności związanych z praktykami zawodowymi stwierdzono, że to przedsiębiorca prowadzający praktyki zawodowe uczniów zobowiązany jest do zapewnienia warunków materialnych do realizacji praktycznej nauki zawodu, a w szczególności stanowiska szkoleniowe wyposażone w niezbędne urządzenia, sprzęt, narzędzia, materiały i dokumentację techniczną, uwzględniające wymagania bezpieczeństwa i higieny pracy. Tak więc w opisanym stanie faktycznym to przedsiębiorca świadczy na rzecz Powiatu (szkoły) usługę polegającą na przeprowadzeniu praktyk zawodowych uczniów, które korzystają ze zwolnienia od podatku VAT na podstawie art 43 ust. 1 pkt 29 ustawy VAT. Natomiast Powiat świadczy na rzecz przedsiębiorcy usługę udostępnienia narzędzi, materiałów, pomocy dydaktycznych i sprzętu w celu prawidłowej organizacji praktycznej nauki zawodu zgodnie z podstawą programową, przy czym nie wiąże się ono z wypełnianiem przez wnioskodawcę ustawowego obowiązku. Przepisy nie obejmują refundowania koszów udostępnienia narzędzi, materiałów, pomocy dydaktycznych i sprzętu w celu prawidłowej organizacji praktycznej nauki zawodu zgodnie z podstawą programową. Zwrot poniesionych przez Powiat kosztów z tego tytułu jest zatem wyłącznie realizacją umowy cywilnoprawnej, mającej charakter zobowiązania obu stron. Wykonując takie czynności Powiat świadczy na podstawie zawartej z przedsiębiorcą umowy cywilnoprawnej odpłatne usługi w rozumieniu art. 8 ust. 1 ustawy VAT podlegające opodatkowaniu tym podatkiem, a art. 15 ust. 6 ustawy VAT nie znajduje tutaj zastosowania.  Jeżeli chodzi zaś o organizację egzaminów potwierdzających kwalifikacje zawodowe, to z przedstawionego stanu faktycznego wynikało, że wysokość opłat za przeprowadzone przez OKE egzaminy wynika wyłącznie z zawartych umów cywilnoprawnych. Pomiędzy OKE a Powiatem występuje świadczenie wzajemne. Zwrot kosztów dokonywanych przez OKE na rzecz Powiatu za zakup materiałów na egzamin stanowić będzie wynagrodzenie za dostawę towarów, o której mowa w art. 7 ust. 1 ustawy VAT, która podlegać będzie opodatkowaniu według stawki właściwej dla danego towaru. Z kolei zwrotu kosztów przez OKE na rzecz Powiatu z tytułu zakwaterowania egzaminatorów stanowi wynagrodzenie za świadczenie usługi zakwaterowania, którą Powiat - za pomocą jednostek, świadczy na rzecz OKE. Usługa ta podlega opodatkowaniu. Natomiast usługi polegające jedynie na organizacji i przeprowadzaniu egzaminów zawodowych nie spełniają definicji usług kształcenia zawodowego, o których mowa w art. 43 ust. 1 pkt 29 ustawy VAT, a sam egzamin nie ma charakteru kształcenia zawodowego lub przekwalifikowania zawodowego, lecz jest wyłącznie sprawdzeniem wiedzy. Tak więc dla usług polegających jedynie na organizacji i przeprowadzaniu egzaminów zawodowych nie znajdzie zastosowanie ww. zwolnienie od podatku VAT.  W skardze Powiat, domagając się uchylenia interpretacji i orzeczenia o kosztach postępowania, zarzucił organowi naruszenie prawa materialnego - art. 15 ust. 6 ustawy VAT poprzez błędną wykładnię i przyjęcie, że Powiat jest podatnikiem VAT z tytułu pobierania opłat za wydawanie duplikatów świadectw i legitymacji szkolnych, zwrotu kosztów za praktyki zawodowe uczniów, organizacji egzaminów potwierdzających kwalifikacje zawodowe, podczas gdy prawidłowa jego wykładnia powinna prowadzić do uznania, że nie jest podatnikiem VAT z tytułu pobierania opłat za ww. czynności.  W ocenie strony skarżącej stanowisko organu jest błędne. Pobierane opłaty za wydanie duplikatów świadectw i podobnych dokumentów mają charakter należności publicznoprawnych. Obowiązek ich pobrania, podobnie jak wydania samych dokumentów, wynika z przepisów prawa i następuje w trybie administracyjnoprawnym, a nie cywilnoprawnym. Pobierając tego typu opłaty Powiat (szkoła) nie działa więc jako podatnik VAT, lecz organ władzy publicznej. Z kolei praktyczna nauka zawodu jest podstawową formą działalności dydaktyczno-wychowawczej w szkołach prowadzących kształcenie zawodowe i może odbywać się m.in. u pracodawców, na podstawie zawartej umowy. Nauka taka ma na celu zastosowanie i pogłębienie zdobytej przez uczniów wiedzy i umiejętności w rzeczywistych warunkach pracy. Refundowanie pracodawcom kosztów realizacji praktycznej nauki zawodu odbywa się w ramach środków zapewnionych na ten cel przez organ prowadzący szkołę, który z kolei środki te pozyskuje w tamach subwencji oświatowej. Na zapewnienie stanowisk szkoleniowych dla przyjmowanych uczniów pracodawca nie otrzymuje od szkoły żadnych świadczeń, ale często nie jest w stanie zapewnić wszystkich wymaganych urządzeń, narzędzi i materiałów. Wobec tego szkoła w ramach posiadanych środków kupuje narzędzia, materiały, pomoce dydaktyczne i sprzęt, które przekazuje pracodawcy do korzystania podczas organizowania zajęć praktycznych. Za udostępnienie to szkoła pobiera wynagrodzenie, które stanowi dochód Powiatu i przeznaczane jest na finansowanie zadań oświatowych. Wobec tego Powiat nie powinien być uznawany za podatnika, lecz za organ władzy w rozumieniu art. 15 ust. 6 ustawy VAT. Zdaniem skarżącego Powiat nie prowadzi także działalności w ramach organizowanych egzaminów zawodowych, a organizacja egzaminów potwierdzających kwalifikacje zawodowe uczniów są częścią zadań oświatowych, a zatem nie powinny podlegać opodatkowaniu podatkiem VAT.  W odpowiedzi na skargę Dyrektor KIS wniósł o jej oddalenie, podtrzymując stanowisko wyrażone w interpretacji, że opisana przez wnioskodawcę działalność (czynności) podlega opodatkowaniu podatkiem VAT, a Powiat nie występuje w tych przypadkach jako organ władzy publicznej w rozumieniu art. 15 ust. 6 ustawy VAT.  Wojewódzki Sąd Administracyjny w Rzeszowie zważył, co następuje:  Zgodnie z art. 1 § 1 oraz art. 2 ustawy z dnia 25 lipca 2002 r. - Prawo o ustroju sądów administracyjnych (Dz. U. z 2017 r., poz. 2188 ze zm.) sąd administracyjny sprawuje wymiar sprawiedliwości poprzez m. in. kontrolę administracji publicznej. Kontrola ta jest sprawowana pod względem zgodności z prawem wydawanych przez nią decyzji, postanowień bądź innych aktów.  Stosownie zaś do art. 3 § 1 i § 2 pkt 4a ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. - Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz. U. z 2017 r., poz. 1369 ze zm. - określanej dalej jako p.p.s.a.) kontrola działalności administracji publicznej przez sądy administracyjne obejmuje orzekanie w sprawach skarg m.in. na pisemne interpretacje przepisów prawa podatkowego wydawane w indywidualnych sprawach.  Z kolei w myśl obowiązującego od dnia 15 sierpnia 2015 r. art. 57a w/w ustawy skarga na pisemną interpretację przepisów prawa podatkowego wydaną w indywidualnej sprawie 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. Koreluje z tym nowe brzmienie art. 134 § 1 p.p.s.a., zgodnie z którym sąd rozstrzyga w granicach danej sprawy nie będąc jednak związany zarzutami i wnioskami skargi oraz powołaną podstawą prawną, z zastrzeżeniem art. 57a. Poza tym, zgodnie z obecnym brzmieniem art. 146 § 1 tej ustawy sąd, uwzględniając skargę na indywidualną interpretację przepisów prawa podatkowego (art. 3 § 2 pkt 4a), uchyla interpretację, a art. 145 § 1 pkt 1 p.p.s.a. stosuje się odpowiednio.  Skarga okazała się uzasadniona.  Pierwsza sporna kwestia w niniejszej sprawie dotyczyła zagadnienia, czy Powiat jest podatnikiem podatku od towarów i usług z tytułu odpłatnego wydawania duplikatów legitymacji i świadectw na podstawie art. 11 ustawy o systemie oświaty - jak twierdzi organ interpretacyjny, czy też nie jest on podatnikiem z tytułu wykonywania powyższych czynności na podstawie art. 15 ust. 6 ustawy VAT - jak wywodzi skarżący.  Zgodnie z treścią przepisu art. 5 ust. 1 pkt 1 ustawy VAT, opodatkowaniu podatkiem VAT podlegają odpłatna dostawa towarów i odpłatne świadczenie usług na terytorium kraju. Czynności te podlegają opodatkowaniu jedynie wtedy, gdy są wykonywane przez podatnika w rozumieniu art. 15 ust. 1 tej ustawy. W myśl tego przepisu, 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. Przez działalność gospodarczą, stosownie do treści art. 15 ust. 2 ustawy VAT, rozumie się 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.  Z kolei przepis art. 15 ust. 6 ustawy VAT stanowi, że 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.  Powyższa regulacja stanowi efekt implementacji do polskiego porządku prawnego rozwiązania zawartego w art. 13 ust. 1 Dyrektywy 2006/112/WE z 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz. U. UE L 347/1, dalej: Dyrektywa). Zgodnie z art. 13 ust.1 zdanie pierwsze w/w Dyrektywy - krajowe, regionalne i lokalne organy władzy oraz inne podmioty prawa publicznego nie są uważane za podatników w związku z działalnością, którą podejmują lub transakcjami, których dokonują jako organy władzy publicznej, nawet jeśli pobierają należności, opłaty, składki lub płatności w związku z takimi działaniami lub transakcjami. Jak wynika z treści zdania drugiego omawianego artykułu, podmioty prawa publicznego są mimo to uważane za podatników w odniesieniu do tych działań lub transakcji wówczas gdy wykluczenie ich z kategorii podatników prowadziłoby do znaczących zakłóceń konkurencji.  Z powyższego wynika, że - co do zasady - podmioty prawa publicznego nie są uważane za podatników w odniesieniu do tych transakcji, w których występują jako organy władzy publicznej. Zatem ich działalność w tej sferze nie należy do zakresu przedmiotowego przepisów dotyczących VAT.  Przedstawione zapatrywanie znajduje umocowanie w rozwiązaniach zawartych w Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej z 2 kwietnia 1997 r. (Dz. U. Nr 78, poz. 483), gdzie w art. 16 ust. 2 i art. 163 wskazano, że samorząd terytorialny uczestniczy w sprawowaniu władzy publicznej. Przysługującą mu w ramach ustaw istotną część zadań publicznych samorząd wykonuje w imieniu własnym i na własną odpowiedzialność wykonując te zadania publiczne, które nie zostały zastrzeżone przez Konstytucję lub ustawy dla organów innych władz publicznych.  Konsekwencją powyższego są przepisy art. 2 ust. 1, art. 4, art. 6 ust. 1 i 2 ustawy z dnia 5 czerwca 1998 r. o samorządzie powiatowym (Dz. U. z 2017 r., poz. 1868 ze zm. - określanej dalej jako - u.s.p.).  Wynika z nich, że działalność powiatu może polegać na wykonywaniu działań publicznych, jak i może mieć charakter, wykraczającej poza te działania, działalności gospodarczej.  Zatem powiat, będący niewątpliwie organem władzy publicznej, może - w kontekście ustawy VAT - występować jako: 1) podmiot niebędący podatnikiem VAT - gdy w oparciu o reżim publicznoprawny realizuje zadania nałożone na niego przepisami prawa, 2) podatnik VAT - gdy wykonuje czynności na podstawie umów cywilnoprawnych, a więc w ramach reżimu prywatnoprawnego.  Przez wykonywanie zadań publicznych, jak wskazuje się w literaturze przedmiotu, należy rozumieć te działania, które mają na celu korzyść ogółu - zaspokajanie zbiorowych potrzeb wspólnoty samorządowej, którą tworzą mieszkańcy powiatu. Wykonując zadania administracji publicznej powiat może korzystać ze środków prawnych o charakterze władczym, właściwych władzy państwowej. O publicznym bądź prywatnym charakterze działania powiatu przesądza to, że wykonywanie zadań publicznych odbywa się na podstawie przepisów powszechnie obowiązującego prawa, z wykorzystaniem władztwa państwowego i że przez te działania zaspokajane są zbiorowe potrzeby wspólnoty samorządowej.  W tym stanie rzeczy dla wyłączenia działań jednostki samorządu terytorialnego z systemu VAT konieczne jest spełnienie równocześnie dwóch przesłanek. Po pierwsze działalność musi być wykonywana przez podmiot prawa publicznego, po drugie zaś musi być wykonywana w celu sprawowania władzy publicznej, tj. dla realizacji nałożonych ustawami zadań, dla wykonania których organy te zostały powołane.  Jak wynika z treści art. 4 ust. 1 pkt 1 u.s.p. powiat wykonuje określone ustawami zadania publiczne o charakterze ponadgminnym w zakresie edukacji publicznej. Zadania te wykonywane są poprzez jednostki oświatowe (budżetowe) powiatu (w tym licea ogólnokształcące, zespoły szkół zawodowych, zespoły szkół i placówek specjalnych i resocjalizacyjnych). Do zadań ściśle związanych z edukacją należą między innymi zadania unormowane w art. 11 ust. 1 ustawy o systemie oświaty, tj. wydawanie świadectw i dyplomów państwowych będących dokumentami urzędowymi. Jednostki te upoważnione są również do wydawania duplikatów świadectw, dyplomów państwowych i innych druków szkolnych oraz do dokonywania uwierzytelniania dokumentów przeznaczonych do obrotu prawnego za granicą. Za wymienione czynności pobierane są opłaty, których wysokość w drodze rozporządzenia określa minister właściwy do spraw oświaty i wychowania uwzględniając konieczność zapewnienia prawidłowego tworzenia dokumentacji i przebiegu nauczania, oceniania wyników pracy dydaktyczno - wychowawczej szkół i wyników egzaminów przeprowadzanych przez okręgowe komisje egzaminacyjne, a także wymóg, aby wysokość odpłatności za wykonywanie czynności, o których mowa w pkt 2, nie przewyższała kwoty opłaty skarbowej za uwierzytelnienie dokumentu, określonej w przepisach o opłacie skarbowej.  Mając na uwadze treść wyżej wskazanych przepisów, Sąd stanął na stanowisku, że zadania w zakresie edukacji służą realizacji polityki społecznej państwa i pozostają w sferze działań władczych (imperium). Zdaniem Sądu, powiat wypełniając obowiązki wynikające z powołanych przepisów, w tym również pobierając opłaty za wydawanie duplikatów świadectw i legitymacji działa jako organ władzy publicznej realizujący zadania ustawowe, a nie jako podatnik podatku od towarów i usług. Skoro bowiem kryterium rozróżniającym działanie organu samorządowego w charakterze organu władzy publicznej od działania w charakterze podatnika jest to, czy organ ten działa jako organ władzy, czy też zachowuje się jak przedsiębiorca - pobieranie przez powiat spornych opłat publicznych należy uznać za wykonywanie władztwa publicznego.  Podsumowując tę część rozważań, skarżący w odniesieniu do stanowiących przedmiot wniosku o wydanie interpretacji indywidualnej zadań nie działa jako przedsiębiorca profesjonalnie prowadzący działalność gospodarczą. Zadania nałożone na powiat wynikają z przepisów prawa - w niniejszym przypadku z art. 11 ust. 1 ustawy o systemie oświaty - które określają sposób i zakres ich wykonywania.  Kontynuując, należy zdaniem Sądu podkreślić, że dokumenty o których mowa w art. 11 ustawy o systemie oświaty są dokumentami urzędowymi. Charakteryzują się one między innymi tym, że w razie ich utraty uprawniony podmiot ma prawo zwrócenia się o wydanie stosownego duplikatu, zaś zobowiązany do realizacji tego zadania powiat, nie ma możliwości odstąpienia od czynności jego wydania.  Dalej należy wskazać, że wydanie spornych w sprawie duplikatów podlega z mocy ustawy opłacie. Za wydanie duplikatu druku szkolnego (świadectw, dyplomów i innych) pobierana jest opłata odpowiadająca kwocie opłaty skarbowej od legalizacji dokumentu, natomiast za wydanie duplikatu legitymacji opłata równa kwocie opłaty skarbowej od poświadczenia własnoręczności podpisu. Z powyższego wynika, że powiat nie ma dowolności w ustalaniu tych opłat, gdyż jej wysokość została skalkulowana ustawowo, niezależnie od jakichkolwiek kryteriów zewnętrznych. Konstrukcja ta nie prowadzi do zakłóceń konkurencji, jakie mogłyby mieć miejsce w sytuacji, gdyby zbliżony rodzaj działalności usługowej był wykonywany przez podmioty profesjonalnie trudniące się prowadzeniem działalności gospodarczej. O braku konkurencyjności względem innych podmiotów gospodarczych świadczy ponadto fakt, iż osoba zainteresowana wydaniem duplikatu nie ma możliwości jego uzyskania od podmiotu innego, niż placówka oświatowa, której uczniem jest lub była w przeszłości. Jednocześnie placówka jest zobowiązana wydać stosowny dokument wnioskującemu po spełnieniu przez niego warunków określonych przepisami. Powiat nie ma zatem w tym zakresie swobody działania, co wyklucza uznanie, że w takich okolicznościach występuje stosunek cywilnoprawny charakteryzujący się wzajemną równością stron. W stanie faktycznym opisanym we wniosku brak bowiem elementów niezbędnych dla uznania zaistnienia w sprawie stosunku cywilnoprawnego, tj. brak równości stron, dowolności w wyborze świadczeniodawcy, dowolności w zakresie ustalania wartości oferowanych usług i wyboru odbiorców, do których kieruje się ofertę.  Biorąc pod uwagę powyższe, w sprawie nie można mówić o charakterystycznej dla stosunków prywatnoprawnych swobodzie kształtowania sytuacji prawnej stron. W przypadku działania powiatu w sferze władztwa publicznego, stosunki prawne powstają w dominującym stopniu w oparciu o administracyjną metodę regulacji, która na plan dalszy spycha cywilnoprawny charakter zawieranych umów. Strony tego stosunku nie mają bowiem pełnej swobody co do ustalania jego treści, albowiem ograniczają je przepisy powszechnie obowiązującego prawa administracyjnego (por. wyrok NSA z dnia 6 listopada 2014 r., sygn. akt I FSK 1644/13; dostępny w bazie orzeczeń www.orzeczenia.nsa.gov.pl).  Raz jeszcze przypomnieć trzeba, że art. 13 Dyrektywy 2006/112/WE dotyczy wpływu na konkurencję, który powstałby w sytuacji, gdy podmiot prawa publicznego, poprzez fakt nieobjęcia świadczonych przez niego usług, analogicznych jak usługi przedsiębiorców, lecz obciążonych niższymi kosztami pomijającymi VAT, znalazłby się w pozycji uprzywilejowanej w stosunku do przedsiębiorców, którzy podatek ten musieliby doliczyć do ceny świadczonych usług na zasadach ogólnych. W ocenie Sądu w okolicznościach o jakich mowa w sprawie, ryzyko takie nie zachodzi. Jak już bowiem wyżej wykazano zarówno wystawcy duplikatów o których mowa we wniosku o interpretację indywidualną, jak i ich odbiorcy to ściśle określone podmioty. Trudno zatem uznać, aby w przypadku gdy uczeń bądź absolwent placówki oświatowej zwracał się do niej o wydanie duplikatu utraconego lub zniszczonego druku szkolnego, miałoby dojść do zakłócenia konkurencji poprzez uznanie Powiatu za podmiot wyłączony z kategorii podatników VAT, i to zakłócenia znaczącego, tak jak tego wymaga treść Dyrektywy.  Powyższe argumenty przemawiają zdaniem Sądu za uznaniem, że Powiat, dokonując czynności wydawania duplikatów dokumentów urzędowych ściśle związanych z wykonywanymi zadaniami z zakresu edukacji publicznej, działa w charakterze organu władzy publicznej, a nie w charakterze podatnika VAT, stąd słuszny jest zarzut strony skarżącej, że rozumowanie organu interpretacyjnego prowadzące do uznania Powiatu za takiego podatnika, oparte zostało na błędnej wykładni przepisu art. 15 ust. 6 ustawy VAT.  Podobnie sytuacja przedstawia się jeżeli chodzi o dwa następne sporne zagadnienia a mianowicie zwrot kosztów za praktyki zawodowe uczniów oraz organizację egzaminów potwierdzających kwalifikacje zawodowe.  W przypadku zwrotu kosztów za praktyki zawodowe dyrektor szkoły zawiera umowę z prywatnym przedsiębiorcą, który przyjmuje na praktyczną naukę zawodu uczniów skierowanych przez szkołę. Umowa ta określa m. in.: nazwę szkoły, strony umowy, nazwę podmiotu przyjmującego uczniów na praktyczną naukę zawodu, listę uczniów, zawód, terminy rozpoczęcia i zakończenia praktycznej nauki zawodu, formę praktycznej nauki zawodu i jej zakres oraz sposób ponoszenia kosztów realizacji praktycznej nauki zawodu oraz prawa i obowiązki stron umowy.  Szkoła dysponuje narzędziami, materiałami, pomocami dydaktycznymi i zakupionym sprzętem, które są przekazywane przedsiębiorcy do korzystania podczas organizacji zajęć praktycznych. Na podstawie podpisanej umowy na koniec miesiąca, szkoła w imieniu Powiatu, wystawia przedsiębiorcy fakturę tytułem zwrotu kosztów organizacji zajęć praktycznych poniesionych przez szkołę (korzystania z narzędzi, materiałów, pomocy dydaktycznych i sprzętu).  Należy tutaj zwrócić uwagę, że zgodnie z § 8 ust. 2 pkt 1 rozporządzenia w sprawie praktycznej nauki zawodu podmioty przyjmujące uczniów lub młodocianych na praktyczną naukę zawodu zapewniają warunki materialne do realizacji praktycznej nauki zawodu, a w szczególności: stanowiska szkoleniowe wyposażone w niezbędne urządzenia, sprzęt, narzędzia, materiały i dokumentację techniczną, uwzględniające wymagania bezpieczeństwa i higieny pracy.  Na zapewnienie ww. stanowisk, przedsiębiorca nie otrzymuje od organu prowadzącego szkołę żadnych środków finansowych i często nie jest w stanie zapewnić wymaganych niezbędnych urządzeń, sprzętu, narzędzi, materiałów i dokumentacji technicznej, uwzględniających wymagania bezpieczeństwa i higieny pracy.  Wobec powyższego, to szkoła w ramach środków przyznawanych przez organ prowadzący, na finansowanie zadań szkolnych, w tym praktyczną naukę zawodu, kupuje narzędzia, materiały, pomoce dydaktyczne i sprzęt, które są przekazywane przedsiębiorcy do korzystania podczas organizacji zajęć praktycznych. Za udostępnienie urządzeń, sprzętu, narzędzi, materiałów i dokumentacji technicznej, uwzględniających wymagania bezpieczeństwa i higieny pracy, szkoła pobiera od przedsiębiorcy wynagrodzenie, które stanowi dochód budżetu Powiatu i jest przeznaczane na finansowanie zadań oświatowych, w tym na zakup narzędzi, materiałów, pomocy dydaktycznych i sprzętu.  W ocenie Sądu organizacja praktyk zawodowych jest częścią zadań do których jednostka oświatowa została powołana a czynności związane z ich organizacją w tym zwrot kosztów praktyk zawodowych przez przedsiębiorstwo, nie podlegają opodatkowaniu podatkiem VAT. Powiat zawierając umowę z przedsiębiorstwem na przeprowadzenie i odbycie praktyk zawodowych nie występuje w roli podatnika podatku. VAT zgodnie z art. 15 ust. 6 ustawy.  Także egzaminy potwierdzające kwalifikacje zawodowe są częścią zadań do których jednostka oświatowa została powołana a czynności związane z organizacją i przeprowadzaniem egzaminów zawodowych nie podlegają opodatkowaniu podatkiem VAT, a Powiat zawierając umowę z OKE na przeprowadzenie egzaminów zawodowych nie występuje w roli podatnika podatku VAT zgodnie z art. 15 ust. 6 ustawy.  Zaznaczyć tutaj trzeba, że powołany przez organ interpretujący wyrok NSA z dnia 16 stycznia 2015 r. sygn. akt I FSK 2103/13 nie przekonywał o prawidłowości stanowiska organu w sprawie.  W wyroku tym Sąd uznał, że weryfikacja zdobytej wiedzy w postaci przeprowadzenia egzaminu nie jest kształceniem, którego istota sprowadza się do przekazania wiedzy i umiejętności poprzez nauczenie osób w nim uczestniczących, tylko weryfikacją efektów kształcenia i nie podlega zwolnieniu z VAT na podstawie art. 43 ust. 1 pkt 29 ustawy VAT. Nie negując prawidłowości tego stanowiska trzeba wskazać, że zasadniczy spór w niniejszej sprawie dotyczył kwestii charakteru w jakim występuje powiat dokonując czynności związanych z organizacją praktyk zawodowych i przeprowadzania egzaminów potwierdzające kwalifikacje zawodowe a nie samego charakteru tych czynności.  Podkreślić w tym miejscu także należy, że interpretacja art. 15 ust. 6 ustawy VAT dokonana zgodnie z Dyrektywą VAT wskazuje, że kwestią mająca zasadnicze znaczenie przy wyłączeniu danej usługi z opodatkowania ma charakter w jakim dział podmiot ją realizujący, a nie forma prawna realizacji. Jeśli więc, zapewnienie wskazanych zadań należy do powiatu (szkoły), to bez znaczenia pozostaje forma służąca ich realizacji.  W tym stanie rzeczy, na podstawie art. 146 § 1 p.p.s.a., Sąd uznał, że zaskarżona indywidualna interpretacja prawa podatkowego została wydana z naruszeniem prawa materialnego.  O kosztach postępowania orzeczono w oparciu o art. 200 w zw. z art. 205 § 2 i 4 p.p.s.a. Na kwotę zasądzonych kosztów postępowania składa się wpis od skargi w kwocie 200 zł oraz wynagrodzenie pełnomocnika w kwocie 480 zł. | |