

Opodatkowanie usług kształcenia zawodowego lub doksztalcania

Słowa kluczowe:

podatek od towarów i usług, opodatkowanie usług edukacyjnych

Z dniem 1 stycznia 2011 r. weszła w życie ustawa z dnia 29 października 2010 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług (Dz. U. Nr 226, poz. 1476) – dalej jako ustawa o VAT. Przepisy wskazanej nowelizacji wprowadziły istotne zmiany w katalogu zwolnień od podatku. W szczególności wskazana nowelizacja uchyliła załącznik nr 4 do ustawy, zawierający wykaz usług zwolnionych od podatku, który w pozycji 7 wymieniał jako zwolnione usługi w zakresie edukacji (ex 80). Uregulowania dotyczące tej tematyki zostały natomiast przeniesione do treści ustawy. Zasadnicze znaczenie ma w tym przypadku dodanie do art. 43 ustawy punktów 26-29, regulujących zwolnienia od podatku działalności edukacyjnej. Co istotne, przy określaniu zakresu zwolnień, które dotychczas były ujęte w załączniku nr 4 do ustawy, odstąpiono od ich identyfikacji za pomocą klasyfikacji statystycznych, określając ich zakres z wykorzystaniem treści zapisów prawa unijnego i krajowego oraz orzecznictwa sądów.

Zasadniczym powodem odejścia od stosowania klasyfikacji statystycznych przy określaniu zakresu zwolnień od podatku było zapewnienie pełniejszej implementacji przepisów unijnych, w szczególności Dyrektywy 2006/112/WE Rady z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz. U. L Nr 347, str. 1 ze zm.).

Zgodnie z art. 132 ust. 1 lit. i ww. Dyrektywy, państwa członkowskie zwalniają od podatku VAT 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.

Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej podkreślał przy tym wielokrotnie, że zakres zwolnień przewidzianych w Dyrektywie nie może być interpretowany w sposób rozszerzający. Czynności zwolnione zgodnie z Dyrektywą stanowią bowiem autonomiczne pojęcia prawa wspólnotowego, a ich ujednoczona interpretacja ma służyć unikaniu rozbieżności w stosowaniu systemu podatku od wartości dodanej w poszczególnych

państwach członkowskich. Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem „pojęcia używane do opisanie 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” – tak wyrok TSUE z dnia 19 listopada 2009 r. C-461/08 w sprawie Don Bosco Onroerend Goed BV.

Poza usługami kształcenia powszechnego i wyższego zwolnienie od podatku, w okolicznościach wskazanych w Dyrektywie, stosuje się zatem do usług kształcenia zawodowego lub przekwalifikowania, świadczonych przez odpowiednie podmioty prawa publicznego lub inne instytucje działające w tej dziedzinie, których cele uznane są za podobne przez dane państwo członkowskie.

Pojęcie kształcenia zawodowego lub przekwalifikowania definiuje przy tym stosowny przepis rozporządzenia wykonawczego do Dyrektywy 112. W celu jednolitego stosowania przez wszystkie państwa członkowskie systemu podatku od wartości dodanej, opartego na postanowieniach Szóstej Dyrektywy Rady z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji przepisów Państw Członkowskich, dotyczących podatków obrotowych – wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednoliconą podstawą opodatkowania (77/388/EEC ze zmianami), Państwa Członkowskie przyjęły stosowne rozporządzenie wykonawcze do Dyrektywy – rozporządzenie Rady (WE) nr 1777/2005 z dnia 17 października 2005 r. ustanawiające środki wykonawcze do Dyrektywy 77/388/EWG w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz. U. L. Nr 288 str. 1). Przepisy rozporządzenia weszły w życie w dniu 1 lipca 2006 r. Rozporządzenie wiąże wszystkie państwa członkowskie i jest stosowane bezpośrednio. Oznacza to, iż przepisy tego rozporządzenia z dniem 1 lipca 2006 r. stały się częścią porządku prawnego, obowiązującego na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, bez konieczności ich implementacji w drodze ustawy.

Zakres pojęcia usług kształcenia zawodowego i przekwalifikowania wyjaśniał przepis art. 14 ww. rozporządzenia nr 1777/2005. W myśl tego przepisu usługi w zakresie kształcenia zawodowego i przekwalifikowania zapewniane na warunkach określonych w art. 13 część A ust. 1 lit. i Dyrektywy 77/388/EWG (analogiczne zwolnienie zawiera art. 132 ust. 1 lit. i obowiązującej od dnia 1 stycznia 2007 r. Dyrektywy 2006/112/WE Rady z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej, która to dyrektywa zastąpiła wcześniej obowiązującą VI Dyrektywę), obejmują nauczanie pozostające w bezpośrednim związku z branżą lub zawodem, tak samo jak nauczanie mające na celu uzyskanie lub uaktualnienie wiedzy do celów zawodowych. Czas trwania kursu w zakresie kształcenia zawodowego bądź przekwalifikowania nie ma znaczenia do tego celu.

W dniu 1 lipca 2011 r. weszły w życie przepisy rozporządzenia Rady (UE) nr 282/2011 z dnia 15 marca 2011 r. ustanawiające środki wykonawcze do dyrektywy 2006/112/WE w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz. U. L Nr 77 str. 1). Rozporządzenie Rady nr 282/2011 wiąże wszystkie państwa członkowskie i jest stosowane bezpośrednio. Przyjęte zostało w celu jednolitego stosowania obecnego systemu VAT, poprzez określenie przepisów wykonawczych do dyrektywy 2006/112/WE, w szczególności w odniesieniu do podatników, dostawy towarów i świadczenia usług oraz miejsca transakcji podlegających opodatkowaniu. Zgodnie z art. 44 obowiązującego od dnia 1 lipca 2011 r. rozporządzenia wykonawczego Rady (UE) z dnia 15 marca 2011 r. ustanawiającego środki wykonawcze do Dyrektywy w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz. Urz. UE L z 2011 r. nr 77/1) usługi w zakresie kształcenia zawodowego lub przekwalifikowania świadczone na warunkach określonych w art. 132 ust. 1 lit. i) Dyrektywy 2006/112/WE obejmują nauczanie pozostające w bezpośrednim związku z branżą lub zawodem, jak również nauczanie mające na celu uzyskanie lub uaktualnienie wiedzy do celów zawodowych. Czas trwania kursu w zakresie kształcenia zawodowego lub przekwalifikowania nie ma w tym przypadku znaczenia.

Obecnie zatem pojęcie usług kształcenia zawodowego lub doksztalcania należy interpretować na gruncie ww. rozporządzenia Rady (UE) nr 282/2011 z dnia 15 marca 2011 r. w powiązaniu z art. 132 ust. 1 lit. i Dyrektywy 112.

Celem niniejszego artykułu jest przeanalizowanie zasad stosowania zwolnienia od podatku VAT do usług kształcenia zawodowego lub doksztalcania – do katalogu usług edukacyjnych świadczonych na rzecz osób dorosłych, z wyłączeniem usług świadczonych przez uczelnie, jednostki naukowe Polskiej Akademii Nauk oraz jednostki badawczo-rozwojowe w zakresie kształcenia na poziomie wyższym, które to usługi korzystają ze zwolnienia na podstawie art. 43 ust. 1 pkt 26 lit. b ustawy o VAT. Analizując wskazane zagadnienie, uwzględnić należy art. 43 ust. 1 pkt 26 lit. a i pkt 29 ustawy o VAT, jak i § 13 ust. 1 pkt 19 i 20, obowiązującego od dnia 6 kwietnia 2011 r., Rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 4 kwietnia 2011 r. w sprawie wykonania niektórych przepisów ustawy o podatku od towarów i usług (t. j. Dz. U. z 2013 r., poz. 247).

Na podstawie art. 43 ust. 1 pkt 26 ustawy o VAT zwalnia się od podatku:

- a. usługi świadczone przez jednostki objęte systemem oświaty w rozumieniu przepisów o systemie oświaty, w zakresie kształcenia i wychowania,
- b. dostawę towarów i świadczenie usług ściśle z tymi usługami związane.

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

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

W myśl natomiast § 13 ust. 1 pkt 19 i 20. Rozporządzenia Ministra Finansów w sprawie wykonania niektórych przepisów ustawy o podatku od towarów i usług (Dz. U. Nr 73, poz. 392) zwalnia się od podatku:

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

Analizując możliwość zastosowania do określonej usługi zwolnienia od podatku, w pierwszej kolejności należy rozważyć możliwość zastosowania do niej zwolnienia określonego w art. 43 ust. 1 pkt 26 lit. a ustawy. Jeśli powyższe ze względu na brak spełnienia stosownych kryteriów ustawowych nie będzie możliwe, konieczna jest analiza spełnienia przesłanek pozwalających na zastosowanie zwolnienia przewidzianego w art. 43 ust. 1 pkt 29 ustawy, z uwzględnieniem wskazanych powyżej przepisów rozporządzenia.

1. Usługi świadczone przez jednostki objęte systemem oświaty

Na podstawie art. 43 ust. 1 pkt 26 ustawy o VAT, zwalnia się od podatku:

- a. usługi świadczone przez jednostki objęte systemem oświaty w rozumieniu przepisów o systemie oświaty, w zakresie kształcenia i wychowania,
- b. dostawę towarów i świadczenie usług ściśle z tymi usługami związane.

Wskazane zwolnienie znajdzie zatem zastosowanie, jeśli określone usługi:

- a. są świadczone przez jednostki objęte systemem oświaty i
- b. świadczone przez te jednostki usługi stanowią usługi w zakresie kształcenia i wychowania.

Stosownie do art. 2 pkt 3a ustawy z dnia 7 września 1991 r. o systemie oświaty (t.j. Dz. U. z 2004 r. Nr 256, poz. 2572 ze zm.), system oświaty obejmuje placówki kształcenia ustawicznego, placówki kształcenia praktycznego oraz ośrodki dokształcania i doskonalenia zawodowego, umożliwiające uzyskanie i uzupełnienie wiedzy ogóln-

nej, umiejętności i kwalifikacji zawodowych. Stosownie do art. 2 pkt 9 ustawy system oświaty obejmuje zakłady kształcenia i placówki doskonalenia nauczycieli.

Zgodnie z art. 3 pkt 16 ww. ustawy, ilekroć w dalszych przepisach jest mowa bez bliższego określenia o kształceniu ustawicznym, należy przez to rozumieć kształcenie w szkołach dla dorosłych, a także uzyskiwanie i uzupełnianie wiedzy, umiejętności i kwalifikacji zawodowych w formach pozaszkolnych przez osoby, które spełniły obowiązki szkolne.

Zgodnie z art. 82 ustawy o systemie oświaty osoby fizyczne i prawne mogą zakładać placówki niepubliczne po uzyskaniu wpisu do ewidencji prowadzonej przez jednostkę samorządu terytorialnego obowiązującą do prowadzenia odpowiedniego typu placówek publicznych.

W myśl art. 82 ust. 3 ww. ustawy organ, o którym mowa w ust. 1, dokonuje wpisu do ewidencji w ciągu 30 dni od daty zgłoszenia oraz z urzędu doręcza zgłaszającemu zaświadczenie o wpisie do ewidencji, a kopię zaświadczenia przekazuje właściwemu kuratorowi oświaty oraz organowi podatkowemu. Stosownie do art. 82 ust. 3a ustawy o systemie oświaty zaświadczenie o wpisie do ewidencji, o którym mowa w ust. 2b i 3, zawiera:

1. nazwę organu, który dokonał wpisu do ewidencji szkoły lub placówki;
2. datę i numer wpisu do ewidencji;
3. nazwę oraz odpowiednio typ i rodzaj szkoły lub placówki;
4. osobę prawną lub fizyczną prowadzącą szkołę lub placówkę;
5. adres szkoły lub placówki;
6. w przypadku szkoły prowadzącej kształcenie zawodowe – nazwy zawodów, w jakich szkoła kształci.

Zgodnie z art. 82 ust. 5 ww. ustawy osoba prowadząca szkołę lub placówkę jest obowiązana zgłosić organowi, o którym mowa w ust. 1 i 1a, w ciągu 14 dni zmiany w danych zawartych w zgłoszeniu, powstałe po wpisie do ewidencji.

Placówki niepubliczne mogą zatem być zakładane i prowadzone przez osoby fizyczne lub osoby prawne niebędące jednostkami samorządu terytorialnego.

Pierwszy ze wskazanych powyżej warunków dla zastosowania zwolnienia – świadczenie usług przez podmiot objęty systemem oświaty, będzie zatem spełniony, jeśli świadczeniodawca będzie objęty systemem oświaty i spełni kryteria wskazane w ww. ustawie o systemie oświaty.

W szczególności warunek ten będzie spełniony, gdy usługodawca będzie posiadał wpis do ewidencji szkół i placówek niepublicznych – tak Dyrektor Izby Skarbowej w Łodzi w interpretacji z dnia 11 października 2011 r., IPTPP2/443-325/11-4/JN. Przykładowo zatem zwolniona od podatku będzie usługa kształcenia świadczona przez jed-

nostkę objętą systemem oświaty, jest realizowana na podstawie Rozporządzenia Ministra Edukacji i Nauki z dnia 3 lutego 2006 r. w sprawie uzyskiwania i uzupełniania przez osoby dorosłe wiedzy ogólnej, umiejętności i kwalifikacji zawodowych w formach pozaszkolnych (Dz. U. Nr 31, poz. 216), podlega – tak Dyrektor Izby Skarbowej w Łodzi w interpretacji z dnia 11 października 2011 r., IPTPP2/443-325/11-4/JN.

Warunek ten będzie spełniony także w wypadku, gdy usługi świadczone są przez placówkę kształcenia ustawicznego, która jest objęta systemem oświaty w rozumieniu przepisów o systemie oświaty, a zatem wszelkie świadczone przez nią usługi w zakresie kształcenia i wychowania zwolnione są od podatku VAT – tak Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie w interpretacji z 20 września 2011 r., IPP1-443-985/11-2/AS.

Jak wskazano powyżej, zgodnie z przepisem art. 43 ust. 1 pkt 26 lit. a) ustawy zwolnione od podatku są usługi świadczone przez jednostki objęte systemem oświaty w rozumieniu przepisów o systemie oświaty, w zakresie kształcenia i wychowania oraz dostawa towarów i świadczenie usług ściśle z tymi usługami związane. Ograniczenie umożliwiające skorzystanie z niniejszego zwolnienia ma zatem charakter przedmiotowo-podmiotowy. Aby możliwe było skorzystanie ze zwolnienia nie wystarczy, by dany podmiot był jednostką objętą systemem oświaty w rozumieniu przepisów o systemie oświaty. Podmiot ten musi bowiem świadczyć usługi w zakresie kształcenia i wychowania. Nie jest przy tym konieczne, by usługa w zakresie kształcenia była jednocześnie usługą w zakresie wychowania. Na podstawie przedmiotowego przepisu zwolnieniem od podatku mogą być objęte zarówno usługi w zakresie kształcenia, jak i usługi w zakresie wychowania. Przy czym jak wskazano w interpretacji Dyrektora Izby Skarbowej w Poznaniu z 22 września 2011 r., ILPP1/443-883/11-5/AW, z uregulowań zawartych w wyżej cytowanym art. 43 ust. 1 pkt 26 lit. a) ustawy wynika, że zwolnienie od podatku od towarów i usług obejmuje usługi w zakresie kształcenia i wychowania świadczone przez jednostki objęte systemem oświaty w rozumieniu przepisów o systemie oświaty oraz dostawę towarów i świadczenie usług ściśle z tymi usługami związane. Zatem aby możliwe było skorzystanie ze zwolnienia, przewidzianego w powołanym przepisie ustawy, dany podmiot musi być jednostką objętą systemem oświaty w rozumieniu przepisów o systemie oświaty oraz musi świadczyć usługi w zakresie kształcenia. Natomiast jeśli chodzi o kwestię wychowania, należy wskazać, iż jest ona przypisana podmiotom, do których uczęszczanie jest obowiązkowe i regulowane przepisami. Należy zatem zauważyć, że to szkoły obowiązkowe mają za zadanie realizować program wychowywania. Nie jest przy tym konieczne, by usługa w zakresie kształcenia była jednocześnie usługą w zakresie wychowania. Na podstawie przedmiotowego przepisu zwolnieniem od podatku mogą być objęte zarówno usługi w zakresie kształcenia, jak i usługi w zakresie wychowania. Powyższy przepis ma jednak zastosowanie wyłącznie do tych usług kształ-

cenia, które są przedmiotem zakresu działania podmiotu jako jednostki objętej systemem oświaty – tak np. Dyrektor Izby Skarbowej w Łodzi w interpretacji z dnia 11 października 2011 r., IPTPP2/443-325/11-4/JN. Zwolnione z VAT są także usługi szkoleniowe prowadzone przez spółdzielnię, która jest jednostką objętą systemem oświaty w rozumieniu przepisów o systemie oświaty. W interpretacji Dyrektora Izby Skarbowej w Bydgoszczy z 1 kwietnia 2011 r., ITPP2/443-106/11/MD organ wskazał przy tym, iż co prawda placówka prowadzi pozaszkolne formy kształcenia dla osób dorosłych, stąd szkolenia te nie mają w pełni charakteru wychowawczego (tak jak szkolenia dzieci i młodzieży), niemniej jednak należy przyjąć, iż każde szkolenie poszerzające wiedzę zawodową dorosłych nie tylko kształci, ale również w jakimś stopniu wychowuje.

Reasumując, na podstawie art. 43 ust. 1 pkt 26 lit. a zwolnione będą usługi świadczone przez podmioty spełniające kryteria do uznania ich za objęte systemem oświaty, jeśli świadczą one usługi kształcenia. Nie jest przy tym bezwzględnie konieczne, by usługa posiadała równocześnie charakter wychowawczy.

2. Usługi kształcenia zawodowego lub doksztalcania

Jeżeli w stosunku do danej usługi nie jest możliwe zastosowanie zwolnienia zgodnie z art. 43 ust. 1 pkt 26 lit. a ustawy, konieczne jest przeanalizowanie możliwości zastosowania zwolnień, o których mowa w art. 43 ust. 1 pkt 29 ustawy.

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

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

Podstawowym warunkiem, od którego zależy możliwość zastosowania wskazanego zwolnienia, jest przy tym to, by świadczone usługi miały charakter kształcenia zawodowego bądź doksztalcania.

Usługi przeprowadzania szkoleń spełniają definicję usług kształcenia zawodowego lub przekwalifikowania zawodowego, o których mowa w art. 43 ust. 1 pkt 29 ustawy, gdy mają na celu podnoszenie przez ich uczestników kwalifikacji zawodowych, doszkolenie, kształcenie zawodowe i przekwalifikowanie zawodowe, gdy pomagają osobom biorącym w nich udział poszerzyć ich kwalifikacje, nabyć nowe umiejętności, niezbędne do wykonywania określonego zawodu, czy też uzupełnić posiadaną wiedzę, wymaganą na danym stanowisku – tak interpretacja Dyrektora Izby Skarbowej w Poznaniu

z 22 września 2011 r., ILPP1/443-883/11-5/AW. Usługi szkolenia mieszczą się w zakresie usług kształcenia zawodowego, gdy pozostają w bezpośrednim związku z zawodem osób biorących udział w szkoleniu i mają na celu uaktualnienie i poszerzenie wiedzy do celów zawodowych – tak interpretacja Dyrektora Izby Skarbowej w Łodzi z 9 września 2011 r., IPTPP1/443-290/11-4/AK.

Jeśli spełniony jest wskazany warunek, konieczne jest także przeanalizowanie, czy spełniona jest jedna z dalszych przesłanek, a mianowicie usługi:

- a. prowadzone są w formach i na zasadach przewidzianych w odrębnych przepisach, lub
- b. świadczone przez podmioty, które uzyskały akredytację w rozumieniu przepisów o systemie oświaty – wyłącznie w zakresie usług objętych akredytacją, lub
- c. finansowane w całości ze środków publicznych (z zastrzeżeniem wynikającym z przepisów rozporządzenia).

Tylko te usługi, które spełniają łącznie oba kryteria, a zatem stanowią usługi w zakresie kształcenia zawodowego i doksztalcania, i jednocześnie:

- a. prowadzone są w formach i na zasadach przewidzianych w odrębnych przepisach, lub
- b. świadczone są przez podmioty, które uzyskały akredytację w rozumieniu przepisów o systemie oświaty – wyłącznie w zakresie usług objętych akredytacją, lub
- c. finansowane są w całości ze środków publicznych (z zastrzeżeniem wynikającym z przepisów rozporządzenia),

korzystają ze zwolnienia od podatku.

2.1. Usługi kształcenia zawodowego lub przekwalifikowania zawodowego prowadzone w formach i na zasadach przewidzianych w odrębnych przepisach

Ze zwolnienia korzystają usługi kształcenia zawodowego lub przekwalifikowania zawodowego prowadzone w formach i na zasadach przewidzianych w odrębnych przepisach.

Ustawa o VAT nie definiuje zatem przepisów, których zastosowanie umożliwi skorzystanie, w stosunku do danej usługi, ze zwolnienia od podatku. Ustawa ta odsyła natomiast podmioty świadczące określone usługi do odrębnych przepisów.

Spełnienie drugiego z warunków określonych w art. 43 ust. 1 pkt 29 lit. a ww. ustawy o podatku od towarów i usług jest zatem możliwe tylko wtedy, gdy istnieją przepisy prawa regulujące formy i zasady kształcenia zawodowego.

Zgodnie z art. 87 ustawy z dnia 2 kwietnia 1997 r. Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej (Dz. U. Nr 78, poz. 483, z późn. zm.) źródłami powszechnie obowiązującego

prawa Rzeczypospolitej Polskiej są: Konstytucja, ustawy, ratyfikowane umowy międzynarodowe oraz rozporządzenia.

Odesłanie więc w art. 43 ust. 1 pkt 29 lit. a ustawy o VAT do „odrębnych przepisów” odnosić się może wyłącznie do ustaw oraz rozporządzeń (ewentualnie ratyfikowanych umów międzynarodowych), nie zaś do uchwał będących aktami normatywnymi o charakterze wewnętrznym. Podkreślić należy, że ustawy i rozporządzenia, będąc źródłem prawa powszechnie obowiązującego, podlegają obowiązkowi ogłoszenia w Dzienniku Ustaw (co jest warunkiem ich wejścia w życie) – interpretacja Ministra Finansów z dnia 16 sierpnia 2011 r., PT8/033/13/SBA/11/PT-982.

Ze zwolnienia korzystać zatem będą przykładowo szkolenia w zakresie ochrony roślin, tj. obrotu i konfekcjonowania środków ochrony roślin, stosowania środków ochrony roślin, integrowanej produkcji, gdyż są prowadzone w formie i na zasadach przewidzianych w rozporządzeniu MRiRW z dnia 16 grudnia 2010 r. w sprawie szkoleń w zakresie ochrony roślin (Dz. U. nr 256, poz. 1721) – tak interpretacja Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach z 22 września 2011 r., IBPP1/443-995/11/LG.

Zwolniona od podatku będzie także działalność polegająca na organizowaniu kursów kwalifikacyjnych dla pielęgniarek i położnych, kursów specjalistycznych dla pielęgniarek i położnych oraz seminariów dla ratowników medycznych – spełnia definicję usług kształcenia zawodowego, o których mowa w art. 43 ust. 1 pkt 29 ustawy o VAT. Biorąc pod uwagę, iż forma i zasady przedmiotowych szkoleń regulowane są przez odrębne przepisy – Rozporządzenie Ministra Zdrowia z dnia 29 października 2003 r. w sprawie kształcenia podyplomowego pielęgniarek i położnych, na podstawie art. 10u ustawy z dnia 5 lipca 1996 r. o zawodach pielęgniarki i położnej (Dz. U. z 2001 r. Nr 57, poz. 602 i Nr 89, poz. 969 oraz z 2003 r. Nr 109, poz. 1029), działalność szkoleniowa prowadzona w powyższym zakresie będzie korzystać ze zwolnienia od podatku na podstawie art. 43 ust. 1 pkt 29 ustawy. Natomiast działalność polegająca na organizowaniu seminariów dla osób dorosłych oraz kursów dla osób dorosłych – jako skierowana do osób niewykonyjących zawodów medycznych (dla osób, dla których tego rodzaju szkolenia nie wiążą się ściśle z wykonywanym zawodem) – należy opodatkować według stawki podstawowej, od dnia 1 stycznia 2011 r. w wysokości 23% – tak interpretacja Dyrektora Izby Skarbowej w Poznaniu z 19 kwietnia 2011 r., ILPP2/443-133/11-2/MN.

Ze zwolnienia skorzystają także świadczone przez podatnika usługi organizacji i prowadzenia szkoleń w zakresie wymaganych kwalifikacji przy eksploatacji urządzeń i instalacji określonych w Rozporządzeniu Ministra Gospodarki, Pracy i Polityki Społecznej z 28 kwietnia 2003 r. w sprawie szczegółowych zasad stwierdzania posiadania kwalifikacji przez osoby zajmujące się eksploatacją urządzeń, instalacji i sieci (Dz. U. Nr 89, poz. 828 ze zm.), prowadzone w ramach kształcenia ustawicznego dorosłych i pozostałe formy

kształcenia nigdzie indziej niesklasyfikowane (80.42.B) – tak interpretacja Dyrektor Izby Skarbowej w Poznaniu z 8 kwietnia 2011 r., ILPP1/443-40/11-4/MK.

Ze wskazanego zwolnienia nie może natomiast korzystać przykładowo działalność Izby Doradców Podatkowych, która to prowadzi wprawdzie działalność szkoleniową na podstawie ustawy o doradcach podatkowych, jednakże w formach i na zasadach przewidzianych w przepisach wydanych na jej podstawie, w szczególności w uchwałach Zjazdu oraz Rady, w tym w Zasadach Etyki doradców podatkowych (załącznik do uchwały Zjazdu z dnia 22 stycznia 2006 r., ze zm.). Jak bowiem wskazał minister finansów w interpretacji z dnia 16 sierpnia 2011 r., PT8/033/13/SBA/11/PT-982, w tym wypadku szczegółowe formy oraz zasady wykonywania działalności szkoleniowej przewidziane zostały w przepisach wydanych przez organy Izby, zgodnie z delegacją ustawową zawartą w art. 51 ww. ustawy o doradztwie podatkowym, tj. w uchwałach Zjazdu oraz Rady, w tym w szczególności w Zasadach Etyki doradców podatkowych (załącznik do uchwały Zjazdu z dnia 22 stycznia 2006 r., z późn. zm.). Minister finansów zauważył bowiem, że przepisy ustawy z dnia 5 lipca 1996 r. o doradztwie podatkowym nie regulują form ani zasad kształcenia zawodowego doradców podatkowych. Fakt uregulowania form i zasad kształcenia zawodowego doradców podatkowych w uchwałach Zjazdu oraz Rady nie pozwala, w ocenie ministra, uznać za spełnioną przesłankę, określoną w przepisie art. 43 ust. 1 pkt 29 lit. a ustawy o VAT, aby usługi kształcenia zawodowego prowadzone były w formach i na zasadach przewidzianych w odrębnych przepisach. Tym samym omawiane usługi świadczone przez organy i jednostki organizacyjne Izby nie podlegają zwolnieniu od podatku przewidzianym w tym przepisie.

Reasumując, do usług kształcenia i przekwalifikowania zawodowego można zastosować zwolnienie, o którym mowa w art. 43 ust. 1 pkt 26 lit. a ustawy o VAT, jeśli zasady kształcenia, doksztalcenia lub przekwalifikowania uregulowane są w przepisach ustaw bądź rozporządzeń. Dla zastosowania wskazanego zwolnienia nie jest wystarczające uregulowanie zasad kształcenia, doksztalcenia czy przekwalifikowania w przepisach innej rangi, a w szczególności w wewnętrznych regulacjach korporacyjnych.

2.2. Usługi kształcenia zawodowego lub przekwalifikowania zawodowego świadczone przez podmioty, które uzyskały akredytację w rozumieniu przepisów o systemie oświaty – wyłącznie w zakresie usług objętych akredytacją

Zwolnienie od podatku znajdzie zastosowanie także do tych usług kształcenia zawodowego lub przekwalifikowania zawodowego, które są świadczone przez podmioty, które uzyskały akredytację w rozumieniu przepisów o systemie oświaty. Zwolnienie znajdzie jednak zastosowanie wyłącznie do tych usług, które zostaną objęte akredytacją.

Zgodnie z art. 83a ust. 2 ustawy z dnia 7 września 1991 r. o systemie oświaty działalność oświatowa nieobejmująca prowadzenia szkoły, placówki, zespołu, o którym mowa w art. 90a ust. 1, lub innej formy wychowania przedszkolnego, o której mowa w przepisach wydanych na podstawie art. 14a ust. 7, może być podejmowana na zasadach określonych w przepisach ustawy z dnia 2 lipca 2004 r. o swobodzie działalności gospodarczej.

W określonych przypadkach ustawa o systemie oświaty daje zatem możliwość prowadzenia działalności oświatowej na zasadzie swobody podejmowania działalności gospodarczej, o której mowa w ustawie o swobodzie działalności gospodarczej. Jednakże w takim wypadku zastosowanie do określonej usługi zwolnienia będzie możliwe wyłącznie pod warunkiem uzyskania przez usługodawcę akredytacji, zgodnie z regulacjami ustawy o systemie oświaty.

W myśl art. 68b ustawy o systemie oświaty, placówki i ośrodki, o których mowa w art. 68a ust. 1 pkt 2 – placówki kształcenia ustawicznego, placówki kształcenia praktycznego, ośrodki dokształcania i doskonalenia zawodowego, prowadzące kształcenie ustawiczne w formach pozaszkolnych, mogą uzyskać akredytację, stanowiącą potwierdzenie spełniania określonych wymogów i zapewniania wysokiej jakości prowadzonego kształcenia. Akredytacja może obejmować całość lub część prowadzonego kształcenia. Akredytację przyznaje kurator oświaty właściwy dla siedziby placówki lub ośrodka, w drodze decyzji administracyjnej wydawanej po przeprowadzeniu przez zespół powołany przez kuratora oświaty oceny działalności danej placówki lub ośrodka.

Akredytację może uzyskać placówka lub ośrodek, które:

1. zapewniają bazę wyposażoną w środki dydaktyczne,
2. zatrudniają wykwalifikowaną kadrę,
3. opracowują i udostępniają materiały metodyczno-dydaktyczne.

Kurator oświaty w drodze decyzji administracyjnej może cofnąć akredytację, jeżeli stwierdzi niespełnianie przez placówkę lub ośrodek warunków wymaganych do uzyskania akredytacji.

Regulacje art. 68b ustawy o systemie oświaty stosuje się również do placówek niepublicznych prowadzonych zgodnie z przepisami rozdziału 8 oraz do działalności oświatowej, o której mowa w art. 83a ust. 2.

Szczegóły dotyczące procesu, warunków oraz wymogów, których spełnienie niezbędne jest do uzyskania akredytacji określają przepisy Rozporządzenia Ministra Edukacji Narodowej i Sportu z dnia 20 grudnia 2003 r. w sprawie akredytacji placówek i ośrodków prowadzących kształcenie ustawiczne w formach pozaszkolnych (Dz. U. z 2003 r. Nr 227, poz. 2247, z późn. zm.).

Jeśli zatem określony podmiot świadczący usługi kształcenia zawodowego lub przekwalifikowania spełni przesłanki 68b ustawy o systemie oświaty i uzyska stosowną akredytację, do świadczonych przez niego usług, objętych odpowiednią akredytacją, znajdzie zastosowanie zwolnienie od podatku VAT. Jeśli natomiast dany podmiot świadczy, poza usługami objętymi akredytacją, także inne usługi, to dla opodatkowania powyższych znajdzie zastosowanie stawka podstawowa – aktualnie w wysokości 23%.

2.3. Usługi kształcenia zawodowego lub przekwalifikowania zawodowego finansowane w całości ze środków publicznych

Jeśli określone usługi finansowane są w określonym stopniu ze środków publicznych, korzystają one ze zwolnienia od podatku.

Stosownie do treści ustawy, dla skorzystania z przedmiotowego zwolnienia konieczne jest, by dana usługa finansowana była w całości ze środków publicznych. Ustawa wymaga zatem 100% finansowania środkami publicznymi. W myśl natomiast § 13 ust. 1 pkt 19 i 20, obowiązującego od dnia 6 kwietnia 2011 r., Rozporządzenia Ministra Finansów w sprawie wykonania niektórych przepisów ustawy o podatku od towarów i usług zwalnia się od podatku także usługi kształcenia zawodowego lub przekwalifikowania zawodowego, finansowane w co najmniej 70% ze środków publicznych oraz świadczenie usług i dostawę towarów ściśle z tymi usługami związane. Przepisy rozporządzenia pozwalają zatem na zastosowanie zwolnienia także do usług częściowo współfinansowanych ze środków innych niż środki publiczne. To współfinansowanie nie może jednak przekroczyć 30% kosztu usługi. Dla możliwości zastosowania zwolnienia ustawodawca przewidział bowiem próg minimalnego finansowania środkami publicznymi w wysokości 70%. Zakres pojęcia środków publicznych określa art. 5 ust. 1 ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (Dz. U. Nr 157, poz. 1240 ze zm.). Należy również zauważyć, iż w przepisie art. 9 ww. ustawy o finansach publicznych, określono zakres podmiotów tworzących sektor finansów.

Możliwość skorzystania ze wskazanego zwolnienia uzależniona jest zatem od tego, czy podmiotem finansującym jest podmiot tworzący sektor publiczny, jak i od tego, z jakich środków usługobiorca sfinansuje realizowane na jego rzecz świadczenie.

Jeśli dany usługodawca od 1 stycznia 2011 r. organizuje szkolenia będące przedmiotem wniosku, które są faktycznie finansowane ze środków publicznych w rozumieniu ustawy o finansach publicznych, to korzystają one ze zwolnienia przedmiotowego na podstawie art. 43 ust. 1 pkt 29 lit. c ustawy. Natomiast szkolenia, które nie są finansowane z tych środków należy opodatkować 23% stawką podatku – tak interpretacja Dyrektora IS w Poznaniu MF z dnia 9 czerwca 2011 r., ILPP2/443-460/11-5/EN.

Ze zwolnienia zatem korzystać będą spełniające ww. kryteria szkolenia i inne usługi w zakresie kształcenia zawodowego i przekwalifikowania, finansowane m.in. ze środków Unii Europejskiej, jednostki samorządu terytorialnego czy uczelni publicznych.

Usługi podnoszące kwalifikacje zawodowe lub umożliwiające przekwalifikowanie zawodowe świadczone dla pracowników instytucji publicznych tzn. jednostek samorządu terytorialnego (urzędów gmin, miast, starostw powiatowych) i jednostek organizacyjnych jednostek samorządu terytorialnego (jednostek oświatowych, zespołów obsługujących jednostki oświatowe, ośrodków pomocy społecznej, instytucji kulturalnych), jeśli są finansowane w 100% ze środków publicznych, korzystają ze zwolnienia z opodatkowania podatkiem VAT na podstawie art. 43 ust. 1 pkt 29 lit. c ustawy. Gdy usługi te finansowane są w co najmniej 70% ze środków publicznych, korzystają one ze zwolnienia na podstawie wskazanego przepisu rozporządzenia.

Przy czym zwolnienie usług szkoleniowych, które będą finansowane w całości lub w co najmniej 70% ze środków publicznych, przysługuje jedynie – jeżeli środki, którymi zleceniodawca zapłaci za usługi szkoleniowe, będą środkami wydatkowanymi przez zleceniodawcę jako środki publiczne – tak Interpretacja Dyrektora Izby Skarbowej w Łodzi z 19 października 2011 r., DIPTPP2/443-328/11-4/AW.

3. Świadczenia dodatkowe

Zgodnie z treścią art. 43 ust. 1 pkt 26, pkt 29 ustawy, jak i § 13 ust. 1 pkt 19 i 20, Rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 4 kwietnia 2011 r. w sprawie wykonania niektórych przepisów ustawy o podatku od towarów i usług, zwolnienie od podatku VAT obejmuje nie tylko wskazane w ww. przepisach usługi, ale także dostawę towarów i świadczenie usług ściśle z tymi usługami związane.

„Dostawa towarów i świadczenie usług ściśle związane z usługami zwolnionymi”, to np. usługi polegające na zapewnieniu odpowiednio wyposażonych sal szkoleniowych, kadry dydaktycznej, udostępnieniu uczestnikom pomocy audiowizualnych, materiałów szkoleniowych – tak np. interpretacja Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach z 22 września 2011 r., IBPP1/443-995/11/LG.

Przy czym stosownie do art. 43 ust. 17 ustawy w brzmieniu obowiązującym od 1 kwietnia 2011 r. zwolnienia, o których mowa w art. 43 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.

Ponadto, w myśl art. 43 ust. 17a ustawy, w brzmieniu obowiązującym od 1 kwietnia 2011 r. 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.

Na podstawie § 13 ust. 8 ww. rozporządzenia w brzmieniu obowiązującym od dnia 1 lipca 2011 r. zwolnienia, o których mowa w ust. 1 pkt 19, 20, 24, 25 i 26, stosuje się do dostawy towarów lub świadczenia usług ściśle związanych z usługami podstawowymi dokonywanych przez podmioty świadczące usługi podstawowe.

W myśl § 13 ust. 9 ww. rozporządzenia w brzmieniu obowiązującym od dnia 1 lipca 2011 r. zwolnienia, o których mowa w ust. 1 pkt 19, 20, 24, 25 i 26, stosuje się do dostawy towarów lub świadczenia usług ściśle związanych z usługami podstawowymi, pod warunkiem że:

1. są one niezbędne do wykonania usługi podstawowej, zwolnionej zgodnie z ust. 1 pkt 19, 20, 24 i 25 oraz art. 43 ust. 1 pkt 24 ustawy, lub
2. ich głównym celem nie jest osiągnięcie dodatkowego dochodu przez podatnika, przez konkurencyjne wykonywanie tych czynności w stosunku do podatników niekorzystających z takiego zwolnienia.

Zwolnienie dostaw towarów i świadczenia usług ściśle związanych ze świadczeniem usługi zwolnionej od podatku obejmuje zatem wyłącznie usługi świadczone przez ten sam podmiot, który świadczy usługę główną – zwolnioną z opodatkowania. Ponadto dostawa towarów i świadczenie usług ściśle związanych z usługami podstawowymi musi być niezbędne do wykonania usługi podstawowej, zwolnionej od podatku VAT oraz ich głównym celem nie może być osiągnięcie dodatkowego dochodu przez podatnika, przez konkurencyjne wykonanie tych czynności w stosunku do podatników niekorzystających z takiego zwolnienia.

4. Podsumowanie

Analizując zasady opodatkowania usług kształcenia zawodowego i doksztalcenia, stwierdzić należy, iż ze zwolnienia korzystać będą te usługi, które:

- dotyczą kształcenia i wychowania i świadczone są przez jednostki objęte systemem oświaty, lub
- stanowią usługi kształcenia zawodowego lub przekwalifikowania zawodowego i równocześnie:

- a. prowadzone są w formach i na zasadach przewidzianych w odrębnych przepisach, lub
- b. świadczone są przez podmioty, które uzyskały akredytację w rozumieniu przepisów o systemie oświaty – wyłącznie w zakresie usług objętych akredytacją, lub
- c. są finansowane w co najmniej 70% ze środków publicznych.

Zwolnione od podatku obejmuje także świadczenie usług i dostawę towarów ściśle z tymi usługami związane.

Jeśli żadna ze wskazanych powyżej przesłanek nie jest spełniona, usługa podlega opodatkowaniu w wysokości stawki podstawowej (obecnie 23%).

