

Szanowny Panie Marszałku! Odpowiadając na przesłaną przy piśmie z dnia 10 lutego 2011 r., znak: SPS-023-20494/11, interpelację posła Bartosza Arłukowicza w sprawie przepisów ustawy o podatku od towarów i usług regulujących opodatkowanie usług kształcenia zawodowego lub przekwalifikowania zawodowego, uprzejmie wyjaśniam:

Przepis art. 43 ust. 1 pkt 29 lit. a został wprowadzony do ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług nowelizacją z dnia 29 października 2010 r. (Dz. U. Nr 226, poz. 1476). Nowelizacja, która weszła w życie z dniem 1 stycznia 2011 r., uchyliła dotychczasowy załącznik nr 4, zawierający wykaz usług zwolnionych od podatku. Uregulowania dotyczące tematyki zwolnień zostały przeniesione do treści ustawy. Przy określaniu zakresu zwolnień, które dotychczas były ujęte w załączniku nr 4, odstąpiono od ich identyfikacji przy pomocy klasyfikacji statystycznych, określając ich zakres z wykorzystaniem treści przepisów prawa unijnego i krajowego oraz orzecznictwa Trybunału Sprawiedliwości UE. Zasadniczym powodem odejścia od stosowania klasyfikacji statystycznych przy określaniu zakresu zwolnień od podatku było bowiem 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.

Przy określaniu zakresu zwolnień od podatku od usług kształcenia uwzględnione zostały przepisy art. 132 ust. 1 lit. i i j dyrektywy, zgodnie z którymi państwa członkowskie zwalniają:

— kształcenie dzieci lub młodzieży, 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;

— nauczanie prywatne przez nauczycieli, obejmujące kształcenie powszechne lub wyższe.

Mając na uwadze przytoczone wyżej przepisy dyrektywy, od dnia 1 stycznia 2011 r. zwolnieniem w przepisach o podatku od towarów i usług (art. 43 ust. 1 pkt 26–29 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług, Dz. U. Nr 54, poz. 535 z późn. zm., objęto:

1) usługi świadczone przez:

a) jednostki objęte systemem oświaty w rozumieniu przepisów o systemie oświaty w zakresie kształcenia i wychowania,

b) 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;

2) usługi prywatnego nauczania na poziomie przedszkolnym, podstawowym, gimnazjalnym, ponadgimnazjalnym i wyższym, świadczone przez nauczycieli;

3) usługi nauczania języków obcych oraz dostawę towarów i świadczenie usług ściśle z tymi usługami związane, inne niż wymienione w pkt 26, pkt 27 i pkt 29 ust. 1 art. 43 cytowanej ustawy o podatku od towarów i usług;

4) usługi kształcenia zawodowego lub przekwalifikowania zawodowego, inne niż wymienione w pkt 26 ust. 1 art. 43 cytowanej ustawy o podatku od towarów i usług:

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.

Ponadto, na podstawie przepisów rozporządzenia ministra finansów z dnia 22 grudnia 2010 r. w sprawie wykonania niektórych przepisów ustawy o

podatku od towarów i usług (Dz. U. Nr 246, poz. 1649) zwolnione od podatku zostały m.in.:

— usługi w zakresie kształcenia, inne niż wymienione w art. 43 ust. 1 pkt 26 ustawy o podatku od towarów i usług, świadczone przez uczelnie oraz świadczenie usług i dostawa towarów ściśle z tymi usługami związane (§ 13 ust. 1 pkt 19 rozporządzenia);

— usługi kształcenia zawodowego lub przekwalifikowania zawodowego, finansowane w co najmniej 70% ze środków publicznych, oraz świadczenie usług i dostawa towarów ściśle z tymi usługami związane (§ 13 ust. 1 pkt 20 rozporządzenia).

W celu oceny sposobu wdrożenia przepisu art. 132 ust. 1 lit. i dyrektywy 2006/112/WE konieczne jest uwzględnienie wszystkich przytoczonych powyżej przepisów, dotyczących zwolnienia od podatku usług w zakresie kształcenia. Zauważyć należy, że usługi kształcenia zawodowego lub przekwalifikowania zawodowego mogą być zwolnione od podatku nie tylko na podstawie powoływanego przez pana posła przepisu art. 43 ust. 1 pkt 29 lit. a ustawy o podatku od towarów i usług, ale również na podstawie lit. b i c tego przepisu, a także na podstawie art. 43 ust. 1 pkt 26 ustawy o podatku od towarów i usług.

Odnosząc się natomiast do zagadnienia ewentualnego zwolnienia od podatku usług szkolenia zawodowego lekarzy i lekarzy dentyków wyjaśniam, że okoliczność, iż przepisy nakładają na określone grupy zawodowe obowiązek doskonalenia zawodowego, nie jest wystarczającą przesłanką do zwolnienia usług kształcenia od podatku od towarów i usług. Dla objęcia usług kształcenia zawodowego zwolnieniem od podatku na podstawie art. 43 ust. 1 pkt 29 lit. a ustawy o podatku od towarów i usług konieczne jest, by przepisy regulowały formy i zasady tego kształcenia.

Jednocześnie zauważam, że przepisy dotyczące szkoleń zawodowych lekarzy przewidują różne formy tego kształcenia. Dla oceny, czy spełnione są określone w przepisie art. 43 ust. 1 pkt 29 lit. a ustawy o podatku od towarów i

usług przesłanki do zwolnienia od podatku usług kształcenia, konieczna jest zatem ocena konkretnych sytuacji. Podkreślam jednak, że przepis 43 ust. 1 pkt 29 lit. a nie jest jedynym przepisem, który odnosi się do zwolnienia od podatku usług kształcenia zawodowego. Dla przykładu wskazać można, że świadczone przez uczelnie oraz instytuty badawcze (które zastąpiły jednostki badawczo-rozwojowe), a skierowane do lekarzy usługi kształcenia, których celem jest doskonalenie zawodowe tych osób, są zwolnione od podatku na podstawie art. 43 ust. 1 pkt 26 lit. b ustawy o podatku od towarów i usług jako usługi kształcenia na poziomie wyższym.

Informuję również, że możliwość uzyskania odpowiedzi na szczegółowe pytania dotyczące konkretnych stanów faktycznych ustawodawca przewidział w ramach instytucji interpretacji indywidualnych. Zgodnie z art. 14b ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (t.j. Dz. U. z 2005 r. Nr 8, poz. 60, z późn. zm.), minister właściwy do spraw finansów publicznych, na pisemny wniosek zainteresowanego, wydaje w jego indywidualnej sprawie pisemną interpretację przepisów prawa podatkowego (interpretację indywidualną). Składający wniosek o wydanie interpretacji indywidualnej obowiązany jest do wyczerpującego przedstawienia zaistniałego stanu faktycznego albo zdarzenia przyszłego oraz do przedstawienia własnego stanowiska w sprawie oceny prawnej tego stanu faktycznego albo zdarzenia przyszłego (art. 14b § 3 Ordynacji podatkowej).

Z poważaniem