

ŚWIADCZENIE USŁUG KSZTAŁCENIA ZAWODOWEGO LUB PRZEKWALIFIKOWANIA ZAWODOWEGO W PODATKU OD TOWARÓW I USŁUG

Anna Hnatów, e-mail: anna.hnatow@amu.edu.pl
Uniwersytet im. Adama Mickiewicza w Poznaniu,
ul. Wieniawskiego 1, 61-712 Poznań



STRESZCZENIE

Artykuł koncentruje się wokół problematyki zwolnienia z podatku od towarów i usług kształcenia zawodowego lub przekwalifikowania zawodowego. W tym celu dokonano szczegółowej analizy prawnej powszechnie obowiązujących przepisów prawa, a także ukazano wątpliwości interpretacyjne stanów faktycznych, występujących w praktyce podatkowej.

Słowa kluczowe: zwolnienie, podatek od towarów i usług, usługi edukacyjne, usługi kształcenia zawodowego, przekwalifikowanie zawodowe

Services of vocational training or retraining in VAT

ABSTRACT

The article focuses on the issue of exemption from VAT on vocational training or retraining. Therefore, makes a detailed legal analysis of generally applicable laws as well as showing doubts about interpretation in situations occurring in the tax practice.

Key words: exemption, VAT, educational services, vocational training, retraining

WSTĘP

Rola edukacji w budowaniu społeczeństwa informacyjnego oraz gospodarki opartej na wiedzy została doceniona nie tylko przez wybitnych przedstawicieli nauk społecznych, ale również przez polskiego ustawodawcę. Znalazło to wyraz w przepisach ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz. U. 2011 nr 177, poz. 1054, dalej: „*uptu*”) oraz w wydanych na jej podstawie aktach wykonawczych. Można zatem wywnioskować, że świadczenie usług edukacyjnych zostało objęte zwolnieniem przedmiotowym w zakresie opodatkowania podatkiem od towarów i usług, co przejawia się chociażby w braku obowiązku naliczania należnego VAT przez podmiot świadczący usługi edukacyjne (art. 8 ust. 1 w zw. z art. 43 ust. 1 pkt. 26-29 *uptu*). Na uwagę zasługuje fakt, że polski ustawodawca objął zwolnieniem przedmiotowym szeroki wachlarz usług edukacyjnych, świadczonych na różnych etapach kształcenia. Wśród nich wyróżnić można chociażby usługi związane z nauczaniem języków obcych, a także usługi kształcenia zawodowego lub przekwalifikowania zawodowego, o których mowa w art. 43 ust.1 pkt. 28 i 29 *uptu*. Zastosowanie zwolnienia przedmiotowego wobec tychże usług edukacyjnych następuje niezależnie od statusu świadczenia ich przez usługodawców, którymi mogą być przykładowo publiczne lub niepubliczne placówki oświatowe.

Celem niniejszego artykułu jest ukazanie prawnej specyfiki konstrukcji zwolnienia przedmiotowego w zakresie usług kształcenia zawodowego oraz przekwalifikowania zawodowego. Z powyższych względów podjęte rozważania koncentrować będą się wokół analizy prawnej art. 43 ust.

1 pkt. 29 upty. Autorka pragnie wskazać na wątpliwości interpretacyjne występujące w praktyce organów podatkowych, a wiążące się ze stosowaniem powyższej regulacji prawnej w określonych stanach faktycznych. Szczególnie interesującym zagadnieniem przedstawionym w artykule będzie możliwość skorzystania przez zwolnienia w sytuacji, gdy usługa edukacyjna w postaci kształcenia zawodowego lub przekwalifikowania zawodowego świadczona jest przez podwykonawców.

POJĘCIE ŚWIADCZENIA USŁUG W PODATKU OD TOWARÓW I USŁUG

Przedmiot opodatkowania podatkiem od towarów i usług (zwany dalej również: „VAT”) został wskazany przez prawodawcę w art. 5 ust. 1 upty, który zawiera katalog enumeratywnie wymienionych czynności podlegających opodatkowaniu. Można zauważyć, że ustawodawca szczególną rolę przypisuje opodatkowaniu odpłatnej dostawy towarów oraz odpłatnemu świadczeniu usług, o których mowa w art. 5 ust. 1 pkt. 1 upty. Podkreślenia wymagają dwie okoliczności: ustanowienia wyraźnego rozdziału pomiędzy dostawą towarów a świadczeniem usług, który zostanie uwidoczniiony poprzez bardziej pogłębioną analizę przepisów ustawy, a także opodatkowanie wyłącznie *odpłatnych* czynności w ramach dostawy towarów oraz świadczenia usług.

Nawiązując do powyższego wniosku, warto zaznaczyć, że definicja świadczenia usług zawarta w art. 8 ust. 1 upty, nieodzowna przy dalszej analizie zwolnienia od opodatkowania VAT usług edukacyjnych w zakresie kształcenia zawodowego oraz przekwalifikowania zawodowego, w ścisły sposób odwołuje się do dostawy towarów (art. 7 ust. 1 upty). *Świadczeniem usług* jest bowiem każde świadczenie na rzecz osoby fizycznej, osoby prawnej lub jednostki organizacyjnej niemającej osobowości prawnej, które nie stanowi dostawy towarów w rozumieniu art. 7 upty. Mogą nim być w szczególności czynności wymienione w katalogu otwartym ustanowionym w art. 8 ust. 1 pkt. 1-3 upty. Kluczowym dla zrozumienia pojęcia *świadczenia usług* jest zatem pojęcie *dostawy towarów*, zdefiniowanego przez prawodawcę w art. 7 ust. 1 upty. Zgodnie ze wskazanym przepisem za dostawę towarów należy uważać przeniesienie prawa do rozporządzania towarami jak właściciel, przy czym w myśl art. 2 pkt. 6 upty towarami są rzeczy, ich części, a także wszelkie postaci energii. Przykładowe czynności, wypełniające warunki uznania je za dostawę towarów, zostały ujęte w katalogu otwartym, zawartym w art. 7 ust. 1 pkt. 1-7 upty. Reasumując, świadczeniem usług jest każde świadczenie wykonywane na rzecz wskazanych w art. 8 ust. 1 upty podmiotów, które nie jest zarazem dostawą towarów. Jest to pojęcie bardzo uniwersalne i oderwane od klasyfikacji statystycznych, co miało miejsce w stanie prawnym sprzed 01.01.2010 r.¹

Przyjmując dosłowne brzmienie art. 5 ust. 1 pkt. 1 w zw. z art. 8 ust. 1 upty, można dojść do wniosku, że opodatkowaniu VAT podlega tylko odpłatne świadczenie usług. Analiza art. 5 ust. 1 pkt. 1 upty w oderwaniu od pozostałych przepisów ustawy mogłaby w tym przypadku prowadzić do błędnej wykładni, niemniej w powiązaniu z art. 8 ust. 2 upty wyciągnięcie poprawnego wniosku nie sprawia problemu. Na uwagę zasługuje jednak zastosowany w ustawie zabieg legislacyjny. Ustawodawca co do zasady zrezygnował z nałożenia podatku od towaru i usług na usługi świadczone bez wynagrodzenia, nie wymieniając ich w katalogu czynności podlegających opodatkowaniu VAT. Niemniej po dokładnej analizie art. 8 ust. 2 upty należy stwierdzić, że prawodawca uznał za pożądane opodatkowanie niektórych usług. Ze względu na konieczność zagwarantowania braku sprzeczności pomiędzy normami prawopodatkowymi zawartymi w ustawie, zdecydowano się na zrównanie z usługami o charakterze odpłatnym niektórych innych usług. Na gruncie analizowanymi przepisami są nimi w szczególności:

- użycie towarów stanowiących część przedsiębiorstwa podatnika do celów innych niż działalność gospodarcza podatnika, w tym w szczególności do celów osobistych podatnika lub jego pracowników (art. 8 ust. 2 pkt. 1 upty),

1 A. Bartosiewicz, *Komentarz do art. 8 ustawy o podatku od towarów i usług*, [w:] A. Bartosiewicz, *VAT. Komentarz*, Warszawa 2015.

- nieodpłatne świadczenie usług na cele osobiste podatnika lub jego pracowników, w tym byłych pracowników (art. 8 ust. 2 pkt. 2 upty).

Na podstawie przywołanych przepisów, abstrahując od zwolnienia określonego w art. 43 ust. 1 pkt. 29 upty, można stwierdzić, że co do zasady możliwe byłoby opodatkowanie VAT usług kształcenia zawodowego, świadczonych na cele osobiste pracowników usługodawcy. Ponadto można pokusić się o stwierdzenie, że opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług podlegałaby dostawa towarów związana z usługami kształcenia zawodowego (m.in. materiałów szkoleniowych) przy spełnieniu warunków wynikających z przepisów ustawy (art. 7 ust. 2 pkt. 2 upty).

W przypadku świadczenia usług na uwagę zasługuje jeszcze jedna kwestia. Dokonując analizy językowej art. 5 ust. 1 pkt. 1 w zw. z art. 2 pkt. 1 upty, można wyciągnąć wniosek, że opodatkowaniu podlega w szczególności odpłatne świadczenie usług na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej. Można stąd błędnie wywnioskować, że ustawodawca nie zdecydował się na opodatkowanie podatkiem od towarów i usług transgranicznego ich świadczenia. Ten sposób wykładni byłby jednak niezgodny chociażby z art. 17 ust. 1 pkt. 4 w zw. z art. 2 ust. 9 upty, co wskazuje na podleganie opodatkowaniu VAT importu usług, po spełnieniu warunków wynikających z ustawy. Podobnie przedstawia się kwestia eksportu usług, a także wewnątrzwspólnotowego nabycia i wewnątrzwspólnotowe dostawy usług. Z powyższego względu w każdym stanie faktycznym odnoszącym się do transgranicznego świadczenia usług, w tym w szczególności usług kształcenia zawodowego lub przekwalifikowania zawodowego innych niż wymienione w art. 43 ust. 1 pkt. 29 upty, należy dokonać szczegółowej analizy przepisów ustawy pod kątem powstania obowiązku podatkowego, ustalenia miejsca świadczenia oraz ustalenia podstawy opodatkowania.

ZWOLNIENIE USŁUG EDUKACYJNYCH Z VAT

Ze względu na fakt, że usługi edukacyjne w tym w szczególności w zakresie kształcenia zawodowego lub przekwalifikowania zawodowego nie znajdują się w katalogu czynności podlegających opodatkowaniu stawką 0% lub stawkami obniżonymi 5% i 8%, co do zasady powinna mieć do nich zastosowanie stawka podstawowa, wynosząca do 31.12.2016 r. 23% (zgodnie z art. 146a pkt.1 upty). Należy mieć na względzie, że krajowy ustawodawca ma możliwość ustanowienia zwolnień od opodatkowania, które są formą ograniczonego zakresu podmiotowego lub przedmiotowego stosowania danego podatku². Kompetencja ta przysługuje również prawodawcy unijnemu, który skorzystał z niej, zawierając w Dyrektywie 2006/112 szeroki katalog zwolnień, obejmujący między innymi usługi edukacyjne. W związku z powyższym powstała konieczność dostosowania polskich regulacji w zakresie VAT do uregulowań unijnych, czego wyrazem było w szczególności przeniesienie katalogu zwolnień z załącznika nr 4 bezpośrednio do treści ustawy o podatku od towarów i usług oraz zmodyfikowanie zakresu tychże zwolnień. Zdecydowanym krokiem do przodu było oderwanie zwolnień przedmiotowych, w tym w szczególności usług edukacyjnych od klasyfikacji PKWiU³.

Zwolnienia zawarte w art. 43 ust. 1 upty są modyfikacją zakresu przedmiotowego lub podmiotowo-przedmiotowego opodatkowania podatkiem od towarów i usług. W pkt. 26-29 wskazanego przepisu zostały umieszczone zwolnienia odnoszące się do świadczenia usług edukacyjnych przez podatników VAT, o których mowa w art. 15-17 upty. Na wstępie należy zauważyć, że mają one zróżnicowany charakter, obejmując usługi różnego rodzaju i świadczone przez podmioty finansowane zarówno ze środków publicznych, jak i środków prywatnych. Można wyciągnąć z tego wniosek, że ustawodawca chciał zapewnić możliwość skorzystania ze zwolnienia dla jak najszerszego kręgu

² H. Dzwonkowski, *Prawo podatkowe*, Warszawa 2012, s. 12.

³ M. Chudzik, *Podatek od towarów i usług. Komentarz do niektórych zmian wprowadzonych ustawą z dnia 29 października 2010 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz ustawą z dnia 18 marca 2011 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz ustawy – Prawo o miarach*, Warszawa 2011.

usług edukacyjnych, obejmujące różne zapotrzebowanie ich usługobiorców, wynikające chociażby z edukacji na różnych etapach kształcenia.

Wśród usług edukacyjnych objętych zwolnieniem na podstawie art. 43 ust. 1 uptu na uwagę zasługują usługi świadczone przez:

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

Ustawodawca określając powyższe usługi, posługuje się nie tylko ustaleniem kręgu podmiotowego zwolnienia, ale także ustaleniem charakteru usług podlegających zwolnieniu (np. kształcenie na poziomie wyższym). Oznacza to, że zwolnienie jest jednym z dwóch wśród zwolnień usług edukacyjnych na gruncie art. 43 ust. 1 uptu, które ma w rzeczywistości charakter przedmiotowo-podmiotowy, nie zaś przedmiotowy. Jednostki te mogą również świadczyć usługi kształcenia zawodowego lub przekwalifikowania zawodowego, gdyż mieszczą się one w zakresie znaczeniowym pojęcia *kształcenie*. Powyższy wniosek potwierdza rezultat wykładni językowej art. 43 ust.1 pkt. 26 w zw. z pkt. 29 uptu.

Opodatkowaniu nie będzie podlegać również świadczenie usług prywatnego nauczania na poziomie: przedszkolnym, podstawowym, gimnazjalnym, ponadgimnazjalnym i wyższym, które są świadczone przez nauczycieli (art. 43 ust. 1 pkt. 27 uptu). Zwolnienie to, podobnie jak wynikające z art. 43 ust. 1 pkt. 26 uptu, ma charakter przedmiotowo-podmiotowy, na co wskazuje treść ustawy. Można zatem stwierdzić, że zwolnieniem będzie objęte prywatne udzielanie lekcji (korepetycji). Należy zauważyć, że warunek posiadania statusu nauczyciela będzie spełniony niezależnie od tego, czy osoba, która występuje w tej roli, posiada odpowiednie przygotowanie pedagogiczne oraz uprawnienia zawodowe. Zgodnie ze stanowiskiem Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej do spełnienia tego warunku konieczne będzie występowanie danej osoby w funkcji nauczyciela⁴. Ponadto usługa prywatnego nauczania będzie mogła korzystać ze zwolnienia z art. 43 ust. 1 pkt. 27 uptu tylko w przypadku, gdy zostanie wykonana osobiście przez nauczyciela (nie przez podwykonawców) oraz na podstawie umowy zawartej bezpośrednio z opiekunami prawnymi ucznia⁵.

Wybitnie przedmiotowy charakter posiada zwolnienie z art. 43 ust. 1 pkt. 28 uptu, zgodnie z którym zwolnieniu podlegają usługi nauczania języków obcych inne niż wymienione w art. 43 ust. 1 pkt. 26, pkt. 27 i pkt. 29 uptu. Jak można zauważyć, zachodzi rozłączność pomiędzy wskazanymi usługami, co oznacza, że m.in. udzielanie korepetycji z języka angielskiego przez nauczyciela nie będzie podlegało zwolnieniu z art. 43 ust.1 pkt. 28 uptu, tylko zwolnieniu z art. 43 ust. 1 pkt. 27 uptu. Posiada to niebagatelne znaczenie, gdyż w przypadku prywatnego nauczania nie przewiduje się zwolnienia z opodatkowania VAT dostawy towarów ściśle z tym nauczaniem związanych, co zachodzi w przypadku nauki języków obcych. Ponadto usługi nauczania języków obcych korzystają ze zwolnienia z podatku od towarów i usług bez względu na fakt, czy są świadczone przez osobę posiadającą status nauczyciela czy nie, co podkreślają organy podatkowe w wydanych przez siebie indywidualnych interpretacjach prawa podatkowego⁶.

USŁUGI KSZTAŁCENIA ZAWODOWEGO LUB PRZEKWALIFIKOWANIA ZAWODOWEGO

Ze wszystkich zwolnień w zakresie usług edukacyjnych ujętych w art. 43 ust. 1 uptu, usługi kształcenia zawodowego lub przekwalifikowania zawodowego sprawiają najwięcej problemów w praktyce podatkowej. Jednym z czynników wpływających na ten stan rzeczy jest zakres znaczeniowy tychże

4 A. Bartosiewicz, dz. cyt.

5 Interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach z dnia 10 kwietnia 2015 r. (znak: IBPP1/4512-284/15/ES).

6 Interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z dnia 03 kwietnia 2012 r. (znak: IPPP1/443-60/12-2/JL).

usług, który krzyżuje się z zakresami znaczeniowymi usług edukacyjnych, zwolnionych na podstawie art. 43 ust. 1 pkt. 26-28 uptu. Z tego względu przy prawnej ocenie stanów faktycznych, których elementem jest świadczenie usług kształcenia zawodowego lub przekwalifikowania zawodowego, jest zalecana duża doza ostrożności.

Zgodnie z brzmieniem art. 43 ust. 1 pkt. 29 uptu usługami kształcenia zawodowego lub przekwalifikowania zawodowego są usługi inne niż wymienione w art. 43 ust. 1 pkt. 26 uptu. Oznacza to, że usługi tego rodzaju, ale wykonywane przez podmioty wskazane przez ustawodawcę w art. 43 ust. 1 pkt. 26 uptu, nie będą mogły skorzystać z tego zwolnienia. *Ratio legis* art. 43 ust. 1 pkt. 29 uptu tkwi w umożliwieniu zwolnienia od opodatkowania podmiotów świadczących usługi znajdujących się poza systemem oświaty oraz niekwalifikującym się jako uczelnia, jednostka badawczo-rozwojowa lub jednostka naukowa PAN. W myśl stanowiska organów podatkowych zwolnienie będzie znajdowało zastosowanie wtedy, gdy forma kształcenia zawodowego będzie pomagać osobom biorącym w niej udział w uzyskaniu nowych kwalifikacji, uzupełnieniu wiedzy niezbędnej na danym stanowisku, uzyskaniu konkretnych umiejętności, potrzebnych w celu wykonywania danego zawodu⁷. Należy przy tym wyraźnie podkreślić, że zwolnienie będzie przysługiwać, jeśli podatnik spełni przynajmniej jeden z trzech warunków wskazanych w treści przepisu (alternatywa nierozłączna), do których zgodnie z treścią art. 43 ust. 1 pkt. 29 uptu należą usługi kształcenia zawodowego lub przekwalifikowania zawodowego:

- 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 dostawę towarów ściśle z nimi związaną.

Zgodnie z pierwszym warunkiem zwolnieniu podlegają usługi kształcenia zawodowego lub przekwalifikowania zawodowego prowadzone w formach i na zasadach przewidzianych w odrębnych przepisach. Wśród tychże przepisów należy przywołać w szczególności Rozporządzenie Ministra Edukacji Narodowej z dnia 11 stycznia 2012 r. w sprawie kształcenia ustawicznego w formach pozaszkolnych (Dz. U. 2014 poz. 622 – t.j. z późn. zm.). Zgodnie z § 3 powyższego rozporządzenia, można wyszczególnić formy kształcenia ustawicznego, do których zalicza się m.in.:

- kwalifikacyjny kurs zawodowy,
- kurs kompetencji zawodowych,
- inny kurs, umożliwiający uzyskiwanie oraz uzupełnianie wiedzy, a także umiejętności i kwalifikacji zawodowych.

Podatnicy występujący o interpretacje indywidualne starają się wykazać nie tylko fakt prowadzenia kształcenia zawodowego w formie określonej w rozporządzeniu, ale także przy pomocy odpowiedniego zaplecza w nim wskazanego (§ 19 ust. 1) oraz odpowiedniej dokumentacji (§ 21 ust. 2)⁸. Interesująca jest kwestia, które z przepisów powinny być oprócz wskazanego rozporządzenia traktowane jako przepisy odrębne, określające formy i zasady prowadzenia kształcenia zawodowego. Z pomocą przychodzi praktyka podatkowa organów podatkowych oraz sądów administracyjnych. Kwestią nie budzącą większych wątpliwości jest uznanie za zwolnione na gruncie art. 43 ust. 1 pkt. 29 uptu szkoleń służących podnoszeniu kwalifikacji zawodowych, określonych w przepisach regulujących korporację zawodową⁹ (m.in. ustawa z dnia 26 maja 1982 r. prawo o adwokaturze [Dz. U. 1982 nr 16 poz. 124]). Przyznać należy rację NSA, iż usługi szkoleniowe dla biegłych rewidentów

7 Interpretacja indywidualna wydana przez Dyrektora Izby Skarbowej w Poznaniu z dnia 22 września 2011 r. (znak: ILPP1/443-883/11-5/AW).

8 Interpretacja indywidualna wydana przez Dyrektora Izby Skarbowej w Łodzi z dnia 22 stycznia 2015 r. (znak: IPTPP1/443-810/14-2/AK).

9 Wyrok WSA w Białymstoku z dnia 21 grudnia 2011 r. o sygn. akt I SA/Bk 417/11.

powinny podlegać zwolnieniu z opodatkowania¹⁰. Kwestia ta była dość kontrowersyjna w praktyce organów podatkowych, które uważały, że uchwały Krajowej Rady Biegłych Rewidentów określające zasady i formy przeprowadzania szkoleń obligatoryjnych nie są odrębnymi przepisami na gruncie art. 43 ust. 1 pkt. 29 lit. a upu¹¹. Podobny problem wiązał się z działalnością szkoleniową prowadzoną przez Krajową Izbę Doradców Podatkowych¹². Prezentowany pogląd wydaje się nie być należycie uzasadniony, jeśli weźmie się pod uwagę zdanie organów podatkowych, iż usługi kształcenia zawodowego mogą korzystać ze zwolnienia pod warunkiem, że pozostają one w bezpośrednim związku z zawodem wykonywanym przez uczestników określonej formy kształcenia, a także mają na celu uaktualnienie i poszerzenie wiedzy tychże osób¹³. Art. 43 ust. 1 pkt. 29 lit. a upu nie wprowadza ograniczenia w postaci odwołania do przepisów powszechnie obowiązujących, stąd nieuzasadnione wydaje się odwoływanie tylko do nich.

Druga z przesłanek skorzystania ze zwolnienia z opodatkowania odwołuje się nie tylko do kryterium świadczenia usług przez określony przez prawodawcę rodzaj podmiotów, ale także do świadczenia. Zgodnie z brzmieniem art. 43 ust. 1 pkt. 29 lit. b upu powinny nimi być podmioty, które uzyskały akredytację w rozumieniu ustawy z dnia 07 września 1991 r. o systemie oświaty (Dz. U. 2015 poz. 2156 – t.j. z późn. zm.), przy czym o warunkach niezbędnych do uzyskania akredytacji stanowi art. 68b wskazanej ustawy. Możliwe jest uzyskanie akredytacji przez placówki prywatne. Szczegółowe warunki uzyskania akredytacji zostały zamieszczone w Rozporządzeniu 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. 2003 nr 227 poz. 2247). Spełnienie powyższych warunków jest o tyle istotne, że podmioty świadczące usługi kształcenia zawodowego lub przekwalifikowania zawodowego nie tylko zyskują status podmiotów wyszczególnionych w ustawie, ale także mogą świadczyć usługi w zakresie akredytacji, o których stanowi art. 43 ust. 1 pkt. 29 lit. b upu. Powyższa przesłanka nie sprawia większych problemów interpretacyjnych.

Ostatnia z trzech przesłanek stosowania analizowanego zwolnienia, odwołuje się do kryterium źródeł finansowania i wbrew pozorom jest ona jedną z najbardziej kontrowersyjnych w praktyce podatkowej. W myśl art. 43 ust. 1 pkt. 29 lit. c upu zwolnienie przysługuje wobec usług kształcenia zawodowego lub przekwalifikowania zawodowego finansowanym w całości ze środków publicznych. Jak można wywnioskować po dokładnej analizie aktów wykonawczych do ustawy o podatku od towarów i usług, wymóg finansowania ze środków publicznych nie musi być spełniony w 100%. Zgodnie z Rozporządzeniem Ministra Finansów z dnia 21 lutego 2013 r. w sprawie wykonania niektórych przepisów ustawy o podatku od towarów i usług (Dz. U. 2013 poz. 247) dokonano zwolnienia z VAT również usług kształcenia zawodowego lub przekwalifikowania zawodowego, finansowanych w co najmniej 70% ze środków publicznych (§ 13 ust. 1 pkt. 19 oraz 20)¹⁴. Oznacza to, że za usługi finansowane ze środków pochodzących ze źródeł publicznych zostaną również uznane usługi związane z kształceniem, finansowane ze środków prywatnych, jeśli ich udział nie przekroczy 30%. W celu uzyskania odpowiedzi na pytanie, co ustawodawca rozumie przez środki publiczne, należy dokonać analizy art. 5 ust. 1 ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (Dz. U. 2013 poz. 885 – t.j. z późn. zm.). Na podstawie wskazanego przepisu można stwierdzić, że do środków publicznych zaliczają się w szczególności dochody publiczne, środki pochodzące z budżetu Unii Europejskiej, niepodlegające zwrotowi środki z pomocy udzielanej przez państwa członkowskie Europejskiego Porozumienia o Wolnym Handlu (EFTA), a także przychody jednostek sektora finansów publicznych pochodzące z prowadzonej przez nie działalności oraz pochodzące z innych źródeł.

10 Wyrok NSA z dnia 22 października 2013 r. o sygn. akt I FSK 1622/12.

11 Interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z dnia 22 sierpnia 2012 r. (znak: IPPP1/443-455/12-2/AP).

12 Interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z dnia 16 sierpnia 2011 r. (znak: PT8/033/13/SBA/11/PT-982).

13 Interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Łodzi z dnia 09 września 2011 r. (znak: IPTPP1/443-290/11-4/AK).

14 Interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Poznaniu z dnia 12 października 2012 r. (znak: ILPP1/4512-1-534/15-4/AS).

Na uwagę zasługuje pogląd, zgodnie z którym w art. 43 ust. 1 pkt. 29 lit. c uptu ustawodawca miał na myśli finansowanie w sensie ekonomicznym. Znalazło to wyraz w stanowisku przyjętym przez Ministra Finansów, który stwierdził że „istotne jest jedynie to, żeby środki publiczne stanowiły rzeczywiste (w znaczeniu ekonomicznym) źródło finansowania przedmiotowych usług (co zakłada istnienie ścisłego związku pomiędzy otrzymanymi środkami publicznymi a realizowanymi świadczeniami)”¹⁵. Powyższy pogląd pozostaje w zgodzie z językową definicją pojęcia „finansować”, zawartą w Słowniku Języka Polskiego PWN – przez określenie *finansować* należy rozumieć „pokrycie kosztów jakiegoś przedsięwzięcia, jakiejś działalności”. Powyższe rozważania nie pozostają bez wpływu na kwestię świadczenia usług kształcenia zawodowego lub przekwalifikowania zawodowego przez podwykonawców. Elementem stanu faktycznego może być bowiem sytuacja, w której podmiot posiadający finansowanie ze środków publicznych (zleceniodawca) zawiera umowę z podwykonawcą, świadczącym na jego rzecz usługę kształcenia. Wskazana usługa jest następnie sprzedawana przez zleceniodawcę właściwym usługobiorcom, zaś zleceniodawca wystawia fakturę w swoim imieniu. Zgodnie z cytowaną interpretacją ogólną Ministra Finansów: „wydatkowanie przekazanych na realizację danego projektu środków publicznych przez ich dysponenta na realizację poszczególnych jego części (całości) przez podwykonawców oznacza bowiem że poszczególne części (całość) projektu realizowane przez podwykonawców są z ekonomicznego punktu widzenia – finansowane ze środków publicznych”. Powyższe stanowisko znalazło swoje odzwierciedlenie w szeregu wydanych interpretacji indywidualnych, wśród których warto przywołać chociażby interpretację indywidualną Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z dnia 17 lutego 2015 r. (znak: IPPP2/443-1156/14-4/RR), a także interpretację indywidualną Dyrektora Izby Skarbowej w Poznaniu z dnia 31 października 2014 r. (znak: ILPP1/443-701/14-4/TK). Wart poruszenia jest problem spełnienia warunku finansowania ze środków publicznych w sytuacji, gdy uczestnicy kształcenia zawodowego lub przekwalifikowania zawodowego podpiszą oświadczenia o takim sposobie finansowania. Zgodnie ze stanowiskiem organów podatkowych „przedłożenie oświadczenia jest niewystarczające dla wykazania, że środki wydatkowane przez te osoby stanowią środki publiczne w rozumieniu przepisów ustawy o finansach publicznych. W takiej sytuacji zasadne jest, aby dla celów dowodowych w zawartej umowie lub w innym dokumencie była zawarta informacja o finansowaniu wykonywanych szkoleń środkami stanowiącymi środki publiczne w całości lub w określonym procencie”¹⁶.

ZAKOŃCZENIE

Nie budzi zastrzeżeń pogląd, iż zwolnienia są wyjątkiem od opodatkowania, wobec czego należy interpretować je ściśle i unikać wykładni rozszerzającej. Umieszczone w art. 43 ust. 1 uptu zwolnienia usług edukacyjnych spod opodatkowania podatkiem od towarów i usług ze względu na zastosowaną przez ustawodawcę konstrukcję budzą wiele wątpliwości interpretacyjnych, które znajdują swoje odzwierciedlenie w interpretacjach prawa podatkowego oraz w orzeczeniach sądów administracyjnych. Szczególnie interesującym rodzajem zwolnienia z zakresu usług edukacyjnych jest zwolnienie kształcenia zawodowego oraz przekwalifikowania zawodowego z art. 43 ust. 1 pkt. 29 uptu.

Zakres znaczeniowy usług wyszczególnionych w ramach wskazanego wyżej zwolnienia krzyżuje się z zakresami znaczeniowymi usług wymienionych w art. 43 ust. 1 pkt. 26-28 uptu, co może stanowić źródło pomyłki w subsumcji. Stwarza to zagrożenie uzyskania niekorzystnej interpretacji prawa podatkowego przez podatnika w sytuacji, gdy dokona nieprawidłowego zakwalifikowania danego stanu faktycznego pod normę prawną. Niejasne są kryteria uznania danej normy prawnej za odrębny przepis w rozumieniu art. 43 ust. 1 pkt. 29 lit. a uptu, co powoduje wątpliwości w przypadku aktów prawa wewnętrznego. Ciekawą kwestią jest również świadczenie usług kształcenia zawodowego lub

15 Interpretacja Ogólna Ministra Finansów z dnia 30 maja 2014 r. (znak: PT1/033/46/751/KCO/13/14).

16 Interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z dnia 04 lutego 2015 r. (znak: IPPP2/443-1096/14-2/KBr).

przekwalifikowania zawodowego przez podwykonawców. Wprawdzie wydana przez Ministra Finansów interpretacja ogólna przepisów prawa podatkowego powinna rozwiewać pojawiające się w tym zakresie wątpliwości, niemniej powstają one wobec niektórych elementów stanu faktycznego, takich jak chociażby składanie oświadczeń przez usługobiorców o finansowaniu usługi ze środków publicznych.

BIBLIOGRAFIA

Akty prawne:

- [1] Interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach z dnia 10 kwietnia 2015 r. (znak: IBPP1/4512-284/15/ES)
- [2] Interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z dnia 04 lutego 2015 r. (znak: IPPP2/443-1096/14-2/KBr)
- [3] Interpretacja indywidualna wydana przez Dyrektora Izby Skarbowej w Łodzi z dnia 22 stycznia 2015 r. (znak: IPTPP1/443-810/14-2/AK)
- [4] Interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Poznaniu z dnia 12 października 2012 r. (znak: ILPP1/4512-1-534/15-4/AS)
- [5] Interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z dnia 22 sierpnia 2012 r. (znak: IPPP1/443-455/12-2/AP)
- [6] Interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z dnia 03 kwietnia 2012 r. (znak: IPPP1/443-60/12-2/JL)
- [7] Interpretacja indywidualna wydana przez Dyrektora Izby Skarbowej w Poznaniu z dnia 22 września 2011 r. (znak: ILPP1/443-883/11-5/AW)
- [8] Interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Łodzi z dnia 09 września 2011 r. (znak: IPTPP1/443-290/11-4/AK)
- [9] Interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z dnia 16 sierpnia 2011 r. (znak: PT8/033/13/SBA/11/PT-982)
- [10] Interpretacja Ogólna Ministra Finansów z dnia 30 maja 2014 r. (znak: IPT1/033/46/751/KCO/13/14)
- [11] Rozporządzenie Ministra Edukacji Narodowej z dnia 11 stycznia 2012 r. w sprawie kształcenia ustawicznego w formach pozaszkolnych (Dz. U. 2014 poz. 622 – tj. ze zm.)
- [12] Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 21 lutego 2013 r. w sprawie wykonania niektórych przepisów ustawy o podatku od towarów i usług (Dz. U. 2013 poz. 247)
- [13] Ustawa z dnia 07 września 1991 r. o systemie oświaty (Dz. U. 2015 poz. 2156 – tj. ze zm.)
- [14] Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatków od towarów i usług (Dz. U. 2011 nr 177, poz. 1054 – tj. ze zm.)
- [15] Ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (Dz. U. 2013 poz. 885 – tj. z późn. zm.)
- [16] Wyrok NSA z dnia 22 października 2013 r. o sygn. akt I FSK 1622/12
- [17] Wyrok WSA w Białymstoku z dnia 21 grudnia 2011 r. o sygn. akt I SA/Bk 417/11

Książki/czasopisma:

- [18] Bartosiewicz A., *VAT. Komentarz*, Warszawa 2015
- [19] Chudzik M., *Podatek od towarów i usług. Komentarz do niektórych zmian wprowadzonych ustawą z dnia 29 października 2010 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz ustawą z dnia 18 marca 2011 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz ustawy - Prawo o miarach*, Warszawa 2011
- [20] Dzwonkowski H., *Prawo podatkowe*, Warszawa 2012