



RZECZPOSPOLITA POLSKA
 Podsekretarz Stanu
 PT1/063-8/182/TKQ/11/BM19-1679

WF
 DZP
 29.07.11

Załącznik nr 7b do SIWZ

Warszawa, dnia 26 lipca 2011 r.

DYR
 BIURA
 MINISTRA
 Justyna Morak



Paul
ELŻBIETA BIENKOWSKA
 Minister Rozwoju Regionalnego

Szanowne Pani Ministrze,
 Odpowiadając na pismo w sprawie sposobu rozliczania przez Instytucję Zarządzającą Programem Operacyjnym Kapitał Ludzki (IZ PO KL) projektów, w których przewidziano wykonanie usług szkoleniowych (znak: DZP-IV-82252-45-TK/11 NK:16722/11), uprzejmie wyjaśniam:

Z dniem 1 stycznia 2011 r. weszła w życie nowelizacja ustawy o podatku od towarów i usług z dnia 29 października 2010 r. (Dz. U. Nr 226, poz. 1476), która 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 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 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 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;
- nauczanie prywatne przez nauczycieli, obejmujące kształcenie powszechne lub wyższe.

BM 999451/5 dnia 28.07.2011

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 2004r. o podatku od towarów i usług (Dz. U. Nr 54, poz. 535 z późn. zm.) objęto:

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

Obecnie ww. kwestie regulują § 13 ust. 1 pkt 19 i 20 oraz ust. 8 i 9 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 4 kwietnia 2011 r. w sprawie wykonania niektórych przepisów ustawy o podatku od towarów i usług (Dz. U. Nr 73, poz. 392, z późn. zm.).

Mając na uwadze powyższe przepisy, w mojej ocenie, od dnia 1 stycznia 2011 r. większość usług w zakresie edukacji pozostała zwolniona od podatku od towarów i usług. Poza zakresem zwolnienia znalazły się jedynie te usługi, w odniesieniu do których dyrektywa nie przewiduje możliwości zwolnienia od podatku.

Ponadto uprzejmie informuję, że z dniem 1 stycznia 2011 r. weszły w życie (dodane ustawą z dnia 26 listopada 2010 r. o zmianie niektórych ustaw związanych z realizacją ustawy budżetowej – Dz. U. Nr 238, poz. 1578) zmiany w art. 41 ustawy o podatku od towarów i usług. W nowo dodanych przepisach ust. 14a-14g art. 41 uregulowane zostały szczegółowo zasady opodatkowywania czynności w związku ze zmianą stawek podatku. Przepisy te mają zastosowanie również w sytuacji opodatkowania podatkiem czynności uprzednio zwolnionych od podatku oraz zwolnienia od podatku czynności uprzednio opodatkowanych podatkiem (art. 41 ust. 14h ustawy).

Odnosząc się do kwestii zasad rozliczania długoterminowych projektów szkoleniowych finansowanych w ramach Instytucji Zarządzającej Programem Operacyjnym Kapitał Ludzki, realizowanych przed i od 1 stycznia 2011 r., uprzejmie informuję, że zastosowanie znajdują ogólne zasady dotyczące rozliczania podatku od towarów i usług, w tym również – jeśli w odniesieniu do tych usług zmienił się sposób ich opodatkowania – przywołane powyżej przepisy art. 41 ust. 14a-14h ustawy o podatku od towarów i usług.

Zwracam również uwagę, że w odniesieniu do usług szkoleniowych finansowanych w ramach Programu Operacyjnego Kapitał Ludzki, zastosowanie może znaleźć przytoczony powyżej przepis § 13 ust. 1 pkt 20 rozporządzenia Ministra Finansów w sprawie wykonania niektórych przepisów ustawy o podatku od towarów i usług, zgodnie z którym zwolnieniu od podatku podlegają usługi kształcenia zawodowego lub przekwalifikowania zawodowego, finansowane w całości lub co najmniej 70 % ze środków publicznych, oraz świadczenie usług i dostawa towarów ściśle z tymi usługami związane.

Odnosząc się natomiast do kwestii interpretacji pojęcia kształcenia zawodowego i przekwalifikowania zawodowego wyjaśniam, że pojęcie to zostało zaczerpnięte z art. 132 ust. 1 lit. i) dyrektywy 2006/112/WE Rady. Z utrwalonego orzecznictwa Trybunału Sprawiedliwości UE wynika, że zwolnienia (...) stanowią *autonomiczne pojęcia prawa wspólnotowego, które służą unikaniu rozbieżności w stosowaniu systemu podatku VAT w poszczególnych państwach członkowskich i które należy postrzegać w ogólnym kontekście wspólnego systemu podatku VAT* (wyrok C-473/08 w sprawie Eulitz, pkt 25). Ponadto, jak również wielokrotnie podkreślał Trybunał w swym orzecznictwie, „*pojęcia używane do opisanía zwolnień wymienionych w art. 13 szóstej dyrektywy (obecnie art. 132 dyrektywy 2006/112/WE Rady) 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. Jednakże interpretacja tych pojęć powinna być zgodna z celami, do jakich dążą owe zwolnienia, oraz powinna spełniać*

wymogi zasady neutralności podatkowej, na której zasadza się wspólny system podatku VAT. Zatem powyższa zasada ścisłej interpretacji nie oznacza, że pojęcia użyte w celu opisania zwolnień z art. 13 powinny być interpretowane w sposób, który uniemożliwiłby osiągnięcie składanych przez nie skutków (wyrok C-473/08 w sprawie Eulitz, pkt 27).

Wyjaśniam również, że zgodnie z rozporządzeniem wykonawczym Rady (UE) Nr 282/2011 z dnia 15 marca 2011 r. ustanawiającym środki wykonawcze do dyrektywy 2006/112/WE w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz. Urz. L Nr 77 str. 1), w art. 44 zawarto następującą definicję kształcenia zawodowego i przekwalifikowania:

„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 bądź przekwalifikowania nie ma w tym przypadku znaczenia”.

Należy zauważyć, że ww. rozporządzenie Rady (UE) Nr 282/2011 oddziaływuje na podmioty z krajów członkowskich w sposób bezpośredni, co oznacza, że przepisy wiążą zarówno organy podatkowe jak i podatników z wszystkich państw członkowskich.

Mając jednak na uwadze wskazane przez Trybunał Sprawiedliwości UE powyższe reguły interpretacji pojęć wyznaczających zakres zwolnienia od podatku czynności określonych w art. 132 dyrektywy, przyjęć można, że w ramach pojęcia „kształcenia zawodowego” mieści się zdobywanie wiedzy i umiejętności koniecznych do wykonywania określonego zawodu, jak również późniejsze rozwijanie tej wiedzy i tych umiejętności; natomiast w ramach pojęcia „przekwalifikowanie zawodowe” – zdobywanie wiedzy i umiejętności koniecznych do wykonywania innego zawodu niż obecnie (przez określoną osobę) wykonywany.

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. 14 b §3 Ordynacji podatkowej).

Informując o powyższym uprzejmie przepraszam za opóźnienie w udzieleniu odpowiedzi.


4 Maciej Grabowski