

Poz. 23

**INTERPRETACJA OGÓLNA Nr PT1/033/46/751/KCO/13/14/RD50004
MINISTRA FINANSÓW**

z dnia 30 maja 2014 r.

w sprawie opodatkowania podatkiem od towarów i usług czynności wykonywanych przez podwykonawców na rzecz podmiotów świadczących usługi kształcenia zawodowego lub przekwalifikowania zawodowego w ramach realizacji projektów finansowanych lub współfinansowanych ze środków publicznych, a w szczególności ze środków Unii Europejskiej

Działając na podstawie art. 14a § 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa¹, w celu zapewnienia jednolitego stosowania prawa podatkowego przez organy podatkowe oraz organy kontroli skarbowej w zakresie przedstawnego we wniosku z dnia 24 lipca 2013 r. (data wpływu 29 lipca 2013 r.), uzupełnionym pismem z dnia 29 sierpnia 2013 r. (data wpływu 3 września 2013 r.), zagadnienia dotyczącego opodatkowania podatkiem od towarów i usług czynności wykonywanych przez podwykonawców na rzecz podmiotów świadczących usługi kształcenia zawodowego lub przekwalifikowania zawodowego w ramach realizacji projektów finansowanych lub współfinansowanych ze środków publicznych, a w szczególności ze środków Unii Europejskiej, wyjaśniam co następuje.

Zgodnie z art. 43 ust. 1 pkt 29 lit. c ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług² – dalej „ustawa o VAT”, w brzmieniu nadanym ustawą z dnia 29 października 2010 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług³, od dnia 1 stycznia 2011 r. zwolnieniem od podatku objęte są usługi kształcenia zawodowego lub przekwalifikowania zawodowego finansowane w całości ze środków publicznych oraz świadczenie usług i dostawa towarów ściśle z tymi usługami związane. Jednocześnie przepisem § 13 ust. 1 pkt 20 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 22 grudnia 2010 r. w sprawie wykonania niektórych przepisów ustawy o podatku od towarów i usług⁴ zwolniono od podatku 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. Zapis ten został włączony w analogicznym brzmieniu do treści § 3 ust. 1 pkt 14 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 20 grudnia 2013 r. w sprawie zwolnień od podatku od towarów i usług oraz warunków stosowania tych zwolnień.⁵

¹ Dz. U. z 2012 r. poz. 749, z późn. zm.

² Dz. U. z 2011 r. Nr 177, poz. 1054, z późn. zm.

³ Dz. U. Nr 226, poz. 1476.

⁴ Dz. U. Nr 246, poz. 1649 z późn. zm.

⁵ Dz. U. z 2013 r. poz. 1722 i z 2014 r. poz. 369.

Przepisy te wynikają z implementacji art. 132 ust. 1 lit. i dyrektywy 2006/112/WE Rady z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej⁶ – dalej „dyrektywa 2006/112/WE”, który stanowi podstawę do zwolnienia z podatku od towarów i usług kształcenia dzieci lub młodzieży, kształcenia powszechnego lub wyższego, kształcenia zawodowego lub przekwalifikowania, łącznie ze świadczeniem usług i dostawą towarów ściśle z taką działalnością związanych, prowadzonego przez odpowiednie podmioty prawa publicznego lub inne instytucje działające w tej dziedzinie, których cele uznane są za podobne przez dane państwo członkowskie.

Klasyfikacja danej czynności jako zwolnionej na podstawie powołanych wyżej przepisów dotyczących podatku od towarów i usług, tj. w kontekście usług szkoleniowych finansowanych w całości lub części ze środków publicznych wymaga ustalenia, czy dana usługa stanowi usługę kształcenia zawodowego lub przekwalifikowania zawodowego oraz czy i w jakiej części jest ona finansowana ze środków publicznych.

Dla uznania, czy dana usługa spełnia definicję usługi kształcenia zawodowego lub przekwalifikowania zawodowego należy odnieść się do art. 44 rozporządzenia wykonawczego Rady (UE) nr 282/2011 z dnia 15 marca 2011 r. ustanawiającego środki wykonawcze do dyrektywy 2006/112/WE w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej⁷. Zgodnie z jego treścią, 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.

W zakresie drugiej przesłanki uprawniającej do zastosowania ww. zwolnienia należy przede wszystkim na wstępie wskazać, że środki pochodzące z budżetu Unii Europejskiej mieszczą się w kategorii środków publicznych w rozumieniu ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych.⁸

Przedmiotem niniejszej interpretacji jest sytuacja, gdy podmioty otrzymujące dofinansowanie ze środków publicznych (np. w związku z realizacją projektów finansowanych z budżetu Unii Europejskiej) na realizację projektów zlecają wykonanie zadań innym podmiotom – podwykonawcom. Realizacja określonego świadczenia następuje na podstawie stosownej umowy zawartej pomiędzy podmiotem, który otrzymał dofinansowanie, a podwykonawcą (ewentualnie pomiędzy podwykonawcą jako zleceniodawcą a innymi podmiotami jako zleceniobiorcami), w której określany jest zakres przedmiotu zlecenia oraz wynagrodzenie przysługujące zleceniobiorcy za wykonane czynności.

Z orzecznictwa Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej jednoznacznie wynika, że pojęcia używane do opisanego zwolnień stanowią autonomiczne pojęcia prawa wspólnotowego i mają na celu uniknięcie rozbieżności w stosowaniu systemu VAT w poszczególnych państwach członkowskich. Jednocześnie jednak pojęcia używane do opisanego zwolnień wymienionych w art. 132 dyrektywy 2006/112/WE, powinny być interpretowane w sposób ścisły, jako że stanowią odstępstwa od ogólnej zasady powszechności opodatkowania, 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 realizowanymi przez owe zwolnienia oraz z zasadą neutralności podatkowej, na której zasadza się wspólny system podatku VAT. Zatem powyższa zasada ścisłej interpretacji nie oznacza, że pojęcia użyte w celu opisanego zwolnień z art. 132 powinny być interpretowane w sposób, który uniemożliwiałby osiągnięcie zakładanych przez nie skutków (por. np. wyroki: z dnia 14 czerwca 2007 r. w sprawie C-434/05 Horizon College pkt 15 i 16; z dnia 14 czerwca 2007 r. w sprawie C-445/05 Werner Haderer, pkt 17 i 18; z dnia 11 grudnia 2008 r.

⁶ Dz. Urz. UE L 347 z 11.12.2006, str. 1, z późn. zm.

⁷ Dz. Urz. UE L 77 z 23.03.2011, str. 1, z późn. zm. #

⁸ Dz. U. z 2013 r. poz. 885, z późn. zm.

w sprawie C-407/07 Stichting Centraal Begeleidingsorgaan voor de Intercollegiale Toetsing, pkt 24 i 30 i wskazane w nich orzecznictwo).

Należy zwrócić uwagę, że zarówno przepis art. 43 ust. 1 pkt 29 lit. c ustawy o VAT, jak i przepis § 3 ust. 1 pkt 14 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 20 grudnia 2013 r. uzależniają stosowanie zwolnienia od podatku VAT od tego, czy świadczona przez dany podmiot usługa kształcenia zawodowego lub przekwalifikowania zawodowego będzie finansowana w określonej wysokości ze środków publicznych. Wprowadzony wymóg finansowania w określonej wysokości przedmiotowej usługi ze środków publicznych jest spełniony w przypadku, gdy rzeczywistym (w znaczeniu ekonomicznym) źródłem finansowania tej usługi są środki publiczne. Powyższego nie wyklucza fakt, że w świadczeniu tej usługi uczestniczą podmioty trzecie w charakterze podwykonawców (niezależnie od tego, którym z kolei zleceniobiorcą w ewentualnym łańcuchu podwykonawców jest dany podwykonawca). 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. W konsekwencji względem nich znajduje zastosowanie zwolnienie, o którym mowa w ww. przepisach (przy spełnieniu pozostałych warunków). Przedmiotowy warunek „finansowania ze środków publicznych” jest zatem spełniony zarówno w przypadku, gdy otrzymujący dofinansowanie ze środków publicznych sam świadczy przedmiotową usługę, jak również gdy w realizację tej usługi zaangażowany jest podwykonawca (dalsi podwykonawcy). 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). Podwykonawca korzystający ze zwolnienia winien zatem posiadać stosowną dokumentację potwierdzającą, że źródłem finansowania tej usługi są środki publiczne. Mając na uwadze powyższe należy stwierdzić, że usługa kształcenia zawodowego lub przekwalifikowania zawodowego, również wtedy, gdy jest świadczona przez podwykonawcę (dalszych podwykonawców), podlega zwolnieniu na podstawie art. 43 ust. 1 pkt 29 lit. c ustawy o VAT (odpowiednio § 3 ust. 1 pkt 14 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 20 grudnia 2013 r.) pod warunkiem, że jest – z ekonomicznego punktu widzenia – finansowana (w całości lub w co najmniej 70%) ze środków publicznych.

Należy jednakże pamiętać, że świadczenie przez bezpośrednio otrzymującego dofinansowanie ze środków publicznych usługi kształcenia zawodowego lub przekwalifikowania zawodowego (na rzecz uczestników szkolenia lub/i ich pracodawców) nie oznacza, że świadczone przez podwykonawców (dalszych podwykonawców) poszczególne czynności stanowią w konkretnym przypadku usługę kształcenia zawodowego lub przekwalifikowania zawodowego (mimo tego że wszystkie te czynności, wykonywane łącznie, składają się na taką usługę).

W tym kontekście należy bowiem zwrócić uwagę, że w wyroku z dnia 14 czerwca 2007 r. w sprawie C-434/05 Horizon College Trybunał orzekł, iż „*pojęcia „edukacji dzieci i młodzieży, szkolnictwa powszechnego i wyższego, szkoleń zawodowych lub zmiany kwalifikacji zawodowych” nie obejmują odpłatnego udostępniania nauczyciela instytucji edukacyjnej w rozumieniu tego przepisu, w której nauczyciel ten tymczasowo prowadzi nauczanie w ramach jej zakresu odpowiedzialności* (por. pkt 24 wyroku Horizon College). Przykładowo zatem świadczona przez podwykonawcę usługa udostępniania nauczyciela instytucji edukacyjnej nie stanowi usługi „kształcenia zawodowego lub przekwalifikowania zawodowego”, o której mowa w ww. przepisach ustawy i rozporządzenia. Świadczona w takim przypadku przez podwykonawcę usługa (taka jak usługa udostępnienia nauczyciela lub inna) może być jednak uznana pod pewnymi warunkami za podlegającą zwolnieniu usługę ściśle związaną z usługą kształcenia zawodowego lub przekwalifikowania zawodowego.

Możliwość skorzystania ze zwolnienia w odniesieniu do świadczenia usługi (ale też i dostawy towarów) ściśle związanej z usługą kształcenia zawodowego lub przekwalifikowania zawodowego wymaga jednak spełnienia warunków wskazanych m.in. w ww. wyroku w sprawie Horizon College.

Po pierwsze, zarówno główna działalność edukacyjna, jak i dostawa towarów lub świadczenie usług ściśle związane z tą działalnością muszą być wykonywane przez jeden z podmiotów, o których mowa w art. 132 ust. 1 lit. i dyrektywy 2006/112/WE (por. pkt 34 wyroku Horizon College). Po drugie, świadczenie usług lub dostawa towarów ściśle związanych z czynnościami głównymi mogą korzystać ze zwolnienia tylko wtedy, jeżeli są one konieczne do dokonywania transakcji podlegających zwolnieniu (por. pkt 38 wyroku Horizon College). Po trzecie, świadczenie usług i dostawa towarów są wyłączone z zakresu zwolnienia, jeżeli ich głównym celem jest osiągnięcie dodatkowego dochodu poprzez dokonywanie transakcji stanowiących bezpośrednią konkurencję w stosunku do działalności przedsiębiorstw wykonujących działalność gospodarczą, objętej podatkiem VAT (por. pkt 42 wyroku Horizon College).

Dodatkowego wyjaśnienia wymaga pierwsza przesłanka skorzystania ze zwolnienia. Zastosowanie zwolnienia z tytułu świadczenia usług lub dostawy towarów ściśle związanych z kształceniem zawodowym lub przekwalifikowaniem zawodowym wymaga w szczególności tego, ażeby podmiot dokonujący tej czynności można było uznać za odpowiedni podmiot prawa publicznego lub inną instytucję działającą w tej dziedzinie, której cele są uznane za podobne przez dane państwo członkowskie (w rozumieniu art. 132 ust. 1 lit. i dyrektywy 2006/112/WE). Podmiotem takim oprócz podmiotu określonego w art. 43 ust. 1 pkt 29 lit. c ustawy o VAT (odpowiednio § 3 ust. 1 pkt 14 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 20 grudnia 2013 r.), tj. podmiotu prowadzącego działalność w zakresie usług kształcenia zawodowego lub przekwalifikowania zawodowego finansowanych ze środków publicznych, może być także podmiot, o którym mowa w art. 43 ust. 1 pkt 26 oraz w pkt. 29 lit. a lub b lub § 3 ust. 1 pkt 13 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 20 grudnia 2013 r. Jeżeli zatem podmiot świadczy bądź świadczył w ramach innego stosunku prawnego usługę w zakresie kształcenia zawodowego bądź przekwalifikowania zawodowego zwolnioną na mocy art. 43 ust. 1 pkt 29 lit. c ustawy o VAT (odpowiednio § 3 ust. 1 pkt 14 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 20 grudnia 2013 r.) lub jest podmiotem o którym mowa w art. 43 ust. 1 pkt 26 lub pkt 29 lit. a lub b lub § 3 ust. 1 pkt 13 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 20 grudnia 2013 r., zostanie spełniona ww. przesłanka podmiotowa dla zastosowania zwolnienia przy świadczeniu przez ten podmiot innej usługi niebędącej usługą kształcenia zawodowego lub przekwalifikowania zawodowego jeśli tylko ta usługa jest usługą ściśle związaną z usługą kształcenia zawodowego lub przekwalifikowania zawodowego.

Powyższe wpisuje się w treść art. 43 ust. 17 i 17a ustawy o VAT (odpowiednio § 3 ust. 8 i 9 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 20 grudnia 2013 r.). Zgodnie z tymi regulacjami omawiane zwolnienie nie ma zastosowania do dostaw towarów lub świadczenia usług ściśle związanych z usługą podstawową (tu usługą korzystającą ze zwolnienia na mocy art. 43 ust. 1 pkt 29 lit. c, odpowiednio § 3 ust. 1 pkt 14 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 20 grudnia 2013 r.), jeżeli nie są one niezbędne do wykonania usługi podstawowej lub ich głównym celem jest osiągnięcie dodatkowego dochodu przez podatnika, przez konkurencyjne wykonywanie tych czynności w stosunku do podatników niekorzystających z takiego zwolnienia (co stanowi implementację art. 134 dyrektywy 2006/112/WE). Zwolnienie znajduje natomiast zastosowanie wobec dostawy towarów lub świadczenia usług ściśle związanych z ww. usługą podstawową dokonywanych przez podmioty świadczące usługi podstawowe.

Tym samym, świadczenie danej usługi może być zwolnione od podatku (jako usługa ściśle związana z kształceniem zawodowym lub przekwalifikowaniem zawodowym) na podstawie art. 43 ust. 1 pkt 29 lit. c ustawy o VAT (§ 3 ust. 1 pkt 14 rozporządzenia MF z dnia 20 grudnia 2013 r.) jeżeli jest finansowane w określonej wysokości ze środków publicznych oraz jest realizowane przez podmiot, o którym mowa w ust. 1 pkt 26 lub 29 tego artykułu lub § 3 ust. 1 pkt 13 lub 14 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 20 grudnia 2013 r.

Reasumując, świadczenie usługi kształcenia zawodowego lub przekwalifikowania zawodowego przez podwykonawcę (dalszych podwykonawców) na rzecz zlecającego podlega zwolnieniu na podstawie art. 43 ust. 1 pkt 29 lit c ustawy o VAT (odpowiednio § 3 ust. 1 pkt 14 rozporządzenia Ministra

Finansów z dnia 20 grudnia 2013 r.), pod warunkiem, że jest – z ekonomicznego punktu widzenia – finansowane (w całości lub w co najmniej 70%) ze środków publicznych.

Świadczenie przez podwykonawcę (dalszych podwykonawców) na rzecz zlecającego usługę (zrealizowanie dostawy), która nie stanowi wprawdzie usługi kształcenia zawodowego lub przekwalifikowania zawodowego, lecz stanowi usługę (dostawę towaru) ściśle związaną z usługą podstawową (co wymaga odrębnego zweryfikowania), podlega zwolnieniu na podstawie art. 43 ust. 1 pkt 29 lit c ustawy o VAT (odpowiednio § 3 ust. 1 pkt 14 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 20 grudnia 2013 r.) pod warunkiem, że:

- usługa (dostawa towaru) jest niezbędna do wykonania usługi podstawowej,
- podwykonawca jest podmiotem, o którym mowa w art. 43 ust. 1 pkt 26 lub 29 ustawy o VAT lub § 3 ust. 1 pkt 13 lub 14 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 20 grudnia 2013 r.,
- świadczenie jest – z ekonomicznego punktu widzenia – finansowane (w całości lub w co najmniej 70%) ze środków publicznych,
- celem wykonania tej usługi nie jest osiągnięcie dodatkowego dochodu przez podatnika, przez konkurencyjne wykonywanie tych czynności w stosunku do podatników niekorzystających z takiego zwolnienia.

Minister Finansów: M. Szczurek