



RZECZPOSPOLITA POLSKA
MINISTER FINANSÓW
PTI/0602-55-368/EFU/2011/BM19-4078

Warszawa, dnia 21 kwietnia 2011 r.

7 Kwiecień
SEKRETARIA
Biuro Prac Senackich
wpłynęło dn. 26.04.11
nr 3879 podpis

Pan
Bogdan Borusewicz
Marszałek Senatu
Rzeczypospolitej Polskiej

Szanowny Panie Marszałku,

Odpowiadając na przesłany przy piśmie z dnia 24 marca 2011 r. znak: BPS/DSK-043-3445 tekst wspólnego oświadczenia złożonego przez senatora Piotra Gruszczyńskiego oraz senatora Marka Konopkę podczas 72. posiedzenia Senatu RP, uprzejmie przedstawiam następujące stanowisko:

Nowelizacja ustawy o podatku od towarów i usług z dnia 29 października 2010 r. (Dz. U. Nr 226, poz. 1476), 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 usług kształcenia, uwzględniony został przepis art. 132 ust. 1 lit. i) ww. dyrektywy, zgodnie z którym 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.

Mając na uwadze przytoczony wyżej przepisy dyrektywy, od dnia 1 stycznia 2011 r. zwolnieniem w przepisach ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz. U. Nr 54, poz. 535 z późn. zm.), objęto m.in. usługi świadczone przez jednostki objęte systemem oświaty w rozumieniu przepisów o systemie oświaty, w zakresie kształcenia

i wychowania, oraz dostawę towarów i świadczenie usług ściśle z tymi usługami związane (art. 43 ust. 1 pkt 26 lit. a ww. ustawy).

Podkreślić należy, że zwolnienie określone w przepisie art. 132 ust. 1 lit. i) dyrektywy ma charakter przedmiotowo-podmiotowy. Oznacza to, że zwolnieniu od podatku podlega określony rodzaj usług, wykonywanych przez zdefiniowany krąg podmiotów. Stąd też analogiczną konstrukcję zastosowano w przepisach ustawy o podatku od towarów i usług, wskazując, jaki rodzaj usług podlega zwolnieniu (usługi w zakresie kształcenia i wychowania) oraz definiując krąg podmiotów, wykonujących te usługi (jednostki objęte systemem oświaty w rozumieniu przepisów o systemie oświaty).

Podkreślić również należy, że zwolnienia określone w art. 132 dyrektywy adresowane są, co do zasady, do podmiotów prawa publicznego. Podmioty (wykonujące czynności wymienione w określonych przepisach art. 132 dyrektywy) inne niż podmioty prawa publicznego mogą zostać objęte zwolnieniem od podatku, jeśli spełniają wskazane w przepisach dyrektywy kryteria. W art. 132 ust. 1 lit. i) dyrektywy wskazano, że zwolnieniu podlegają również czynności w zakresie kształcenia dzieci i młodzieży wykonywane przez inne instytucje działające w tej dziedzinie, których cele uznane są za podobne przez dane państwo członkowskie. Na tej podstawie zwolnieniem w art. 43 ust. 1 pkt 26 lit. a) ustawy o podatku od towarów i usług objęto usługi (w zakresie kształcenia i wychowania) świadczone przez jednostki objęte systemem oświaty – zarówno publiczne, jak i niepubliczne.

Wyjaśniam, że usługi w zakresie kształcenia, świadczone przez jednostki objęte systemem oświaty, są (na podstawie art. 43 ust. 1 pkt 26 lit. a ustawy o podatku od towarów i usług) zwolnione od podatku – również, jeśli treść kursu jest przekazywana przez nauczyciela za pomocą Internetu lub sieci elektronicznej.

Brak jest natomiast podstaw (mając na uwadze określone w przepisach dyrektywy warunki stosowania zwolnień), by zwolnieniem od podatku objąć wszystkie usługi w zakresie kształcenia, niezależnie od statusu podmiotu świadczącego te usługi.

Wyjaśniam również, że zgodnie z art. 86 ust. 1 ustawy o podatku od towarów i usług, w zakresie, w jakim towary i usługi są wykorzystywane do wykonywania czynności opodatkowanych, podatnikowi przysługuje prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego. Oznacza to, że podatnik świadczący usługi opodatkowane, ma prawo do odliczenia kwot podatku zapłaconego przy nabyciu usług i towarów, wykorzystywanych przy świadczeniu usług opodatkowanych. Podkreślam, że prawo takie nie przysługuje w związku z wykonywaniem czynności zwolnionych od podatku. Co za tym idzie, objęcie opodatkowaniem stawką podstawową usług uprzednio zwolnionych od podatku, nie musi wiązać się z podniesieniem cen tych usług o 23%, ponieważ przy kalkulowaniu ceny podatnicy mogą uwzględnić przysługujące im prawo do odliczenia kwot podatku naliczonego.

Odnosząc się natomiast do postulatu zmniejszenia do 8% stawki podatku od towarów i usług na usługi nowoczesnych technik uczenia się wyjaśniam, że art. 98 dyrektywy daje państwowym członkowskim możliwość stosowania jednej lub dwu stawek obniżonych (w wysokości nie niższej niż 5% - art. 99 ust. 1 dyrektywy), ale wyłącznie do dostaw towarów i świadczenia usług których kategorie są określone w załączniku nr III do dyrektywy. Wyjaśniam, że w załączniku tym nie zostały wymienione żadne usługi w zakresie kształcenia, co oznacza, że brak jest możliwości zastosowania do tego typu usług stawki obniżonej.

Wyjaśniam również, że usługi szkolenia osób ubiegających się o wydanie prawa jazdy kategorii C, D i E mieszczą się co do zasady w usługach kształcenia zawodowego. Również usługi szkolenia osób ubiegających się o wydanie prawa jazdy kategorii B, z uwagi na fakt, iż jest to obecnie jeden z podstawowych wymogów, jakie stawia się kandydatom do pracy na różne stanowiska, należy uznać za kształcenie zawodowe. Oznacza to, że usługi te są zwolnione od podatku na podstawie art. 43 ust. 1 pkt 29 lit. a) ustawy o podatku od towarów i usług, jako usługi kształcenia zawodowego prowadzone w formach i na zasadach przewidzianych w odrębnych przepisach (tj. w ustawie z dnia 20 czerwca 1997 r. Prawo o ruchu drogowym – Dz. U. z 2005 r. Nr 108, poz. 908 z późn. zm. oraz w przepisach wykonawczych do tej ustawy).

Nie można natomiast zwolnieniem na podstawie art. 43 ust. 1 pkt 29 lit. a) ustawy o podatku od towarów i usług objąć usług nowoczesnych technik uczenia się. Usługi te nie spełniają bowiem wskazanych w tym przepisie przesłanek, których spełnienie jest niezbędne do objęcia określonych usług w zakresie kształcenia zwolnieniem od podatku.

2 *panoriam*
Z upoważnienia Ministra Finansów
PODSEKRETARZ STANU
Maciej Grabowski
Maciej Grabowski