

## **Szkolenia dla rzeczoznawców majątkowych a podatek VAT – interpretacja indywidualna przepisów prawa podatkowego Ministra Finansów**

Polska Federacja Stowarzyszeń Rzeczoznawców Majątkowych otrzymała od Ministra Finansów, za pośrednictwem organu upoważnionego, którym w tym wypadku jest Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie, tzw. interpretację indywidualną (znak: IPPP1/443-930/14-2/AP), z której wynika, że szkolenia organizowane przez PFSRM, a mające na celu doskonalenie zawodowe rzeczoznawców majątkowych będą korzystały ze zwolnienia od podatku od towarów i usług.

Ze stanowiska Ministra Finansów wynika między innymi, że zgodnie z art. 5 ust. 1 pkt 1 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz. U. z 2011 r. Nr 177, poz. 1054, z późn. zm.), opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług podlega odpłatna dostawa towarów i odpłatne świadczenie usług na terytorium kraju. Zakres tych czynności określony został odpowiednio w art. 7 oraz w art. 8 ustawy. I tak, stosownie do art. 7 ust. 1 ustawy o VAT, przez dostawę towarów, o której mowa w art. 5 ust. 1 pkt 1, rozumie się każde przeniesienie prawa do rozporządzania towarami jak właściciel (...). Natomiast przez świadczenie usług, o którym mowa w art. 5 ust. 1 pkt 1, rozumie się każde świadczenie na rzecz osoby fizycznej, osoby prawnej lub jednostki organizacyjnej niemającej osobowości prawnej, które nie stanowi dostawy towarów w rozumieniu art. 7 (...) (art. 8 ust. 1 cyt. ustawy).

Na podstawie art. 41 ust. 1 ww. ustawy, stawka podatku wynosi 22%, z zastrzeżeniem ust. 2-12c. art. 83. art. 119 ust. 7. art. 120 ust. 2 i 3. art. 122 i art. 129 ust. 1. Natomiast w okresie od dnia 1 stycznia 2011 r. do dnia 31 grudnia 2016 r., z zastrzeżeniem art. 146f, stawka podatku, o której mowa w art. 41 ust. 1 i 13. art. 109 ust. 2 i art. 110. wynosi 23% (art. 146a pkt 1 cyt. ustawy).

Jednakże zarówno w treści ustawy o podatku od towarów i usług, jak i w przepisach wykonawczych do niej, ustawodawca przewidział opodatkowanie niektórych czynności stawkami obniżonymi bądź zwolnienie od podatku.

Jako odstępstwo od zasady powszechności i równości opodatkowania, zastosowanie obniżonej stawki podatku lub zwolnienia od opodatkowania podatkiem od towarów i usług możliwe jest jedynie w przypadku wykonywania czynności ściśle określonych w przepisach stanowiących o obniżonej stawce podatku lub zwolnieniu od opodatkowania podatkiem od towarów i usług.

W świetle art. 43 ust. 1 pkt 26 cyt. ustawy o podatku od towarów i usług, zwalnia się od podatku 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.

Stosownie natomiast do pkt 29 ww. artykułu, zwalnia się od podatku usługi kształcenia zawodowego lub przekwalifikowania zawodowego, inne niż wymienione w pkt 26:

- 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.

Zdaniem wydającego interpretację z okoliczności przedstawionych w złożonym wniosku wynika, że wnioskodawca jest związkiem stowarzyszeń rzeczoznawców majątkowych, zrzeszającym stowarzyszenia, których członkami są rzeczoznawcy majątkowi. Federacja działa na rzecz rozwoju i promocji zawodu rzeczoznawcy majątkowego. Do jej celów wskazanych w Statucie należy m.in. doskonalenie systemu kształcenia i podnoszenia kwalifikacji zawodowych rzeczoznawców majątkowych. Cele te Federacja realizuje m.in. poprzez organizowanie międzystowarzyszeniowych form współpracy o zasięgu krajowym, w tym konferencji, zjazdów, kursów, seminariów, wystaw, szkoleń itp. Wnioskodawca zamierza organizować systematycznie odpłatne szkolenia, kursy, seminaria, skierowane przede wszystkim do rzeczoznawców majątkowych. Planowane formy doskonalenia zawodowego będą miały charakter stacjonarny i będą prowadzone jako jednodniowe, dwudniowe lub kilkudniowe. Po zakończeniu każdej z planowanych form doskonalenia zawodowego Wnioskodawca będzie wystawiał zaświadczenia, potwierdzające uczestnictwo w szkoleniu, zawierające nazwisko i imię uczestnika szkolenia, numer uprawnień zawodowych, temat szkolenia oraz liczbę godzin wykładowych. Uchwałą Rady Krajowej Polskiej Federacji Stowarzyszeń Rzeczoznawców Majątkowych z dnia 8 kwietnia 2014 r. Wnioskodawca przyjął „Wytyczne prowadzenia przez stowarzyszenia regionalne - członków PFSRM - szkoleń, realizujących ustawowy obowiązek doskonalenia kwalifikacji zawodowych rzeczoznawców majątkowych, oraz prowadzenia ich rejestru”. Jest to dokument o charakterze wewnętrznym, opisujący zalecane stowarzyszeniom będącym członkami Federacji, zasady organizowania szkoleń zawodowych. Zgodnie z art. 175 ust. 2 ustawy z dnia 21 sierpnia 1997 r. o gospodarce nieruchomościami (UGN) rzeczoznawca majątkowy jest zobowiązany do

stałego doskonalenia kwalifikacji zawodowych. Tym samym oferta szkoleń, kursów i seminariów, które zamierza zorganizować Wnioskodawca wpisuje się w realizację ustawowego obowiązku doskonalenia zawodowego rzeczoznawców majątkowych. Ponadto Federacja wskazała, że nie jest jednostką objętą systemem oświaty w rozumieniu przepisów o systemie oświaty, w zakresie kształcenia i wychowania ani podmiotem, który uzyskał akredytację w rozumieniu przepisów o systemie oświaty. Odpłatne szkolenia, które zamierza organizować nie będą finansowane ze środków publicznych. Wnioskodawca nie jest też samorządem zawodowym w rozumieniu art. 17 ust. 1 Konstytucji.

W odniesieniu do przedstawionego opisu, wątpliwości Wnioskodawcy dotyczą kwestii opodatkowania VAT usług szkoleniowych (usług kształcenia zawodowego), które zamierza świadczyć odpłatnie na rzecz przede wszystkim rzeczoznawców majątkowych, związanych z ich doskonaleniem zawodowym.

W tej sytuacji należy przeanalizować, czy spełnione są przesłanki umożliwiające skorzystanie ze zwolnienia na podstawie ww. art. 43 ust. 1 pkt 29 ustawy o VAT.

Aby wskazane usługi mogły korzystać ze zwolnienia od podatku na podstawie tego przepisu, muszą być one uznane za usługi kształcenia zawodowego lub przekwalifikowania zawodowego oraz spełniać jeden z warunków określonych w lit. a)-c) powyższego przepisu. Regulacja ta przewiduje zwolnienie dla usług kształcenia zawodowego lub przekwalifikowania w formach i na zasadach przewidzianych w odrębnych przepisach lub świadczonych przez podmioty, które uzyskały akredytację w rozumieniu przepisów o systemie oświaty (wyłącznie w zakresie usług objętych akredytacją) lub finansowanych całości ze środków publicznych.

Niemniej jednak pierwsza z przesłanek oznacza, że dla objęcia zwolnieniem od podatku określonych usług kształcenia konieczne jest, aby usługi te mieściły się w zakresie definicji usług kształcenia zawodowego lub przekwalifikowania. Pojęcie kształcenia zawodowego i przekwalifikowania zostało zdefiniowane w 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 dodanej (Dz. U. UE L Nr 77/1). Zgodnie z tym przepisem, 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 niniejszych okolicznościach, Wnioskodawca zamierza organizować odpłatne szkolenia, kursy, seminaria, skierowane przede wszystkim do rzeczoznawców majątkowych. Po zakończeniu każdej z planowanych form doskonalenia zawodowego będzie wystawiał zaświadczenia, potwierdzające uczestnictwo w szkoleniu, zawierające nazwisko i imię uczestnika szkolenia, numer uprawnień zawodowych, temat szkolenia oraz liczbę godzin wykładowych. Wnioskodawca wskazał, że oferta szkoleń, kursów i seminariów, które zamierza zorganizować wpisuje się w realizację ustawy o obowiązkach doskonalenia zawodowego rzeczoznawców majątkowych.

W świetle przywołanych przepisów i przedstawionych okoliczności sprawy należy stwierdzić, że usługi szkoleniowe dla rzeczoznawców majątkowych w celu doskonalenia zawodowego, jakie zamierza świadczyć wnioskodawca, będą spełniały definicję usług kształcenia zawodowego. Szkolenia te obejmują nauczanie pozostające w bezpośrednim związku z branżą i wykonywanym zawodem, co za tym idzie mają na celu uzyskanie lub uaktualnienie wiedzy do celów zawodowych.

Skoro opisane we wniosku usługi będą usługami kształcenia zawodowego, to należy wskazać, że spełniają pierwszą przesłankę warunkującą zastosowanie zwolnienia od podatku.

Następnie, koniecznym jest zbadanie kolejnych przesłanek umożliwiających zastosowanie zwolnienia od podatku. W sytuacji Wnioskodawcy nie zostaną spełnione przesłanki określone lit. b) oraz lit. c) powołanego punktu. Zainteresowany wskazał, że nie jest podmiotem, który uzyskał akredytację w rozumieniu przepisów o systemie oświaty, a także, że szkolenia które zamierza organizować nie będą finansowane ze środków publicznych. Należy jednak przeanalizować, czy opisane szkolenia przeprowadzane będą w formach i na zasadach wynikających z odrębnych przepisów.

Ustawa z dnia 21 sierpnia 1997 r. o gospodarce nieruchomościami (Dz. U. z 2014 r. poz. 518. z późn. zm.) zawiera regulacje zobowiązujące rzeczoznawców majątkowych do stałego doskonalenia kwalifikacji zawodowych. Co prawda, do dnia 31 grudnia 2013 r. obowiązywało rozporządzenie Ministra Infrastruktury z dnia 30 lipca 2010 r. w sprawie doskonalenia kwalifikacji zawodowych przez rzeczoznawców majątkowych, pośredników w obrocie nieruchomościami oraz zarządców nieruchomości (Dz. U. Nr 140, poz. 945 z późn. zm.), a także rozporządzenie Ministra Infrastruktury z dnia 14 lipca 2010 r. w sprawie wymogów programowych dla kursów specjalistycznych, szkoleń lub seminariów mających na celu doskonalenie kwalifikacji zawodowych przez rzeczoznawców majątkowych, pośredników w obrocie nieruchomościami oraz zarządców nieruchomości (Dz. U. Nr 127, poz. 859), jednak nie można uznać, że obecnie, szkolenia dla rzeczoznawców majątkowych nie odbywają się na podstawie odrębnych przepisów, o których mowa w art. 43 ust. 1 pkt 29 lit. a) ustawy o VAT.

Jak bowiem wskazał Wnioskodawca w opisie uchwałą Rady Krajowej Polskiej Federacji Stowarzyszeń Rzecznawców Majątkowych nr 7/04/2014 z dnia 8 kwietnia 2014 r. przyjął „Wytyczne prowadzenia przez stowarzyszenia regionalne - członków PFSRM - szkoleń, realizujących ustawy obowiązek doskonalenia kwalifikacji zawodowych rzeczoznawców majątkowych, oraz prowadzenia ich rejestru”, a więc dokument o charakterze wewnętrznym, opisujący zalecane stowarzyszeniom będącym członkami Federacji zasady organizowania szkoleń zawodowych.

Jednocześnie należy wskazać, że regulacja art. 43 ust. 1 pkt 29 ustawy o VAT stanowi implementację prawa unijnego, w szczególności przepisów Dyrektywy 2006/112/WE Rady z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz. U. UE L Nr 347/1. z późn. zm.). Zgodnie z art. 132 ust. 1 lit. i) Dyrektywy, 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. Ograniczenie zawarte w tym przepisie ma zatem charakter podmiotowo-przedmiotowy. Zwolnieniu podlegają podmioty prawa publicznego lub inne instytucje, pod warunkiem, że zajmują się kształceniem dzieci i młodzieży, kształceniem powszechnym lub wyższym, kształceniem zawodowym lub przekwalifikowaniem. Cytowany przepis umiejscowiony został w rozdziale 2 tego aktu, zatytułowanym „Zwolnienia dotyczące określonych czynności wykonywanych w interesie publicznym”, co oznacza, że usługi szkoleniowe na gruncie Dyrektywy VAT podlegają zwolnieniu od podatku wyłącznie, gdy są wykonywane w interesie publicznym, tzn. wypełniają obowiązki, jakie ciążą na danym państwie wobec jego obywateli.

Zwolnieniu od podatku podlega zatem określony rodzaj usług, wykonywanych przez zdefiniowany krąg podmiotów. Zwolnienia określone w art. 132 Dyrektywy adresowane są, co do zasady, do podmiotów prawa publicznego. Jednakże w interesie publicznym mogą działać zarówno podmioty prawa publicznego, jak i inne instytucje działające w danej dziedzinie. 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.

Przesłanki, jakie muszą być spełnione do zastosowania zwolnienia od podatku na podstawie art. 132 ust. 1 lit. i) Dyrektywy są następujące:

- świadczone usługi muszą być usługami kształcenia zawodowego lub przekwalifikowania,

- usługi te muszą być świadczone przez odpowiednie podmioty prawa publicznego lub inne instytucje uznane przez państwo członkowskie za mające podobne cele.

Pierwsza z przesłanek oznacza, że dla objęcia zwolnieniem od podatku określonych usług kształcenia, konieczne jest, aby usługi te mieściły się w zakresie definicji usług kształcenia zawodowego lub przekwalifikowania. Jak zaś wskazano wyżej - opisane we wniosku usługi będą usługami kształcenia zawodowego, a więc spełniają pierwszą przesłankę warunkującą zastosowanie zwolnienia od podatku.

Dla oceny spełnienia drugiej z przesłanek konieczne jest stwierdzenie, czy Federacja jest podmiotem prawa publicznego, o którym mowa w art. 132 ust. 1 lit. i) Dyrektywy, lub inną instytucją uznaną za mającą podobne cele, o których mowa w tym przepisie.

Wnioskodawca wskazał, że jest związkiem stowarzyszeń rzeczoznawców majątkowych, zrzeszającym stowarzyszenia, których członkami są rzeczoznawcy majątkowi. Federacja działa na rzecz rozwoju i promocji zawodu rzeczoznawcy majątkowego.

W tym miejscu należy wskazać, że zawód rzeczoznawcy majątkowego został prawnie usankcjonowany zapisami w ww. ustawie o gospodarce nieruchomościami.

Stosownie do art. 4 pkt 15 tej ustawy, przez organizacje zawodowe należy rozumieć stowarzyszenia i związki stowarzyszeń zrzeszające osoby zawodowo wykonujące czynności rzeczoznawcy majątkowego.

Formalnie, zgodnie z powołanym przepisem. Wnioskodawca stanowi więc organizację zawodową.

Zgodnie z art. 174 ust. 1 ustawy o gospodarce nieruchomościami, rzeczoznawstwo majątkowe jest działalnością zawodową wykonywaną przez rzeczoznawców na zasadach określonych w niniejszej ustawie. Rzeczoznawcą majątkowym jest osoba fizyczna posiadająca uprawnienia zawodowe w zakresie szacowania nieruchomości, nadane w trybie przepisów rozdziału 4 niniejszego działu - ust. 2 ww. artykułu.

W myśl art. 175 ust. 2 cyt. wyżej ustawy, rzeczoznawca majątkowy jest zobowiązany do stałego doskonalenia kwalifikacji zawodowych.

Standardy zawodowe ustalają organizacje zawodowe rzeczoznawców majątkowych w uzgodnieniu z ministrem właściwym do spraw budownictwa, lokalnego planowania i zagospodarowania przestrzennego oraz mieszkalnictwa. Komunikat o uzgodnieniu standardów zawodowych zamieszcza się w Dzienniku Urzędowym ministra właściwego do

spraw budownictwa, lokalnego planowania i zagospodarowania przestrzennego oraz mieszkalnictwa (art. 175 ust. 6).

Na mocy art. 17 ust. 1 ustawy z dnia 2 kwietnia 1997 r. Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej (Dz. U. Nr 78. poz. 483. z późn. zm. . w drodze ustawy można tworzyć samorządy zawodowe, reprezentujące osoby wykonujące zawody zaufania publicznego i sprawujące pieczę nad należytych wykonywaniem tych zawodów w granicach interesu publicznego i dla jego ochrony.

Zawód rzeczoznawcy majątkowego został prawnie usankcjonowany zapisami w ustawie o gospodarce nieruchomościami. Ustawa ta ustanowiła zawód rzeczoznawcy majątkowego, a w swych zapisach postanowiła, że jest to zawód prawnie chroniony. Zawód ten jest zawodem zaufania publicznego. W tym miejscu zacytować wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 2 grudnia 2002 r., sygn. akt SK 20/01, w którym Trybunał stwierdził, że „(...) rzeczoznawca swoimi usługami służy szerszemu interesowi społecznemu. Przyznany im zakres uprawnień i kompetencji świadczy o tym, że rzeczoznawcy majątkowi zostali uznani za osoby zaufania publicznego”.

Podkreślić należy, że z cyt. art. 132 ust. 1 lit. i) Dyrektywy 2006/112 WE Rady wynika wyraźnie, że dla objęcia zwolnieniem na podstawie tego przepisu określonych usług kształcenia, nie jest wystarczające, aby usługi te były świadczone przez podmioty prawa publicznego, konieczne jest, aby usługi te były świadczone przez odpowiednie podmioty prawa publicznego, a więc takie, których celem (zadaniem) jest świadczenie usług edukacyjnych.

Powyższe stanowisko znajduje potwierdzenie w orzeczeniu Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej z dnia 14 czerwca 2007 r. w sprawie C-434/05 Stichting Regionaal Opleidingen Centrum Noord-Kennemerland West-Friesland (Horizon College) przeciwko Staatssecretaris van Financien. W wyroku tym TSUE stwierdził, że „Jak to bowiem wynika z samego brzmienia art. 13 część A ust. lit. i) szóstej dyrektywy [obecnie art. 132 ust. 1 lit. i) Dyrektywy 2006/112/WE Rady] aby udostępnianie nauczycieli na rzecz instytucji przejmujących mogło podlegać zwolnieniu, o którym mowa w tym przepisie, niezbędne jest, by działalność ta była wykonywana przez podmiot publiczny mający cele edukacyjne lub przez inny podmiot określony przez dane państwo członkowskie jako mający podobne cele (...)”.

W świetle przywołanych przepisów i przedstawionych okoliczności sprawy należy stwierdzić, że skoro do ustawowych obowiązków rzeczoznawcy majątkowego należy stałe doskonalenie kwalifikacji zawodowych, a Wnioskodawca jest związkiem stowarzyszeń rzeczoznawców majątkowych, zrzeszającym stowarzyszenia, których członkami są właśnie rzeczoznawcy majątkowi, i którego celem jest m.in. doskonalenie systemu kształcenia i podnoszenia

kwalifikacji zawodowych rzeczoznawców majątkowych, to należy uznać, że Wnioskodawca będzie podmiotem zrzeszonym m.in. do kształcenia - doskonalenia zawodowego rzeczoznawców majątkowych - które leży w interesie publicznym i w tym zakresie realizuje politykę edukacyjną. Tym samym. Wnioskodawca, w zakresie realizowania obowiązku doskonalenia zawodowego rzeczoznawców majątkowych, będzie mieścił się w użytym wart. 132 ust. 1 lit. i) Dyrektywy 112 pojęciu podmiotu prawa publicznego lub innej instytucji działającej w dziedzinie kształcenia zawodowego.

Minister Finansów w swojej interpretacji stwierdził, na podstawie przedstawionego opisu zdarzenia przyszłego i treści powołanych przepisów, że prowadzone przez PFSRM szkolenia, mające na celu doskonalenie zawodowe rzeczoznawców majątkowych będą korzystały ze zwolnienia od podatku od towarów i usług.

W tym miejscu należy zauważyć, że przywołana powyżej interpretacja Ministra Finansów dotyczy zdarzenia opisanego we wniosku Polskiej Federacji Stowarzyszeń Rzeczoznawców Majątkowych i nie może być traktowana rozszerzająco na inne stany faktyczne oraz podmioty organizujące szkolenia skierowane do rzeczoznawców majątkowych.