

Usługi szkoleniowe w branży medycznej



Fot. gettymages/RussellCreative

A może bez VAT?

Na rynku jest wiele podmiotów zajmujących się szkoleniami dla branży medycznej. Jedne z nich oferują szkolenia obciążone podatkiem VAT, a inne nie. Dlaczego? O szczegółach i wątpliwościach związanych z VAT pisze Krzysztof Wiśniewski, doradca podatkowy z Mariański Group Kancelarii Prawno-Podatkowej.

Podatek VAT w branży medycznej nie jest mile widziany, zwłaszcza kiedy przedsiębiorca dokonuje zakupów. Większość usług medycznych jest zwolniona z VAT, a to oznacza, że podatku naliczonego na fakturze za usługi szkoleniowe nie można odliczyć. Staje się on wówczas dla firmy dodatkowym kosztem.

Przyczyną takiego stanu rzeczy jest niejednolite opodatkowanie usług szkoleniowych na gruncie podatku VAT. Zasadniczo bowiem są one obciążone podatkiem w wysokości 23%, ale ustawa zawiera szereg wyłączeń przedmiotowych, których zastosowanie czasem wymaga spełnienia dodatkowych wymogów, o czym poni-

„Jeżeli przedsiębiorca chce skorzystać z możliwości zwolnienia z podatku VAT niektórych rodzajów szkoleń, na pewno może takie oferty na rynku znaleźć”

zej. Opodatkowanie tego obszaru gospodarki można przedstawić w czterech krokach.

Punkt startowy – klasyfikacja statystyczna

Usługi szkoleniowe należą do szerokiego zakresu usług edukacyjnych. Na podstawie klasyfikacji działalności gospodarczej (PKD) można wymienić wśród nich następujące działania:

- edukację, w której nie da się zdefiniować poziomu nauczania,
- działalność placówek kształcenia praktycznego, ustawicznego oraz ośrodków dokształcania i doskonalenia zawodowego,
- korepetycje, włączając korepetycje z języków obcych,
- działalność ośrodków prowadzących kursy wyrównawcze,
- kursy przygotowujące do egzaminu z wiedzy zawodowej,
- kursy komputerowe,
- naukę religii,
- kursy udzielania pierwszej pomocy,
- szkoły przetrwania,
- szkolenia z zakresu komunikacji werbalnej i niewerbalnej,
- kursy szybkiego czytania,
- pozostałe pozaszkolne formy edukacji związane głównie z rozwijaniem własnych zainteresowań oraz doskonaleniem zawodowym.

Problematyczny jest fakt, że klasyfikacji swojej działalności dokonuje sam podatnik. To podatnik – przedsiębiorca wykonuje swoją działalność, zatem to on najlepiej wie, jakiego rodzaju działania z powyższej listy podejmuje. Pomocą w tym zakresie może służyć Ośrodek Klasyfikacyjny Głównego Urzędu Statystycznego w Łodzi, który specjalizuje się w udzielaniu odpowiedzi na pytania przedsiębiorców o klasyfikację statystyczną ich działalności.

Krok drugi – moment opodatkowania

Opodatkowaniu podatkiem VAT podlega m.in. odpłatne świadczenie usług na terytorium kraju (art. 5 ust. 1 pkt 1 UVAT). W konsekwencji nie podlega opodatkowaniu w Polsce odpłatne świadczenie usług poza terytorium kraju. O tym, czy świadczenie usługi jest dokonywane na terytorium kraju, decydują przepisy o miejscu świadczenia (art. 28a–28o UVAT). Z przepisów tych wynika, że:

- miejscem świadczenia na rzecz podatników usług wstępu na imprezy edukacyjne jest miejsce, w którym te imprezy faktycznie się odbywają (art. 28g ust. 1 UVAT),
- miejscem świadczenia na rzecz podmiotów niebędących podatnikami usług w dziedzinie edukacji jest miejsce, w którym ta działalność faktycznie jest wykonywana (art. 28g ust. 2 UVAT).

Przepisy nie przewidują szczególnego sposobu powstawania obowiązku podatkowego dla usług szkoleniowych. W konsekwencji przy ich świadczeniu obowiązują zasady ogólne, czyli:

- obowiązek podatkowy przy świadczeniu usług szkoleniowych powstaje co do zasady z chwilą wykonania tych usług,
- jeśli przed wykonaniem usługi szkoleniowej otrzymano całość lub część zapłaty, obowiązek podatkowy powstaje z chwilą jej otrzymania w odniesieniu do otrzymanej kwoty (art. 19a ust. 8 UVAT); na podstawie tego przepisu obowiązek podatkowy może powstać również w całości przed wykonaniem usługi szkoleniowej.

Usługa szkoleniowa staje się wykonana z chwilą zakończenia szkolenia. Dotyczy to również szkoleń przeprowadzanych w dłuższym okresie (np. szkoleń weekendowych czy trwających przez semestr). Zasadniczo, jeśli szkolenie jest opłacane przed jego wykonaniem, obowiązek podatkowy przeważnie powstaje w całości przed wykonaniem usługi (na podstawie art. 19a ust. 8 UVAT).

Krok trzeci – stawka VAT

Usługi szkoleniowe są co do zasady objęte 23-procentowym podatkiem VAT. Niemniej podatnicy mogą korzystać ze zwolnień określonych przepisami art. 43 ust. 1 pkt 26–29 UVAT oraz § 3 ust. 1 pkt 13 i 14 rozporządzenia Ministra Finansów z 20 grudnia 2013 r. w sprawie zwolnień od podatku od towarów i usług oraz warunków stosowania tych zwolnień (dalej RVAT). Większość zwolnień dotyczy podmiotów funkcjonujących w ramach systemu oświaty publicznej i prywatnej, co nie jest przedmiotem niniejszego rozważania.

W praktyce biznesowej należy zwrócić uwagę na trzy możliwości zwolnień dla działalności szkoleniowej w branży medycznej. Na podstawie art. 43 ust. 1 pkt 29 UVAT zwolnione są niektóre usługi kształcenia zawodowego lub przekwalifikowania zawodowego, czyli:

- usługi prowadzone w formach i na zasadach przewidzianych w odrębnych przepisach (art. 43 ust. 1 pkt 29 lit. a UVAT), np. w rozporządzeniu Ministra Gospodarki i Pracy z 27 lipca 2004 r. w sprawie szkolenia w dziedzinie bezpieczeństwa i higieny pracy,
- usługi kształcenia zawodowego lub przekwalifikowania zawodowego świadczone przez podmioty, które uzyskały akredytację w rozumieniu przepisów o systemie oświaty (art. 43 ust. 1 pkt 29 lit. b UVAT),

- usługi finansowane w całości lub co najmniej 70% ze środków publicznych (ze względu na brzmienie § 3 ust. 1 pkt 14 RVAT); zwolnienie to dotyczy również usług świadczonych przez podwykonawców (zob. interpretację ogólną Ministra Finansów z 30 maja 2014 r., PT1/033/46/751/KCO/13/14/RD50004).

W tym kontekście warto przypomnieć ostatnią interpretację Dyrektora Krajowej Informacji Podatkowej (dalej: DKIS) z 9 marca 2018 r. (nr 0113-KDIPT1-1.4012.90.2018.1.AK) w sprawie podatkowej oferującej szkolenia z zakresu protetyki i endodoncji dla stomatologów. Stanowisko przedstawione w tym wystąpieniu daje wyraźne wskazanie, jakiego rodzaju działania powinny być podejmowane przez firmy szkoleniowe, jeśli chcą rozważyć nieopodatkowywanie swojej działalności, zwłaszcza na rzecz odbiorców z sektora medycznego. Przede wszystkim należy uzyskać potwierdzenie (zgodę, certyfikat) odpowiedniej organizacji zawodowej (samorządu zawodowego), która potwierdzi konieczność i przydatność oferty szkoleniowej – w tym przypadku organów Naczelnej Izby Lekarskiej, która odpowiada za kształcenie przedstawicieli zawodów medycznych. Oczywiście warunkiem podstawowym jest istnienie obowiązku podnoszenia kwalifikacji zawodowych przez daną profesję. W regulacjach dotyczących zawodów medycznych obowiązek ustawicznego kształcenia jest jednym z istotniejszych zadań samorządu zawodowego. W związku z tym uzyskanie takiego potwierdzenia ze strony organów samorządu nie powinno nastroczać większych problemów, o ile oczywiście jakość i przedmiot oferty szkoleniowej będą dla przedstawicieli samorządu satysfakcjonujące.

Trzeba pamiętać, że w omawianym obszarze mamy możliwość korzystania ze zwolnień z VAT także na podstawie przepisów unijnych [art. 44 rozporządzenia (WE) nr 282/2011 Parlamentu Europejskiego i Rady z 15 marca 2011 r. ustanawiającego środki wykonawcze do dyrektywy 2006/112/WE w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.Urz. UE L 77, s. 1) – dalej RWU]. Zgodnie z tymi regulacjami zwolnione od podatku są szkolenia zawodowe organizowane przez korporacje zawodowe na zasadach określonych ich wewnętrznymi przepisami. W tym zakresie mamy silne poparcie orzecznictwa sądowego, choćby w postaci wyroku NSA z 22 października 2013 r. (I FSK 1622/12), w którym czytamy: *realizowane przez Krajową Izbę Biegłych Rewidentów obligatoryjne szkolenia zawodowe oraz świadczenie usług i dostawa towarów ściśle z tymi szkoleniami związane zwolnione są od podatku od towarów i usług na podstawie art. 132 ust. 1 lit. i Dyrektywy 2006/112/WE z 28.11.2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.Urz. UE L 347, s. 1) [...], w zw. z art. 44 RWU. Również sądy wojewódzkie potwierdzają możliwość zwolnienia z podatku usług szkoleniowych realizowanych przez samorządy zawo-*

„ W regulacjach dotyczących zawodów medycznych obowiązek ustawicznego kształcenia jest jednym z istotniejszych zadań samorządu zawodowego „

dowe (zob. WSA w Olsztynie w wyroku z 18 grudnia 2013 r., I SA/OI 708/13 – orzeczenie prawomocne).

Krok czwarty – fakturowanie i kasy fiskalne

Wszyscy przedsiębiorcy dokumentują fakturami wykonywane czynności podlegające opodatkowaniu. Dotyczy to również podatników świadczących usługi szkoleniowe. Wyjątkowo usługi szkoleniowe zwolnione od podatku oraz usługi szkoleniowe świadczone na rzecz niebędących podatnikami osób fizycznych i niebędących podatnikami jednostek organizacyjnych niemających osobowości prawnej muszą być dokumentowane fakturami tylko na żądanie nabywców (art. 106b UVAT).

Faktury wystawiane są na zasadach ogólnych, a więc termin ich wystawienia upływa 15. dnia miesiąca następującego po miesiącu wykonania usługi szkoleniowej, przy czym w przypadku usług szkoleniowych zwolnionych od podatku należy w fakturach wskazywać podstawę prawną zastosowania zwolnienia (najczęściej art. 43 ust. 1 pkt 29 UVAT).

Usługi w zakresie edukacji, a więc także usługi szkoleniowe, jeśli korzystają ze zwolnienia, są co do zasady zwolnione przedmiotowo z obowiązku ewidencjonowania na kasie fiskalnej (§ 2 ust. 1 w zw. z poz. 32 załącznika do rozporządzenia Ministra Rozwoju i Finansów z 20 grudnia 2017 r. w sprawie zwolnień z obowiązku prowadzenia ewidencji przy zastosowaniu kas rejestrujących, Dz.U. z 2017 r. poz. 2454). Przywilej ten nie dotyczy jednak całego rynku szkoleniowego, ale w zdecydowanej większości będzie miał zastosowanie do szkoleń oferowanych jako forma dokształcania w branżach medycznych.

Podsumowanie

Jeżeli przedsiębiorca chce skorzystać z możliwości, jakie daje prawo podatkowe w zakresie zwolnienia z podatku VAT niektórych rodzajów szkoleń, na pewno może takie oferty na rynku dla siebie znaleźć. Najlepszym tropem często okazuje się strona organizacji samorządu zawodowego. Warto więc dołożyć starań, bo może to skutkować uzyskaniem oferty tańszej o podatek VAT.

Krzysztof Wiśniewski