



Warszawa, dnia 22 lipca 2019 r.

MINISTERSTWO FINANSÓW
Departament Podatku od Towarów
i Usług

PT3.8102.10.2019.LBE.231



Pani
Ewa Flaszyńska
Dyrektor
Departamentu Rynku Pracy
Ministerstwo Rodziny, Pracy i Polityki
Społecznej

Szanowna Pani Dyrektor,

W nawiązaniu do przekazanego wystąpienia Powiatowego Urzędu Pracy w Dębicy znak: ZPA.023.25.2019 w sprawie wyjaśnienia wątpliwości w zakresie wysokości zwrotu przez pracodawcę odzyskanego podatku VAT w sytuacji, gdy ze środków Krajowego Funduszu Szkoleniowego sfinansowane jest mniej niż 70% wartości usługi, Ministerstwo Finansów uprzejmie informuje.

Funkcjonowanie Krajowego Funduszu Szkoleniowego (dalej „KFS”) regulowane jest przepisami ustawy z dnia 20 kwietnia 2004 r. o promocji zatrudnienia i instytucjach rynku pracy¹, zwanej dalej „ustawą o promocji zatrudnienia” oraz rozporządzenia Ministra Pracy i Polityki Społecznej z dnia 14 maja 2014 r. w sprawie przyznawania środków z Krajowego Funduszu Szkoleniowego². KFS stanowi wydzieloną część Funduszu Pracy i jest przeznaczony na wsparcie pracodawców inwestujących w kształcenie ustawiczne pracowników i swoje własne.

Pracodawca może otrzymać środki KFS na sfinansowanie kształcenia ustawicznego podejmowanego przez siebie i swoich pracowników w wysokości:

- 80% kosztów kształcenia ustawicznego, ale nie więcej niż do wysokości 300% przeciętnego wynagrodzenia w danym roku na jednego uczestnika,
- 100% kosztów kształcenia ustawicznego – w przypadku mikroprzedsiębiorcy (do 10 osób zatrudnionych) – ale nie więcej niż do wysokości 300% przeciętnego wynagrodzenia w danym roku na jednego uczestnika.

Środki KFS pracodawca może przeznaczyć na:

- 1) doprecyzowanie potrzeb szkoleniowych, które można będzie zaspokoić dzięki środkom KFS,
- 2) kursy i studia podyplomowe oraz egzaminy w których wezmą udział pracownicy z inicjatywy pracodawcy lub za jego zgodą,
- 3) badania lekarskie i psychologiczne, jeśli okażą się niezbędne,

¹ Dz. U. 2018, poz. 1265 z późn. zm.

² Dz. U. 2018, poz. 117.



- 4) ubezpieczenia od następstw nieszczęśliwych wypadków w związku z udziałem w kształceniu ustawicznym³.

Odnosząc się do kwestii opodatkowania VAT ww. świadczeń finansowanych z KFS, należy zauważyć co następuje.

W świetle art. 43 ust. 1 pkt 26 ustawy o podatku od towarów i usług⁴ – dalej „ustawa o VAT”, zwolnieniem od podatku objęte są usługi świadczone przez:

- a) jednostki objęte systemem oświaty w rozumieniu przepisów ustawy z dnia 14 grudnia 2016 r. - Prawo oświatowe, w zakresie kształcenia i wychowania,
 - b) uczelnie, jednostki naukowe Polskiej Akademii Nauk oraz instytuty badawcze, w zakresie kształcenia
- oraz dostawa towarów i świadczenie usług ściśle z tymi usługami związane.

Stosownie natomiast do art. 43 ust. 1 pkt 29 ustawy o VAT zwolnione od podatku są 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 ustawy z dnia 14 grudnia 2016 r. - Prawo oświatowe – wyłącznie w zakresie usług objętych akredytacją, lub
 - c) finansowane w całości ze środków publicznych
- oraz świadczenie usług i dostawa towarów ściśle z tymi usługami związane.

Na mocy § 3 ust. 1 pkt 13-14 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 20 grudnia 2013 r. w sprawie zwolnień od podatku od towarów i usług oraz warunków stosowania tych zwolnień⁵ – dalej „rozporządzenie w sprawie zwolnień” zwolnione od podatku są:

- usługi w zakresie kształcenia, inne niż wymienione w art. 43 ust. 1 pkt 26 ustawy, świadczone przez uczelnie, jednostki naukowe Polskiej Akademii Nauk oraz instytuty badawcze oraz świadczenie usług i dostawa towarów ściśle z tymi usługami związane;
- 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.

W celu ustalenia, czy dana usługa spełnia definicję usługi kształcenia zawodowego lub przekwalifikowania zawodowego należy odnieść się do art. 44 rozporządzenia Rady (UE) nr 282/2011⁶. 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/WE⁷ obejmują nauczanie pozostające w bezpośrednim związku z branżą lub zawodem, jak również nauczanie mające na celu uzyskanie lub uaktualnienie wiedzy do celów

³ <https://www.gov.pl/web/rodzina/kfs-2019>

⁴ Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz. U. z 2018 r., poz. 2174, z późn. zm.).

⁵ Dz. U. z 2018 r. poz. 701.

⁶ Rozporządzenie wykonawcze Rady (UE) nr 282/2011 z dnia 15 marca 2011 r. ustanawiające środki wykonawcze do dyrektywy 2006/112/WE w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz. Urz. UE L 77 z 23.03.2011, str. 1, z późn. zm.).

⁷ Dyrektywa 2006/112/WE Rady z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz. Urz. L 347 z 11.12.2006, s.1, z późn. zm.), dalej „dyrektywa 2006/112/WE”.

zawodowych. Czas trwania kursu w zakresie kształcenia zawodowego lub przekwalifikowania nie ma w tym przypadku znaczenia.

Jeśli chodzi o kwestię źródła finansowania usług kształcenia należy wskazać na art. 9 pkt 7 ustawy o finansach publicznych⁸, zgodnie z którym sektor finansów publicznych tworzą m.in. państwowe fundusze celowe. Z kolei art. 103 ust. 1 ustawy o promocji zatrudnienia stanowi, że Fundusz Pracy jest państwowym funduszem celowym. W myśl art. 108 ust. 1 pkt 22j ww. ustawy środki Funduszu Pracy przeznacza się na finansowanie m.in. kosztów zadań realizowanych w ramach KFS, o których mowa w art. 69a tej ustawy (tj. finansowanie działań na rzecz kształcenia ustawicznego pracowników i pracodawców).

Mając na uwadze powyższe należy uznać, że środki pochodzące z KFS mieszczą się w kategorii środków publicznych w rozumieniu ustawy o finansach publicznych.

Odnosząc się do wyrażonych w wystąpieniu wątpliwości powstałych na tle § 3 ust. 1 pkt 14 rozporządzenia w sprawie zwolnień – sytuacja finansowania usług ze środków publicznych na poziomie niższym niż 70% – należy zauważyć, że zastosowanie przedmiotowego zwolnienia jest uzależnione od źródeł finansowania i jego wysokości.

Oznacza to, że w przypadku finansowania ze środków publicznych poniżej określonego w rozporządzeniu pułapu (tj. poniżej 70%), świadczone usługi kształcenia zawodowego lub przekwalifikowania zawodowego nie będą objęte zwolnieniem od podatku na podstawie ww. przepisu, całość zatem wynagrodzenia z tego tytułu będzie podlegała opodatkowaniu VAT na zasadach ogólnych.

W tym miejscu należy również wskazać na możliwość skorzystania przez usługodawcę ze zwolnienia podmiotowego z VAT, określonego w przepisach art. 113 ustawy o VAT. W takim przypadku, jeżeli pracodawca nabędzie ww. usługi od podatnika zwolnionego podmiotowo z VAT (mimo nawet uzyskania finansowania z KFS tych usług na poziomie poniżej 70%), nabędzie te usługi bez podatku VAT.

Zakładając jednak, że całość wynagrodzenia z tytułu świadczenia ww. usług będzie podlegała opodatkowaniu VAT na zasadach ogólnych, należałoby rozważać, czy pracodawca nabywający wskazane świadczenia będzie obowiązany do zwrotu równowartości odzyskanego podatku od tych świadczeń zakupionych w ramach przyznanych środków z KFS.

Żeby jednak analizować kwestie związane z prawem do odliczenia podatku VAT, w pierwszej kolejności należy ustalić czy podmiot nabywając towary lub usługi spełnia kryteria do uznania go za podatnika VAT oraz czy wykonuje w ramach swojej działalności (dla której nabywa te towary lub usługi) czynności opodatkowane VAT (uprawniające do odliczenia podatku naliczonego przy zakupach). Generalnie, mechanizm prawa do odliczenia VAT stosowany jest w przypadku wykonania działalności opodatkowanej VAT.

Regulacje ustawy o VAT przyznają podatnikowi VAT prawo do odliczenia podatku naliczonego w całości lub w części, pod warunkiem spełnienia określonych warunków, w szczególności spełnienia przesłanek pozytywnych (wynikają z art. 86 ust. 1 ustawy o VAT) oraz niezaistnienia przesłanek negatywnych (określone m.in. w art. 88 ustawy o VAT).

Zgodnie z art. 86 ust. 1 ustawy o VAT podatnikom VAT przysługuje prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego w zakresie, w jakim towary są wykorzystywane do wykonywania czynności opodatkowanych. Nie jest możliwe odliczenie podatku naliczonego

⁸ Ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (Dz. U. z 2019 r. poz. 869).

związanego z działalnością inną niż działalność gospodarcza w rozumieniu przepisów o VAT. Przedstawiona powyżej zasada wyklucza możliwość dokonania obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego związanego z towarami i usługami, które nie są w ogóle wykorzystywane do wykonywania czynności opodatkowanych (w tym czynności zwolnione od podatku VAT oraz niepodlegające temu podatkowi).

Ministerstwo Finansów przedstawiając ogólną informację w zakresie prawa do odliczenia podatku VAT wskazuje, że kwestie te należy oceniać indywidualnie po dokładnym przedstawieniu stanu faktycznego. Jednocześnie, w przypadku wątpliwości, podatnik może zwrócić się z wnioskiem do Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej o wydanie interpretacji indywidualnej, o której mowa w art. 14b ustawy z dnia 9 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa⁹.

Odnosząc się bezpośrednio do pytania Zainteresowanego, w ogólnej ocenie Ministerstwa Finansów w przypadku sfinansowania ze środków KFS mniej niż 70% wartości usługi szkoleniowej, z tytułu której całość wynagrodzenia podlega opodatkowaniu VAT na zasadach ogólnych, pracodawca powinien zwrócić odzyskany podatek VAT od nabycia tej usługi (jeżeli przysługiwało mu prawo do odliczenia VAT w indywidualnie zbadanym przypadku) – w wysokości proporcjonalnej do wysokości sfinansowanej wartości usługi ze środków tego funduszu.

Jednocześnie należy zauważyć, że kwestie związane z obowiązkiem zwrotu przez pracodawcę równowartości odzyskanego podatku od towarów i usług zakupionych w ramach przyznanych środków z KFS nie zostało uregulowane w rozporządzeniu Ministra Pracy i Polityki Społecznej z dnia 14 maja 2014 r. w sprawie przyznawania środków z Krajowego Funduszu Szkoleniowego. Jak wskazuje Wnoszący pismo, obowiązek ten został określony w *załączniku nr 4 do dokumentu Krajowy Fundusz Szkoleniowy w roku 2019. Kierunkowe wytyczne dla urzędów pracy – Przykładowa umowa o sfinansowanie działań w ramach KFS*. Dokument ten w ocenie Ministerstwa Finansów nie ma jednak waloru aktu normatywnego. Ministerstwo Finansów poddaje zatem pod rozagę dokonanie aktualizacji ww. rozporządzenia w powyższym zakresie.

Dyrektor

Departamentu Podatku od Towarów i Usług

Wojciech Śliż

/podpisano kwalifikowanym podpisem elektronicznym/

⁹ Dz. U. z 2018 r. poz. 800, z późn. zm.