



PT4/033/2-3/9/EFU/2012/PT-298

Dyrektorzy Izb Skarbowych
Dyrektorzy Urzędów Kontroli Skarbowej
WSZYSCY

Działając na podstawie art. 14a § 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2005 r. Nr 8, poz. 60, z późn. zm.), w celu zapewnienia jednolitego stosowania prawa podatkowego przez organy podatkowe oraz organy kontroli skarbowej w zakresie przedstawionego we wniosku zagadnienia dotyczącego zwolnienia z opodatkowania podatkiem od towarów i usług usług kształcenia zawodowego lub przekwalifikowania zawodowego finansowanego w części ze środków publicznych, w tym w formie płatności z Europejskiego Funduszu Społecznego w ramach Programu Operacyjnego Kapitał Ludzki, 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 usług (Dz. U. z 2011 r. Nr 177, poz. 1054, z późn. zm.) w brzmieniu nadanym ustawą z dnia 29 października 2010 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług (Dz. U. Nr 226, poz. 1476), 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 4 kwietnia 2011 r. w sprawie wykonania niektórych przepisów ustawy o podatku od towarów i usług (Dz. U. Nr 73, poz. 392, z późn. zm.) 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.

Problematyka zwolnień w kontekście usług szkoleniowych finansowanych w części ze środków publicznych sprowadza się przede wszystkim do dokonania oceny, 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 dodanej (Dz. Urz. UE L 77 z 23.03.2011, str. 1). Zgodnie z jego treścią, usługi w zakresie kształcenia zawodowego lub przekwalifikowania świadczone na warunkach określonych w art. 132 ust. 1 lit. i) dyrektywy VAT 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.

Odnosząc się do drugiej przesłanki zastosowania zwolnienia, tytułem wstępu należy wskazać, iż środki otrzymywane przez beneficjentów na prowadzenie projektów realizowanych w ramach Programu Operacyjnego Kapitał Ludzki finansowanego z budżetu państwa (dotacja celowa) oraz Europejskiego Funduszu Społecznego (płatność pochodząca z budżetu Unii Europejskiej) mieszczą się w kategorii środków publicznych w rozumieniu ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (Dz. U. Nr 157, poz. 1240, z późn. zm.).

W tej sytuacji zasadniczą, wymagającą jednoznacznego wyjaśnienia kwestią jest określenie kiedy dochodzi do finansowania usług w całości (lub co najmniej w 70%) ze środków publicznych. W szczególności wyjaśnienia wymaga przypadek, gdy świadczący usługę szkoleniową oprócz otrzymywanego bezpośrednio od usługobiorcy wynagrodzenia, otrzymuje dofinansowanie w postaci środków publicznych. Zwrócić w tym kontekście należy uwagę na to, że zarówno cyt. ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług w art. 43 ust. 1 pkt 29 lit. c, jak i ww. rozporządzenie z dnia 4 kwietnia 2011 r. w § 13 ust. 1 pkt 20 wskazuje – dla możliwości zastosowania zwolnienia od podatku – na konieczność finansowania w określonej części usług szkoleniowych ze środków publicznych, co oznacza, że konkretne usługi szkoleniowe (a nie np. cała działalność beneficjenta środków publicznych) mają być sfinansowane z tych środków. Tym samym warunkiem zwolnienia danej usługi szkoleniowej z podatku jest to, ażeby otrzymane przez usługodawcę wynagrodzenie z tytułu świadczenia tej usługi pochodziło w całości lub w określonej przepisami cyt. rozporządzenia Ministra Finansów części ze środków publicznych. W następstwie powyższego, w zależności od tego, czy otrzymane przez świadczącego przedmiotową usługę szkoleniową środki publiczne składają się na obrót (stanowią podstawę opodatkowania) z tytułu świadczenia tej usługi (i w jakiej części) usługa ta podlegać będzie zwolnieniu z podatku VAT lub nie będzie

podlegać temu zwolnieniu.

Decydujące w tym kontekście znaczenie ma art. 29 ust. 1 cyt. ustawy o podatku od towarów i usług, zgodnie z którym podstawą opodatkowania jest obrót, zdefiniowany jako kwota należna z tytułu sprzedaży, pomniejszona o kwotę należnego podatku. Kwota należna obejmuje całość świadczenia należnego od nabywcy lub osoby trzeciej. Dodatkowo, obrót zwiększa się o otrzymane dotacje, subwencje i inne dopłaty o podobnym charakterze mające bezpośredni wpływ na cenę (kwotę należną) towarów dostarczanych lub usług świadczonych przez podatnika, pomniejszone o kwotę należnego podatku. Pojęcie sprzedaży zostało zdefiniowane w art. 2 pkt 22 cyt. ustawy o podatku od towarów i usług i należy przez nie rozumieć odpłatną dostawę towarów i odpłatne świadczenie usług na terytorium kraju, eksport towarów oraz wewnątrzwspólnotową dostawę towarów.

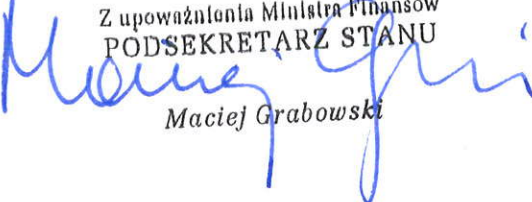
Z treści cytowanych wyżej przepisów wynika, iż w sytuacji gdy podatnik, w związku z dostawą towarów lub świadczeniem usług, otrzymuje dofinansowanie (dotację, subwencję, czy też inną dopłatę o podobnym charakterze), wpływające bezpośrednio na cenę towaru lub usługi, „uzupełnia” ono podstawę opodatkowania z tytułu danej dostawy lub świadczenia.

Natomiast dotacje czy subwencje (np. dotacja ze środków unijnych) niemające bezpośredniego wpływu na cenę czynności podlegających opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług, nie stanowią obrotu w rozumieniu przepisu art. 29 ust. 1 powołanej wyżej ustawy o podatku od towarów i usług, czyli nie zwiększają podstawy opodatkowania podatkiem od towarów i usług.

Dla określenia zatem, czy dane dotacje, subwencje lub też inne dopłaty o podobnym charakterze, składają się czy też nie składają się na obrót (wchodzą czy nie wchodzą do podstawy opodatkowania) istotne są szczegółowe warunki ich przyznawania.

Nie budzi przy tym wątpliwości, że otrzymywane przez usługodawcę od usługobiorców kwoty wynagrodzenia za konkretną usługę wchodzić będą w podstawę opodatkowania. Taki charakter będą miały na przykład kwoty wkładów własnych wymaganych przy projektach realizowanych z wykorzystywaniem środków unijnych, przekazywane świadczącemu usługę przez przedsiębiorców kierujących swoich pracowników na określone szkolenia. Tym samym w zależności od tego, jaki udział w całkowitym obrocie z tytułu świadczenia danej usługi szkoleniowej będą miały środki publiczne, usługa ta podlegać będzie zwolnieniu na podstawie § 13 ust. 1 pkt 20 ww. rozporządzenia z dnia 4 kwietnia 2011 r. (art. 43 ust. 1 pkt 29 lit. c cyt. ustawy o podatku od towarów i usług) lub nie będzie podlegać zwolnieniu. Jeśli zatem

podatnik uzyska dofinansowanie ze środków publicznych, którego nie będzie mógł powiązać, zgodnie z ww. zasadami, z konkretną usługą szkoleniową (gdyż nie będzie ona stanowiła dopłaty wpływającej bezpośrednio na jej cenę), a oprócz tego z tytułu świadczenia tej usługi otrzyma wynagrodzenie od usługobiorcy (np. kwoty wkładu własnego od przedsiębiorców kierujących swoich pracowników na szkolenie), usługa ta nie będzie korzystać ze zwolnienia. Realizowany bowiem w takim przypadku przez świadczącego usługę obrót w całości pochodzić będzie ze środków przekazanych przez przedsiębiorców, co oznacza, że nie będzie spełniona przesłanka dotycząca finansowania ww. usług w co najmniej 70% ze środków publicznych, warunkująca zastosowanie zwolnienia od podatku na podstawie § 13 ust. 1 pkt 20 ww. rozporządzenia z dnia 4 kwietnia 2011 r.

Z upoważnienia Ministra Finansów
PODSEKRETARZ STANU

Maciej Grabowski