

Warszawa, dnia 23 maja 2024 r.

Poz. 55

INTERPRETACJA OGÓLNA Nr PT1.8101.1.2024

MINISTRA FINANSÓW

z dnia 20 maja 2024 r.

**dotycząca opodatkowania podatkiem od towarów i usług świadczeń
polegających na przekazywaniu wiedzy w ramach procesu kształcenia, przez osoby fizyczne
będące podatnikami VAT, na podstawie umów zawieranych z uczelniami**

Działając na podstawie art. 14a § 1 pkt 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa¹, w celu zapewnienia jednolitego stosowania przepisów prawa podatkowego przez organy podatkowe w zakresie przedstawionego we wniosku zagadnienia dotyczącego niejednolitego stosowania przez organy podatkowe przepisów ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług² (dalej: „ustawa o VAT”) w zakresie opodatkowania podatkiem od towarów i usług (VAT) świadczeń polegających na przekazywaniu wiedzy w ramach procesu kształcenia, przez osoby fizyczne będące podatnikami VAT, na podstawie umów zawieranych z uczelniami, wyjaśniam co następuje.

1. Opis zagadnienia, w związku z którym jest dokonywana interpretacja przepisów prawa podatkowego.

Niniejsza interpretacja odnosi się do opodatkowania VAT świadczeń polegających na przekazywaniu wiedzy przez osoby fizyczne (wykładowców, osoby prowadzące zajęcia dydaktyczne, kursy, szkolenia, dalej: „wykładowcy”), będące podatnikami VAT, na podstawie umów o ich świadczenie zawieranych z uczelniami w ramach procesu kształcenia organizowanego przez te uczelnie, a w szczególności do możliwości objęcia tych usług zwolnieniem od VAT, określonym w art. 43 ust. 1 pkt 26, pkt 27 oraz pkt 29 lit. c ustawy o VAT oraz w § 3 ust. 1 pkt 13 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 20 grudnia 2013 r. w sprawie zwolnień od podatku od towarów i usług oraz warunków stosowania tych zwolnień³ (dalej: „rozporządzenie w sprawie zwolnień”).

¹ Dz. U. z 2023 r. poz. 2383, z późn. zm.

² Dz. U. z 2024 r. poz. 361.

³ Dz. U. z 2023 r. poz. 955, z późn. zm.

Zgodnie z art. 11 ust. 1 pkt 1, 2, 4 oraz 5 ustawy z dnia 20 lipca 2018 r. Prawo o szkolnictwie wyższym i nauce⁴, podstawowymi zadaniami uczelni są m.in.:

- prowadzenie kształcenia na studiach,
- prowadzenie kształcenia na studiach podyplomowych lub innych form kształcenia,
- prowadzenie kształcenia doktorantów,
- kształcenie i promowanie kadr uczelni.

W ramach realizacji świadczeń związanych z kształceniem (każdego rodzaju) uczelnie współpracują z osobami, które posiadają wiedzę z danej dziedziny i które przekazują tę wiedzę odpowiednio studentom, słuchaczom, uczestnikom szkół doktorskich, kursantom, uczestnikom szkoleń, warsztatów, seminariów itd.

Współpraca taka może odbywać się m. in. na podstawie umowy, w ramach której uczelnia zleca osobie przekazującej wiedzę z konkretnej dziedziny (wykładowca) przeprowadzenie zajęć dydaktycznych. W ramach tej umowy wykładowca opracowuje program dydaktyczny, przygotowuje materiały związane z kształceniem (wykładem, cyklem wykładów, kursem, szkoleniem) i przeprowadza czynności polegające na kształceniu (wykłady, kursy, szkolenia).

Zakres usług i okres ich świadczenia, jak również wynagrodzenie za ich wykonanie, wynikają z zawartej pomiędzy wykładowcą i uczelnią umowy.

Bezpośrednimi beneficjentami usług świadczonych przez wykładowców są studenci, słuchacze, kursanci (czyli osoby, które łączą stosunek prawny z uczelnią, a nie z wykładowcą).

Interpretacja wydawana jest w związku z przypadkami niejednolitego stosowania przez organy podatkowe przepisów ustawy o VAT w zakresie zwolnień od podatku od towarów i usług opisanych powyżej świadczeń.

2. Wyjaśnienie zakresu oraz sposobu stosowania interpretowanych przepisów prawa podatkowego do opisanego zagadnienia wraz z uzasadnieniem prawnym.

Zgodnie z art. 15 ust. 1 ustawy o VAT podatnikami są osoby prawne, jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej oraz osoby fizyczne, wykonujące samodzielnie działalność gospodarczą, bez względu na cel lub rezultat takiej działalności. W świetle natomiast ust. 2 tego artykułu działalność gospodarcza obejmuje wszelką działalność producentów, handlowców lub usługodawców, w tym podmiotów pozyskujących zasoby naturalne oraz rolników, a także działalność osób wykonujących wolne zawody. Działalność gospodarcza obejmuje w szczególności czynności polegające na wykorzystywaniu towarów lub wartości niematerialnych i prawnych w sposób ciągły dla celów zarobkowych.

⁴ Dz.U. z 2023 r. poz. 742, z późn. zm.

Należy też wskazać, że zgodnie z art. 15 ust. 3 pkt 3 ustawy o VAT za wykonywaną samodzielnie działalność gospodarczą, nie uznaje się czynności, z tytułu których przychody zostały wymienione w art. 13 pkt 2-9 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych⁵, jeżeli z tytułu wykonania tych czynności osoby te są związane ze zlecającym wykonanie tych czynności prawnymi więzami tworzącymi stosunek prawny pomiędzy zlecającym wykonanie czynności i wykonującym zlecane czynności co do warunków wykonywania tych czynności, wynagrodzenia i odpowiedzialności zlecającego wykonanie tych czynności wobec osób trzecich.

Z przepisu tego wynika, że dla uznania, że określone czynności wykonywane przez osobę fizyczną nie stanowią samodzielnie wykonywanej działalności gospodarczej (i tym samym pozostają poza regulacjami ustawy o VAT), istotne jest łączne spełnienie wszystkich elementów wymienionych w tym przepisie, tj. związanie zleceniobiorcy ze zlecającym wykonanie tych czynności prawnymi więzami tworzącymi stosunek prawny pomiędzy zlecającym a wykonującym zlecane czynności, co do warunków:

- wykonywania tych czynności,
- wynagrodzenia oraz
- odpowiedzialności zlecającego wykonanie tych czynności wobec osób trzecich.

O wyłączeniu z opodatkowania VAT można zatem mówić w przypadku, gdy przychody z wykonywanych czynności będą wymienione we wskazanych przepisach ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych i jednocześnie zleceniobiorcę będą łączyć ze zleceniodawcą więzy podobne, jak w przypadku stosunku pracy. Taka sytuacja będzie miała miejsce, jeżeli zleceniobiorca nie będzie ponosił ryzyka ekonomicznego w związku z wykonywaniem czynności będących przedmiotem wskazanych umów, a odpowiedzialność za te czynności w stosunku do osób trzecich będzie bezwzględnie ponosił zleceniodawca.

Mając na uwadze powyższe, jeżeli wynagrodzenie wykładowców otrzymane za wykonywane przez nich czynności będzie stanowiło przychód, o którym mowa w art. 15 ust. 3 pkt 3 ustawy o VAT, wykonywane przez wykładowców świadczenia nie będą stanowiły czynności podlegających opodatkowaniu VAT, ponieważ nie będą uznane za działalność gospodarczą w rozumieniu ustawy o VAT.

Podkreślić należy, że oceny każdej konkretnej sprawy pod kątem spełniania przesłanek określonych w art. 15 ust. 3 pkt 3 ustawy o VAT należy dokonywać indywidualnie, przy uwzględnieniu wszystkich występujących w danej sprawie okoliczności, w tym zapisów umów zawieranych pomiędzy stronami.

⁵ Dz. U. z 2024 r. poz. 226 i 232.

W przypadku uznania, że w konkretnej sprawie nie ma zastosowania art. 15 ust. 3 pkt 3 ustawy o VAT, wykładowcy świadczący usługi polegające na przekazywaniu wiedzy w oparciu o umowy zawarte z uczelniami, będą podatnikami VAT – usługi te bowiem podlegały opodatkowaniu VAT.

W odniesieniu do opodatkowania takich usług rozważenia wymaga możliwość zastosowania przepisów art. 43 ust. 1 pkt 26, pkt 27 oraz pkt 29 ustawy o VAT oraz § 3 ust. 1 pkt 13 rozporządzenia w sprawie zwolnień.

Zgodnie z art. 43 ust. 1 pkt 26 ustawy 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.

Dodatkowo, na podstawie § 3 ust. 1 pkt 13 rozporządzenia w sprawie zwolnień, zwolnieniem od podatku objęte są usługi w zakresie kształcenia, inne niż wymienione w art. 43 ust. 1 pkt 26 ustawy o VAT, świadczone przez uczelnie, jednostki naukowe Polskiej Akademii Nauk oraz instytuty badawcze, jak również świadczenie usług i dostawa towarów ściśle z tymi usługami związane.

Przepis art. 43 ust. 1 pkt 27 ustawy o VAT zwalnia natomiast od podatku usługi prywatnego nauczania na poziomie przedszkolnym, podstawowym, ponadpodstawowym i wyższym, świadczone przez nauczycieli.

Ponadto, art. 43 ust. 1 pkt 29 ustawy o VAT zwalnia 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 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 dostawę towarów ściśle z tymi usługami związane.

Ww. regulacje stanowią implementację do krajowego porządku prawnego art. 132 ust. 1 lit. i oraz lit. j dyrektywy Rady 2006/112/WE w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej⁶ (dalej: „dyrektywa 2006/112/WE”), stanowiącego podstawę do zwolnienia od podatku:

- kształcenia dzieci lub młodzieży, kształcenia powszechnego lub wyższego, kształcenia zawodowego lub przekwalifikowania, łącznie ze świadczeniem usług i dostawą towarów ściśle

⁶ Dyrektywa 2006/112/WE Rady z dnia 28.11.2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej, Dz. Urz. UE L z 2006 r. nr 347/1.

z taką działalnością związanych, prowadzonego przez odpowiednie podmioty prawa publicznego lub inne instytucje działające w tej dziedzinie, których cele uznane są za podobne przez dane państwo członkowskie,

- nauczania prywatnego przez nauczycieli, obejmującego kształcenie powszechne lub wyższe.

Zwolnienie od podatku w zakresie kształcenia – zarówno przewidziane w prawie krajowym, jak i unijnym – uzależnione jest zatem od łącznego spełnienia dwóch warunków:

- przedmiotowego, tj. dotyczącego charakteru świadczonej usługi – powinna być to usługa w zakresie kształcenia (w tym zawodowego), przekwalifikowania zawodowego lub usługa ściśle związana z tymi usługami, czy też usługa nauczania,
- podmiotowego, tj. dotyczącego statusu wykonawcy świadczonej usługi – usługa powinna być świadczona przez określone podmioty (podmioty prawa publicznego lub inne podmioty uznane za mające porównywalne cele przez dane państwo członkowskie albo przez prywatnych nauczycieli).

Niespełnienie jednej z powyższych przesłanek powoduje, że zwolnienie od VAT nie ma zastosowania.

2.1 Możliwość zastosowania zwolnienia od podatku od towarów i usług dla czynności wykonywanych przez wykładowców

2.1.1 Zwolnienie od podatku dla czynności wykonywanych przez jednostki objęte systemem oświaty oraz uczelnie, jednostki naukowe Polskiej Akademii Nauk i instytuty badawcze

Co do pojęcia „edukacja szkolna i uniwersytecka” użytego w art. 13 część A ust. 1 lit. j szóstej dyrektywy⁷ Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej (dalej: „TSUE”) wskazywał, że: „(...) pojęcie to nie ogranicza się jedynie do nauczania, które kończy się egzaminami w celu uzyskania danych kwalifikacji lub które umożliwia uzyskanie określonego wykształcenia w celu wykonywania danego zawodu, ale obejmuje także inną działalność, w ramach której prowadzi się nauczanie w szkołach lub na uniwersytetach w celu poszerzenia wiedzy i umiejętności uczniów lub studentów, pod warunkiem iż działalność ta nie będzie miała charakteru wyłącznie rekreacyjnego”⁸.

O ile przekazywanie wiedzy i umiejętności pomiędzy nauczycielem (wykładowcą) a uczniami lub studentami jest szczególnie istotnym elementem działalności edukacyjnej w rozumieniu art. 13 część A

⁷ Szósta dyrektywa Rady 77/388/EWG z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku (Dz.U. L 145, s. 1), która została zastąpiona przez dyrektywę 2006/112/WE. Art. 13 część A ust. 1 lit. i oraz lit. j szóstej dyrektywy odpowiadają w istocie przepisom art. 132 ust. 1 lit. i oraz lit. j dyrektywy 2006/112/WE. W polskiej wersji językowej wskazanych przepisów dyrektywy 2006/112/WE używane jest określenie: „kształcenie powszechne lub wyższe”.

⁸ Wyrok z dnia 28 stycznia 2010 r. w sprawie C-473/08 Ingenieurbüro Eulitz GbR Thomasund Marion Eulitz, pkt 29.

ust. 1 lit. j szóstej dyrektywy, to na działalność edukacyjną składają się liczne elementy, które obok stosunków pomiędzy nauczycielem a uczniami obejmują również ramy organizacyjne instytucji, w której kształcenie się odbywa⁹.

W przypadku osób fizycznych świadczących usługi w zakresie przekazywania wiedzy, na podstawie umów o ich świadczenie zawieranych z uczelniami w ramach procesu kształcenia organizowanego przez te uczelnie, niewątpliwie warunek przedmiotowy jest spełniony. Usługi świadczone przez wykładowców stanowią usługi kształcenia (usługi w zakresie edukacji).

W zakresie warunku podmiotowego wskazać należy, że osoby fizyczne, z którymi uczelnie zawierają umowy, i które świadczą usługi w zakresie kształcenia, nie są jednostkami objętymi systemem oświaty¹⁰, ani też podmiotami, o których mowa w art. 43 ust. 1 pkt 26 lit. b ustawy o VAT (uczelnie, jednostki naukowe Polskiej Akademii Nauk oraz instytuty badawcze). Nie jest zatem spełniony warunek podmiotowy do zastosowania zwolnienia od VAT, w związku z tym zwolnienie, o którym mowa w art. 43 ust. 1 pkt 26 nie może być stosowane.

Oznacza to, że również zwolnienie wskazane w § 3 ust. 1 pkt 13 rozporządzenia w sprawie zwolnień nie będzie miało w takim przypadku zastosowania.

Świadczone na podstawie umów zawartych z uczelniami przez wykładowców będących podatnikami VAT usługi w zakresie przekazywania wiedzy nie mogą również korzystać ze zwolnienia od VAT jako usługi ściśle związane z usługą podstawową. W świetle bowiem regulacji zawartych w art. 43 ust. 17¹¹ i 17a¹² ustawy o VAT, zwolnienie, o którym mowa w ust. 1 pkt 26, ma zastosowanie do dostawy towarów lub świadczenia usług ściśle związanych z usługami podstawowymi, dokonywanych przez podmioty świadczące usługi podstawowe, jeżeli są one niezbędne do wykonywania usługi podstawowej, a ich głównym celem nie jest osiągnięcie dodatkowego dochodu przez podatnika, przez konkurencyjne wykonywanie tych czynności w stosunku do podatników niekorzystających z takiego zwolnienia.

Z powyższego wynika zatem, że usługi ściśle związane z usługami podstawowymi w zakresie kształcenia muszą być wykonywane przez podmiot świadczący usługę podstawową, czyli przez

⁹ Wyrok w sprawie C-473/08 Ingenieurbüro Eulitz GbR Thomas und Marion Eulitz, pkt 30 i 31.

¹⁰ Jednostki objęte systemem oświaty wymienione są w art. 2 ustawy z dnia 14 grudnia 2016 r. Prawo oświatowe (Dz. U. 2023 r. poz. 900, z późn. zm.).

¹¹ Zgodnie z art. 43 ust. 17a ustawy o VAT zwolnienia, o których mowa w ust. 1 pkt 18, 18a, 22-24, 26, 28, 29, 31, 32 i 33 lit. a, nie mają zastosowania do dostawy towarów lub świadczenia usług ściśle związanych z usługami podstawowymi, jeżeli:

1) nie są one niezbędne do wykonania usługi podstawowej, zwolnionej zgodnie z ust. 1 pkt 18, 18a, 22-24, 26, 28, 29, 31, 32 i 33 lit. a lub

2) ich głównym celem jest osiągnięcie dodatkowego dochodu przez podatnika, przez konkurencyjne wykonywanie tych czynności w stosunku do podatników niekorzystających z takiego zwolnienia.

¹² Zgodnie z art. 43 ust. 17a ustawy o VAT zwolnienia, o których mowa w ust. 1 pkt 18a, 23, 26, 28, 29 i 33 lit. a, mają zastosowanie do dostawy towarów lub świadczenia usług ściśle związanych z usługami podstawowymi, dokonywanych przez podmioty świadczące usługi podstawowe.

jednostki objęte systemem oświaty, uczelnie, jednostki naukowe Polskiej Akademii Nauk oraz instytuty badawcze.

Warunek związany ze statusem podmiotu świadczącego usługę ściśle związaną z usługą podstawową został również potwierdzony przez TSUE, który stoi na stanowisku, że aby usługi ściśle związane z usługą podstawową objęte były zwolnieniem, zarówno główna działalność edukacyjna, jak i dostawa towarów lub świadczenie usług ściśle związane z tą działalnością muszą być wykonywane przez jeden z podmiotów, o których mowa w art. 13 część A ust. 1 lit. i szóstej dyrektywy. Oznacza to, że aby określona działalność mogła 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 cele¹³.

Mając na uwadze powyższe, usługi, których dotyczy interpretacja, nie mogą być objęte zwolnieniem od podatku jako usługi ściśle związane z usługami podstawowymi.

2.1.2 Zwolnienie od podatku dla czynności wykonywanych przez prywatnych nauczycieli

Jak wynika z orzecznictwa TSUE, analizując możliwość zastosowania do omawianych czynności zwolnienia, o którym mowa w art. 132 ust. 1 lit. j dyrektywy 2006/112/WE, należy zauważyć, że aby możliwe było skorzystanie ze zwolnienia przewidzianego w tym przepisie, nie wystarczy, aby nauczanie obejmowało edukację na poziomie szkolnym lub uniwersyteckim, musi to być „nauczanie prywatne przez nauczycieli”¹⁴.

To, czy lekcje udzielane są „prywatnie”, umożliwia odróżnienie usług świadczonych przez podmioty wymienione w art. 132 ust. 1 lit. i dyrektywy 2006/112/WE od usług wymienionych w tym samym ust. 1 w lit. j, które są wykonywane przez nauczycieli na ich własny rachunek i na ich własną odpowiedzialność¹⁵.

Nauczanie prywatne nie obejmuje sytuacji, gdy nauczyciel jest do dyspozycji podmiotu trzeciego, który wypłaca mu wynagrodzenie jako usługodawcy na rzecz systemu edukacyjnego administrowanego przez ten podmiot¹⁶.

W świetle powyższego wykładowcy świadczący usługi w zakresie kształcenia w warunkach przedstawionych w niniejszej interpretacji nie mogą być uznani za prywatnych nauczycieli, wykonywane przez nich czynności w tym zakresie nie mogą zatem korzystać ze zwolnienia na podstawie art. 43 ust. 1 pkt 27 ustawy o VAT.

¹³ Wyrok z 14 czerwca 2007 r. w sprawie C-434/05 Horizon College pkt 34 i 35.

¹⁴ Wyrok w sprawie C-473/08 Ingenieurbüro Eulitz GbR Thomas und Marion Eulitz, pkt 41.

¹⁵ Wyrok z 14 czerwca 2007 r. w sprawie C-445/05 Werner Haderer, pkt 30.

¹⁶ Wyrok w sprawie C-473/08 Ingenieurbüro Eulitz GbR Thomas und Marion Eulitz, pkt 54.

2.1.3 Zwolnienie od podatku dla czynności w zakresie kształcenia zawodowego lub przekwalifikowania zawodowego

Zwolnienie od podatku wskazane w art. 43 ust. 1 pkt 29 ustawy o VAT ma zastosowanie wyłącznie dla czynności kształcenia zawodowego lub przekwalifikowania zawodowego, przy czym dotyczy ono kształcenia zawodowego lub przekwalifikowania zawodowego innego niż wymienione w ust. 1 pkt 26 tego artykułu.

Usługi kształcenia zawodowego lub przekwalifikowania zawodowego świadczone przez uczelnie na rzecz studentów, gdy wykładowcy na zlecenie uczelni faktycznie realizują przekazywanie wiedzy w ramach tego kształcenia, objęte są zakresem przepisu art. 43 ust. 1 pkt 26 lit. b ustawy o VAT. Przepis art. 43 ust. 1 pkt 29 ustawy o VAT nie znajduje zatem zastosowania w odniesieniu do usług kształcenia zawodowego lub przekwalifikowania zawodowego świadczonych przez uczelnie, a więc również do takich usług świadczonych przez wykładowców na rzecz uczelni.

Reasumując, do opisanych usług przekazywania wiedzy przez wykładowców będących podatnikami VAT, świadczonych na podstawie umów zawieranych z uczelniami w ramach procesu kształcenia organizowanego przez te uczelnie, nie będą miały zastosowania zwolnienia przewidziane w art. 43 ust. 1 pkt 26, pkt 27 i pkt 29 ustawy o VAT, jak również w § 3 ust. 1 pkt 13 rozporządzenia w sprawie zwolnień.

Minister Finansów: z up. *J. Neneman*