

- **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 – Katarzyna Nowicka / dr Tomasz Tratkiewicz (MF)**

Interpretacja ogólna nr PT1.8101.1.2024 Ministra Finansów z dnia 20 maja 2024 r.

(...) 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.

Najważniejsze fragmenty interpretacji ogólnej

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 zwolnień.

(...) 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 fizycznych, 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. (...)

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 zleceniobiorcą 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.

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.

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. 17 i 17a 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.

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 podmiot. 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.

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.

Wyroki powiązane

Wyroki TSUE

Wyrok z dnia 28 stycznia 2010 r. w sprawie C-473/08 Ingenieurbüro Eulitz GbR Thomasund Marion Eulitz – interpretacja pojęcia „edukacja szkolna i uniwersytecka”; kryteria uznania nauczyciela za osobę nauczającą „prywatnie”

Wyrok z 14 czerwca 2007 r. w sprawie C-434/05 Horizon College – interpretacja przepisów w zakresie zwolnień od VAT w odniesieniu do odpłatnego udostępniania nauczyciela instytucji edukacyjnej, w której nauczyciel ten tymczasowo prowadzi nauczanie w ramach jej zakresu odpowiedzialności

Wyrok z 14 czerwca 2007 r. w sprawie C-445/05 Werner Haderer – przesłanki uznania prowadzenia kursów ceramiki i garncarstwa w ośrodkach kształcenia dla dorosłych za nauczanie prywatne przez nauczycieli, obejmujące edukację szkolną i uniwersytecką

Wyroki sprzeczne – „wadliwa implementacja” art. 132 ust. 1 lit. i i j dyrektywy VAT

Wyrok NSA z dnia 18 października 2016 r., I FSK 415/15 – „(...) dokonując interpretacji regulacji krajowej w zakresie usług edukacyjnych z uwzględnieniem prowsólnotowej ich wykładni zdaniem Naczelnego Sądu Administracyjnego w tym składzie nie można zgodzić się ze stanowiskiem organu i Sądu pierwszej instancji, by usługi wykonywane przez skarżącego na zlecenie uczelni w postaci wykładów ćwiczeń, zajęć projektowych, zajęć laboratoryjnych, seminariów oraz prac dyplomowych kierowane do studentów i słuchaczy studiów I i II stopnia nie mieściły się w zakresie usług edukacyjnych korzystających ze zwolnienia” (pkt 6.5 uzasadnienia)

Wyrok WSA z dnia 11 sierpnia 2023 r., III SA/Wa 1069/23 – „Tym samym z orzecznictwa TSUE wynika, że również komercyjny charakter danej działalności nie wyklucza, w kontekście art. 132 ust. 1 lit. i Dyrektywy 112, aby miała ona charakter działalności użyteczności publicznej (wyroki w sprawach: C-144/00, C-498/03, C-319/12). Zgodnie także z tymi wyrokami, pojęcie podmiotu użyte w art. 132 ust. 1 lit. i Dyrektywy 112 jest na tyle szerokie, że obejmuje ono także podmioty prywatne, działające w celach zarobkowych. (...) Odnosząc powyższe do wykładni dokonanej w skarżonej interpretacji, zdaniem Sądu, DKIS uzależniając zwolnienie z opodatkowania od warunku, aby kształcenie odbywało się "pod kontrolą państwa", nie było nastawione na osiągnięcie zysku, wyszedł zatem poza kryteria wskazane w Dyrektywie 112” (pkt 3.8 i 3.9 uzasadnienia) – wyrok nieprawomocny, w którym jednak bardzo szeroko odniesiono się do kwestii implementacji ww. przepisu dyrektywy VAT

Przepisy

Dyrektywa 2006/112/WE RADY z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz. Urz. UE L 347, z 11.12.2006, str. 1)

Art. 9 ust. 1

1. "Podatnikiem" jest każda osoba prowadząca samodzielnie w dowolnym miejscu jakąkolwiek działalność gospodarczą, bez względu na cel czy też rezultaty takiej działalności.

Art. 10

Warunek, o którym mowa w art. 9 ust. 1, przewidujący, że działalność gospodarcza jest prowadzona samodzielnie wyklucza opodatkowanie VAT pracowników i innych osób, o ile są one związane z pracodawcą umową o pracę lub jakimkolwiek innymi więzami prawnymi tworzącymi stosunek prawny między pracodawcą a pracownikiem w zakresie warunków pracy, wynagrodzenia i odpowiedzialności pracodawcy.

Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz. U. z 2024 r. poz. 361 ze zm.)

Art. 15 ust. 1 i 3

1. Podatnikami są osoby prawne, jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej oraz osoby fizyczne, wykonujące samodzielnie działalność gospodarczą, o której mowa w ust. 2, bez względu na cel lub rezultat takiej działalności. (...)

3. Za wykonywaną samodzielnie działalność gospodarczą, o której mowa w ust. 1, nie uznaje się czynności:

1) z tytułu których przychody zostały wymienione w art. 12 ust. 1–6 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych;

2) (uchylony)

3) z tytułu których przychody zostały wymienione w art. 13 pkt 2–9 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych, 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.

Art. 43 ust. 1 pkt 26, 27, 29

Zwalnia się od podatku:

26) 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 dostawę towarów i świadczenie usług ściśle z tymi usługami związane;

27) usługi prywatnego nauczania na poziomie przedszkolnym, podstawowym, ponadpodstawowym i wyższym, świadczone przez nauczycieli;

29) 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.

Art. 43 ust. 17 i ust. 17a

17. 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.

17a. 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.

Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 20 grudnia 2013 r. w sprawie zwolnień od podatku od towarów i usług oraz warunków stosowania tych zwolnień (Dz. U. z 2023 r. poz. 955, ze zm.)

§ 3 ust. 1 pkt 13

Zwalnia się od podatku:

13) 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 dostawę towarów ściśle z tymi usługami związane.

Główne problemy

1. Pojęcie „działalności gospodarczej” dla potrzeb podatku VAT w kontekście samodzielności jej prowadzenia.
2. Przesłanki stosowania zwolnień od VAT dla usług w zakresie kształcenia.