



Warszawa, 20 maja 2024 roku

---

Sprawa: Interpretacja ogólna Ministra Finansów 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  
Znak sprawy: PT1.8101.1.2024  
Kontakt: Kancelaria MF  
tel.: +48 22 694 55 55  
e-mail: kancelaria@mf.gov.pl

---

**Szef Krajowej Administracji Skarbowej  
Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej  
Dyrektorzy Izb Administracji Skarbowej**

## **Interpretacja ogólna Ministra Finansów 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 podatkowa<sup>1</sup>, w celu zapewnienia jednolitego stosowania przepisów prawa podatkowego przez organy podatkowe w zakresie przedstawnego we wniosku zagadnienia dotyczącego niejednolitego stosowania przez organy podatkowe przepisów ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług<sup>2</sup> (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**

---

<sup>1</sup> Dz. U. z 2023 r. poz. 2383, z późn. zm.

<sup>2</sup> Dz. U. z 2024 r. poz. 361.

## **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 zwolnień<sup>3</sup> (dalej: „rozporządzenie w sprawie zwolnień”).

Zgodnie z art. 11 ust. 1 pkt 1, 2, 4 oraz 5 ustawy z dnia 20 lipca 2018 r. Prawo o szkolnictwie wyższym i nauce<sup>4</sup>, 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 łączy 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

---

<sup>3</sup> Dz. U. z 2023 r. poz. 955, z późn. zm.

<sup>4</sup> Dz.U. z 2023 r. poz. 742, z późn. zm.

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.

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 fizycznych<sup>5</sup>, 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 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.

Podkreślić należy, że oceny każdej konkretnej sprawy pod kątem spełniania przesłanek określonych w art. 15 ust. 3 pkt 3 ustawy o VAT należy dokonywać

---

<sup>5</sup> Dz. U. z 2024 r. poz. 226 i 232.

indywidualnie, przy uwzględnieniu wszystkich występujących w danej sprawie okoliczności, w tym zapisów umów zawieranych pomiędzy stronami.

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 będą 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 dodanej<sup>6</sup> (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

---

<sup>6</sup> 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.

- usług i dostawą towarów ściśle 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 dyrektywy<sup>7</sup> 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*”<sup>8</sup>.

O ile przekazywanie wiedzy i umiejętności pomiędzy nauczycielem (wykładowcą) a uczniami lub studentami jest szczególnie istotnym elementem działalności

---

<sup>7</sup> 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”.

<sup>8</sup> Wyrok z dnia 28 stycznia 2010 r. w sprawie C-473/08 Ingenieurbüro Eulitz GbR Thomas und Marion Eulitz, pkt 29.

edukacyjnej w rozumieniu art. 13 część A 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 odbywa<sup>9</sup>.

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 oświaty<sup>10</sup>, 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<sup>11</sup> i 17a<sup>12</sup> 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.

---

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

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

<sup>11</sup> 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.

<sup>12</sup> 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.

Z powyższego wynika zatem, że usługi ściśle związane z usługami podstawowymi w zakresie kształcenia muszą być wykonywane przez podmiot świadczący usługę podstawową, czyli przez 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 cele<sup>13</sup>.

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”<sup>14</sup>.

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 odpowiedzialność<sup>15</sup>.

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<sup>16</sup>.

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

---

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

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

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

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

nie mogą zatem korzystać ze zwolnienia na podstawie art. 43 ust. 1 pkt 27 ustawy o VAT.

### **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.

Z wyrazami szacunku

Z upoważnienia Ministra Finansów

**Jarosław Neneman**  
Podsekretarz Stanu