



Ministerstwo Finansów

Jarosław Neneman
Podsekretarz Stanu

Warszawa, 9 lipca 2025 roku

Sprawa: Uchwała KRUP w sprawie skutków nowego
art. 28g ust. 3 ustawy o VAT
Znak sprawy: PT6.812.1.2025
Kontakt: Kancelaria MF
tel.: +48 22 694 55 55
e-mail: kancelaria@mf.gov.pl

prof. dr hab. Piotr Stepnowski
Przewodniczący
Konferencji Rektorów Uniwersytetów w Polsce
Rektor Uniwersytetu Gdańskiego

Szanowny Panie Profesorze,

w związku z przesłaną Uchwałą Konferencji Rektorów Uniwersytetów Polskich z 27 czerwca 2025 r. w sprawie skutków nowego art. 28g ust. 3 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług, uprzejmie informuję.

Powyższą Uchwałą zwrócono się z postulatem wprowadzenia do ustawy o VAT¹ przepisu, który jednoznacznie wskaże, jakie usługi w dziedzinie nauki i edukacji nie są usługami elektronicznymi, nie są objęte art. 28g ust. 3 ustawy oraz nie spełniają definicji zawartej w załączniku II dyrektywy VAT². W art. 28g ustawy o VAT zaproponowano zatem dodanie ust. 4 w brzmieniu:

„4. Za usługi, o których mowa w ust. 3, nie uznaje się usług w dziedzinie nauki i edukacji świadczonych w czasie rzeczywistym, z udziałem człowieka prowadzącego zajęcia i z bezpośrednią interakcją z uczestnikami, w których internet lub inna sieć elektroniczna wykorzystywana jest wyłącznie jako środek komunikacji.”

Odnosząc się do powyższego w pierwszej kolejności wyjaśniam, że zasady dotyczące określania dla celów VAT miejsca świadczenia usług związanych z działalnością m.in.

¹ Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz. U. z 2025 r. poz. 775).

² Dyrektywa 2006/112/WE Rady z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz. Urz. 2006, L 347, s. 1, z późn. zm.).

edukacyjną, naukową lub podobną, w tym usług wstępu na imprezy, wykonywanych w sposób wirtualny lub transmitowanych na rzecz osoby niebędącej podatnikiem, wynikają z przepisów prawa unijnego. Zgodnie bowiem z art. 54 ust. 1 akapit drugi dyrektywy VAT, miejscem świadczenia wskazanych usług i usług pomocniczych odnoszących się do działalności, która jest transmitowana lub w inny sposób udostępniana wirtualnie, jest miejsce, w którym osoba niebędąca podatnikiem ma siedzibę, stałe miejsce zamieszkania lub zwykłe miejsce pobytu. Powyższy przepis odzwierciedla ogólną zasadę opodatkowania usług podatkiem VAT w miejscu rzeczywistej ich konsumpcji.

Biorąc pod uwagę, że VAT jest zharmonizowany na poziomie unijnym, Polska, tak jak inne państwa członkowskie, zobowiązana jest do przestrzegania zgodności regulacji przyjętych w ustawie o VAT z przepisami dyrektywy VAT. Przepis art. 54 ust. 1 akapit drugi dyrektywy VAT został implementowany w art. 28g ust. 3 ustawy o VAT.

Przedstawiona propozycja dodania w art. 28g ust. 4 wyłączenia z zakresu usług wskazanych w ust. 3 ww. artykułu, usług w dziedzinie nauki i edukacji świadczonych w czasie rzeczywistym, z udziałem człowieka prowadzącego zajęcia i z bezpośrednią interakcją z uczestnikami, w których Internet lub inna sieć elektroniczna wykorzystywana jest wyłącznie jako środek komunikacji, zmierza faktycznie do zmiany miejsca ich opodatkowania niezgodnie z dyrektywą VAT.

Pragnę podkreślić, że w każdym przypadku przyjęcia rozwiązań w zakresie określania miejsca świadczenia usług niezgodnych z dyrektywą VAT, prowadzi to do podwójnego opodatkowania tych usług lub braku ich opodatkowania. Przykładowo, przyjęcie zaproponowanych rozwiązań spowodowałoby, że podatnik z siedzibą np. we Francji świadczący omawiane usługi na rzecz osoby fizycznej z Polski nie byłby zobowiązany na podstawie proponowanego przepisu do zapłaty podatku VAT w Polsce. Jednocześnie, zakładając (z uwagi na regulacje prawa unijnego), że przepisy prawa francuskiego nie przewidują analogicznych rozwiązań, to usługa świadczona przez podmiot francuski nie jest opodatkowana również we Francji. Taki stan rzeczy mógłby prowadzić do zakłóceń konkurencji.

W efekcie, proponowane rozwiązanie prowadziłoby do niezgodności przepisów krajowych z dyrektywą VAT i narażałoby Polskę na wszczęcie postępowania naruszeniowego.

Z tego względu nie jest możliwe dodanie w art. 28g ustawy o VAT ustępu 4 w proponowanym brzmieniu.

Dodatkowo zauważam, że prawidłowe opodatkowanie VAT w przypadku świadczenia usług, związane jest przede wszystkim z ustaleniem rodzaju świadczonej usługi, a następnie z właściwym określeniem miejsca jej świadczenia (państwa członkowskiego odpowiedzialnego za pobór VAT). Opodatkowaniu VAT w danym państwie członkowskim podlegają bowiem tylko te usługi, których miejsce świadczenia zostanie ustalone na terytorium tego państwa. Zauważam, że obowiązek podatkowy w innych państwach członkowskich nie wynika z przepisów polskiej ustawy o VAT, lecz z przepisów obowiązujących w tych państwach, które również wdrażają unijne regulacje. W konsekwencji – nawet jeśli

Polska przyjąłaby proponowany przepis – nie miałoby to wpływu na obowiązek rozliczenia VAT przez polskie uczelnie w kraju konsumpcji usługi.

Natomiast w kwestii uznania bądź nie danej usługi za usługę elektroniczną, zauważam, że ocena, czy dana usługa kwalifikuje się jako usługa elektroniczna, musi być dokonywana indywidualnie dla każdego przypadku – wszystko zależy od konkretnej charakterystyki każdej z oferowanych usług, w tym od spełnienia warunków klasyfikacji usługi jako elektronicznej (tj. brak możliwości wykonania usługi bez technologii informacyjnej, automatyzacja, minimalna ingerencja człowieka).

Powyższe zostało generalnie potwierdzone w wytycznych wynikających z 102. posiedzenia³ Komitetu ds. VAT.

Zgodnie z pkt 1 i 2 ww. wytycznych:

Komitet ds. VAT jednogłośnie uznaje, że definicja usług świadczonych drogą elektroniczną z art. 7 ust. 1 rozporządzenia wykonawczego do VAT składa się z czterech następujących elementów: (1) usługa jest świadczona za pośrednictwem Internetu lub sieci elektronicznej, (2) charakter usługi polega na tym, że jest ona zasadniczo zautomatyzowana, (3) charakter usługi polega na tym, że wymaga ona minimalnej interwencji człowieka, oraz (4) charakter usługi jest taki, że jest ona niemożliwa do zapewnienia przy braku technologii informatycznych. Komitet ds. VAT jednogłośnie zgadza się, że przy ocenie, czy dana usługa kwalifikuje się jako usługa świadczona drogą elektroniczną, wszystkie te cztery elementy są równie ważne.

Ponadto w punkcie 4 ww. wytycznych wskazano na metodę trzech kroków, która pozwoli na ocenę, czy dana usługa kwalifikuje się jako usługa świadczona drogą elektroniczną. Zgodnie z wytycznymi należy postępować w następujący sposób:

- krok 1 – należy sprawdzić, czy usługa jest wymieniona w załączniku II dyrektywy VAT lub w art. 7 ust. 2 lub załączniku I rozporządzenia 282/2011⁴ jako objęta definicją;
- krok 2 – jeśli usługa nie jest tam wymieniona, należy sprawdzić, czy usługa jest wymieniona w art. 7 ust. 3 rozporządzenia 282/2011 jako nieobjęta definicją;
- krok 3 – jeśli usługi nie można znaleźć na żadnej z tych list, należy sprawdzić, czy spełnia kryteria określone w art. 7 ust. 1 rozporządzenia 282/2011 dotyczące objęcia definicją.

Co więcej, podczas dyskusji na 108. posiedzeniu Komitetu ds. VAT uzgodniono wytyczne⁵ dotyczące pojęcia usług świadczonych drogą elektroniczną, ze szczególnym uwzględnieniem interwencji człowieka. Komitet ds. VAT uzgodnił między innymi, że:

³ Dokument: GUIDELINES RESULTING FROM THE 102ND MEETING of 30 March 2015 DOCUMENT D – taxud.c.1(2015)4128689 – 862. Link do wytycznych: https://taxation-customs.ec.europa.eu/system/files/2024-01/guidelines-vat-committee-meetings_en.pdf

⁴ 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.).

⁵ Dokument: GUIDELINES RESULTING FROM THE 108TH MEETING of 27-28 March 2017 DOCUMENT C – taxud.c.1(2018)2397450 – 930.

- seminaria on-line, podczas których nie dochodzi do interakcji z uczestnikami są objęte definicją usług świadczonych drogą elektroniczną (pkt 8 lit. a) wytycznych),
- seminaria on-line, podczas których występuje interakcja (tj. zadawanie pytań, otrzymywanie informacji zwrotnych itp.), nie są objęte definicją usług świadczonych drogą elektroniczną (pkt 10 lit. c) wytycznych).

Końcowo informuję, że w przypadku powstania wątpliwości dotyczących interpretacji przepisów prawa podatkowego w indywidualnej sprawie, które mogą rodzić określone konsekwencje w sferze prawa podatkowego, możliwe jest wystąpienie do Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z wnioskiem o wydanie interpretacji indywidualnej w trybie art. 14b – 14s ustawy Ordynacja podatkowa⁶.

Z wyrazami szacunku

Jarosław Neneman
Podsekretarz Stanu

⁶ Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2025 r. poz. 111, późn. zm.).