

## Podatek VAT jako istotny element zarządzania finansami szkoły wyższej

Niewątpliwie jednym z istotnych elementów funkcjonowania szkoły wyższej są jej finanse. Gospodarka finansowa uczelni jest obwarowana wieloma regulacjami prawnymi, w tym z zakresu finansów publicznych, zamówień publicznych, finansowania nauki i wreszcie podatków. Dziś szkoła wyższa w świetle przepisów prawa podatkowego jest przedsiębiorcą, w dodatku dużym, z całym spektrum zagadnień podatkowych. Uczelnia bowiem działa zarówno jako podatnik podatku VAT prowadzący działalność gospodarczą, jak i podmiot prawa publicznego realizujący zadania państwa, i w tym zakresie podlegający zasadniczemu wyłączeniu spod regulacji ustawy o VAT. Niestety „bycie przedsiębiorcą” bierze górę i dziś już wiele czynności podejmowanych przez uczelnię warunkowanych jest wprost przez zakres regulacji ustawy o VAT, a nawet regulacja ta prowadzi wręcz do zaniechania lub modyfikacji poczynań uczelni, w tym podejmowania badań naukowych, zajęć dydaktycznych czy przedsięwzięć inwestycyjnych typu budowa nowych obiektów, nabycie urządzeń laboratoryjnych.

Państwo, określając mocą **ustawy** status uczelni i powołując do życia uczelnię, realizuje jedno z ciążących na nim zadań publicznych. Konsekwencją tego jest, że państwo – w zasadzie – bierze na siebie ciężar finansowy utrzymania szkoły wyższej. Znajduje to wyraz w przepisach ustawy z dnia 27 lipca 2005 roku Prawo o szkolnictwie wyższym (dalej u.p.s.w.), zwłaszcza w przepisie art. 94, który wylicza rodzaje dotacji, jakie uczelnia „otrzymuje” z budżetu państwa. Konsekwencją tego jest możliwość nieodpłatnego świadczenia usług edukacyjnych, zaś pobieranie opłat za studia przez uczelnie państwowe zostało dopuszczone w granicach art. 99 u.p.s.w. Prowadzenie studiów odpłatnych nie zmienia jednak charakteru prawnego państwowej szkoły wyższej; pozostaje ona niewątpliwie organizacją *non profit* i taką być powinna. Zaś autonomia, jaką zostały obdarzone szkoły wyższe, nie ma charakteru absolutnego, ale dopuszcza ingerencję państwa w interesie publicznym. **Organy władzy publicznej, wykonując ciążące na nich obowiązki ustawowe, w tym konstytucyjne, tworzą szkoły wyższe, ustanawiając nadzór sprawowany przez właściwe organy państwowe nad ich działaniami, tak by zgodnie z prawem wykonywały obowiązki, jakimi obarczone zostały organy władzy publicznej.** Należy zauważyć, że kryterium nadzoru nad uczelnią jest m.in. zgodność działań uczelni z treścią udzielonego pozwolenia na jej utworzenie i prawidłowość wydatkowania środków publicznych (art. 33 ust. 1 u.p.s.w.).

Uczelnia publiczna niewątpliwie zaliczana jest do jednostek sektora finansów publicznych. Zgodnie z art. 49 ust. 1 pkt 17 ustawy o finansach publicznych (Dz. U. Nr 279, poz. 2104, z późn. zm.) obowiązkowi przeprowadzania audytu wewnętrznego podlegają jednostki należące do sektora finansów publicznych, które łącznie spełniają następujące warunki:

1. są osobami prawnymi,
2. są jednostkami powołanymi do realizacji zadań publicznych,
3. zostały utworzone na podstawie odrębnej ustawy.

Publiczne uczelnie, jak wspomniano, stanowią część systemu szkolnictwa wyższego, **działają na podstawie ustawy** z dnia 27 lipca 2005 roku Prawo o szkolnictwie wyższym. Zgodnie z ustawą mają one **osobowość prawną** (art. 12), a ich tworzenie następuje w drodze ustaw (art. 18 ust. 1). Nie ulega również wątpliwości, że uczelnie te są jednostkami sektora finansów publicznych powołanymi do **realizacji zadań publicznych**, a dokładnie przyjętego przez państwo zobowiązania do zapewnienia obywatelom, wynikającego z Konstytucji RP, prawa do edukacji.

W uchwale Trybunału Konstytucyjnego z dnia 12 marca 1997 r. w sprawie ustalenia powszechnie obowiązującej wykładni art. 2 ust. 1 pkt 7 i art. 4 ust. 1 pkt 4 ustawy z dnia 10 czerwca 1994 r. o zamówieniach publicznych stwierdzono, że: przez państwowe i komunalne jednostki organizacyjne, wykonujące zadania o charakterze użyteczności publicznej, o których mowa w art. 4 ust. 1 pkt 4 ustawy z dnia 10 czerwca 1994 r. o zamówieniach publicznych (Dz. U. Nr 76, poz. 344 i Nr 130, poz. 645; z 1995 r. Nr 99, poz. 488), należy rozumieć takie jednostki państwowe i komunalne, utworzone w celu wykonywania zadań z zakresu administracji publicznej polegających na zaspokajaniu potrzeb społecznych, których działalność nie jest nastawiona na maksymalizację zysku (Dz. U. Nr 29, poz. 162).

Podsumowując, należy stwierdzić, iż publiczna szkoła wyższa mieści się w zakresie pojęciowym podmiotów prawa publicznego, jest bowiem **państwową jednostką organizacyjną**, w szczególności zakładem administracyjnym, **i realizuje zadania państwa, do których na mocy ustawy została powołana.**

Zgodnie z art. 70 Konstytucji RP każdy ma prawo do nauki, a nauka w szkołach publicznych jest bezpłatna. Dalej, **ustawa może dopuścić świadczenie niektórych usług edukacyjnych przez publiczne szkoły wyższe za odpłatnością.** „W dziedzinie kulturalno-oświatowej najbardziej istotne to prawo do nauki, adresowane do najszerzych kręgów społeczeństwa, nie ogranicza się bowiem tylko do dzieci i młodzieży. Prawo to Konstytucja poręcza każdemu, a więc i osobom dorosłym, jeśli chcą zdobywać wiedzę czy podnosić swe kwalifikacje. W celu powszechnej realizacji tego prawa Konstytucja utrzymuje zasadę bezpłatności nauki w szkołach publicznych. Tym samym ciężar

wykształcenia młodego pokolenia państwo bierze na siebie. [...] Szkoły niepubliczne działają na różnych szczeblach: podstawowym, ponadpodstawowym i wyższym. W zakresie tworzenia i funkcjonowania tych szkół nie ma dowolności, gdyż do państwa należy ustalenie warunków ich powstawania, funkcjonowania, określa ono też udział władz publicznych w ich finansowaniu. Ustawa określa także zasady nadzoru pedagogicznego nad szkołami niepublicznymi i zakładami wychowawczymi. [...] Artykuł 70 Konstytucji RP dotyczy szeroko pojmowanego prawa do nauki, obejmującego zatem także wyższe uczelnie. Ich organizację, tryb funkcjonowania, ale i zadania określa odrębna ustawa, natomiast Konstytucja w odniesieniu do wyższych uczelni wprowadza ważną zasadę – autonomii tych szkół<sup>1</sup>.

W tym miejscu podkreślenia wymaga ponownie regulacja zawarta art. 70 Konstytucji RP, iż **ustawa może dopuścić świadczenie niektórych usług edukacyjnych przez publiczne szkoły wyższe za odpłatnością**. Zatem po pierwsze szkoły wyższe mogą za odpłatnością świadczyć li tylko usługi edukacyjne, i to wskazane w ustawie.

Tymczasem szkoła wyższa, zarówno w świetle ustawy Prawo o szkolnictwie wyższym, jak i ustaw podatkowych, w tym ustawy o podatku od towarów i usług, traktuje uczelnie publiczne jak przedsiębiorcę, pomijając regulację Konstytucji RP, misję uczelni, a przede wszystkim cel i zadania, do jakich została powołana. Zgodnie z art. 4 ust. 4 u.p.s.w. uczelnie, **pełniąc misję odkrywania i przekazywania prawdy poprzez prowadzenie badań i kształcenie studentów, stanowią integralną część narodowego systemu edukacji i nauki**.

Zadania nałożone przez ustawę, a wykonywane przez uczelnie państwowe określone zostały w art. 13 u.p.s.w. i są nimi:

1. kształcenie studentów w celu ich przygotowania do pracy zawodowej;
2. wychowywanie studentów w poczuciu odpowiedzialności za państwo polskie, za umacnianie zasad demokracji i poszanowanie praw człowieka;
3. prowadzenie badań naukowych i prac rozwojowych oraz świadczenie usług badawczych;
4. kształcenie i promowanie kadr naukowych;
5. upowszechnianie i pomnażanie osiągnięć nauki, kultury narodowej i techniki, w tym poprzez gromadzenie i udostępnianie zbiorów bibliotecznych i informacyjnych;
6. kształcenie w celu zdobywania i uzupełniania wiedzy;
7. stwarzanie warunków do rozwoju kultury fizycznej studentów;
8. działanie na rzecz społeczności lokalnych i regionalnych.

---

<sup>1</sup> W. Skrzydło, *Konstytucja RP, komentarz*, Zakamycze 2002.

Natomiast art. 111 ww. ustawy stanowi, że pracownicy naukowo-dydaktyczni są obowiązani:

1. kształcić i wychowywać studentów;
2. prowadzić badania naukowe i prace rozwojowe, rozwijać twórczość naukową albo artystyczną;
3. uczestniczyć w pracach organizacyjnych uczelni.

Regulacja ta wskazuje, po pierwsze, na zadania uczelni, do których na mocy ustawy została powołana, a zadania te wykonuje w imieniu i na rzecz państwa, zobligowanego do ich podjęcia i realizacji na mocy Konstytucji. W ramach tych zadań, obowiązków i kompetencji uczelnia ma kształcić i promować kadry naukowe oraz upowszechniać i pomnażać osiągnięcia nauki. Zaś pracownicy uczelni mają obowiązek podnosić swoje kwalifikacje zawodowe i uczestniczyć w pracach organizacyjnych uczelni.

Dalsza regulacja ustawy Prawo o szkolnictwie wyższym niejako łamie te zasady i niweczy misję uczelni, stanowiąc, również wbrew Konstytucji RP, iż uczelnia może prowadzić działalność gospodarczą wyodrębnioną organizacyjnie i finansowo od działalności, o której mowa w art. 13 i 14, w zakresie i formach określonych w statucie – art. 7 u.p.s.w. Ustawodawca nie ogranicza przy tym zakresu tej działalności, nie określa ram jej przedmiotu, tym samym wprowadza pełną dowolność uczelni w tym zakresie. Tym samym uczelnia publiczna jest przedsiębiorcą, a mając na uwadze bieżące działania uczelni, staje się nim przede wszystkim. Wiąże się to po pierwsze z tendencją państwa dążącego do usamodzielnienia finansowego uczelni oraz sił odśrodkowych w samej uczelni, pracownicy uczelni bowiem upatrują w tym również określone profity finansowe dla siebie.

Na gruncie przepisów ustawy z dnia 11 marca 2004 roku o podatku od towarów i usług funkcjonuje autonomiczne pojęcie działalności gospodarczej, zaś podmiot prowadzący taką działalność ma status podatnika VAT, niezależnie od innych regulacji, definicja bowiem działalności gospodarczej jest skonstruowana bez odsyłania do innych ustaw (zarówno ogólnych przepisów dotyczących działalności gospodarczej, jak i innych ustaw podatkowych). Niezależność definicji działalności gospodarczej zawartej w ustawie o podatku od towarów i usług od innych definicji działalności gospodarczej sprawia, że podatnikiem podatku VAT jest też osoba niebędąca przedsiębiorcą w rozumieniu innych ustaw, a nawet nieposiadająca takiego statusu na gruncie innych ustaw podatkowych, np. w podatkach dochodowych. Tym samym, mimo że regulacja ustawy Prawo o szkolnictwie wyższym nie traktuje uczelni jako podmiotu powołanego do prowadzenia działalności gospodarczej, ponieważ daje uczelni wprost taką możliwość, na gruncie ustawy o VAT jest właśnie tak traktowana, ale tylko w zakresie tej regulacji prawnej.

Pojęcie działalności gospodarczej regulowanej ustawą o VAT ma charakter wspólnotowy, tj. określony przez regulację wspólnotową stosowaną jednolicie w krajach Unii Europejskiej. Jest to pojęcie zasadnicze dla konstrukcji podatku od towarów i usług. Pamiętać należy, że jednym z celów dyrektywy jest stworzenie wspólnego rynku umożliwiającego równą konkurencję. Sprawia to, że zakres podmiotowy opodatkowania podatkiem od wartości dodanej musi być jednakowy we wszystkich państwach członkowskich.

Tym samym, uczelnia jako szkoła wyższa jest podatnikiem podatku VAT, prowadzącym działalność gospodarczą w rozumieniu ustawy o VAT w całym zakresie swojej aktywności, tj. co do zasady we wszystkich podejmowanych czynnościach, z wyjątkiem działalności podstawowej, ale już z pewnością w zakresie dodatkowej działalności gospodarczej. Korzysta też jednocześnie z uprawnień podatnika podatku VAT i przysługuje jej co do zasady prawo do odliczenia podatku naliczonego VAT w zakresie, w jakim służy on czynnościom opodatkowanym.

Zgodnie z regulacją art. 15 ust. 6 ustawy o VAT nie uznaje się za podatnika organów władzy publicznej oraz urzędów obsługujących te organy w zakresie realizowanych zadań nałożonych odrębnymi przepisami prawa, dla realizacji których zostały one powołane, z wyłączeniem czynności wykonywanych na podstawie zawartych umów cywilnoprawnych. Działalność szkół wyższych zaliczana jest do realizacji zadań wykonywanych przez podmioty, o których mowa w art. 15 ust. 6 ustawy o VAT. W związku z powyższym, publiczna uczelnia wyższa w zakresie, w jakim realizuje zadania nałożone odrębnymi przepisami prawa, dla realizacji których została powołana, nie jest podatnikiem podatku VAT na mocy regulacji art. 15 ust. 6. Tym samym prowadzenie nauki na poziomie wyższym na studiach stacjonarnych, jako jedno z zadań uczelni, nie jest świadczeniem usług w ramach działalności gospodarczej, w związku z tym nie podlega opodatkowaniu podatkiem VAT.

Warto również nadmienić, że regulacja art. 13 pkt 1 2006/112/WE dyrektywy UE, w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej, stanowi, że krajowe, regionalne i lokalne organy władzy oraz inne podmioty prawa publicznego nie są uważane za podatników w związku z działalnością, którą podejmują, lub transakcjami, których dokonują jako organy władzy publicznej, nawet jeśli pobierają należności, opłaty, składki lub płatności w związku z takimi działaniami lub transakcjami.

Artykuł 13 zawiera regulacje dotyczące statusu organów publicznych w świetle podatku VAT. Ponieważ szeroka definicja działalności gospodarczej zawarta w art. 9 powoduje, że podmioty wykonujące taką działalność są kwalifikowane jako podatnicy niezależnie od ich statusu, również organy publiczne są traktowane jako podatnicy, **z wyjątkiem przypadków opisanych właśnie w art. 13.** Ustęp pierwszy (wskazany powyżej) wyłącza z opodatkowania organy podlegające prawu publicznemu (podlega

mu uczelnia państwowa), jeżeli prowadzą daną działalność jako organy publiczne, nawet wtedy, gdy pobierają z tytułu tej działalności wynagrodzenie (strona nie pobiera wynagrodzenia z tytułu przeprowadzanej konferencji, a jedynie opłatę, co podkreślano na początku). Czynności, w których te organy uczestniczą jako organy publiczne, to określone prawem czynności wykonywane w interesie publicznym (uczelnie państwowe wykonują zadania w interesie publicznym, czyniąc zadość obowiązkowi, jakie są na nie nałożone w drodze ustaw, w tym Konstytucji). **Zatem czynności, w stosunku do których organy publiczne nie są traktowane jako podatnicy, to czynności wykonywane przez nie w ramach przypisanych im specyficznych zadań i funkcji państwowych** (np. w zakresie sądownictwa, edukacji, obrony narodowej), a także czynności, do których wykonywania są uprawnione wyłącznie organy publiczne.

Jak stwierdził Europejski Trybunał Sprawiedliwości w swoich wyrokach z 11 lipca 1985 roku w sprawie 107/84 *Komisja przeciwko Republice Federalnej Niemiec* (1985) oraz z 26 marca 1987 roku w sprawie 235/85 *Komisja Przeciwko Królestwu Niderlandów* (1987), aby zasada traktowania niepodatnika mogła mieć zastosowanie, konieczne jest spełnienie dwóch warunków:

1. czynności muszą być wykonywane przez organ podlegający prawu publicznemu;
2. czynności muszą być wykonywane przez ten organ działający w charakterze organu władzy publicznej.

**Stronie zależy na odróżnieniu sytuacji, w której uczelnia publiczna wypełnia nałożone na nią obowiązki w drodze ustawy**, w tym w kształceniu i promowaniu kadr naukowych; upowszechnianiu i pomnażaniu osiągnięć nauki, prowadzeniu badań naukowych i prac rozwojowych, rozwijaniu twórczości naukowej, uczestniczeniu w pracach organizacyjnych uczelni, podnoszeniu swoich kwalifikacji zawodowych, uczestniczeniu w pracach organizacyjnych uczelni, **a prowadzeniu przez nią działalności gospodarczej**. Dlatego należy podzielić pogląd reprezentowany przez Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie, który w wyroku z dnia 27 lutego 2007 roku w sprawie o sygn. akt III SA/Wa 4312/06 stwierdza, że kryterium decydującym o uznaniu organu (urzędu) władzy publicznej za podatnika VAT jest zachowywanie się nie jak organ władzy, lecz jak podmiot gospodarczy (przedsiębiorca) w stosunku do określonych transakcji lub czynności.

Należy podkreślić, że art. 15 ust. 6 ustawy o VAT nie jest samodzielną podstawą do określania, kiedy organ władzy publicznej jest lub nie jest podatnikiem VAT. Nie można więc tego przepisu interpretować w oderwaniu od ogólnej definicji podatnika VAT, czyli podmiotu wykonującego samodzielnie działalność gospodarczą. Przez pojęcie „działalność gospodarcza” należy rozumieć – zgodnie z art. 15 ust. 2 ustawy o VAT – działalność producentów, handlowców lub usługodawców, w tym podmioty pozyskujące zasoby naturalne oraz rolników, a także działalność osób wykonujących wolne zawody,

również wówczas, gdy czynność została wykonana jednorazowo w okolicznościach wskazujących na zamiar wykonywania czynności w sposób częstotliwy. Działalność gospodarcza obejmuje również czynności polegające na wykorzystywaniu towarów lub wartości niematerialnych i prawnych w sposób ciągły do celów zarobkowych. Elementem tej definicji jest nie tylko zakres prowadzonej działalności („wszelka działalność”), ale również charakter podmiotu, który tę działalność prowadzi, wskazujący na zamiar prowadzenia danej działalności właśnie jako działalności gospodarczej. W rozumieniu art. 5 ust. 2 ustawy o VAT **działalność gospodarczą prowadzą „producenci, handlowcy lub usługodawcy”, a więc podmioty, które profesjonalnie zajmują się prowadzeniem takiej działalności.**

Uczelnia, podejmując wiele działań, w tym wykonując usługi najmu, dzierżawy, reklamowe, doradcze, badania techniczne, wydając opinie, jest przedsiębiorcą i jako taki podmiot podlega regulacji ustaw podatkowych, w tym ustawy o podatku od towarów i usług. Zatem dokonując jakichkolwiek transakcji, zarówno nabycia, jak i zbycia towarów czy usług, musi dokonywać bieżących oraz strategicznych decyzji dotyczących podatku VAT. Stał się on poniekąd wyznacznikiem podejmowania określonych działań, również natury naukowej, oraz warunkiem otrzymania dotacji celowych na określone zadania, badania, analizy itp. Podatek ten jest też istotną pozycją całej gospodarki finansowej uczelni, analizie szczegółowej bowiem podlega możliwość jego odzyskania, zwrotu, a zatem i zmniejszenia kosztów, zarówno bieżących i jak inwestycyjnych, działalności uczelni.

Z punktu widzenia podatku VAT i fiskalizmu państwa kwestie te w zasadzie wydają się jasne, tylko idea misji jest tu zdecydowanie wypaczona, jeśli w ogóle ma rację bytu.

