

Aleksandra Pisarska

Instytut Zarządzania

Uniwersytet Humanistyczno-Przyrodniczy Jana Kochanowskiego w Kielcach

Zakres stosowania przepisów podatkowych w szkołach wyższych w Polsce

Wstęp

Uczelnia w ustawie prawo o szkolnictwie wyższym (UPoSW) [Dz.U. z 2005 r. Nr 164, poz. 1365] jest definiowana jako szkoła prowadząca studia wyższe, utworzona w sposób określony w tej ustawie. Uczelnia publiczna tworzona jest przez państwo, które reprezentowane jest przez właściwy organ władzy lub administracji publicznej. Uczelnia niepubliczna natomiast tworzona jest przez założyciela uczelni niepublicznej, którym może być osoba fizyczna albo osoba prawna (art. 2 ust. 1 pkt 3). Podobne reguły w tym zakresie obowiązują przy tworzeniu jednostek sektora społecznego (non profit), np. fundacji. Zasady funkcjonowania i finansowania działalności szkół wyższych w Polsce reguluje ustawa prawo o szkolnictwie wyższym (UPoSW), przepisy te odnoszą się w części do wszystkich uczelni, a w części adresowane są wyłącznie do uczelni publicznych.

Przepisem wykonawczym do UPoSW jest rozporządzenie Rady Ministrów w sprawie szczegółowych zasad gospodarki finansowej uczelni publicznych [Dz.U. z 2006 r. Nr 246, poz. 1796], które szczegółowo określa zasady gospodarki finansowej uczelni funkcjonujących w sektorze publicznym. W przepisach tych uregulowano i określono zasady gospodarowania będącymi w posiadaniu uczelni (tylko publicznych) zasobami finansowymi, rzeczowymi oraz zasady tworzenia i zmiany stanu funduszy. W rozporządzeniu ustalono również zasady sporządzania planu rzeczowo-finansowego oraz sposób rozliczania kosztów w uczelniach publicznych. Uczelnie publiczne w związku z tym poddane są bardzo ścisłemu reżimowi finansowania, planowania i kontroli. Uczelnie niepubliczne działają natomiast na podstawie autonomicznie wypracowanych rozwiązań, a w zakresie gospodarowania zasobami (rzeczowymi i finansowymi) podejmują samodzielnie decyzje (bez ścisłego reżimu w tym zakresie). Należy podkreślić, że w przypadku gdy założycielem tej jednostki jest osoba fizyczna (działająca np. jednoosobowo), może ona mieć znaczący wpływ na decyzje w zakresie gospodarki zasobami uczelni niepublicznej.

Ustawa o finansach publicznych (UoFP) [Dz.U. z 2009 r. Nr 157, poz. 1241] odnosi się wprost do zasobów, których źródłem finansowania są środki publiczne. Z uwagi na fakt, że uczelnie publiczne realizują zadania publiczne, stają się jednostkami sektora finansów publicznych bez względu na źródło pochodzenia środków finansowych na ich realizację. Uczelnie niepubliczne natomiast stosują przepisy UoFP jedynie w zakresie środków finansowych pochodzących bezpośrednio z budżetu państwa lub budżetu Unii Europejskiej (UE).

Uczelnia ma osobowość prawną (art. 12 UPoSW) i w związku z tym jest czynnym płatnikiem podatku dochodowego od osób prawnych. Podstawowa działalność uczelni podlega zwolnieniu z podatku dochodowego, podatku od towarów i usług, podatku od nieruchomości, podatku rolnego podatku leśnego, i podatku od czynności cywilnoprawnych na zasadach określonych w odrębnych ustawach (art. 91 UPoSW). Uczelnia jest zwolniona również z opłat z tytułu użytkowania wieczystego nieruchomości Skarbu Państwa, z wyjątkiem opłat określonych w przepisach o gospodarowaniu nieruchomościami rolnymi stanowiącymi własność państwa.

Uczelnia jest podmiotem autonomicznym we wszystkich obszarach swojego działania (art. 4 UPoSW), w związku z tym może również prowadzić działalność gospodarczą wyodrębnioną organizacyjnie i finansowo od podstawowych zadań wymienionych w art. 13 i 14 UPoSW. Konstytucyjna zasada autonomii szkół wyższych jest pojęciem nieokreślonym, a jego wyjaśnienie ma decydujące znaczenie dla działalności i funkcjonowania szkolnictwa wyższego [Brzezicki 2010, s. 47 za Masternak-Kubiak 2007, s. 14; Kiebała 2008, s. 116–148]. Autonomia uczelni przejawia się w jej działaniach w zakresie wolności nauczania, badań naukowych oraz wolności twórczości artystycznej. Wolność uczelni odnosi się w dużym zakresie do odpowiedzialności wobec społeczeństwa w zakresie wysoko wykwalifikowanych pracowników oraz odkrywania i propagowania prawdy o zjawiskach występujących we wszystkich obszarach życia społecznego i gospodarczego. Badania w zakresie odpowiedzialności społecznej uczelni pozwoliły stwierdzić, że uczelnie coraz wyraźniej wsłuchują się w potrzeby otoczenia [Geryk 2010, s. 121]. Sprawą kluczową jest stworzenie efektywnej płaszczyzny dialogu między społeczeństwem, przedsiębiorcami i władzami odpowiedzialnymi za regulację otoczenia rynkowego [Geryk 2010, s. 121 za Hawkins 2006, s. 273].

Podatki to wyraz stosunków łączących jednostkę organizacyjną z władzami administracji państwowej. To również wyraz ekonomicznego podporządkowania państwu i jego zależności od procedur i priorytetów w nim występujących. Uczelnie publiczne jako jednostki sektora finansów publicznych w największym zakresie są finansowane z zasobów budżetu państwa, gdyż realizują zadania należące do podstawowych obszarów działań państwa. W związku z tym nie

podlegają opodatkowaniu w tym obszarze. Zwolnieniu z płacenia podatku dochodowego w ramach realizacji podstawowych zadań szkół wyższych podlegają również uczelnie działające w sektorze społecznym. Zwolnienie podatkowe (w zakresie podatku dochodowego) wszystkich szkół wyższych obejmuje podstawowe zadania, do których należą:

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

Zwolnienie z podatku dochodowego nie obejmuje otrzymanych przez uczelnie wartości pieniężnych, w tym również różnic kursowych, wartości otrzymanych nieodpłatnie lub częściowo odpłatnie rzeczy lub praw, a także wartości innych nieodpłatnych lub częściowo odpłatnych świadczeń oraz innych świadczeń, które zostały wymienione w art. 12 ust. 1 ustawy o podatku od osób prawnych.

Szkoły wyższe podlegają również przepisom ustawy o podatku od towarów i usług (mimo że podstawowa ich działalność podlega zwolnieniu z tego podatku, są jego płatnikami). Zwolnione od podatku są również świadczone przez nie usługi kształcenia na poziomie wyższym oraz inne usługi w tym zakresie. Należy zwrócić uwagę, że w szkołach wyższych mogą być prowadzone również kursy dokształcające, które nie muszą być prowadzone na poziomie wyższym i te nie podlegają zwolnieniu z podatku od towarów i usług (art. 43 ust. 1 pkt 26 ustawy o podatku od towarów i usług).

Cel i metody badań

Celem opracowania jest ustalenie obowiązku stosowania (lub zwolnienia z niego) przepisów prawa w zakresie opodatkowania kategorii ekonomicznej, jaką jest dochód oraz obciążenia zdarzeń gospodarczych, jakie zachodzą w uczelniach w Polsce. Realizując zadania publiczne, szkoły wyższe – w zależności od tego w jakim sektorze funkcjonują i jakie jest źródło środków finansowych, gospodarują – w różny sposób stosują zasady w zakresie gospodarowania nimi.

Badane podmioty to uczelnie, które według Głównego Urzędu Statystycznego (GUS) zostały podzielone na trzynaście grup (tabela 1), należą do nich szkoły publiczne: uniwersytety (grupa I), wyższe szkoły techniczne (grupa II), akademie rolnicze (grupa III), wyższe szkoły ekonomiczne (grupa IV), wyższe szkoły pedagogiczne (grupa V), akademie medyczne (grupa VI), akademie wychowania fizycznego (grupa VII), wyższe szkoły artystyczne (grupa VIII), wyższe szkoły zawodowe (grupa IX), pozostałe szkoły wyższe publiczne (grupa X) oraz szkoły niepubliczne: wyższe szkoły ekonomiczne (grupa XI), wyższe szkoły zawodowe (grupa XII), pozostałe szkoły wyższe niepubliczne (grupa XIII).

Badania dotyczące stosowania przepisów podatkowych w uczelniach przeprowadzono w jednostkach publicznych i niepublicznych. Okres badań obejmuje lata 2005–2009. Czasowy przedział badań wybrano kierując się m.in. tym, że w 2005 r. weszła w życie ustawa Prawo o szkolnictwie wyższym wprowadzająca zmiany w wielu obszarach działalności uczelni, które stopniowo mają doprowa-

Tabela 1

Uczelnie publiczne pogrupowane zgodnie z podziałem GUS

Szkoły wyższe	Grupa	Lata				
		2005	2006	2007	2008	2009
Szkoły wyższe publiczne						
Uniwersytety	I	17	18	17	17	18
Wyższe szkoły techniczne	II	18	18	18	18	17
Akademie rolnicze	III	8	7	7	7	6
Wyższe szkoły ekonomiczne	IV	5	5	5	5	5
Wyższe szkoły pedagogiczne	V	6	6	6	6	6
Akademie medyczne	VI	12	9	9	9	9
Akademie wychowania fizycznego	VII	6	d	6	6	6
Wyższe szkoły artystyczne	VIII	18	18	18	18	18
Wyższe szkoły zawodowe	IX	30	34	35	36	36
Pozostałe	X	4	9	10	10	10
Razem szkoły wyższe publiczne	–	124	130	131	131	131
Szkoły wyższe niepubliczne						
Wyższe szkoły ekonomiczne	XI	88	90	90	90	75
Wyższe szkoły zawodowe	XII	152	159	157	157	218
Pozostałe szkoły wyższe	XIII	48	69	77	77	37
Razem szkoły wyższe niepubliczne	–	288	318	324	324	330
Razem szkoły wyższe						
Razem		412	448	455	455	461

Źródło: Opracowanie własne na podstawie opracowań GUS za lata 2005–2009.

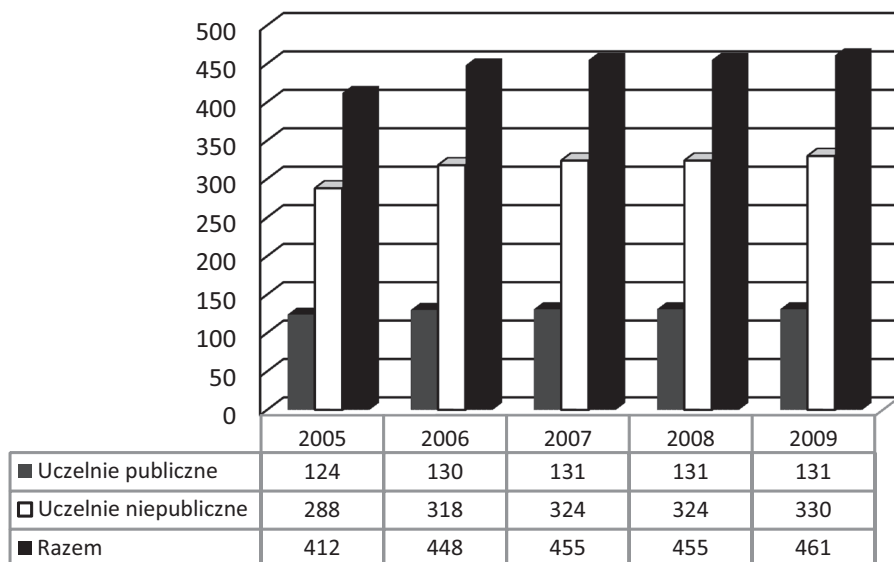
dzić do reform systemu szkolnictwa wyższego. Bazą dla tych reform są postulaty zawarte w Deklaracji Bolońskiej podpisanej 19.06.1999 r. przez ministrów edukacji z 29 krajów [www.nauka.gov.pl].

W opracowaniu przeprowadzono szczegółową analizę obowiązujących uczelnie przepisów prawnych, które regulują ich działalność oraz zakres podlegania przepisom podatkowym. W zaprezentowanej analizie wykorzystano dane pochodzące z zasobów GUS za lata 2005–2009 prezentowane w publikacjach pt. Szkoły wyższe i ich finanse 2005–2009.

Wyniki badań

Na rysunku 1 przedstawiono liczbę uczelni (publicznych i niepublicznych) w Polsce w latach 2005–2009 według opracowań GUS. Największą ich liczbę w Polsce w analizowanym okresie odnotowano według GUS w 2009 r. (461) i był to wzrost w stosunku do 2005 r. o 49 jednostek. Wzrost ten dotyczył uczelni publicznych o 7 podmiotów i uczelni niepublicznych o 42. Największy wzrost liczby uczelni niepublicznych nastąpił (według danych GUS) w 2006 r. (o 30 w stosunku do 2005 r.) i w latach 2007 i 2009 (o 6 podmiotów w stosunku do lat poprzednich). Wzrost ten mógł być spowodowany zwiększeniem możliwości w zakresie finansowania działań uczelni środkami finansowymi pochodzącymi z zasobów Unii Europejskiej oraz potrzebami rynku w zakresie wszechstronnego (wielopłaszczyznowego) kształcenia pracowników. Rozwój nauki, techniki, przemiany dokonujące się w skali globalnej i regionalnej sprawiają, że pracownik musi się rozwijać stale, poszerzając swoją wiedzę, umiejętności oraz musi zdobywać nowe kwalifikacje. Zwiększenie liczby uczelni niepublicznych w 2009 r. w stosunku do 2008 r. nie ma racjonalnego i ekonomicznego uzasadnienia (ze względu na zmniejszającą się systematycznie liczbę studentów). Często podmioty te zarządzane są przez osoby działające intuicyjnie, a kryzys gospodarczy mógł spowodować potrzebę umieszczenia kapitału w sektorze społecznym (non profit). Sektor ten z uwagi na realizowane cele i stosowane w tym zakresie regulacje prawne jest uważany za stabilniejszy i w mniejszym stopniu reagujący na negatywne czynniki zewnętrzne. Wypracowany dochód w tym sektorze pozwala na inwestowanie w rozwój jednostki całej wypracowanej wartości (bez opodatkowania). Należy również pamiętać, że majątek z likwidacji takiej jednostki może być przeznaczony na cele ustalone wewnętrznie przez uczelnie niepubliczne (również na rzecz założyciela, który może być osobą fizyczną)¹.

¹Szerzej na ten temat w: A. Pisarska: *Rola i zasady funkcjonowania szkół wyższych we współczesnym społeczeństwie (na przykładzie uczelni publicznych w Polsce)*. Materiał oddany do druku w Wydawnictwie UJK Kielce 2011, s. 1.

**Rysunek 1**

Liczba uczelni (publicznych i niepublicznych) w Polsce w latach 2005–2009 według klasyfikacji GUS

Źródło: Opracowanie własne na podstawie opracowań GUS za lata 2005–2009.

Tabela 2 prezentuje obowiązujące w uczelni publicznej i niepublicznej przepisy prawa w zakresie działania uczelni w Polsce. Podstawowym aktem prawnym regulującym funkcjonowanie uczelni we wszystkich jego obszarach jest UPoSW. Ustawa o finansach publicznych określa zasady gospodarowania środkami pochodzącymi z budżetu państwa i budżetu UE, a ustawa o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych określa zasady i zakres odpowiedzialności za niewłaściwe gospodarowanie finansami publicznymi. Podatek od towarów i usług, który stanowi dochód budżetu państwa, odnosi się również do szkół wyższych, jednak podstawowy obszar działania tych jednostek jest zwolniony z tego podatku.

Tabela 2

Obowiązujące (podstawowe) akty prawne w zakresie gospodarowania zasobami uczelni

Akty prawne	Zakres stosowania
1	2
Ustawa prawo o szkolnictwie wyższym	Reguluje podstawowe sfery działalności uczelni.
Ustawa o finansach publicznych	Reguluje zasady gospodarowania finansami publicznymi.

cd. tabeli 2

1	2
Ustawa o rachunkowości	Reguluje zasady ewidencji operacji gospodarczych, na podstawie których sporządzane jest sprawozdanie finansowe jednostek organizacyjnych mających siedzibę na terenie kraju.
Ustawa o podatku od towarów i usług	Reguluje opodatkowanie podatkiem od towarów i usług, który stanowi dochód budżetu państwa.
Ustawa o podatku dochodowym od osób prawnych*	Reguluje zasady opodatkowania dochodu ustalonego w jednostkach organizacyjnych posiadających osobowość prawną.
Rozporządzenie Rady Ministrów w sprawie szczegółowych zasad gospodarki finansowej uczelni publicznych	Uszczegóławia zasady gospodarowania zasobami uczelni publicznych.
Rozporządzenie Rady Ministrów w sprawie szczegółowego sposobu i trybu finansowania inwestycji z budżetu państwa	Uszczegóławia zasady rozliczania inwestycji finansowanych z zasobów budżetu państwa.
Ustawa o dodatkowym wynagrodzeniu rocznym dla pracowników jednostek sfery budżetowej	Określa zasady nabywania prawa oraz ustalania wysokości i wypłacania dodatkowego wynagrodzenia rocznego dla pracowników sfery budżetowej.
Rozporządzenie Ministra Nauki i Szkolnictwa Wyższego w sprawie warunków wynagradzania za pracę i przyznawania innych świadczeń związanych z pracą dla pracowników zatrudnionych w uczelni publicznej	Określa wysokość minimalnej i maksymalnej stawki wynagrodzenia zasadniczego w odniesieniu do poszczególnych stanowisk, wysokość i warunki przyznawania wynagrodzenia za godziny ponadwymiarowe, dodatkowe wynagrodzenia i dodatków do wynagrodzenia.
Ustawa o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych	Określa zasady i zakres odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych, organy właściwe oraz postępowanie w sprawach o naruszenie dyscypliny finansów publicznych.
Ustawa o stopniach naukowych i tytule naukowym oraz stopniach i tytule w zakresie sztuki	Definiuje stopnie naukowe i tytuł naukowy określonej dziedziny nauki i w zakresie danej dyscypliny naukowej oraz określonej dziedziny sztuki w zakresie danej dyscypliny artystycznej.
Ustawa o zasadach finansowania nauki	Określa zasady finansowania nauki ze środków finansowych ustalanych na ten cel w budżecie państwa.

*W rozporządzeniu w sprawie szczegółowych zasad gospodarki finansowej uczelni publicznych (§ 3) zawarto podstawowe rodzaje działalności operacyjnej, które obejmują: działalność dydaktyczną, działalność badawczą i działalność gospodarczą wyodrębnioną. Podstawowa działalność uczelni (dydaktyczna i badawcza) podlega zwolnieniu z podatku dochodowego. Wyodrębniona działalność gospodarcza (jeżeli uczelnia ją prowadzi) podlega opodatkowaniu na zasadach ogólnych.

Źródło: Opracowanie własne na podstawie analizy obowiązujących aktów prawnych.

Rozporządzenie Rady Ministrów w sprawie szczegółowych zasad gospodarki finansowej uczelni publicznych uszczegóławia gospodarowanie zasobami uczelni publicznych.

Ustawa o zasadach finansowania nauki oraz o stopniach naukowych i tytule naukowym oraz stopniach i tytule w zakresie sztuki odnoszą się do podstawowych zadań szkół wyższych, jakimi są kształcenie pracowników i prowadzenie badań naukowych. Badania te upowszechniają i pomnażają osiągnięcia naukowe, a gruntownie przygotowana kadra pracowników kształci studentów i przygotowuje do pracy zawodowej na najwyższym poziomie.

W tabeli 3 przedstawiono zakres obowiązywania przepisów prawa w zależności od tego, w jakim sektorze uczelnia funkcjonuje. Akt prawny regulujący działania uczelni w podstawowym obszarze to UPoSW oraz rozporządzenie Rady Ministrów w sprawie szczegółowych zasad gospodarki finansowej, ale tylko szkół publicznych. Uczelnie nienależące do sektora publicznego tworzą zasady gospodarowania mieniem i finansami z dużą dowolnością. Ustawa o rachunkowości to również akt prawny obowiązujący wszystkie szkoły wyższe, gdyż reguluje zasady ewidencji operacji gospodarczych, na podstawie których sporządzane jest sprawozdanie finansowe wszystkich jednostek organizacyjnych mających siedzibę w Polsce.

Tabela 3

Obowiązujące (podstawowe) akty prawne warunkujące realizację zadań uczelni

Przepisy	Zakres stosowania w uczelniach publicznych	Zakres stosowania w uczelniach niepublicznych
1	2	3
Ustawa prawo o szkolnictwie wyższym	tak	tak
Ustawa o finansach publicznych	tak	tak – w zakresie gospodarowania środkami finansowymi pochodzącymi z budżetu państwa i UE
Ustawa o rachunkowości	tak	tak
Ustawa o podatku od towarów i usług	tak – w zakresie innym niż podstawowa działalność uczelni (podstawowa działalność uczelni podlega zwolnieniu z tego podatku)	tak – w zakresie innym niż podstawowa działalność uczelni (podstawowa działalność uczelni podlega zwolnieniu z tego podatku)

cd. tabeli 3

1	2	3
Ustawa o podatku dochodowym od osób prawnych	tak – w zakresie innym niż podstawowa działalność uczelni. Podstawowa działalność uczelni (dydaktyczna i badawcza) podlega zwolnieniu z podatku dochodowego. Wyodrębniona działalność gospodarcza (jeżeli uczelnia ją prowadzi) podlega opodatkowaniu na zasadach ogólnych.	tak – w zakresie innym niż podstawowa działalność uczelni. Podstawowa działalność uczelni (dydaktyczna i badawcza) podlega zwolnieniu z podatku dochodowego. Wyodrębniona działalność gospodarcza (jeżeli uczelnia ją prowadzi) podlega opodatkowaniu na zasadach ogólnych.
Rozporządzenie Rady Ministrów w sprawie szczegółowych zasad gospodarki finansowej uczelni publicznych	tak	nie
Rozporządzenie Rady Ministrów w sprawie szczegółowego sposobu i trybu finansowania inwestycji z budżetu państwa	tak	tak – w zakresie gospodarowania środkami finansowymi pochodzącymi z budżetu państwa i UE
Ustawa o dodatkowym wynagrodzeniu rocznym dla pracowników jednostek sfery budżetowej	tak	nie
Rozporządzenie Ministra Nauki i Szkolnictwa Wyższego w sprawie warunków wynagradzania za pracę i przyznawania innych świadczeń związanych z pracą dla pracowników zatrudnionych w uczelni publicznej	tak	nie
Ustawa o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych	tak	tak – w zakresie gospodarowania środkami finansowymi pochodzącymi z budżetu państwa i UE
Ustawa o stopniach naukowych i tytule naukowym oraz stopniach i tytule w zakresie sztuki	tak	tak
Ustawa o zasadach finansowania nauki	tak	tak

Źródło: Opracowanie własne na podstawie analizy obowiązujących aktów prawnych.

Zakres stosowania ustaw o podatku dochodowym od osób prawnych i podatku od towarów i usług wyznaczają ustawy odnoszące się w jednolity sposób do uczelni publicznych oraz niepublicznych. Finansowanie przedsięwzięć inwestycyjnych i zakup środków trwałych, których źródłem pochodzenia są zasoby budżetu państwa lub UE podlega przepisom rozporządzenia Rady Ministrów w sprawie szczegółowego sposobu i trybu finansowania inwestycji z budżetu państwa. Rygor rozliczenia tych projektów zgodnie z tymi przepisami dotyczy wszystkich uczelni realizujących zakupy rzeczowych aktywów trwałych z tych źródeł.

Niepubliczne szkoły wyższe gospodarując środkami pochodzącymi z budżetu państwa i UE stosują przepisy obowiązujące w zakresie dysponowania środkami publicznymi. Środki finansowe na podstawową działalność tych podmiotów pochodzą z opłat za studia. Zasoby te nie są traktowane jako publiczne, w związku z tym finansowanie rozwoju pracowników i ich wynagradzanie jest uzależnione od autonomicznych wewnętrznych uregulowań uczelni niepublicznych. Należy zauważyć, że pracownicy szkół niepublicznych mają równy dostęp do finansowania własnego rozwoju ze środków pochodzących z budżetu państwa i Unii Europejskiej.

Tabela 4 zawiera dane dotyczące przychodów z wydzielonej działalności gospodarczej w uczelniach w Polsce. Uczelnie publiczne (grupa II, III, VI) w analizowanym okresie były najaktywniejsze w zakresie działań gospodarczych. Największą inwencję w tym zakresie stwierdzono w grupie III (akademie rolnicze). W tej grupie szkół wyższych (oprócz najwyższych wartości przychodów z wydzielonej działalności gospodarczej) w latach 2005–2008 stwierdzono również jednolitą tendencję rosnącą. Kolejną aktywną grupą w zakresie działań gospodarczych była grupa VI (akademie medyczne). W tej grupie stwierdzono jednolitą tendencję rosnącą w całym analizowanym okresie.

W latach objętych badaniem jedynie w grupach V (wyższe szkoły pedagogiczne) i VII (akademie wychowania fizycznego) nie odnotowano przychodów z wydzielonej działalności gospodarczej (tab. 4). Oznacza to, że wszystkie uczelnie przyporządkowane do grup V i VII nie odnotowały czynności w zakresie działalności gospodarczej. W grupach ustalonych dla szkół niepublicznych stwierdzono w całym analizowanym okresie aktywność w obrębie wydzielonej działalności gospodarczej. W licznej grupie uczelni niepublicznych (od 288 w 2005 r. do 330 w 2009 r.) wartość przychodów ogółem była znacznie niższa w stosunku do wartości przychodów w grupie uczelni publicznych (a ich liczba w tym obszarze wynosiła od 124 do 131 w latach 2005–2009).

Grupy akademii rolniczych (III), akademii medycznych (VI) i wyższych szkół technicznych (II) osiągały przychody z działalności gospodarczej, świadcząc usługi w zakresie, w jakim prowadzą edukację. Może to oznaczać, że za-

Tabela 4

Wartość przychodów wydzielonej działalności gospodarczej (tys. zł) według kryterium ustalonego przez GUS

Grupy uczelni	Lata					Zmiana 2009–2005
	2005	2006	2007	2008	2009	
Szkoły wyższe publiczne						
Grupa I	2 416,1	2 130,4	2 088,4	637,7	724,0	–1 692,1
Grupa II	18 124,6	15 010,8	10 084,0	15 369,8	9 312,7	–8 811,9
Grupa III	42 813,8	44 816,3	49 643,3	52 029,4	47 637,8	4 824,0
Grupa IV	0,0	0,0	0,0	3 442,7	0,0	0,0
Grupa V	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0
Grupa VI	20 168,4	21 699,4	24 759,1	25 032,5	25 787,8	5 619,4
Grupa VII	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0
Grupa VIII	81,5	375,4	196,4	0,0	0,0	–81,5
Grupa IX	0,0	0,0	0,0	13,4	654,0	654,0
Grupa X	4 790,0	4 308,3	0,0	2 409,2	2 187,3	–2 602,7
Razem	88 394,4	88 340,6	86 771,2	98 934,7	86 303,6	–2 090,8
Szkoły wyższe niepubliczne						
Grupa XI	1 752,7	6 785,8	3 521,3	3 561,0	4 554,4	2 801,7
Grupa XII	761,4	7 454,2	7 031,4	2 372,5	912,4	151,0
Grupa XIII	1 132,4	764,6	888,5	2 211,1	2512,7	1 380,3
Razem	3 646,5	15 004,6	11 441,2	8 144,6	7 979,5	4 333,0
Razem szkoły wyższe						
Razem	92 040,9	103 345,2	98 212,4	107 079,3	94 283,1	2 242,2

Źródło: Opracowanie własne na podstawie danych GUS.

potrzebowanie na usługi świadczone przez pracowników uczelni (w obszarach, w jakich kształcą) jest wysokie. Zastanawia jednak fakt, że nie odnotowano aktywności akademii ekonomicznych (grupa IV) w obszarze świadczenia usług w ramach działalności gospodarczej (z wyjątkiem 2008 r., w którym stwierdzono przychody o wartości 3442,7 tys. zł) w analizowanych latach.

W tabeli 5 przedstawiono odnotowane obciążenia podatkowe w szkołach wyższych. Obciążenia wyniku finansowego szkół wyższych podatkiem dochodowym stwierdzono we wszystkich grupach prezentowanych uczelni w latach 2005–2009. Wyjątek stanowi 2005 r. w grupach V (wyższe szkoły pedagogiczne) i X (pozostałe szkoły wyższe).

Szkoły wyższe na mocy UPoSW (w ramach podstawowej działalności) nie ustalają dochodu do opodatkowania, gdyż ten obszar funkcjonowania podlega zwolnieniu z obciążania wartości ustalonych przez porównanie przychodów

Tabela 5

Wartość obciążeń wyniku finansowego uczelni (tys. zł) według kryterium ustalonego przez GUS

Grupy uczelni	Lata					Zmiana 2009–2005
	2005	2006	2007	2008	2009	
Szkoły wyższe publiczne						
Grupa I	234,3	225,1	603,2	463,9	392,9	158,6
Grupa II	403,3	214,1	158,3	197,8	162,4	-240,9
Grupa III	21,5	37,4	25,9	88,1	106,5	85,0
Grupa IV	43,0	38,8	132,4	118,4	87,0	44,0
Grupa V	0,0	1,0	2,2	12,4	14,9	14,9
Grupa VI	50,5	49,3	28,4	40,4	88,4	37,9
Grupa VII	117,0	95,9	29,1	33,7	95,2	-21,8
Grupa VIII	6,9	16,9	538,3	15,8	60,0	53,1
Grupa IX	58,9	48,8	51,2	75,3	67,9	9,0
Grupa X	0,0	20,0	87,6	122,7	71,2	71,2
Razem	935,4	747,3	1 656,6	1 168,5	1 146,4	211,0
Szkoły wyższe niepubliczne						
Grupa XI	1 469,9	998,4	1 223,7	1 575,1	823,7	-646,2
Grupa XII	386,9	982,6	965,9	597,7	1 715,0	1 328,1
Grupa XIII	258,7	256,3	833,9	459,7	33,0	-225,7
Razem	2 115,5	2 237,3	3 023,5	2 632,5	2 571,7	456,2
Razem szkoły wyższe						
Razem	3 050,9	2 984,6	4 680,1	3 801,0	3 718,1	667,2

Źródło: Opracowanie własne na podstawie danych GUS.

z kosztami podatku dochodowego. Zwolnienie z podatku dochodowego jednak nie obejmuje pewnych zjawisk gospodarczych².

Podatek dochodowy przekazywany przez szkoły wyższe do budżetu państwa może obejmować zjawiska w obrębie działalności gospodarczej (gdzie ustalany jest dochód do opodatkowania) oraz brak zwolnień z podstawowej działalności uczelni w sytuacjach wymienionych w art. 12 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych.

²Zwolnienie z podatku dochodowego nie obejmuje otrzymanych przez uczelnie wartości pieniężnych, w tym również różnic kursowych, wartości otrzymanych nieodpłatnie lub częściowo odpłatnie rzeczy lub praw, a także wartości innych nieodpłatnych lub częściowo odpłatnych świadczeń oraz innych świadczeń, które zostały wymienione w art. 12 ust. 1 ustawy o podatku od osób prawnych.

Podsumowanie i wnioski

W opracowaniu przedstawiono zasady stosowania przepisów podatkowych w stosunku do określonych kategorii ekonomicznych i zjawisk gospodarczych występujących w uczelniach funkcjonujących w Polsce. Strukturę oraz zmiany liczby analizowanych uczelni przedstawiono w opracowaniu za lata 2005–2009. Na podstawie przeprowadzonych badań sformułowano następujące wnioski:

1. Występują różnice w stosowaniu przepisów prawa w zakresie funkcjonowania szkół wyższych publicznych i niepublicznych, nie dotyczy to jednak zwolnień podatkowych (w zakresie podatku dochodowego oraz podatku od towarów i usług). Różnice dotyczą dyscypliny w zakresie gospodarowania środkami finansowymi, rzeczowymi i w zakresie planowania działań i przedsięwzięć.
2. Uczelnie publiczne (grupy II, III, VI) w analizowanym okresie były najaktywniejsze w zakresie działań gospodarczych. Największą wartość przychodów w tym zakresie stwierdzono w grupie III (akademie rolnicze). W grupach ustalonych dla szkół niepublicznych stwierdzono w całym analizowanym okresie aktywność w obrębie wydzielonej działalności gospodarczej. W licznej populacji uczelni niepublicznych (od 288 w 2005 r. do 330 w 2009 r.) wartość przychodów ogółem była znacznie niższa w stosunku do wartości przychodów w grupie uczelni publicznych (ich liczba w tym obszarze wynosiła od 124 do 131 w latach 2005–2009).
3. Grupy akademii rolniczych (III), akademii medycznych (VI) i wyższych szkół technicznych (II) osiągały przychody z działalności gospodarczej, świadcząc usługi w zakresie, w jakim prowadziły edukację. Może to oznaczać, że zapotrzebowanie na usługi świadczone przez pracowników uczelni (w obszarach, w jakich kształcą) jest wysokie. Zastanawia jednak fakt, że nie odnotowano aktywności akademii ekonomicznych (grupa IV) w obszarze świadczenia usług w ramach działalności gospodarczej w analizowanych latach (z wyjątkiem 2008 r., w którym stwierdzono przychody o wartości 3442,7 tys. zł).
4. Obciążenia wyniku finansowego szkół wyższych podatkiem dochodowym stwierdzono we wszystkich grupach prezentowanych uczelni. Wyjątek stanowi 2005 r. w grupach V (wyższe szkoły pedagogiczne) i X (pozostałe szkoły wyższe). Szkoły wyższe na mocy UPoSW (w ramach podstawowej działalności) nie ustalają dochodu do opodatkowania, gdyż ten obszar funkcjonowania podlega zwolnieniu z obciążania wartości ustalonych przez porównanie przychodów z kosztami podatku dochodowego.

Literatura

- Deklaracja Bolońska podpisana 19.06.1999 r. przez ministrów edukacji z 29 krajów [www.nauka.gov.pl].
- GERYK M. 2010: *Spoleczna odpowiedzialność uczelni w percepcji jej interesariuszy*. Raport z badań, Oficyna Wydawnicza SGH, Warszawa.
- GUS 2005–2009: *Szkoły wyższe i ich finanse*. Wydawnictwo GUS, Warszawa.
- HAWKINS D.E. 2006: *Corporate Social Responsibility. Balancing Tomorrows Sustainability and Today's Profitability*. Palgrave Macmillan, New York.
- MASTERNAK-KUBIAK M. 2007: *Autonomia szkół wyższych na gruncie Konstytucji RP*. [w:] *Nowe prawo o szkolnictwie wyższym a podmiotowość studenta*, pod red. Szadok-Bratuń, Wrocław.
- KIEBAŁA A. 2008: *Autonomia szkół wyższych*. [w:] *Szkolnictwo wyższe w Polsce. Ustrój – prawo – organizacja*. Rzeszów.
- Rozporządzenie Ministra Nauki i Szkolnictwa Wyższego w sprawie warunków wynagradzania za pracę i przyznawania innych świadczeń związanych z pracą dla pracowników zatrudnionych w uczelni publicznej, Dz.U. Nr 251, poz. 1852 z 29.12.2006 r.
- Rozporządzenie Rady Ministrów w sprawie szczegółowego sposobu i trybu finansowania inwestycji z budżetu państwa, Dz.U. Nr 120, poz. 831 z 03.07.2006 r.
- Rozporządzenie Rady Ministrów w sprawie szczegółowych zasad gospodarki finansowej uczelni publicznych, Dz.U. Nr 246, poz. 1796 z dnia 22.12.2006 r.
- Ustawa o dodatkowym wynagrodzeniu rocznym dla pracowników jednostek sfery budżetowej, Dz.U. Nr 97, poz. 160.1080 z 12. 12.1997 r.
- Ustawa o finansach publicznych, Dz.U. Nr 157, poz. 1241 z 27.08.2009 r.
- Ustawa o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych, Dz.U. Nr 14, poz. 114 z 17.12.2004 r.
- Ustawa o podatku dochodowym od osób prawnych, Dz.U. Nr 54, poz. 654 z 15.02.1992 r.
- Ustawa o podatku od towarów i usług, Dz.U. Nr 54, poz. 535 z 11.03.2004 r.
- Ustawa o rachunkowości, Dz.U. Nr 121, poz. 591 z 29.09.1994 r.
- Ustawa o stopniach naukowych i tytule naukowym oraz stopniach i tytule w zakresie sztuki, Dz.U. Nr 65, poz. 595 z 14.03.2003 r.
- Ustawa o zasadach finansowania nauki, Dz.U. Nr 238, poz. 2390 z 08.10.2004 r.
- Ustawa Prawo o szkolnictwie wyższym, Dz.U. Nr 164, poz. 1365 z 27.07.2005 r.

The scope of tax legislation in higher education Poland

Abstract

The aim of this study is to establishment the obligation to apply (or exemption therefrom) legislation pertaining to taxation that is the category of economic income and economic events taking place at universities in Poland. In carrying out the tasks of public institutions of higher education depending on which sector operate and what is the source of funds managed by what the different ways of

applying the principles of management. The entities are schools which, according to GUS were divided into thirteen groups. The study period covers the years 2005–2009. University's core business is exempt from income tax, tax on goods and services, real estate tax, agricultural tax, forest tax, and tax on civil law as laid down in separate laws. The university is an autonomous entity in all areas of its activity, therefore, may also carry out economic activities organizationally and financially separate from the basic tasks listed. University autonomy is manifested in its actions in regard to freedom of teaching, research and freedom of artistic expression. Liberty University refers to a large extent accountable to the public on highly skilled workers, and to discover and promote the truth about the phenomena occurring in all areas of social and economic life. The tax exemption (in terms of income taxes) of all higher education institutions include basic tasks. Higher education institutions are also subject to the provisions of the Act on tax on goods and services (although the core of their business is exempt from the tax payers are his).

