

Działalność gospodarcza uczelni publicznej?¹

1. Wprowadzenie

Prawo o szkolnictwie wyższym i nauce² oraz inne właściwe w tym zakresie regulacje prawne mają charakter wykonawczy w relacji do stanowiska Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej, która przyjmuje, że każdy ma prawo do nauki. Nauka w szkołach publicznych jest bezpłatna. Ustawa może dopuścić świadczenie niektórych usług edukacyjnych przez publiczne szkoły wyższe za odpłatnością. Władze publiczne zapewniają obywatelom powszechny i równy dostęp do wykształcenia. W tym celu tworzą i wspierają systemy indywidualnej pomocy finansowej i organizacyjnej dla uczniów i studentów. Zapewnia się autonomię szkół wyższych na zasadach określonych w ustawie³.

Nie tylko w związku z przypadającym w tym roku jubileuszem XX-lecia członkostwa Polski w Unii Europejskiej należy zwrócić uwagę na postanowienia Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej⁴, który stwierdza m.in., że Unia przyczynia się do rozwoju edukacji o wysokiej jakości poprzez zachęcanie do współpracy między państwami członkowskimi oraz, jeśli jest to niezbędne, poprzez wspieranie i uzupełnianie ich działalności, w pełni szanując odpowiedzialność państw członkowskich za treść nauczania i organizację systemów edukacyjnych, jak również ich różnorodność kulturową i językową. Unia

* Prof. dr hab., Uniwersytet Wrocławski, ORCID: [0000-0002-3056-024X](https://orcid.org/0000-0002-3056-024X).

¹ Publikacja przygotowana w ramach Projektu GOSPOSTRATEG.IX-001G/22: „Opracowanie założeń zintegrowanego systemu gromadzenia i przetwarzania wiedzy ratowniczej dla faz: przygotowania, zapobiegania, reagowania i odbudowy, na potrzeby ochrony przeciwpożarowej i ochrony ludności”.

² Ustawa z dnia 20 lipca 2018 r. – Prawo o szkolnictwie wyższym i nauce (Dz. U. z 2023 r. poz. 742 z późn. zm.). Zob. J. Boć, *Pojęcie administracji*, [w:] J. Boć (red.), *Prawo administracyjne*, Wrocław 2010, s. 7–24. Por. J. Mielczarek-Mikołajów, *Pojęcie prawa administracyjnego w świetle poglądów Stanisława Kasznicy*, [w:] M. Błachucki, L. Staniszevska (red.), *Profesor Stanisław Kasznica – skazany na zapomnienie i odkrywany na nowo dla polskiej nauki*, Warszawa 2024, s. 123–131.

³ Przepis art. 70 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r. (Dz. U. 78, poz. 483, sprost. Dz. U. z 2001 r. Nr 28, poz. 319 z późn. zm.), dalej jako Konstytucja RP, Konstytucja.

⁴ Przepis art. 165 Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej (wersja skonsolidowana Dz. Urz. C 326 z 26.10.2012 r., s. 47–390), dalej jako TFUE. Zob. art. 16 TFUE.

przyczynia się do wspierania europejskich przedsięwzięć w zakresie sportu, uwzględniając jego szczególny charakter, jego struktury oparte na zasadzie dobrowolności oraz uwzględniając jego funkcję społeczną i edukacyjną. Działanie Unii zmierza do rozwoju wymiaru europejskiego w edukacji, zwłaszcza przez nauczanie i upowszechnianie języków państw członkowskich, sprzyjania mobilności studentów i nauczycieli, m.in. poprzez zachęcanie do akademickiego uznawania dyplomów i okresów studiów, promowania współpracy między instytucjami edukacyjnymi, rozwoju wymiany informacji i doświadczeń w kwestiach wspólnych dla systemów edukacyjnych państw członkowskich.

W związku z powyższym zauważmy, że europejska przestrzeń administracyjna stanowi przedmiot zainteresowania Jerzego Supernata. Termin europejska przestrzeń administracyjna (*European Administrative Space – EAS*) w opinii autora jest używany na oznaczenie modelu administracji publicznej, który można określić jako europejski (*a common European model*). J. Supernat zwraca uwagę, że model ten raz jest modelem normatywnym (preskryptywnym), innym razem modelem opisowym (deskryptywnym), a ponadto – modelem analitycznym, który służyć ma sprawdzeniu teoretycznej hipotezy. Niemniej w każdym z wydzielanych ujęć dotyczy konwergencji administracyjnej, czyli konwergencji idącej w kierunku powszechnych (wspólnych czy podobnych) rozwiązań administracyjnych w miejsce wcześniejszych odrębności administracyjnych. Europejska przestrzeń administracyjna czy konwergencja administracyjna jest zatem – jak przekonuje autor – przeciwieństwem idiosynkratycznych narodowych (państwowych) systemów administracyjnych, w których struktura (zasady, formy, standardy itd.) administracji publicznej odzwierciedla historię, tożsamość, tradycję oraz różne osobliwości społecznego i państwowego rozwoju. Idea wykształcającej się europejskiej przestrzeni administracyjnej ma swoje korzenie, w jego opinii, zarówno w tradycji europejskiego kontynentalnego prawa publicznego, jak i w koncepcji klasycznego czy starego publicznego zarządzania. Hipoteza o wyłanianiu się europejskiej przestrzeni administracyjnej występuje w piśmiennictwie przedmiotu – według J. Supernata – obok dwóch konkurencyjnych hipotez: administracyjnej konwergencji globalnej oraz administracyjnej odrębności instytucjonalnej⁵.

⁵ J. Supernat, *Europejska przestrzeń administracyjna (zarys problematyki)*, [w:] Z. Janku et al. (red.), *Europeizacja polskiego prawa administracyjnego*, Wrocław 2005, s. 78. Zob. B. Wojciechowski, *Ważenie wartości konstytucyjnych i europejskich w orzecznictwie Naczelnego Sądu Administracyjnego*, [w:] J. Chlebny (red.), *Wolności i prawa obywatela w orzecznictwie sądów administracyjnych. Księga jubileuszowa na 100-lecie utworzenia Najwyższego Trybunału Administracyjnego*, Warszawa 2022, s. 24–39. Zob. M. Kraśniewski, *Model regulacji gospodarczej rynku kolejowych przewozów pasażerskich. Problematyka prawna*, Warszawa 2023, s. 320–322.

Powinności publiczne w obszarze szkolnictwa wyższego i nauki były przedmiotem wypowiedzi w szczególności K. Twardowskiego⁶. Uniwersytet, w opinii autora, powołany jest do służenia prawdzie naukowej, wiedzy obiektywnej oraz do doskonalenia metod badania, przede wszystkim uczyć winien myślenia naukowego jako tego właśnie sposobu myślenia, który do owej wiedzy i prawdy prowadzi. Możliwość spełniania właściwych uniwersytetowi zadań jest uwarunkowana jego – jak określa autor – bezwzględną duchową niezależnością. Duchową – bo materialnie uniwersytet, o ile nie stoi o własnych siłach, będzie zawsze zależny od tego czynnika, który mu daje finansowe podstawy istnienia i wyposaża go w środki do pracy. Ale ci, co uniwersytety fundują i utrzymują, dowiedliby, zdaniem K. Twardowskiego, zupełnego niezrozumienia istoty uniwersytetu, gdyby chcieli w czymkolwiek krępować jego pracę, z góry zastrzegać się przeciw pewnym jej wynikom, wskazywać, jakie rezultaty byłyby pożądane. I gdyby nawet wyniki pracy naukowej uniwersytetu były niemiłe tym, którym on zawdzięcza swój byt, nie wolno byłoby w ten upatrywać uprawnienia do nakładania mu jakichkolwiek więzów, do stosowania jakichkolwiek ograniczeń. Albowiem badania naukowe rozwijać się i owoce nieść mogą tylko wtedy, gdy nie są niczym krępowane ani zagrożone⁷.

Na kanwie niniejszych rozważań uwypuklić trzeba, że w myśl wypowiedzi orzecznictwa sądowego z przywoływanej treści przepisu art. 70 ust. 1 Konstytucji RP w sposób jasny i niebudzący wątpliwości wynika, że prawo do nauki jest prawem każdego obywatela niezależnie od jakichkolwiek jego cech, w tym stanu zdrowia. W konsekwencji Konstytucja RP dopuszcza możliwość kształcenia się osób chorych, pozostawiając decyzję co do wpływu trudów nauki na ich kondycję zdrowotną im samym⁸. Judykatura zaznacza również, że oświatę oraz kształcenie należy zaliczyć do zadań publicznych nawet wtedy, gdy są one wykonywane przez szkoły niepubliczne. Podmioty reprezentujące szkoły niepubliczne o uprawnieniach szkoły publicznej są obowiązane do udostępniania informacji publicznych w zakresie dotyczącym wykonywania przez te szkoły zadań publicznych⁹.

⁶ K. Twardowski, *O dostojeństwie Uniwersytetu*, Poznań 2011 (reprint oryginalnego wydania z 1933 r.), pkt 5–7.

⁷ *Ibidem*. Zob. J. Borkowski, *Organizacja zarządzania szkołą wyższą*, Warszawa 1978; Z. Leoński, *Otwarcie sesji*, [w:] Z. Leoński (red.), *Model prawny szkoły wyższej a zasady zarządzania*, Poznań 1980, s. 3; J. Blicharz, P. Lisowski (red.), *Prawo administracyjne. Zagadnienia ogólne i ustrojowe*, Warszawa 2022, s. 235–237.

⁸ Wyrok WSA w Bydgoszczy z dnia 8 września 2010 r., II SA/Bd 418/10, Lex nr 752050.

⁹ Wyrok NSA w Warszawie z dnia 1 grudnia 2011 r., I OSK 1630/11, Lex nr 1109517. Zob. J. Trzeciński, *Sądownictwo administracyjne jako gwarant ochrony wolności i praw jednostki*, [w:] A. Szmyt (red.), *Trzecia władza. Sądy i trybunały w Polsce. Materiały z L Ogólnopolskiego Zjazdu*

Celem opracowania jest wskazanie wybranych praktycznych aspektów związanych z udostępnianiem studentom miejsc w akademikach („korzystania przez studentów z miejsc w domu studenckim”)¹⁰ w kontekście m.in. – przewidzianej w art. 12 Prawa o szkolnictwie wyższym i nauce – możliwości wykonywania (prowadzenia) działalności gospodarczej przez uczelnie (szkoły wyższe). W związku z tym zostanie poddany analizie wybrany, wyłącznie ilustracyjnie, wybiórczy materiał z praktyki administracyjnej, poglądy prawoznawstwa i inne źródła¹¹.

2. System szkolnictwa wyższego i nauki w praktyce administracyjnej

Zgodnie z art. 12 Prawa o szkolnictwie wyższym i nauce uczelnia może prowadzić działalność gospodarczą wyodrębnioną organizacyjnie i finansowo od działalności polegającej na wykonywaniu zadań, o których mowa w art. 11 tej ustawy, w zakresie i formach określonych w statucie, w szczególności przez tworzenie spółek kapitałowych. Przypomnijmy, że w myśl Prawa przedsiębiorców działalnością gospodarczą jest zorganizowana działalność zarobkowa, wykonywana we własnym imieniu i w sposób ciągły¹². Natomiast np. Ordynacja podatkowa przez działalność gospodarczą rozumie każdą działalność zarobkową w rozumieniu Prawa przedsiębiorców, w tym wykonywanie wolnego zawodu, a także każdą inną działalność zarobkową wykonywaną we własnym imieniu i na własny lub cudzy rachunek, nawet gdy inne ustawy nie zaliczają tej działalności do działalności gospodarczej lub osoby wykonującej taką działalność – do przedsiębiorców¹³.

Katedr i Zakładów Prawa Konstytucyjnego, Gdynia 24–26 kwietnia 2008 roku, Gdańsk 2008, s. 129. Zob. M. Raduła, *Prywatyzacja podmiotów leczniczych a prawo do ochrony zdrowia*, Wrocław 2021, s. 119–152.

¹⁰ Wyrok NSA z dnia 6 września 2023 r., II FSK 2628/20, publ. CBOSA – orzeczenia.nsa.gov.pl. Zob. J. Gola, *Gospodarność i efektywność w działaniach organów administracji gospodarczej wobec przedsiębiorców publicznych*, Wrocław 2021, s. 249–262.

¹¹ Zob. S. Babiarez, *Model wykładni gospodarczej przepisów prawa podatkowego a neutralność systemu podatkowego i jego realizacja w orzecznictwie sądów administracyjnych*, [w:] J. Chlebny (red.), *op. cit.*, s. 331–349.

¹² Przepis art. 3 ustawy z dnia 6 marca 2018 r. – Prawo przedsiębiorców (Dz. U. z 2024 r. poz. 236). Zob. W. Małecki, *Struktury norm prawnych w publicznym prawie gospodarczym. Układy częściowe znamionowane powiązaniem subordynacji*, Warszawa 2023, s. 94–96.

¹³ Przepis art. 3 pkt 9 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2023 r. poz. 2883 z późn. zm.). Zob. T. Długosz, *Publiczne prawo gospodarcze i polityka gospodarcza*, [w:] T. Długosz, K. Oplustil (red.), *Publiczne prawo gospodarcze*, Warszawa 2023, s. 21–43.

Zaistniały spór¹⁴ dotyczył wydanej interpretacji podatkowej – w środowisku akademickim – odnoszącej się do przepisu prawa ulokowanego w art. 24b ust. 1 pkt 2 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych¹⁵. Wspomniany art. 24b ust. 1 stanowi: Podatek dochodowy od przychodu ze środka trwałego będącego budynkiem, który: 1) stanowi własność albo współwłasność podatnika, 2) został oddany w całości albo w części do używania na podstawie umowy najmu, dzierżawy lub innej umowy o podobnym charakterze, 3) jest położony na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej – zwany dalej „podatkiem od przychodów z budynków”, wynosi 0,035% podstawy opodatkowania za każdy miesiąc.

Wyrokiem z dnia 21 sierpnia 2020 r., I SA/Po 254/20, Wojewódzki Sąd Administracyjny w Poznaniu, po rozpoznaniu skargi uczelni (dalej jako „Uniwersytet”), uchylił zaskarżoną interpretację indywidualną Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z dnia 6 lutego 2020 r. w przedmiocie podatku dochodowego od osób prawnych¹⁶. W skardze kasacyjnej Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej (dalej także jako „organ interpretacyjny”) zaskarżył powyższy wyrok w całości. Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej nie kwestionował okoliczności, że podstawowy stosunek prawny – łączący Uniwersytet i studenta – ma przede wszystkim charakter administracyjnoprawny, który przejawia się możliwością władczego, jednostronnego kształtowania sytuacji prawnej studenta w drodze decyzji kompetentnych organów Uniwersytetu. Nie ulega jednak wątpliwości, że jest on rodzajem stosunku społecznego regulowanego treścią obowiązujących norm prawnych (powszechnie i wewnątrznie obowiązujących) o bardziej złożonym charakterze. W sytuacji opisanej we wniosku jest to stosunek o wyraźnej dominacji więzi o charakterze administracyjnym, który jednak w odniesieniu do studentów odpłatnie korzystających z miejsc w akademikach przyjmuje postać cywilnoprawną. W ocenie Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej w rozpoznawanej sprawie występuje zatem przesłanka określona w art. 24b ust. 1 pkt 2 u.p.d.o.p., tj. Uniwersytet odpłatnie udostępnia korzystającym miejsce w domu studenckim – Uniwersytet jest zobowiązany do zapłaty podatku od przychodów ze środka trwałego będącego budynkiem – o jakim mowa w art. 24b u.p.d.o.p., od części budynków (budynki te stanowią środki trwałe Uniwersytetu) wykorzystywanych jako domy studenckie, udostępnianych studentom w celu zaspokojenia ich potrzeb mieszkaniowych. W związku z powyższym Dyrektor

¹⁴ Wyrok NSA z dnia 6 września 2023 r., II FSK 2628/20, publ. CBOSA – orzeczenia.nsa.gov.pl.

¹⁵ Ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz. U. z 2019 r. poz. 865 z późn. zm.), dalej też jako ustawa o podatku dochodowym od osób prawnych i u.p.d.o.p.

¹⁶ Treść uzasadnienia ww. wyroku dostępna jest w: CBOSA – orzeczenia.nsa.gov.pl.

Krajowej Informacji Skarbowej wniósł zwłaszcza o uchylenie zaskarżonego wyroku w całości i oddalenie skargi.

Naczelny Sąd Administracyjny, rozpoznając ww. środek odwoławczy, stwierdził, że trafne kierunkowo są uwagi poczynione w uzasadnieniu zaskarżonego wyroku przez Sąd pierwszej instancji odnośnie do instytucji prawnej „władztwa zakładowego”, w celu wykazania, że zasady udostępniania przez Uniwersytet studentom miejsc w domu studenckim w celu zaspakajania ich potrzeb mieszkaniowych związanych ze studiowaniem wykazują różnice w stosunku do umowy najmu i przez to nie mogą być uważane za oddane do używania na podstawie umowy o podobnym charakterze do umowy najmu w rozumieniu spornego w sprawie przepisu, tj. art. 24b ust. 1 pkt 2 u.p.d.o.p.

W skardze kasacyjnej Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej stwierdził, że nie kwestionuje okoliczności, że podstawowy stosunek prawny łączący uczelnię i studenta ma przede wszystkim charakter administracyjnoprawny. Organ wskazał dalej, że „w sytuacji opisanej we wniosku jest to stosunek o wyraźnej dominacji więzi o charakterze administracyjnym, który jednak w odniesieniu do studentów odpłatnie korzystających z miejsc w akademikach przyjmuje postać cywilnoprawną. Jest to sytuacja, w której obok więzi o charakterze administracyjnoprawnym występuje relacja, która ma charakter akcesoryjny i dopełniający względem tej pierwszej. Zatem złożoność relacji pomiędzy studentem a uczelnią należy analizować również poprzez prymat prawa cywilnego, gdyż oba podmioty poprzez stosunek wewnątrzzakładowy wchodzi w szczegółową relację cywilnoprawną”.

Z kolei w uzasadnieniu tej skargi kasacyjnej, powołując się na obowiązującą na gruncie prawa cywilnego zasadę swobody umów¹⁷ oraz zestawiając przepisy zamieszczone w tej ustawie normujące umowę najmu (art. 659 k.c. i n.) z postanowieniami regulaminu domów studenckich Uniwersytetu, Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej starał się wykazać słuszność przyjętej w interpretacji tezy, że korzystanie przez studentów z udostępnionych im przez Uniwersytet miejsc w domu studenckim odbywa się na podstawie umowy o podobnym charakterze do umowy najmu. Przytoczona w tym zakresie przez Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej argumentacja, aczkolwiek zawiera pewne elementy wykazujące tę zbieżność, to jednak w ostatecznej konkluzji nie pozwala – zdaniem Naczelnego Sądu Administracyjnego – na potwierdzenie tej tezy. Zarówno Uniwersytet, jak i Sąd pierwszej instancji wskazywali z kolei na te cechy stosunku prawnego łączącego Uniwersytet ze studentami w zakresie korzystania

¹⁷ Przepis art. 353¹ ustawy z dnia 23 kwietnia 1964 r. – Kodeks cywilny (Dz. U z 2019 r. poz. 1145, z późn. zm.).

przez tych ostatnich z miejsc w domu studenckim, które nie mieściły się w ramach eksponowanej w argumentacji organu interpretacyjnego zasady swobody umów i różnicowały sposób tego korzystania w stosunku do umowy najmu, podnosząc m.in. takie kwestie jak to, że przyznanie miejsca w domu studenckim następuje w drodze jednostronnej decyzji Uniwersytetu, że obowiązujący w tym zakresie statut oraz regulamin nie przewidują zawierania jakichkolwiek umów cywilnych, że Uniwersytet nie ma swobody w kwestii wyboru kontrahenta, a jedynym kryterium uprawniającym studentów do otrzymania miejsca w domu studenckim jest spełnienie wymogów określonych w regulaminie przyznawania miejsc w domach studenckich.

W przedstawionym judykacie Sąd kasacyjny¹⁸ stwierdził zasadnie, że wszystkie te podnoszone przez obie strony sporu okoliczności przemawiają za tym, że w zakresie korzystania przez studentów z miejsc w domu studenckim mamy do czynienia ze stosunkiem prawnym o charakterze mieszanym zawierającym elementy administracyjnoprawne i cywilnoprawne, co nie pozwala przyjąć, że w opisanym we wniosku stanie faktycznym zastosowanie znajdzie art. 24b ust. 1 pkt 2 u.p.d.o.p. Według NSA za stanowiskiem, że w opisanym we wniosku stanie faktycznym nie znajdzie zastosowania art. 24b ust. 1 pkt 2 u.p.d.o.p., przemawia wykładnia gramatyczna, systemowa oraz funkcjonalna. Zauważyć bowiem należy, że literalnie rzecz biorąc, przepis ten stanowi nie o korzystaniu z budynku stanowiącego środek trwały na podstawie umowy najmu, dzierżawy lub innej umowy o podobnym charakterze, lecz o oddaniu takiego budynku do używania na podstawie umowy najmu. W skardze kasacyjnej Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej sam przyznaje, respektując w tym zakresie twierdzenia Uniwersytetu, że pierwszą czynnością (z dwóch o różnym charakterze oddziaływujących na siebie) „jest decyzja administracyjna o przydziale miejsca w domu studenckim [...]”.

W świetle powyższego zdaniem NSA, ściśle rzecz biorąc, nie można zatem twierdzić, że oddanie budynku do używania następuje na podstawie umowy, w tym umowy o podobnym charakterze do umowy najmu. Sporny w sprawie przepis, tj. art. 24b ust. 1 pkt 2 u.p.d.o.p., jest jednym z trzech przepisów (obok art. 24b ust. 1 pkt 1 i 3 u.p.d.o.p.) tworzących normę prawną określającą przedmiot opodatkowania podatkiem od osób prawnych, a konkretnie ujmując, wprowadzonym do systemu prawnego z dniem 1 stycznia 2019 r. tzw. podatkiem dochodowym od przychodów ze źródła trwałego będącego budynkiem.

¹⁸ Wyrok NSA z dnia 6 września 2023 r., t II FSK 2628/20, publ. CBOSA – orzeczenia.nsa.gov.pl.

Stosownie do art. 217 Konstytucji RP nakładanie podatków, innych danin publicznych, określanie podmiotów, przedmiotów opodatkowania i stawek podatkowych, a także zasad przyznawania ulg i umorzeń oraz kategorii podmiotów zwolnionych od podatków następuje w drodze ustawy. Z powyższego przepisu ustawy zasadniczej należy wyprowadzić wniosek, że obejmuje on swoim zakresem nie tylko literalnie w nim ujęty wymóg ustawowego określenia wskazanych w nim elementów, w tym m.in. przedmiotu opodatkowania, ale także zawiera on w sobie postulat niezbędnej określoności tych elementów, a więc takiego ich określenia, które pozwala na precyzyjne, niebudzące wątpliwości zidentyfikowanie (ustalenie) przedmiotu, a więc i zakresu opodatkowania.

W myśl omawianego orzeczenia z tego punktu widzenia unormowanie zamieszczone w art. 24b ust. 1 pkt 2 u.p.d.o.p. może budzić istotne zastrzeżenia, zważywszy, że posługuje się ono nieostrym pojęciem „innej umowy o podobnym charakterze” (do umowy najmu bądź dzierżawy). Powyższa okoliczność dyktuje zatem dużą ostrożność przy dokonywaniu wykładni tego pojęcia zmierzającej do określenia zakresu opodatkowania. Jest to argument wywiedziony z wykładni systemowej, dodatkowo przemawiający za uznaniem, że stanowisko prezentowane w sprawie przez Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej nie jest zasadne. Za wnioskiem takim według Sądu odwoławczego przemawiają także względy wykładni funkcjonalnej, czyli celu, w jakim przepis ten został wprowadzony, zasygnalizowane skądinąd przez sam organ interpretacyjny. W tym zakresie zarówno w interpretacji indywidualnej, jak i w skardze kasacyjnej przytoczone zostały argumenty mające w założeniu przemawiać za trafnością stanowiska prezentowanego przez Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej, choć w istocie należy je ocenić jako zmierzające w kierunku przeciwnym od zamierzonego przez ten organ. Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej w swojej argumentacji odwołał się do uzasadnienia do projektu ustawy nowelizującej (druk sejmowy 2291-A), z którego to uzasadnienia wynika, że „regulacje dotyczące, tzw. minimalnego podatku dochodowego skierowane są do podatników posiadających określone nieruchomości komercyjne w postaci budynków biurowych oraz budynków handlowo-usługowych, których wartość początkowa przekracza 10 mln zł. Celem nowelizowanej regulacji jest natomiast przeciwdziałanie stosowaniu przez podatników optymalizacji podatkowej”¹⁹.

Powyższe wskazania stanowiące o celu wprowadzonych uregulowań trudno jest jednak odnieść – jak trafnie przyjął analizowany judykat – do

¹⁹ Wyrok NSA z dnia 6 września 2023 r., II FSK 2628/20, publ. CBOSA – orzeczenia.nsa.gov.pl.

przychodów uzyskiwanych przez Uniwersytet jako uczelnię publiczną z tytułu udostępniania studentom do zamieszkania miejsc w domu studenckim prowadzonym przez Uniwersytet, zwłaszcza w świetle przepisów Prawa o szkolnictwie wyższym. Nie sposób bowiem przyjąć, że wykonując jedno ze swoich ustawowych zadań, którym jest prowadzenie domów studenckich, Uniwersytet uczestniczył w tzw. optymalizacji podatkowej, bo taka jest wymowa przytoczonej przez Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej argumentacji nawiązującej do celów wprowadzonych uregulowań, którymi według Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej powinien być objęty także Uniwersytet z racji uzyskiwanych przez niego przychodów z tytułu wnoszonych przez studentów opłat. Przywoływane orzeczenie uwypukla, że system szkolnictwa wyższego, którego elementem jest także uniwersytet jako uczelnia publiczna, ma do spełnienia misję, którą w myśl art. 2 Prawa o szkolnictwie wyższym i nauce jest prowadzenie najwyższej jakości kształcenia oraz działalności naukowej, kształtowanie postaw obywatelskich, a także uczestnictwo w rozwoju społecznym oraz tworzeniu gospodarki opartej na innowacjach. Misję tę uczelnie spełniają poprzez wykonywanie podstawowych, ustawowych zadań określonych w art. 11 tej ustawy („statutowych” zadań uczelni). Wśród zadań tych w ust. 5 tego artykułu wymieniono także, jako zadanie fakultatywne – prowadzenie domów studenckich i stołówek studenckich. Z art. 12 Prawa o szkolnictwie wyższym i nauce wynika, że uczelnia może prowadzić działalność gospodarczą wyodrębnioną organizacyjnie i finansowo od działalności polegających na wykonywaniu zadań, o których mowa w art. 11, w zakresie i formach określonych w statucie, w szczególności przez tworzenie spółek kapitałowych. Z powyższych regulacji, jak również z informacji (okoliczności sprawy) podanych przez Uniwersytet w jego wniosku o wydanie interpretacji indywidualnej, nie wynika więc, aby prowadzenie przez Uniwersytet domu studenckiego odbywało się na komercyjnych zasadach w ramach prowadzenia działalności gospodarczej. Ostatecznie Naczelny Sąd Administracyjny stwierdził, że przytoczone przez Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej cele wprowadzonych regulacji, którymi to uregulowaniami miałyby być objęty także Uniwersytet, nie przystają więc do funkcji pełnionych przez Uniwersytet jako uczelnię publiczną i wykonywanych przez niego ustawowych zadań. Tym samym oddalił jako nieusprawiedliwioną skargę kasacyjną Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej²⁰.

²⁰ Zob. J. Chlebny, *Słowo wstępne. Sądownictwo administracyjne gwarantem praworządności oraz ochrony praw człowieka i obywatela*, [w:] M. Kowalski (red.), *Sądownictwo administracyjne gwarantem praworządności oraz ochrony praw człowieka i obywatela. Wybór orzecznictwa Najwyższego Trybunału Administracyjnego i Naczelnego Sądu Administracyjnego*, Warszawa 2022, s. 11–16.

3. Wnioski

Powyższe rozważania pozwalają stwierdzić, że funkcjonowanie systemu szkolnictwa wyższego i nauki, w tym działalność uczelni jako autonomicznych podmiotów, urzeczywistnia się na zasadach przewidzianych przede wszystkim w Prawie o szkolnictwie wyższym i nauce. Misją systemu szkolnictwa wyższego i nauki jest prowadzenie najwyższej jakości kształcenia oraz działalności naukowej, kształtowanie postaw obywatelskich, a także uczestnictwo w rozwoju społecznym oraz tworzeniu gospodarki opartej na innowacjach. Wykonywanie określonych ustawowo zadań publicznych, podporządkowanych wypełnianiu misji odnośnego systemu, przez podmioty tego systemu wiąże się w sposób oczywisty również z realnym zabezpieczeniem jednostce konstytucyjnie gwarantowanego prawa do nauki. W ramach nieobligatoryjnych (fakultatywnych) aktywności uczelni ustawodawca przewiduje prowadzenie m.in. domów studenckich oraz prowadzenie działalności gospodarczej wyodrębnionej organizacyjnie i finansowo od działalności polegających na wykonywaniu „statutowych” zadań uczelni. Zasadnie przyjął omawiany trybunał, że w przedmiotowych okolicznościach korzystanie przez studentów z prowadzonych przez uczelnię domów studenckich nie odbywa się w warunkach działalności gospodarczej, ani też nie wypełnia przesłanki z art. 24b ust. 1 pkt 2 u.p.d.o.p. Przedstawione orzeczenie potwierdza również, że w demokratycznym państwie prawnym system sądowej kontroli administracji publicznej zabezpiecza zarówno uczelnie publiczne przed bezpodstawnym ingerowaniem w ich prawo własności w formie daniny publicznej (podatku), jak i z pewnością sprzyja właściwemu wypełnianiu ustrojowego prawa do nauki²¹. Obciążenie bowiem odnośnym podatkiem dochodowym przychodów uczelni z tytułu wnoszonych przez studentów opłat za korzystanie z domów studenckich mogłoby się przełożyć w przyszłości na wzrost tych opłat, a tym samym na dodatkowe obciążenie „kieszeni studenta” i zarazem prowadzić do nadwątlenia konstytucyjnie gwarantowanego prawa do nauki.

Prawidłowe funkcjonowanie systemu szkolnictwa wyższego i nauki ma fundamentalne znaczenie dla jednostki, społeczeństwa i państwa polskiego w warunkach przynależności do Unii Europejskiej. Z bardzo licznych tego przykładów przywołajmy za J. Buzkiem tylko jeden, „wyjęty z tomu IVgo urzędowej publikacji rosyjskiej pod tytułem: *Istoriczeskij obzor diejatielnosti*

²¹ Zob. R. Hauser, J. Chlebny, W. Piątek, *Naczelny Sąd Administracyjny jako kontynuator działalności Najwyższego Trybunału Administracyjnego*, [w:] M. Sawicka-Jezierczuk (red.), *100 lat sądownictwa administracyjnego na ziemiach polskich*, Warszawa 2024, s. 11–15.

komiteta ministrów. Petersburg w r. 1902". Jak podkreśla J. Buzek w raporcie za lata 1889–1893 generał-gubernator kijowski zaznaczył, że „z pomocą samej szkoły cerkiewnej nie można walczyć z łańskopolską propagandą i z tendencją odosobniania się u żydów i Niemców. W interesie dzieła obruszczenia jest ważną rzeczą, ażeby szkoły ludowe utrzymywał skarb państwa, ażeby je uczynić niezawisłymi od gmin wiejskich”. Uwypuklane zdanie spowodowało dopisek Aleksandra III „słusznie”, a stało się w dalszym ciągu w prowincjach zabranych przyczyną zakładania szkół ludowych, wyłącznie na koszt państwa²².

²² J. Buzek, *Studia z zakresu administracji wychowania publicznego. I. Szkolnictwo ludowe*, Lwów 1904, s. 302. Por. C. Mik, *Agresja Rosji na Ukrainę i jej konsekwencje dla rządów prawa na poziomie międzynarodowym. Szkic problematyki*, [w:] A. Kozłowski (red.), *Rządy prawa jako wartość uniwersalna. Księga jubileuszowa Profesora Krzysztofa Wójtowicza*, Wrocław 2022, s. 429–469. Por. P. Florek, *Pomoc na rzecz Ukrainy dzięki współpracy OSP Józefów i SGSP*, [w:] M. Wojakowska, R. Fellner, R. Piec (red.), *Technologiczne, techniczne i strategiczne innowacje w ratownictwie*, Warszawa 2023, s. 149–176.