

Opodatkowanie dochodów

Ustawa o systemie oświaty stwierdza, że prowadzenie placówki niepublicznej nie jest działalnością gospodarczą. Placówki te funkcjonują na podstawie odrębnego wpisu do ewidencji prowadzonej przez jednostkę samorządu terytorialnego.

Organem prowadzącym niepubliczną placówkę może być osoba fizyczna lub prawna. W zależności od wybranej formy organizacyjno-prawnej organ prowadzący jest podatnikiem podatku dochodowego od osób fizycznych lub prawnych.

Skoro przepis ustawy o systemie oświaty stwierdza, że prowadzenie placówki niepublicznej nie jest działalnością gospodarczą, powstaje pytanie, do jakiego źródła przychodów w rozumieniu przepisów podatkowych zaliczyć przychód z tytułu prowadzenia przedszkola lub szkoły. Interpretacje organów podatkowych w tym zakresie są jednoznaczne i potwierdzają, że mimo sformułowań ustawy o systemie oświaty ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych zawiera w art. 5a pkt 6 własną definicję pozarolniczej działalności gospodarczej, wg której jest to działalność zarobkowa:

- wytwórcza, budowlana, handlowa, usługowa,
 - polegająca na poszukiwaniu, rozpoznawaniu i wydobywaniu kopalin ze złóż,
 - polegająca na wykorzystywaniu rzeczy oraz wartości niematerialnych i prawnych
- prowadzona we własnym imieniu bez względu na jej rezultat, w sposób zorganizowany i ciągły, z której uzyskane przychody nie są zaliczane do innych

przychodów ze źródeł wymienionych w art. 10 ust. 1 pkt 1, 2 i 4–9. Z kolei, stosownie do art. 5b ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, za pozarolniczą działalność gospodarczą nie uznaje się czynności, jeżeli łącznie spełnione są następujące warunki:

- 1 odpowiedzialność wobec osób trzecich za rezultat tych czynności oraz ich wykonywanie, z wyłączeniem odpowiedzialności za popełnienie czynów niedozwolonych, ponosi zlecający wykonanie tych czynności,
- 2 czynności te są wykonywane pod kierownictwem oraz w miejscu i czasie wyznaczonych przez zlecającego te czynności,
- 3 wykonujący te czynności nie ponosi ryzyka gospodarczego związanego z prowadzoną działalnością.

W świetle tej definicji prowadzenie niepublicznych placówek oświatowych jest rodzajem aktywności podjętej w celu zarobkowym, wykonywanej w sposób zorganizowany i ciągły. Działalność ma charakter zarobkowy, gdyż jej przeznaczeniem jest zapewnienie określonego dochodu. Ciągłość w wykonywaniu działalności gospodarczej oznacza względnie stały zamiar jej wykonywania, powtarzania określane-

go zespołu konkretnych działań. Dodatkowo spełnione są pozostałe istotne elementy definiujące działalność gospodarczą, a mianowicie prowadząc placówkę, organ prowadzący ponosi odpowiedzialność względem wychowanków, ryzyko gospodarcze związane z prowadzoną działalnością oraz samodzielnie decyduje o miejscu i czasie wykonywania tej działalności.

Rodzaje przychodów placówek niepublicznych

Na podstawie art. 84 ust. 2 pkt. 6 ustawy o systemie oświaty sposób uzyskiwania środków finansowych na działalność placówki powinien określać statut nadany przez osobę prowadzącą. W praktyce najczęściej występują dwa kluczowe źródła finansowania placówek niepublicznych:

1

Opłaty na rzecz placówek w postaci wpłat czesnego i wpisowego

Zgodnie z art. 14 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych i art. 12 ust. 3 ustawy o podatku

dochodowym od osób prawnych, za przychód uważa się kwoty należne, choćby nie zostały faktycznie otrzymane, po wyłączeniu wartości zwróconych towarów, udzielonych bonifikat i skont. Ustawodawca nie definiuje pojęcia przychód należny, jednak odnosząc się do przepisów Kodeksu cywilnego, świadczenie staje się należne w momencie, który przewiduje zawarta między stronami umowa lub inne uregulowania przyjęte w placówce dotyczącej częstotliwości wnoszonych opłat. Oznacza to, że przychód powinien być rozpoznany w momencie, w którym przysługuje podatnikowi uprawnienie do jego otrzymania. Dla celów podatkowych nie ma znaczenia, czy podatnik wpłaty te faktycznie otrzymał. Reasumując, do przychodów danego okresu rozliczeniowego powinny być zaliczone wszystkie opłaty należne za dany okres rozliczeniowy, niezależnie od momentu ich zapłaty.

Placówki niepubliczne z tytułu świadczonych usług edukacyjnych są przedmiotowo zwolnione z podatku VAT na podstawie art. 43 ust. 1 pkt. 26 ustawy o podatku od towarów i usług. Placówki niebędące podatnikami VAT nie wystawiają faktur VAT, lecz rachunki na podstawie art. 87 Ordynacji podatkowej. Obowiązek wystawienia rachunku potwierdzającego wykonanie usługi następuje jedynie na żądanie usługobiorcy. Rachunek należy wystawić w terminie nie dłuższym niż 7 dni od dnia wykonania usługi, jeśli zażądano go przed jej wykonaniem. Jeżeli żądanie wystawienia rachunku zostało zgłoszone po wykonaniu usługi, wystawienie rachunku następuje w terminie 7 dni od dnia zgłoszenia żądania. Usługi placówek niepublicznych świad-

czone są zasadniczo na rzecz osób fizycznych. Usługi w zakresie edukacji (PKWiU z 2008 r. ex 85) są zwolnione z ewidencjonowania za pomocą kasy rejestrującej.

2

Dotacje od jednostki samorządu terytorialnego

Dotacje oświatowe mają charakter podmiotowy, są przeznaczone na realizację zadań placówki w zakresie kształcenia, wychowania i opieki, w tym profilaktyki społecznej, i mogą być wykorzystane wyłącznie na pokrycie wydatków bieżących. Przykładowe wydatki uznawane za bieżące, pokrywane z dotacji, obejmują wynagrodzenia pracowników, pozapłacowe składniki wynagrodzeń, czynsze najmu, opłaty eksploatacyjne, zakup wyposażenia i pomocy dydaktycznych, książki, zajęcia edukacyjne, pozostałe wydatki niestanowiące wydatków inwestycyjnych i majątkowych. W praktyce często gminy w uchwałach ustalających tryb udzielania i rozliczania dotacji oraz tryb i zakres kontroli prawidłowości ich wykorzystania wskazują sposób rozliczenia dotacji w podziale na odpowiednie rodzaje wydatków bieżących.

Opodatkowanie przychodów w zależności od źródła finansowania

Zarówno przychód z opłat na rzecz placówki, jak i dotacje są w rozumieniu ustaw podatkowych przychoda-

mi działalności gospodarczej. Ustawodawca różnicuje jednak zasadniczo skutki podatkowe otrzymanych przychodów. Przychody z tytułu wnoszonych opłat na rzecz placówki powinny być zaewidencjonowane jako opodatkowane przychody ze sprzedaży usług. Natomiast dotacje podmiotowe dla niepublicznych placówek oświatowych spełniają warunki uprawniające do zwolnienia z podatku w myśl art. 21 ust. 1 pkt 129 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych i art. 17 ust. 1 pkt 47 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, gdyż są dotacjami w rozumieniu ustawy o finansach publicznych oraz pochodzą z budżetu państwa lub jednostki samorządu terytorialnego. Skoro przychody z dotacji podmiotowych są wolne od podatku, w konsekwencji wydatki sfinansowane są wyłączone z kosztów uzyskania przychodów. Stanowią o tym art. 23 ust. 1 pkt 58 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych i art. 16 ust. 1 pkt 58 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, wg których nie uważa się za koszty uzyskania przychodów wydatków i kosztów bezpośrednio sfinansowanych z dochodów (przychodów). W konsekwencji przychody z dotacji zwolnionej od podatku i koszty pokryte bezpośrednio z tej dotacji nie mają wpływu na wysokość podstawy opodatkowania.

■
Iwona Romaniuk

Prawnik, doradca podatkowy,
licencjonowana księgowa. Prezes zarządu
Spółki Księgowość Przedszkoli Sp. z o.o.
Prowadzi obsługę księgową i kadrową
około 20 przedszkoli niepublicznych

PODSTAWA PRAWNA

- Ustawa z dnia 7 września 1991 r. o systemie oświaty (Dz. U. z 2004 r. Nr 256, poz. 2572 ze zm.)
- Ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz. U. z 2012 r., poz. 361 ze zm.)
- Ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz. U. z 2011 r. Nr 77, poz. 397 ze zm.)
- Ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (Dz. U. z 2009 r. Nr 157, poz. 1240 ze zm.)
- Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz. U. z 2011 r. Nr 177, poz. 1054 ze zm.)
- Ustawa z dnia 23 kwietnia 1964 r. Kodeks cywilny (Dz. U. z 1964 r. Nr 16, poz. 93 ze zm.)
- Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2012 r., poz. 749 ze zm.)