

Anna Nowak
Centrum Edukacji Przedszkolnej
Czarnocin 67
28-506 Czarnocin

Czarnocin, dnia 2016-05-04

Regionalna Izba Obrachunkowa
Ul. Targowa 18
25-520 Kielce

12.05.2016
AP WO i P
Rachunek

Dot: udzielenia wyjaśnienia

Proszę o udzielenie wyjaśnienia na podstawie art.13 pkt.11 w związku z art.1 ust.2 pkt.7 ustawy z dnia 7 października 1992 r. o regionalnych izbach obrachunkowych, w sprawach dotyczących stosowania przepisów o finansach publicznych, czy Gmina może narzucić obowiązek prowadzenia ksiąg rachunkowych dla przedszkola niepublicznego prowadzonego przez Centrum Edukacji Przedszkolnej jako podmioty otrzymującego dotacje?

Proszę o dokonanie wykładni art. 251 ust. 4 ustawy z dnia 27.08.2009 r o finansach publicznych czy uznać należy, iż poza wskazanymi wprost w tym przepisie sposobami realizacji dotacji, możliwe są jeszcze inne sposoby wykorzystania dotacji ?
Świadczy o tym w sposób jednoznaczny zawarty w tym przepisie zwrot „w szczególności”, z którego wynika, iż wyliczenie sposobów wykorzystania dotacji ma charakter przykładowy.
Brak wskazania jakiegokolwiek gradacji pomiędzy sposobami realizacji dotacji wymienionymi wprost w w/w przepisie, a innymi możliwymi sposobami, skutkuje tym, iż dotację można rozliczyć w każdy dostępny sposób w tym moim zdaniem z wykorzystaniem podatkowej księgi przychodów i rozchodów a nie ksiąg rachunkowych. Potwierdza to m.in. wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Poznaniu z dnia 20.12.2013 r (sygn. akt: I SA/Po 1252/13), który stwierdza że użyte przez ustawodawcę słowo "w szczególności" odnieść należy jedynie do formy zapłaty, która może polegać nie tylko na przelewie gotówki, ale np. może przybrać formę potrącenia oraz uchwała nr KI-411/214/13 Kolegium Regionalnej Izby Obrachunkowej w Krakowie z dnia 14 sierpnia 2013 r. Kolegium RIO zauważa, że rozliczenie dotacji może dokonywać się wydatkami bieżącymi poniesionymi w skali całego roku - niezależne od tego czy w dniu dokonywania wydatku beneficjent posiadał (czy nie posiadał) środki z dotacji na rachunku bankowym - czy otrzymał je faktycznie dopiero w kolejnych miesiącach danego roku.

Należy zauważyć, że osoba fizyczna prowadząca niepubliczne przedszkole uzyskuje przychody i ponosi koszty uzyskania przychodów, które stanowią źródło przychodu z pozarolniczej działalności gospodarczej, o którym mowa w art. 10 ust. 1 pkt 3 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych (updof). Wynika to z faktu, iż w świetle definicji działalności gospodarczej, zawartej w art. 5a pkt 6 updof, prowadzenie niepublicznych szkół, o których mowa w ustawie o systemie oświaty (uoso), jest rodzajem aktywności określonej jako „działalność podjęta w celu zarobkowym, wykonywana w sposób zorganizowany i ciągły”. Mimo, że art. 83a ust. 1 uoso stanowi, iż prowadzenie przedszkola nie jest działalnością gospodarczą, to na potrzeby podatku dochodowego przychody uzyskane w wyniku prowadzenia przedszkola traktuje się jak przychody z działalności gospodarczej.

Zgodnie z przepisami art. 24 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych - osoby fizyczne, spółki cywilne osób fizycznych, spółki jawne osób fizycznych oraz

spółki partnerskie wykonujące działalność gospodarczą, **są obowiązane prowadzić podatkową księgę przychodów i rozchodów**, zwaną dalej księgą, zgodnie z odrębnymi przepisami. Stosownie do zapisów art. 24a ust. 4 ustawy updof, obowiązek prowadzenia ksiąg rachunkowych dotyczy w/w podmiotów jeżeli ich przychody w rozumieniu art. 14 za poprzedni rok podatkowy wyniosły w walucie polskiej co najmniej kwoty określonej w Euro w przepisach o rachunkowości, tj. kwoty 1.200.000 Euro. Za 2015 rok Centrum Edukacji Przedszkolnej osiągnęło przychody poniżej 100tys.zł .

Przepisy ustawy podatkowej nie kreują innych niż w tym przepisie zdefiniowanych warunków kształtujących obowiązek podatnika.

Niewątpliwie dotacje oświatowe są zwolnione z podatku dochodowego w rozumieniu ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych (art. 21 ust. 1 pkt 129). Wszelkie rozchody środków z dotacji nie są kosztami, lecz wydatkami. Dla rzetelności prowadzenia podatkowej księgi przychodów i rozchodów należy ewidencjonować wszelkie zdarzenia gospodarcze. Do takich należy przelew przychodzący dotacji oraz wszystkie wydatki z dotacji. Zarówno jedno, jak i drugie należy ewidencjonować w KPiR. Aby zachować rzetelność, należy wyodrębnić z KPiR wpływ z dotacji i finansowane z niej wydatki do odrębnej ewidencji. Żaden przepis prawa nie wskazuje, jak ma wyglądać taka ewidencja. Należy więc to do gestii organu prowadzącego placówkę oświatową – może to być zarówno tabela jak i każde inne zestawienie zawierające kwotę otrzymanej dotacji oraz wydatki z niej sfinansowane.

W myśl art. 2 ust. 2 pkt 2 ustawy z 29.09.1994 r. o rachunkowości, przepisy ustawy o rachunkowości, stosuje się do mających siedzibę lub miejsce sprawowania zarządu na terenie Rzeczypospolitej Polskiej osób fizycznych, spółek cywilnych osób fizycznych, spółek jawnych osób fizycznych, spółek partnerskich oraz spółdzielni socjalnych, jeżeli ich przychody netto ze sprzedaży towarów, produktów i operacji finansowych za poprzedni rok obrotowym wyniosły co najmniej równowartość w walucie polskiej 1.200.000 Euro.

Art. 2 ust. 1 pkt 7 ustawy o rachunkowości, wynika że ustawa o rachunkowości ma zastosowanie do jednostek nie wymienionych w wyżej wymienionym przepisie, jeżeli otrzymują one **na realizację zadań zleconych dotację** lub subwencję z Budżetu Państwa, budżetów jednostki samorządu terytorialnego lub funduszy celowych – od początku roku obrotowego, w którym dotacje lub subwencje zostały im przyznane. Zakładanie i prowadzenie przedszkoli od 1 stycznia 1992 roku stało się **obowiązkowym zadaniem własnym gminy (Gmina nie zleciła prowadzenie przedszkola np. w konkursie ofert- brak jest dokumentu zlecającego zadania oświatowego prowadzenia Przedszkola Niepublicznego, oznacza to, że nie ma obowiązku prowadzenia pełnej księgowości)** o którym mowa w artykule 7 ustęp 2 ustawy o samorządzie gminnym .

Należy jednak podkreślić, że **otrzymane z budżetu gminy dotacje na działalność oświatową, nie są dotacjami na realizację zadań zleconych, o których mowa w cytowanym art. 2 ust. 1 pkt 7 ustawy o rachunkowości. Wobec powyższego przepis ten nie ma zastosowania w odniesieniu do osób prowadzących niepubliczne placówki oświatowe, w tym do Centrum Edukacji Przedszkolnej Anna Nowak Czarnocin.**

W świetle ugruntowanego orzecznictwa NSA " ani z art. 90 ust. 4 u.s.o., ani innego przepisu ustawy nie wynika upoważnienie do tego, aby organy stanowiące jednostki samorządu terytorialnego mogły regulować aktem prawa miejscowego **zasady prowadzenia dokumentacji finansowo - księkowej przez podmioty otrzymujące dotacje**" (- wyrok NSA z dnia 2015-03-19 sygn. akt II GSK 1882/14, wyrok NSA z 28 listopada 2012 r., sygn. akt II GSK 1759/11, opubl. orzeczenia.nsa.gov.pl oraz wyrok NSA z 12 grudnia 2013 r., sygn. akt II GSK 1482/12, opubl. orzeczenia.nsa.gov.pl).

Moim zdaniem , dotowane podmioty nie mogą stosować się do przepisów rozporządzenia ministra finansów z dnia 15 listopada 2001 r. w sprawie szczegółowych zasad rachunkowości dla niektórych jednostek niebędących spółkami handlowymi, nieprowadzących działalności gospodarczej (Dz. U. 2001, nr 137, poz. 1539), **gdyż akt ten stracił moc prawną**. Rozporządzenie zostało uchylone w związku ze zmianą ustawy o rachunkowości z dnia 11 lipca 2014 r. (Dz. U. 2014, poz. 1100), która weszła w życie 5 września 2014 r.

Reasumując , na podstawie przytoczonego stanu faktycznego , obowiązujących przepisów oraz orzecznictwa , Gmina nie może narzucić obowiązku prowadzenia ksiąg rachunkowych dla przedszkola niepublicznego prowadzonego przez Centrum Edukacji Przedszkolnej jako podmioty otrzymującego dotację.

Z poważaniem

Anna Nowak

Centrum Edukacji Przedszkolnej

Anna Nowak

Czarnocin 67, 28-506 Czarnocin

NIP 962-115-70-80