Regionalna Izba Obrachunkowa
w Poznaniu

ul. Zielona 8, 61-851 Poznań

tel.: 61 85 95 710; e-mail: poznan@rio.gov.pl

Poznań, dnia 3 lipca 2024 r.

WA-0280/41/2024

W związku z wnioskiem z dnia 5 czerwca 2024 r., doręczonym w dniu 6 czerwca 2024 r., dotyczącym możliwości wystawiania faktur VAT za zakup usług lub towarów na organ prowadzący niepubliczny punkt przedszkolny (osobę fizyczną prowadzącą działalność gospodarczą, wpisaną do CEiDG) i rozliczania należności wynikających z tych faktur z dotacji oświatowej, o której mowa w art. 35 ustawy z dnia 27 października 2017 r. o finansowaniu zadań oświatowych (Dz. U. z 2024 r. poz. 754), Regionalna Izba Obrachunkowa w Poznaniu wyjaśnia, co następuje.

Zgodnie z art. 8 ust. 2 pkt 2 i 3 ustawy z dnia 14 grudnia 2016 r. – Prawo oświatowe (Dz.U. z 2024 r. poz. 737) szkoła i placówka może być zakładana i prowadzona, poza jednostką samorządu terytorialnego, również przez osobę prawną oraz osobę fizyczną. Osoby prawne i osoby fizyczne mogą zakładać szkoły i placówki niepubliczne (przedszkola) po uzyskaniu wpisu do ewidencji prowadzonej przez jednostkę samorządu terytorialnego obowiązaną do prowadzenia odpowiedniego typu publicznych szkół i placówek (art. 168 ust. 1). Organ prowadzący szkołę lub placówkę odpowiada za jej działalność (art. 10 ust. 1). Z kolei, w myśl art. 170 ust. 1 ww. ustawy, prowadzenie szkoły lub placówki, zespołu, o którym mowa w art. 182, oraz innej formy wychowania przedszkolnego nie jest działalnością gospodarczą. W myśl przywołanych powyżej przepisów stwierdzić należy, że wszelka odpowiedzialność (obowiązki rejestracyjne, prowadzenie szkoły/przedszkola, wykonywanie zadań określonych w art. 10 ust. 1) ciąży na osobie zakładającej i prowadzącej przedszkole niepubliczne, które samo w sobie nie stanowi samodzielnego podmiotu i nie może działać w oderwaniu od osoby, która je założyła. Idąc dalej stwierdzić należy, że, skoro osoba fizyczna – na podstawie wpisu do ewidencji szkół i placówek niepublicznych – prowadzi niepubliczne przedszkole, którego jest organizatorem i założycielem, to przedsiębiorcą nie jest przedszkole. Jako przedsiębiorca może się zarejestrować organizator niepublicznego przedszkola. Nie ma tym samym formalnej możliwości zarejestrowania jako przedsiębiorcy placówki oświatowej.

Stosownie do art. 2 ustawy z dnia 13 października 1995 r. o zasadach ewidencji i identyfikacji podatników i płatników (Dz. U. z 2024 r. poz. 375) osoby fizyczne, osoby prawne oraz jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej, które na podstawie odrębnych ustaw są podatnikami, podlegają obowiązkowi ewidencyjnemu (ust. 1). Obowiązkowi ewidencyjnemu podlegają również inne podmioty niż wymienione w ust. 1, jeżeli na podstawie odrębnych ustaw są podatnikami, oraz płatnicy podatków (ust. 2). Obowiązkowi ewidencyjnemu podlegają także podmioty będące, na podstawie odrębnych ustaw, płatnikami składek ubezpieczeniowych (ust. 3). Identyfikatorem podatkowym dla podmiotów podlegających obowiązkowi ewidencyjnemu (innych aniżeli osoby fizyczne nie będące zarejestrowanymi podatnikami podatku od towaru i usług lub nieprowadzącymi działalności gospodarczej) jest NIP (art. 3).

Legalną definicję podatnika oraz płatnika zawiera ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2023 r. poz. 2383, z późn. zm.). Zgodnie z art. 7 § 1 tej ustawy podatnikiem jest osoba fizyczna, osoba prawa lub jednostka organizacyjna niemająca osobowości prawnej, podlegająca na mocy ustaw podatkowych obowiązkowi podatkowemu. Jak stanowi § 2 tego samego artykułu, ustawy podatkowe mogą ustanawiać podatnikami inne podmioty niż wymienione w § 1. Zgodnie zaś z art. 8 ustawy, płatnikiem jest osoba fizyczna, osoba prawna lub jednostka organizacyjna niemająca osobowości prawnej, obowiązana na podstawie przepisów prawa podatkowego, do obliczenia i pobrania podatku i wpłacenia go we właściwym terminie organowi podatkowemu.

Z przepisów nie wynika, aby niepubliczna placówka oświatowa posiadała status podatnika, płatnika podatków bądź płatnika składek ubezpieczeniowych i w związku z tym podlegała powyższemu obowiązkowi ewidencyjnemu. Żadne przepisy prawa powszechnie obowiązującego nie obligują przedszkola niepublicznego do posiadania własnego numeru identyfikacji podatkowej. Tym samym w ocenie tut. Izby faktury dotyczące prowadzenia przedszkola, w tym odnoszące się do wydatków finansowanych z dotacji, powinny być wystawiane pod numerem NIP organu prowadzącego przedszkole, zgodnie z danymi zawartymi w zgłoszeniu do ewidencji dokonanym przez osobę je prowadzącą.

W zakresie obowiązku ewidencyjnego niepublicznych placówek oświatowych, którym organem założycielskim są osoby fizyczne prowadzące działalność gospodarczą, wypowiedziały się organy podatkowe, np.:

1. Dyrektor KIS w interpretacji z dnia 6 marca 2018 r., nr 0111-KDIB3-3.4018.2.2018.1.PK, w której stwierdził: „Mając na uwadze przywołane przepisy oraz opis sprawy, należy stwierdzić, że prowadzona przez Wnioskodawcę szkoła nie podlega obowiązkowi ewidencyjnemu, o którym mowa w art. 2 ustawy o zasadach ewidencji i identyfikacji podatników i płatników, nie występuje bowiem jako odrębny podatnik, płatnik podatków

bądź płatnik składek ubezpieczeniowych i w konsekwencji szkoła utworzona przez Wnioskodawcę nie jest zobowiązana do posiadania własnego NIP. Zatem to Wnioskodawca, osoba fizyczna jest podatnikiem podatku VAT oraz płatnikiem podatków i składek ubezpieczeniowych i winien posiadać numer NIP, nie zaś prowadzona przez Wnioskodawcę szkoła. Tym samym nie ma możliwości nadania szkole odrębnego od jej podmiotu prowadzącego Numeru Identyfikacji Podatkowej. Podsumowując, w przedmiotowej sprawie nie ma prawnej możliwości nadania szkole Numeru Identyfikacji Podatkowej odrębnego od organu prowadzącego, tj. Wnioskodawcy – osoby fizycznej."

2. Dyrektor KIS w interpretacji z dnia 27 lutego 2019 r., nr 0111-KDIB3-2.4018.1.2019.1.AZ, w której stwierdził: „Analiza stanu faktycznego sprawy w kontekście wyżej powołanych przepisów pozwala na stwierdzenie, że utworzone przez Wnioskodawcę niepubliczne przedszkole nie jest wyodrębnionym podmiotem charakteryzującym się cechami istotnymi dla jednostek organizacyjnych nieposiadających osobowości prawnej. Jednostki oświatowe, których założycielem jest osoba fizyczna, nie posiadają osobowości prawnej, a w relacjach prawnych korzystają z podmiotowości prawnej swego podmiotu założycielskiego, którym w rozpatrywanej sprawie jest Wnioskodawca. Oznacza to tym samym, że utworzone przedszkole nie podlega obowiązkowi ewidencyjnemu, o którym mowa w art. 2 ustawy o zasadach ewidencji i identyfikacji podatników i płatników. Nie występuje bowiem jako odrębny od Wnioskodawcy podatnik, płatnik podatków bądź płatnik składek ubezpieczeniowych. Jak wynika z opisu sprawy, przedszkole nie jest ani płatnikiem składek ubezpieczeniowych, ani płatnikiem zaliczek na podatek dochodowy. Pracodawcą jest osoba fizyczna. W konsekwencji utworzone przedszkole niepubliczne nie jest zobligowane do posiadania odrębnego, własnego numeru identyfikacji podatkowej, winno więc posługiwać się numerem NIP nadanym Wnioskodawcy jako osobie fizycznej. Tym samym to Wnioskodawca jako osoba fizyczna jest płatnikiem podatków i składek ubezpieczeniowych, i powinien posiadać numer NIP, nie zaś prowadzone przez Wnioskodawcę Przedszkole."

jak również Wojewódzki Sąd Administracyjny w Poznaniu w wyroku z dnia 14 grudnia 2023 r., sygn. akt I SA/Po 657/23 (opubl. orzeczenia.nsa.gov.pl), w uzasadnieniu którego wskazał, iż: „Z tytułu prowadzenia P. T. [niepublicznego przedszkola], potencjalne przychody należne są skarżącej, w oparciu o przepisy PDOFizU to skarżąca ma status podatnika i wyłącznie jej jako osobie fizycznej powinien zostać nadany NIP - zgodnie z art. 2 ust. 1 Ustawy o NIP. Z kolei stosownie do treści art. 8 OrdPU płatnikiem jest osoba fizyczna, osoba prawna lub jednostka organizacyjna niemająca osobowości prawnej, obowiązana na podstawie przepisów prawa podatkowego do obliczenia i pobrania od podatnika podatku i wpłacenia go we właściwym terminie organowi podatkowemu. Zgodnie z art. 44 ust. 1 PDOFizU podatnicy tego podatku osiągający dochody z działalności gospodarczej (tu: skarżąca z tytułu prowadzenia

niepublicznego przedszkola) obowiązani są bez wezwania wpłacać w ciągu roku podatkowego zaliczki na podatek dochodowy. Również skarżąca, jako podatnik podatku dochodowego od osób fizycznych obowiązana jest do samoobliczenia i wpłaty tego podatku zgodnie z art. 45 PDOFizU P. T. prowadzone przez skarżąca nie może być uznane za płatnika zaliczek na podatek dochodowy od osób fizycznych pracujących w nim osób. Zgodnie z art. 31 PDOFizU osoby fizyczne, osoby prawne oraz jednostki organizacyjne nieposiadajace osobowości prawnej, zwane "zakładami pracy" są obowiązane jako płatnicy obliczać i pobierać w ciągu roku zaliczki na podatek dochodowy od osób, które uzyskują od tych zakładów przychody ze stosunku służbowego, stosunku pracy. Przedszkole nie stanowi odrębnego od prowadzącej je osoby fizycznej podmiotu. Osobie fizycznej prowadzącej przedszkole nadaje się już numer NIP i ten numer przypisany jest temu podmiotowi zarówno do rozliczenia swoich podatków jak i do rozliczenia zaliczek jako płatnicy".

Wskazać również należy, że przedszkole niepubliczne nie posiada osobowości prawnej, ani zdolności prawnej, zatem nie jest stroną stosunków prawnych. Stanowisko to jest potwierdzone w orzecznictwie sądów administracyjnych. W tym kontekście, warto przetoczyć m.in. poniższe wyroki:

- wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 24 stycznia 2023 r., sygn. akt III FSK 1991/21 (opubl. orzeczenia.nsa.gov.pl), w treści uzasadnienia którego wskazano, że: „Przedszkole nie jest bowiem ani podatnikiem, ani płatnikiem podatku, ani płatnikiem składek ubezpieczeniowych. Przedszkole nie stanowi bowiem odrębnego od prowadzącej je osoby fizycznej podmiotu. Zgodnie z art. 3 pkt 1 i 5 OświatU, organem prowadzącym przedszkole, szkołę lub placówkę jest minister, jednostka samorządu terytorialnego oraz inne osoby prawne i fizyczne. Powołany przepis nie przesądza jednak o tym, że przedszkole jest pracodawcą zatrudnionych do opieki nad dziećmi osób. Na takie stwierdzenie pozwala dopiero ustalenie, że Przedszkole stanowi odrębną jednostkę, czego - wobec poczynionych w sprawie ustaleń - przyjąć nie można; z poczynionych ustaleń wynika wprost, że przedszkole nie stanowi odrębnej jednostki, a wyłącznie formę organizacyjną, w której prowadzona jest działalność gospodarcza Skarżącego. (…) Za nietrafny należy uznać zarzut naruszenia przez WSA przepisów prawa materialnego, tj. art. 8 ust. 6 pkt 5 SysUbSpołU, poprzez jego błędną interpretację i uznanie, że z przepisu tego wynika, iż organ prowadzący przedszkole, będący osobą fizyczną, należy uznać płatnikiem składek na ubezpieczenie społeczne pracowników zatrudnionych w przedszkolu. W myśl tej regulacji prawnej, za osobę prowadzącą pozarolniczą działalność uważa się osobę prowadzącą publiczną lub niepubliczną szkołę, inną formę wychowania przedszkolnego, placówkę lub ich zespół, na podstawie przepisów u.p.o. Z literalnego brzmienia tego przepisu, jak też z art. 5 pkt 21 ustawy z dnia 27 sierpnia 2004 r. o świadczeniach opieki zdrowotnej finansowanych ze

środków publicznych (t.j. Dz.U. z 2019 r. poz. 1373, 1394, 1590, 1694, 1726, 1818, 1905, 2020, 2473) wynika wprost, że osobą prowadzącą pozarolniczą działalność jest osoba prowadząca przedszkole, a zatem to ta właśnie osoba jest pracodawcą osób zatrudnionych do sprawowania opieki nad dziećmi".

- wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 24 stycznia 2023 r., sygn. akt III FSK 2015/21 (opubl. orzeczenia.nsa.gov.pl), w którym NSA ustalił, że: „Za chybiony należy uznać zarzut naruszenia przez WSA przepisów prawa materialnego, tj. art. 13 ust. 6 pkt 2 u.p.o., poprzez jego niezastosowanie w sytuacji, gdy z przepisu tego wynika, że pracodawcą pracowników zatrudnionych w przedszkolu jest przedszkole, a nie jej organ prowadzący. Zgodnie z brzmieniem tego przepisu, niepubliczne przedszkole zatrudnia nauczycieli posiadających kwalifikacje określone dla nauczycieli przedszkoli publicznych. O ile zatem z literalnego brzmienia tego przepisu wynika, że nauczycieli zatrudnia przedszkole niepubliczne, o tyle dotyczy to sytuacji, gdy przedszkole takie jest samodzielną jednostką, co w stanie faktycznym przedmiotowej sprawy nie ma miejsca. W przedmiotowej sprawie podmiotem, któremu przysługuje zdolność prawna do samodzielnego występowania w obrocie cywilnym i publicznoprawnym, jest Skarżący".
- wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 24 stycznia 2023 r., sygn. akt III FSK 2073/21 (opubl. orzeczenia.nsa.gov.pl), w którym NSA powielił swoje stanowisko, o którym mowa powyżej.
- wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Lublinie z dnia 22 lutego 2013 r. o sygn. akt I SA/Lu 969/12, w treści uzasadnienia którego wskazano, że: „Szkoły (przedszkola) i placówki są pozbawione przymiotu osobowości prawnej. Brak osobowości prawnej oznacza, że są pozbawione możliwości uczestniczenia w obrocie cywilnoprawnym, czyli np. zawierania umów sprzedaży, o dzieło czy też dostawy. Nie mają one również zdolności prawnej, a zatem nie mogą nabywać we własnym imieniu prawa własności składników majątkowych oraz w zasadzie same nie odpowiadają za zobowiązania zaciągnięte w związku z prowadzeniem działalności. Z tego powodu organ prowadzący musi być osobą fizyczną (art. 8 i nast. KC.) lub osobą prawną (art. 33 KC.) Zgodnie z art. 82 ust. 1 OświatU osoby prawne i fizyczne mogą zakładać szkoły i placówki niepubliczne po uzyskaniu wpisu do ewidencji prowadzonej przez jednostkę samorządu terytorialnego obowiązaną do prowadzenia odpowiedniego typu publicznych szkół i placówek. W myśl art. 83a ust. 1 tej ustawy, prowadzenie szkoły lub placówki, zespołu, o którym mowa w art. 90a ust. 1, oraz innej formy wychowania przedszkolnego, o której mowa w art. 14a ust. 1a, nie jest działalnością gospodarczą. W świetle powyższych uregulowań nie budzi wątpliwości, iż osobą prowadzącą Niepubliczne Przedszkole "K." w T. jest osoba fizyczna – S. S.. Przyjęcie zatem, iż wydatki udokumentowane fakturami VAT i rachunkami wystawionymi na organ

prowadzący (osobę prowadzącą) Przedszkole Niepubliczne “K.” w T. nie mogą być uznane za wydatki na działalność tego Przedszkola nie znajduje oparcia w wyżej przytoczonych przepisach OświatU.”

- wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gliwicach z dnia 15.02.2017 r. o sygn. akt I SA/Gl 1220/16, w którym Sąd zgodził się z twierdzeniami skarżącej: „Zdaniem skarżącej nietrafne jest ustalenie, że fakt, iż badane faktury były wystawione na organ prowadzący zamiast na szkołę uniemożliwia uznanie, że dotacja była wydatkowana prawidłowo. Żądanie, by faktury były wystawiane na szkoły nie znajduje bowiem odzwierciedlenia w przepisach prawa, bowiem z art. 5 ust. 7 OświatU wynika, że to organ prowadzący szkołę odpowiada za jej działalność. Wystawianie faktur i rachunków na szkołę nie jest możliwe, bowiem to organ prowadzący, a nie szkoła jest podmiotem prawa podatkowego.”

Biorąc powyższe pod uwagę tut. Izba podziela stanowisko zaprezentowane we wniosku, iż nie ma przeszkód prawnych, aby nabywcą i jednocześnie odbiorcą widniejącym na fakturze za zakup usług lub towarów był wskazany organ prowadzący punkt przedszkolny. Przedszkole niepubliczne prowadzone przez osobę fizyczną nie stanowi bowiem nowego bytu prawnego oderwanego od osoby – organu prowadzącego, którym jest osoba fizyczna.

Zauważyć przy tym należy, że faktury VAT winny być opisane w taki sposób, by nie budziło wątpliwości, czego dotyczą. W szczególności winny spełniać wymagania, określone w uchwałach organów stanowiących wydanych na zasadzie art. 38 ustawy o finansowaniu żądań oświatowych dot. trybu udzielania i rozliczania dotacji oświatowej.

Stanowisko prezentowane przez Izbę nie stanowi wiążącej interpretacji prawa, a jedynie pogląd Izby w zakresie objętym pytaniem.

Przedstawiając powyższe Izba wskazuje, że w przypadku dalszych wątpliwości powinna Pani rozważyć wystąpienie o opinię Ministerstwa Edukacji Narodowej.

Zastępca Prezesa
Regionalnej Izby Obrachunkowej
w Poznaniu

/-/ Aldona Pruska