



Warszawa, dnia 11 stycznia 2019 r.

RZECZPOSPOLITA POLSKA
MINISTERSTWO FINANSÓW
Zastępca Szefa Krajowej Administracji
Skarbowej
Podsekretarz Stanu
Paweł Cybulski

21/14
21 STY. 2019

DPP8.8101.152.2017.WCH

Pan
dr. inż. Mieczysław Grodzki
Prezes
Krajowej Rady Spółdzielczej
ul. Jasna 1, skr. pocztowa 16
00-013 Warszawa

Szanowny Panie Prezecie,

w odpowiedzi na pismo, w którym zwrócono się z prośbą o pomoc w rozwiązaniu obowiązków podatkowych w spółdzielniach uczniowskich, Ministerstwo Finansów uprzejmie informuje.

Zgodnie z przepisem art. 86 ustawy z 14 grudnia 2016 r. Prawo oświatowe¹ w szkole i placówce mogą działać, z wyjątkiem partii i organizacji politycznych, stowarzyszenia i inne organizacje, a w szczególności organizacje harcerskie, których celem statutowym jest działalność wychowawcza albo rozszerzanie i wzbogacanie form działalności dydaktycznej, wychowawczej, opiekuńczej i innowacyjnej szkoły lub placówki.

Działalność wychowawcza albo rozszerzanie i wzbogacanie form działalności dydaktycznej, wychowawczej i opiekuńczej szkoły lub placówki, o czym mowa w art. 86 ust. 1 ww. ustawy, sprowadza się *de facto* do wspierania systemu oświaty. Ustawodawca zezwala zatem na zawiązywanie stowarzyszeń i innych organizacji. Takimi organizacjami są spółdzielnie uczniowskie. Należy zauważyć, że nie ma przepisów prawa określających zasady funkcjonowania spółdzielni uczniowskich. Obecnie spółdzielnie uczniowskie działają w oparciu o ramowy, wzorcowy statut, który został zatwierdzony w 1983 r. uchwałą II Kongresu Polskiej Spółdzielczości, a który został opracowany w porozumieniu z ówczesnym Ministerstwem Oświaty i Wychowania oraz Krajową Radą Spółdzielczą². W świetle tego statutu (sporządzonego na podstawie przepisów prawa spółdzielczego) spółdzielnia uczniowska jest organizacją uczniów działającą na terenie szkoły prowadzoną przez nich samych, pod opieką nauczyciela - opiekuna i działającą na podstawie statutu uchwalonego przez walne zgromadzenie członków lub członków założycieli.

Spółdzielnia uczniowska jest organizacją szkolną i nie posiada osobowości prawnej. Przedmiotowa organizacja podlega zgłoszeniu kuratorowi oświaty i Krajowej Radzie

¹ Dz.U. z 2018 r. poz. 996, z późn. zm.)

² źródło: Historia i teraźniejszość spółdzielni uczniowskich w Polsce. Opracowanie przygotowane przez Kancelarię Senatu Biuro Analiz i Dokumentacji, Warszawa 2012

https://www.senat.gov.pl/gfx/senat/pl/senatopracowania/33/plik/ot-614_inter.pdf oraz

<http://www.frsu.pl/pages/cat/3/9.html>



Krajowa Administracja
Skarbowa

Spółdzielczej. Działa pod opieką nauczyciela-opiekuna, którego powołuje dyrektor placówki (wybór zatwierdza rada pedagogiczna), nadzór nad nią sprawuje Krajowa Rada Spółdzielcza poprzez Ogólnopolską Wojewódzką Radę SU, instruktora SU i dyrektora szkoły, który to dyrektor również zatwierdza jej statut.

Celem spółdzielni uczniowskiej jest :

1. kształtowanie umiejętności zespołowego działania i gospodarowania w warunkach gospodarki rynkowej,
2. prowadzenie działalności gospodarczej, a szczególnie handlowej, usługowej, wytwórczej i hodowlanej na rzecz szkoły i uczniów,
3. kształtowanie nawyków oszczędzania oraz celowego wykorzystywania wypracowanej nadwyżki bilansowej,
4. organizowanie wzajemnej pomocy i zaspokajanie materialnych i kulturalnych potrzeb członków,
5. propagowanie idei spółdzielczości w środowisku szkolnym.

Wzorcowy statut spółdzielni uczniowskiej wskazuje zasady gospodarki finansowej spółdzielni uczniowskiej i sposób gospodarowania nadwyżką bilansową. Wypracowaną nadwyżkę spółdzielnia przeznacza zwłaszcza na cele statutowe. Statut określa również sposób tworzenia funduszu udziałowego i zasobowego oraz przewiduje w odniesieniu do tego drugiego, że jest niepodzielny i służy do pokrywania ewentualnych strat, wynikłych z działalności spółdzielni.

Zarząd spółdzielni uczniowskiej prowadzi rachunkowość spółdzielni według zasad ustalonych przez Krajową Radę Spółdzielczą, dyrektora szkoły lub placówki oświatowe wychowawczej.

Przepisy wzorcowego statutu spółdzielni uczniowskiej zawierają regulacje zapobiegające nadmiernemu zadłużeniu się spółdzielni, zgodnie z którymi wszelkie pisma zawierające zobowiązania spółdzielni podpisuje dwóch członków zarządu i opiekun spółdzielni, a zobowiązania majątkowe z tytułu zadłużeń spółdzielni nie mogą przewyższać funduszu udziałowego i zasobowego razem wziętych.

Przywołane powyżej zasady organizacji spółdzielni uczniowskich (statut i organy stanowiące) oraz sposób prowadzenia rachunkowości (odrębny od ksiąg rachunkowych szkoły, roczne sprawozdania i określony sposób podziału wypracowanej nadwyżki) przemawiają za przyjęciem twierdzenia, że spółdzielnie uczniowskie w zakresie finansów nie są częścią szkoły, jako jednostki budżetowej, której zasady gospodarki finansowej zostały określone w ustawie z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych³ Przy takim podejściu brak jest kolizji w zakresie osiąganych dochodów i ponoszonych wydatków przez spółdzielnię z zasadami tych dochodów i wydatków ponoszonych przez szkołę jako jednostkę budżetową.

Odnosząc się natomiast do poruszonych przez Pana Prezesa wątpliwości dotyczących statusu spółdzielni uczniowskich na gruncie podatku od towarów i usług należy wskazać, że system podatku od towarów i usług w Unii Europejskiej podlega harmonizacji, co oznacza, że państwa członkowskie zobowiązane są do przestrzegania zgodności krajowych przepisów w zakresie tego podatku z regulacjami wynikającymi z prawa unijnego. Z tych też względów regulacje przyjęte w przepisach ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług⁴ - zwanej dalej: „ustawą o VAT”, muszą być zgodne z przepisami dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej⁵ - zwanej dalej:

³ Dz.U. z 2017 r. poz. 2077 z późn. zm.,

⁴ Dz.U. z 2018 r., poz. 2174, z późn. zm.

⁵ Dz. Urz. UE L 347 z 11.12.2006, str. 1, z późn. zm.

„dyrektywą”. Dyrektywa ta nakreśla zasady funkcjonowania systemu VAT wyznaczając m.in. podmioty uznawane za podatników oraz zakres przedmiotowy opodatkowania tym podatkiem. Zgodnie z postanowieniami dyrektywy podatnikiem jest każda osoba prowadząca samodzielnie w dowolnym miejscu jakąkolwiek działalność gospodarczą, bez względu na cel czy też rezultaty takiej działalności (art. 9 ust.1 dyrektywy). Jednocześnie opodatkowaniu tym podatkiem podlega m.in. odpłatna dostawa towarów oraz odpłatne świadczenie usług przez podatnika działającego w takim charakterze (art. 2 ust. 1 dyrektywy).

Przepisy dyrektywy znajdują odzwierciedlenie w ustawie o VAT. Zgodnie z art. 15 ust. 1 ustawy o VAT podatnikami są osoby prawne, jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej oraz osoby fizyczne, wykonujące samodzielnie działalność gospodarczą, o której mowa w ust. 2, bez względu na cel lub rezultat takiej działalności. Zgodnie z tym przepisem działalność gospodarcza obejmuje wszelką działalność producentów, handlowców lub usługodawców, w tym podmiotów pozyskujących zasoby naturalne oraz rolników, a także działalność osób wykonujących wolne zawody. Działalność gospodarcza obejmuje w szczególności czynności polegające na wykorzystywaniu towarów lub wartości niematerialnych i prawnych w sposób ciągły dla celów zarobkowych.

Jednocześnie, zgodnie z art. 5 ust. 1 ustawy o VAT, opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług podlegają m.in. odpłatna dostawa towarów i odpłatne świadczenie usług na terytorium kraju. Przez dostawę towarów rozumie się przeniesienie prawa do rozporządzania towarami jak właściciel (art. 7 ust. 1 ustawy o VAT), natomiast za świadczenie usług uznaje się każde świadczenie na rzecz osoby fizycznej, osoby prawnej lub jednostki organizacyjnej niemającej osobowości prawnej, które nie stanowi dostawy towarów (art. 8 ust. 1 ustawy o VAT). Wskazane wyżej czynności podlegają opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług w sytuacji, gdy są wykonywane przez podatnika tego podatku w ramach prowadzonej przez niego działalności gospodarczej, tj. są dokonywane przez podatników działających dla tych czynności w takim właśnie charakterze.

Ustalenie, czy zasadne jest uznanie czynności wykonywanych przez spółdzielnie uczniowskie za działalność gospodarczą w rozumieniu systemu VAT (rozważenie argumentów przemawiających przeciwko takiej kwalifikacji) winno być poprzedzone analizą możliwości uznania podmiotowości spółdzielni uczniowskich (jako formy organizacyjnej) na gruncie przepisów o tym podatku.

Należy zauważyć, że spółdzielnia uczniowska jest organizacją szkolną, która nie posiada własnej osobowości prawnej. Spółdzielnia uczniowska stanowi formę organizacji uczniów szkoły działającej na terenie określonej szkoły. Szkoły natomiast utworzone przez jednostki samorządu terytorialnego (np. gminy) działają w formie jej jednostek budżetowych (np. gminna jednostka budżetowa).

W tym kontekście zauważyć należy, że Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej w wyroku z dnia 29 września 2015 r. w sprawie C-276/14 Gmina Wrocław orzekł, iż podmioty prawa publicznego, takie jak gminne jednostki budżetowe nie mogą być uznane za podatników podatku od wartości dodanej, ponieważ nie spełniają kryterium samodzielności przewidzianego w tym przepisie (w tym kontekście istotne jest czy dany podmiot wykonuje działalność we własnym imieniu, na własny rachunek i własną odpowiedzialność oraz czy ponosi on związane z prowadzeniem działalności ryzyko gospodarcze).

Odnosząc się zatem do czynności wykonywanych przez samorządowe jednostki budżetowe (a więc również czynności wykonywanych przez spółdzielnie uczniowskie działające w ramach struktur organizacyjnych tych jednostek) uznanych w świetle ww. przepisów ustawy o VAT za działalność gospodarczą, podatnikiem podatku od towarów i usług jest dana jednostka samorządu terytorialnego (działająca w takim charakterze).

Przechodząc natomiast do kwestii możliwości uznania działalności spółdzielni uczniowskiej za działalność w rozumieniu podatku VAT, należy zauważyć, że podstawowym celem spółdzielni uczniowskich jest kształtowanie umiejętności zespołowego działania i gospodarowania w warunkach gospodarki rynkowej, rozwijanie u uczniów zaradności i przedsiębiorczości oraz nawyku oszczędzania, popularyzowanie w środowiskach młodzieżowych idei i wiedzy o spółdzielczości, które można określić wspólnym terminem - cele o charakterze edukacyjnym. Spółdzielnie uczniowskie mogą działać w różny sposób, w różnym rozmiarze, mogą się różnić trwałością prowadzenia działań, a przede wszystkim różny może też być główny cel ich działania (np. przewaga celu ekonomicznego nad edukacyjnym). Wszystkie te czynniki mogą wpływać na podatkową kwalifikację działalności spółdzielni uczniowskich na gruncie przepisów ustawy o VAT (ocena powinna odbywać się w oparciu o analizę całokształtu okoliczności występujących w każdej konkretnej, indywidualnej sytuacji). Niemniej jednak uzasadnione wydaje się twierdzenie, iż działalność mająca na celu jedynie edukowanie uczniów w obszarze praktycznego funkcjonowania przedsiębiorstwa prowadzona przez spółdzielnie uczniowskie nie jest działalnością gospodarczą w rozumieniu przepisów ustawy o VAT.

W odniesieniu do kwestii obowiązku posiadania przez spółdzielnie uczniowskie kas fiskalnych należy wskazać, że stosownie do art. 111 ust. 1 ustawy o VAT, co do zasady, podatnicy dokonujący sprzedaży na rzecz osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej oraz rolników ryczałtowych obowiązani są do prowadzenia ewidencji przy zastosowaniu kas rejestrujących.

W przypadku jednak czynności, które nie są uznane za działalność gospodarczą w świetle przepisów ustawy o VAT, czynności te nie będą rodziły obowiązku ewidencjonowania przy zastosowaniu kasy rejestrującej (czynności - uznane za działalność gospodarczą w świetle ww. ustawy - podlegają co do zasady ewidencjonowaniu przy zastosowaniu kas rejestrujących, o ile podmiot wykonujący te czynności nie będzie uprawniony do korzystania ze zwolnień, o których mowa w rozporządzeniu Ministra Rozwoju i Finansów⁶ np. z tytułu wysokości osiąganego obrotu).

Kolejna wątpliwość która została przedstawiona w piśmie Pana Prezesa dotyczy statusu spółdzielni uczniowskiej na płaszczyźnie podatku dochodowego. Przywołane na wstępie niniejszego pisma zasady organizacji i funkcjonowania spółdzielni uczniowskich wskazują, że omawiana organizacja uczniów nie posiada odrębnego bytu prawnego i osobowości prawnej. Tym samym nie jest podatnikiem w rozumieniu ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych⁷.

Nadanie NIP i podleganie obowiązkowi ewidencyjnemu, określonego w art. 2 ustawy z dnia 13 października 1995 r. o zasadach ewidencji i identyfikacji podatników i płatników⁸, jest pochodną posiadania przez jednostkę organizacyjną co najmniej jednego ze statusów:

⁶ rozporządzenie Ministra Rozwoju i Finansów z dnia 20 grudnia 2017 r. w sprawie zwolnień z obowiązku prowadzenia ewidencji przy zastosowaniu kas rejestrujących (Dz. U. z 2017 r. poz. 2454)

⁷ Dz. U. z 2018 r. poz. 1036, z późn. zm.

⁸ Dz. U. z 2017 r. poz. 869, z późn. zm.

1. podatnika (niezależnego podatnika) w systemie opodatkowania co najmniej jednym z obowiązujących podatków,
2. płatnika podatku
- w obu powyższych przypadkach - w rozumieniu ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa⁹ oraz przepisów materialnego prawa podatkowego, lub
3. płatnika składek na ubezpieczenia społeczne oraz ubezpieczenie zdrowotne - w rozumieniu ustawy z dnia 13 października 1998 r. o systemie ubezpieczeń społecznych¹⁰ oraz ustawy z dnia 27 sierpnia 2004 r. o świadczeniach opieki zdrowotnej finansowanych ze środków publicznych¹¹.

Zatem jednostka (podmiot), która jest podatnikiem (opłaca we własnym imieniu i na własny rachunek jakiegokolwiek podatek lub – co do zasady – podlega opodatkowaniu, niezależnie od korzystania z podatkowych zwolnień podmiotowych bądź przedmiotowych), lub płatnikiem podatków, lub płatnikiem składek na ubezpieczenia społeczne oraz zdrowotne podlega obowiązkowi posiadania NIP. Natomiast jednostka niebędąca ani podatnikiem, ani płatnikiem podatków, ani płatnikiem składek na ubezpieczenia społeczne oraz zdrowotne nie spełnia warunków podlegania obowiązkowi uzyskania NIP.

Mając na uwadze powyższe należy zatem wskazać, że spółdzielnia uczniowska dokonując zakupów towarów powinna posługiwać się na gruncie podatku od towarów i usług NIP jednostki samorządu terytorialnego, która utworzyła daną placówkę edukacyjną na terenie której prowadzi swoją aktywność.

Jednocześnie informuję, że przedstawione w niniejszym piśmie informacje nie stanowią interpretacji indywidualnej przepisów prawa podatkowego, w rozumieniu przepisów rozdziału 1a działu II ww. ustawy - Ordynacja podatkowa.

Żywię nadzieję, że powyższe wyjaśnienia rozwieją wątpliwości Pana Prezesa.

2 powołaniem
Podsekretarz Stanu
Zastępca Szefa
Krajowej Administracji Skarbowej
Paweł Cybulski
Paweł Cybulski

⁹ Dz.U. z 2018 r. poz. 800, z późn. zm

¹⁰ Dz. U. z 2017 r. poz. 1778, z późn. zm.

¹¹ Dz.U. z 2018 r. poz. 1510, z późn. zm.