



Regionalna Izba Obrachunkowa w Opolu

45-052 Opole
ul. Oleska 19a
NIP 754-11-36-950
REGON 530617411

tel: 77 453 86 36
77 443 18 70
tel/fax: 77 453 73 68
e-mail: rio@rio.opole.pl [www: rio.opole.pl](http://www.rio.opole.pl)

Opole, 21 sierpnia 2024 r.

NA.III-422-20/2024

Wysłano dnia 23.08.2024

Pani

Małgorzata Jagiełło

Dyrektor Gminnego Zespołu

Ekonomiczno – Administracyjnego

Szkół w Pawłowiczkach

Działając na podstawie art. 13 pkt 11 ustawy z dnia 7 października 1992 r. o regionalnych izbach obrachunkowych (t.j. Dz.U. z 2023 r., poz. 1325) w odpowiedzi na wniosek – wpływ do tut. Izby 1 sierpnia 2024 r. o udzielenie wyjaśnienia:

1. Jak należy traktować wpłaty za wyżywienie w przedszkolu i szkole, oraz jak księgować wpłaty, których data operacji jest wcześniejsza niż data wpływu na rachunek bankowy jednostki oświatowej?
2. Czy posiłki przygotowane w jednej kuchni zespołu szkolno - przedszkolnego w przedszkolu stanowią należności publicznoprawne, a w szkole cywilnoprawne, czy wszystkie opłaty mają charakter publicznoprawny. Jak należy naliczać ewentualne odsetki za nieterminowe uiszczenie opłat?
3. Czy wpłaty dokonane z rachunku bankowego powinny być zaksięgowane jako środki w drodze z datą odpowiadającą dacie dokonania operacji przez rodzica? Czy terminem wpływu dochodów wykonanych dla środków na rachunku bankowym zespołu szkolno – przedszkolnego będzie data obciążenia rachunku jednostki? Czy charakter opłaty (publicznoprawna lub cywilnoprawna) ma wpływ na datę księgowania?

uprzejmie wyjaśniam i informuję co następuje.

Analizując przedmiotowe zagadnienie należy wskazać, że warunki korzystania ze stołówki szkolnej uregulowane zostały w przepisie art. 106 ustawy z dnia 14 grudnia 2016 r. Prawo oświatowe (t.j. Dz. U. z 2024 r. poz. 737).; dalej: p.o.), który stanowi, że:

- „1. W celu zapewnienia prawidłowej realizacji zadań opiekuńczych, w szczególności wspierania prawidłowego rozwoju uczniów, szkoła może zorganizować stołówkę.*
- 2. Korzystanie z posiłków w stołówce szkolnej jest odpłatne.*
- 3. Warunki korzystania ze stołówki szkolnej, w tym wysokość opłat za posiłki, ustala dyrektor szkoły w porozumieniu z organem prowadzącym szkołę.*
- 4. Do opłat wnoszonych za korzystanie przez uczniów z posiłku w stołówce szkolnej, o których mowa w ust. 3, nie wlicza się wynagrodzeń pracowników i składek naliczanych od tych wynagrodzeń oraz kosztów utrzymania stołówki.*
- 5. Organ prowadzący szkołę może zwolnić rodziców albo pełnoletniego ucznia z całości lub części opłat, o których mowa w ust. 3:*
 - 1) w przypadku szczególnie trudnej sytuacji materialnej rodziny;*
 - 2) w szczególnie uzasadnionych przypadkach losowych.*
- 6. Organ prowadzący szkołę może upoważnić do udzielania zwolnień, o których mowa w ust. 5, dyrektora szkoły, w której zorganizowano stołówkę”.*

W przypadku przedszkoli ustawodawca przesądził w art. 52 ust. 15 ustawy z dnia 27 października 2017 r. o finansowaniu zadań oświatowych (t.j. Dz. U. z 2024 r. poz. 754, dalej: u.f.z.o.), że opłaty za korzystanie z wychowania przedszkolnego w publicznych placówkach wychowania przedszkolnego prowadzonych przez jednostki samorządu terytorialnego oraz opłaty za korzystanie z wyżywienia w takich placówkach stanowią niepodatkowe należności budżetowe o charakterze publicznoprawnym, o których mowa w art. 60 pkt 7 ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych. Analogicznego uregulowania w odniesieniu do szkół nie zawiera ustawa Prawo oświatowe.

W przedmiotowej sprawie wypowiedała się już Regionalna Izba Obrachunkowa w Opolu (udzielone wyjaśnienia z dnia 21 grudnia 2018 r., NA.III-0221-20/2018 oraz z dnia 7 lipca 2021 r., NA.III-0221-11/2021) stwierdzając, że opłata za korzystanie z posiłków w stołówce szkolnej ma charakter opłaty publicznoprawnej.

Powyższe stanowisko potwierdzenie znajduje w orzecznictwie sądów administracyjnych. W wyroku dnia 9 czerwca 2017 r. (sygn. akt I FSK 1271/15) Naczelny Sąd

Administracyjny wskazał, że „wysokość opłat za posiłki nie ma charakteru komercyjnego, ponieważ do opłat wnoszonych za korzystanie przez uczniów z posiłku w stołówce szkolnej, nie wlicza się wynagrodzeń pracowników i składek naliczanych od tych wynagrodzeń oraz kosztów utrzymania stołówki. Poza kosztem tzw. ‘wkładu do kotła’, który ponoszą rodzice uczniów, pozostałe wydatki związane z zapewnieniem uczniom posiłków powinny być ponoszone przez gminę”. W powyższym wyroku Sąd stwierdził, że prowadzenie stołówki szkolnej mieści się w zadaniach edukacyjnych gminy, wykonywanych jako organ władzy publicznej.

Tożsama argumentacja zaprezentowana została w uzasadnieniu wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Olsztynie z dnia 28 czerwca 2018 r. (sygn. akt I SA/OI 297/18), gdzie podkreślono, że dokonując sprzedaży obiadów w stołówce, gmina będzie realizować zadanie własne z zakresu edukacji publicznej. Pobierane przez nią opłaty z tytułu sprzedaży obiadów nie będą miały charakteru komercyjnego, gdyż ich wysokość jest regulowana przez ustawodawcę. Pobierana opłata nie będzie ustalana w ramach czynności cywilnoprawnych, na zasadzie swobody zawierania umów, co wynika z art. 106 ust. 4 i 5 p.o. Opłata ta ma zatem charakter opłaty publicznoprawnej.

Ponadto w wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 3 marca 2021 r. (sygn. akt I FSK 73/20) wyjaśnione zostało, że „narzucone przez prawodawcę cechy konstrukcyjne powyższych opłat:

- przewidujące szczególne reguły kalkulacji opłat za wyżywienie w stołówce szkolnej i przedszkolu (pozwalające na ich ustalenie jako równowartości surowców wykorzystanych do ich przygotowania - zob. wyrok NSA z 24 listopada 2010 r., sygn. akt I OSK 1554/10), z dodatkową możliwością zwalniania podmiotów zobowiązanych do ich uiszczania (...); potwierdzają, że ww. opłaty mają charakter opłat publicznoprawnych. Gmina zaś pobierając przedmiotowe należności działa w roli organu władzy publicznej, a nie usługodawcy oferującego świadczenia w zamian za cenę ustaloną według rynkowej kalkulacji (tj. cenę odpowiadającą rynkowej wartości danej usługi).”

Wyjaśnić również należy, że charakter opłaty za wyżywienie pozostaje taki sam bez względu na to, czy zobowiązanym jest rodzic, czy pracownik korzystający ze stołówki. Jak wynika z uzasadnienia wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 22 stycznia 2021 r. (sygn. akt I FSK 1156/19) „prowadzenie przez gminę stołówki szkolnej/przedszkolnej i

pobieranie opłat za posiłki, z których korzystają wychowankowie przedszkoli, uczniowie szkół podstawowych oraz personel pedagogiczny pozostaje w ścisłym związku z realizowaną przez gminę, w ramach zadań publicznych, edukacją uczniów. Nie ma uzasadnionych podstaw, aby różnicować w tym zakresie sytuację prawną uczniów oraz personelu pedagogicznego, który jest integralną składową świadczonych usług związanych z edukacją”.

Mając na uwadze powyższe, w ocenie tutejszej Izby, opłaty za korzystanie z posiłków w stołówce szkolnej stanowią niepodatkowe należności budżetowe o charakterze publicznoprawnym. Zatem odpowiednie zastosowanie znajdą przepisy ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa (t.j. Dz. U. z 2023 r. poz. 2383 ze zm., dalej: o.p.), do której odsyła art. 67 ust. 1 ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (t.j. Dz. U. z 2023 r. poz. 1270 ze zm. dalej: u.f.p.). Regulacje prawne zawarte w art. 60 ust. 1 pkt 2 o.p. stanowią, że termin dokonania zapłaty podatku uważa się w obrocie bezgotówkowym - dzień obciążenia rachunku bankowego podatnika, rachunku podatnika w spółdzielczej kasie oszczędnościowo-kredytowej lub rachunku płatniczego podatnika w instytucji płatniczej, w małej instytucji płatniczej lub instytucji pieniądza elektronicznego na podstawie polecenia przelewu, a w przypadku zapłaty za pomocą instrumentu płatniczego innego niż polecenie przelewu, zwanego dalej "innym instrumentem płatniczym" - dzień uzyskania potwierdzenia autoryzacji transakcji płatniczej, o której mowa w art. 40 ust. 1 ustawy z dnia 19 sierpnia 2011 r. o usługach płatniczych (Dz. U. z 2022 r. poz. 2360 i 2640 oraz z 2023 r. poz. 1394 i 1723)”.

Na podstawie art. 67 ust. 1 u.f.p. w związku z art. 60 u.f.p. do spraw dotyczących należności, o których mowa w art. 60 u.f.p., nieuregulowanych tą ustawą stosuje się przepisy ustawy - Kodeks postępowania administracyjnego i odpowiednio przepisy działu III ustawy - Ordynacja podatkowa.

Powyższe odniesienie dotyczy również szczegółowych regulacji prawnych w zakresie odsetek za zwłokę od zaległości podatkowych, które zawarte zostały w art. 53 o.p. i następnych. Tym samym w przypadku opóźnienia z zapłatą opłaty przez rodzica albo pracownika korzystającego ze stołówki szkolnej powinno się naliczać odsetki jak dla zaległości podatkowych.

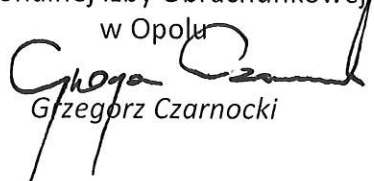
Instrukcję sporządzania sprawozdań budżetowych w zakresie budżetów jednostek samorządu terytorialnego zawiera załącznik nr 37 do rozporządzenia Ministra Finansów w

sprawie sprawozdawczości budżetowej z dnia 11 stycznia 2022 r. (t.j. Dz. U. z 2024 r. poz. 454). Zgodnie z § 3 ust. 1 pkt 4 Instrukcji w sprawozdaniu Rb-27S z wykonania planu dochodów budżetowych samorządowej jednostki budżetowej/jednostki samorządu terytorialnego w kolumnie "Dochody wykonane (wpływy minus zwroty)" wykazuje się dochody wykonane na podstawie ewidencji analitycznej do rachunku bieżącego - subkonto dochodów powiększone o środki w drodze, które nie wpłynęły na rachunek bieżący - subkonto dochodów do końca okresu sprawozdawczego, stanowiące wpłaty z tytułu dochodów dokonanych w kasie jednostki, w placówce pocztowej w rozumieniu ustawy z dnia 23 listopada 2012 r. - Prawo pocztowe (Dz. U. z 2023 r. poz. 1640), zwanej dalej "ustawą - Prawo pocztowe", w biurze usług płatniczych, w instytucji płatniczej lub w instytucji pieniądza elektronicznego i zapłaconych kartą płatniczą oraz wpłaty przekazane do banków w ramach zastępczej obsługi kasowej.

Mając na uwadze, że opłaty za wyżywienie w szkołach i przedszkolach są należnościami publicznoprawnymi, to do ich ujęcia w sprawozdaniu Rb-27S w kolumnie 7 „Dochody wykonane” mają zastosowanie przepisy ustawy – Ordynacja podatkowa.

Natomiast sposób ujęcia w urządzeniach księgowych poszczególnych zdarzeń gospodarczych dotyczących wnoszenia opłat za wyżywienie winien wynikać z zastosowania ogólnych reguł określonych przepisami ustawy z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości (t.j. Dz. U. z 2023 r. poz. 120 ze zm.) skonfrontowanych z polityką rachunkowości ustanowioną przez kierownika jednostki na podstawie art. 10 ust. 2 tej ustawy w związku z art. 40 ust. 1 u.f.p. Kwestie te, jako związane z analizą aktów wewnętrznych jednostki wykraczają poza ramy art. 13 pkt 11 ustawy o regionalnych izbach obrachunkowych.

Przedstawiając powyższe należy zaznaczyć, że wyjaśnienia Regionalnej Izby Obrachunkowej w Opolu nie stanowią wiążącej wykładni prawa.

Prezes
Regionalnej Izby Obrachunkowej
w Opolu

Grzegorz Czarnocki