



Łódź, 9 czerwca 2022 r.

WA 4120-20/2022-1 / w

**Pan**  
**Witold Kosmowski**  
Burmistrz Strykowa

Urząd Miejski w Strykowie  
ul. Tadeusza Kościuszki 27  
95-010 Stryków

W odpowiedzi na pismo Pana Burmistrza dotyczące wątpliwości związanych z interpretacją treści § 3 ust.1 pkt 4 Instrukcji sporządzania sprawozdań budżetowych w zakresie budżetów jednostek samorządu terytorialnego, stanowiącej załącznik nr 37 do rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 11 stycznia 2022 roku w sprawie sprawozdawczości budżetowej (Dz. U. z 2022 r., poz. 144), a dokładnie zdefiniowania pojęcia „dochody wykonane” na gruncie przepisów odnoszących się do sprawozdawczości budżetowej – uprzejmie informuję:

Zgodnie z ww. przepisem – sprawozdanie jednostkowe z wykonania planu dochodów budżetowych z tytułu podatków, opłat oraz niepodatkowych należności budżetowych, pobieranych przez jednostki samorządu terytorialnego, sporządza się na podstawie danych z ewidencji księgowej w sposób następujący: 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, 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.

Wobec ww. regulacji pojawiła się wątpliwość dotycząca tego, czy o uznaniu wpłaty za dochód wykonany danego okresu sprawozdawczego decyduje data wpływu na rachunek JST (data uznania tego rachunku), czy też data dokumentu źródłowego dotyczącego wpłaty zobowiązanego (w szczególności data dokumentu wskazana przez bank). Wątpliwość ta ma szczególne znaczenie na przełomie okresów sprawozdawczych (np. uznanie rachunku bankowego JST wpłatą zobowiązanego z datą 1 kwietnia 2022 roku, na podstawie dokumentu bankowego wpłaty zobowiązanego z dnia 31 marca 2022 roku).

Rozstrzygając powyższe kwestie należy przyjąć, że rozporządzenie Ministra Finansów w sprawie sprawozdawczości budżetowej – jako akt wykonawczy do ustawy o finansach publicznych – musi zachować zgodność z podstawowymi zasadami wyrażonymi w powołanej ustawie określającymi sposób prowadzenia gospodarki budżetowej. Jedną z takich zasad wyraża art. 40 ust.2 pkt 1 ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 roku o finansach publicznych (tekst jednolity Dz. U.

z 2021 r., poz. 305 ze zm.), stanowiąc że w budżecie dochody i wydatki ujmuje się w terminie ich zapłaty, niezależnie od rocznego budżetu, którego dotyczą.

Bez wątpienia reguła ta określa także przypisanie dochodów i wydatków do okresów sprawozdawczych w ramach danego roku budżetowego.

Wprowadzając ww. regułę do przepisów dotyczących sprawozdawczości budżetowej, w zakresie sprawozdania Rb-27S – z wykonania planu dochodów budżetowych, prawodawca wskazał w pierwszej kolejności, iż do dochodów wykonanych okresu sprawozdawczego należy zaliczyć dochody wykonane na podstawie ewidencji analitycznej do rachunku bieżącego - subkonto dochodów, czyli dochody w zakresie których rachunek JST został uznany wpłatą do końca danego okresu sprawozdawczego. Zasada ta doznaje jednak wyjątku, opartego o konstrukcję środków w drodze – bowiem prawodawca nakazał zaliczyć do dochodów wykonanych danego okresu sprawozdawczego także te wpłaty, które nie wpłynęły na rachunek bieżący - subkonto dochodów do końca okresu sprawozdawczego, ale stanowią wpłaty z tytułu dochodów dokonanych w kasie jednostki, w placówce pocztowej w rozumieniu ustawy z dnia 23 listopada 2012 r. - 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.

Zatem o uznaniu wpłat z tytułu podatków, opłat oraz niepodatkowych należności budżetowych za dochody wykonane danego okresu sprawozdawczego decydują dwa kryteria: po pierwsze - wpływ środków na rachunek JST do końca okresu sprawozdawczego; po drugie – precyzyjnie wskazany przez prawodawcę sposób zapłaty zobowiązania przez dłużnika. Kryteria wyartykułowane przez prawodawcę – wyżej przywołane - w żadnym zakresie nie odnoszą się reguł zawartych w przepisach ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 roku Ordynacja podatkowa (tekst jednolity Dz. U. z 2021 r., poz. 1540 ze zm.), dotyczących terminu zapłaty zobowiązania przez podatnika. Kwestia – kiedy uznajemy że podatnik zapłacił obciążające go zobowiązanie (w obrocie bezgotówkowym - data obciążenia rachunku podatnika, zgodnie z art. 60 § 1 pkt 2 ww. ustawy) nie ma żadnego znaczenia dla okoliczności – do jakiego okresu sprawozdawczego wpłata ta zostanie zaliczona jako dochód wykonany danej jednostki samorządowej.

Podkreślić należy ponownie, że z przepisów Instrukcji sporządzania sprawozdań budżetowych w zakresie budżetów jednostek samorządu terytorialnego, wynika że o powyższym (właściwym okresie sprawozdawczym) decyduje wyłącznie sposób zapłaty, a nie podmiot dokonujący wpłaty, rodzaj zobowiązania i odnoszące się do niego reguły określające termin wywiązania przez dłużnika z obowiązku uiszczenia należności podatkowej. Gdyby tak miało być, to zamiast precyzyjnej specyfikacji sposobów zapłaty zawartej w § 3 ust.1 pkt 4 Instrukcji sporządzania sprawozdań budżetowych w zakresie budżetów jednostek samorządu terytorialnego, stanowiącej załącznik nr 37 do rozporządzenia Ministra Finansów w sprawie sprawozdawczości budżetowej, prawodawca wskazałby, że

*„sprawozdanie jednostkowe z wykonania planu dochodów budżetowych z tytułu podatków, opłat oraz niepodatkowych należności budżetowych, pobieranych przez jednostki samorządu terytorialnego, sporządza się na podstawie danych z ewidencji księgowej w sposób następujący: 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, jeżeli zapłata zobowiązania obciążającego dłużnika – zgodnie z obowiązującymi przepisami – miała miejsce w okresie sprawozdawczym”.*

Wobec braku takiej reguły w przepisach dotyczących sprawozdawczości, mając na względzie obowiązek szanowania zasady kasowości, jako jednej z podstawowych zasad gospodarki budżetowej – teza, że „...w kolumnie dochody wykonane sprawozdania Rb-27S wykazuje się dane w dacie obciążenia rachunku podatnika kwotą zobowiązania podatkowego płaconego poleceniem przelewu”

jest nie do zaakceptowania. Teza ta nie dość, że narusza zasady ustawy o finansach publicznych, to dodatkowo wchodzi w elementarną kolizję z przepisami Instrukcji sporządzania sprawozdań budżetowych w zakresie budżetów jednostek samorządu terytorialnego, które to przepisy takie kryterium, jako decydujące o zaliczeniu wpłaty dłużnika do danego okresu sprawozdawczego, zupełnie pomijają.

Warto w tym kontekście zastanowić się także nad treścią § 3 ust.1 pkt 4 rozważanej Instrukcji, w tym zakresie w jakim przewiduje ona wyjątek od reguły kasowego wykonania dochodów (czyli daty uznania wpłatą rachunku JST). Wszystkie wskazane w tym przepisie sposoby zapłaty mają bowiem wspólne cechy.

W przepisach rozporządzenia Ministra Rozwoju i Finansów z dnia 9 stycznia 2018 roku w sprawie sprawozdawczości budżetowej (tekst jednolity Dz. U. z 2020 r., poz. 1564 ze zm.) wskazano w odniesieniu do zasad sporządzania sprawozdania Rb-27S, że w kolumnie „Dochody wykonane (wpływy minus zwroty) wykazuje się dochody wykonane na podstawie ewidencji analitycznej do rachunku bieżącego - subkonto dochodów oraz do kasy jednostki i zapłaconych kartą płatniczą.

Obecnie dwa wskazane uprzednio sposoby zapłaty (kasa jednostki, karta płatnicza) zostały uzupełnione **o wpłaty**:

- w placówce pocztowej w rozumieniu ustawy z dnia 23 listopada 2012 r. - Prawo pocztowe;
- w biurze usług płatniczych;
- w instytucji płatniczej lub w instytucji pieniądza elektronicznego i zapłaconych kartą płatniczą;
- przekazane do banków w ramach zastępczej obsługi kasowej.

Prawodawca wyróżnia w ten sposób sytuacje, w których dłużnik dokonuje płatności gotówką lub kartą płatniczą w wymienionych w przepisie instytucjach, traktując je na równi z wpłatą w kasie jednostki. Nie bez powodu bowiem, bank w omawianym przepisie, został wymieniony wyłącznie w powiązaniu z wykonywaniem zastępczej obsługi kasowej.

Warto na koniec zauważyć, że prawodawca w żadnym momencie w treści rozważanej Instrukcji sporządzania sprawozdań budżetowych w zakresie budżetów jednostek samorządu terytorialnego nie identyfikuje wpłaty traktowanej jako dochód wykonany okresu sprawozdawczego poprzez pojęcie wpłaty na podstawie „polecenia przelewu”.

Powyższe wnioski znajdują także oparcie w przepisach ustawy Ordynacja podatkowa – które mogą być zastosowane przy wykładni znaczenia treści Instrukcji – ale w zupełnie innym zakresie niż sugeruje to Minister Finansów. Artykuł 60 § 1 ww. ustawy, regulujący kwestię terminów zapłaty zobowiązania podatkowego – odróżnia dwie sytuacje: zapłaty gotówką i zapłaty w obrocie bezgotówkowym. Analiza tych przepisów wzmacnia i potwierdza stanowisko, że w ww. Instrukcji prawodawca starał się wyspecyfikować formy zapłaty gotówką (art. 60 § 1 pkt 1 ww. ustawy), zupełnie natomiast pominął te formy zapłaty, które w ustawie objęto obrotem bezgotówkowym (art. 60 § 1 pkt 2 ww. ustawy - terminem zapłaty w obrocie bezgotówkowym jest 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.

Reasumując, w ocenie Regionalnej Izby Obrachunkowej w Łodzi, stanowisko Miasta, zgodnie z którym wpłaty z tytułu podatków i opłat lokalnych dokonanych przelewem, które wpłynęły na rachunek bankowy urzędu w kolejnym okresie sprawozdawczym (obciążenie konta bankowego

podatnika nastąpiło w bieżącym okresie) nie powinny być wykazywane w sprawozdaniu Rb-27S jako dochód wykonany – należy uznać za prawidłowe.

Informuję jednocześnie, że stanowisko przedstawione w niniejszym piśmie udzielone zostało w ramach prowadzonej przez Izbę działalności informacyjnej i nie ma mocy wiążącej.

*Z poważaniem*

**PREZES**  
**Regionalnej Izby Obrachunkowej w Łodzi**  
**dr Ryszard Paweł Krawczyk**

