INFOR
Zał. R. Pieńkowski w 1987 r.

MIESIĘCZNIK

RACHUNKOWOŚĆ BUDŻETOWA

nr 6 (606)
5 czerwca 2026 | rok XXVIII

KSIĘGOWOŚĆ • PODATKI • PRAWO PRACY

TEMAT NUMERU

Wartości niematerialne i prawne od A do Z – poradnik dla jsfp 9

- Reguła 12 miesięcy – źródło najczęstszych nieporozumień
- Wartość początkowa WNiP

EWIDENCJA, KLASYFIKACJA, SPRAWOZDAWCZOŚĆ

Ewidencja księgowa kaucji za butelki 23

- Ewidencja księgowa w momencie zwrotu opakowań
- Ewidencja księgowa utraconej kaucji

PODATKI

Stosowanie obowiązkowych oznaczeń w KSeF (nowe znaczniki określające status dokumentu) 42

- Jak prawidłowo oznaczać faktury
- Kiedy nowe znaczniki należy stosować z dotychczas stosowanymi znacznikami

ZAMÓWIENIA PUBLICZNE

Podmiotowe środki dowodowe w kontekście wspólników spółki cywilnej 45

- Podmioty wspólnie ubiegające się o udzielenie zamówienia
- Czym są podmiotowe środki dowodowe

PRAWO PRACY

Problemy pracodawców związane z dofinansowaniem wypoczynku 52

- Czy tzw. wczasy pod gruszą należą się również za zaległy urlop
- Czy półkolonie, w których uczestniczą dzieci, należy uznać za wypoczynek zorganizowany

W KOMPLECIE Z NUMEREM

E-DODATKI
do pobrania
www.inforlex.pl

ISSN 1428-8176

Więcej na **inforlex.pl**

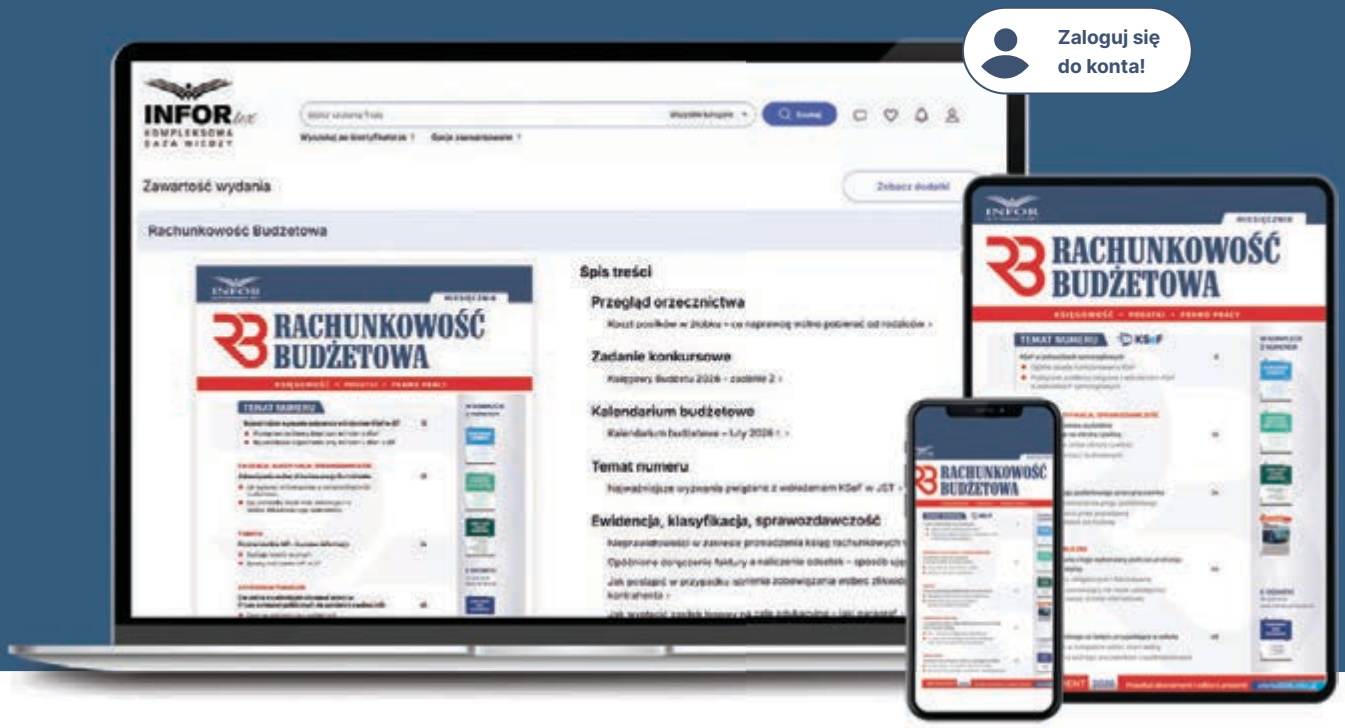
Dodatkowe materiały specjalne dostępne dla Prenumeratorów na **inforlex.pl** → Zaloguj się do konta

eprasa.pl 9301ac4e90

Treści dostępne na **inforlex.pl**

INFOR
Zał. R. Pieńkowski w 1987 r.

RACHUNKOWOŚĆ BUDŻETOWA
W WERSJI CYFROWEJ



Otwórz wersję cyfrową Rachunkowości Budżetowej na inforlex.pl

Zaloguj się do konta i korzystaj **z dodatkowych treści dla Prenumeratorów Rachunkowości Budżetowej**.

Zyskujesz m.in.:

- codzienne aktualności z bieżącymi informacjami o zmianach w prawie,
- dodatkowe artykuły i specjalne materiały w dziale „Tylko w e-wydaniu”,
- dodatki „Rachunkowość Budżetowa w procedurach” (4 razy w roku),
- dodatki „Rachunkowość Budżetowa w pytaniach i odpowiedziach” (8 razy w roku),
- dodatkowe, aktualne treści oświatowe w dziale „Aktualności w oświacie tylko w e-wydaniu”,
- narzędzia, ściągi, plakaty i ekstra dodatki oraz wszystkie szczegóły i formularz zgłoszeniowy do Konkursu „Księgowy Budżetu 2026”.

Jeśli nie masz jeszcze dostępu do wszystkich treści kompleksowej bazy wiedzy INFORLEX, zapisz się na bezpłatne testowanie!

WAŻNE! W przypadku pytań lub braku loginów dostępowych prosimy o kontakt:
Biuro Obsługi Klienta: 22 761 30 30, 801 626 666 bok@infor.pl

eprasa.pl 9301ac4e90

W związku z dynamicznie rozwijającą się sytuacją oraz szybkimi zmianami prawa, co ma bezpośredni wpływ na rozwiązania prawne omawiane w naszym czasopiśmie, redakcja „Rachunkowości Budżetowej" dokłada wszelkich starań, aby **na bieżąco** informować Państwa o wprowadzanych rozwiązaniach.

PRZEGLĄD ORZECZNICTWA

- Wykazywanie środków z dotacji w sprawozdaniu Rb-ST 4
- Klasyfikacja budżetowa wydatków z tytułu wypłaty części środków nabytych w drodze spadku po zmarłym mieszkańcu miasta na rzecz ZUS..... 5
- Klasyfikacja wydatków ponoszonych w związku z realizacją inwestycji drogowej 5

KONKURS KSIĘGOWY BUDŻETU 2026

Zadanie 6 – Test wiedzy 6

KALENDARIUM BUDŻETOWE

Magdalena Grotkiewicz

Kalendarium budżetowe – czerwiec 2026 r. 7

TEMAT NUMERU

Jarosław Jurga

Wartości niematerialne i prawne od A do Z – poradnik dla jsfp 9

EWIDENCJA, KLASYFIKACJA, SPRAWOZDAWCZOŚĆ

Adam Błaszko

Nieprawidłowości w zakresie księgowania spłaty odsetek od obligacji w księgach rachunkowych budżetu powiatu 17

Marcin Nagórek

W jakim paragrafie klasyfikacji budżetowej ująć opłaty do ZAIKS i STOART 22

Jarosław Jurga

Ewidencja księgowa kaucji za butelki 23

Irena Bruszewska

Ewidencja sprzedaży złomu podlegającej opodatkowaniu VAT w państwowych jednostkach budżetowych 25

Banach Marta

Kto może podpisywać przelewy w CUW 29

NOWOŚCI WYDAWNICZE

ZFŚS 2026. Komentarz 31

INSTYTUCJE KULTURY

Jarosław Jurga

Jak zaksięgować fakturę za korzystanie z ChatGPT 32

PODATKI

Jarosław Jurga

Faktura z załącznikiem w KSeF w JST 34

Tomasz Krywan

Czy usługi parkingowe w strefie płatnego parkowania podlegają opodatkowaniu VAT 35

Tomasz Krywan

Czy każdą fakturę zakupową otrzymaną przez KSeF należy wprowadzić do systemu finansowo-księgowego z numerem KSeF 37

Sławomir Liżewski

Świadczenia z ZFŚS w 2026 r. – limity zwolnień przedmiotowych 39

Tomasz Krywan

Stosowanie obowiązkowych oznaczeń w KSeF (nowe znaczniki określające status dokumentu) 42

ZAMÓWIENIA PUBLICZNE

Marcin Nagórek

Określenie wartości zamówienia na roboty budowlane 44

Marcin Nagórek

Podmiotowe środki dowodowe w kontekście wspólników spółki cywilnej 45

INFORLEX – ODPOWIEDZI NA PYTANIA KSIĘGOWYCH

- Czy można prowadzić dokumentację pracowniczą tylko w części w formie elektronicznej 47
- Czy pracownicy w ciąży należy przygotować aneks przedłużający jej terminową umowę o pracę 47
- Kiedy pracownica może skorzystać z 36-miesięcznego urlopu wychowawczego ... 47

Więcej na **inforlex.pl**

Dodatkowe materiały specjalne dostępne dla Prenumeratorów na **inforlex.pl** → **Zaloguj się do konta**

PRAWO PRACY

Anna Gnioska
Wójt odpowie za cyberbezpieczeństwo samorządu 48

Anna Ryl
Czy za pracę w sobotę należy się wyższe wynagrodzenie lub więcej czasu wolnego 49

Radosław Michał Stępień
Czy kandydat z niższym niż wymagany stażem pracy może być dyrektorem gminnej jednostki ... 51

Małgorzata Czołczyńska
Problemy pracodawców związane z dofinansowaniem do wypoczynku 52

Małgorzata Czołczyńska
Korekta płci pracownika a obowiązki kadrowe 54

Anna Ryl
Czy wójt może udostępnić skany umów o pracę pracowników urzędu gminy 55

DODATKI

- Rachunkowość w oświacie nr 6/2026
- Rachunkowość w instytucjach pomocy społecznej nr 6/2026
- Kadry i płace w sferze budżetowej nr 6/2026

E-DODATKI

- ŚCIĄGA KSIĘGOWEGO
  Organizacja obiegu faktur zakupowych oraz dokumentowanie wydatków służbowych po wdrożeniu KSEF

E-DODATKI

- Rachunkowość Budżetowa w procedurach nr 2/2026
- Wskaźniki i stawki nr 2/2026
- ŚCIĄGA KADROWEGO
  Kontrola prawidłowości wykorzystywania zwolnień od pracy

dostępne od 20 czerwca br. na e-wydaniu

PRZEGLĄD ORZECZNICTWA

Wykazywanie środków z dotacji w sprawozdaniu Rb-ST

Łódź RIO wyjaśnia

Do Regionalnej Izby Obrachunkowej w Łodzi wpłynęło pismo dotyczące zasad wykazywania środków w sprawozdaniu Rb-ST o stanie środków na rachunkach bankowych JST na podstawie rozporządzenia Ministra Finansów z 29 stycznia 2025 r. w sprawie sprawozdawczości budżetowej (Dz.U. z 2025 r. poz. 133 ze zm.).

STANOWISKO RIO

Wątpliwość przedstawiona w piśmie, które wpłynęło do RIO w Łodzi, dotyczyła wiersza określonego w załączniku nr 31 do rozporządzenia w sprawie sprawozdawczości budżetowej jako: *środki dotacji, subwencji i udziałów w podatku dochodowym od osób fizycznych przekazane w grudniu na styczeń następnego roku,* a mianowicie tego, czy należy w nim ujmować środki z dotacji otrzymane w całym roku budżetowym na poczet wydatków realizowanych w kolejnych latach, czy wyłącznie te otrzymane w grudniu?
Zdaniem RIO w Łodzi, w omawianym wierszu sprawozdania Rb-ST należy ująć wyłącznie środki, które faktycznie wpłynęły na rachunek bankowy jednostki w grudniu roku sprawozdawczego.

Zgodnie z § 20 ust. 1 Instrukcji sporządzania sprawozdań budżetowych (stanowiącej załącznik nr 38 do rozporządzenia w sprawie sprawozdawczości budżetowej), sprawozdanie Rb-ST sporządza się na podstawie dowodów bankowych. Zastosowane przez ustawodawcę nazewnictwo wiersza w załączniku nr 31 jest precyzyjne i zawiera jednoznaczny warunek czasowy: „przekazane w grudniu".
W prawie finansów publicznych stosuje się ścisłą wykładnię językową przepisów. Gdyby intencją ustawodawcy było ujęcie w tej pozycji wszystkich środków otrzymanych w danym roku z przeznaczeniem na lata następne, pozycja ta nie zawierałaby ograniczenia wyłącznie do miesiąca grudnia.
Wszelkie dotacje i środki otrzymane wcześniej (np. w I–III kwartale czy w listopadzie), a dedykowane na realizację zadań w latach przyszłych, zwiększają ogólny stan środków na rachunku budżetu na koniec roku. Nie wyodrębnia się ich jednak w omawianym wierszu sprawozdania Rb-ST.
Mając powyższe na uwadze, wiersz ten należy zarezerwować ściśle dla środków przekazanych na rachunek JST w grudniu 2025 r., a należnych budżetowi na styczeń 2026 r.

Pismo RIO w Łodzi z 27 lutego 2026 r., znak WA 4120-5/2026-w

Klasyfikacja budżetowa wydatków z tytułu wypłaty części środków nabytych w drodze spadku po zmarłym mieszkańcu miasta na rzecz ZUS

Poznań RIO wyjaśnia

Do Regionalnej Izby Obrachunkowej w Poznaniu wpłynęło pismo dotyczące klasyfikacji wydatków z tytułu wypłaty części środków nabytych w drodze spadku po zmarłym mieszkańcu miasta na rzecz Zakładu Ubezpieczeń Społecznych oraz Urzędu Skarbowego.

STANOWISKO RIO

Krajowa Rada Regionalnych Izb Obrachunkowych wielokrotnie wskazywała na potrzebę wyodrębnienia odpowiedniego paragrafu na finansowanie zobowiązań z tytułu długów spadkowych przejętych przez jednostkę samorządu terytorialnego (JST) z mocy prawa wraz z majątkiem spadkodawcy.

W rozporządzeniu Ministra Finansów z 2 marca 2010 r. w sprawie szczegółowej klasyfikacji dochodów, wydatków, przychodów i rozchodów oraz środków pochodzących ze źródeł zagranicznych (j.t. Dz.U. z 2022 r. poz. 513, z późn.zm.) nie przewidziano dedykowanych rozdziałów ani paragrafów dochodów i wydatków dotyczących spraw spadkowych przejętych przez jednostki samorządu terytorialnego z mocy prawa.

Biorąc powyższe pod uwagę, RIO w Poznaniu nie kwestionuje stanowiska przedstawionego we wniosku odnośnie do ujęcia wydatków z tytułu wypłaty części środków nabytych w drodze spadku po zmarłym mieszkańcu miasta na rzecz Zakładu Ubezpieczeń Społecznych oraz Urzędu Skarbowego w dziale 758 „Różne rozliczenia", rozdziale 75814 „Różne rozliczenia finansowe", § 8550 „Różne rozliczenia finansowe".

Pismo RIO w Poznaniu z 6 lutego 2026 r., znak WA.0220.5.2026

Klasyfikacja wydatków ponoszonych w związku z realizacją inwestycji drogowej

Kraków RIO wyjaśnia

Do Regionalnej Izby Obrachunkowej w Krakowie wpłynęło pismo w sprawie klasyfikacji wydatków ponoszonych w związku z realizacją inwestycji drogowej, na potrzeby której nieruchomości wskazane w decyzji o zezwoleniu na realizację inwestycji drogowej staną się własnością powiatu.

9 czerwca | **DZIEŃ KSIĘGOWEGO**

Dekret, raport, księgi, VAT,
Niech Was cieszy każdy akt,
Niech się zgadza każda suma,
A z pracy płynie tylko duma!

W tym wyjątkowym dniu życzymy Wam, Drodzy Księgowi, wszystkiego najpiękniejszego. ☺

Redakcja „Rachunkowości Budżetowej"

STANOWISKO RIO

Wydatki ponoszone z budżetu powiatu podlegają klasyfikacji w sposób przewidziany w rozporządzeniu Ministra Finansów z 2 marca 2010 r. w sprawie szczegółowej klasyfikacji dochodów, wydatków, przychodów i rozchodów oraz środków pochodzących ze źródeł zagranicznych (j.t. Dz.U. z 2022 r. poz. 513 ze zm.). Przy uwzględnieniu powyższego za prawidłowe należy uznać zaklasyfikowanie wydatków związanych z nabyciem nieruchomości gruntowych, przeznaczonych na realizację inwestycji drogowej, dokonywanych z tytułu wypłaty odszkodowania wypłacanego za nieruchomości nabywane w trybie ustawy z 10 kwietnia 2003 r. o szczególnych zasadach przygotowania i realizacji inwestycji w zakresie dróg publicznych (j.t. Dz.U. z 2024 r. poz. 311), zwiększających wartość inwestycji drogowej, w § 605 „Wydatki inwestycyjne jednostek budżetowych".

Pismo RIO w Krakowie z 5 stycznia 2026 r., znak WIAS.710.104.25

Opracowała
MAGDALENA GROTKIEWICZ
prawnik specjalizujący się w tematyce finansów publicznych, rachunkowości i sprawozdawczości budżetowej, redaktor prowadzący „Rachunkowość Budżetową"

KONKURS KSIĘGOWY BUDŻETU 2026 – ZADANIA

Szanowni Państwo poniżej prezentujemy zadanie 6 w naszym konkursie **„KSIĘGOWY BUDŻETU 2026”**. Zgodnie z regulaminem konkursu zamieszczonym na stronie internetowej „Rachunkowości Budżetowej” (www.inforlex.pl), liczy się kolejność przysyłania prawidłowych odpowiedzi.

Rozwiązania zadań należy przesłać do redakcji „Rachunkowości Budżetowej” na adres: ksiegowybudzetu@infor.pl za pośrednictwem formularza zamieszczonego na e-wydaniu „Rachunkowości Budżetowej”, dostępnym po zalogowaniu się na stronie internetowej: www.inforlex.pl.

ZADANIE 6 – Test wiedzy*

(na podstawie artykułów z RB 6/2026)

1. Zgodnie z art. 3 ust. 1 pkt 14 ustawy z 29 września 1994 r. o rachunkowości, przez wartości niematerialne i prawne rozumie się nabyte przez jednostkę, zaliczane do aktywów trwałych, prawa majątkowe nadające się do gospodarczego wykorzystania, o przewidywanym okresie ekonomicznej użyteczności:
   a) dłuższym niż rok,
   b) krótszym niż rok,
   c) równym rok.

2. Ewidencja wartości niematerialnych i prawnych prowadzona jest na koncie:
   a) 013 „Pozostałe środki trwałe”,
   b) 011 „Środki trwałe”,
   c) 020 „Wartości niematerialne i prawne”.

3. Umowy subskrypcyjne (SaaS), na mocy których jednostka nie sprawuje kontroli nad składnikiem objętym umową, a dostawca zachowuje kontrolę i może go modyfikować:
   a) stanowią wartość niematerialną i prawną,
   b) nie stanowią wartości niematerialnej i prawnej,
   c) stanowią wartość niematerialną i prawną, ale tylko te, których wartość rocznie przekracza kwotę 10 000 zł.

4. Fakturę za subskrypcję ChatGPT ujmuje się jako usługę obcą na koncie:
   a) 403 „Podatki i opłaty”,
   b) 401 „Zużycie materiałów i energii”,
   c) 402 „Usługi obce”.

5. Czy KSeF 2.0 daje możliwość wystawienia faktury z załącznikiem:
   a) nie, nie ma takiej możliwości, załączniki mogą być wysyłane jedynie mailem,
   b) tak, ale należy zgłosić ten zamiar w usłudze e-Urząd Skarbowy,
   c) tak, ale należy otrzymać zgodę od nabywcy faktury.

6. Czy usługi parkingowe w strefie płatnego parkowania podlegają opodatkowaniu VAT:
   a) tak, świadczone przez gminy usługi postoju w strefach płatnego parkowania podlegają opodatkowaniu VAT – stawka 8%,
   b) tak, świadczone przez gminy usługi postoju w strefach płatnego parkowania podlegają opodatkowaniu VAT – stawka 23%,
   c) nie, świadczone przez gminy usługi postoju w strefach płatnego parkowania nie podlegają opodatkowaniu VAT.

7. Czy pracownikowi, który wykorzystuje zaległy urlop wypoczynkowy, a nie urlop przysługujący mu za bieżący rok, należą się wczasy pod gruszą:
   a) tak,
   b) nie,
   c) tak, ale w wysokości połowy kwoty, która przysługiwałaby temu pracownikowi, gdyby wykorzystywał urlop bieżący.

8. Czy wójt może udostępnić skany umów o pracę pracowników urzędu gminy:
   a) tak, jeżeli pracownik wyrazi na to pisemną zgodę,
   b) tak, w każdym przypadku,
   c) nie, są to dokumenty prywatne, które nie mogą być udostępniane.

---

* Test jednokrotnego wyboru. W formularzu odpowiedzi proszę podawać tylko numer pytania i literę właściwej odpowiedzi.

Czytaj uważnie „Rachunkowość Budżetową”, rozwiązuj zadania, wygrywaj atrakcyjne nagrody i...

Zostań KSIĘGOWYM BUDŻETU 2026!

Kalendarium budżetowe – czerwiec 2026 r.

Termin do dnia	Rodzaj dokumentu	Podmiot składający	Podmiot otrzymujący
1	2	3	4
1 pn	budżet państwa: sprawozdania miesięczne **Rb-40** za kwiecień 2026 r.	dysponenci państwowych funduszy celowych (z wyjątkiem dysponenta Funduszu Zapasów Interwencyjnych)	Ministerstwo Finansów – Departament Budżetu Państwa (dane ze sprawozdań MF przekazuje NIK)
		organ nadzorujący dysponenta Funduszu Zapasów Interwencyjnych	
		organ nadzorujący PFRON	
		organy nadzorujące agencje wykonawcze	
		organy wykonujące funkcje organu założycielskiego	
		Prezes KRUS	
		Prezes ZUS	
		organy nadzorujące państwowe osoby prawne	
10 śr	budżet państwa: miesięczne sprawozdania **Rb-23, Rb-27, Rb-28, Rb-28NW, Rb-28 Programy, Rb-28NW Programy, Rb-28 Programy WPR** za maj 2026 r.	dysponenci środków budżetu państwa III stopnia	dysponenci środków budżetu państwa II stopnia lub dysponenci części budżetowych
	budżet środków europejskich: miesięczne sprawozdania **Rb-28UE, Rb-28UE WPR** za maj 2026 r.	dysponenci środków budżetu państwa III stopnia	dysponenci środków budżetu państwa II stopnia lub dysponenci części budżetowych
	budżety JST: miesięczne sprawozdania **Rb-27S, Rb-28S** za maj 2026 r. *UWAGA! Sprawozdanie jednostkowe Rb-27S jednostki samorządu terytorialnego (jako jednostki budżetowej i jako organu) – o 11 dni dłużej*	jednostki budżetowe, jednostki obsługujące	zarządy JST
12 pt	budżet państwa: miesięczne sprawozdania **Rb-24, Rb-27** z wykonania dochodów budżetu państwa za maj 2026 r.	urzędy skarbowe	dysponent części 77
15 pn	budżet państwa: miesięczne sprawozdania **Rb-23, Rb-27, Rb-28, Rb-28NW, Rb-28 Programy, Rb-28NW Programy, Rb-28 Programy WPR** za maj 2026 r.	dysponenci środków budżetu państwa II stopnia	dysponenci części budżetowych
	budżet środków europejskich: miesięczne sprawozdania **Rb-28UE, Rb-28UE WPR** za maj 2026 r.	dysponenci środków budżetu państwa II stopnia	dysponenci części budżetowych
22 pn	budżet państwa: miesięczne sprawozdania **Rb-23, Rb-27, Rb-28, Rb-28NW** za maj 2026 r.	dysponenci części budżetowych (z wyjątkiem dysponenta części 77)	Ministerstwo Finansów – Departament Budżetu Państwa (dane ze sprawozdań MF przekazuje NIK)
	budżet państwa: miesięczne sprawozdania **Rb-28 Programy, Rb-28NW Programy, Rb-28 Programy WPR** za maj 2026 r.	dysponenci części budżetowych	Ministerstwo Finansów – Departament Instytucji Płatniczej (dane ze sprawozdań MF przekazuje NIK)

1	2	3	4
22 pn	budżet środków europejskich: miesięczne sprawozdania **Rb-28UE, Rb-28UE WPR** za maj 2026 r.	dysponenci części budżetowych	Ministerstwo Finansów – Departament Instytucji Płatniczej (dane ze sprawozdań MF przekazuje NIK)
	budżet środków europejskich: miesięczne sprawozdanie **Rb-28UE KPO** za maj 2026 r.	dysponent części 34	
	budżety JST: miesięczne sprawozdanie jednostkowe **Rb-27S** jednostki samorządu terytorialnego – jako jednostki budżetowej i jako organu za maj 2026 r.	jednostki samorządu terytorialnego (urząd gminy/miasta, starostwa powiatowe, urzędy marszałkowskie)	zarządy JST
23 wt	budżet państwa: miesięczne sprawozdania **Rb-40** za maj 2026 r.	dysponent Funduszu Zapasów Interwencyjnych	organ nadzorujący dysponenta Funduszu Zapasów Interwencyjnych
		Prezes Zarządu PFRON	organ nadzorujący PFRON
		kierownicy agencji wykonawczych	organy nadzorujące agencje wykonawcze
		dyrektorzy instytucji gospodarki budżetowej	organy wykonujące funkcje organów założycielskich
		kierujący jednostkami będącymi państwowymi osobami prawnymi	organy nadzorujące państwowe osoby prawne
25 czw	budżet państwa: miesięczne sprawozdania **Rb-FUS, Rb-FEP** za maj 2026 r.	Prezes ZUS	Ministerstwo Finansów – Departament Polityki Makroekonomicznej, Główny Urząd Statystyczny – Departament Rachunków Narodowych
	budżet państwa: miesięczne sprawozdanie **Rb-FER** za maj 2026 r.	Prezes KRUS	
29 pn	budżet państwa: miesięczne sprawozdanie **Rb-27** za maj 2026 r.	dysponent części 77	Ministerstwo Finansów – Departament Budżetu Państwa (dane ze sprawozdań MF przekazuje NIK)
	budżet środków europejskich: miesięczne sprawozdanie **Rb-27UE** za maj 2026 r.	dysponent części 87	Ministerstwo Finansów – Departament Instytucji Płatniczej, NIK
30 wt	budżet państwa: sprawozdania miesięczne **Rb-40** za maj 2026 r.	dysponenci państwowych funduszy celowych (z wyjątkiem dysponenta Funduszu Zapasów Interwencyjnych)	Ministerstwo Finansów – Departament Budżetu Państwa (dane ze sprawozdań MF przekazuje NIK)
		organ nadzorujący dysponenta Funduszu Zapasów Interwencyjnych	
		organ nadzorujący PFRON	
		organy nadzorujące agencje wykonawcze	
		organy wykonujące funkcje organu założycielskiego	
		Prezes KRUS	
		Prezes ZUS	
		organy nadzorujące państwowe osoby prawne	

UWAGA! W przypadku gdy dzień przekazania sprawozdania przypada na sobotę lub dzień ustawowo wolny od pracy – terminem przekazania sprawozdania po upływie okresu sprawozdawczego jest (nie później niż) pierwszy dzień roboczy następujący po tym dniu.

© ℗

Podstawa prawna

- załącznik nr 40, załącznik nr 41, załącznik nr 42 do rozporządzenia Ministra Finansów z 29 stycznia 2025 r. w sprawie sprawozdawczości budżetowej (Dz.U. z 2025 r. poz. 133; ost.zm. Dz.U. z 2026 r. poz. 22)

MAGDALENA GROTKIEWICZ

prawnik specjalizujący się w tematyce finansów publicznych, rachunkowości i sprawozdawczości budżetowej, redaktor prowadzący „Rachunkowość Budżetową"

Wartości niematerialne i prawne od A do Z – poradnik dla jsfp

KSIĘGOWY BUDŻETU 2026

Wartości niematerialne i prawne (WNiP) to kategoria aktywów trwałych, która w praktyce rachunkowości jednostek sektora finansów publicznych budzi liczne wątpliwości klasyfikacyjne. Dynamiczny rozwój technologii informatycznych, upowszechnienie modeli subskrypcyjnych (SaaS), rosnąca liczba licencji terminowych i niewyłącznych oraz zmieniające się formy korzystania z oprogramowania sprawiają, że prawidłowa kwalifikacja wydatków jako WNiP, rozliczeń międzyokresowych kosztów (RMK) bądź kosztów bieżącego okresu staje się jednym z najczęstszych problemów zgłaszanych przez służby księgowe.

Nabywanie wartości niematerialnych i prawnych przez państwowe i samorządowe jednostki budżetowe wymaga uwzględnienia przepisów:

- ustawy z 29 września 1994 r. o rachunkowości (dalej: uor) oraz
- ustawy z 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (dalej: uofp).

W praktyce pojawiają się liczne wątpliwości dotyczące rozróżnienia, kiedy konkretny wydatek poniesiony na licencję, program komputerowy czy inne prawo majątkowe spełnia definicję WNiP, a kiedy powinien zostać ujęty w kosztach bieżących. Sposób postępowania determinuje ewidencja w księgach rachunkowych oraz klasyfikacja budżetowa wydatku. Zdarza się też, że osobne przepisy wykonawcze, na przykład rozporządzenie Ministra Finansów z 2 marca 2010 r. w sprawie szczegółowej klasyfikacji dochodów, wydatków, przychodów i rozchodów oraz środków pochodzących ze źródeł zagranicznych wprost wskazują paragrafy właściwe dla wydatków na nabycie WNiP. Orzecznictwo organów podatkowych, w tym interpretacje dyrektorów izb skarbowych oraz Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej, pozwalają na weryfikację poprawności przyjętych rozwiązań w szczególnie niejednoznacznych stanach faktycznych.

Definicja ustawowa wartości niematerialnych i prawnych

Zgodnie z art. 3 ust. 1 pkt 14 uor, **przez wartości niematerialne i prawne rozumie się nabyte przez jednostkę, zaliczane do aktywów trwałych, prawa majątkowe nadające się do gospodarczego wykorzystania, o przewidywanym okresie ekonomicznej użyteczności dłuższym niż rok, przeznaczone do używania na potrzeby jednostki**, a w szczególności:

- autorskie prawa majątkowe,
- prawa pokrewne,
- licencje,
- koncesje,
- prawa do wynalazków, patentów, znaków towarowych, wzorów użytkowych oraz zdobniczych,
- know-how.

Do WNiP zalicza się również nabytą wartość firmy oraz koszty zakończonych prac rozwojowych.

Z przytoczonej definicji wynika, że uznanie składnika majątku za WNiP wymaga łącznego spełnienia kilku warunków.

WAŻNE!

Ustawa o rachunkowości wymaga przede wszystkim nabycia składnika, co wyklucza z kategorii WNiP prawa majątkowe wytworzone we własnym zakresie, z wyjątkiem kosztów zakończonych prac rozwojowych.

Sam składnik musi stanowić prawo podmiotowe o charakterze zbywalnym, nadające się do gospodarczego wykorzystania, a zatem przynoszące korzyści ekonomiczne lub umożliwiające realizację zadań statutowych jednostki. Jednocześnie przewidywany okres ekonomicznej użyteczności składnika musi przekraczać rok, a jego przeznaczeniem powinno być używanie na potrzeby jednostki, co automatycznie wyklucza składniki nabyte w celu odsprzedaży.

Warunki uznania składnika majątku za WNiP

Projekt Krajowego Standardu Rachunkowości (dalej: projekt KSR WNiP) dotyczący właśnie WNiP systematyzuje warunki uznania składnika aktywów za WNiP, dzieląc je na:

- ogólne warunki uznania za składnik aktywów (wynikające z art. 3 ust. 1 pkt 12 uor),
- warunki szczególne.

Do warunków ogólnych zalicza się:

- sprawowanie kontroli nad składnikiem majątku,
- możliwość wiarygodnego ustalenia jego wartości początkowej,
- uzyskanie w przyszłości korzyści ekonomicznych z jego wykorzystywania.

Warunki szczególne obejmują natomiast:

- możliwość zidentyfikowania składnika WNiP,
- przeznaczenie do używania na potrzeby własne jednostki,
- zamiar używania go przez okres dłuższy niż rok oraz wartość istotną (przekraczającą dolną granicę wartości ustaloną w polityce rachunkowości).

Kwestia kontroli nad składnikiem majątku ma fundamentalne znaczenie przy rozróżnieniu WNiP od usług (w tym SaaS). Jednostka kontroluje składnik majątku, jeżeli może nim dysponować i czerpać korzyści ekonomiczne, a jednocześnie jest w stanie ograniczyć dostęp do korzyści z niego podmiotom trzecim.

WAŻNE!

W przypadku umów subskrypcyjnych (SaaS) jednostka nie sprawuje kontroli nad składnikiem objętym umową – dostawca zachowuje kontrolę i może go modyfikować – dlatego tego typu umowy nie skutkują powstaniem WNiP.

Reguła 12 miesięcy – źródło najczęstszych nieporozumień

Kryterium „12 miesięcy", o którym mowa w art. 3 ust. 1 pkt 14 uor, stanowi w praktyce jedno z najczęstszych źródeł wątpliwości klasyfikacyjnych. Nieporozumienia wynikają z utożsamiania okresu ważności licencji, wynikającego z umowy, z okresem ekonomicznej użyteczności składnika. Są to dwa odrębne pojęcia, a ich prawidłowe rozróżnienie warunkuje poprawną kwalifikację wydatku.

WAŻNE!

Okres ekonomicznej użyteczności to przewidywany przez jednostkę okres, w którym dany składnik aktywów będzie gospodarczo wykorzystywany, liczony od dnia przyjęcia do używania.

To zamiar i zdolność jednostki do korzystania ze składnika majątku, a nie sam termin ważności licencji, determinuje okres ekonomicznej użyteczności. Licencja może być udzielona na 36 miesięcy, ale jeżeli jednostka zamierza korzystać z niej tylko przez 10 miesięcy (np. na czas realizacji projektu), okres ekonomicznej użyteczności wynosi 10 miesięcy i składnik nie spełnia kryterium WNiP. I odwrotnie, fakt, że umowa licencyjna została zawarta na okres jednego roku, nie przesądza automatycznie, że okres ekonomicznej użyteczności nie przekracza roku.

Należy ponadto pamiętać, że okres ekonomicznej użyteczności może wynikać z trzech źródeł, z:

1) obowiązujących przepisów (np. autorskie prawa majątkowe wygasają po upływie 70 lat od wystąpienia zdarzenia, od którego rozpoczyna się bieg ochrony),
2) umowy lub innego tytułu prawnego (np. okres obowiązywania licencji wyłącznej),
3) przewidywanego (oszacowanego) przez jednostkę okresu ekonomicznej użyteczności.

W przypadku licencji na czas nieograniczony jednostka sama szacuje okres amortyzacji przy uwzględnieniu postępu techniczno-ekonomicznego.

Projekt KSR WNiP przyjmuje stanowisko dość restrykcyjne: *składnik nabyty z zamiarem wykorzystywania na potrzeby jednostki przez okres nie dłuższy niż rok nie jest uznawany za WNiP, nawet gdy jednostka posiada uprawnienia do jego używania przez okres dłuższy od roku.*

PRZYKŁAD 1

Jednostka budżetowa zakupiła licencję na program komputerowy na okres jednego roku za kwotę 25 000 zł przekraczającą dolną granicę wartości WNiP. Mimo że licencje na programy komputerowe co do zasady spełniają definicję WNiP, jeżeli jednostka nabyła licencję wyłącznie na rok, cenę nabycia można odnieść bezpośrednio w koszty lub rozliczyć poprzez RMK czynne.

PRZYKŁAD 2

Jednostka zakupiła licencję na rok z możliwością przedłużenia na kolejne 2 lata. Po zakończeniu pierwszego roku zdecydowała się na jej przedłużenie (odrębna licencja na 2 lata; opłata 40 000 zł). Uznaje się, że jednostka nabyła składnik WNiP po pierwszym roku używania o wartości początkowej 40 000 zł, ponieważ dopiero w momencie przedłużenia okres ekonomicznej użyteczności przekroczył rok.

Reasumując, kryterium „dłużej niż rok" odnosi się do przewidywanego przez jednostkę okresu gospodarczego wykorzystywania składnika, a nie do formalnego okresu obowiązywania umowy licencyjnej. Prawidłowa ocena tego kryterium wymaga każdorazowej analizy konkretnego stanu faktycznego.

Co jest wartością niematerialną i prawną – typowe kategorie

Licencje bezterminowe (wieczyste) z przeniesieniem praw majątkowych

Nabycie oprogramowania, np. klasy ERP na licencji bezterminowej z pełnym przeniesieniem autorskich praw majątkowych, skutkuje powstaniem WNiP ewidencjonowanego na koncie 020 „Wartości niematerialne i prawne". Wartość początkowa obejmuje cenę zakupu powiększoną o koszty wdrożenia, jeżeli nie zostały one wyodrębnione na fakturze jako osobna usługa.

Licencje wyłączne bezterminowe

Zakup licencji wyłącznej na korzystanie z bazy danych, jeżeli licencja ma charakter bezterminowy i wyłączny, stanowi WNiP ujmowany na koncie 020 „Wartości niematerialne i prawne". Wyłączność oznacza, że licencjodawca zobowiązuje się do nieudzielania licencji innym podmiotom w zakresie objętym umową.

Majątkowe prawa autorskie

Nabycie majątkowych praw autorskich do utworu (np. podręcznika szkoleniowego, projektu architektonicznego) stanowi WNiP. Umowa o przeniesienie autorskich praw majątkowych wymaga formy pisemnej pod rygorem nieważności (ustawa z 4 lutego 1994 r. o prawie autorskim i prawach pokrewnych). Brak zachowania formy pisemnej uniemożliwia uznanie prawa za składnik WNiP.

Patenty i prawa do wynalazków

Nabyte prawa wyłączne, patent technologiczny, prawo do wynalazku, wzór użytkowy stanowią WNiP i podlegają ewidencji na koncie 020 „Wartości niematerialne i prawne". Okres amortyzacji powinien odpowiadać okresowi ekonomicznej użyteczności.

Know-how

Jako know-how ujmuje się wyłącznie równowartość wiedzy nabytej przez jednostkę (w drodze zakupu, zamiany, aportu bądź innej umowy), która posiada zdolność do objęcia ochroną prawną jako tajemnica przedsiębiorstwa. Przykłady to nabyte receptury, składy chemiczne, metody obniżania kosztów produkcji. Wiedza pozyskana w trakcie szkoleń czy konferencji nie stanowi nabycia know-how.

Koszty zakończonych prac rozwojowych

Do WNiP jednostka zalicza koszty prac rozwojowych po spełnieniu wszystkich warunków określonych w art. 33 ust. 2 uor. W praktyce jednostek budżetowych sytuacja ta występuje sporadycznie, niemniej jest prawnie dopuszczalna.

Co nie jest wartością niematerialną i prawną – najczęstsze błędy klasyfikacyjne

Subskrypcje SaaS (Software as a Service)

Umowy subskrypcyjne na korzystanie z oprogramowania w chmurze (np. systemy CRM, platformy analityczne Amazon/Azure, subskrypcje Microsoft Teams/Office 365, platformy e-learningowe LMS) nie stanowią WNiP. W modelu SaaS jednostka nie nabywa prawa majątkowego do oprogramowania – uzyskuje jedynie prawo dostępu do aplikacji chmurowej. Dostawca zachowuje pełną kontrolę nad oprogramowaniem, a po zakończeniu umowy jednostka traci dostęp. Koszty subskrypcji SaaS stanowią koszty bieżącego okresu (konto 402 „Usługi obce") lub podlegają rozliczeniu w czasie poprzez RMK czynne.

Warto w tym miejscu wskazać na praktyczną metodę rozróżnienia SaaS od licencji: jeżeli oprogramowanie działa wyłącznie w chmurze dostawcy, a jednostka łączy się z nim przez przeglądarkę internetową, jest to z dużym prawdopodobieństwem model SaaS. Jeżeli natomiast jednostka instaluje oprogramowanie na własnych serwerach lub stacjach roboczych i może z niego korzystać niezależnie od dostępu do Internetu, mamy do czynienia z klasyczną licencją, która może (ale nie musi) stanowić WNiP.

Licencje niewyłączne terminowe

Licencja niewyłączna na użytkowanie programu (np. CAD, program płacowy), nawet jeśli zawarta na okres dłuższy niż rok, nie stanowi WNiP. Licencja niewyłączna nie jest prawem majątkowym w pełnym tego słowa znaczeniu, jest jedynie uprawnieniem obligacyjnym do korzystania z utworu. Wydatek podlega rozliczeniu w czasie:

- **strona Wn konto 640** „Rozliczenia międzyokresowe kosztów",
- **strona Ma konto 402** „Usługi obce".

Usługi utrzymania, serwisu i wsparcia technicznego

Odrębnie fakturowane usługi utrzymania systemu informatycznego nie stanowią WNiP, nawet jeżeli dotyczą oprogramowania ujętego na koncie 020 „Wartości niematerialne i prawne". Są to usługi obce klasyfikowane na koncie 402 „Usługi obce".

Licencje OEM przypisane do urządzenia

Licencje na oprogramowanie typu OEM, nabywane łącznie z urządzeniem (np. system operacyjny), nie stanowią odrębnego składnika WNiP. Ich wartość wchodzi w skład wartości początkowej środka trwałego.

Szkolenia pracowników

Koszty przeszkolenia pracowników w zakresie obsługi nowo pozyskanego składnika WNiP nie wchodzą do wartości początkowej WNiP (z wyjątkiem sytuacji, gdy zostały objęte ceną zakupu i nie jest możliwe ich wyodrębnienie). Stanowią koszty bieżącego okresu.

Praktyczne przykłady klasyfikacji w jednostce budżetowej

PRZYKŁAD 3

Szkoła zakupiła licencję bezterminową na system ERP za 120 000 zł z przeniesieniem praw majątkowych. Serwis fakturowany odrębnie. Kwalifikacja:

- WNiP,
- konto 020 „Wartości niematerialne i prawne",
- amortyzacja liniowa, wartość początkowa 120 000 zł.

Serwis: koszty bieżące (konto 402 „Usługi obce").

PRZYKŁAD 4

Urząd gminy wykupił subskrypcję CRM w chmurze (SaaS) na 36 miesięcy za 54 000 zł. Brak przeniesienia praw majątkowych. Kwalifikacja:

- nie jest to WNiP,
- koszty na koncie 402 „Usługi obce",
- rozliczane w czasie proporcjonalnie (strona Wn konto 640/strona Ma konto 402).

PRZYKŁAD 5

Jednostka nabyła licencję niewyłączną na program CAD na 60 miesięcy za 30 000 zł. Ograniczone prawo użycia, bez przeniesienia praw. Kwalifikacja:

- nie jest to WNiP,
- rozliczenie w czasie: strona Wn konto 640/strona Ma konto 402; przez 60 miesięcy.

PRZYKŁAD 6

Starostwo powiatowe wykupiło roczną subskrypcję Microsoft Teams/Office 365 za 12 000 zł. Typowy SaaS. Kwalifikacja:

- koszt bieżący – konto 402 „Usługi obce".

PRZYKŁAD 7

Jednostka zakupiła licencję bezterminową na system księgowy za 90 000 zł. Na fakturze wyodrębniono usługę wdrożenia (30 000 zł). Kwalifikacja:

- licencja – WNiP (konto 020) o wartości początkowej 60 000 zł,
- usługa wdrożenia – koszt bieżący (konto 402).

Gdyby wdrożenia nie wyodrębniono na fakturze, cała kwota 90 000 zł stanowiłaby wartość początkową WNiP.

PRZYKŁAD 8

Ośrodek pomocy społecznej zakupił prawa autorskie do podręcznika szkoleniowego za 15 000 zł. Kwalifikacja:

- WNiP (konto 020), jeśli wartość przekracza próg istotności i jednostka zamierza korzystać dłużej niż rok.

PRZYKŁAD 9

Licencja terminowa na program płacowy na 24 miesiące za 24 000 zł, licencja niewyłączna. Kwalifikacja:

- nie jest to WNiP,
- rozliczenie w czasie przez 24 miesiące (strona Wn konto 640/strona Ma kont 402).

TABELA 1. Zestawienie klasyfikacyjne – co jest, a co nie jest WNiP

Rodzaj składnika	Wartość (zł)	Okres	Konto	WNiP	Uwagi
Licencja bezterminowa ERP z przeniesieniem praw	120 000	bezterminowa	020	**tak**	amortyzacja liniowa; serwis odrębnie na konto 402
Subskrypcja CRM w chmurze (SaaS)	54 000/ 36 miesięcy	36 miesięcy	402 (640)	**nie**	brak przeniesienia praw; rozliczenie w czasie
Licencja niewyłączna CAD	30 000/ 60 miesięcy	60 miesięcy	402 (640)	**nie**	licencja niewyłączna = uprawnienie obligacyjne
Licencja wyłączna bezterminowa – baza danych	45 000	bezterminowa	020	**tak**	wyłączność = prawo majątkowe
Subskrypcja MS Teams/ Office 365	12 000/ 12 miesięcy	12 miesięcy	402	**nie**	typowy SaaS – koszt bieżący
Licencja bezterminowa – system księgowy	90 000	bezterminowa	020	**tak**	wdrożenie wyodrębnione – osobno na 402
Licencja terminowa program płacowy (niewyłączna)	24 000/ 24 miesiące	24 miesiące	402 (640)	**nie**	niewyłączna – RMK czynne
Prawa autorskie – podręcznik szkoleniowy	15 000	bezterminowa	020	**tak**	przeniesienie praw autorskich
Patent technologiczny	80 000	bezterminowa	020	**tak**	amortyzacja 60 miesięcy (stawka 20%)

Usługa utrzymania/serwis ERP	18 000/rok	12 miesięcy	402	**nie**	usługa, nie prawo majątkowe
Know-how – nabyta receptura	50 000	bezterminowa	020	**tak**	tajemnica przedsiębiorstwa
Licencja OEM (z urządzeniem)	w cenie komputera	–	011/013	**nie***	wchodzi w wartość początkową środka trwałego

** Licencja OEM nie stanowi odrębnego składnika WNiP – zwiększa wartość początkową urządzenia.*

Wartość początkowa WNiP

Wartością początkową składnika WNiP jest cena nabycia (art. 28 ust. 2 i 8 uor) lub koszt wytworzenia (w przypadku kosztów zakończonych prac rozwojowych). Na cenę nabycia składają się:

- cena zakupu,
- koszty zakupu (np. opłaty notarialne, prowizje),
- koszty dostosowania do używania (wdrożenia),
- koszty finansowania zewnętrznego poniesione do dnia przyjęcia składnika do używania.

Nie zalicza się do wartości początkowej WNiP kosztów przeszkolenia pracowników, kosztów reklamy i działań promocyjnych. Istotne jest również, że wartość początkowa WNiP nie ulega zwiększeniu o koszty poniesione na ulepszenie, w przeciwieństwie do środków trwałych.

Dolna granica wartości (próg istotności) i uproszczenia

Jednostka w zasadach (polityce) rachunkowości ustala kwotę stanowiącą dolną granicę wartości, poniżej której koszty nabycia składnika są ujmowane w ciężar kosztów okresu. Dla WNiP spełniającego warunki uznania, ale o wartości poniżej progu, możliwe jest stosowanie uproszczenia: składnik zostaje ujęty jako WNiP i objęty zbiorczym obiektem inwentarzowym, ale jego wartość początkowa jest jednorazowo odpisywana w ciężar kosztów amortyzacji w miesiącu oddania do użytkowania. Alternatywnie, składnik nie zostaje ujęty jako WNiP, a jego wartość początkowa zostaje jednorazowo odpisana w ciężar pozostałych kosztów rodzajowych, jednocześnie prawo objęte jest ewidencją pozabilansową.

Ewidencja księgowa WNiP w jednostkach budżetowych

Ewidencja WNiP prowadzona jest na koncie 020 „Wartości niematerialne i prawne". Na stronie Wn ujmuje się zwiększenia, a na stronie Ma – zmniejszenia stanu wartości początkowej WNiP (z wyjątkiem umorzenia ujmowanego na kontach 071 i 072). Ewidencja szczegółowa powinna umożliwić należyte obliczanie umorzenia WNiP, podział według tytułów i osób odpowiedzialnych.

W przypadku nabycia składnika WNiP wymagającego dostosowania do używania (np. wdrożenia oprogramowania) do momentu zakończenia prac dostosowawczych i przyjęcia składnika do używania mamy do czynienia z WNiP w realizacji. Koszty ponoszone w związku z dostosowaniem ujmuje się na koncie rozliczeniowym (analogicznie do środków trwałych w budowie) i dopiero po zakończeniu wdrożenia całość przenosi na konto 020.

Umorzenie WNiP podlegających amortyzacji stopniowej ewidencjonowane jest na koncie 071, w korespondencji z kontem 400 „Amortyzacja". Wartości niematerialne i prawne podlegające umorzeniu jednorazowemu ewidencjonowane są na koncie 072, w korespondencji z kontem 401.

TABELA 2. Typowe zapisy księgowe dotyczące WNiP

Operacja gospodarcza	Wn	Ma	Uwagi
Przyjęcie WNiP do ewidencji (zakup)	**020**	**201**	wartość początkowa według faktury
Naliczenie odpisu amortyzacyjnego (stopniowe)	**400**	**071**	odpis amortyzacyjny
Jednorazowy odpis niskocennej WNiP	**401**	**072**	poniżej progu istotności

Rozchód (likwidacja) – umorzenie	071/072	020	dotychczasowe umorzenie
Rozchód (likwidacja) – wartość netto	761	020	nieumorzona część wartości początkowej
Przyjęcie WNiP nieodpłatnie (darowizna)	020	800	zwiększenie funduszu
Koszty wdrożenia (WNiP w realizacji)	080*	201/130	konto rozliczeniowe analogiczne do środków trwałych w budowie*
Przyjęcie WNiP po zakończeniu wdrożenia	020	080	przeniesienie łącznej wartości

** Konto 080 wymaga wydzielenia odpowiedniej analityki do ewidencji WNiP. Nie jest ono bezpośrednio dedykowane do rozliczania nakładów na WNiP.*

Amortyzacja WNiP

WNiP amortyzuje się w okresie ich ekonomicznej użyteczności. Zaleca się stosowanie metody liniowej. Dokonywanie odpisów amortyzacyjnych rozpoczyna się w miesiącu przyjęcia składnika WNiP do używania i ujęcia go w księgach rachunkowych lub w miesiącu następnym. Zaprzestaje się dokonywania odpisów od miesiąca następującego po miesiącu, w którym nastąpiło zrównanie kwoty odpisów z wartością podlegającą amortyzacji, przeznaczenie do sprzedaży, likwidacji lub stwierdzenie niedoboru.

W jednostkach budżetowych stosujących uproszczenia podatkowe (art. 16m ustawy z 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych) okres amortyzacji licencji na oprogramowanie wynosi co do zasady nie krócej niż 24 miesiące (stawka 50%), a praw do wynalazków i patentów – nie krócej niż 60 miesięcy (stawka 20%). Rachunkowo jednostka powinna kierować się przewidywanym okresem ekonomicznej użyteczności. Jednostka jest zobowiązana do systematycznej weryfikacji przyjętych okresów i stawek amortyzacji nie później niż na koniec każdego roku obrotowego.

Klasyfikacja budżetowa wydatków na WNiP

Wydatki na nabycie WNiP o znacznej wartości (stanowiące inwestycję) klasyfikowane są w § 606 „Wydatki na zakupy inwestycyjne jednostek budżetowych". Wydatki na oprogramowanie niekwalifikujące się jako WNiP (subskrypcje SaaS, licencje niewyłączne terminowe, serwis) klasyfikowane są odpowiednio w § 430 „Zakup usług pozostałych" lub § 421 „Zakup materiałów i wyposażenia". Prawidłowe rozgraniczenie wydatków majątkowych (inwestycyjnych) od bieżących ma bezpośrednie konsekwencje dla wieloletniej prognozy finansowej i limitów wydatków majątkowych.

TABELA 3. Klasyfikacja budżetowa wydatków na oprogramowanie i prawa

Rodzaj wydatku	Paragraf	Przykłady
Nabycie WNiP (wydatek majątkowy/inwestycyjny)	§ 606	licencja bezterminowa ERP (120 000 zł), patent technologiczny (80 000 zł), licencja wyłączna baza danych (45 000 zł)
Subskrypcje SaaS, licencje niewyłączne, serwis, utrzymanie	§ 430	subskrypcja CRM (54 000 zł), Microsoft 365 (12 000 zł), usługa utrzymania ERP (18 000 zł), licencja niewyłączna CAD (30 000 zł)
Niskocenne oprogramowanie (poniżej progu)	§ 421/§ 430	jednorazowe licencje na programy biurowe, narzędzia graficzne poniżej dolnej granicy wartości WNiP
Szkolenia pracowników z obsługi oprogramowania	§ 470	szkolenie z obsługi nowego systemu ERP, certyfikacja administratorów

Więcej on line

DZIAŁ
„Tylko w e-wydaniu"

Dodatkowe artykuły i materiały specjalne dostępne po zalogowaniu na **inforlex.pl**

Inwentaryzacja WNiP

Zgodnie z art. 26 ust. 1 pkt 3 uor, WNiP podlega corocznej inwentaryzacji drogą weryfikacji. Inwentaryzacja polega na sprawdzeniu, czy składniki ujęte w ewidencji mają potwierdzenie w dokumentacji źródłowej (umowy licencyjne, umowy przeniesienia praw autorskich), czy wartości są zgodne z zapisami księgowymi, czy wykazywane WNiP są faktycznie wykorzystywane w działalności operacyjnej, czy wygasłe licencje zostały odpowiednio ujęte oraz czy liczba instalacji oprogramowania odpowiada warunkom licencji.

Prezentacja WNiP w sprawozdaniu finansowym

W bilansie jednostki budżetowej WNiP wykazywane są w pozycji A.I. aktywów – „Wartości niematerialne i prawne" w wartości netto (wartość początkowa pomniejszona o dotychczasowe umorzenie i ewentualne odpisy z tytułu trwałej utraty wartości). Zaleca się, aby w informacjach uzupełniających wskazywać przyjęte zasady wyceny i amortyzacji WNiP, dolną granicę wartości, istotne zmiany w stanie WNiP w roku obrotowym oraz przyjęte uproszczenia.

PODSUMOWANIE

1. **Prawidłowa klasyfikacja wydatków jako WNiP wymaga każdorazowej analizy konkretnego stanu faktycznego w kontekście spełnienia wszystkich warunków ustawowych.**
2. **Kluczowe znaczenie ma rozróżnienie prawa majątkowego (dającego jednostce kontrolę nad składnikiem) od uprawnienia obligacyjnego do korzystania z usługi (SaaS, subskrypcja).**
3. **Istotne jest prawidłowe rozumienie kryterium 12 miesięcy – odnoszącego się do przewidywanego okresu gospodarczego wykorzystywania, a nie do formalnego okresu obowiązywania umowy.**
4. **Projekt KSR WNiP, choć jeszcze formalnie nieobowiązujący, stanowi cenną wskazówkę interpretacyjną.**
5. **Rekomenduje się, aby jednostki sektora finansów publicznych dokonały przeglądu posiadanych składników ewidencjonowanych na koncie 020 pod kątem prawidłowości ich klasyfikacji, ze szczególnym uwzględnieniem licencji terminowych niewyłącznych i subskrypcji SaaS.**

© ℗

Podstawa prawna

- art. 3 ust. 1 pkt 14, art. 28 ust. 2 i 8, art. 32 ust. 1, art. 33 ust. 1–3 ustawy z 29 września 1994 r. o rachunkowości (j.t. Dz.U. z 2026 r. poz. 522)
- art. 16m ustawy z 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (j.t. Dz.U. z 2025 r. poz. 278, ost.zm. Dz.U. z 2026 r. poz. 331)
- załącznik nr 4 do rozporządzenia Ministra Finansów z 2 marca 2010 r. w sprawie szczegółowej klasyfikacji dochodów, wydatków, przychodów i rozchodów oraz środków pochodzących ze źródeł zagranicznych (j.t. Dz.U. z 2022 r. poz. 513; ost.zm. Dz.U. z 2025 r. poz. 1241)
- załącznik nr 3 do rozporządzenia Ministra Rozwoju i Finansów z 13 września 2017 r. w sprawie rachunkowości oraz planów kont dla budżetu państwa, budżetów jednostek samorządu terytorialnego, jednostek budżetowych, samorządowych zakładów budżetowych, państwowych funduszy celowych oraz państwowych jednostek budżetowych mających siedzibę poza granicami Rzeczypospolitej Polskiej (j.t. Dz.U. z 2020 r. poz. 342; ost.zm. Dz.U. z 2025 r. poz. 347)

JAROSŁAW JURGA

ekonomista, certyfikowany księgowy posiadający wieloletnie doświadczenie w zakresie finansów publicznych, praktyk specjalizujący się w zagadnieniach rachunkowości budżetowej. Ukończył studia podyplomowe z zakresu polskich i międzynarodowych standardów rachunkowości oraz audytu wewnętrznego w jsfp. Szkoleniowiec, wykładowca na studiach podyplomowych z zakresu finansów i rachunkowości JST, autor i współautor kilkunastu publikacji książkowych oraz licznych publikacji z obszaru rachunkowości budżetowej oraz finansów publicznych

Pomagamy w rozwiązywaniu bieżących problemów na naszym profilu na portalu społecznościowym

facebook
www.facebook.com/rbinforpl

NIEPRAWIDŁOWOŚCI

Nieprawidłowości w zakresie księgowania spłaty odsetek od obligacji w księgach rachunkowych budżetu powiatu

OPIS NIEPRAWIDŁOWOŚCI

W wyniku kontroli prawidłowości ujęcia księgowego spłaty odsetek od wyemitowanych obligacji naliczonych przez bank zgodnie z umową w kwocie 1 600 000 zł, na podstawie harmonogramu płatności oraz przesyłanych z banku informacji dla płatności odsetek od wyemitowanych obligacji ustalono, że wydatki związane z obsługą wyemitowanych obligacji księguje się w starostwie powiatowym nieprawidłowo.

Wydatki związane z obsługą wyemitowanych obligacji księgowano w starostwie powiatowym następująco: naliczenie przez bank odsetek (przypis):

- w księgach rachunkowych budżetu na stronie Wn konta 909 „Rozliczenia międzyokresowe" oraz na stronie Ma konta 260 „Zobowiązania finansowe" (obligacje),
- w księgach rachunkowych urzędu/starostwa przypisem w dniu spłaty odsetek.

Zastosowanie takiego zapisu w jednostce powoduje sytuację, gdy nie występuje na tym etapie księgowanie na stronie Wn konta 751 „Koszty finansowe" oraz na stronie Ma konta 201 „Rozrachunki z odbiorcami i dostawcami". Kolejno spłata odsetek została ujęta w księgach rachunkowych budżetu na stronie Wn konta 260 „Zobowiązania finansowe" (obligacje), na stronie Ma konta 909 „Rozliczenia międzyokresowe" (alternatywnie możliwe jest księgowanie na konto, na którym ujęto naliczenie odsetek).
Natomiast na stronie Wn konta 902 „Wydatki budżetowe" i na stronie Ma konta 223 „Rozliczenie wydatków budżetowych" dokonuje się księgowania tzw. dynamiki wydatków.
W tej sytuacji księgowania na stronie Wn konta 902 „Wydatki budżetowe" i na stronie Ma konta 133 „Rachunek budżetu" nie były wykonywane.
Jak ustalono w księgach rachunkowych urzędu/starostwa przypisu dokonywano w momencie spłaty odsetek, księgując na stronie Wn konta 751 „Koszty finansowe" oraz na stronie Ma konta 130 „Rachunek bieżący jednostki".
Jednostka nie stosowała księgowania na stronie Wn konta 201 „Rozrachunki z odbiorcami i dostawcami" oraz na stronie Ma konta 130 „Rachunek bieżący jednostki".

KOMENTARZ

Zdaniem organu kontroli, przedstawione działanie stanowi naruszenie zasad funkcjonowania kont księgowych określonych w „Planie kont dla budżetów jednostek samorządu terytorialnego" będącym załącznikiem nr 2 do rozporządzenia Ministra Rozwoju i Finansów z 13 września 2017 r. w sprawie rachunkowości oraz planów kont dla budżetu państwa, budżetów jednostek samorządu terytorialnego, jednostek budżetowych, samorządowych zakładów budżetowych, państwowych funduszy celowych oraz państwowych jednostek budżetowych mających siedzibę poza granicami Rzeczypospolitej Polskiej (dalej: rozporządzenie w sprawie rachunkowości oraz planów kont) oraz w „Planie kont dla jednostek budżetowych i samorządowych zakładów bu-

dżetowych" będącym załącznikiem nr 3 do tego rozporządzenia.

Skarbnik powiatu oraz główna księgowa złożyli wyjaśnienia dotyczące zasad księgowania odsetek od wyemitowanych obligacji.

Zgodnie z wyjaśnieniem, przypis odsetek od obligacji może się odbywać w następujący sposób:

- strona Wn konto 909 „Rozliczenia międzyokresowe",
- strona Ma konto 260 „Zobowiązania finansowe".

Spłatę odsetek od obligacji zaksięgowano: Wn 260/Ma 909 zgodnie z zapisem w planie kont, gdzie wskazano, że *przypis odsetek naliczonych i zapłaconych jest dokonywany na koniec miesiąca*.

Poleceniem księgowania zaksięgowano wydatki starostwa powiatowego na podstawie tzw. dynamiki wydatków w kwocie 133 091,43 zł. Na kwotę tę składają się odsetki od obligacji: 94 438 zł i odsetki od kredytu: 16 401,53 zł oraz odsetki od kolejnego kredytu w kwocie: 22 251,90 zł na koncie Wn 902/Ma 223. Przypis odsetek od obligacji jest dokonywany w momencie ich spłaty na kontach Wn 751/Ma 130 oraz księgowane jest zaangażowanie Ma 998.

STANOWISKO ORGANU

Zdaniem organu kontrolującego, księgi rachunkowe należy prowadzić tak, aby dokonane w nich zapisy odzwierciedlały stan rzeczywisty oraz wprowadzać do nich kompletnie i poprawnie wszystkie zakwalifikowane do zaksięgowania w danym miesiącu dowody księgowe, stosownie do art. 24 ust. 1 w zw. z ust. 2 i 3 ustawy z 29 września 1994 r. o rachunkowości (dalej: uor).

Operacje związane z naliczeniem i spłatą odsetek od wyemitowanych obligacji ujmować należy następująco:

1) naliczenie przez bank odsetek:
   a) w księgach rachunkowych budżetu na stronie Wn konta 909 „Rozliczenia międzyokresowe" (lub innego konta, jeżeli naliczenie i zapłata odsetek dokonywane są w tym samym miesiącu, np. konto 240 „Pozostałe rozrachunki") oraz na stronie Ma konta 260 „Zobowiązania finansowe" (obligacje),
   b) w księgach rachunkowych urzędu/starostwa na stronie Wn konta 751 „Koszty finansowe" oraz na stronie Ma konta 201 „Rozrachunki z odbiorcami i dostawcami";
2) spłata odsetek:
   a) w księgach rachunkowych budżetu na stronie Wn konta 902 „Wydatki budżetowe", na stronie Ma konta 133 „Rachunek budżetu" oraz równolegle na stronie Wn konta 260 „Zobowiązania finansowe" (obligacje), na stronie Ma konta 909 „Rozliczenia międzyokresowe" (lub konta, na którym ujęto naliczenie odsetek),
   b) w księgach rachunkowych urzędu/starostwa na stronie Wn konta 201 „Rozrachunki z odbiorcami i dostawcami" oraz na stronie Ma konta 130 „Rachunek bieżący jednostki", stosownie do zasad funkcjonowania tych kont określonych w załącznikach nr 2 i nr 3 do rozporządzenia w sprawie rachunkowości oraz planów kont.

STANOWISKO KONTROLOWANEGO

Kontrolowany nie zgodził się ze stanowiskiem organu kontroli, wskazując, że księgowanie spłaty odsetek od obligacji w księgach rachunkowych budżetu na stronie Wn konta 902 „Wydatki budżetu" i na stronie konta Ma 130 „Rachunek budżetu" stanowi naruszenie zasad funkcjonowania tych kont określonych w załączniku nr 2 do rozporządzenia w sprawie rachunkowości oraz planów kont.

Wydatki związane ze spłatą odsetek od obligacji są ujęte w planie finansowym starostwa powiatowego i to starostwo księguje ich spłatę w ramach kont księgowych jednostki budżetowej.

Spłata następuje z konta bankowego, z którego starostwo powiatowe realizuje wydatki i jest to konto odrębne od konta bankowego organu.

Księgowanie spłaty odsetek w organie na koncie 133 „Rachunek budżetu", zdaniem kontrolowanego, jest niezgodne z opisem tego konta, ponieważ konto 133 służy do ewidencji operacji pieniężnych dokonywanych na bankowych rachunkach budżetu. Zapisy na koncie 133 dokonywane są na podstawie dokumentów

bankowych, w związku z czym musi zachodzić zgodność zapisów między jednostką a bankiem.

TABELA 1. Typowe operacje gospodarcze występujące na koncie 133 „Rachunek budżetu"

Konto 133	
Na stronie Wn ujmuje się wpływy środków pieniężnych na rachunek budżetu, w tym również spłaty dotyczące kredytu udzielonego przez bank na rachunku budżetu oraz wpływy kredytów przelanych przez bank na rachunek budżetu, w korespondencji z kontem 134	**Na stronie Ma** ujmuje się wypłaty z rachunku budżetu, w tym również wypłaty dokonane w ramach kredytu udzielonego przez bank na rachunku budżetu (saldo kredytowe konta 133) oraz wypłaty z tytułu spłaty kredytu przelanego przez bank na rachunek budżetu, w korespondencji z kontem 134

WAŻNE!

Zaksięgowanie na koncie 133 spłaty odsetek, które zostały zapłacone z konta urzędu, będzie niezgodne z wyciągiem bankowym organu oraz spowoduje nieprawidłowość w saldzie rachunku bankowego organu.

Konto 902 „Wydatki budżetu" służy do ewidencji wydatków budżetu jednostki samorządu terytorialnego. Na stronie Wn konta 902 ujmuje się w szczególności wydatki jednostek budżetowych na podstawie ich sprawozdań, w korespondencji z kontem 223.

W opisanym stanie faktycznym spłata odsetek jest księgowana (na koniec każdego miesiąca) na podstawie sprawozdania Rb-28S:

- strona Wn konto 902 „Wydatki budżetu",
- strona Ma konto 223 „Rozliczenie wydatków budżetowych"

– w zakresie jednostki, jaką jest starostwo powiatowe.

W organie spłata odsetek od obligacji jest księgowana na koncie Wn 260 „Zobowiązania finansowe" na koniec miesiąca, co jest zgodne z zapisem zarządzenia starosty w sprawie wprowadzenia zakładowego planu kont obowiązującego w starostwie powiatowym.

Tym samym należy uznać, że księgowanie odsetek od obligacji w organie na kontach księgowych Wn 902 „Wydatki budżetu"/Ma 133 „Rachunek budżetu", jak wskazuje organ kontrolujący, nie jest prawidłowe i narusza zasady funkcjonowania tych kont.

STANOWISKO EKSPERTA

Zgodnie z § 11 rozporządzenia w sprawie rachunkowości oraz planów kont, odsetki od należności i zobowiązań, w tym również tych, do których stosuje się przepisy dotyczące zobowiązań podatkowych, ujmuje się w księgach rachunkowych w momencie ich zapłaty, lecz nie później niż pod datą ostatniego dnia kwartału w wysokości odsetek należnych na koniec kwartału.

Zasady ewidencji zdarzeń dotyczących budżetów jednostek samorządu terytorialnego zawarte zostały w załączniku nr 2 do rozporządzenia w sprawie rachunkowości oraz planów kont.

Zgodnie z opisem zawartym w załączniku nr 2 do rozporządzenia w sprawie rachunkowości oraz planów kont, **konto 134 „Kredyty bankowe" służy do ewidencji kredytów bankowych zaciągniętych na finansowanie budżetu**.

INFOR
Zał. R. Pieńkowski w 1987 r.
Treści dostępne na **inforlex.pl**

Rachunkowość Budżetowa
wersja cyfrowa
Zawsze aktualne i wiarygodne informacje na temat zmian przepisów znajdziesz na
inforlex.pl
22 761 30 30, 801 626 666 bok@infor.pl sklep.infor.pl

TABELA 2. Typowe operacje gospodarcze występujące na koncie 134 „Kredyty bankowe"

Konto 134	
Na stronie Wn ujmuje się spłatę lub umorzenie kredytu	**Na stronie Ma** ujmuje się kredyt bankowy na finansowanie budżetu oraz odsetki od kredytu

Z kolei zgodnie z opisem zawartym w załączniku nr 2 do rozporządzenia w sprawie rachunkowości oraz planów kont, **konto 260 „Zobowiązania finansowe" służy do ewidencji zobowiązań zaliczanych do zobowiązań finansowych, z wyjątkiem kredytów bankowych, a w szczególności z tytułu zaciągniętych pożyczek i wyemitowanych instrumentów finansowych**.

TABELA 3. Typowe operacje gospodarcze występujące na koncie 260 „Zobowiązania finansowe"

Konto 260	
Na stronie Wn ujmuje się wartość spłaconych zobowiązań finansowych	**Na stronie Ma** ujmuje się wartość zaciągniętych zobowiązań finansowych

Zgodnie z opisem zawartym w załączniku nr 2 do rozporządzenia w sprawie rachunkowości oraz planów kont, **konto 909 „Rozliczenia międzyokresowe" służy do ewidencji rozliczeń międzyokresowych**.

TABELA 4. Typowe operacje gospodarcze występujące na koncie 909 „Rozliczenia międzyokresowe"

Konto 909	
Na stronie Wn ujmuje się w szczególności koszty finansowe okresu sprawozdawczego stanowiące wydatki przyszłych okresów (np. odsetki od zaciągniętych kredytów i pożyczek w korespondencji z kontami 134 lub 260)	**Na stronie Ma** ujmuje się przychody finansowe stanowiące dochody przyszłych okresów (np. subwencje i dotacje przekazane w grudniu, dotyczące następnego roku budżetowego)

Załącznik nr 3 do rozporządzenia w sprawie rachunkowości oraz planów kont stanowi, iż **konto 751 „Koszty finansowe" służy do ewidencji kosztów finansowych**. Na stronie Wn konta 751 ujmuje się w szczególności:

- wartość sprzedanych udziałów, akcji i innych papierów wartościowych,
- odsetki od obligacji,
- odsetki od kredytów i pożyczek,
- odsetki za zwłokę w zapłacie zobowiązań, z wyjątkiem obciążających środki trwałe w budowie,
- odpisy aktualizujące wartość należności z tytułu operacji finansowych,
- dyskonto przy sprzedaży weksli, czeków obcych i papierów wartościowych,
- ujemne różnice kursowe, z wyjątkiem obciążających środki trwałe w budowie.

Ewidencja szczegółowa prowadzona do konta 751 powinna zapewnić wyodrębnienie w zakresie kosztów operacji finansowych – naliczone odsetki od pożyczek i odsetki za zwłokę od zobowiązań.

Z kolei załącznik nr 3 do rozporządzenia w sprawie rachunkowości oraz planów kont stanowi, iż **konto 240 „Pozostałe rozrachunki" służy do ewidencji krajowych i zagranicznych należności i roszczeń oraz zobowiązań nieobjętych ewidencją na kontach 201–234**. Konto to może być używane również do ewidencji pożyczek i różnego rodzaju rozliczeń, a także krótko- i długoterminowych należności funduszy celowych.

TABELA 5. Typowe operacje gospodarcze występujące na koncie 240 „Pozostałe rozrachunki"

Konto 240	
Na stronie Wn ujmuje się powstałe należności i roszczenia oraz spłatę i zmniejszenie zobowiązań	**Na stronie Ma** ujmuje się powstałe zobowiązania oraz spłatę i zmniejszenie należności i roszczeń. Ewidencja szczegółowa prowadzona do konta 240 powinna zapewnić ustalenie rozrachunków, roszczeń i rozliczeń z poszczególnych tytułów

Uwzględniając przedstawione zapisy, sposób księgowania spłaty odsetek od wyemitowanych obligacji, naliczonych na podstawie harmonogramu płatności przesłanych przez bank w ciągu roku, może przedstawiać się następująco:

1) naliczenie przez bank odsetek (przypis):
   a) w księgach rachunkowych budżetu:
      – Wn 909/Ma 260 „Zobowiązania finansowe" (odsetkowe) – seria obligacji,

b) w księgach rachunkowych urzędu przypis w momencie spłaty odsetek:
   – Wn 751/Ma 240 „Pozostałe rozrachunki" (odsetki);

2) spłata odsetek:
   a) w księgach rachunkowych budżetu :
      – Wn 260 „Zobowiązania finansowe" (odsetkowe)/Ma 909 „Rozliczenia międzyokresowe",
      – Wn 902/Ma 223 na podstawie sprawozdania Rb-28S urzędu/starostwa,
   b) w księgach rachunkowych urzędu:
      – 240 „Pozostałe rozrachunki" (odsetki)/Ma 130.

Wskazując na kwestię wykazywania zobowiązań w sprawozdaniu Rb-28S z wykonania planu wydatków budżetowych samorządowej jednostki budżetowej/jednostki samorządu terytorialnego, zgodnie z § 6 ust. 1 pkt 3 rozporządzenia Ministra Finansów z 29 stycznia 2025 r. w sprawie sprawozdawczości budżetowej, sprawozdania zbiorcze, w szczegółowości sprawozdania jednostkowe sporządzane są przez przewodniczących zarządów jednostek samorządu terytorialnego na podstawie sprawozdań jednostkowych jednostek im podległych oraz sprawozdania jednostkowego jednostki samorządu terytorialnego jako jednostki budżetowej i jako organu, zatem podstawę ujęcia zobowiązań z tytułu naliczonych odsetek od pożyczki/kredytu w sprawozdaniu Rb-28S stanowić będzie ewidencja organu.

Odsetki w sprawozdaniu Rb-28S z wykonania planu wydatków budżetowych samorządowej jednostki budżetowej/jednostki samorządu terytorialnego ujmuje się na podstawie konta 902 „Wydatki budżetu".

PODSUMOWANIE

1. **Odsetki od zaciągniętego przez gminę kredytu/pożyczki, które są kosztem roku bieżącego, a wydatkiem roku następnego należy ewidencjonować w księdze rachunkowej budżetu (organu), tj. naliczone odsetki: Wn 909/Ma 260 lub 134 „Kredyty bankowe" pod datą 31 grudnia roku bieżącego.**
2. **Zapisy księgowe w księdze rachunkowej jednostki budżetowej (urzędu) powinny odnosić się tylko do odsetek zapłaconych w roku budżetowym (wydatków).**
3. **Stosownie do art. 249 ust. 3 ustawy z 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych, plan finansowy urzędu jednostki samorządu terytorialnego powinien uwzględniać wydatki budżetowe, które nie występują w planach finansowych innych jednostek budżetowych, w tym wydatki związane z funkcjonowaniem organu stanowiącego i zarządu jednostki samorządu terytorialnego.**
4. **Stosowane przez jednostkę rozwiązania ewidencyjne zgodnie z art. 10 ust. 2 uor powinny wynikać z przyjętych zasad (polityki) rachunkowości, którą ustala w formie pisemnej i aktualizuje kierownik jednostki.**

© ℗

Podstawa prawna

- art. 10, art. 24 ust. 1, 2 i 3 ustawy z 29 września 1994 r. o rachunkowości (j.t. Dz.U. z 2026 r. poz. 522)
- art. 40, art. 249 ust. 3 ustawy z 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (j.t. Dz.U. z 2025 r. poz. 1843; ost.zm. Dz.U. z 2026 r. poz. 426)
- § 6 ust. 1 pkt 3 rozporządzenia Ministra Finansów z 29 stycznia 2025 r. w sprawie sprawozdawczości budżetowej. (Dz.U. z 2025 r. poz. 133; ost.zm. Dz.U. z 2026 r. poz. 22)
- załącznik nr 2, załącznik nr 3 do rozporządzenia Ministra Rozwoju i Finansów z 13 września 2017 r. w sprawie rachunkowości oraz planów kont dla budżetu państwa, budżetów jednostek samorządu terytorialnego, jednostek budżetowych, samorządowych zakładów budżetowych, państwowych funduszy celowych oraz państwowych jednostek budżetowych mających siedzibę poza granicami Rzeczypospolitej Polskiej (j.t. Dz.U. z 2020 r. poz. 342; ost.zm. Dz.U. z 2025 r. poz. 347)

ADAM BŁASZKO

doktor nauk prawnych, radca prawny, absolwent studiów podyplomowych z zakresu rachunkowości i podatków, wieloletni pracownik administracji publicznej i służb skarbowych, autor publikacji z zakresu prawa i finansów samorządowych

W jakim paragrafie klasyfikacji budżetowej ująć opłaty do ZAIKS i STOART

PROBLEM

Instytucja kultury jest zobowiązana wnosić opłaty do ZAIKS (prawa autorskie twórców) oraz STOART (prawa wykonawców) w każdej sytuacji publicznego udostępniania utworów. Który paragraf klasyfikacji budżetowej jest prawidłowy do ujęcia tego typu wydatków?

RADA

Opłaty wnoszone do ZAIKS oraz STOART należy ująć w § 443 „Różne opłaty i składki", zgodnie z załącznikiem nr 4 do rozporządzenia Ministra Finansów z 2 marca 2010 r. w sprawie szczegółowej klasyfikacji dochodów, wydatków, przychodów i rozchodów oraz środków pochodzących ze źródeł zagranicznych (dalej: rozporządzenie w sprawie klasyfikacji budżetowej).

UZASADNIENIE

Za punkt wyjścia należy mieć przepisy ustawy z 4 lutego 1994 r. o prawie autorskim i prawach pokrewnych (dalej: ustawa o prawie autorskim). We wskazanej ustawie na uwagę zasługują m.in. przepisy art. 17 i art. 18, gdzie m.in. podano, że **jeżeli ustawa nie stanowi inaczej, twórcy przysługuje wyłączne prawo do korzystania z utworu i rozporządzania nim na wszystkich polach eksploatacji oraz do wynagrodzenia za korzystanie z utworu**. Ponadto autorskie prawa majątkowe nie podlegają egzekucji, dopóki służą twórcy. Nie dotyczy to wymagalnych wierzytelności. Po śmierci twórcy spadkobiercy mogą sprzeciwić się egzekucji z prawa autorskiego do utworu nieopublikowanego, chyba że sprzeciw byłby niezgodny z ujawnioną wolą twórcy co do rozpowszechniania utworu.

Wskazane w pytaniu opłaty związane z prawami autorskimi mają zarazem charakter cywilnoprawny. Nie oznacza to jednak, że w tym zakresie mamy do czynienia z usługą, ponieważ wspomniana opłata jest pewnym odgórnym uprawnieniem przysługującym twórcom. Można więc stwierdzić, że opłata ta, mimo że jest następstwem określonego korzystania (sposobu) z utworu, to jednak ma byt samodzielny.

Zgodnie z rozporządzeniem w sprawie klasyfikacji budżetowej, § 443 „Różne opłaty i składki" obejmuje różnego rodzaju płatności oraz składki, m.in.:

- opłaty za ubezpieczenia samochodów i innych pojazdów (łącznie z kierowcą i pasażerami),
- opłaty za patenty krajowe,
- opłaty za patent europejski,
- opłaty za wynalazki,
- **składki na rzecz stowarzyszeń krajowych,**
- kaucje i wkłady mieszkaniowe,
- koszty ubezpieczeń chorobowych praktykantów.

Warto zauważyć, że katalog opłat/płatności ujmowanych w tym paragrafie ma charakter otwarty, o czym świadczy sformułowanie „między innymi". Oznacza to, że w § 443 należy ujmować wszystkie te opłaty wskazane w ramach objaśnień do tego paragrafu, ale także wszystkie inne o podobnym charakterze.

Dodatkowo należy mieć na uwadze, że zarówno ZAIKS, jak i STOART to podmioty o statusie stowarzyszeń, a jak podano w przykładowym wyliczeniu, § 443 obejmuje m.in. obciążenia związane ze stowarzyszeniami.

© ℗

Podstawa prawna

- art. 17, art. 18 ustawy z 4 lutego 1994 r. o prawie autorskim i prawach pokrewnych (j.t. Dz.U. z 2025 r. poz. 24)
- załącznik nr 4 do rozporządzenia Ministra Finansów z 2 marca 2010 r. w sprawie szczegółowej klasyfikacji dochodów, wydatków, przychodów i rozchodów oraz środków pochodzących ze źródeł zagranicznych (j.t. Dz.U. z 2022 r. poz. 513; ost.zm. Dz.U. z 2025 r. poz. 1241)

MARCIN NAGÓREK
radca prawny, były pracownik banku państwowego, obecnie pracownik jednostki budżetowej

Ewidencja księgowa kaucji za butelki

Jak prawidłowo zaksięgować kaucję za butelki? Czy kwota za butelki może występować na fakturze żywnościowej, czy powinien być na to wystawiony odrębny dokument?

Kaucja za opakowania zwrotne (butelki) stanowi w obrocie gospodarczym formę zabezpieczenia zwrotu opakowań wielokrotnego użytku. Nie jest ona zapłatą za towar ani za usługę, lecz swoistą kwotą gwarancyjną, która podlega zwrotowi w momencie oddania opakowań.

WAŻNE!

Kaucja za butelki wymaga odrębnego podejścia ewidencyjnego niż zakup środków żywności.

Stosownie do art. 40 ust. 1 ustawy z 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (dalej: uofp), jednostki sektora finansów publicznych prowadzą rachunkowość zgodnie z przepisami ustawy z 29 września 1994 r. o rachunkowości (dalej: uor), z uwzględnieniem zasad określonych w ustawie o finansach publicznych.

Zgodnie z art. 20 ust. 1 uor, do ksiąg rachunkowych okresu sprawozdawczego należy wprowadzić, w postaci zapisu, każde zdarzenie, które nastąpiło w tym okresie sprawozdawczym. Każda operacja gospodarcza powinna być udokumentowana dowodem księgowym spełniającym wymogi art. 21 ust. 1 uor.

WAŻNE!

Ewidencja księgowa kaucji za butelki w jednostce budżetowej powinna odzwierciedlać jej charakter jako rozrachunku zwrotnego, a nie kosztu.

Ewidencja księgowa kaucji za butelki

Właściwym kontem do ujęcia kaucji za butelki jest konto 240 „Pozostałe rozrachunki". Zgodnie z opisem zawartym w załączniku nr 3 do rozporządzenia Ministra Rozwoju i Finansów z 13 września 2017 r. w sprawie rachunkowości oraz planów kont dla budżetu państwa, budżetów jednostek samorządu terytorialnego, jednostek budżetowych, samorządowych zakładów budżetowych, państwowych funduszy celowych oraz państwowych jednostek budżetowych mających siedzibę poza granicami Rzeczypospolitej Polskiej (dalej: rozporządzenie w sprawie rachunkowości oraz planów kont), **konto 240 służy do ewidencji krajowych i zagranicznych należności i roszczeń oraz zobowiązań nieobjętych ewidencją na kontach 201–234**. Kaucja za opakowania zwrotne nie stanowi rozrachunku z tytułu dostawy towarów ani usług, lecz odrębne świadczenie gwarancyjne o charakterze zwrotnym, dlatego jej ujęcie na koncie 240 pozwala na wyraźne oddzielenie należności z tytułu kaucji od rozrachunków handlowych ewidencjonowanych na koncie 201. Wybór konta powinien zostać określony w polityce rachunkowości jednostki, stosownie do art. 10 ust. 1 pkt 3 lit. a uor.

W momencie zakupu środków żywności i zapłaty kaucji za opakowania zwrotne wartość netto środków żywności ujmowana jest jako koszt:

- **strona Wn konto 401** „Zużycie materiałów i energii",
- **strona Ma konto 201** „Rozrachunki z odbiorcami i dostawcami".

Kwota kaucji za butelki, jako należność zwrotna, ujmowana jest odrębnym zapisem:

- strona Wn konto 240 „Pozostałe rozrachunki",
- strona Ma konto 130 „Rachunek bieżący jednostki".

Kaucja stanowi bowiem należność jednostki od dostawcy podlegającą zwrotowi po oddaniu opakowań. W klasyfikacji budżetowej wydatków zapłata kaucji nie stanowi wydatku w § 422 „Zakup środków żywności", ponieważ nie jest to zakup artykułów żywnościowych. Kaucja, jako świadczenie zwrotne, powinna zostać zakwalifikowana do § 443 „Różne opłaty i składki", stosownie do rozporządzenia Ministra Finansów z 2 marca 2010 r. w sprawie szczegółowej klasy-

fikacji dochodów, wydatków, przychodów i rozchodów oraz środków pochodzących ze źródeł zagranicznych (dalej: rozporządzenie w sprawie klasyfikacji budżetowej). W opisie tego paragrafu wymieniono wprost kaucje jako jedną z kategorii wydatków nim objętych.

Ewidencja księgowa w momencie zwrotu opakowań

W momencie zwrotu opakowań i odzyskania kaucji ewidencja księgowa przebiega odwrotnie. **Jeżeli dostawca zwraca kaucję przelewem na rachunek bankowy jednostki, zapis księgowy wygląda następująco:**

- **strona Wn konto 130** „Rachunek bieżący jednostki",
- **strona Ma konto 240** „Pozostałe rozrachunki".

Operacja ta likwiduje należność z tytułu wpłaconej kaucji.

W sytuacji gdy kaucja nie jest zwracana w formie pieniężnej, lecz zostaje potrącona (skompensowana) z należnością dostawcy z tytułu kolejnej dostawy żywności, ewidencja kompensaty przebiega zapisem:

- strona Wn konto 201 „Rozrachunki z odbiorcami i dostawcami" (zmniejszenie zobowiązania wobec dostawcy z tytułu dostawy),
- strona Ma konto 240 „Pozostałe rozrachunki" (zmniejszenie należności z tytułu kaucji).

Ujęcie kaucji na koncie 240, a zobowiązań handlowych na koncie 201 pozwala na przejrzystą ewidencję kompensaty – obie strony zapisu księgowego dotyczą różnych kont syntetycznych, co zapewnia czytelność rozliczeń oraz ułatwia kontrolę sald rozrachunkowych.

Ewidencja księgowa utraconej kaucji

Należy również wskazać, że w sytuacji gdy opakowania zwrotne nie zostaną zwrócone dostawcy i kaucja nie będzie podlegała zwrotowi (np. z powodu zniszczenia lub utraty butelek), należność z tytułu kaucji wygasa. Kwotę utraconej kaucji należy wówczas odnieść w koszty działalności operacyjnej jednostki zapisem:

- strona Wn konto 761 „Pozostałe koszty operacyjne",
- strona Ma konto 240 „Pozostałe rozrachunki".

Utracona kaucja stanowi bowiem stratę niezwiązaną bezpośrednio z podstawową działalnością jednostki.

Kaucja za butelki może być wykazana na fakturze żywnościowej jako odrębna pozycja, nie ma wymogu wystawiania odrębnego dokumentu pod warunkiem wyraźnego wyodrębnienia kwoty kaucji od wartości środków żywności. W ewidencji księgowej kaucja stanowi należność zwrotną ujmowaną na koncie 240 „Pozostałe rozrachunki", a nie koszt. Takie rozwiązanie zapewnia

przejrzystość rozrachunków, w szczególności w przypadku kompensaty kaucji z kolejnymi dostawami (Wn 201/Ma 240). Dopiero w przypadku definitywnej utraty kaucji (brak zwrotu opakowań) następuje odniesienie jej wartości w koszty jednostki.

© ℗

Podstawa prawna

- art. 10 ust. 1 pkt 3 lit. a, art. 20 ust. 1, art. 21 ust. 1 ustawy z 29 września 1994 r. o rachunkowości (j.t. Dz.U. z 2026 r. poz. 522)
- art. 40 ust. 1 ustawy z 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (j.t. Dz.U. z 2025 r. poz. 1483; ost.zm. Dz.U. z 2026 r. poz. 426)
- załącznik nr 3 do rozporządzenia Ministra Rozwoju i Finansów z 13 września 2017 r. w sprawie rachunkowości oraz planów kont dla budżetu państwa, budżetów jednostek samorządu terytorialnego, jednostek budżetowych, samorządowych zakładów budżetowych, państwowych funduszy celowych oraz państwowych jednostek budżetowych mających siedzibę poza granicami Rzeczypospolitej Polskiej (j.t. Dz.U. z 2020 r. poz. 342; ost.zm. Dz.U. z 2025 r. poz. 347)
- załącznik nr 4 do rozporządzenia Ministra Finansów z 2 marca 2010 r. w sprawie szczegółowej klasyfikacji dochodów, wydatków, przychodów i rozchodów oraz środków pochodzących ze źródeł zagranicznych (j.t. Dz.U. z 2022 r. poz. 513; ost.zm. Dz.U. z 2025 r. poz. 1811)

JAROSŁAW JURGA

ekonomista, certyfikowany księgowy posiadający wieloletnie doświadczenie w zakresie finansów publicznych, praktyk specjalizujący się w zagadnieniach rachunkowości budżetowej. Ukończył studia podyplomowe z zakresu polskich i międzynarodowych standardów rachunkowości oraz audytu wewnętrznego w jsfp. Szkoleniowiec, wykładowca na studiach podyplomowych z zakresu finansów i rachunkowości JST, autor i współautor kilkunastu publikacji książkowych oraz licznych publikacji z obszaru rachunkowości budżetowej oraz finansów publicznych

Ewidencja sprzedaży złomu podlegającej opodatkowaniu VAT w państwowych jednostkach budżetowych

Faktura za złom została zaksięgowana: Wn 221 (brutto)/Ma 760 (netto), Ma 225 (VAT). Zapłata wpłynęła na konto dochodowe, VAT należy przekazać na konto wydatków. Wartość netto należy odprowadzić do MF (Wn 222/Ma 130). Jak ująć to zdarzenie w ewidencji księgowej jednostki – zarówno w zakresie przyjęcia wpłaty i jej przekazania na rachunek wydatków, jak i w ewidencji na rachunku wydatków w części dotyczącej wpływu środków?

Państwowe jednostki budżetowe są podatnikami VAT, gdy prowadzą działalność gospodarczą opartą na umowach cywilnoprawnych (np. wynajem, sprzedaż usług), działając jako czynni podatnicy. Nie podlegają VAT przy realizacji zadań publicznych w ramach reżimu prawnego (art. 15 ust. 6 ustawy z 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług; dalej: ustawa o VAT).

Jednostki te rozliczają VAT bezpośrednio z urzędem skarbowym, używając § 453 do księgowania podatku.

Opisane w pytaniu odzyskanie złomu, a następnie jego sprzedaż, to dla jednostki przychód podlegający ewidencji w księgach rachunkowych na koncie 760 „Pozostałe przychody operacyjne", przy jego jednoczesnym zaklasyfikowaniu uzyskanych dochodów do § 087 „Wpływy ze sprzedaży składników majątkowych".

W piśmie Departamentu Finansów Samorządu Terytorialnego Ministerstwa Finansów z 26 lutego 2007 r. (nr ST 1–4834-1180/2006/2019)

wskazano, że w § 087 „Wpływy ze sprzedaży składników majątkowych", z odpowiednią czwartą cyfrą, należy ujmować dochody uzyskane ze sprzedaży składników majątkowych będących rzeczami ruchomymi, w tym złomu.

Dochody z tego tytułu nie pozostają do dyspozycji jednostki budżetowej, lecz należy je odprowadzić na rachunek podstawowy budżetu dysponenta wyższego stopnia, zgodnie z art. 11 ustawy z 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (dalej: uofp).

Operacje dotyczące sprzedaży złomu, który powstał w wyniku likwidacji składnika majątku, należy zaliczyć w opisanej sytuacji do operacji, które nie są związane bezpośrednio z podstawową działalnością jednostki, co skutkuje tym, że podlegają one ewidencji na koncie 760 „Pozostałe przychody operacyjne", na którym księguje się przychody niezwiązane bezpośrednio z podstawową działalnością jednostki.

Sposób i zasady ewidencji księgowej operacji gospodarczych powinny wynikać z polityki rachunkowości obowiązującej w jednostce, do opracowania i aktualizowania której – zgodnie z art. 10 ust. 2 ustawy z 29 września 1994 r. o rachunkowości – zobowiązany jest kierownik jednostki. W polityce rachunkowości muszą być uwzględnione przepisy ustawy o rachunkowości oraz przepisy w sprawie szczególnych zasad rachunkowości określone w załączniku nr 3 do rozporządzenia Ministra Rozwoju i Finansów z 13 września 2017 r. w sprawie szczególnych zasad rachunkowości oraz planów kont dla budżetu państwa, budżetów jednostek samorządu terytorialnego, jednostek budżetowych, samorządowych zakładów budżetowych, państwowych funduszy celowych oraz państwowych jednostek budżetowych mających siedzibę poza granicami Rzeczypospolitej Polskiej.

Do ewidencji faktury za sprzedaż złomu należy wykorzystać konta:

- **221 „Należności z tytułu dochodów budżetowych",**
- **225 „Rozrachunki z budżetami",**
- **760 „Pozostałe przychody operacyjne".**

Konto 221 „Należności z tytułu dochodów budżetowych" służy do ewidencji należności jednostek z tytułu dochodów budżetowych.

Konto 760 „Pozostałe przychody operacyjne" służy do ewidencji przychodów niezwiązanych bezpośrednio z podstawową działalnością jednostki, w tym wszelkich innych przychodów niż podlegające ewidencji na kontach: 700, 720, 730, 750. W szczególności na stronie Ma konta 760 ujmuje się:

- przychody ze sprzedaży materiałów w wartości cen zakupu lub nabycia materiałów,
- przychody ze sprzedaży środków trwałych, wartości niematerialnych i prawnych oraz środków trwałych w budowie.

Konto 225 „Rozrachunki z budżetami" służy do ewidencji rozrachunków z budżetami, w szczególności z tytułu dotacji, podatków, nadwyżek środków obrotowych, nadpłat w rozliczeniach z budżetami.

W państwowych jednostkach budżetowych sposób gromadzenia realizowanych dochodów budżetu państwa określony jest w rozporządzeniu Ministra Finansów z 15 stycznia 2014 r. w sprawie szczegółowego sposobu wykonywania budżetu państwa. Zgodnie z § 4 ust. 3 tego rozporządzenia, zrealizowany w dochodach podatek od towarów i usług jednostki odprowadzają na właściwe rachunki na zasadach i w terminach określonych w odrębnych przepisach. Należny VAT przelewany z subkonta dochodów pomniejsza wpływy paragrafu dochodów, w którym sklasyfikowana została należność z tytułu sprzedaży i jest przekazywany na rachunek wydatków budżetowych w części podlegającej odliczeniu z uwzględnieniem § 453, a w pozostałej części bezpośrednio na rachunek urzędu skarbowego.

PISMO MINISTERSTWA FINANSÓW

(…) Wskazany w załączniku nr 4 rozporządzenia Ministra Finansów z 2 marca 2010 r. w sprawie szczegółowej klasyfikacji dochodów, wydatków, przychodów i rozchodów oraz środków pochodzących ze źródeł zagranicznych (j.t. Dz.U. z 2014 r. poz. 1053 z późn.zm.) paragraf wydatków 453 „Podatek od towarów i usług" (z odpowiednią czwartą cyfrą) służy do ewidencjonowania wydatku dotyczącego zapłaty VAT należnego (kiedy VAT należny jest wyższy od VAT naliczonego), w tym również wynikającego z odwrotnego obciążenia VAT.

Pismo Ministerstwa Finansów z 30 listopada 2017 r., znak BP1.4102.39.2017

SCHEMAT. Ewidencja sprzedaży złomu podlegającej opodatkowaniu VAT w państwowych jednostkach budżetowych

221 Należności z tytułu dochodów budżetowych		760 Pozostałe przychody operacyjne		130 Rachunek bieżący jednostki – wydatki		130 Rachunek bieżący jednostki – dochody	
1) 1 230,00	1 230,00 2)		1 000,00 1)	4) 100,00		2) 1 230,00	100,00 3)
				4a) –100,00	–100,00 (4a	3a) –100,00	–100,00 3a)
					100,00 5)		130,00 6)
						6a) –100,00	–100,00 6a)
							1 000,00 7)
1 230,00	1 230,00	0,00	1 000,00	0,00	0,00	1 000,00	0,00

141 Środki pieniężne w drodze		225 Rozrachunki z budżetami		222 Rozliczenie dochodów budżetowych		800 Fundusz jednostki	
3) 100,00	100,00 4)	5) 100,00	230,00 1)	7) 1 000,00	1 000,00 8)	8) 1 000,00	
		6) 130,00					
100,00	100,00	230,00	230,00	1 000,00	1 000,00	1 000,00	0,00

Objaśnienia do schematu

1. Księgowanie faktury za złom:
   a) Wn 221 – należności (kwota brutto): 1230 zł,
   b) Ma 760 – pozostałe przychody operacyjne (netto): 1000 zł,
   c) Ma 225 – VAT należny: 230 zł;
2. Wpływ środków na konto dochodowe (130 – subkonto dochodów):
   a) Wn 130 (subkonto dochodów) – kwota brutto: 1230 zł,
   b) Ma 221 – rozrachunki: 1230 zł;
3. Przekazanie należnego VAT: przelew z rachunku dochodów na rachunek wydatków budżetowych w kwocie odpowiadającej podatkowi podlegającemu odliczeniu:
   a) Wn 141 „Środki pieniężne w drodze": 100 zł,
   b) Ma 130 (subkonto dochodów) – zmniejszenie dochodów: 100 zł;

3a. Zapis techniczny ujemny dla zachowania czystości obrotów:
   a) Wn 130 (subkonto dochodów): –100 zł,
   a) Ma 130 (subkonto dochodów): –100 zł;

4. Wpływ należnego VAT na rachunek wydatków budżetowych w kwocie odpowiadającej podatkowi podlegającemu odliczeniu:
   a) Wn 130 (subkonto wydatków): 100 zł,
   b) Ma 141 „Środki pieniężne w drodze": 100 zł;

4a. Zapis techniczny ujemny dla zachowania czystości obrotów:
   a) Wn 130 (subkonto wydatków): –100 zł,
   a) Ma 130 (subkonto wydatków): –100 zł;

5. Przelew części VAT z subkonta wydatków na rachunek urzędu skarbowego:
   a) Wn 225 – VAT należny: 100 zł,
   b) Ma 130 (subkonto wydatków § 453): 100 zł;

6. Przelew pozostałej części podatku VAT z subkonta dochodów należnego na rachunek urzędu skarbowego:
   a) Wn 225 – VAT należny: 130 zł,
   b) Ma 130 (subkonto dochodów): 130 zł;

6a. Zapis techniczny ujemny dla zachowania czystości obrotów:
   a) Wn 130 (subkonto dochodów): –130 zł,
   a) Ma 130 (subkonto dochodów): –130 zł;

7. Przekazanie dochodu netto do budżetu (MF), dochód netto nie pozostaje w jednostce:
   a) Wn 222 „Rozliczenie dochodów budżetowych": 1000 zł,
   b) Ma 130 (subkonto dochody): 1000 zł;
8. Przeksięgowanie sprawozdania budżetowego Rb 27:
   a) Wn 800 „Fundusz jednostki": 1000 zł,
   b) Ma 222 „Rozliczenie dochodów budżetowych": 1000 zł.

© ℗

Podstawa prawna

- art. 10 ustawy z 29 września 1994 r. o rachunkowości (j.t. Dz.U. z 2026 r. poz. 522)
- art. 11 ustawy z 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (j.t. Dz.U. z 2025 r. poz. 1483; ost.zm. Dz.U. z 2026 r. poz. 426)
- art. 15 ust. 6 ustawy z 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (j.t. Dz.U. z 2025 r. poz. 775; ost.zm. Dz.U. z 2026 r. poz. 507)
- załącznik nr 3 do rozporządzenia Ministra Rozwoju i Finansów z 13 września 2017 r. w sprawie rachunkowości oraz planów kont dla budżetu państwa, budżetów jednostek samorządu terytorialnego, jednostek budżetowych, samorządowych zakładów budżetowych, państwowych funduszy celowych oraz państwowych jednostek budżetowych mających siedzibę poza granicami Rzeczypospolitej Polskiej (j.t. Dz.U. z 2020 r. poz. 342; ost.zm. Dz.U. z 2025 r. poz. 347)
- załącznik nr 4 do rozporządzenia Ministra Finansów z 2 marca 2010 r. w sprawie szczegółowej klasyfikacji dochodów, wydatków, przychodów i rozchodów oraz środków pochodzących ze źródeł zagranicznych (j.t. Dz.U. z 2022 r. poz. 513; ost.zm. Dz.U. z 2025 r. poz. 1241)

Powołane piśmiennictwo

- pismo Ministerstwa Finansów z 30 listopada 2017 r. (znak BP1.4102.39.2017)

IRENA BRUSZEWSKA

dr nauk inżynierii rolniczej, mgr nauk prawnych, ukończyła studia podyplomowe w zakresie: audytu wewnętrznego, finansów i rachunkowości oraz inne. Od 27 lat pracuje na stanowisku skarbnika gminy. Doświadczony wykładowca na studiach podyplomowych, szkoleniach oraz kursach, prelegent na konferencjach i warsztatach z zakresu finansów publicznych i rachunkowości. Autorka i współautorka wielu publikacji. Odpowiedzialna za prowadzenie gospodarki finansowej w jsfp

Pomagamy w rozwiązywaniu bieżących problemów na naszym profilu na portalu społecznościowym

facebook
www.facebook.com/rbinforpl

Kto może podpisywać przelewy w CUW

Akcja zadawania pytań
CUW
EKSPERT ODPOWIADA

Jakie upoważnienie musi posiadać kierownik centrum usług wspólnych (CUW), aby podpisywać przelewy jednostki obsługiwanej, żeby nie zarzucono mu, iż wchodzi w kompetencje dyrektora w zakresie dysponowania środkami finansowymi? Po stronie szkoły podpisuje dyrektor lub wicedyrektor, a po stronie CUW, kto ma podpisywać: główny księgowy czy kierownik?

Zgodnie z art. 10a ustawy z 8 marca 1990 r. o samorządzie gminnym (dalej: u.s.g.), gmina może zapewnić wspólną obsługę, w szczególności administracyjną, finansową i organizacyjną:

- jednostkom organizacyjnym gminy zaliczanym do sektora finansów publicznych,
- gminnym instytucjom kultury,
- innym zaliczanym do sektora finansów publicznych gminnym osobom prawnym utworzonym na podstawie odrębnych ustaw w celu wykonywania zadań publicznych, z wyłączeniem przedsiębiorstw, instytutów badawczych, banków i spółek prawa handlowego.

Rada gminy w odniesieniu do jednostek obsługiwanych określa, w drodze uchwały, w szczególności:

- jednostki obsługujące;
- jednostki obsługiwane;
- zakres obowiązków powierzonych jednostkom obsługującym w ramach wspólnej obsługi (art. 10b u.s.g.).

Należy mieć na uwadze, że zgodnie z art. 10c u.s.g., zakres wspólnej obsługi nie może obejmować kompetencji kierowników jednostek zaliczanych do sektora finansów publicznych do:

- dysponowania środkami publicznymi,
- zaciągania zobowiązań,
- sporządzania i zatwierdzania planu finansowego,
- przeniesień wydatków w tym planie (art. 10c ust. 1 u.s.g.).

Ustawodawca podkreśla, że wspólna obsługa w zakresie spraw finansowych nie może pozbawić kierownika jednostki obsługiwanej jego kompetencji i odpowiedzialności w tym zakresie określonych ustawą z 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych. Zatem stosowna uchwała rady gminy nie może pozbawić kierownika jednostki jego istotnych kompetencji w zakresie prowadzenia działalności finansowej, w tym dokonywania wydatków, czy zaciągania zobowiązań.

WAŻNE!

Zakres wspólnej obsługi nie może obejmować kompetencji kierowników jednostek obsługiwanych (np. dyrektora szkoły) do dysponowania środkami publicznymi.

Definicja pojęcia „zatwierdzenie do wypłaty”

W praktyce pojawia się wątpliwość, czym jest tzw. zatwierdzanie do wypłaty: czy jest to dysponowanie środkami publicznymi, czy też jest to inna czynność, która może być powierzona do realizacji przez jednostkę obsługującą.

Według słownika języka polskiego, słowo „dysponować” definiowane jest jako: rozporządzać kimś lub czymś, mieć coś do dyspozycji, dysponować majątkiem, pieniędzmi, kazać coś wykonać.

Natomiast słowo „zatwierdzać” definiowane jest jako: nadać czemuś moc prawną, uczynić coś obowiązującym, uprawomocnić, usankcjonować, zaakceptować prawnie.

WAŻNE!

Zatwierdzenie do wypłaty to czynność dysponowania środkami publicznymi i jako taka nie może być przedmiotem wspólnej obsługi.

Czynność ta jest wykonywana przez kierownika jednostki obsługiwanej (dyrektora szkoły) lub upoważnionego przez niego pracownika, który swoim podpisem na dokumencie (np. fakturze,

liście płac itp.) potwierdza zatwierdzenie do wypłaty danego dokumentu.

Czynność zatwierdzenia do wypłaty nie jest czynnością z zakresu rachunkowości, o których mowa w art. 21 ust. 1 pkt 6 i art. 14 ust. 2 ustawy z 29 września 1994 r. o rachunkowości, które to czynności są przekazywane jednostce obsługującej w całości.

Kierownik CUW lub pracownicy do tego upoważnieni i wskazani w banku na karcie wzorów podpisów przez dyrektora szkoły jako osoby upoważnione do dokonywania przelewów z rachunków bankowych jednostek obsługiwanych dokonują jedynie czynność *stricte* techniczną – wykonują przelew za fakturę w systemie bankowości elektronicznej, która została wcześniej zatwierdzona (fakturą) przez dyrektora szkoły. Czynność dokonania przelewu nie jest czynnością zatwierdzenia do wypłaty.

Czynność dokonania przelewu to czynność techniczna, która może być zrealizowana przez jednostkę obsługującą (kierownika CUW lub pracowników CUW do tego upoważnionych). Nie jest to jednak czynność zatwierdzenia do wypłaty. Przed dokonaniem przelewu wydatek powinien być zatwierdzony do wypłaty przez kierownika jednostki obsługiwanej (dyrektora szkoły) lub upoważnionego pracownika.

© ℗

Podstawa prawna

- art. 53 ustawy z 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (j.t. Dz.U. z 2025 r. poz. 1483; ost.zm. Dz.U. z 2026 r. poz. 426)
- art. 10a, art. 10b, art. 10c ustawy z 8 marca 1990 r. o samorządzie gminnym (j.t. Dz.U. z 2025 r. poz. 1153; ost.zm. Dz.U. z 2026 r. poz. 252)
- art. 14 ust. 2, art. 21 ust. 1 pkt 6 ustawy z 29 września 1994 r. o rachunkowości (j.t. Dz.U. z 2026 r. poz. 522)

BANACH MARTA

główna księgowa w jednostkach samorządowych, absolwentka studiów podyplomowych z zakresu finansów i rachunkowości, audytu wewnętrznego i kontroli zarządczej w jsfp, Master of Business Administration (MBA). Autorka licznych publikacji z zakresu rachunkowości i finansów jednostek samorządowych. Trzykrotna zdobywczyni I miejsca w konkursie „Rachunkowości Budżetowej" – Księgowy Budżetu. Uhonorowana w 2024 r. przez Ministra Finansów odznaką „Za Zasługi dla Finansów Publicznych Rzeczypospolitej Polskiej"

10 LAT CUW
– akcja zadawania pytań

Mija właśnie 10 lat od wejścia w życie przepisów umożliwiających tworzenie centrów usług wspólnych (CUW/centrum) w jednostkach samorządowych. To dobra okazja, by podsumować doświadczenia i zastanowić się, jak ta forma organizacyjna sprawdza się w praktyce.
Jeżeli macie Państwo swoje doświadczenia związane z tworzeniem i funkcjonowaniem CUW w Waszych jednostkach – podzielcie się tym z nami.
Najciekawsze z nich opublikujemy na łamach „Rachunkowości Budżetowej"!

A dla tych, którzy mają wątpliwości i pytania związane z CUW, uruchamiamy specjalną akcję zadawania pytań. Jeżeli zastanawiasz się:

- jak wdrożyć KSeF w jednostkach obsługiwanych przez CUW,
- jak powinna być przeprowadzona inwentaryzacja w CUW i jednostkach podległych,
- jakie obszary mogą wchodzić do obsługi wspólnej

– ZAPRASZAMY DO ZADAWANIA PYTAŃ NASZYM EKSPERTOM!

Wątpliwości i pytania związane z tą tematyką można przesyłać do redakcji „Rachunkowości Budżetowej" pod adresem **magdalena.grotkiewicz@infor.pl** z dopiskiem „CUW" lub zamieścić na naszym profilu na portalu społecznościowym Facebook: **http://www.facebook.com/rbinfor/**

Nasi eksperci udzielą odpowiedzi na Państwa pytania, a najciekawsze z nich opublikujemy na łamach „Rachunkowości Budżetowej".

ZFŚS 2026. Komentarz

Pracodawcy prowadzący działalność w formie jednostek budżetowych i samorządowych zakładów budżetowych mają obowiązek – i to bez względu na liczbę zatrudnianych pracowników – utworzyć i prowadzić zakładowy fundusz świadczeń socjalnych. Prawidłowe wywiązywanie się z tego obowiązku wymaga stałego monitorowania zmian przepisów – przede wszystkim w zakresie prawa pracy, ubezpieczeń społecznych oraz podatków. Jakie są zatem aktualne, obowiązujące w 2026 r. zasady prowadzenia i zarządzania środkami zakładowego funduszu świadczeń socjalnych?

Są one uregulowane przede wszystkim w ustawie z 4 marca 1994 r. o zakładowym funduszu świadczeń socjalnych. Kompleksowe objaśnienie przepisów tej ustawy – przygotowane dla osób odpowiedzialnych za prawidłowe prowadzenie działalności socjalnej w zakładach pracy – jest zawarte w publikacji **„ZFŚS 2026. Komentarz”**.

W komentarzu szczegółowo opisano **obowiązki** związane z prowadzeniem **działalności socjalnej,** jakie mają pracodawcy. Przystępne wyjaśnienia obejmują kwestie związane z tworzeniem i gospodarowaniem środkami funduszu, ze wskazaniem zarówno na prawne podstawy podejmowanych działań, jak i na ich praktyczne konsekwencje. Szczególny nacisk położono na właściwe stosowanie **kryterium socjalnego,** które powinno decydować o przyznawaniu świadczeń oraz wysokości dopłat z funduszu.

Wyjaśnienia przepisów zostały uzupełnione licznymi **przykładami** sytuacji spotykanych w praktyce zakładowej, **wzorami dokumentów** oraz odniesieniami do aktualnego **orzecznictwa sądowego** i stanowisk organów administracji.

W książce omówiono m.in. najnowsze zmiany dotyczące **reprezentacji pracowników w zarządzaniu ZFŚS, które weszły w życie 27 stycznia 2026 r.** Uwzględniono również nowe – obowiązujące **w 2026 r.** – wysokości **odpisów na ZFŚS** oraz **świadczeń urlopowych.**

Publikacja **„ZFŚS 2026. Komentarz”** zawiera nie tylko praktyczne objaśnienia do każdego artykułu ustawy o zakładowym funduszu świadczeń socjalnych, lecz została także wzbogacona o rozwiązania problemów pojawiających się w praktyce funkcjonowania tego funduszu. Są one przedstawione w formie pytań i odpowiedzi jako odrębna od komentarza część książki.

Jest to obowiązkowa lektura dla osób zajmujących się rozliczeniami kadrowo-płacowymi w podmiotach prowadzących działalność socjalną. Dzięki połączeniu analizy prawnej, przykładów z praktyki oraz aktualnych stanowisk instytucji nadzorczych publikacja stanowi rzetelne wsparcie w prawidłowym i efektywnym zarządzaniu środkami zakładowego funduszu świadczeń socjalnych – w sposób zgodny z prawem i bezpieczny z punktu widzenia kontroli organów państwowych.

Zawarte w książce wyjaśnienia zainteresują również beneficjentów świadczeń pochodzących z zakładowego funduszu świadczeń socjalnych, a zwłaszcza członków komisji socjalnych.

OBOWIĄZKI PRACODAWCY ZWIĄZANE Z PROWADZENIEM DZIAŁALNOŚCI SOCJALNEJ W 2026 R.

INFORMACJE I ZAMÓWIENIA:

bok@infor.pl 22 761 30 30 www.sklep.infor.pl

Jak zaksięgować fakturę za korzystanie z ChatGPT

KSIĘGOWY BUDŻETU 2026

PROBLEM

Instytucja kultury korzysta z ChatGPT i otrzymuje faktury wystawione przez OpenAI. W jaki sposób należy zaksięgować taką fakturę? Czy należy złożyć IFT-2R?

RADA

Fakturę za subskrypcję ChatGPT należy zaksięgować jako usługę obcą na koncie 402, rozliczyć na gruncie VAT jako import usług w trybie odwrotnego obciążenia, złożyć informację IFT-2R za rok, w którym dokonano wypłat, po uprzednim uzyskaniu certyfikatu rezydencji kontrahenta.

UZASADNIENIE

Rozliczenie faktury za subskrypcję ChatGPT w instytucji kultury wymaga rozpatrzenia trzech odrębnych zagadnień:

1) ujęcia księgowego,
2) rozpoznania importu usług na gruncie ustawy z 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (dalej: ustawa o VAT),
3) oceny obowiązków płatnika z tytułu zryczałtowanego podatku dochodowego od osób prawnych (tzw. podatku u źródła) wraz z obowiązkiem informacyjnym wynikającym z art. 26 ust. 3 i 3a ustawy z 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (dalej: ustawa o CIT).

Ewidencja księgowa faktury z OpenAI

OpenAI świadczy usługę w modelu SaaS (*Software as a Service*). W związku z tym instytucja kultury uzyskuje wyłącznie prawo dostępu do aplikacji uruchamianej na serwerach dostawcy, bez nabycia praw majątkowych do oprogramowania i bez możliwości instalacji programu w infrastrukturze własnej. Dostawca zachowuje pełną kontrolę nad świadczeniem, może je modyfikować, wycofywać oraz zakończyć po upływie okresu subskrypcji.

W konsekwencji wydatek nie spełnia definicji wartości niematerialnych i prawnych z art. 3 ust. 1 pkt 14 ustawy z 29 września 1994 r. o rachunkowości (dalej: uor) i nie podlega ujęciu na koncie 020 „Wartości niematerialne i prawne".

Fakturę za subskrypcję ChatGPT ujmuje się jako usługę obcą na koncie 402 „Usługi obce" w korespondencji z kontem 201 „Rozrachunki z dostawcami" lub 240 „Pozostałe rozrachunki" (w zależności od przyjętej w polityce rachunkowości metody ewidencji rozrachunków z kontrahentami zagranicznymi). W przypadku subskrypcji obejmującej okres dłuższy niż miesiąc uzasadnione jest rozliczanie wydatku w czasie przy wykorzystaniu konta 640 „Rozliczenia międzyokresowe kosztów" proporcjonalnie do długości okresu rozliczeniowego wskazanego na fakturze.

Czy korzystanie z ChatGPT to import usług

Z perspektywy podatku od towarów i usług nabywanie usługi ChatGPT od OpenAI Ireland Limited (w przypadku kontrahentów z Unii Europejskiej) lub OpenAI, L.L.C. (w przypadku podmiotu z siedzibą w Stanach Zjednoczonych) stanowi import usług.

WAŻNE

Miejscem świadczenia usługi świadczonej na rzecz podatnika jest miejsce, w którym usługobiorca posiada siedzibę działalności gospodarczej, a zatem terytorium Rzeczypospolitej Polskiej – art. 28b ustawy o VAT.

Zobowiązanym do rozliczenia podatku należnego jest instytucja kultury jako podatnik, o którym mowa w art. 17 ust. 1 pkt 4 ustawy o VAT. Instytucja wykazuje podatek należny w pliku JPK_V7 z jednoczesnym prawem do odliczenia podatku naliczonego w zakresie, w jakim usługa jest wykorzystywana do wykonywania czynności opodatkowanych. Jeżeli instytucja kultury nie prowadzi działalności opodatkowanej lub prowa-

dzi ją w ograniczonym zakresie, kwota podatku naliczonego niepodlegająca odliczeniu stanowi koszt działalności i zwiększa wartość ujmowaną na koncie 402 „Usługi obce".

Faktura z OpenAI a informacja IFT-2R

Ocena obowiązków w zakresie zryczałtowanego podatku dochodowego od osób prawnych wymaga rozstrzygnięcia, czy wynagrodzenie wypłacane OpenAI mieści się w katalogu świadczeń wymienionych w art. 21 ust. 1 ustawy o CIT. Zagadnienie to jest przedmiotem rozbieżnych interpretacji organów podatkowych i wymaga ostrożnej analizy.

Co do zasady subskrypcja SaaS, nieobejmująca przeniesienia autorskich praw majątkowych ani udzielenia licencji w rozumieniu prawa autorskiego, nie stanowi należności licencyjnej w rozumieniu art. 21 ust. 1 pkt 1 ustawy o CIT. Użytkownik subskrypcji nie nabywa prawa do kopiowania, modyfikowania ani dalszej dystrybucji oprogramowania, uzyskuje jedynie dostęp do funkcjonalności aplikacji. W takim ujęciu płatność nie podlega opodatkowaniu u źródła w Polsce.

Obowiązek złożenia informacji IFT-2R o wysokości przychodu (dochodu) uzyskanego przez podatników podatku dochodowego od osób prawnych niemających siedziby ani zarządu na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej powstaje na podstawie art. 26 ust. 3 pkt 2 i ust. 3a ustawy o CIT. Instytucja kultury jako płatnik składa IFT-2R w terminie do końca trzeciego miesiąca roku następującego po roku podatkowym, w którym dokonano wypłat. Informację przekazuje się naczelnikowi urzędu skarbowego właściwemu w sprawach opodatkowania osób zagranicznych oraz podatnikowi zagranicznemu.

© ℗

Podstawa prawna

- art. 3 ust. 1 pkt 14 ustawy z 29 września 1994 r. o rachunkowości (j.t. Dz.U. z 2026 r. poz. 522)
- art. 17 ust. 1 pkt 4, art. 28b ustawy z 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (j.t. Dz.U. z 2025 r. poz. 775; ost.zm. Dz.U. z 2026 r. poz. 507)
- art. 21 ust. 1 pkt 1 i 2a, art. 26 ust. 1 i 2e, ust. 3 pkt 2, ust. 3a ustawy z 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (j.t. Dz.U. z 2025 r. poz. 278; ost.zm. Dz.U. z 2026 r. poz. 331)

JAROSŁAW JURGA

ekonomista, certyfikowany księgowy posiadający wieloletnie doświadczenie w zakresie finansów publicznych, praktyk specjalizujący się w zagadnieniach rachunkowości budżetowej. Ukończył studia podyplomowe z zakresu polskich i międzynarodowych standardów rachunkowości oraz audytu wewnętrznego w jsfp. Szkoleniowiec, wykładowca na studiach podyplomowych z zakresu finansów i rachunkowości JST, autor i współautor kilkunastu publikacji książkowych oraz licznych publikacji z obszaru rachunkowości budżetowej oraz finansów publicznych

INFORAKADEMIA

Największa baza certyfikowanych wideoszkoleń

dla księgowych, kadrowych i biur rachunkowych

Sprawdź na stronie inforakademia.pl

Biuro Obsługi Klienta: 22 761 30 30 bok@infor.pl

Faktura z załącznikiem w KSeF w JST

Wdrożenie obligatoryjnego Krajowego Systemu e-Faktur (KSeF) od 1 lutego 2026 r. zmieniło zasady przekazywania dodatkowych danych wraz z fakturami. Dotychczasowa praktyka dołączania do faktury plików PDF, JPG czy DOC (rozliczeń zużycia, protokołów odbioru, specyfikacji) w KSeF nie ma zastosowania. System nie przyjmuje załączników w postaci osobnych plików. Ustawodawca przewidział jednak możliwość przekazywania dodatkowych danych w formie ustrukturyzowanej.

Załącznik w rozumieniu KSeF

Należy wyraźnie odróżnić dwa znaczenia pojęcia „załącznik do faktury". **Pierwsze**, potoczne, **obejmuje wszelkie dokumenty dołączane do faktury** (protokoły, WZ, specyfikacje, harmonogramy). System KSeF takich załączników nie obsługuje. **Drugie znaczenie wynika z art. 106gba ustawy z 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (dalej: ustawa o VAT). Jest to specjalny, fakultatywny węzeł XML (Zalacznik) w strukturze logicznej FA(3), stanowiący integralną część faktury ustrukturyzowanej – nie osobny plik, lecz rozszerzenie danych w ramach tego samego dokumentu XML.**

Stosownie do art. 106gba ust. 1 ustawy o VAT, z załącznika może skorzystać podatnik wystawiający faktury dotyczące czynności o złożonej liczbie danych w zakresie jednostek miary, ilości dostarczanych towarów (wykonywanych usług) lub cen jednostkowych netto. Załącznik może zawierać wyłącznie dane, o których mowa w art. 106e ust. 1 ustawy o VAT lub dane ściśle powiązane z tymi danymi. Oznacza to, że niedopuszczalne jest zamieszczanie w nim treści reklamowych, warunków gwarancji, umów, protokołów odbioru czy ofert handlowych. Rozwiązanie to zostało zaprojektowane przede wszystkim z myślą o branży energetycznej, gazowej, paliwowej i telekomunikacyjnej.

WAŻNE!

Załącznik stanowi integralną część faktury i może zawierać wyłącznie dane, o których mowa w art. 106e ust. 1 ustawy o VAT lub dane ściśle powiązane z tymi danymi.

Dla jednej faktury można przygotować jeden załącznik (element Zalacznik ma maksymalnie jedno wystąpienie w FA(3)), przy czym w jego ramach może pojawić się wiele bloków danych z tabelami o zmiennych wymiarach (do 20 kolumn). Dane wymagane w art. 106e ust. 1 ustawy o VAT muszą znajdować się w odpowiednich polach struktury FA(3) – załącznik może je uzupełniać, nigdy zastępować.

Procedura zgłoszeniowa i aspekty techniczne

Stosownie do art. 106gba ust. 2 ustawy o VAT, podatnik przed wystawieniem faktury z załącznikiem musi złożyć do Szefa KAS zgłoszenie za pośrednictwem e-Urzędu Skarbowego (możliwość składania zgłoszeń od 1 stycznia 2026 r.).

WAŻNE!

Aby wystawiać w KSeF 2.0 faktury z załącznikiem, należy zgłosić ten zamiar w usłudze e-Urząd Skarbowy.

Zakres danych zgłoszenia określa § 10 ust. 1 rozporządzenia Ministra Finansów i Gospodarki z 12 grudnia 2025 r. w sprawie korzystania z Krajowego Systemu e-Faktur (dalej: rozporządzenie w sprawie korzystania z KSeF). Zgłoszenie składa podatnik lub UKO (użytkownik konta organizacji w e-Urzędzie Skarbowym). Po złożeniu zgłoszenia podatnik otrzymuje UPO (urzędowe poświadczenie odbioru), a następnie potwierdzenie możliwości wystawiania faktur z załącznikiem (maksymalnie w ciągu 30 dni). Funkcjonalność jest udostępniana na 2 lata.

WAŻNE!

Katalog danych, jakie powinno zawierać zgłoszenie o zamiarze wystawiania i przesyłania do KSeF faktur z załącznikiem, określa § 10 ust. 1 rozporządzenia w sprawie korzystania z KSeF.

W przypadku faktur z załącznikiem należy pamiętać o następujących aspektach technicznych:

- faktury z załącznikiem można przesyłać wyłącznie w ramach sesji wsadowej (nie interaktywnej);
- maksymalny rozmiar pliku wynosi 3 MB (wobec 1 MB bez załącznika);
- bezpłatne narzędzia MF umożliwiają jedynie odczyt takiej faktury – utworzenie wymaga komercyjnego oprogramowania zintegrowanego z API KSeF 2.0;
- próba przesłania faktury z wypełnionym węzłem Zalacznik bez zaakceptowanego zgłoszenia skutkuje odrzuceniem faktury przez system;
- wykorzystywanie załącznika niezgodnie z przeznaczeniem prowadzi do odebrania tej funkcjonalności przez Szefa KAS.

Perspektywa JST

Dla jednostek samorządu terytorialnego (JST) zagadnienie załączników ma przede wszystkim wymiar odbiorczy. **Od 1 lutego 2026 r. JST są zobowiązane do odbioru faktur w KSeF, a dostawcy mediów mogą wystawiać faktury z załącznikiem. Otrzymanie takiej faktury nie wymaga od JST dodatkowych działań – jest udostępniana nabywcy analogicznie jak faktura bez załącznika.**

Istotnym wyzwaniem pozostaje natomiast obieg dokumentów, które nie mogą być przekazane w KSeF: protokołów odbioru, specyfikacji, dokumentów WZ, kosztorysów. Dokumenty te muszą być nadal przekazywane poza systemem. W kontekście wymogów kontroli zarządczej (art. 68 ustawy z 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych), JST powinny zaktualizować regulacje wewnętrzne, określając procedury archiwizacji dokumentów towarzyszących, sposób ich powiązania z fakturami w KSeF (np. za pomocą numeru KSeF lub pola DodatkowyOpis w strukturze FA(3)) oraz zasady weryfikacji kompletności dokumentacji przed dokonaniem zapłaty.

© ℗

Podstawa prawna

- art. 68 ustawy z 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (j.t. Dz.U. z 2025 r. poz. 1483; ost.zm. Dz.U. z 2026 r. poz. 426)
- art. 106e ust. 1, art. 106gba ustawy z 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (j.t. Dz.U. z 2025 r. poz. 775; ost.zm. Dz.U. z 2026 r. poz. 507)
- § 10 ust. 1 rozporządzenia Ministra Finansów i Gospodarki z 12 grudnia 2025 r. w sprawie korzystania z Krajowego Systemu e-Faktur (Dz.U. z 2025 r. poz. 1815; ost.zm. Dz.U. z 2026 r. poz. 169)

JAROSŁAW JURGA

ekonomista, certyfikowany księgowy posiadający wieloletnie doświadczenie w zakresie finansów publicznych, praktyk specjalizujący się w zagadnieniach rachunkowości budżetowej. Ukończył studia podyplomowe z zakresu polskich i międzynarodowych standardów rachunkowości oraz audytu wewnętrznego w jsfp. Szkoleniowiec, wykładowca na studiach podyplomowych z zakresu finansów i rachunkowości JST, autor i współautor kilkunastu publikacji książkowych oraz licznych publikacji z obszaru rachunkowości budżetowej oraz finansów publicznych

Czy usługi parkingowe w strefie płatnego parkowania podlegają opodatkowaniu VAT

KSIĘGOWY BUDŻETU 2026

PROBLEM

Gmina świadczy usługi parkingowe w strefie płatnego parkowania. Czy usługi te podlegają opodatkowaniu VAT?

RADA

Nie, świadczone przez gminy usługi postoju w strefach płatnego parkowania nie podlegają opodatkowaniu VAT.

UZASADNIENIE

Na podstawie art. 15 ust. 6 ustawy z 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (dalej: ustawa o VAT), nie uznaje się za podatnika organów władzy publicznej oraz urzędów obsługujących te organy w zakresie realizowanych zadań nałożonych odrębnymi przepisami prawa, dla realizacji których zostały one powołane, z wyłączeniem czynności wykonywanych na podstawie zawartych umów cywilnoprawnych. W zakresie, w jakim przepis ten ma zastosowanie, czynności wykonywane przez organy władzy publicznej oraz urzędy obsługujące te organy nie podlegają opodatkowaniu VAT.

WAŻNE!

Organów władzy publicznej nie uznaje się za podatników VAT w zakresie realizacji zadań nałożonych przepisami prawa (o ile nie działają na podstawie umów cywilnoprawnych).

Do czynności, których opodatkowanie wyłącza brzmienie art. 15 ust. 6 ustawy o VAT, **należy, między innymi pobieranie przez gminy opłat za postój w obrębie pasów drogowych, czyli w tzw. strefach płatnego parkowania**. W konsekwencji – w pewnym uproszczeniu – opłaty za postój pojazdów w strefach płatnego parkowania nie podlegają opodatkowaniu VAT. Stanowisko takie zajął NSA w wyroku z 25 maja 2010 r. (sygn. akt I FSK 852/09) i jest ono akceptowane przez organy podatkowe. Tytułem przykładu wskazać można interpretacje indywidualne Dyrektora KIS:

- z 12 marca 2018 r. (nr 0115-KDIT-1-1.4012.53.2018.1.EA),
- z 4 maja 2022 r. (nr 0114-KDIP-4-1.4012.127.2022.1.AM) oraz
- z 4 września 2025 r. (nr 0114-KDIP-4-1.4012.334.2025.1.BS).

Jak czytamy w drugiej z tych interpretacji, *działania Państwa w zakresie poboru opłat w Strefie Płatnego Parkowania na drogach publicznych wpłacanych przy użyciu parkometrów oraz w biurze płatnego parkowania mieszczą się w zakresie wykonywania zadań własnych. Stanowią czynności nałożone odrębnymi przepisami prawa i wynikają z wykonywania władztwa publicznoprawnego. Zatem, stosownie do art. 15 ust. 6 ustawy, nie działają Państwo w tym zakresie jak podatnik VAT i czynności poboru ww. opłat nie podlegają opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług*.

Co ważne, **brak opodatkowania dotyczy nie tylko opłat jednorazowych należnych z tytułu postoju w strefach płatnego parkowania, ale również abonamentów oraz opłat dodatkowych**. Potwierdzają to w udzielanych wyjaśnieniach organy podatkowe, czego przykładem może być interpretacja indywidualna Dyrektora KIS z 4 września 2025 r. (patrz: **INTERPRETACJA**).

INTERPRETACJA

(…) opłaty uiszczane przez użytkowników Strefy Płatnego Parkowania (opłaty jednorazowe, abonamenty oraz opłaty dodatkowe), znajdującej się w pasie drogowym drogi gminnej będą stanowiły wynagrodzenie za usługi parkingowe, niepodlegające opodatkowaniu VAT.

Interpretacja indywidualna Dyrektora KIS z 4 września 2025 r., nr 0114-KDIP4-1.4012.334.2025.1.BS

Z punktu widzenia stosowania omawianego wyłączenia, **nie ma przy tym znaczenia, czy opłaty za postój pojazdów w strefach płatnego parkowania są pobierane bezpośrednio przez wyznaczoną do tego jednostkę gminy, czy też przez spółkę komunalną na zlecenie gminy.** Również bowiem w tym drugim przypadku opłaty za postój pojazdów w strefach płatnego parkowania nie podlegają opodatkowaniu VAT (zob. przykładowo interpretację indywidualną Dyrektora KIS z 16 stycznia 2018 r., nr 0115-KDIT1-1.4012.816.2017.1.MN).

Więcej on line

DZIAŁ **„Tylko w e-wydaniu”**

Dodatkowe artykuły i materiały specjalne dostępne po zalogowaniu na **inforlex.pl**

Na marginesie dodać należy, że **konsekwencją braku opodatkowania VAT opłat za postój pojazdów w strefach płatnego parkowania jest brak obowiązku ewidencjonowania tych opłat za pomocą kas rejestrujących** (również od 1 kwietnia 2026 r., tj. od dnia objęcia większości świadczonych na rzecz osób prywatnych usług parkingowych obowiązkiem bezwzględnego ewidencjonowania).

W świetle art. 111 ust. 1 ustawy o VAT, obowiązek ewidencjonowania może dotyczyć wyłącznie sprzedaży podlegającej opodatkowaniu VAT.

© ℗

Podstawa prawna

- art. 15 ust. 6, art. 111 ust. 1 ustawy z 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (j.t. Dz.U. z 2025 r. poz. 775; ost.zm. Dz.U. z 2026 r. poz. 507)

Powołane orzecznictwo

- wyrok NSA z 25 maja 2010 r. (sygn. akt I FSK 852/09)

Powołane piśmiennictwo

- interpretacja indywidualna Dyrektora KIS z 4 września 2025 r. (nr 0114-KDIP4-1.4012.334.2025.1.BS)
- interpretacja indywidualna Dyrektora KIS z 4 maja 2022 r. (nr 0114-KDIP4-1.4012.127.2022.1.AM)
- interpretacja indywidualna Dyrektora KIS z 12 marca 2018 r. (nr 0115-KDIT1-1.4012.53.2018.1.EA)
- interpretacja indywidualna Dyrektora KIS z 16 stycznia 2018 r. (nr 0115-KDIT1-1.4012.816.2017.1.MN)

TOMASZ KRYWAN
prawnik, doradca podatkowy, właściciel kancelarii doradztwa podatkowego,
autor wielu publikacji z zakresu podatków

Czy każdą fakturę zakupową otrzymaną przez KSeF należy wprowadzić do systemu finansowo-księgowego z numerem KSeF

KSeF

PROBLEM

Czy każda otrzymana za pośrednictwem Krajowego Systemu e-Faktur (KSeF) faktura zakupowa powinna być wprowadzona do systemu finansowo-księgowego z numerem KSeF, czy tylko te, które podlegają odliczeniu VAT i będą ujęte w JPK_VAT?

RADA

Wskazywanie w systemach finansowo-księgowych numeru identyfikującego fakturę zakupową w KSeF jest konieczne tylko w zakresie, w jakim istnieje konieczność wskazania tego numeru w ewidencji VAT i części ewidencyjnej pliku JPK_VAT lub w podatkowej księdze przychodów i rozchodów. W pozostałym zakresie numer identyfikujący fakturę zakupową w KSeF nie musi być – według autora – wskazywany w systemach finansowo-księgowych.

UZASADNIENIE

Od 1 lutego 2026 r. obowiązkiem podatników jest wskazywanie w ewidencji VAT oraz części ewidencyjnej pliku JPK_VAT (począwszy od pliku JPK_VAT przesyłanego za luty 2026 r.) numeru identyfikującego fakturę w KSeF lub oznaczenia wskazującego na brak numeru KSeF (BFK, DI lub OFF). Dotyczy to między innymi wykazywanych w ewidencji VAT oraz części ewidencyjnej pliku JPK_VAT faktur zakupowych (§ 10 ust. 2 pkt 1 lit. g rozporządzenia Ministra Finansów, Inwesty-

cji i Rozwoju z 15 października 2019 r. w sprawie szczegółowego zakresu danych zawartych w deklaracjach podatkowych i w ewidencji w zakresie podatku od towarów i usług).

WAŻNE!

Oznaczenia stosowane w przypadku braku numeru KSeF:

- **OFF – dotyczy faktur wystawianych w okresie trwania awarii KSeF;**
- **BFK – dotyczy faktur elektronicznych i faktur w postaci papierowej wystawionych bez użycia KSeF, tj. w przypadku braku obowiązkowego wystawiania faktur przy użyciu KSeF;**
- **DI – dotyczy wszystkich innych przypadków dokumentów, które nie będą posiadały numeru KSeF i nie zostały przesłane do KSeF, ani nie będzie można ich oznaczyć BFK i OFF.**

Obowiązek wykazywania numeru identyfikującego fakturę w KSeF mają od 1 stycznia 2026 r. także podatnicy prowadzący podatkowe księgi przychodów i rozchodów (PKPiR). Obowiązek ten istnieje w przypadku wykazywanych w PKPiR faktur (w tym faktur zakupowych) wystawionych przy użyciu KSeF (§ 9 ust. 1 rozporządzenia Ministra Finansów i Gospodarki z 6 września 2025 r. w sprawie prowadzenia podatkowej księgi przychodów i rozchodów).

Żadne inne przepisy nie przewidują obowiązku wskazywania numeru identyfikującego fakturę w KSeF. Dlatego też, zdaniem autora, wskazywanie tego numeru w systemach finansowo-księgowych jest wymagane tylko w zakresie, w jakim istnieje konieczność jego wskazania w ewidencji VAT i części ewidencyjnej pliku JPK_VAT lub w podatkowej księdze przychodów i rozchodów. W pozostałym zakresie numer identyfikujący fakturę zakupową w KSeF nie musi być, według autora, wskazywany w systemach finansowo-księgowych.

© ℗

Podstawa prawna

- § 10 ust. 2 pkt 1 lit. g rozporządzenia Ministra Finansów, Inwestycji i Rozwoju z 15 października 2019 r. w sprawie szczegółowego zakresu danych zawartych w deklaracjach podatkowych i w ewidencji w zakresie podatku od towarów i usług (Dz.U. z 2019 r. poz. 1988; ost.zm. Dz.U. z 2025 r. poz. 245)
- § 9 ust. 1 rozporządzenia Ministra Finansów i Gospodarki z 6 września 2025 r. w sprawie prowadzenia podatkowej księgi przychodów i rozchodów (Dz.U. z 2025 r. poz. 1299)

TOMASZ KRYWAN
prawnik, doradca podatkowy, właściciel kancelarii doradztwa podatkowego, autor wielu publikacji z zakresu podatków

POLECAMY!

Uzupełniając temat Krajowego Systemu e-Faktur, polecamy „Ściągę Księgowego" – e-dodatek do bieżącego numeru RB zawierający przykładową procedurę obiegu faktur zakupowych dokumentujących wydatki służbowe.

Świadczenia z ZFŚS w 2026 r. – limity zwolnień przedmiotowych

W 2026 r. limity zwolnień od podatku dochodowego przewidziane przepisami ustawy z 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (dalej: updof) nie zmieniły się. Zwolnienia świadczeń ze środków zakładowego funduszu świadczeń socjalnych (dalej: ZFŚS), jak większość przedmiotowych zwolnień od podatku, są warunkowe, a niespełnienie przewidzianych warunków powoduje konieczność zapłaty podatku dochodowego od osób fizycznych. W artykule omówiono zasady stosowania zwolnień podatkowych dla świadczeń z ZFŚS obowiązujące w 2026 r.

Zapomogi pieniężne z tytułu zdarzeń losowych

W tym przypadku świadczenia z ZFŚS nie są limitowane. Z art. 21 ust. 1 pkt 26 updof wynika, że **zapomogi otrzymane w przypadku indywidualnych zdarzeń losowych, klęsk żywiołowych, długotrwałej choroby lub śmierci z:**

- **ZFŚS i innych wymienionych tam funduszy są wolne od podatku niezależnie od ich wysokości**,
- **innych źródeł są wolne od podatku, ale do wysokości nieprzekraczającej w roku podatkowym kwoty 6000 zł.**

Odpowiedź, w jaki sposób ustalić warunki tak zdefiniowanego zwolnienia z podatku, można znaleźć w interpretacjach podatkowych, ponieważ przepisy podatkowe nie zawierają wymaganych tu definicji (patrz: **INTERPRETACJA**).

INTERPRETACJA

[Przez] „zapomogę" należy rozumieć jednorazowe świadczenie pieniężne mające na celu wsparcie finansowe osoby, która z ważnych przyczyn znalazła się w trudnej sytuacji życiowej. Pod pojęciem „indywidualnego zdarzenia losowego" można rozumieć wszelkie nagłe, niespodziewane, pojedyncze zdarzenia skierowane do danej osoby, wywołane przyczynami zewnętrznymi, których nie można przewidzieć, a które są niezależne od człowieka, nawet przy zachowaniu należytej staranności. Natomiast przez „długotrwałą chorobę" należy rozumieć chorobę wymagającą długotrwałego leczenia w sposób stały lub przez długi okres, mającą długotrwały przebieg. Analizując, czy choroba jest długotrwała, nie sposób odwołać się do konkretnych ram czasowych przesądzających o tym, jak długo ma ona trwać, by możliwe było objęcie zapomogi wypłaconej w związku z tą chorobą zwolnieniem z opodatkowania. Z medycznego punktu widzenia długotrwałe choroby to choroby przewlekłe, nieuleczalne, wrodzone. [przyp. red.]

Interpretacja indywidualna Dyrektora KIS z 15 września 2025 r., nr 0115-KDIT2.4011.407.2025.1.DT

Istotna w tym przypadku jest też kwestia udokumentowania tych świadczeń dla potrzeb zwolnienia od podatku. Nie wskazano w przepisach, jak to powinno wyglądać, dlatego przyjmuje się tu ogólną zasadę, zgodnie z którą jako dowód można dopuścić wszystko, co może przyczynić się do wyjaśnienia sprawy, a nie jest sprzeczne z prawem. Jako dowód należy więc dopuścić wszelkie aktualne dowody, a zwłaszcza te potwierdzające stan zdrowia osoby, która otrzymała zapomogę zwolnioną od podatku.

WAŻNE!

W przypadku długotrwałej choroby fakt jej zaistnienia można udokumentować np. zaświadczeniem wystawionym przez lekarza specjalistę lub orzeczeniem o niepełnosprawności.

Dopłaty do wypoczynku dzieci i młodzieży

Podobnie jak w przypadku zapomóg z tytułu zdarzeń losowych świadczenia z tytułu dopłat do wypoczynku dzieci i młodzieży, na określonych warunkach, sfinansowane z ZFŚS zwolniono od

podatku bez limitu. Wolne od podatku, zgodnie z art. 21 ust. 1 pkt 78 lit. a i b updof, są bowiem dopłaty do:

- wypoczynku zorganizowanego przez podmioty prowadzące działalność w tym zakresie, w formie wczasów, kolonii, obozów i zimowisk, w tym również połączonego z nauką, pobytu na leczeniu sanatoryjnym, w placówkach leczniczo-sanatoryjnych, rehabilitacyjno-szkoleniowych i leczniczo-opiekuńczych, oraz
- przejazdów związanych z tym wypoczynkiem i pobytem na leczeniu
  – dzieci i młodzieży do lat 18.
  Dopłaty te sfinansowane z:
- funduszu socjalnego, ZFŚS oraz zgodnie z przepisami wydanymi przez właściwego ministra – **są wolne od podatku niezależnie od ich wysokości**,
- innych źródeł – **do wysokości nieprzekraczającej w roku podatkowym kwoty 2000 zł.**

INTERPRETACJA

[Zwolnienie to] ma zastosowanie zarówno w sytuacji, gdy osoba sama wykupiła wczasy, np. w ośrodku wypoczynkowym czy pensjonacie, który organizuje takowy wypoczynek, jak i w sytuacji, gdy osoba wykupiła wczasy w biurze podróży. Jednocześnie [updof] nie wprowadza żadnych dodatkowych warunków, aby możliwe było skorzystanie z [niego]. W szczególności nie wymaga, aby wypoczynek, w którym dziecko bierze udział, był zgłoszony przez organizatora do właściwego kuratorium oświaty. [A zatem] dofinansowanie ze środków [ZFŚS] do wypoczynku dziecka, które nie ukończyło 18 lat, do wypoczynku w formie wczasów zorganizowanego przez podmiot prowadzący działalność w tym zakresie, korzysta ze zwolnienia [z art. 21 ust. 1 pkt 78 updof]. [przyp. red.]

Interpretacja indywidualna Dyrektora KIS z 7 października 2025 r., nr 0112-KDIL-2-1.4011.750.2025.1.KF

Świadczenia dla byłych pracowników na emeryturze lub rencie

W tym przypadku występuje limit zwolnienia. Wolne od podatku są świadczenia otrzymywane przez emerytów, rencistów lub osoby pobierające nauczycielskie świadczenie kompensacyjne, w związku z łączącym ich uprzednio z zakładem pracy stosunkiem służbowym, stosunkiem pracy lub spółdzielczym stosunkiem pracy, w tym od związków zawodowych – **do wysokości nieprzekraczającej w roku podatkowym kwoty 4500 zł** (art. 21 ust. 1 pkt 38 updof). W 2026 r. wysokość tego limitu nie zmieniła się.

Zastosowania tego zwolnienia nie uzależniono od tego, czy udzielającym świadczenie jest podmiot będący byłym zakładem pracy świadczeniobiorcy, czy też inny podmiot. **Ważne jest jedynie, aby beneficjentem świadczenia była osoba, która posiada status emeryta lub rencisty oraz, aby udzielone tym osobom świadczenie wynikało z uprzednio łączącego ich stosunku służbowego, czy stosunku pracy lub stosunków pokrewnych** (zob. interpretacja indywidualna Dyrektora KIS z 27 września 2022 r., nr 0114-KDIP3-1.4011.702.2022.3.KF).

Świadczenia finansowe i rzeczowe z ZFŚS

Jest to jedno z najczęściej stosowanych zwolnień od podatku odnoszących się do świadczeń sfinansowanych z ZFŚS, które przysługuje na określonych warunkach i do wysokości przewidzianego limitu, który w 2026 r. także się nie zmienił. Wolna od podatku jest wartość otrzymanych przez pracownika w związku z finansowaniem działalności socjalnej, o której mowa w przepisach o ZFŚS, rzeczowych świadczeń oraz otrzymanych przez niego w tym zakresie świadczeń pieniężnych, sfinansowanych w całości ze środków ZFŚS lub funduszy związków zawodowych, **łącznie do wysokości nieprzekraczającej w roku podatkowym kwoty 1000 zł**. Rzeczowymi świadczeniami dla potrzeb tego zwolnienia nie są bony, talony i inne znaki uprawniające do ich wymiany na towary lub usługi (art. 21 ust. 1 pkt 67 updof).

Aby skorzystać z tego zwolnienia, trzeba spełnić wszystkie poniższe warunki, tzn. świadczenia (rzeczowe, poza wymienionymi wyłączeniami albo finansowe):

- powinien otrzymać pracownik,
- sfinansowano w całości z ZFŚS lub innego przewidzianego funduszu,
- łącznie w skali roku nie przekroczyły kwoty limitu w wysokości 1000 zł.

Do bardzo istotnej kwestii związanej z liczeniem tego limitu w ciągu roku odniósł się fiskus

w jednej ze swoich interpretacji (patrz: **INTERPRETACJA**).

INTERPRETACJA

Limit zwolnienia ustalony przez ustawodawcę jest jeden i dotyczy wszystkich świadczeń wypłacanych w danym roku z zakładowego funduszu świadczeń socjalnych i funduszy związków zawodowych, niezależnie od tego, w ilu zakładach dany pracownik jest zatrudniony i od ilu podmiotów uprawnionych (pracodawców i związków zawodowych) otrzymuje świadczenia z ww. funduszy. Innymi słowy, jeśli ze wszystkich zakładów pracy, łącznie, pracownik otrzyma więcej niż określony przez ustawodawcę limit kwotowy, to nadwyżka ponad tę kwotę podlega u niego opodatkowaniu. Przy czym ustawodawca nie nałożył na podmiot (pracodawcę lub związek zawodowy) wypłacający świadczenia z funduszy wymienionych w art. 21 ust. 1 pkt 67 [updof] obowiązku monitorowania, czy pracownik uzyskał już w roku podatkowym ww. świadczenia od innego świadczeniodawcy. [przyp. red.]

Interpretacja indywidualna Dyrektora KIS z 14 października 2025 r., nr 0113-KDIPT2-3.4011.741.2025.1.GG

Zbieg dwóch zwolnień od podatku – który limit zastosować

Warto zwrócić uwagę na występujący w praktyce zbieg dwóch ostatnich zwolnień od podatku, tzn. z art. 21 ust. 1 pkt 38 updof oraz z art. 21 ust. 1 pkt 67 updof, ze względu na różne limity dotyczące tych zwolnień. Chodzi o zasadę stosowania tych limitów przy zbiegu obydwu zwolnień. Kwestię tę rozstrzygnął fiskus (patrz: **INTERPRETACJA**).

INTERPRETACJA

[W sytuacji gdy sfinansują lub dofinansują Państwo z ZFŚS] swojemu pracownikowi oraz członkowi jego rodziny świadczenia w postaci biletów m.in. do kin, teatrów, opery oraz karnetów wstępu na basen, siłownię itp. – i świadczenia te zostaną przyznane w oparciu o kryterium socjalne, to w łącznej wysokości nieprzekraczającej w roku podatkowym kwoty 1000 zł objęte będą zwolnieniem przedmiotowym [z art. 21 ust. 1 pkt 57 updof]. Jeśli natomiast ww. bilety i karnety zostaną sfinansowane/dofinansowane emerytom i rencistom oraz członkom ich rodzin, to otrzymane przez emerytów i rencistów świadczenia – do wysokości nieprzekraczającej w roku podatkowym kwoty 4500 zł będą zwolnione od opodatkowania na podstawie art. 21 ust. 1 pkt 38 [updof]. Gdy zaś wartość tych świadczeń sfinansowanych/dofinansowanych w roku podatkowym przekroczy limity wynikające z [obydwu zwolnień podatkowych] – będą ciążyły na Państwu obowiązki płatnika. W związku z przekazaniem biletów/karnetów pracownikom i członkom ich rodzin będą Państwo zobowiązani do poboru zaliczki na podatek dochodowy, natomiast w przypadku przekazania ww. świadczeń emerytom, rencistom i członkom ich rodzin będą Państwo zobowiązani pobrać 10% zryczałtowany podatek dochodowy. [przyp. red.]

Interpretacja indywidualna Dyrektora KIS z 27 listopada 2025 r., nr 0112-KDIL2-1.4011.925.2025.1.DJ)

PODSUMOWANIE

1. **W 2026 r. limity zwolnień podatkowych dotyczących świadczeń z ZFŚS nie uległy zmianie.**
2. **Zwolnienia te mają charakter warunkowy – ich zastosowanie zależy od spełnienia określonych przesłanek.**
3. **Kluczowe limity: zapomogi i dopłaty do wypoczynku dzieci – bez limitu (w określonych przypadkach), świadczenia dla emerytów i rencistów – 4500 zł, świadczenia dla pracowników – 1000 zł.**
4. **W przypadku przekroczenia limitów lub niespełnienia warunków nadwyżka podlega opodatkowaniu.**

© ℗

Podstawa prawna

- art. 21 ust. 1 pkt 26, 38, 67 i 78 ustawy z 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (j.t. Dz.U. z 2025 r. poz. 163; ost.zm. Dz.U. z 2026 r. poz. 424)

Powołane piśmiennictwo

- interpretacja indywidualna Dyrektora KIS z 27 listopada 2025 r. (nr 0112-KDIL2-1.4011.925.2025.1.DJ)
- interpretacja indywidualna Dyrektora KIS z 14 października 2025 r. (nr 0113-KDIPT2-3.4011.741.2025.1.GG)
- interpretacja indywidualna Dyrektora KIS z 7 października 2025 r. (nr 0112-KDIL2-1.4011.750.2025.1.KF)
- interpretacja indywidualna Dyrektora KIS z 15 września 2025 r. (nr 0115-KDIT2.4011.407.2025.1.DT)

SŁAWOMIR LIŻEWSKI

prawnik, wieloletni pracownik aparatu skarbowego, autor licznych publikacji z zakresu prawa gospodarczego, prawa organizacji pozarządowych, instytucji kultury, prawa administracyjnego, doradca organizacji pozarządowych

Stosowanie obowiązkowych oznaczeń w KSeF (nowe znaczniki określające status dokumentu)

KSeF

Zobacz więcej inforlex.pl

Od 1 lutego 2026 r. podatnicy mają obowiązek wykazywania w ewidencji VAT oraz w części ewidencyjnej pliku JPK_VAT numeru identyfikującego fakturę w Krajowym Systemie e-Faktur (KSeF) albo oznaczenia wskazującego na jego brak: OFF, BFK lub DI.

Z punktu widzenia tego obowiązku dokumenty można podzielić na cztery grupy.

Podział dokumentów według oznaczeń KSeF

1) **NrKSeF**

Pierwszą grupę stanowią faktury, które na dzień przesłania pliku JPK_VAT mają nadany numer w KSeF. W przypadku takich faktur w ewidencji VAT oraz w polu NrKSeF części ewidencyjnej pliku JPK_VAT wskazywany jest numer identyfikujący daną fakturę w KSeF. Jak przy tym czytamy w „Broszurze informacyjnej dot. struktury JPK_VAT z deklaracją" (dalej: Broszura), *podanie numeru KSeF ma zastosowanie do wszystkich trybów wystawiania faktur (offline24, awaria, niedostępność systemu), jeśli z chwilą złożenia JPK_VAT z deklaracją faktury te zostały przesła-*

ne do KSeF i posiadają numer identyfikujący je w KSeF.

2) **Znacznik OFF**
Drugą grupę stanowią faktury, o których mowa w art. 106nf ust. 1 ustawy z 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (tj. faktury wystawione w formie elektronicznej zgodnie ze wzorem faktury ustrukturyzowanej w okresie trwania „zwykłej" awarii KSeF), które na dzień przesłania pliku JPK_VAT nie posiadają jeszcze numeru identyfikującego tę fakturę w KSeF. Faktury takie należy wykazywać w ewidencji VAT oraz w części ewidencyjnej pliku JPK_VAT z oznaczeniem OFF. Przy czym – jak czytamy w Broszurze – *podatnik nie ma obowiązku dokonania korekty ewidencji JPK_VAT po uzyskaniu numeru KSeF*.

3) **Znacznik BFK**
Trzecią grupę stanowią „zwykłe" faktury elektroniczne lub faktury w postaci papierowej (np. faktury wystawione konsumentom, faktury wystawione przed objęciem podatnika obowiązkiem wystawiania faktur ustrukturyzowanych przy użyciu KSeF czy faktury wystawiane z naruszeniem obowiązku wystawienia faktury ustrukturyzowanej przy użyciu KSeF). Faktury takie powinny być wykazywane w ewidencji VAT oraz w części ewidencyjnej pliku JPK_VAT z oznaczeniem BFK.

4) **Znacznik DI**
Czwartą grupę stanowią pozostałe dokumenty, które wykazywane są w ewidencji VAT oraz w części ewidencyjnej pliku JPK_VAT z oznaczeniem DI. Jak czytamy w Broszurze, oznaczenie to *dotyczy dowodu innego niż faktura, dla której istnieje obowiązek wystawienia za pośrednictwem KSeF. Będą to dokumenty nieobjęte oznaczeniami OFF i BFK oraz faktury wystawione w trybie offline24 (art. 106nda ustawy) oraz w trakcie niedostępności systemu (art. 106nh ust. 1 ustawy), które na dzień przesłania ewidencji nie posiadają nadanego numeru identyfikującego tę fakturę w KSeF.* Przy czym – jak czytamy dalej – *w przypadku ujęcia w ewidencji faktury wystawionej w trybie offline24 (art. 106nda ustawy) oraz w trakcie niedostępności systemu (art. 106nh ust. 1 ustawy), dla której zastosowano w ewidencji oznaczenie DI – po uzyskaniu numeru KSeF podatnik powinien skorygować zastosowane oznaczenie poprzez wprowadzenie nadanego numeru KSeF*.

Nowe znaczniki a dotychczas stosowane znaczniki

Podkreślić należy, że **nowe znaczniki należy niekiedy stosować z dotychczas stosowanymi znacznikami dokumentów**, tj. **FP**, **RO**, **WEW**, **MK** oraz **VAT RR**.
W konsekwencji:

- faktury dotyczące sprzedaży zaewidencjonowanej za pomocą kas rejestrujących wykazywane są z numerem identyfikującym daną fakturę w KSeF (podanym w polu NrKSeF) lub znacznikiem BFK (wyjątkowo – ze znacznikiem OFF lub DI) oraz ze znacznikiem FP,
- sprzedaż zaewidencjonowana za pomocą kas rejestrujących wykazywana jest ze znacznikami DI oraz RO,
- dowody wewnętrzne wykazywane są ze znacznikami DI oraz WEW,
- faktury zakupowe wystawione przez małego podatnika rozliczającego VAT metodą kasową wykazywane są z numerem identyfikującym daną fakturę w KSeF (podanym w polu NrKSeF) lub znacznikiem BFK (wyjątkowo – ze znacznikiem OFF lub DI) oraz ze znacznikiem MK,
- faktury VAT RR wykazywane są z numerem identyfikującym daną fakturę w KSeF (podanym w polu NrKSeF) lub ze znacznikiem DI oraz ze znacznikiem VAT RR.

© ℗

Podstawa prawna

- § 10 ust. 5, § 11 ust. 8 rozporządzenia Ministra Finansów, Inwestycji i Rozwoju z 15 października 2019 r. w sprawie szczegółowego zakresu danych zawartych w deklaracjach podatkowych i w ewidencji w zakresie podatku od towarów i usług (Dz.U. z 2019 r. poz. 1988; ost.zm. Dz.U. z 2025 r. poz. 245)

TOMASZ KRYWAN
prawnik, doradca podatkowy, właściciel kancelarii doradztwa podatkowego, autor wielu publikacji z zakresu podatków

Określenie wartości zamówienia na roboty budowlane

PROBLEM

Jednostka będzie prowadziła postępowanie w zakresie zamówienia publicznego na roboty budowlane. Zamówienie ma być przeprowadzone w trybie podstawowym. Czy do ustalenia wartości zamówienia na wymianę nawierzchni na drodze gminnej można zastosować analizę cen rynkowych? Czy opis zamówienia na takie roboty można wykonać z pominięciem specyfikacji technicznej i dokumentacji projektowej i przedmiaru – co oszczędzi wydatki w budżecie gminy?

RADA

Uwarunkowania prawne wynikające z przepisów ustawy z 11 września 2019 r. – Prawo zamówień publicznych (dalej: Pzp) uniemożliwią stosowanie analizy cen rynkowych dla określenia wartości zamówienia na roboty budowlane. Natomiast w przypadku opisu zamówienia na tego rodzaju roboty zamawiający powinien opierać się o specyfikację techniczną wykonania i odbioru robót budowlanych, z uwzględnieniem dokumentacji projektowej i przedmiaru robót.

UZASADNIENIE

Ustalając wartość zamówienia na roboty budowlane, za punkt wyjścia należy wziąć art. 34 ust. 1 Pzp, zgodnie z którym wartość zamówienia na roboty budowlane ustala się na podstawie:

1) kosztorysu inwestorskiego sporządzanego na podstawie dokumentacji projektowej oraz specyfikacji technicznych wykonania i odbioru robót albo na podstawie planowanych kosztów robót budowlanych określonych w programie funkcjonalno-użytkowym, jeżeli przedmiotem zamówienia jest wykonanie robót budowlanych w rozumieniu ustawy z 7 lipca 1994 r. – Prawo budowlane (dalej: Prawo budowlane),
2) planowanych kosztów prac projektowych oraz planowanych kosztów robót budowlanych określonych w programie funkcjonalno-użytkowym, jeżeli przedmiotem zamówienia jest zaprojektowanie i wykonanie robót budowlanych w rozumieniu Prawa budowlanego.

Wskazane przepisy przewidują bezwzględny wymóg stosowania określonych rozwiązań w przypadku ustalania wartości zamówienia na roboty budowlane. Nie ma więc możliwości stosowania innych metod zastępczych, np. analizy cen rynkowych.

ORZECZNICTWO

(…) naruszenie art. 34 ust. 1 pkt 1 ustawy z dnia 11 września 2019 r. Prawo zamówień publicznych, poprzez ustalenie w dniu 03.06.2024 r. wartości zamówienia na roboty budowlane na podstawie analizy cen rynkowych zamiast, zgodnie z ww. przepisami, na podstawie kosztorysu inwestorskiego sporządzanego na podstawie dokumentacji projektowej oraz specyfikacji technicznych wykonania i odbioru robót albo na podstawie planowanych kosztów robót budowlanych określonych w programie funkcjonalno-użytkowym, jeżeli przedmiotem zamówienia jest wykonanie robót budowlanych w rozumieniu ustawy z dnia 7 lipca 1994 r. Prawo budowlane.

Wystąpienie pokontrolne RIO w Krakowie z 30 grudnia 2025 r., znak WK.6130.35.25

W ramach wniosku pokontrolnego nakazano jednostce, aby ustalać wartość zamówienia na roboty budowlane, zgodnie z art. 34 ust. 1 pkt 1 Pzp, tj. na podstawie kosztorysu inwestorskiego sporządzanego na podstawie dokumentacji projektowej oraz specyfikacji technicznych wykonania i odbioru robót albo na podstawie planowanych kosztów robót budowlanych określonych w programie funkcjonalno-użytkowym, jeżeli przedmiotem zamówienia jest wykonanie robót budowlanych w rozumieniu Prawa budowlanego.

Jak sporządzić opis zamówienia na roboty budowlane

Krajowa Izba Odwoławcza w wyroku z 11 września 2024 r. (sygn. akt KIO 3000/24) podkreśliła, że ustawodawca w art. 103 ust. 1 Pzp określił, że *zamówienia na roboty budowlane opisuje się za pomocą dokumentacji projektowej oraz specyfikacji technicznych wykonania i odbioru robót budowlanych, przy czym zasady dotyczące opracowania dokumentacji projektowej zostały ujęte w przepisach roz-*

porządzenia Ministra Rozwoju i Technologii z dnia 20 grudnia 2021 roku w sprawie szczegółowego zakresu i formy dokumentacji projektowej, specyfikacji technicznych wykonania i odbioru robót budowlanych oraz programu funkcjonalno-użytkowego, do którego odsyła art. 103 ust. 4 ustawy PZP.

WAŻNE!

Zamówienia na roboty budowlane opisuje się za pomocą dokumentacji projektowej oraz specyfikacji technicznych wykonania i odbioru robót budowlanych.

We wspomnianym już wcześniej wystąpieniu pokontrolnym wskazano dodatkowo na nieprawidłowość w zakresie niedokonania opisu zamówienia na roboty budowlane za pomocą specyfikacji technicznych wykonania i odbioru robót budowlanych i dokumentacji projektowej, niezgodnie z wymogiem art. 103 ust. 1 Pzp. Ustalenie to RIO stwierdziła w postępowaniu, w którym opisu przedmiotu zamówienia dokonano bez specyfikacji technicznych wykonania i odbioru robót budowlanych, bez pomocy dokumentacji projektowej i przedmiaru robót (zamawiający nie posiadał przedmiaru robót). W zaleceniu RIO nakazała zaś jednostce, aby opisywać zamówienia na roboty budowlane za pomocą dokumentacji projektowej oraz specyfikacji technicznych wykonania i odbioru robót budowlanych.

© ℗

Podstawa prawna

- art. 34 ust. 1, art. 103 ust. 1 ustawy z 11 września 2019 r. – Prawo zamówień publicznych (j.t. Dz.U. z 2024 r. poz. 1320; ost.zm. Dz.U. z 2026 r. poz. 252)

Powołane orzecznictwo

- wyrok KIO z 11 września 2024 r. (sygn. akt KIO 3000/24)
- wystąpienie pokontrolne RIO w Krakowie z 30 grudnia 2025 r. (znak WK.6130.35.25)

MACIN NAGÓREK
radca prawny, były pracownik banku państwowego, obecnie pracownik jednostki budżetowej

Podmiotowe środki dowodowe w kontekście wspólników spółki cywilnej

PROBLEM

Gmina realizuje zamówienia na modernizację budynku samorządowego. Ofertę złożyła spółka cywilna. Jak należy potraktować ofertę w takim przypadku – odrębnie czy łącznie w odniesieniu do obu wspólników? Czy wspólnicy powinni składać, wraz z ofertą, oświadczenia dla każdego z nich oddzielnie? Czy należy tych wspólników traktować jako wspólnie ubiegających się o zamówienie?

RADA

W podanym stanie faktycznym oferta spółki cywilnej powinna być traktowana jako oferta wykonawców wspólnie ubiegających się o zamówienie. W konsekwencji zamawiający powinien odrębnie procedować w odniesieniu do każdego ze wspólników spółki w zakresie złożenia, poprawienia, uzupełnienia, wyjaśnienia dokumentów lub oświadczeń, w tym dotyczących podmiotowych środków dowodowych.

UZASADNIENIE

Podany stan faktyczny dotyczy spółki cywilnej, o której mowa w ustawie z 16 kwietnia 1964 r. – Kodeks cywilny (dalej: k.c.). Należy odnotować m.in. art. 860 k.c., w którym postanowiono, że przez umowę spółki wspólnicy zobowiązują się dążyć do osiągnięcia wspólnego celu gospodarczego przez działanie w sposób oznaczony, w szczególności przez wniesienie wkładów. Umowa spółki powinna być stwierdzona pismem.

Podmioty wspólnie ubiegające się o udzielenie zamówienia

Z punktu widzenia podanego stanu faktycznego, nawiązać należy do przepisów dotyczących podmiotów wspólnie ubiegających się o udzielenie zamówienia. W tym zakresie na uwagę zasługuje art. 117 ustawy z 11 września 2019 r. – Prawo zamówień publicznych (dalej: Pzp), z którego wynika, że **zamawiający może określić szczególny,**

obiektywnie uzasadniony, sposób spełniania przez wykonawców wspólnie ubiegających się o udzielenie zamówienia warunków udziału w postępowaniu, jeżeli jest to uzasadnione charakterem zamówienia i jest proporcjonalne. Warunek dotyczący uprawnień do prowadzenia określonej działalności gospodarczej lub zawodowej, o którym mowa w art. 112 ust. 2 pkt 2 Pzp, jest spełniony, jeżeli co najmniej jeden z wykonawców wspólnie ubiegających się o udzielenie zamówienia posiada uprawnienia do prowadzenia określonej działalności gospodarczej lub zawodowej i zrealizuje roboty budowlane, dostawy lub usługi, do których realizacji te uprawnienia są wymagane. W odniesieniu do warunków dotyczących wykształcenia, kwalifikacji zawodowych lub doświadczenia wykonawcy wspólnie ubiegający się o udzielenie zamówienia mogą polegać na zdolnościach tych z wykonawców, którzy wykonają roboty budowlane lub usługi, do realizacji których te zdolności są wymagane.

WAŻNE!

Wykonawcy wspólnie ubiegający się o udzielenie zamówienia dołączają odpowiednio do wniosku o dopuszczenie do udziału w postępowaniu, z którego wynika, które roboty budowlane, dostawy lub usługi wykonają poszczególni wykonawcy.

Należy również odnotować przepis art. 125 Pzp, z którego wynika, że do wniosku o dopuszczenie do udziału w postępowaniu albo do oferty wykonawca dołącza oświadczenie o niepodleganiu wykluczeniu, spełnianiu warunków udziału w postępowaniu lub kryteriów selekcji, w zakresie wskazanym przez zamawiającego.

Oświadczenie, o którym mowa w art. 125 ust. 1 Pzp, stanowi dowód potwierdzający brak podstaw wykluczenia, spełnianie warunków udziału w postępowaniu lub kryteriów selekcji, odpowiednio na dzień składania wniosków o dopuszczenie do udziału w postępowaniu albo ofert, tymczasowo zastępujący wymagane przez zamawiającego podmiotowe środki dowodowe.

ORZECZNICTWO

(…) Stwierdzono, że w części II zamówienia „Kompleksowa modernizacja dróg na terenie Gminy (….)", oferta nr 3 została złożona przez spółkę cywilną. Spółka cywilna to – według art. 860 § 1 ustawy z dnia 23 kwietnia 1964 roku Kodeks cywilny (tekst jednolity Dz. U. z 2025 r., poz. 1071 ze zm.), umowa, pomiędzy wspólnikami, przez którą wspólnicy zobowiązują się dążyć do osiągnięcia wspólnego celu gospodarczego przez działanie w sposób oznaczony, w szczególności przez wniesienie wkładów. Spółka cywilna nie ma osobowości prawnej, gdyż nie jest podmiotem prawa. W związku z powyższym na gruncie ustawy Prawo zamówień publicznych spółkę cywilną należy traktować jak wykonawców wspólnie ubiegających się o udzielenie zamówienia.

Wystąpienie pokontrolne RIO w Łodzi z 6 lutego 2026 r., znak WK-602/9/2026

Dalej RIO wskazała, że w takim przypadku obowiązkiem wykonawcy (tj. wspólników spółki cywilnej) było złożenie, wraz z ofertą, oświadczeń o niepodleganiu wykluczeniu, spełnieniu warunków udziału w postępowaniu, o którym mowa w art. 125 ust. 1 Pzp, dotyczących każdego ze wspólników spółki cywilnej, przy czym takie dokumenty nie zostały złożone wraz z ofertą.

W ramach wniosku pokontrolnego nakazano jednostce, aby zapewnić przestrzeganie art. 128 ust. 1 Pzp, zgodnie z którym, jeżeli wykonawca nie złożył oświadczenia, o którym mowa w art. 125 ust. 1 Pzp, podmiotowych środków dowodowych, innych dokumentów lub oświadczeń składanych w postępowaniu lub są one niekompletne lub zawierają błędy, zamawiający wzywa wykonawcę odpowiednio do ich złożenia, poprawienia lub uzupełnienia w wyznaczonym terminie, chyba że:

1) wniosek o dopuszczenie do udziału w postępowaniu albo oferta wykonawcy podlegają odrzuceniu bez względu na ich złożenie, uzupełnienie lub poprawienie, lub
2) zachodzą przesłanki unieważnienia postępowania.

© ℗

Podstawa prawna

- art. 860 ustawy z 16 kwietnia 1964 r. – Kodeks cywilny (j.t. Dz.U. z 2025 r. poz. 1071; ost.zm. Dz.U. z 2026 r. poz. 184)
- art. 112 ust. 2 pkt 2, art. 117, art. 125, art. 128 ust. 1 ustawy z 11 września 2019 r. – Prawo zamówień publicznych (j.t. Dz.U. z 2024 r. poz. 1320; ost.zm. Dz.U. z 2026 r. poz. 252)

Powołane orzecznictwo

- wystąpienie pokontrolne RIO w Łodzi z 6 lutego 2026 r. (znak WK-602/9/2026)

MACIN NAGÓREK

radca prawny, były pracownik banku państwowego, obecnie pracownik jednostki budżetowej

PRACA
I UBEZPIECZENIA

Ewa Drzewiecka
Dr nauk prawnych, specjalista prawa pracy z wieloletnim doświadczeniem praktycznym

Czy można prowadzić dokumentację pracowniczą tylko w części w formie elektronicznej

W jednostce budżetowej będziemy przechodzili z dokumentacji pracowniczej prowadzonej w wersji papierowej na elektroniczną. Czy możliwa jest sytuacja, w której część dokumentacji jest elektroniczna, a część papierowa?

Tak, można przechowywać część dokumentacji pracowniczej w wersji papierowej, a część w wersji elektronicznej. Dotyczy to jednak całych części dokumentacji. To oznacza, że dokumenty przechowywane w jednej części dokumentacji muszą być w całości albo papierowe, albo elektroniczne – w ramach jednej części dokumentacji nie można mieszać tych trybów.

Czy pracownicy w ciąży należy przygotować aneks przedłużający jej terminową umowę o pracę

Pracownica urzędu ma terminową umowę o pracę. Ponieważ jest w ciąży, jej umowa przedłuży się do dnia porodu. Czy w tej sytuacji pracodawca powinien przygotować dla niej aneks do umowy o pracę na czas określony?

Nie, nie ma takiej potrzeby. Przedłużenie trwania terminowej umowy o pracę wynika bowiem wprost z zapisów Kodeksu pracy. W takim przypadku nie robi się żadnych kroków związanych z przedłużeniem tej umowy – w szczególności nie ma potrzeby sporządzania aneksu do tej umowy przewidującego jej przedłużenie.

PRAWO PRACY

Ewa Preis
Radca prawny. Specjalizuje się w zakresie prawa pracy, w szczególności w pragmatykach zawodowych nauczycieli, pracowników samorządowych, jak również w prawie oświatowym

Kiedy pracownica może skorzystać z 36-miesięcznego urlopu wychowawczego

Urzędniczka chce skorzystać z urlopu wychowawczego. W jakiej wysokości on się należy, jeśli ojciec jej dziecka właśnie dostał orzeczenie o ograniczeniu władzy rodzicielskiej?

W takim przypadku matce dziecka przysługuje 36 miesięcy urlopu wychowawczego. Taki wymiar stosuje się między innymi w przypadku, gdy drugi rodzic dziecka został albo pozbawiony władzy rodzicielskiej, albo przynajmniej mu ją ograniczono, albo zawieszono.

Wójt odpowie za cyberbezpieczeństwo samorządu

Nowe przepisy dotyczące krajowego systemu cyberbezpieczeństwa, które obowiązują od 3 kwietnia 2026 r., wprowadziły istotną zmianę w podejściu do zarządzania bezpieczeństwem cyfrowym w Polsce. Jednym z ważniejszych elementów reformy jest przeniesienie odpowiedzialności na poziom kierownictwa jednostek publicznych – w tym wójtów, burmistrzów i prezydentów miast.

Na wstępie należy zaznaczyć, że ustawa z 23 stycznia 2026 r. o zmianie ustawy o krajowym systemie cyberbezpieczeństwa oraz niektórych innych ustaw (dalej: ustawa nowelizująca) wprowadziła obowiązek wdrożenia nowych przepisów w zależności od tego, czy dany podmiot jest podmiotem kluczowym, czy ważnym. Firmy muszą same ocenić, czy spełniają kryteria dla podmiotu kluczowego czy podmiotu ważnego. Obowiązek samoidentyfikacji nie dotyczy jednak podmiotów publicznych – co do zasady należą one do grupy podmiotów kluczowych, gdyż świadczą usługi publiczne niezbędne do codziennego funkcjonowania mieszkańców, choć co prawda część jednostek samorządu terytorialnego będzie zaliczana do podmiotów kluczowych, inne do ważnych – w zależności od skali działalności.

Cyberbezpieczeństwo jako obowiązek kierownika jednostki

Zgodnie z przepisami, jakie ustawa nowelizująca wprowadziła do ustawy z 5 lipca 2018 r. o krajowym systemie cyberbezpieczeństwa, odpowiedzialność za realizację obowiązków z zakresu cyberbezpieczeństwa ponosi kierownik podmiotu. W przypadku samorządów jest to wójt, burmistrz lub prezydent miasta.

Przepisy jasno wskazują, że kierownik odpowiada za wdrożenie systemów bezpieczeństwa, musi zapewnić zarządzanie ryzykiem cyberzagrożeń oraz odpowiada za organizację reakcji na incydenty.

Co istotne – odpowiedzialność ta nie jest wyłącznie „organizacyjna", lecz może mieć wymiar indywidualny. To oznacza, że w przypadku zaniedbań mogą zostać nałożone kary. Kara pieniężna może być wymierzona kierownikowi podmiotu kluczowego lub podmiotu ważnego będącego podmiotem publicznym w kwocie nie większej niż 100% otrzymywanego przez ukaranego wynagrodzenia obliczanego według zasad obowiązujących przy ustalaniu ekwiwalentu pieniężnego za urlop.

Co w praktyce musi zrobić wójt, burmistrz lub prezydent miasta

Jednostki samorządu terytorialnego – jako podmioty publiczne – zostają objęte systemem cyberbezpieczeństwa.

W praktyce oznacza to konieczność:

1) wdrożenia systemu zarządzania bezpieczeństwem informacji (SZBI),
2) opracowania i aktualizacji procedur (np. reagowania na incydenty),
3) wyznaczenia osoby kontaktowej ds. cyberbezpieczeństwa,
4) zarządzania ryzykiem i monitorowania zagrożeń,
5) regularnych audytów bezpieczeństwa.

Dodatkowo podmioty kluczowe będą musiały przeprowadzać audyty co najmniej raz na 3 lata (zgodnie z przepisami wykonawczymi).

Co oznacza odpowiedzialność kierownika jednostki

Najważniejsza zmiana polega na tym, że odpowiedzialność nie kończy się na wdrożeniu procedur przez urząd, tylko dotyczy konkretnej osoby pełniącej funkcję kierowniczą.

W praktyce oznacza to, że kierownik jednostki:

1) nie może zasłaniać się działem IT,

2) musi nadzorować wdrożenie zabezpieczeń,
3) powinien rozumieć podstawowe ryzyka cybernetyczne.

PRZYKŁAD 1

Urząd gminy nie wdrożył procedur reagowania na incydenty i nie aktualizował systemów.

Dochodzi do ataku ransomware:
- systemy zostają zablokowane,
- mieszkańcy nie mogą załatwiać spraw,
- dochodzi do wycieku danych.

W takiej sytuacji odpowiedzialność nie spada wyłącznie na informatyka. To wójt odpowiada za brak systemowego podejścia do bezpieczeństwa.

PRZYKŁAD 2

Miasto posiada dokumentację cyberbezpieczeństwa, ale:
- nikt jej nie stosuje,
- pracownicy nie są przeszkoleni,
- brak realnego nadzoru.

Dochodzi do incydentu phishingowego.

W świetle nowych przepisów takie „pozorne wdrożenie" może zostać uznane za niewystarczające, a odpowiedzialność ponosi kierownik jednostki.

HARMONOGRAM PRAC ZWIĄZANYCH Z SYSTEMEM CYBERBEZPIECZEŃSTWA

Ustawodawca przewidział okresy przejściowe umożliwiające dostosowanie JST do nowych regulacji. Terminy są następujące:
- do **3 kwietnia 2027 r.** – wdrożenie obowiązków,
- do **3 kwietnia 2028 r.** – pierwszy audyt (dla podmiotów kluczowych).

Okresy przejściowe ograniczają stosowanie części sankcji i obowiązków wdrożeniowych.

© ℗

Podstawa prawna
- art. 5, art. 5a, art. 8–16, art. 20–21, art. 73a ustawy z 5 lipca 2018 r. o krajowym systemie cyberbezpieczeństwa (j.t. Dz.U. z 2026 r. poz. 20; ost.zm. Dz.U. z 2026 r. poz. 252)
- ustawa z 23 stycznia 2026 r. o zmianie ustawy o krajowym systemie cyberbezpieczeństwa oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. z 2026 r. poz. 252)

ANNA GNIOSKA
redaktor merytoryczny z zakresu prawa pracy „Rachunkowości Budżetowej"

Czy za pracę w sobotę należy się wyższe wynagrodzenie lub więcej czasu wolnego

Inspektorowi zatrudnionemu w urzędzie gminy za pracę wykonywaną na polecenie przełożonego w godzinach nadliczbowych przysługuje, według jego wyboru, wynagrodzenie albo czas wolny. Z tym jednak, że czas wolny należy się w takim wymiarze jak wypracowane nadgodziny. Czy za pracę w sobotę powinien dostać wyższe wynagrodzenie lub więcej czasu wolnego do odebrania?

Status pracownika samorządowego

Pracownikami samorządowymi są osoby zatrudnione w:
1) urzędach marszałkowskich oraz wojewódzkich samorządowych jednostkach organizacyjnych,
2) starostwach powiatowych oraz powiatowych jednostkach organizacyjnych,
3) urzędach gmin, jednostkach pomocniczych gmin, gminnych jednostkach budżetowych i samorządowych zakładach budżetowych,
4) biurach (ich odpowiednikach) związków jednostek samorządu terytorialnego oraz samo-

rządowych zakładów budżetowych utworzonych przez te związki,
5) biurach (ich odpowiednikach) jednostek administracyjnych jednostek samorządu terytorialnego

– art. 2 ustawy z 21 listopada 2008 r. o pracownikach samorządowych (dalej: u.p.s.).

Obowiązek pracy w godzinach nadliczbowych

Jeżeli wymagają tego potrzeby jednostki, w której pracownik samorządowy jest zatrudniony, na polecenie przełożonego wykonuje on pracę w godzinach nadliczbowych. W wyjątkowych przypadkach wykonuje pracę nadliczbową także w porze nocnej oraz w niedziele i święta (art. 42 ust. 2 u.p.s.).

Obowiązek świadczenia pracy w godzinach nadliczbowych nie dotyczy jednak kobiet w ciąży. Z kolei w przypadku wykonywania pracy w nadgodzinach przez samorządowców sprawujących pieczę nad osobami wymagającymi stałej opieki lub opiekujących się dziećmi w wieku do 8 lat niezbędna jest ich zgoda (art. 42 ust. 3 u.p.s.).

Czas wolny w tym samym wymiarze lub wynagrodzenie

Pracownikowi samorządowemu za pracę w nadgodzinach przysługuje, według jego wyboru, wynagrodzenie albo czas wolny w tym samym wymiarze. Na wniosek pracownika czas wolny może być mu udzielony w okresie bezpośrednio poprzedzającym urlop wypoczynkowy lub po jego zakończeniu (art. 42 ust. 4 u.p.s.).

Warto wspomnieć, że wybór wynagrodzenia albo czasu wolnego przez pracownika jest alternatywą rozłączną, a więc należy się albo wynagrodzenie, albo czas wolny. Ponadto należy zaznaczyć, że za pracę w godzinach nadliczbowych pracownikowi należy się czas wolny w tym samym wymiarze co wypracowane nadgodziny. Stanowisko to potwierdził Departament Prawny Głównego Inspektoratu Pracy w piśmie z 25 czerwca 2009 r. (nr GPP-433-4560-42/09/PE/RP). Dodatkowo departament wskazał w powyższym piśmie, że przywołany art. 42 ust. 4 u.p.s. stanowi *lex specialis* w stosunku do przepisów ustawy z 26 czerwca 1974 r. – Kodeks pracy i nie przewiduje dodatków ani 50%, ani 100% za godziny nadliczbowe. Za pracę wykonywaną w sobotę pracownikowi przysługuje zatem wynagrodzenie (bez dodatków) lub czas wolny w tym samym wymiarze.

Także Sąd Okręgowy w Łodzi w wyroku z 6 marca 2025 r. (sygn. akt VIII Pa 14/25) potwierdził, że *jedynymi ekwiwalentami pracy „w godzinach nadliczbowych" pracownika samorządowego są wynagrodzenie bez dodatków albo czas wolny w tym samym wymiarze, przy czym pracownicy samorządowi mają możliwość wyboru pomiędzy tymi dwoma sposobami rekompensaty pracy nadliczbowej. De lege lata art. 42 ust. 4 u.p.s. przyznaje więc osobom zatrudnionym w samorządowych jednostkach organizacyjnych czas wolny w tym samym wymiarze albo normalne (zwykłe) wynagrodzenie, bez dodatku z tytułu pracy w godzinach nadliczbowych. Dotyczy to nie tylko pracy w godzinach nadliczbowych w dni powszednie (również w dni wolne od pracy), ale także w porze nocnej oraz w niedziele i święta, co wynika wyraźnie z treści art. 42 ust. 2 u.p.s. (…).*

© ℗

Podstawa prawna

- art. 2, art. 42 ust. 2–4 ustawy z 21 listopada 2008 r. o pracownikach samorządowych (j.t. Dz.U. z 2024 r. poz. 1135)

Powołane orzecznictwo

- wyrok SO w Łodzi z 6 marca 2025 r. (sygn. akt VIII Pa 14/25)

Powołane piśmiennictwo

- pismo Głównego Inspektoratu Pracy (Departament Prawny) z 25 czerwca 2009 r. (nr GPP-433-4560-42/09/PE/RP)

ANNA RYL
doktor nauk prawnych, specjalista w zakresie prawa pracy i finansów publicznych, biegły sądowy

Więcej on-line

DZIAŁ
„Tylko w e-wydaniu"

Dodatkowe artykuły i materiały specjalne dostępne po zalogowaniu na **inforlex.pl**

Czy kandydat z niższym niż wymagany stażem pracy może być dyrektorem gminnej jednostki

PROBLEM

Wójt gminy zamierza powierzyć pracownikowi obowiązki dyrektora gminnej jednostki organizacyjnej. Kandydat posiada odpowiednie wykształcenie, jednak jego staż pracy wynosi jedynie 3 lata, podczas gdy dla stanowiska dyrektora wymagane jest co najmniej 5 lat stażu pracy. Wójt uzasadnia swoją decyzję szczególnymi potrzebami jednostki oraz wysokimi kompetencjami kandydata. Czy w opisanej sytuacji dopuszczalne jest powierzenie obowiązków dyrektora osobie niespełniającej wymogu stażu pracy lub skrócenie tego wymogu, biorąc pod uwagę przepisy dotyczące pracowników samorządowych?

RADA

Tak, istnieje możliwość powierzenia stanowiska dyrektora gminnej jednostki organizacyjnej pracownikowi niemającemu odpowiedniego stażu pracy, ale na okres nie dłuższy niż 3 miesiące. Nie ma znaczenia, jak bardzo specyficzne są potrzeby jednostki ani jak wysokimi kompetencjami może pochwalić się kandydat na dyrektora.

UZASADNIENIE

Pracownikiem samorządowym może być osoba, która:

1) jest obywatelem polskim (osoba nieposiadająca obywatelstwa polskiego może zostać zatrudniona tylko na stanowisku, na którym wykonywana praca nie polega na bezpośrednim lub pośrednim udziale w wykonywaniu władzy publicznej i funkcji mających na celu ochronę generalnych interesów państwa, jeżeli posiada znajomość języka polskiego potwierdzoną dokumentem określonym w przepisach o służbie cywilnej),
2) ma pełną zdolność do czynności prawnych oraz korzysta z pełni praw publicznych,
3) posiada kwalifikacje zawodowe wymagane do wykonywania pracy na określonym stanowisku.

Dodatkowo, aby dana osoba mogła być zatrudniona jako pracownik samorządowy na podstawie umowy o pracę:

1) musi legitymować się co najmniej wykształceniem średnim lub średnim branżowym,
2) nie może być skazana prawomocnym wyrokiem sądu za umyślne przestępstwo ścigane z oskarżenia publicznego lub umyślne przestępstwo skarbowe,
3) musi mieć nieposzlakowaną opinię.

Jeszcze większe kwalifikacje musi posiadać osoba pełniąca kierownicze stanowisko urzędnicze. Tymi kwalifikacjami są:

1) co najmniej trzyletni staż pracy lub osoba ta wykonywała przez co najmniej 3 lata działalność gospodarczą o charakterze zgodnym z wymaganiami na danym stanowisku,
2) wykształcenie wyższe w rozumieniu przepisów o szkolnictwie wyższym i nauce.

Jednak to, że kandydat na stanowisko dyrektora jednostki posiada 3-letnie doświadczenie zawodowe i zgodnie z art. 6 ust. 4 ustawy z 21 listopada 2008 r. o pracownikach samorządowych (dalej: ustawa o pracownikach samorządowych) może być kierownikiem, nie oznacza, że tak będzie w przypadku opisanym w pytaniu. W pytaniu wprost wskazano, że dyrektorem może zostać osoba z co najmniej 5-letnim stażem pracy, bo najprawdopodobniej tak stanowi regulamin tej jednostki. Zatem wójt nie może przyjąć, że kandydat z 3-letnim stażem spełnia ten warunek tylko dlatego, że o takim stażu mowa jest w ustawie o pracownikach samorządowych.

Wójt jest zobligowany do ogłoszenia konkursu na stanowisko dyrektora, a tymczasowo – ze względu na potrzeby jednostki – może powierzyć wykonywanie tej funkcji innemu pracowni-

kowi, zgodnie z jego kwalifikacjami, jednak nie dłużej niż na 3 miesiące. W okresie tym przysługuje pracownikowi wynagrodzenie stosowne do wykonywanej pracy, lecz nie niższe od dotychczasowego. Takie rozwiązanie jest potwierdzone przez judykaturę (patrz: **ORZECZNICTWO**).

ORZECZNICTWO

Powierzenie pełnienia obowiązków kierownika jednostki organizacyjnej musi bowiem wynikać wprost z przepisów powszechnie obowiązujących. Mimo występującej praktyki w administracji publicznej „powierzania pełnienia obowiązków" instytucja ta nie znajduje oparcia w ustawie o wspieraniu rodziny i systemie pieczy zastępczej. Nie przewiduje jej również wskazany jako podstawa podjętego zarządzenia przepis art. 30 ust. 2 pkt 5 ustawy o samorządzie gminnym oraz inne przepisy powszechnie obowiązujące, w tym ustawa o pracownikach samorządowych.
Obowiązek przeprowadzenia naboru na stanowisko dyrektora placówki opiekuńczo-wychowawczej ma zatem charakter bezwzględny i ustawa w tym zakresie nie przewiduje żadnych wyjątków, które uzasadniałyby jakiekolwiek odstępstwa.

Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Łodzi z 21 marca 2024 r., sygn. akt III SA/Łd 768/23

© ℗

Podstawa prawna

- art. 6, art. 11, art. 21 ustawy z 21 listopada 2008 r. o pracownikach samorządowych (j.t. Dz.U. z 2024 r. poz. 1135)

Powołane orzecznictwo

- wyrok WSA w Łodzi z 21 marca 2024 r. (sygn. akt III SA/Łd 768/23)

RADOSŁAW MICHAŁ STĘPIEŃ
adwokat, radca prawny, autor licznych artykułów z zakresu prawa pracy i podatkowego

Problemy pracodawców związane z dofinansowaniem do wypoczynku

KSIĘGOWY BUDŻETU 2026

Wakacje to czas, w którym pracodawcy borykają się ze szczególnymi problemami, związanymi ze zwiększoną absencją urlopową pracowników. Z jednej strony muszą zapewnić normalny tok pracy, mimo zmniejszonej liczby pracowników, z drugiej – muszą dopełnić formalności związanych z zaplanowaniem i rozliczeniem urlopów wypoczynkowych, a z trzeciej – prawidłowo rozdysponować środki zakładowego funduszu świadczeń socjalnych (dalej: ZFŚS/fundusz) przeznaczone na różne formy wypoczynku. Na pytanie dotyczące tego ostatniego zagadnienia odpowiadamy w artykule.

Wypoczynek pracowników a działalność socjalna

Świadczenie usług na rzecz różnych form wypoczynku to jedna z form działalności socjalnej, którą mogą prowadzić pracodawcy. O tym, czy i w jaki dokładnie sposób jest ona prowadzona w danym zakładzie pracy, decydują postanowienia obowiązującego w nim regulaminu funduszu. Należy w nim określić nie tylko samo prawo do świadczeń, ale także warunki, które należy spełnić, aby móc się o nie ubiegać oraz procedurę przyznawania i wypłaty. Wśród zapisów, którym należy poświęcić szczególną uwagę, można wskazać na te określające:

1) rodzaje świadczeń (wczasy pod gruszą, dofinansowanie wypoczynku dzieci),
2) z jaką częstotliwością uprawniony może otrzymać świadczenie,

3) czy jeden uprawniony może otrzymać różne rodzaje świadczeń związanych z wypoczynkiem (np. związane z wypoczynkiem dzieci i własnym),
4) w jakim terminie należy złożyć wniosek,
5) w jakim terminie i w jakiej formie nastąpi wypłata świadczenia,
6) w jakiej wysokości świadczenie przysługuje.

Urlop zaległy a prawo do wczasów pod gruszą

Pytaniem, które często pojawia się w praktyce w związku ze złożonym przez pracownika wnioskiem o przyznanie tzw. wczasów pod gruszą, jest to, czy pracownik ma prawo do świadczenia również wtedy, gdy wykorzystuje zaległy urlop wypoczynkowy, a nie urlop przysługujący mu za bieżący rok. Należy na nie odpowiedzieć twierdząco. Na gruncie obowiązujących przepisów nie ma podstaw do tego, aby różnicować uprawnienia pracowników do świadczeń z ZFŚS ze względu na to, czy wykorzystują urlop za bieżący rok, czy za rok poprzedni, a nawet wcześniejszy. Jeśli więc zostaną spełnione pozostałe wymagane kryteria, pracownik wykorzystujący zaległy urlop wypoczynkowy ma prawo do wczasów pod gruszą na takich samych zasadach jak pracownik korzystający z bieżącego urlopu.

Prawo do świadczeń w czasie korzystania z uprawnień rodzicielskich

Wątpliwości pracodawców wzbudza w praktyce również prawo do świadczeń z ZFŚS w sytuacji, gdy pracownik jest nieobecny w pracy w związku z korzystaniem z uprawnień rodzicielskich, np. urlopu macierzyńskiego. Należy podkreślić, że pracownicy korzystający z tego rodzaju uprawnień nie tracą statusu pracownika, a tym samym cały czas znajdują się w gronie osób uprawnionych do korzystania z funduszu. Jeśli więc w jednostce np. przewidziano dopłatę do wypoczynku zorganizowanego dzieci pracowników, a z wnioskiem o przyznanie świadczenia zwróci się pracownica, która korzysta akurat z urlopu macierzyńskiego w związku z urodzeniem kolejnego dziecka, to nadal ma ona pełne prawo do uzyskania świadczenia związanego z wypoczynkiem swojego starszego dziecka.

Półkolonie jako wypoczynek zorganizowany

Pytaniem o dużym znaczeniu praktycznym jest to, czy półkolonie, w których uczestniczą dzieci, należy uznać za wypoczynek zorganizowany, a tym samym, czy pracownik może ubiegać się o dofinansowanie do takiej formy wypoczynku. Odpowiedź nie jest niestety oczywista. Warunki i zakres dopłaty powinny zostać określone w regulaminie ZFŚS obowiązującym w jednostce. W szczególności powinno w nim być wskazane to, jak należy rozumieć pojęcie zorganizowanego wypoczynku. Jeśli jednak nie zawiera on tak szczegółowych zapisów, to dofinansowanie do półkolonii należy uznać za w pełni dopuszczalne. Przemawia za tym m.in. fakt, że Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej w wydawanych interpretacjach indywidualnych akceptuje dofinansowanie do tego rodzaju wypoczynku dzieci jako objęte zwolnieniem przedmiotowym przewidzianym właśnie dla dopłat do wypoczynku zorganizowanego (zob. m.in. interpretację indywidualną Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 12 grudnia 2024 r., nr 0115-KDIT2.4011.499.2024.1.MM).

© ℗

Podstawa prawna

- art. 2 pkt 5 ustawy z 4 marca 1994 r. o zakładowym funduszu świadczeń socjalnych (j.t. Dz.U. z 2024 r. poz. 288; ost.zm. Dz.U. z 2026 r. poz. 25)

Powołane piśmiennictwo

- interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 12 grudnia 2024 r. (nr 0115-KDIT2.4011.499.2024.1.MM)

MAŁGORZATA CZOŁCZYŃSKA
prawnik, specjalista w zakresie prawa pracy, autorka wielu publikacji dotyczących zatrudnienia w jednostkach budżetowych

Korekta płci pracownika a obowiązki kadrowe

PROBLEM

Osoba zatrudniona w jednostce przeszła procedurę korekty płci i złożyła w kadrach wniosek o zmianę danych osobowych. Zmieniła imię i nazwisko, ale PESEL pozostał taki sam. Czy taka sytuacja jest prawidłowa? Na jakiej podstawie pracodawca może w takiej sytuacji dokonać zmiany danych kadrowych? Czy można żądać przedłożenia orzeczenia sądu w tej sprawie i przechowywać jego kopię w aktach osobowych pracownika?

RADA

Z punktu widzenia konieczności dostosowania dokumentów kadrowych, kluczowe jest przedstawienie przez pracownika nie tyle postanowienia sądu, co „zaktualizowanych" dokumentów, które będą wskazywały nowe imię (ewentualnie nazwisko), płeć oraz numer PESEL.

UZASADNIENIE

Korekta płci od strony prawnej oznacza zmianę płci metrykalnej przypisanej danej osobie i zmianę danych zawartych w odpowiednich rejestrach i dokumentach. Wniosek (żądanie) w tej sprawie składa się do sądu rejonowego właściwego dla miejsca zamieszkania wnioskodawcy. Rozstrzygnięcie może zapaść na podstawie dokumentów przedłożonych przez wnioskodawcę, ale sąd może również zdecydować o konieczności przeprowadzenia w sprawie dodatkowych dowodów. Postępowanie toczy się w trybie nieprocesowym, a sąd orzeka postanowieniem. Wniosek może zostać uwzględniony lub oddalony.

Uwzględnienie przez sąd wniosku i wydanie postanowienia ustalającego korektę płci pociąga za sobą konieczność:

1) ujawnienia tej okoliczności w akcie urodzenia w formie wzmianki dodatkowej,
2) zmiany numeru PESEL,
3) zmiany imienia (najczęściej),
4) wymiany dokumentów (m.in. dowodu osobistego, paszportu, prawa jazdy),
5) poinformowania odpowiednich instytucji i organów o zmianach.

Jak wynika z treści pytania, w analizowanym przypadku PESEL nie został zmieniony. Należy się domyślać, że jest to stan przejściowy, bo taka zmiana musi zajść. Jednym z elementów tego numeru PESEL jest bowiem oznaczenie płci. Numer PESEL to ciąg 11 cyfr, który identyfikuje osobę fizyczną. Zawiera jej datę urodzenia, numer porządkowy, oznaczenie płci oraz liczbę kontrolną. Cyfry od 7 do 10 to numer porządkowy, z zastrzeżeniem, że 10. cyfra wchodząca w skład tego numeru zawiera oznaczenie płci w formie cyfry parzystej, w tym „0" dla kobiet, a nieparzystej dla mężczyzn. W przypadku korekty płci to kierownik urzędu stanu cywilnego dokonujący wzmianki w akcie urodzenia jest również organem właściwym do zmiany numeru PESEL.

Po dopełnieniu formalności związanych z ujawnieniem korekty w akcie urodzenia, zmianą numeru PESEL i przeprowadzeniu postępowania w sprawie zmiany imienia (ewentualnie również nazwiska) konieczna jest zmiana dokumentów (m.in. dowodu osobistego, paszportu, prawa jazdy). Na podstawie postanowienia sądu można również dokonać zmiany danych w dokumentach potwierdzających wykształcenie i kwalifikacje – taką możliwość przewidziano m.in. w § 60 rozporządzenia Ministra Edukacji i Nauki z 7 czerwca 2023 r. w sprawie świadectw, dyplomów państwowych i innych druków oraz w § 26 rozporządzenia Ministra Nauki i Szkolnictwa Wyższego z 27 września 2018 r. w sprawie studiów.

Jedną z konsekwencji przeprowadzenia omówionych zmian jest konieczność powiadomienia o nich m.in. pracodawcy. Z punktu widzenia konieczności dostosowania dokumentów kadrowych kluczowe jest przedstawienie przez pracownika nie tyle postanowienia sądu, co „zaktualizowanych" dokumentów, które będą wskazywać nowe imię (ewentualnie nazwisko), płeć oraz PESEL. Na tej podstawie pracodawca może zaktualizować dane w aktach osobowych oraz w systemach kadrowo-płacowych. Pracodawca ma również obowiązek zawiadomić

o zmianie danych ZUS (na formularzu ZUS ZUA) i urząd skarbowy. W zależności od okoliczności konieczne również może się okazać zaktualizowanie danych pracownika związane z przyznanymi mu benefitami (ubezpieczenie grupowe, opieka medyczna, karta sportowa, itp.).

Jeśli pracownik przedstawi pracodawcy dokumenty potwierdzające przeprowadzone zmiany, żądanie od niego przedstawienia orzeczenia sądu, na podstawie którego ich dokonano, wydaje się nieuzasadnione. Z orzeczenia tego nie wynikają bowiem dla pracodawcy żadne dodatkowe informacje, których nie mógłby uzyskać z przedłożonych mu „zaktualizowanych" dokumentów. Biorąc pod uwagę fakt, że dane dotyczące zdrowia, w tym korekty płci, są danymi szczególnie wrażliwymi i podlegają zwiększonej ochronie, wgląd w postanowienie sądu i przechowywanie jego kopii w aktach osobowych pracownika byłoby w analizowanej sytuacji działaniem nadmiarowym i trudno znaleźć dla niego uzasadnienie.

© ℗

Podstawa prawna

- art. 19 ustawy z 24 września 2010 r. o ewidencji ludności (j.t. Dz.U. z 2026 r. poz. 384)
- § 60 rozporządzenia Ministra Edukacji i Nauki z 7 czerwca 2023 r. w sprawie świadectw, dyplomów państwowych i innych druków (j.t. Dz.U. z 2023 r.; ost.zm. Dz.U. z 2026 r. poz. 439)
- § 26 rozporządzenia Ministra Nauki i Szkolnictwa Wyższego z 27 września 2018 r. w sprawie studiów (j.t. Dz.U. z 2023 r. poz. 2787; ost.zm. Dz.U. z 2025 r. poz. 1220)

MAŁGORZATA CZOŁCZYŃSKA

prawnik, specjalista w zakresie prawa pracy, autorka wielu publikacji dotyczących zatrudnienia w jednostkach budżetowych

Czy wójt może udostępnić skany umów o pracę pracowników urzędu gminy

KSIĘGOWY BUDŻETU 2026

PROBLEM

Czy umowy zawarte z pracownikami urzędu gminy należy traktować jako dokumenty urzędowe, a co za tym idzie – można udostępniać skany tych umów do publicznej wiadomości?

RADA

Nie, umowy o pracę zawarte z pracownikami samorządowymi są dokumentami prywatnymi, dotyczącymi osobistych praw i obowiązków pracowników. Zatem skany tych umów nie mogą być udostępnione.

UZASADNIENIE

Umowy o pracę zawarte z pracownikami zatrudnionymi w urzędzie nie stanowią dokumentów urzędowych, są to dokumenty prywatne, gdyż dotyczą osobistych praw i obowiązków pracowników. Także skany tych umów są skanami dokumentów prywatnych, a nie urzędowych i w związku z tym nie są informacją publiczną w rozumieniu ustawy z 6 września 2001 r. o dostępie do informacji publicznej (dalej: u.d.i.p.) i nie podlegają udostępnieniu przez wójta. Stanowisko to podzielił Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie w wyroku z 26 lutego 2025 r. (sygn. akt II SAB/Wa 763/24), w którym uznał, że *umowy o pracę (...) nie stanowią informacji publicznej. (…). Co do umów o pracę dotyczą one w znacznym zakresie osobistych praw i obowiązków świadczącej pracę osoby, także gdy wykonuje ona zawód zaufania publicznego (radcy prawnego). Przyjmując, że sprawą publiczną mogą być warunki świadczenia pracy – ich treść – w kontekście realizacji zadań państwa czy wydatkowania środków publicznych, brak jednak przesłanek dla uznania, jakoby informacją – istotną z perspektywy przejrzystości życia publicznego – była postać zawartej umowy, w której treści zawiera się w istocie szereg danych niemających żadnego znaczenia z perspektywy spraw publicznych (adres i inne dane pracownika czy jego podpis itd.).*

Stanowisko to potwierdził również NSA w wyroku z 14 listopada 2025 r. (sygn. akt III OSK 1506/25), w którym orzekł, że *treść umowy o pracę zawartej z pracownikami samorządowymi dotyczy indywidualnego stosunku pracy. Dokument ten nie posiada cech aktu publicznoprawnego, który podejmowany jest przez organ wskazany w art. 4 ust. 1 ustawy z 6 września 2001 r. u.d.i.p. w ramach administracyjnych działań władczych. Umowa o pracę, której celem jest nawiązanie indywidualnego stosunku pracy, nie jest dokumentem urzędowym lub innym dokumentem odnoszącym się do ustawowych form działania organu władzy publicznej, lecz należy do kategorii aktów prywatnoprawnych sporządzanych na podstawie przepisów prawa pracy.* Dodatkowo NSA wskazał, że *osoba składająca oświadczenia woli w imieniu Gminy działającej jako podmiot stosunków cywilnoprawnychnie działa jako funkcjonariusz publiczny podpisujący dokument w ramach jego kompetencji publicznoprawnych. W tej sytuacji osoba ta nie reprezentuje bowiem władzy publicznej ani nie realizuje zadań władzy publicznej. Osoba taka, reprezentująca Gminę, nie jest funkcjonariuszem publicznym w rozumieniu art. 6 ust. 2 u.d.i.p. w zw. z art. 115 § 13 i § 19 Kodeksu karnego. Zatem nie może być uznana za funkcjonariusza publicznego. Gdyby nawet osoba podpisana pod taką umową była równolegle, w chwili jej zawierania, funkcjonariuszem publicznym w rozumieniu art. 115 § 13 i § 19 Kodeksu karnego, to składanie oświadczeń woli w imieniu Gminy jako podmiotu cywilnoprawnego nie mieści się w zakresie kompetencji funkcjonariusza publicznego w rozumieniu art. 6 ust. 2 u.d.i.p.*

WAŻNE!

Skany umów zawartych z pracownikami gminy nie stanowią informacji publicznej i nie podlegają udostępnieniu w trybie ustawy o dostępie do informacji publicznej.

Prawo do uzyskania informacji publicznej

Informacją publiczną jest **każda informacja o sprawach publicznych** (art. 1 ust. 1 u.d.i.p.). Prawo do uzyskania informacji publicznej przysługuje każdemu, a od osoby wnoszącej o informację nie wolno żądać wykazania interesu prawnego lub faktycznego (art. 2 u.d.i.p.).

Prawo do informacji publicznej obejmuje uprawnienia do:

1) zyskania informacji publicznej, w tym uzyskania informacji przetworzonej w takim zakresie, w jakim jest to szczególnie istotne dla interesu publicznego,
2) wglądu do dokumentów urzędowych,
3) dostępu do posiedzeń kolegialnych organów władzy publicznej pochodzących z powszechnych wyborów.

Podmioty zobowiązane do udostępniania informacji publicznej

Do udostępniania informacji publicznej zobowiązane są władze publiczne oraz inne podmioty wykonujące zadania publiczne, w szczególności:

1) organy władzy publicznej,
2) organy samorządów gospodarczych i zawodowych,
3) podmioty reprezentujące Skarb Państwa, zgodnie z odrębnymi przepisami,
4) podmioty reprezentujące państwowe osoby prawne albo osoby prawne samorządu terytorialnego oraz podmioty reprezentujące inne państwowe jednostki organizacyjne albo jednostki organizacyjne samorządu terytorialnego,
5) podmioty reprezentujące inne osoby lub jednostki organizacyjne, które wykonują zadania publiczne lub dysponują majątkiem publicznym oraz osoby prawne, w których Skarb Państwa, jednostki samorządu terytorialnego lub samorządu gospodarczego albo zawodowego mają pozycję dominującą w rozumieniu przepisów o ochronie konkurencji i konsumentów.

Ponadto obowiązek udostępnienia informacji publicznej mają organizacje związkowe i reprezentujące pracodawców – w rozumieniu ustawy z 24 lipca 2015 r. o Radzie Dialogu Społecznego i innych instytucjach dialogu społecznego oraz partie polityczne (art. 4 ust. 2 u.d.i.p.).

Wójt, burmistrz czy prezydent miasta są organami władzy publicznej, a zatem mają obowiązek udostępniania informacji publicznej będącej w ich posiadaniu. Stanowisko to potwierdził WSA w Olsztynie w wyroku z 9 września 2025 r. (sygn. akt II SA/Ol 409/25).

Ograniczenie prawa do informacji publicznej

Prawo do informacji publicznej podlega ograniczeniu w zakresie i na zasadach określonych w przepisach o ochronie informacji niejawnych, o ochronie innych tajemnic ustawowo chronionych, o przymusowej restrukturyzacji, o rekapitalizacji niektórych instytucji oraz o rządowych instrumentach stabilizacji finansowej, a także ze względu na prywatność osoby fizycznej lub tajemnicę przedsiębiorcy.

Ograniczenie ze względu na prywatność osoby fizycznej lub tajemnicę przedsiębiorcy nie dotyczy jednak informacji o osobach pełniących funkcje publiczne, mających związek z pełnieniem tych funkcji, w tym o warunkach powierzenia i wykonywania funkcji, oraz przypadku, gdy osoba fizyczna lub przedsiębiorca rezygnują z przysługującego im prawa (art. 5 ust. 1–2b u.d.i.p.).

Sposoby dostępu do informacji publicznej

Udostępnianie informacji publicznych następuje w drodze:

1) ogłaszania informacji publicznych, w tym dokumentów urzędowych, w Biuletynie Informacji Publicznej,
2) udostępniania na wniosek, przez jej wyłożenie lub wywieszenie,
3) wstępu na posiedzenia kolegialnych organów władzy publicznej, pochodzących z powszechnych wyborów i udostępniania materiałów, w tym audiowizualnych i teleinformatycznych, dokumentujących te posiedzenia,
4) udostępniania w portalu danych.

Informacje podlegające udostępnianiu

Udostępnianiu podlegają informacje publiczne, m.in. o polityce wewnętrznej i zagranicznej, o władzach publicznych i innych podmiotach wykonujących zadania publiczne, w tym o ich organizacji, przedmiocie działalności i zasadach funkcjonowania, o majątku publicznym, o danych publicznych w tym o treści i postaci dokumentów urzędowych (art. 6 ust. 1 u.d.i.p.). Informację publiczną stanowi dokument urzędowy, którym jest treść oświadczenia woli lub wiedzy, utrwalona i podpisana w dowolnej formie przez funkcjonariusza publicznego w rozumieniu przepisów ustawy z 6 czerwca 1997 r. – Kodeks karny, w ramach jego kompetencji, skierowana do innego podmiotu lub złożona do akt sprawy (art. 6 ust. 2 u.d.i.p.).

© ℗

Podstawa prawna

- art. 1 ust. 1, art. 2, art. 3 ust. 1, art. 4 ust. 1 i 2, art. 5 ust. 1–2b, art. 6, art. 7 ust. 1 ustawy z 6 września 2001 r. o dostępie do informacji publicznej (j.t. Dz.U. z 2022 r. poz. 902)

Powołane orzecznictwo

- wyrok NSA z 14 listopada 2025 r. (sygn. akt III OSK 1506/25)
- wyrok WSA w Olsztynie z 9 września 2025 r. (sygn. akt II SA/Ol 409/25)
- wyrok WSA w Warszawie z 26 lutego 2025 r. (sygn. akt II SAB/Wa 763/24)

ANNA RYL

doktor nauk prawnych, specjalista w zakresie prawa pracy i finansów publicznych, biegły sądowy

POLECAMY

W następnych numerach Rachunkowości Budżetowej m.in.:

- PPK pominięte przez pracodawcę: konsekwencje, rekompensata i klasyfikacja budżetowa wydatku
- Opłata przekształceniowa a VAT
- Czy uchwała rady gminy w sprawie diet musi być opublikowana

W INFORLEX:

- Nowa klasyfikacja budżetowa – przygotowanie do wdrożenia, komentarze, narzędzia
- Wszystko o Centralnym Rejestrze Umów: poradniki, szkolenia, ściągi
- Dokumentacja kadrowa 2026

PRENUMERATA

Rachunkowość Budżetowa
w wersji PREMIUM *(papier + e-wydanie)*

Abonament na 12 miesięcy
w cenie 1480 zł

POLECAMY RÓWNIEŻ miesięczniki:

PORADNIK Rachunkowości Budżetowej
w wersji PREMIUM *(papier + e-wydanie)*

Abonament na 12 miesięcy
w cenie 1370 zł

Gazeta Samorządu i Administracji
w wersji STANDARD *(e-wydanie)*

Abonament na 12 miesięcy
w cenie 1190 zł

www.sklep.infor.pl 801 626 666, 22 761 30 30 bok@infor.pl

INFOR
Zał. R. Pieńkowski w 1987 r.

Grupa INFOR PL

Właściciel i Prezes Zarządu
Ryszard Pieńkowski

INFOR PL Spółka Akcyjna
01-066 Warszawa, ul. Burakowska 14
www.infor.pl

Dyrektor Centrum Wydawniczego
Grzegorz Błażejczyk
e-mail: grzegorz.blazejczyk@infor.pl

Redaktor naczelna Grupy INFORLEX
Agnieszka Oleksiak-Komorowska
e-mail: agnieszka.oleksiak@infor.pl

Redaktor prowadzący
Magdalena Grotkiewicz
e-mail: magdalena.grotkiewicz@infor.pl
rb@infor.pl

Zespół redakcyjny
Anna Gnioska – redaktor merytoryczny
Grażyna Legucka – korekta
Elżbieta Marszalik – sekretarz redakcji
Anna Stefańska-Sulewska – redaktor graficzny
Dorota Waleszkiewicz – redaktor merytoryczny

Adres redakcji
01-066 Warszawa, ul. Burakowska 14
e-mail: rb@infor.pl
www.inforlex.pl/ewydania

Biuro Reklamy
Ewa Gromek-Tyburska
e-mail: ewa.gromek@infor.pl
tel. 510 024 764

Zamówienia na prenumeratę
Biuro Obsługi Klienta
01-066 Warszawa, ul. Burakowska 14
tel. 22 761 30 30, 801 626 666
e-mail: bok@infor.pl
www.sklep.infor.pl

Zamówienia na prenumeratę przyjmują również:
Kolporter, Garmond Press, GLM, As Press oraz urzędy pocztowe.

Copyright by INFOR PL S.A.
Publikacja jest chroniona przepisami prawa autorskiego. Wykonywanie kserokopii lub powielanie inną metodą oraz rozpowszechnianie bez zgody Wydawcy w całości lub części jest zabronione i podlega odpowiedzialności karnej.

© – znak zastrzeżenia praw autorskich

Ⓟ – znak odpłatności

© Ⓟ – dwa znaki przy artykule oznaczają możliwość jego dalszego wykorzystania wyłącznie po uiszczeniu opłaty zgodnie z cennikiem (www.infor.pl/licencje) i w zgodzie z regulaminem korzystania z artykułów redakcyjnych.

Druk: VIVA

INFOR PL S.A. jest podatnikiem VAT,
NIP 1180093066

Materiałów niezamówionych nie zwracamy, zachowując sobie prawo do skrótów i zmian tytułu. Nie ponosimy odpowiedzialności za treść reklam zamieszczonych na łamach.

Nakład: 2081 egz.

INFOR
Zał. R. Pieńkowski w 1987 r.

RACHUNKOWOŚĆ BUDŻETOWA

INFOR akademia

KONGRES STACJONARNY w dn. 21–23.10.2026 r.

SAMORZĄD 360°

ROZMAWIAMY O TYM, CO DLA NAS NAJWAŻNIEJSZE

Weź udział w wyjątkowych przedkongresowych spotkaniach online!
(szczegóły na portalu FB „Rachunkowości Budżetowej" www.facebook.com/rbinforpl)

- ✓ Staż pracy
- ✓ KSeF w samorządzie – refleksje po wdrożeniu
- ✓ Klasyfikacja budżetowa w świetle nowelizacji ustawy o finansach publicznych
- ✓ Jak zlikwidować środek trwały w JST i jednostkach podległych

W gronie ekspertów – wykładowcy szeroko znani z łamów czasopisma RACHUNKOWOŚĆ BUDŻETOWA

02.10.2026 r.

X finał konkursu Księgowy Budżetu – dowiemy się, kto zostanie **Księgowym Budżetu 2026.**

21–23.10.2026 r.

Finał finałów! Podczas Kongresu SAMORZĄD 360° spośród laureatów ostatnich X edycji konkursu wyłonimy **Księgowego Budżetu Dekady!**

Chcesz nawiązać współpracę przy Kongresie SAMORZĄD 360°?
Napisz: szkolenia@infor.pl

epress.pl 9301a64e90

INFORlex
KOMPLEKSOWA
BAZA WIEDZY

U nas odpowiedzi czekają na Ciebie!

W INFORLEX aktualności i wszystko
o zmianach w prawie i rachunkowości

Testuj bezpłatnie
inforlex.pl

eprasa.pl 9301ac4e90

INFOR
Zał. R. Pieńkowski w 1987 r.

RACHUNKOWOŚĆ BUDŻETOWA nr 6 (606) 5 czerwca 2026

DODATEK

KADRY I PŁACE W SFERZE BUDŻETOWEJ

nr 6

Reforma Państwowej Inspekcji Pracy

Wzmocnienie uprawnień PIP 2
Stwierdzenie istnienia stosunku pracy – nowe uprawnienia 2
Rozszerzenie zakresu podmiotowego kontroli PIP 8
Współpraca PIP z ZUS i KAS 9
Wydawanie przez Głównego Inspektora Pracy interpretacji indywidualnych 10
Usprawnienia w wykonywaniu czynności kontrolnych 10
Podwyższenie wysokości kar grzywny 11
Podsumowanie 12

Reforma Państwowej Inspekcji Pracy

Reforma Państwowej Inspekcji Pracy (PIP) niepokoi pracodawców. Jej celem jest istotne wzmocnienie pozycji tego organu, co wiąże się z wprowadzeniem zmian w wielu przepisach, nie tylko z zakresu prawa pracy, ale również tych dotyczących obciążeń podatkowych i ubezpieczeniowych. Niepewność dodatkowo wzrosła przez częste i szybkie zmiany w treści projektu w trakcie jego procedowania. Jakie rozwiązania zostały ostatecznie wprowadzone? Na co pracodawcy powinni zwrócić szczególną uwagę? Na te i inne pytania odpowiadamy w artykule.

Wzmocnienie uprawnień PIP

Jedną ze zmian, jakie wprowadza ustawa z 11 marca 2026 r. o zmianie ustawy o Państwowej Inspekcji (dalej: ustawa nowelizująca), jest przyznanie funkcjonariuszom PIP nowych kompetencji w zakresie wydawania decyzji stwierdzających istnienie stosunku pracy.

Warto przypomnieć, że zgodnie z pierwotnymi założeniami, omawiane zmiany miały wejść w życie już od 1 stycznia 2026 r., co było związane z terminem realizacji kamienia milowego A71G. To cel w polskim Krajowym Planie Odbudowy (KPO), który pierwotnie zakładał objęcie składkami na ubezpieczenia społeczne wszystkich umów cywilnoprawnych z wyjątkiem umów ze studentami poniżej 26. roku życia oraz zniesienie zasady opłacania składek od płacy minimalnej dla tych umów. Jednak plan wprowadzenia takich zmian spotkał się z bardzo gwałtowną krytyką, co skłoniło polski rząd do podjęcia w tym zakresie negocjacji z Komisją Europejską. Ostatecznie zamiast tych rozwiązań Polska zobowiązała się do wprowadzenia zmian w zakresie obliczania pracowniczego stażu pracy i wzmocnienia uprawnień Państwowej Inspekcji Pracy. Efektem jest m.in. ustawa nowelizująca, której regulacje częściowo weszły w życie 8 kwietnia 2026 r., a w przeważającym zakresie zaczną obowiązywać 8 lipca 2026 r. Ten czas warto wykorzystać na przeanalizowanie obowiązujących w zakładzie pracy procedur i wprowadzenie niezbędnych zmian. Wbrew powszechnemu przekonaniu dotyczy to nie tylko pracodawców z sektora prywatnego, ale również tych z sektora budżetowego.

UPRAWNIENIA PAŃSTWOWEJ INSPEKCJI PRACY PO NOWELIZACJI PRZEPISÓW

Wzmocnienie uprawnień PIP, a jednocześnie zmiany wynikające z ustawy nowelizującej skupiają się na następujących aspektach:

1) uprawnieniu do wydawania decyzji administracyjnych o stwierdzeniu istnienia stosunku pracy,
2) wymianie danych pomiędzy Państwową Inspekcją Pracy a Zakładem Ubezpieczeń Społecznych i Krajową Administracją Skarbową,
3) wprowadzeniu możliwości przeprowadzania zdalnych kontroli,
4) wprowadzeniu obowiązku sporządzania przez PIP rocznych i wieloletnich planów działań w zakresie kontroli celowych (na podstawie analizy ryzyka),
5) zwiększeniu maksymalnej wysokości grzywny, możliwej do nałożenia przez PIP w postępowaniu mandatowym.

Stwierdzenie istnienia stosunku pracy – nowe uprawnienia

Uprawnienia PIP przed nowelizacją przepisów

Zastępowanie umów o pracę umowami cywilnoprawnymi od wielu lat jest dużym problemem polskiego rynku pracy. I choć dotyczy to w większym stopniu pracodawców sektora prywatnego, którzy – podejmując tego rodzaju działania – mają zwykle na względzie kwestie finansowe, to jednak zdarza się również wśród pracodaw-

ców budżetowych, którzy w ten sposób próbują obejść ograniczanie wynikające z regulacji prawnych dotyczących naboru. I choć punkt wyjścia i intencje tych dwóch kategorii podmiotów są inne, to efekt jest taki sam – dochodzi do próby obejścia prawa polegającej na zawarciu umowy cywilnoprawnej w warunkach właściwych dla stosunku pracy.

Możliwości prawne reagowania na tego rodzaju działania istniały również przed wejściem w życie ustawy nowelizującej, jednak zastosowanie ich w praktyce wiązało się z przeprowadzeniem czasochłonnej i kosztownej procedury, co w praktyce czyni je nieefektywnymi. Do 8 lipca 2026 r. przeprowadzający kontrolę inspektor pracy, który uzna, iż strony zawarły umowę cywilnoprawną w warunkach charakterystycznych dla stosunku pracy, może po przeprowadzeniu kontroli skierować wystąpienie lub wydać polecenie w sprawie zmiany podstawy prawnej świadczenia pracy, a także wnieść do sądu pracy powództwo o ustalenie, że strony łączy umowa o pracę (art. 11 pkt 7 ustawy z 13 kwietnia 2007 r. o Państwowej Inspekcji Pracy; dalej: ustawa o PIP). Działania te mogą również być powiązane z uruchomieniem procedury wykroczeniowej na podstawie art. 281 ustawy z 26 czerwca 1974 r. – Kodeks pracy (dalej: k.p.).

Jednak ani wystąpienie, ani polecenie nie mają charakteru władczego i nie pociągają za sobą skutków właściwych dla decyzji administracyjnej. W żadnym stopniu nie rozstrzygają też o istnieniu lub nieistnieniu stosunku pracy. W praktyce są dla kontrolowanego podmiotu jedynie sygnałem, że jego działania zostały tak, a nie inaczej ocenione przez inspektora PIP.

Kontrolowany nie ma obowiązku uwzględnienia zaleceń wynikających z wystąpienia czy polecenia, a jedynym obowiązkiem, który obciąża go w takiej sytuacji, jest zawiadomienie odpowiedniego organu PIP o terminie i sposobie realizacji wniosków pokontrolnych. I choć wielu pracodawców, chcąc uniknąć ewentualnych dalszych konsekwencji, decyduje się w takich przypadkach na zmianę podstawy prawnej świadczenia pracy, to nie jest to regułą. Jeśli kontrolowany nie chce uwzględnić wydanych mu zaleceń, to aby doszło do „przekształcenia" umowy cywilnoprawnej w stosunek pracy, konieczne jest wytoczenie powództwa o ustalenie jego istnienia. Takie działanie jest czasochłonne, kosztowne i nieefektywne. To ma się zmienić po wejściu w życie przepisów ustawy nowelizującej.

Wzmocnienie uprawnień PIP po nowelizacji

Kontrola i stwierdzenie naruszenia przepisów

Od 8 lipca 2026 r. zacznie obowiązywać dodany do art. 11 ust. 1 ustawy o PIP pkt 7a, zgodnie z którym, **w razie stwierdzenia naruszenia przepisów prawa pracy lub przepisów dotyczących legalności zatrudnienia właściwe organy PIP są uprawnione do stwierdzenia, w drodze decyzji, istnienia stosunku pracy, w sytuacji kiedy zawarto umowę cywilnoprawną lub kiedy osoba faktycznie świadczy pracę za wynagrodzeniem w warunkach, w których – zgodnie z art. 22 § 1 k.p. – powinna być zawarta umowa o pracę.** Co istotne, warunkiem wydania takiej decyzji będzie wcześniejsze niewykonanie polecenia usunięcia naruszeń wydanego przez właściwy organ PIP. Polecenie to będzie wydawane na podstawie art. 11 ust. 2 ustawy o PIP, zgodnie z którym, właściwe organy PIP, po umożliwieniu stronom stosunku prawnego zajęcia stanowiska, są uprawnione do wydania polecenia usunięcia naruszeń dotyczących:

1) funkcjonowania umowy cywilnoprawnej lub
2) niezawarcia umowy o pracę – w sytuacji gdy w stosunku prawnym łączącym strony dominują cechy stosunku pracy określone w art. 22 § 1 k.p.

Jak z tego wynika, wydanie decyzji administracyjnej o „przekształceniu" umowy cywilnoprawnej w umowę o pracę nie będzie zdarzeniem nagłym, a raczej efektem braku współpracy między inspektorem pracy a kontrolowanym podmiotem i będzie musiało zostać poprzedzone wyczerpaniem konkretnej procedury.

Całe działanie będzie składało się z czterech kroków:

KROK 1. Zapoznanie się ze stanowiskiem stron.

KROK 2. Wydanie polecenia wskazującego na konieczność ukształtowania łączącego strony stosunku prawnego w sposób odpowiadający obowiązującym normom prawnym.

KROK 3. Ocena przez inspektora prawidłowości realizacji wydanego polecenia.

KROK 4. Zakończenie postępowania lub wszczęcie przez okręgowego inspektora pracy postępowania administracyjnego w sprawie decyzji stwierdzającej istnienie stosunku pracy.

Należy zwrócić uwagę na to, że po zapoznaniu się przez inspektora pracy ze stanowiskiem stron i wydaniu polecenia, w zależności od okoliczności sprawy, odpowiednie działanie stron będzie mogło polegać na:
1) zawarciu umowy o pracę,
2) odpowiednim ukształtowaniu umowy cywilnoprawnej, w wyniku którego dojdzie do usunięcia ze stosunku prawnego elementów charakterystycznych dla stosunku pracy.

Jak z tego wynika, zawarcie umowy o pracę nie będzie jedyną opcją, a w zależności od okoliczności sprawy realizacja umowy cywilnoprawnej będzie możliwa. Bowiem celem ma być nie tyle doprowadzenie do zawarcia umowy o pracę, co wyeliminowanie działania niezgodnego z prawem.

Decyzja stwierdzająca istnienie stosunku pracy

Wszczęcie postępowania administracyjnego w sprawie decyzji stwierdzającej istnienie stosunku pracy będzie następowało na podstawie ustaleń dokonanych w toku kontroli przez inspektora pracy, jednak podmiotem właściwym w tym zakresie nie będzie inspektor przeprowadzający taką kontrolę, a okręgowy inspektor pracy.

Aby procedura została uruchomiona, również ten podmiot, na podstawie przekazanej dokumentacji pokontrolnej, będzie musiał stwierdzić, że praca jest wykonywana w warunkach określonych w art. 22 § 1 k.p. Gdy tak się stanie, będzie mógł postąpić dwojako:
1) wydać decyzję stwierdzającą istnienie stosunku pracy lub
2) wnieść do sądu powództwo o ustalenie istnienia lub treści stosunku pracy.

Ani w przepisach ustawy o PIP, ani w uzasadnieniu do projektu ustawy nowelizującej nie znajdziemy kryteriów, które pozwoliłyby obiektywnie odróżnić przypadki, w których na podstawie materiału zebranego podczas kontroli okręgowy inspektor pracy wyda decyzję administracyjną, od tych, w których powinien on wnieść powództwo do sądu.

Należy więc zakładać, że w pewnym stopniu będzie to kwestia podlegająca subiektywnej

INFOR
Zał. R. Pieńkowski w 1987 r.
Treści dostępne na **inforlex.pl**

Rachunkowość Budżetowa
wersja cyfrowa
Zawsze aktualne i wiarygodne informacje na temat zmian przepisów znajdziesz na
inforlex.pl
22 761 30 30, 801 626 666 bok@infor.pl sklep.infor.pl

ocenie. W uzasadnieniu do projektu wskazano jedynie, że przyznanie okręgowemu inspektorowi pracy możliwości wyboru środka reakcji *zapewni elastyczność działania tego organu, który – w zależności od stanu faktycznego, złożoności sprawy lub poziomu współpracy stron – będzie mógł zastosować odpowiednie instrumenty prawne. Dodatkowo umożliwienie wniesienia powództwa do sądu ma przeciwdziałać sytuacjom, w których organ byłby zmuszony do wydania decyzji w sprawach spornych lub wymagających szerokiego postępowania dowodowego.*

Uwzględnienie woli stron umowy

Warto zwrócić uwagę na to, że w art. 33a ust. 4 ustawy o PIP ustawodawca wskazał, że w postępowaniu administracyjnym dotyczącym omawianej decyzji uwzględnia się wolę stron, jeśli nie jest ona sprzeczna z prawem, a w szczególności z przepisami prawa pracy lub zasadami współżycia społecznego albo nie zmierza do obejścia prawa.

Regulacja ta może budzić uzasadnione wątpliwości, w szczególności w zakresie możliwości zastosowania jej w praktyce.

Z jednej strony może się wydawać, że jest to rodzaj ustępstwa ustawodawcy wobec stron umów cywilnoprawnych uwzględniający fakt, że umowy cywilnoprawne to nie tylko tzw. umowy śmieciowe zawierane ze szkodą dla jednej ze stron, ale także świadoma i elastyczna forma współpracy, z której na rynku pracy wiele podmiotów chętnie korzysta.

Z drugiej strony jednak ustawodawca wyraźnie zastrzegł, że wola stron może zostać uwzględniona, jeśli nie jest ona sprzeczna z prawem, a w szczególności z przepisami prawa pracy albo nie zmierza do obejścia prawa.

Tymczasem z art. 22 k.p. jasno wynika, że przez nawiązanie stosunku pracy pracownik zobowiązuje się do wykonywania pracy określonego rodzaju na rzecz pracodawcy i pod jego kierownictwem oraz w miejscu i czasie wyznaczonym przez pracodawcę, a pracodawca – do zatrudniania pracownika za wynagrodzeniem.

W art. 22 § 1^1 k.p. ustawodawca wyraźnie wskazuje, że zatrudnienie w takich warunkach jest zatrudnieniem na podstawie stosunku pracy, bez względu na nazwę zawartej przez strony umowy.

Ani w piśmiennictwie, ani w orzecznictwie sądowym dotyczącym tej regulacji nie budzi wątpliwości to, że na gruncie prawa pracy wola stron podejmujących współpracę doznaje istotnych ograniczeń, co wynika z niekwestionowanego braku równości pomiędzy nimi i funkcji ochronnej przepisów wobec pracownika, który jest w tej sytuacji stroną nieprofesjonalną, a więc z założenia słabszą. Innymi słowy, przepisy celowo zostały skonstruowane tak, aby wola stron, z których jedna jest podmiotem profesjonalnym (silniejszym), nie przesądzała o tym, czy w danej sytuacji dochodzi do nawiązania stosunku pracy. To zaś sprawia, że omawiana regulacja nakazująca uwzględnienie w trakcie postępowania administracyjnego woli stron, w praktyce nie będzie mogła być efektywnie stosowana, bo każdorazowo zawarcie umowy cywilnoprawnej w warunkach odpowiadających zawarciu stosunku pracy będzie sprzeczne z przepisami prawa pracy (art. 22 k.p.) i będzie zmierzało do obejścia prawa.

Skutki wydania decyzji stwierdzającej istnienie stosunku pracy

Decyzja, która zostanie wydana w wyniku przeprowadzonego postępowania, będzie musiała być wydana na piśmie w postaci papierowej lub elektronicznej. Jednym z elementów, który będzie musiał się w niej znaleźć, jest rozstrzygnięcie.

Zgodnie z art. 34 ust. 2b ustawy o PIP, rozstrzygnięcie powinno zawierać:

1) oznaczenie stron umowy o pracę,
2) rodzaj umowy o pracę,
3) datę zawarcia umowy o pracę,
4) rodzaj pracy,
5) miejsce wykonywania pracy,
6) wymiar czasu pracy,
7) wysokość wynagrodzenia za pracę.

Katalog ten odpowiada elementom koniecznym umowy o pracę, które zostały wymienione w art. 29 k.p., choć oczywiście z uwagi na specyfikę wydawanej decyzji, nie jest jego dokładnym powtórzeniem.

Dodatkowo ustawodawca zastrzegł, że jeżeli zgromadzony przez okręgowego inspektora pracy materiał dowodowy nie pozwala na ustalenie:
1) rodzaju umowy o pracę – zostanie wskazana umowa na czas nieokreślony,
2) miejsca wykonywania pracy – zostanie wskazana siedziba pracodawcy,
3) wymiaru czasu pracy – zostanie wskazany pełny wymiar czasu pracy,
4) wysokości wynagrodzenia za pracę – zostanie wskazane minimalne wynagrodzenie za pracę.

Data zawarcia umowy o pracę

Datą zawarcia umowy o pracę będzie data wydania decyzji, co będzie miało niezmiernie istotne praktyczne znaczenie, bo będzie oznaczało, że decyzja wywiera skutki jedynie na przyszłość, od tego właśnie dnia. Należy jednak pamiętać, że czym innym jest wywoływanie skutków prawnych, a czym innym wykonalność decyzji.

Biorąc pod uwagę fakt, że od decyzji stwierdzającej istnienie stosunku pracy stronom będzie przysługiwało odwołanie, stanie się ona wykonalna dopiero z dniem:
1) następującym po dniu, w którym upływa termin do wniesienia odwołania, jeżeli żadna ze stron nie wniosła odwołania albo
2) prawomocnego orzeczenia sądu, albo
3) nadania jej rygoru natychmiastowej wykonalności (art. 34 ust. 2k ustawy o PIP).

WAŻNE!

W przypadku wydania decyzji stwierdzającej istnienie stosunku pracy datą zawarcia umowy o pracę jest data wydania decyzji.

Szczególne przypadki ochrony pracowników w okresie kontroli

Od zasady wywierania przez wydaną decyzję skutków na przyszłość istnieje wyjątek. Chodzi o objęcie ochroną szczególnych grup pracowników w zakresie trwałości stosunku pracy.

Co prawda przepisy nie wprowadzają nowego ani rozszerzonego katalogu osób objętych szczególną ochroną trwałości zatrudnienia, ale rozciągają działanie tych już istniejących na stronę stosunku cywilnoprawnego objętego kontrolą. Celem takiego zabiegu jest uniknięcie sytuacji, w których pracodawcy obawiający się wydania decyzji stwierdzającej istnienie stosunku pracy będą rozwiązywali istniejące stosunki prawne.

Jak wynika z art. 34 ust. 2g ustawy o PIP, jeżeli w okresie między datą rozpoczęcia kontroli, a datą upływu terminu do wniesienia odwołania albo datą uprawomocnienia się orzeczenia sądu dojdzie do rozwiązania umowy cywilnoprawnej z inicjatywy pracodawcy lub do wypowiedzenia tej umowy przez pracodawcę albo do jej wygaśnięcia, albo do zaprzestania faktycznego świadczenia pracy z inicjatywy pracodawcy, datą zawarcia umowy o pracę jest data rozpoczęcia kontroli.

Jednak w takim przypadku do stron decyzji stosuje się wyłącznie przepisy prawa pracy dotyczące powszechnej i szczególnej ochrony pracowników przed wypowiedzeniem lub rozwiązaniem umowy o pracę oraz art. 25^1 k.p. dotyczący ograniczeń w zawieraniu umów o pracę na czas określony. Oznacza to, że objęcie ochroną następuje jedynie w takim zakresie, w jakim ochrona ta przysługiwałaby danej osobie, gdyby od początku była zatrudniona na podstawie umowy o pracę.

Zasada ta może mieć zastosowanie np. do kobiet w ciąży, osób korzystających z uprawnień związanych z rodzicielstwem czy osób w okresie ochrony przedemerytalnej.

Odwołanie od decyzji

Strona, która nie będzie zadowolona z wydanej przez okręgowego inspektora pracy decyzji, będzie mogła wnieść od niej odwołanie.

W związku ze zmianami wprowadzonymi przez ustawę nowelizującą istotne zmiany zaszły również w procedurze cywilnej, czyli ustawie z 17 listopada 1964 r. – Kodeks postępowania cywilnego (dalej: k.p.c.). W efekcie od wydanej przez okręgowego inspektora pracy decyzji stwierdzającej istnienie stosunku pracy będzie można wnieść odwołanie w nowym, odrębnym trybie postępowania. Termin na jego wniesienie to miesiąc od dnia doręczenia decyzji, a wnosi

się je za pośrednictwem okręgowego inspektora pracy.

Jak wynika z art. 477^{7b} § 1 k.p.c., jeżeli okręgowy inspektor pracy uzna odwołanie w całości za słuszne, może zmienić lub uchylić zaskarżoną decyzję, a odwołaniu w takim przypadku nie nadaje się dalszego biegu. Jeżeli jednak odwołanie nie zostanie w całości uznane przez okręgowego inspektora pracy za słuszne, przekaże je niezwłocznie do sądu wraz z kompletnymi i uporządkowanymi aktami sprawy oraz ze stanowiskiem w sprawie odwołania, nie później niż w terminie miesiąca od dnia jego wniesienia.

W wyniku przeprowadzonego postępowania sąd będzie mógł:

1) oddalić odwołanie, jeżeli nie będzie podstaw do jego uwzględnienia,
2) uwzględnić odwołanie, zmienić w całości lub w części zaskarżoną decyzję i orzec co do istoty sprawy,
3) uchylić decyzję, która została wydana z rażącym naruszeniem prawa i przekazać sprawę do ponownego rozpoznania okręgowemu inspektorowi pracy.

Zabezpieczenie na czas trwania postępowania sądowego

Choć jak już wspomniano, w związku ze zmianami w zakresie stwierdzenia istnienia stosunku pracy w procedurze cywilnej stosowanej w tego rodzaju sprawach zaszły istotne zmiany, to jednak szczegółowe rozwiązania wprowadzone w tym zakresie nie są przedmiotem zainteresowania służb kadrowych. Należy jednak zwrócić uwagę na rozwiązanie dotyczące zabezpieczenia na czas trwania postępowania sądowego.

Jak wynika z art. 755^{6} k.p.c., w sprawie o ustalenie istnienia lub treści stosunku pracy albo w sprawie odwołania od decyzji okręgowego inspektora pracy w przedmiocie stwierdzenia istnienia stosunku pracy sąd może udzielić zabezpieczenia polegającego na tym, że umowa w trakcie postępowania może zostać zmieniona, wypowiedziana lub rozwiązana jedynie na zasadach określonych w przepisach prawa pracy dotyczących powszechnej i szczególnej ochrony pracowników przed wypowiedzeniem lub rozwiązaniem umowy o pracę.

Co więcej, jeżeli będzie przemawiała za tym potrzeba ochrony praw pracownika, a istnienie stosunku pracy zostanie uprawdopodobnione, sąd może dodatkowo unormować prawa i obowiązki stron umowy na czas trwania postępowania.

Oczywiście celem tej regulacji jest wzmocnienie ochrony domniemanego pracownika i zapobieżenie sytuacjom, w których mogłoby dochodzić do odwetowego rozwiązywania z takimi osobami umów czy też zmiany ich postanowień na mniej korzystne.

Zagadnienia podatkowe i z zakresu ubezpieczeń społecznych

Decyzja stwierdzająca istnienie stosunku pracy od dnia jej wydania będzie wywoływała skutki prawne, jakie wiążą się ze stwierdzeniem istnienia stosunku pracy na gruncie przepisów prawa pracy, prawa podatkowego, ubezpieczeń społecznych i ubezpieczenia zdrowotnego oraz obowiązkowych wpłat na fundusze, o których mowa w odrębnych przepisach.

Należy w tym zakresie oczywiście pamiętać o poczynionym wcześniej zastrzeżeniu dotyczącym jej wykonalności, które będzie miało istotne znaczenie w przypadku wniesienia odwołania od decyzji.

Jednocześnie jednak należy zwrócić uwagę na to, że ustawa nowelizująca wprowadza zmiany w przepisach ustawy z 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (dalej: Ordynacja podatkowa). Dotyczą one m.in. przesłanek zawieszenia biegu terminu przedawnienia.

Na podstawie art. 70 § 6 pkt 3a Ordynacji podatkowej przekazanie do sądu powszechnego odwołania od decyzji okręgowego inspektora pracy w sprawie stwierdzenia istnienia stosunku pracy będzie skutkowało zawieszeniem jego biegu. Początkiem zawieszenia jego biegu będzie dzień przekazania przez okręgowego inspektora pracy odwołania do sądu. Termin przedawnienia będzie po zawieszeniu biegł dalej od dnia następującego po dniu uprawomocnienia się orzeczenia sądu w sprawie decyzji okręgowego inspektora pracy stwierdzającej istnienie stosunku pracy.

Dodatkowo do Ordynacji podatkowej dodano art. 201 § 1aa, zgodnie z którym każde rozstrzygnięcie ostateczne lub prawomocne w sprawie, w której została wydana decyzja stwierdzająca istnienie stosunku pracy oraz prawomocne orzeczenie sądu powszechnego zapadłe w wyniku skierowania przez okręgowego inspektora pracy do właściwego sądu pracy powództwa o ustalenie istnienia lub treści stosunku pracy, będzie stanowiło zagadnienie wstępne dla organów podatkowych. To zaś oznacza, że bez rozstrzygnięcia tego zagadnienia nie będzie możliwe wydanie decyzji podatkowej w sprawie podatnika (płatnika), którego ono dotyczy.

Analogiczne rozwiązania w zakresie zawieszenia biegu terminu przedawnienia zostały wprowadzone w art. 24 ust. 5h ustawy z 13 października 1998 r. o systemie ubezpieczeń społecznych (dalej: ustawa systemowa), który przewiduje, że bieg terminu przedawnienia należności z tytułu składek ulega zawieszeniu od dnia wniesienia odwołania od decyzji w sprawie stwierdzenia istnienia stosunku pracy, do dnia, w którym decyzja ta stała się ostateczna, a w przypadku wniesienia odwołania do sądu do dnia, w którym orzeczenie sądu stało się prawomocne.

Umowa cywilnoprawna w okresie przed wydaniem decyzji

Wobec wprowadzenia uzasadnionych rozwiązań przewidujących, że decyzja wydana przez okręgowego inspektora pracy będzie wywoływała skutki jedynie na przyszłość, może rodzić się pytanie, co ze stosunkiem prawnym, który został oceniony w czasie kontroli jako naruszający obowiązujące przepisy, ale za okres przed wydaniem decyzji? Czy należy przyjąć, że istniał na określonych w nim zasadach i nie może ulec żadnej modyfikacji? Należy zwrócić uwagę na to, że choć wydana decyzja administracyjna nie będzie mogła ingerować w jego brzmienie w tym okresie, to jednak na podstawie art. 33a ustawy o PIP okręgowy inspektor pracy będzie uprawniony do wytoczenia w tym zakresie powództwa do sądu pracy i to sąd będzie miał możliwość zapewnienia w tym zakresie potencjalnemu pracownikowi ochrony prawnej.

Rozszerzenie zakresu podmiotowego kontroli PIP

Kolejnym rozwiązaniem wprowadzonym w ramach nowelizacji, którego celem jest wzmocnienie uprawnień PIP, jest rozszerzenie katalogu podmiotów, które mogą zostać objęte kontrolą. Przed nowelizacją, w pewnym uproszczeniu, kontrola PIP mogła objąć jedynie te podmioty, które w czasie przeprowadzania czynności były „aktywnymi" pracodawcami. Nie było natomiast możliwe podjęcie działań wobec byłych pracodawców, którzy zaprzestali zatrudniania pracow-

ników lub powierzania wykonywania pracy na innej podstawie. W konsekwencji wyegzekwowanie świadczeń pracowniczych od takich podmiotów było praktycznie niemożliwe.

Aby wyeliminować tego rodzaju sytuacje i wzmocnić ochronę pracowników, ustawodawca zmienił brzmienie obowiązujących w tym zakresie przepisów i od 8 lipca 2026 r. kontroli PIP, w zakresie wypłacania wynagrodzenia w wysokości wynikającej z wysokości minimalnej stawki godzinowej, zgodnie z obowiązującymi przepisami, będą podlegali m.in.:

1) pracodawcy – a w zakresie bezpieczeństwa i higieny pracy, kontroli legalności zatrudnienia oraz zawierania umów cywilnoprawnych w warunkach, w których zgodnie z art. 22 § 1 k.p. powinna być zawarta umowa o pracę, także niebędący pracodawcami przedsiębiorcy i inne jednostki organizacyjne – na rzecz których jest lub w okresie roku poprzedzającego dzień rozpoczęcia kontroli była świadczona praca przez osoby fizyczne, w tym przez osoby wykonujące na własny rachunek działalność gospodarczą, bez względu na podstawę świadczenia pracy,
2) przedsiębiorcy albo inne jednostki organizacyjne, na rzecz których w ramach prowadzonej przez te podmioty działalności,
3) jest lub w okresie roku poprzedzającego dzień rozpoczęcia kontroli było wykonywane zlecenie,
4) są lub w okresie roku poprzedzającego dzień rozpoczęcia kontroli były świadczone usługi przez przyjmującego zlecenie lub świadczącego usługi.

I znów, choć na pierwszy rzut oka może wydawać się, że zmiana ta ma większe znaczenie dla pracodawców z rynku prywatnego, to jednak należy pamiętać o tym, że może znaleźć zastosowanie również wobec pracodawców ze sfery budżetowej, a jej znaczenie może być kluczowe wobec zmian związanych z niżem demograficznym, które zachodzą np. w jednostkach oświatowych.

Współpraca PIP z ZUS i KAS

Jedną z najsilniej sygnalizowanych w przestrzeni publicznej zmian, które są wprowadzane m.in. w celu umocnienia pozycji PIP, jest zacieśnienie jej współpracy z ZUS i KAS.

W celu wymiany informacji pomiędzy wskazanymi organami zostanie zbudowany specjalny system teleinformatyczny, a podstawą takiego działania będzie art. 68ac ustawy systemowej. W związku z tym konieczne okazało się wprowadzenie określonych zmian, odnoszących się do zakresu danych, które te podmioty będą sobie udostępniały w celu realizacji nałożonych na nie zadań. Mowa tu o art. 14 ust. 2 pkt 3 i art. 14a ustawy o PIP, art. 50 ust. 13a ustawy systemowej oraz art. 299i Ordynacji podatkowej. W przypadku tej ostatniej regulacji warto zwrócić uwagę na to, że przewiduje ona, że Szef KAS będzie udostępniał z Centralnego Rejestru Danych Podatkowych dane i informacje objęte tajemnicą skarbową, wynikające ze złożonych przez podatników i płatników deklaracji oraz informacji podatkowych.

Zakres możliwych do udostępniania danych nie obejmuje więc ani danych objętych Systemem Teleinformatycznym Izby Rozliczeniowej,

Więcej on-line

DZIAŁ
„Tylko w e-wydaniu”

Dodatkowe artykuły i materiały specjalne dostępne po zalogowaniu na **inforlex.pl**

ani Jednolitym Plikiem Kontrolnym i jest istotnie ograniczony.

Wydawanie przez Głównego Inspektora Pracy interpretacji indywidualnych

Nowością będzie wprowadzona w art. 14b ustawy o PIP możliwość złożenia do Głównego Inspektora Pracy wniosku o wydanie interpretacji indywidualnej w zakresie stosowania przepisów prawa pracy dotyczących ustalenia, czy przedstawiony we wniosku stosunek prawny stanowi stosunek pracy w rozumieniu art. 22 § 1 k.p. Co istotne, interpretacja nie będzie mogła zostać wydana w zakresie tych elementów stanu faktycznego lub zdarzenia przyszłego, które w dniu złożenia wniosku będą już przedmiotem toczącego się postępowania administracyjnego prowadzonego przez organy PIP lub ZUS. Wydanie interpretacji będzie podlegało opłacie w wysokości 40 zł i będzie ona wydawana bez zbędnej zwłoki, nie później niż w terminie 30 dni od dnia otrzymania kompletnego wniosku.

We wniosku o wydanie interpretacji trzeba będzie wskazać:
1) dane identyfikujące wnioskodawcę,
2) opis stanu faktycznego lub zdarzenia przyszłego,
3) wskazanie przepisów, które mają być przedmiotem interpretacji indywidualnej,
4) przedstawienie stanowiska wnioskodawcy w sprawie,
5) dowód uiszczenia opłaty,
6) dokumenty lub inne dowody potwierdzające przedstawione okoliczności, jeżeli wnioskodawca takimi dysponuje.

Interpretacja będzie wydawana w drodze decyzji, od której będzie służyło odwołanie na zasadach określonych w Kodeksie postępowania cywilnego. Mamy więc w tym przypadku do czynienia z trybem administracyjnoprawnym, w którym na etapie postępowania przed organem stosowane są przepisy ustawy z 14 czerwca 1960 r. – Kodeks postępowania administracyjnego, a na etapie sądowej kontroli tego rozstrzygnięcia przepisy Kodeksu postępowania cywilnego.

Analogicznie jak w przypadku interpretacji podatkowych również interpretacja indywidualna wydana przez GIP nie będzie wiążąca dla wnioskodawcy, z tym że nie będzie on mógł być obciążony sankcjami administracyjnymi, finansowymi lub karami w zakresie, w jakim zastosował się do niej. Interpretacja będzie natomiast wiążąca dla organów PIP i będzie mogła zostać zmieniona albo uchylona wyłącznie w razie zmiany okoliczności sprawy. Po wydaniu będzie przekazywana niezwłocznie ZUS i KAS.

Usprawnienia w wykonywaniu czynności kontrolnych

Istotnym elementem zmian mających na celu zwiększenie efektywności działań prowadzonych przez PIP są również te dotyczące usprawnień w wykonywaniu czynności kontrolnych. W pewnym uproszczeniu można powiedzieć, że mają one charakter dostosowujący działalność tego organu do otaczającej nas rzeczywistości i mają pozwolić jej na korzystanie z dobrodziejstw wynikających z cyfryzacji.

Elektroniczna postać dokumentów i transmisja online

Od 8 lipca 2026 r. w toku postępowania kontrolnego inspektor pracy będzie miał m.in. prawo do:
1) żądania od podmiotu kontrolowanego – w uzasadnionych przypadkach, jeżeli nie będzie to stało w sprzeczności z celem kontroli – przeprowadzenia transmisji online umożliwiającej kontrolę dokumentów, wysłuchanie strony oraz przesłuchanie podmiotu kontrolowanego przy zastosowaniu dostępnych urządzeń technicznych umożliwiających przekaz telekomunikacyjny, w szczególności urządzeń umożliwiających dwukierunkową łączność, pozwalających na odbiór obrazu lub obrazu i dźwięku w czasie rzeczywistym między uczestnikami czynności kontrolnej,
2) żądania przedłożenia w postaci papierowej lub elektronicznej akt osobowych i wszelkich dokumentów związanych z wykonywaniem pracy przez pracowników lub osoby świad-

czące pracę na innej podstawie niż stosunek pracy,
3) wykonywania odpisów lub wyciągów z dokumentów, kopii dokumentów w postaci elektronicznej lub w postaci papierowej, jak również zestawień i obliczeń sporządzanych na podstawie dokumentów niezbędnych dla celów kontroli, a w razie potrzeby żądania ich od podmiotu kontrolowanego.

Również decyzje, wystąpienia i polecenia będą mogły być wydawane na piśmie utrwalonym w postaci papierowej lub elektronicznej.

Pomoc prawna

Po nowelizacji organy PIP będą miały możliwość korzystania z instytucji tzw. pomocy prawnej. Inspektor pracy będzie mógł zwrócić się do właściwego terytorialnie okręgowego inspektora pracy, aby wezwał osobę zamieszkującą lub przebywającą na terenie działania tego inspektoratu pracy do złożenia wyjaśnień lub zeznań związanych z przeprowadzaną kontrolą. W takiej sytuacji inspektor pracy przeprowadzający kontrolę wskaże okoliczności będące przedmiotem wyjaśnień lub zeznań.

Stosowanie tego prostego rozwiązania przewidzianego zarówno na gruncie postępowania administracyjnego, jak i cywilnego nie jest obecnie (czyli przed 8 lipca 2026 r.) możliwe w toku kontroli prowadzonej przez PIP, a jest to konsekwencja tego, że do postępowania kontrolnego stanowiącego etap wyjaśniający w sprawie nie znajdują zastosowania przepisy Kodeksu postępowania administracyjnego. Po nowelizacji (czyli po 8 lipca 2026 r.) możliwość takiego działania przez inspektorów pracy będzie wprost wynikała z art. 23a ustawy o PIP.

Kontrola zdalna

Po wejściu w życie znowelizowanych przepisów możliwe będzie zdalne przeprowadzanie kontroli. Rozwiązanie to będzie jednak stosowane wyjątkowo, a jego celem ma być umożliwienie sprawnego działania PIP w przypadkach np. ograniczenia funkcjonowania urzędu z powodu sytuacji nadzwyczajnych.

Oczywiście taka forma działania będzie mogła być stosowana również w innych uzasadnionych przypadkach, jednak zawsze z zastrzeżeniem, że nie będzie stało to w sprzeczności z celem kontroli i usprawni jej przeprowadzenie lub będzie za tym przemawiał charakter działalności prowadzonej przez kontrolowanego.

Podwyższenie wysokości kar grzywny

Istotnym elementem **realnej ochrony pracownika przed niekorzystnymi działaniami ze strony pracodawcy jest system kar grzywny. W ramach przeprowadzonej nowelizacji kary** za wskazane w Kodeksie pracy wykroczenia przeciwko prawom pracownika zostały podwyższone. W przypadku wykroczeń przeciwko prawom pracownika (art. 281 § 1 k.p.) możliwe do nałożenia kary będą mieściły się w przedziale od 2000 zł do 60 000 zł (przed zmianą od 1000 zł do 30 000 zł).

W przypadku niepotwierdzenia na piśmie zawartej z pracownikiem umowy o pracę, jeżeli pracownik ten jest osobą fizyczną, wobec której toczy się egzekucja świadczeń alimentacyjnych lub egzekucja należności budżetu państwa powstałych z tytułu świadczeń wypłacanych w przypadku bezskuteczności egzekucji alimentów, a która zalega ze spełnieniem tych świadczeń za okres dłuższy niż 3 miesiące, kara grzywny będzie wynosił od 3000 zł do 90 000 zł.

W przypadku wykroczeń, o których mowa w art. 282 k.p., czyli związanych z wypłatą wynagrodzenia, udzielaniem urlopu wypoczynkowego, wydawaniem świadectwa pracy i niewykonywaniem orzeczenia sądu pracy lub ugody zawartej przed komisją pojednawczą lub sądem pracy, kara będzie wynosiła od 2000 zł do 60 000 zł, natomiast w przypadku wypłaty wynagrodzenia wyższego niż wynikające z zawartej umowy o pracę, bez dokonania potrąceń na zaspokojenie świadczeń alimentacyjnych, pracownikowi będącemu osobą, wobec której toczy się egzekucja świadczeń alimentacyjnych lub egzekucja należności budżetu państwa powstałych z tytułu świadczeń wypłacanych w przypadku bezskuteczności egzekucji alimentów, a która zalega ze spełnieniem tych świadczeń za okres

dłuższy niż 3 miesiące, kara będzie mogła wynosić od 3000 zł do 90 000 zł. Ostatnia grupa wykroczeń to wykroczenia związane z bhp, w ich przypadku przedział kar wynosi od 2000 zł do 60 000 zł.

Dwukrotnie podwyższono również wysokość grzywien, które inspektor pracy może nałożyć na podstawie art. 96 ustawy z 24 sierpnia 2001 r. – Kodeks postępowania w sprawach o wykroczenia.

PODSUMOWANIE

1. **W określonych okolicznościach PIP będzie mogła wydać decyzję administracyjną stwierdzającą istnienie stosunku pracy.**
2. **Wydanie decyzji w sprawie istnienia stosunku pracy będzie musiało zostać poprzedzone przeprowadzeniem szeregu czynności przewidzianych w przepisach.**
3. **Okręgowy inspektor pracy nadal będzie posiadał uprawnienie do wniesienia do sądu powództwa o ustalenie istnienia lub treści stosunku pracy.**
4. **Decyzja stwierdzająca istnienie stosunku pracy co do zasady będzie wywoływała skutki na przyszłość.**
5. **Datą zawarcia umowy o pracę będzie data wydania decyzji.**
6. **Od decyzji wydanej przez okręgowego inspektora pracy będzie można wnieść odwołanie do sądu.**
7. **Decyzja stwierdzające istnienie stosunku pracy będzie wywoływała skutki prawne nie tylko na gruncie prawa pracy, ale również na gruncie prawa podatkowego, ubezpieczeń społecznych i ubezpieczenia zdrowotnego.**
8. **Rozszerzono zakres podmiotowy kontroli PIP.**
9. **Przepisy przewidują zacieśnienie współpracy PIP z ZUS i KAS.**
10. **Główny Inspektor Pracy będzie wydawał interpretacje indywidualne dotyczące tego, czy przedstawiony we wniosku stosunek prawny stanowi stosunek pracy.**
11. **Organy PIP będą miały możliwość korzystania z instytucji pomocy prawnej.**
12. **Kontrola będzie mogła być prowadzona zdalnie.**
13. **Decyzje, wystąpienia i polecenia inspektorów pracy będą mogły być wydawane na piśmie utrwalonym w postaci papierowej lub elektronicznej.**
14. **Kary za wykroczenia przewidziane w przepisach Kodeksu pracy zostały podwyższone.**

© ℗

Podstawa prawna

- art. 22, art. 25[1], art. 29, art. 281, art. 282 ustawy z 26 czerwca 1974 r. – Kodeks pracy (j.t. Dz.U. z 2025 r. poz. 277; ost.zm. Dz.U. z 2026 r. poz. 473)
- art. 10, art. 11, art. 13, art. 14–14b, art. 18–19, art. 23–23a, art. 26, art. 33–33a ustawy z 13 kwietnia 2007 r. o Państwowej Inspekcji Pracy (j.t. Dz.U. z 2024 r. poz. 1712; ost.zm. Dz.U. z 2026 r. poz. 473)
- art. 477^{7b}–477^{7j} ustawy z 17 listopada 1964 r. – Kodeks postępowania cywilnego (j.t. Dz.U. z 2026 r. poz. 468)
- art. 96 ustawy z 24 sierpnia 2001 r. – Kodeks postępowania w sprawach o wykroczenia (j.t. Dz.U. z 2025 r. poz. 860; ost.zm. Dz.U. z 2026 r. poz. 473)
- art. 70 § 6 pkt 3a, art. 70 § 7 pkt 3a, art. 70ca, art. 299j ustawy z 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (j.t. Dz.U. z 2025 r. poz. 111; ost.zm. Dz.U. z 2026 r. poz. 473)
- art. 18 ust. 1b, art. 24 ust. 5h, art. 36 ust. 4e, art. 38b, art. 50 ust. 13a, art. 68ac ustawy z 13 października 1998 r. o systemie ubezpieczeń społecznych (j.t. Dz.U. z 2026 r. poz. 199; ost.zm. Dz.U. z 2026 r. poz. 473)

MAŁGORZATA CZOŁCZYŃSKA
prawnik, specjalista w zakresie prawa pracy, autorka wielu publikacji dotyczących zatrudnienia w jednostkach budżetowych

INFOR
Zał. R. Pieńkowski w 1987 r.

RACHUNKOWOŚĆ BUDŻETOWA nr 6 (606) 5 czerwca 2026

DODATEK

RACHUNKOWOŚĆ W OŚWIACIE

nr 6

Jakich błędów unikać przy określaniu dodatków w regulaminach wynagradzania nauczycieli 2

Faktura dla szkoły od kontrahenta zagranicznego za organizację praktyk zawodowych – jak należy rozliczyć VAT 6

Zwolnienie podatkowe dla stypendiów samorządowych przyznawanych studentom 8

Ewidencja księgowa odsetek od środków na wyodrębnionym rachunku projektu unijnego 10

Klasyfikacja budżetowa wpisowego na konkurs szachowy 12

9 771428 817624 23

www.sklep.infor.pl ■ 801 626 666 ■ 22 761 30 30 ■ bok@infor.pl

Jakich błędów unikać przy określaniu dodatków w regulaminach wynagradzania nauczycieli

Organy prowadzące szkoły samorządowe najpóźniej do 1 marca 2027 r. muszą przygotować nowe regulaminy wynagradzania nauczycieli. W ostatnim dodatku „Rachunkowość w oświacie" (RB 5/2026) pisaliśmy o tym, na jakie kwestie formalne należy zwrócić uwagę przy opracowaniu nowych regulaminów wynagradzania nauczycieli. W tym wydaniu podpowiadamy, jakich błędów unikać przy określaniu w tych regulaminach dodatków do wynagrodzenia zasadniczego, czyli dodatku za wysługę lat, funkcyjnego, motywacyjnego oraz za warunki pracy.

Dynamika zmian prawnych w zakresie warunków pracy i opłacania nauczycieli znacznie utrudnia życie organom prowadzącym szkoły samorządowe, biurom finansów oświaty oraz dyrektorom szkół i innych placówek oświatowych. Dlatego ustawodawca – niejako przy okazji kolejnej dużej nowelizacji ustawy z 26 stycznia 1982 r. – Karta Nauczyciela (dalej: Karta Nauczyciela) – nakazał ustanowienie nowych regulaminów wynagradzania nauczycieli (art. 18 ustawy z 25 lipca 2025 r. o zmianie ustawy – Karta Nauczyciela oraz niektórych innych ustaw). Nowe regulaminy mają być gotowe najpóźniej do 1 marca 2027 r.

Wbrew pozorom czasu nie zostało zbyt dużo, bo projekty regulaminów trzeba uzgodnić ze związkami zawodowymi działającymi na obszarze danej jednostki samorządu terytorialnego, które zrzeszają nauczycieli (zwykle chodzi o oddziały Związku Nauczycielstwa Polskiego oraz organizacje NSZZ „Solidarność").

Zgodnie z art. 30 ust. 6 Karty Nauczyciela, organy prowadzące szkoły samorządowe (tj. rady gmin, rady powiatów i sejmiki województw) muszą we wskazanych regulaminach sprecyzować wysokość oraz szczegółowe warunki przyznawania dodatku za wysługę lat, motywacyjnego, funkcyjnego i za warunki pracy.

W rozstrzygnięciu nadzorczym Wojewody Wielkopolskiego z 25 sierpnia 2025 r. (znak sprawy NP-II.4131.1.185.2025.7) czytamy, że *regulamin wynagradzania nauczycieli jest aktem prawa miejscowego, wydawanym z upoważnienia określonego w art. 30 ust. 6 Karty Nauczyciela, co oznacza, że organ stanowiący musi ściśle uwzględniać wytyczne zawarte w upoważnieniu. Rada, uchwalając regulamin wynagradzania nauczycieli, zobowiązana jest przestrzegać zakresu upoważnienia udzielonego przez ustawodawcę. Z istoty prawa miejscowego wynika, że regulacje w nim zawarte winny w sposób kompleksowy wypełniać delegację ustawową.*

Praktyka pokazuje, że różnie bywa z realizacją przez rady gmin, rady powiatów i sejmiki opisanej powinności – popełniają wiele błędów, które następnie są kwestionowane w rozstrzygnięciach nadzorczych wojewodów, a to wymusza z kolei konieczność korekt uzupełniających regulaminów.

Błąd 1 – Dodatek funkcyjny nie może zależeć od wyników pracy

Jednym z najczęściej popełnianych przez organy prowadzące szkoły błędów jest uzależnienie otrzymania dodatku funkcyjnego przez nauczyciela od wyników pracy placówki. Tymczasem przesłanki nabywania tego dodatku zostały określone w § 5 rozporządzenia z 31 stycznia 2005 r. w sprawie wysokości minimalnych stawek wynagrodzenia zasadniczego nauczycieli, ogólnych warunków przyznawania dodatków do wynagrodzenia za-

sadniczego oraz wynagradzania za pracę w dniu wolnym od pracy (dalej: rozporządzenie w sprawie wynagradzania nauczycieli). Zgodnie z przepisami tego rozporządzenia, dodatek do wynagrodzenia zasadniczego przysługuje osobie pełniącej konkretne stanowisko lub funkcję w placówce oświatowej (np. dyrektor szkoły, wicedyrektor, doradca metodyczny czy opiekun oddziału przedszkolnego). Oczywiste jest, że jest to katalog zamknięty – zauważył Wojewoda Dolnośląski w rozstrzygnięciu nadzorczym z 25 lutego 2026 r. (znak sprawy PNK-N.4131.117.1.2026.AO). Z tego powodu unieważnił on takie właśnie postanowienie regulaminu wynagradzania nauczycieli w Gminie Rudna. Zauważył przy tym, że dodatek funkcyjny jest stałym składnikiem wynagrodzenia nauczyciela pełniącego stanowisko lub funkcję, stanowiąc ekwiwalent za zwiększony nakład pracy, stopień jej utrudnienia oraz zwiększony zakres odpowiedzialności. Dlatego *jego wysokość powinna być ściśle związana z istotą dodatku funkcyjnego z tytułu powierzonego nauczycielowi stanowiska lub funkcji* – czytamy w rozstrzygnięciu.

Tak samo Wojewoda Wielkopolski postąpił z regulaminem wynagradzania nauczycieli z Gminy Sompolno, w którym umieszczono podobne kryterium (rozstrzygnięcie z 8 października 2025 r., znak sprawy NP.-III4131.1.197.2025.5). Przyznał, że powszechnie akceptowane są stosowane w regulaminach wynagradzania nauczycieli wymogi różnicowania wysokości dodatku funkcyjnego takie, jak: wielkość szkoły, jej warunki organizacyjne, liczba uczniów i oddziałów, złożoność zadań wynikających z funkcji kierowniczej. Jednak przesłanka wyników pracy do nich nie pasuje, bo nie ma żadnego związku z istotą pełnienia funkcji, a „wpisuje się" raczej w grupę warunków uprawniających do dodatku motywacyjnego. Identycznie ten sam wojewoda orzekł w rozstrzygnięciach z 7 maja 2025 r. (znak sprawy NP-III.4131.1.110.2025.4) oraz z 17 grudnia 2024 r. (znak sprawy NP-III.4131.1.416.2024.7).

Na wysokość dodatku funkcyjnego, przewidzianego w regulaminie wynagradzania nauczycieli z Gminy Bełżec miały natomiast wpływ takie parametry, jak: warunki społeczne i środowiskowe, w jakich szkoła funkcjonuje, oraz jakość pracy związana z powierzonym stanowiskiem, w tym współpraca z organem prowadzącym, prowadzenie właściwej gospodarki finansowej czy tworzenie materialnej infrastruktury placówki. Nie spodobało się to Wojewodzie Lubelskiemu, według którego *przepisy nie przewidują ocennych kryteriów, od których uzależniona jest wysokość tego dodatku*. W rozstrzygnięciu nadzorczym z 28 marca 2025 r. (znak sprawy PN-II.4131.76.2025) anulował zatem kwestionowane paragrafy.

Błąd 2 – Wysokość dodatku funkcyjnego nie może być uznaniowa

Rady gmin, rady powiatów i sejmiki województw nieprawidłowo także określają samą wysokość dodatków przysługujących nauczycielom, zwłaszcza dodatków funkcyjnych i motywacyjnych. W świetle delegacji z art. 30 ust. 6 Karty Nauczyciela w regulaminach wynagradzania nauczycieli należy sprecyzować stawki dodatków. Zgodnie z linią orzeczniczą i rozstrzygnięć nadzorczych wolno to zrobić na kilka sposobów, np. wyznaczając dodatek w stałej stawce miesięcznej, procentowo od wynagrodzenia zasadniczego albo w ramach widełek płacowych od … do … (kwotowych lub procentowych). Zawsze jednak stawkę dodatku trzeba tak wskazać, by sam zainteresowany po zapoznaniu się z regulaminem wiedział, jaką konkretnie kwotę dostanie.

Regulamin wynagradzania nauczycieli z Gminy Wierzbica nie tylko nie wskazywał stawek dodatku funkcyjnego, ale wyznaczał pojemne przedziały płacowe, bez kryteriów różnicowania jego wysokości w granicach danego przedziału. W ocenie Wojewody Lubelskiego, opisana metoda *jest nie tylko nieczytelna dla nauczyciela, ale powoduje również, że uprawnienia do określenia wysokości dodatku zostają faktycznie przekazane organowi stosującemu uchwałę, którego nie ograniczono żadnymi wiążącymi go w tym zakresie zasadami i kryteriami*. W rozstrzygnięciu z 3 grudnia 2025 r. (znak sprawy PN-II.4131.322.2025) Wojewoda Lubelski usunął więc z obrotu podważane postanowienie: *uchwałodawca musi określić kryteria przyznawania dodatku na tyle precyzyjnie, by stawka dodatku dla poszczególnych stanowisk była możliwa do ustalenia zgodnie z jego wolą i czytelna dla uprawnionego do dodatku* – pouczył w uzasadnieniu do rozstrzygnięcia.

Za opcję nie do zaakceptowania Wojewoda Lubelski uznał wskazanie jedynie górnej granicy poziomu dodatku funkcyjnego (rozstrzygnięcie z 7 maja 2025 r., znak sprawy PN-II.4131.126.2025). Unieważnił tym samym fragment regulaminu wynagradzania nauczycieli z Gminy Horodło, zawierający takie rozwiązanie. *Brak określenia dolnej granicy wysokości dodatku pozwala na jego określenie na poziomie 0%, czyli na jego nieprzyznanie* – podkreślił wojewoda. Potwierdzenie tej tezy odnajdujemy również w wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego z 30 października 2025 r. (sygn. akt I SA/Op 618/25).

TABELA. Przykład prawidłowego określenia wysokości dodatku funkcyjnego

Lp.	Stanowisko lub funkcja	Wysokość (% wynagrodzenia zasadniczego)
1	Dyrektor zespołu szkół	■ do 15 oddziałów – 40%, ■ do 24 oddziałów – 60%, ■ powyżej 24 oddziałów – 80%
2	Wicedyrektor szkoły/zespołu szkół	■ do 15 oddziałów – 30%, ■ do 24 oddziałów – 50%, ■ powyżej 24 oddziałów – 60%
3	Dyrektor szkoły muzycznej	60%
4	Dyrektor poradni psychologiczno-pedagogicznej, w której prowadzi się punkty konsultacyjne	50%
5	Kierownik warsztatów szkolnych	40%
6	Kierownik kształcenia praktycznego	40%
7	Kierownik internatu	40%
8	Doradca metodyczny	20%
9	Nauczyciel konsultant	20%
10	Mentor	20%
11	Wychowawca klasy/oddziału	20% i nie mniej niż 300 zł miesięcznie

Błąd 3 – Katalog szczegółowych warunków przyznawania dodatku motywacyjnego nie może być otwarty

Sądy i wojewodowie nagminnie też krytykują nieprawidłowe określanie w regulaminach wynagradzania nauczycieli warunków przyznawania dodatku motywacyjnego. Przypomnijmy, że ogólne warunki uzyskania dodatku motywacyjnego reguluje § 6 rozporządzenia w sprawie wynagradzania nauczycieli, a w regulaminie wynagradzania organy prowadzące powinny je uszczegółowić tak, by powstał zamknięty katalog przesłanek.

Regulaminy wynagradzania nauczycieli wciąż z tej okazji posługują się zwrotem „w szczególności", tworząc otwarte zestawy. Taki zabieg w regulaminie wynagradzania nauczycieli z Gminy Odolanów Wojewoda Wielkopolski uznał za niedopuszczalny (rozstrzygnięcie nadzorcze z 25 sierpnia 2025 r., znak sprawy NP-II.4131.1.185.2025.7). W jego ocenie prowadzi on do niedozwolonego kształtowania przesłanek przyznawania tego dodatku przez inny organ niż rada gminy: *Gdyby wolą rady było, aby dodatek motywacyjny dla nauczyciela był przyznawany w oparciu o spełnienie określonych przesłanek w zakresie szerszym, niż to przewiduje kwestionowany zapis regulaminu, to byłaby ona zobowiązana do precyzyjnego określenia w treści regulaminu wszystkich przesłanek warunkujących przyznanie dodatku motywacyjnego* – wyjaśnił Wojewoda Wielkopolski. Identyczne stanowisko zajął też w rozstrzygnięciu nadzorczym z 7 maja 2025 r. (znak sprawy NP-III.4131.1.110.2025.4).

Błąd 4 – Nie można uzależniać wypłaty dodatków od godzin faktycznie przepracowanych

Rozporządzenie w sprawie wynagradzania nauczycieli w § 8 i § 9 określa prace w warunkach trudnych i w warunkach uciążliwych, których wykonywanie uprawnia nauczyciela do dodatków. W ocenie organu nadzoru, w delegacji tej nie mieści się upoważnienie do wyznaczania wysokości dodatku za warunki pracy jako np. 30% stawki godzinowej wynagrodzenia zasadniczego nauczyciela za każdą przepracowaną godzinę nauczania, np. w klasach łączonych. A to dlatego, że w praktyce oznacza to uzależnienie wypłaty

dodatków za warunki pracy od faktycznego przepracowania godziny w takich warunkach. To ustawa z 26 czerwca 1974 r. – Kodeks pracy reguluje bowiem sytuacje, w których pracownik zachowuje prawo do wynagrodzenia nawet, gdy nie świadczy pracy. Regulamin wynagradzania nauczycieli nie może stanowić dla pracowników przepisów mniej korzystnych niż te zawarte w Kodeksie pracy. Podobne postanowienia regulaminu wynagradzania nauczycieli z Odolanowa Wojewoda Wielkopolski uznał za istotne naruszenia i je unieważnił (rozstrzygnięcie nadzorcze z 25 sierpnia 2025 r., znak sprawy NP-II.4131.1.185.2025.7). Taki sam los spotkał identyczny paragraf regulaminu wynagradzania nauczycieli Gminy Zerków (rozstrzygnięcie nadzorcze Wojewody Wielkopolskiego z 7 maja 2025 r. (znak sprawy NP-III.4131.1.110.2025.4).

Błąd 5 – Regulamin wynagradzania nie może określać, od kiedy do kiedy dodatek przysługuje

Regulamin wynagradzania nauczycieli nie jest odpowiednim miejscem do określania, od kiedy i do kiedy dodatek przysługuje – wynika z wielu najnowszych rozstrzygnięć nadzorczych. Dla przykładu: Wojewoda Wielkopolski zakwestionował zapis regulaminu wynagradzania nauczycieli z gminy Żerków, na mocy którego dodatek funkcyjny przysługuje od pierwszego dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym nastąpiło powierzenie odpowiedniego stanowiska lub funkcji, a jeżeli powierzenie nastąpiło pierwszego dnia miesiąca – od tego dnia (rozstrzygnięcie nadzorcze z 7 maja 2025 r., znak sprawy NP-III.4131.1.110.2025.4). Mechanizm zmiany wynagrodzenia nauczyciela z różnych powodów reguluje bowiem w analogiczny sposób art. 39 ust. 1 Karty Nauczyciela. Zgodnie z przytoczonym przepisem zmiana wysokości wynagrodzenia w czasie trwania stosunku pracy w związku z uzyskaniem danego stopnia awansu zawodowego nauczyciela następuje z pierwszym dniem roku szkolnego następującego po roku szkolnym, w którym nauczyciel uzyskał dany stopień awansu. Zmiana wysokości wynagrodzenia z innych przyczyn następuje zaś z pierwszym dniem najbliższego miesiąca kalendarzowego, jeżeli inne przyczyny nie nastąpiły od pierwszego dnia danego miesiąca kalendarzowego. *Zakres upoważnienia przysługującego radzie nie obejmuje ustalania zasad odnoszących się do początkowego terminu zmiany wysokości wynagrodzenia w razie wystąpienia okoliczności uzasadniających taką zmianę, gdyż zasady te uregulował już ustawodawca* – wyjaśnił Wojewoda Wielkopolski. Tak samo postąpił Wojewoda Lubelski z identycznie brzmiącym postanowieniem regulaminu wynagradzania nauczycieli z Gminy Bełżec (rozstrzygnięcie nadzorcze z 28 marca 2025 r., znak sprawy PN-II.4131.76.2025).

Nieprawidłowy jest też paragraf regulaminu wynagradzania nauczycieli, ustalający dodatek funkcyjny dla dyrektora przedszkola do 2 oddziałów, czynnych powyżej 5 godzin dziennie – stwierdził Wojewoda Świętokrzyski (rozstrzygnięcie nadzorcze z 21 lutego 2025 r., znak sprawy PNK.I.4130.28.2025). Podkreślił przy tym, że prawo do dodatku funkcyjnego ma każdy dyrektor szkoły czy przedszkola.

W regulaminie wynagradzania nauczycieli nie wolno również pozbawiać nauczyciela jednego dodatku funkcyjnego w razie zbiegu prawa do dwóch – zaznaczył Wojewoda Łódzki w rozstrzygnięciu nadzorczym z 27 lutego 2025 r. (znak sprawy PNIK-I.4131.107.2025). Wytłumaczył przy tym, że dodatek funkcyjny stanowi ekwiwalent za zwiększony zakres pracy, obowiązków i odpowiedzialności. Skoro zatem nauczyciel pełni dwa stanowiska czy dwie funkcje, przysługuje mu podwójny dodatek funkcyjny.

PODSUMOWANIE

1. Przesłanki nabywania dodatku funkcyjnego zostały określone w § 5 rozporządzenia z 31 stycznia 2005 r. w sprawie wysokości minimalnych stawek wynagrodzenia zasadniczego nauczycieli, ogólnych warunków przyznawania dodatków do wynagrodzenia zasadniczego oraz wynagradzania za pracę w dniu wolnym od pracy.
2. Dodatek funkcyjny nie może zależeć od wyników pracy.
3. Wysokość dodatku funkcyjnego nie może być uznaniowa.
4. Katalog szczegółowych warunków przyznawania dodatku motywacyjnego nie może być otwarty.
5. Nie można uzależniać wypłaty dodatków od godzin faktycznie przepracowanych.
6. Regulamin wynagradzania nie może określać, od kiedy, do kiedy dodatek przysługuje.

© ℗

Podstawa prawna

- art. 30 ust. 6 ustawy z 26 stycznia 1982 r. – Karta Nauczyciela (j.t. Dz.U. z 2026 r. poz. 515)
- § 5, § 6, § 8, § 9 rozporządzenia Ministra Edukacji Narodowej i Sportu z 31 stycznia 2005 r. w sprawie wysokości minimalnych stawek wynagrodzenia zasadniczego nauczycieli, ogólnych warunków przyznawania dodatków do wynagrodzenia zasadniczego oraz wynagradzania za pracę w dniu wolnym od pracy (j.t. Dz.U. z 2024 r. poz. 755; ost.zm. Dz.U. z 2026 r. poz. 379)

Powołane orzecznicznictwo

- wyrok WSA z 30 października 2025 r. (sygn. akt I SA/Op 618/25)

Powołane piśmiennictwo

- rozstrzygnięcie nadzorcze Wojewody Dolnośląskiego z 25 lutego 2026 r. (znak sprawy PNK-N.4131.117.1.2026.AO)
- rozstrzygnięcie nadzorcze Wojewody Wielkopolskiego z 8 października 2025 r. (znak sprawy NP.-III4131.1.197.2025.5)
- rozstrzygnięcie nadzorcze Wojewody Wielkopolskiego z 25 sierpnia 2025 r. (znak sprawy NP-II.4131.1.185.2025.7
- rozstrzygnięcie nadzorcze Wojewody Wielkopolskiego z 7 maja 2025 r. (znak sprawy NP-III.4131.1.110.2025.4)
- rozstrzygnięcie nadzorcze Wojewody Lubelskiego z 28 marca 2025 r. (znak sprawy PN-II.4131.76.2025)
- rozstrzygnięcie nadzorcze Wojewody Łódzkiego z 27 lutego 2025 r. (znak sprawy PNIK-I.4131.107.2025)
- rozstrzygnięcie nadzorcze Wojewody Wielkopolskiego z 17 grudnia 2024 r. (znak sprawy NP-III.4131.1.416.2024.7)

RENATA MAJEWSKA

prawnik, ekspert z prawa pracy wynagrodzeń i ubezpieczeń społecznych,
autorka licznych książek z tych dziedzin, doświadczony wykładowca

Faktura dla szkoły od kontrahenta zagranicznego za organizację praktyk zawodowych – jak należy rozliczyć VAT

PROBLEM

Gminna szkoła otrzymała od zagranicznego kontrahenta fakturę za organizację praktyk zawodowych. Jak należy rozliczyć ten zakup dla celów VAT?

RADA

Zdaniem autora, w przedstawionej sytuacji w macierzystej dla szkoły gminie dochodzi do zwolnionego przedmiotowo od VAT importu usług. Jeżeli przedmiotowa usługa organizacji praktyk zawodowych została nabyta od kontrahenta z innego niż Polska państwa członkowskiego, ten import usług macierzysta dla szkoły gmina powinna wykazać w polu K_29 części ewidencyjnej pliku JPK_VAT oraz uwzględnić w polu P_29 części deklaracyjnej pliku JPK_VAT. Natomiast jeżeli usługa ta została nabyta od kontrahenta spoza Unii Europejskiej, jej nabycie macierzysta

dla szkoły gmina powinna wykazać jako import usług w polu K_27 części ewidencyjnej pliku JPK_VAT oraz uwzględnić w polu P_27 części deklaracyjnej pliku JPK_VAT.

UZASADNIENIE

Istota importu usług

W związku z nabywaniem usług przez podatników dochodzi do tzw. importu usług. Importem usług ustawodawca nazywa sytuację, w której dochodzi do świadczenia usług, z tytułu których podatnikiem jest usługobiorca (zob. art. 2 pkt 9 ustawy z 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług; dalej: ustawa o VAT). W uproszczeniu oznacza to, że podatnik posiadający siedzibę działalności gospodarczej lub stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej na terytorium kraju (względnie osoba prawna niebędąca podatnikiem, mająca siedzibę na terytorium kraju, zarejestrowana lub obowiązana do zarejestrowania się jako podatnik VAT UE) nabywa usługi od podatnika nieposiadającego siedziby działalności gospodarczej lub stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej na terytorium Polski (zob. art. 17 ust. 1 pkt 4 ustawy o VAT). Aby wystąpił import usług, miejsce świadczenia nabywanej przez podatnika od podatnika zagranicznego usługi musi znajdować się na terytorium Polski (tylko bowiem wówczas dochodzi do świadczenia podlegającej opodatkowaniu w Polsce usługi – zob. art. 5 ust. 1 pkt 1 ustawy o VAT).

WAŻNE!

Warunkiem uznania danej czynności za import usług jest również to, aby miejscem świadczenia usługi było terytorium Polski (art. 5 ust. 1 pkt 1 ustawy o VAT).

W analizowanej sytuacji warunki te są spełnione. Gmina – jako polski podatnik – nabyła usługę organizacji praktyk zawodowych od zagranicznego podatnika, który – jak zakłada autor – nie posiada stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej na terytorium Polski. Miejscem świadczenia tej usługi jest Polska (art. 28b ust. 1 ustawy o VAT), ponieważ usługobiorcą jest podatnik mający siedzibę w kraju. W konsekwencji gmina obowiązana jest rozpoznać import usług.

Zwolnienie z VAT dla usług kształcenia

Jednocześnie, zgodnie z art. 43 ust. 1 pkt 29 lit. c ustawy o VAT, zwolnione są z VAT usługi kształcenia zawodowego lub przekwalifikowania zawodowego (inne niż wymienione w art. 43 ust. 1 pkt 26 ustawy o VAT) finansowane w całości ze środków publicznych oraz świadczenie usług i dostawa towarów ściśle z tymi usługami związane. Jednocześnie z art. 6 ust. 1 pkt 1 ustawy z 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (dalej: uofp) wynika, że środki publiczne przeznacza się na wydatki publiczne (oraz, co ma drugorzędne znaczenie, na rozchody publiczne). Wydatki publiczne zaś – zgodnie z art. 44 ust. 1 uofp – mogą być ponoszone na cele i w wysokościach ustalonych w ustawie budżetowej, uchwale budżetowej jednostki samorządu terytorialnego oraz planie finansowym jednostki sektora finansów publicznych. Prowadzi to do wniosku, że zakupy finansowane z własnych środków przez jednostki sektora finansów publicznych (jednostki sektora finansów publicznych wymienia art. 9 uofp), w tym przez jednostki samorządu terytorialnego, są zakupami finansowanymi ze środków publicznych.

Dotyczy to, według autora, również zakupów finansowanych ze środków samorządowych szkół publicznych. Jednocześnie usługi organizacji praktyk zawodowych stanowią rodzaj usług kształcenia zawodowego.

WAŻNE!

Usługi organizacji praktyk zawodowych należy uznać za usługi kształcenia zawodowego. W związku z tym ich nabycie – finansowane ze środków publicznych – korzysta ze zwolnienia z VAT.

Wobec tego, w przedstawionej sytuacji, w macierzystej dla szkoły gminie dochodzi do zwolnionego przedmiotowo od podatku VAT (na podstawie art. 43 ust. 1 pkt 29 lit. c ustawy o VAT) importu usług. Odpowiednie zastosowanie ma interpretacja indywidualna Dyrektora KIS z 16 kwietnia 2019 r. – patrz: **INTERPRETACJA**.

INTERPRETACJA

(…) do opodatkowania kompleksowej usługi organizacji zagranicznych praktyk zawodowych dla uczniów jednostki oświatowej Wnioskodawcy, wy-

świadczonej przez podmiot zagraniczny, zidentyfikowanej jako import usług w rozumieniu ustawy, należy zastosować zwolnienie przedmiotowe na podstawie art. 43 ust. 1 pkt 29 lit. c ustawy.

Interpretacja indywidualna Dyrektora KIS z 16 kwietnia 2019 r., nr 0112-KDIL1-3.4012.71.2019.2.KS

Jeżeli zatem przedmiotowa usługa organizacji praktyk zawodowych została nabyta od kontrahenta:

- **z innego niż Polska państwa członkowskiego** – jej nabycie macierzysta dla szkoły gmina powinna wykazać jako import usług w polu K_29 części ewidencyjnej pliku JPK_VAT oraz uwzględnić w polu P_29 części deklaracyjnej pliku JPK_VAT;
- **spoza Unii Europejskiej** – jej nabycie macierzysta dla szkoły gmina powinna wykazać jako import usług w polu K_27 części ewidencyjnej pliku JPK_VAT oraz uwzględnić w polu P_27 części deklaracyjnej pliku JPK_VAT.

© ℗

Podstawa prawna

- art. 2 pkt 9, art. 5 ust. 1 pkt 1, art. 17 ust. 1 pkt 4, art. 28b ust. 1, art. 43 ust. 1 pkt 29 lit. c ustawy z 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (j.t. Dz.U. z 2025 r. poz. 775; ost.zm. Dz.U. z 2026 r. poz. 507)
- art. 6 ust. 1 pkt 1, art. 9, art. 44 ust. 1 ustawy z 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (j.t. Dz.U. z 2025 r. poz. 1483; ost.zm. Dz.U. z 2026 r. poz. 426)

Powołane piśmiennictwo

- interpretacja indywidualna Dyrektora KIS z 16 kwietnia 2019 r. (nr 0112-KDIL1-3.4012.71.2019.2.KS)

TOMASZ KRYWAN
prawnik, doradca podatkowy, właściciel kancelarii doradztwa podatkowego, autor wielu publikacji z zakresu podatków

Zwolnienie podatkowe dla stypendiów samorządowych przyznawanych studentom

Jednostki samorządu terytorialnego mogą przyznawać różnego rodzaju stypendia o charakterze socjalnym i motywacyjnym. Najczęściej ich podstawą są osiągnięcia sportowe i naukowe stypendystów. W 2018 r. po znowelizowaniu obowiązujących w tym zakresie przepisów powstały istotne wątpliwości dotyczące tego, czy i na jakiej podstawie stypendia wypłacane studentom mogą korzystać ze zwolnienia od podatku dochodowego od osób fizycznych. Rozstrzygnął je dopiero Naczelny Sąd Administracyjny.

Samorządowe stypendia dla studentów

Jednostki samorządu terytorialnego mogą przyznać studentowi stypendium. Taką możliwość przewiduje art. 96 ustawy z 20 lipca 2018 r. – Prawo o szkolnictwie wyższym i nauce (dalej: Prawo o szkolnictwie wyższym i nauce).

Organ stanowiący określa w takiej sytuacji:

- rodzaj stypendium;
- kryteria i sposób przyznawania stypendium;
- maksymalną wysokość stypendium, o którą może ubiegać się student;
- warunki wypłacania stypendium.

Pytaniem, które budzi w praktyce dużo wątpliwości, jest w takiej sytuacji to, czy wypłacane na takiej podstawie stypendium stanowi dla studenta przychód podlegający opodatkowaniu, czy też może korzystać ze zwolnienia od podatku dochodowego? Związane z tym wątpliwości pojawiły się dopiero od 1 października 2018 r. Ich źródłem była zmiana przepisów i obowiązujące od tego dnia brzmienie art. 21 ust. 1 pkt 39 i 40b ustawy z 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (dalej: updof). W obydwu wskazanych punktach przewidziano bowiem zwolnienie od podatku dla stypendiów,

jednak ich zakres istotnie się różnił. Pierwszy ze wskazanych punktów przewiduje od tego dnia, że **wolne od podatku są stypendia i zapomogi, o których mowa w Prawie o szkolnictwie wyższym i nauce, a drugi, że wolne od podatku są stypendia dla uczniów i studentów, których wysokość i zasady udzielania zostały określone w uchwale organu stanowiącego jednostki samorządu terytorialnego – do wysokości nieprzekraczającej w roku podatkowym kwoty 3800 zł**. Jak z tego wynika, obydwie regulacje odnoszą się do tego samego rodzaju stypendiów, a jednak zakres przewidzianego w nich zwolnienia istotnie się różni – w jednej z nich przewidziano ograniczenie kwotowe, a w drugiej nie. Ani podatnicy, ani organy podatkowe nie potrafili jednoznacznie rozstrzygnąć, jaka jest relacja między tymi przepisami i który z nich ma pierwszeństwo w stosowaniu.

Naczelny Sąd Administracyjny rozstrzygnął, jak prawidłowo stosować przepisy

Jak już wskazano, art. 21 ust. 1 pkt 39 updof zyskał obecnie obowiązujące brzmienie od 1 października 2018 r. Wcześniej regulacja ta dotyczyła wyłącznie stypendiów naukowych. W 2018 r. miała więc miejsce zasadnicza zmiana modelu zwolnienia z opodatkowania stypendiów przyznanych na podstawie przepisów o szkolnictwie wyższym, a zwolnienie to objęło wszystkie stypendia, o których mowa w tej ustawie, zamiast ich wąskiej grupy – stypendiów naukowych. Jego zakres został więc istotnie rozszerzony. Z kolei obecne brzmienie art. 21 ust. 1 pkt 40b updof zostało ukształtowane na podstawie przepisów nowelizujących z 2010 r. Jak więc rozstrzygnąć o pierwszeństwie w stosowaniu tych przepisów, skoro oba mają taką samą rangę ustawową? **Odpowiedzi na to pytanie udzielił Naczelny Sąd Administracyjny w niezmiernie istotnym dla studentów wyroku z 23 lipca 2025 r. (sygn. akt II FSK 1378/22)**, w którym wskazał, że *począwszy od 2018 r., legislator podatkowy uznał, że także stypendia dla studentów, których wysokość i zasady udzielania zostały określone w uchwale organu stanowiącego jednostki samorządu terytorialnego na podstawie art. 96 ust. 1 i 2 ustawy Prawo o szkolnictwie wyższym i nauce, korzystają ze zwolnienia przewidzianego w art. 21 ust. 1 pkt 39 updof.*

Wiążący przepis korzystniejszy dla podatnika

Wyrok wydany przez Naczelny Sąd Administracyjny ma niezwykle istotne znaczenie dla poziomu obciążeń podatkowych studentów. Uzasadniając go, sąd wskazał, że taka wykładnia jest zgodna z regułą kolizyjną przewidującą, że norma późniejsza uchyla normę wcześniejszą. Pozostaje ona również w zgodzie z wypracowaną przez doktrynę i orzecznictwo regułą nakazującą uznawać za wiążący przepis korzystniejszy dla podatnika.

WAŻNE!

Stypendia dla studentów, których wysokość i zasady udzielania zostały określone w uchwale organu stanowiącego jednostki samorządu terytorialnego wydanej na podstawie Prawa o szkolnictwie wyższym i nauce, korzystają w całości ze zwolnienia z opodatkowania podatkiem dochodowym od osób fizycznych (art. 21 ust. 1 pkt 39 updof).

Kierując się tymi zasadami, należy więc przyjąć, że stypendia samorządowe, których wysokość i zasady udzielania zostały określone w uchwale organu stanowiącego jednostki samorządu terytorialnego wydanej na podstawie:

- art. 96 Prawa o szkolnictwie wyższym i nauce, korzystają ze zwolnienia przewidzianego w art. 21 ust. 1 pkt 39 updof;
- innych przepisów niż Prawo o szkolnictwie wyższym i nauce, np. na podstawie art. 31

Więcej on line

DZIAŁ
„Tylko w e-wydaniu”

Dodatkowe artykuły i materiały specjalne dostępne po zalogowaniu na **inforlex.pl**

ustawy z 25 czerwca 2010 r. o sporcie, są objęte zwolnieniem z art. 21 ust. 1 pkt 40b updof.

© ℗

Podstawa prawna

- art. 96 ustawy z 20 lipca 2018 r. – Prawo o szkolnictwie wyższym i nauce (j.t. Dz.U. z 2024 r. poz. 1571; ost.zm. Dz.U. z 2026 r. poz. 328)
- art. 31 ustawy z 25 czerwca 2010 r. o sporcie (j.t. Dz.U. z 2026 r. poz. 95)
- art. 21 ust. 1 pkt 39 i 40b ustawy z 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (j.t. Dz.U. z 2025 r. poz. 163; ost.zm. Dz.U. z 2026 r. poz. 424)

Powołane orzecznictwo

- wyrok NSA z 23 lipca 2025 r. (sygn. akt II FSK 1378/22)
- wyrok WSA w Gorzowie Wielkopolskim z 30 października 2025 r. (sygn. akt I SA/Go 316/25)

MAŁGORZATA MASŁOWSKA
prawnik specjalizujący się w tematyce prawa podatkowego i prawa pracy, mediator stały dla obszaru właściwości Sądu Okręgowego w Łodzi, specjalizujący się w mediacjach pracowniczych, redaktor i dziennikarz portalu INFOR.PL

Ewidencja księgowa odsetek od środków na wyodrębnionym rachunku projektu unijnego

PROBLEM

Szkoła (samorządowa jednostka budżetowa) realizuje projekt współfinansowany ze środków Unii Europejskiej. Bank obsługujący wyodrębniony rachunek bankowy projektu nalicza odsetki kwartalnie. Szkoła przekazuje naliczone odsetki do jednostki nadrzędnej (organu prowadzącego). W jaki sposób prawidłowo zaksięgować naliczenie i przekazanie tych odsetek?

RADA

Odsetki bankowe od środków na rachunku projektu unijnego w szkole podlegają ujęciu jako przychody finansowe (konto 750) w korespondencji z kontem rachunku bankowego projektu (konto 139), a ich odprowadzenie do organu prowadzącego stanowi rozliczenie dochodów budżetowych (konto 222). Zasady postępowania z odsetkami – w szczególności obowiązek ich zwrotu na rachunek instytucji zarządzającej – wynikają każdorazowo z umowy o dofinansowanie i wytycznych właściwego programu operacyjnego.

UZASADNIENIE

Odsetki bankowe od środków zgromadzonych na wyodrębnionym rachunku projektu unijnego stanowią środki publiczne w rozumieniu art. 5 ust. 1 ustawy z 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (dalej: uofp). Samorządowa jednostka budżetowa prowadzi gospodarkę finansową zgodnie z zasadami określonymi w art. 11 uofp i wszystkie pobrane dochody odprowadza na rachunek budżetu właściwej jednostki samorządu terytorialnego.

WAŻNE!

Odsetki bankowe naliczone na rachunku projektu stanowią dochód budżetu JST i podlegają odprowadzeniu na rachunek jednostki nadrzędnej.

Niezależnie od kwalifikacji odsetek jako dochodów budżetowych JST należy uwzględnić postanowienia umowy o dofinansowanie projektu. W wielu programach operacyjnych odsetki naliczone od środków zaliczki przekazanej na realizację projektu podlegają zwrotowi na rachunek instytucji zarządzającej lub pomniejszają kolejną transzę dofinansowania. Szczegółowe zasady postępowania z odsetkami określa każdorazowo umowa o dofinansowanie oraz wytyczne właściwego programu operacyjnego. Wymaga to uzgodnienia księgowania z jednostką nadrzędną, która odpowiada za prawidłowe rozliczenie projektu na poziomie budżetu JST.

Naliczenie odsetek bankowych stanowi operację gospodarczą podlegającą ujęciu w księ-

gach rachunkowych na podstawie wyciągu bankowego jako dowodu księgowego, stosownie do art. 20 ust. 2 ustawy z 29 września 1994 r. o rachunkowości (dalej: uor). Zasady ewidencji na właściwych kontach księgowych wynikają z załącznika nr 3 do rozporządzenia Ministra Rozwoju i Finansów z 13 września 2017 r. w sprawie rachunkowości oraz planów kont dla budżetu państwa, budżetów jednostek samorządu terytorialnego, jednostek budżetowych, samorządowych zakładów budżetowych, państwowych funduszy celowych oraz państwowych jednostek budżetowych mających siedzibę poza granicami Rzeczypospolitej Polskiej (dalej: rozporządzenie w sprawie rachunkowości oraz planów kont).

Naliczenie odsetek ujmuje się zapisem:

- **strona Wn konta 139** „Inne rachunki bankowe" (rachunek projektu),
- **strona Ma konta 750** „Przychody finansowe".

Konto 139 stosuje się w przypadku wyodrębnionego rachunku bankowego projektu, który nie stanowi rachunku bieżącego jednostki ewidencjonowanego na koncie 130. Jeżeli szkoła prowadzi obsługę projektu na podstawowym rachunku bieżącym, operacje związane z projektem ewidencjonowane są na koncie 130 z zachowaniem analityki umożliwiającej wyodrębnienie operacji projektowych.

Przekazanie odsetek na rachunek jednostki nadrzędnej (organu prowadzącego) stanowi odprowadzenie dochodu budżetowego i podlega ujęciu zapisem:

- **strona Wn konta 222** „Rozliczenie dochodów budżetowych",
- **strona Ma konta 139** „Inne rachunki bankowe" (przelew z rachunku projektu).

Zgodnie z opisem konta 222 zawartym w załączniku nr 3 do rozporządzenia w sprawie rachunkowości oraz planów kont, konto to służy do rozliczenia z budżetem JST dochodów budżetowych realizowanych przez jednostkę budżetową, a jego saldo na koniec okresu sprawozdawczego odzwierciedla stan rozliczeń z tytułu dochodów pobranych, lecz jeszcze nieodprowadzonych lub odprowadzonych i jeszcze nieprzypisanych. Zapisy w księgach rachunkowych powinny przy tym spełniać wymogi rzetelności i sprawdzalności określone w art. 24 ust. 1 i 2 uor.

Odsetki w sprawozdaniu Rb-27S

W sprawozdaniu Rb-27S z wykonania planu dochodów budżetowych odsetki wykazuje się w § 092 „Wpływy z pozostałych odsetek", w odpowiednim rozdziale klasyfikacji budżetowej właściwym dla działalności. Kwota odsetek wykazana w kolumnie „Wykonanie" powinna odpowiadać kwocie naliczonej przez bank w danym okresie sprawozdawczym. Jeżeli zgodnie z postanowieniami umowy o dofinansowanie odsetki podlegają zwrotowi na rachunek instytucji zarządzającej, zwrot ten stanowi wydatek budżetowy JST wykazywany w sprawozdaniu Rb-28S w § 458 „Pozostałe odsetki" lub w paragrafie wskazanym przez instytucję zarządzającą w wytycznych programu.

© ℗

Podstawa prawna

- art. 5 ust. 1, art. 11 ustawy z 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (j.t. Dz.U. z 2025 r. poz. 1483; ost.zm. Dz.U. z 2026 r. poz. 426)
- art. 20 ust. 2, art. 24 ust. 1 ustawy z 29 września 1994 r. o rachunkowości (j.t. Dz.U. z 2026 r. poz. 522)
- załącznik nr 3 do rozporządzenia Ministra Rozwoju i Finansów z 13 września 2017 r. w sprawie rachunkowości oraz planów kont dla budżetu państwa, budżetów jednostek samorządu terytorialnego, jednostek budżetowych, samorządowych zakładów budżetowych, państwowych funduszy celowych oraz państwowych jednostek budżetowych mających siedzibę poza granicami Rzeczypospolitej Polskiej (j.t. Dz.U. z 2020 r. poz. 342; ost.zm. Dz.U. z 2025 r. poz. 347)

JAROSŁAW JURGA

ekonomista, certyfikowany księgowy posiadający wieloletnie doświadczenie w zakresie finansów publicznych, praktyk specjalizujący się w zagadnieniach rachunkowości budżetowej. Ukończył studia podyplomowe z zakresu polskich i międzynarodowych standardów rachunkowości oraz audytu wewnętrznego w jsfp. Szkoleniowiec, wykładowca na studiach podyplomowych z zakresu finansów i rachunkowości JST, autor i współautor kilkunastu publikacji książkowych oraz licznych publikacji z obszaru rachunkowości budżetowej oraz finansów publicznych

Klasyfikacja budżetowa wpisowego na konkurs szachowy

W jakim paragrafie klasyfikacji budżetowej w szkole należy zaklasyfikować fakturę za udział w konkursie szachowym?

Ocena prawna stanu faktycznego wymaga uwzględnienia przepisów rozporządzenia Ministra Finansów z 2 marca 2010 r. w sprawie szczegółowej klasyfikacji dochodów, wydatków, przychodów i rozchodów oraz środków pochodzących ze źródeł zagranicznych.

W podanym stanie faktycznym można rozpatrywać dwa paragrafy:

- § 443 „Różne opłaty i składki",
- § 430 „Zakup usług pozostałych".

Z opisu do § 443 wynika m.in., że obejmuje on różnego rodzaju płatności oraz składki, m.in. opłaty za ubezpieczenia samochodów i innych pojazdów (łącznie z kierowcą i pasażerami), opłaty za patenty krajowe, opłaty za patent europejski, opłaty za zgłaszane wynalazki, kaucje i wkłady mieszkaniowe czy koszty ubezpieczeń chorobowych praktykantów).

Z kolei z opisu § 430 wynika m.in., że obejmuje on wydatki funduszu operacyjnego, którego przeznaczenie jest niejawne oraz wydatki na zakup usług (z wyjątkiem: usług świadczonych przez osoby fizyczne, objętych paragrafami: 401 do 403, 405, 406, 408 do 410 i 417 oraz usług wymienionych w paragrafach: 426 do 429, 432 do 440, 461 do 463 i 470), a w szczególności usługi drukarskie, introligatorskie, powielanie, kopiowanie czy usługi w zakresie oświaty i wychowania oraz szkolnictwa wyższego oraz usługi w zakresie kultury i sztuki, kultury fizycznej oraz turystyki i wypoczynku, m.in. opłaty radiofoniczne i telewizyjne.

Można przyjąć dwa założenia (warianty) – stosowanie § 430 lub § 443 w zależności od tego, jak kwalifikować wydatek objęty fakturą: rozszerzająco czy zawężająco.

Przy założeniu stosowania § 430 wydatek jest dokumentowany fakturą jako usługa. Zakresem usługi będzie bowiem objęta zarówno wpłata, organizacja wydarzenia, jak i jego obsługa. W tym kontekście wydatek może stanowić ekwiwalent kompleksowej usługi realizowanej w części właśnie na rzecz szkoły. W tym wariancie tzw. wpisowe może obejmować faktycznie konkretną usługę (szkolenie czy konkurs) wraz z wpisowym.

Przy założeniu stosowania § 443 – wydatek dokumentowany fakturą jako tylko wpisowe. W opisie tego paragrafu podano bowiem że obejmuje m.in. składki członkowskie i inne. W tym kontekście wydatek mógłby być traktowany zawężająco tylko co do samej opłaty – wpisowego.

© ℗

Podstawa prawna

- załącznik nr 4 do rozporządzenia Ministra Finansów z 2 marca 2010 r. w sprawie szczegółowej klasyfikacji dochodów, wydatków, przychodów i rozchodów oraz środków pochodzących ze źródeł zagranicznych (j.t. Dz.U. z 2022 r. poz. 513; ost.zm. Dz.U. z 2025 r. poz. 1241)

MACIN NAGÓREK
radca prawny, były pracownik banku państwowego, obecnie pracownik jednostki budżetowej

Więcej na **inforlex.pl**
Dodatkowe materiały specjalne dostępne dla Prenumeratorów na **inforlex.pl** → **Zaloguj się do konta**

INFOR
Zał. R. Pieńkowski w 1987 r.

RACHUNKOWOŚĆ BUDŻETOWA nr 6 (606) 5 czerwca 2026

DODATEK

RACHUNKOWOŚĆ W INSTYTUCJACH POMOCY SPOŁECZNEJ

nr 6

Czy opłaty za pobyt osób bezdomnych w schronisku podlegają VAT 2

Prawo do dodatkowego urlopu dla pracownika socjalnego 4

Refundacja okularów dla pracownika terenowego 5

Czy każda faktura korygująca powinna być zaksięgowana 7

KSeF

9 771428 817617 23

www.sklep.infor.pl ■ 801 626 666 ■ 22 761 30 30 ■ bok@infor.pl

Czy opłaty za pobyt osób bezdomnych w schronisku podlegają VAT

PROBLEM

Czy opłaty za pobyt w ośrodku wsparcia, pobierane przez ośrodek pomocy społecznej od mieszkańca gminy przebywającego w schronisku dla osób bezdomnych, podlegają opodatkowaniu VAT?

RADA

Czynności te – ze względu na ich publicznoprawny charakter, związany z realizacją zadań własnych jednostek samorządu terytorialnego (JST) – nie stanowią odpłatnego świadczenia usług. W konsekwencji podmiot realizujący te zadania nie działa w tym zakresie jako podatnik VAT.

UZASADNIENIE

Status JST na gruncie VAT

Zgodnie z art. 15 ust. 6 ustawy z 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (dalej: ustawa o VAT), **nie uznaje się za podatnika organów władzy publicznej oraz urzędów obsługujących te organy w zakresie realizowanych zadań nałożonych odrębnymi przepisami prawa, dla realizacji których zostały one powołane, z wyłączeniem czynności wykonywanych na podstawie zawartych umów cywilnoprawnych**.

WAŻNE!

Organy władzy publicznej nie są podatnikami VAT, gdy realizują zadania nałożone przepisami prawa – art. 15 ust. 6 ustawy o VAT.

Przede wszystkim warto przypomnieć, że w świetle interpretacji ogólnej Ministra Finansów z 10 czerwca 2020 r. (nr PT1.8101.3.2019), **mimo że w przypadku określonych świadczeń, w tym m.in. w zakresie pomocy społecznej, dochodzi do pobierania opłat przez JST, to nie występuje pełna ekwiwalentność i wzajemność świadczeń w ramach relacji między JST a beneficjentem.** Należy bowiem zwrócić uwagę w szczególności na następujące okoliczności:

- warunki realizacji danego świadczenia odbiegają od warunków, na jakich byłyby one wykonywane przez przedsiębiorców,
- koszty wykonywania określonych świadczeń są porównywalne (bądź nawet przewyższają) opłaty dokonywane przez beneficjentów, np. pomocy społecznej,
- wysokość opłat uzależniona jest np. od statusu majątkowego odbiorcy.

Zwłaszcza w obszarze pomocy społecznej istnieje asymetria pomiędzy zapłaconą kwotą a kosztem świadczenia usługi. Nierzadko też instytucje pomocy społecznej nie mają swobody w ustalaniu wysokości opłat za pobyt. Jednostki te nie mogą również swobodnie dysponować tymi środkami, bowiem przeznaczenie tych opłat nie jest dowolne, ale wynika z przepisów prawa.

Innymi słowy, w odniesieniu do JST dość często ma miejsce sytuacja, kiedy to zapłata uiszczana przez beneficjentów jedynie częściowo pokrywa rzeczywistą wartość otrzymywanego świadczenia. Nierzadko również wartość opłaty jest uzależniona od dochodów czy majątku beneficjenta świadczenia. Opłaty te częstokroć nie odzwierciedlają wydatków ustalonych na podstawie „rachunku ekonomicznego", co miałoby miejsce w sytuacji profesjonalnego prowadzenia działalności gospodarczej w tymże zakresie.

WAŻNE!

Sam fakt pobierania opłat nie przesądza o opodatkowaniu VAT.

Adresaci świadczeń oraz ustawowy obowiązek ich realizacji

Krąg osób, które mogą skorzystać z omawianego świadczenia, jest ściśle określony, są to często również osoby „wykluczone", a więc i takie, których status majątkowy utrudniałby zawarcie umowy z przedsiębiorcą. Z kolei przedsiębiorca nie miałby interesu ekonomicznego w zawieraniu umów z osobami, o których wiadomo, że nie gwarantują zapłaty za usługi (np. najmu). Jednocześnie tym właśnie osobom musi pomóc podmiot publiczny, ponieważ jest to jego zadanie wynikające z obowiązku ustawowego.

Podsumowując, nie wystąpi ryzyko, że czynności wykonywane przez JST byłyby „konkurencyjne" wobec świadczeń oferowanych przez przedsiębiorców.

Brak charakteru działalności gospodarczej

Działania w zakresie pomocy społecznej stanowią zatem przede wszystkim realizację zadań nałożonych przepisami ustawy z 12 marca 2004 r. o pomocy społecznej. Ta sfera aktywności JST nie ma charakteru działalności gospodarczej, bo nie jest nastawiona na osiąganie zysku i nie prowadzi też do zakłócenia konkurencji.

Gmina i powiat obowiązane są zgodnie z przepisami prawa – odpowiednio: art. 7 ust. 1 pkt 6 ustawy z 8 marca 1990 r. o samorządzie gminnym oraz art. 4 ust. 1 pkt 3 ustawy z 5 czerwca 1998 r. o samorządzie powiatowym – do wykonywania zadań w zakresie pomocy społecznej, jak również nie mogą odmówić pomocy osobie potrzebującej, mimo istniejącego obowiązku osób fizycznych lub osób prawnych do zaspokajania jej niezbędnych potrzeb życiowych. Do zadań własnych gminy o charakterze obowiązkowym należy udzielanie schronienia, zapewnienie posiłku oraz niezbędnego ubrania osobom tego pozbawionym. Udzielenie schronienia następuje m.in. przez przyznanie tymczasowego schronienia w noclegowni bądź schronisku dla osób bezdomnych.

WAŻNE!

Zadania w zakresie pomocy społecznej realizują JST.

Dodatkowo, odnosząc się do realiów wynikających z tego konkretnego pytania, to nawet jeśli weźmiemy pod uwagę, żę wprawdzie czynności w zakresie szeroko rozumianych świadczeń opiekuńczych, obejmujące między innymi prowadzenie domów pomocy społecznej, mogą realizować nie tylko podmioty publiczne, to trudno sobie wyobrazić przedsiębiorcę, który miałby prowadzić (w ramach swojej działalności) schronisko dla bezdomnych i pobierać jedynie opłaty odpowiadające ułamkowi kosztów. Owszem, niekiedy przedsiębiorcy prowadzą działalność o charakterze filantropijnym, ale i tu można powiedzieć, że jest to właśnie inna sfera działalności niż działalność gospodarcza.

Skutki podatkowe – wyłączenie z VAT

Trzeba też przypomnieć, że i tak część świadczeń z zakresu pomocy społecznej podlega zwolnieniu przedmiotowemu z VAT. Pewien „rachunek ekonomiczny" jest więc co do zasady podobny (brak VAT należnego, brak prawa do odliczenia z tytułu zakupionych i wykorzystywanych towarów i usług).
Z drugiej strony – wyłączenie z VAT (a nie zwolnienie) oznacza m.in., że stosownych opłat nie trzeba rejestrować w kasie fiskalnej, jak również wykazywać w ewidencjach i deklaracjach VAT.

© ℗

Podstawa prawna

- art. 15 ust. 6 ustawy z 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (j.t. Dz.U. z 2025 r. poz. 775; ost.zm. Dz.U. z 2026 r. poz. 507)

Powołane piśmiennictwo

- interpretacja ogólna Ministra Finansów z 10 czerwca 2020 r. (nr PT1.8101.3.2019)

ŁUKASZ MATUSIAKIEWICZ
radca prawny specjalizujący się w prawie podatkowym i administracyjnym

Prawo do dodatkowego urlopu dla pracownika socjalnego

PROBLEM

Czy pracownikowi socjalnemu trzeba wręczyć pismo informujące o nabyciu prawa do dodatkowego urlopu wypoczynkowego i czy taki dokument należy przechowywać w aktach osobowych?

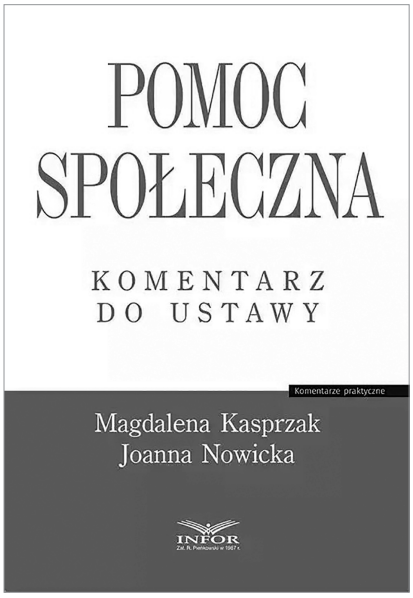
RADA

Przepisy nie nakładają na pracodawcę obowiązku sporządzania ani wręczania pracownikowi socjalnemu odrębnego pisma potwierdzającego nabycie prawa do dodatkowego urlopu wypoczynkowego. Uprawnienie do urlopu powstaje na mocy przepisów. Jeżeli jednak pracodawca sporządzi taką informację dla celów porządkowych, nie ma podstaw, aby automatycznie kwalifikować ją jako dokument, który powinien znaleźć się w aktach osobowych; co do zasady bliższe jest jej miejsce w dokumentacji dotyczącej urlopów.

UZASADNIENIE

Z art. 121 ustawy z 12 marca 2004 r. o pomocy społecznej wynika, że pracownik socjalny korzysta ze szczególnych uprawnień pracowniczych, w tym z prawa do dodatkowego urlopu wypoczynkowego. Przepis ten określa ustawowe przesłanki nabycia tego uprawnienia, a więc prawo do urlopu powstaje bezpośrednio z ustawy, a nie wskutek wydania przez pracodawcę jakiegokolwiek aktu kreującego to uprawnienie. Innymi słowy, pismo pracodawcy może mieć znaczenie organizacyjne lub dowodowe, ale nie jest warunkiem powstania prawa do dodatkowego urlopu.

Skoro zatem ustawodawca nie przewidział obowiązku wydania odrębnego zawiadomienia, nie można przyjąć, że pracodawca musi wręczyć pracownikowi socjalnemu formalne pismo o nabyciu tego prawa. Dopuszczalne jest oczywiście sporządzenie takiej informacji w praktyce



POMOC SPOŁECZNA

Najnowszy komentarz
do ustawy o pomocy społecznej

INFORMACJE I ZAMÓWIENIA:

bok@infor.pl 22 761 30 30 www.sklep.infor.pl

kadrowej, zwłaszcza dla ustalenia daty nabycia uprawnienia, okresu jego wykorzystania albo dla uniknięcia sporów co do stażu uprawniającego do urlopu. Taki dokument będzie jednak wyrazem staranności organizacyjnej, a nie realizacją odrębnego obowiązku ustawowego.

Odrębną kwestią jest miejsce przechowywania dokumentów. Z wyjaśnień Ministerstwa Rodziny, Pracy i Polityki Społecznej (https://www.gov.pl/web/rodzina/akta-osobowe) wynika, że dokumentacja pracownicza obejmuje nie tylko akta osobowe, lecz także pozostałą dokumentację w sprawach związanych ze stosunkiem pracy.

W tej drugiej kategorii mieszczą się wprost dokumenty związane z ubieganiem się i korzystaniem z urlopu wypoczynkowego. Oznacza to, że dokumenty dotyczące realizacji prawa urlopowego, w tym także ewentualna informacja o nabyciu dodatkowego urlopu, powinny być co do zasady przechowywane właśnie w tej dokumentacji, a nie w częściach A–E akt osobowych.

Nieco inaczej należy ocenić dokumenty, które służą wykazaniu samego stażu lub innych przesłanek nabycia uprawnienia. Jeżeli pracodawca gromadzi dokumenty potwierdzające przebieg zatrudnienia pracownika i na ich podstawie ustala jego szczególne uprawnienia, takie materiały mogą mieć znaczenie dla dokumentowania przebiegu zatrudnienia. Nie zmienia to jednak faktu, że samo pismo informujące o nabyciu dodatkowego urlopu nie jest dokumentem, którego przechowywanie w aktach osobowych wynikałoby wprost z przepisów.

W konsekwencji należy przyjąć, że pracodawca nie ma obowiązku wręczania pracownikowi socjalnemu odrębnego pisma o nabyciu prawa do dodatkowego urlopu wypoczynkowego. Jeżeli jednak sporządzi taki dokument, z ostrożności kadrowej powinien przechowywać go raczej w dokumentacji urlopowej niż w aktach osobowych. Te ostatnie służą innym kategoriom dokumentów, a nie bieżącej obsłudze urlopu wypoczynkowego.

© ℗

Podstawa prawna

- art. 121 ustawy z 12 marca 2004 r. o pomocy społecznej (j.t. Dz.U. z 2025 r. poz. 1214; ost.zm. Dz.U. z 2026 r. poz. 203)

Powołane piśmiennictwo

- https://www.gov.pl/web/rodzina/akta-osobowe

LESZEK JAWORSKI
prawnik, specjalista ds. prawa pracy, absolwent studiów doktoranckich na WPiA Uniwersytetu Warszawskiego

Refundacja okularów dla pracownika terenowego

PROBLEM

Czy pracownikowi socjalnemu, który wykonuje pracę w terenie, przysługuje dofinansowanie do okularów lub szkieł kontaktowych?

RADA

Tak, pracownikowi socjalnemu, który pracuje w terenie, może przysługiwać dofinansowanie do okularów lub szkieł kontaktowych, ale tylko po spełnieniu ustawowych przesłanek związanych z pracą przy monitorze ekranowym. Sama praca w terenie nie wyklucza tego uprawnienia, lecz też go automatycznie nie tworzy.

UZASADNIENIE

Obowiązek zapewnienia pracownikowi okularów korygujących wzrok lub szkieł kontaktowych wynika z przepisów rozporządzenia Ministra Pracy i Polityki Socjalnej z 1 grudnia 1998 r. w sprawie

bezpieczeństwa i higieny pracy na stanowiskach wyposażonych w monitory ekranowe. Zgodnie z jego przepisami, pracodawca ma obowiązek zapewnić taką korekcję wzroku pracownikowi użytkującemu monitor ekranowy przez co najmniej połowę dobowego wymiaru czasu pracy, a więc co do zasady, przez minimum 4 godziny dziennie przy pełnym etacie, jeżeli potrzeba jej stosowania została stwierdzona przez lekarza medycyny pracy w ramach badań profilaktycznych.

W przypadku pracownika socjalnego decydujące znaczenie ma nie samo wykonywanie obowiązków w terenie, lecz rzeczywisty sposób organizacji pracy. Jeżeli bowiem mimo pracy środowiskowej pracownik sporządza dokumentację, prowadzi ewidencję, przygotowuje sprawozdania albo obsługuje systemy teleinformatyczne przy użyciu komputera przez co najmniej połowę dobowego wymiaru czasu pracy, może nabyć prawo do dofinansowania. Jeżeli natomiast korzystanie z monitora ma jedynie charakter incydentalny lub uboczny wobec zasadniczych obowiązków realizowanych poza komputerem, obowiązek refundacji po stronie pracodawcy nie powstaje.

Warunkiem koniecznym jest ponadto uzyskanie stosownego orzeczenia lekarskiego. To lekarz sprawujący profilaktyczną opiekę zdrowotną nad pracownikiem ocenia, czy wyniki badań okulistycznych uzasadniają stosowanie okularów albo szkieł kontaktowych podczas pracy przy monitorze ekranowym. Bez takiego zalecenia pracownik nie może skutecznie domagać się finansowania korekcji wzroku przez pracodawcę.

Należy również zaznaczyć, że przepisy dopuszczają obecnie nie tylko zapewnienie okularów, lecz także szkieł kontaktowych, jeżeli taka forma korekcji została uznana za niezbędną z medycznego punktu widzenia. Natomiast wysokość dofinansowania nie wynika wprost z przepisów powszechnie obowiązujących, lecz jest zwykle określana w regulacjach wewnętrznych pracodawcy, np. w zarządzeniu, regulaminie pracy albo procedurach obowiązujących w OPS lub MOPS.

W konsekwencji należy przyjąć, że praca w terenie nie wyłącza prawa do dofinansowania do okularów lub szkieł kontaktowych, jeżeli pracownik socjalny równocześnie wykonuje pracę przy monitorze ekranowym przez wymagany czas, a potrzebę stosowania korekcji wzroku potwierdzi lekarz medycyny pracy. O istnieniu tego uprawnienia rozstrzyga zatem nie nazwa stanowiska ani sam terenowy charakter obowiązków, lecz spełnienie konkretnych przesłanek wynikających z przepisów bhp.

© ℗

Podstawa prawna

- art. 229 § 1, § 2 i § 4 ustawy z 26 czerwca 1974 r. – Kodeks pracy (j.t. Dz.U. z 2025 r. poz. 277; ost.zm. Dz.U. z 2026 r. poz. 473)
- § 2 pkt 4, § 8 ust. 2 rozporządzenia Ministra Pracy i Polityki Socjalnej z 1 grudnia 1998 r. w sprawie bezpieczeństwa i higieny pracy na stanowiskach wyposażonych w monitory ekranowe (j.t. Dz.U. z 2025 r. poz. 58)

LESZEK JAWORSKI
prawnik, specjalista ds. prawa pracy, absolwent studiów doktoranckich na WPiA Uniwersytetu Warszawskiego

Czy każda faktura korygująca powinna być zaksięgowana

KSeF

Wystawca faktury VAT w KSeF w przypadku wystąpienia błędów formalnych dotyczących danych odbiorcy/nabywcy (JST jako odbiorca, samorządowa jednostka budżetowa jako nabywca) kilkakrotnie wystawia faktury korygujące. Czy każdą fakturę korygującą – przy zastosowaniu metody „do zera" czy „StanPrzed" należy wprowadzać do ewidencji księgowej, jeżeli nie dokonano korekty ilości, ceny ani wartości?

Problematyka ewidencji księgowej faktur korygujących wystawianych w Krajowym Systemie e-Faktur (KSeF), dotyczących wyłącznie błędów formalnych w danych odbiorcy lub nabywcy, stanowi istotne zagadnienie praktyczne w samorządowych jednostkach budżetowych. Specyfika tych jednostek polega na tym, że na fakturze zakupowej występują dwa podmioty:

1) jednostka samorządu terytorialnego (JST) jako podatnik VAT (nabywca w rozumieniu przepisów podatkowych) oraz
2) samorządowa jednostka budżetowa jako odbiorca towaru lub usługi (płatnik).

Pomyłki w tych danych są częste i generują wielokrotne korekty formalne.

Stosownie do art. 106j ust. 1 pkt 5 ustawy z 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (dalej: ustawa o VAT), **podatnik wystawia fakturę korygującą w przypadku, gdy stwierdzono pomyłkę w jakiejkolwiek pozycji faktury**. W środowisku KSeF faktura korygująca, podobnie jak faktura pierwotna, stanowi fakturę ustrukturyzowaną, której przydzielany jest odrębny numer identyfikujący w systemie. Faktura korygująca wystawiona w KSeF jest uznana za doręczoną odbiorcy z chwilą przydzielenia jej numeru KSeF, stosownie do art. 106na ust. 3 ustawy o VAT.

Istotne znaczenie dla udzielenia odpowiedzi na postawione pytanie ma rozróżnienie między aspektem podatkowym a aspektem rachunkowym faktury korygującej. Z punktu widzenia ustawy z 29 września 1994 r. o rachunkowości (dalej: uor), podstawą zapisów w księgach rachunkowych są dowody księgowe stwierdzające dokonanie operacji gospodarczej (art. 20 ust. 2 uor). Operacją gospodarczą jest zdarzenie, które wpływa na składniki aktywów, pasywów, przychodów lub kosztów jednostki. Faktura korygująca, która zmienia wyłącznie dane formalne (nazwę odbiorcy, adres, NIP nabywcy), a nie zmienia ilości, ceny, wartości netto, kwoty VAT ani wartości brutto, nie dokumentuje żadnej nowej operacji gospodarczej ani nie zmienia operacji dotychczas ujętej w księgach. Nie wpływa na wartość aktywów, zobowiązań, przychodów ani kosztów jednostki.

W przypadku zastosowania przez wystawcę metody „do zera" dochodzi do wyzerowania faktury pierwotnej i wystawienia nowej faktury z poprawnymi danymi formalnymi, ale z identyczną wartością transakcji. Z perspektywy ewidencji księgowej nabywcy (jednostki budżetowej) wprowadzenie do ksiąg rachunkowych korekty zerującej, a następnie ponowne zaksięgowanie tej samej wartości prowadziłoby do sztucznego zawyżenia obrotów na kontach księgowych bez jakiegokolwiek wpływu na wynik finansowy. Zapis zerujący (storno) i ponowne ujęcie tej samej kwoty są wzajemnie neutralne i nie zmieniają sald kont, nie wpływają na wielkość zobowiązań ani kosztów. Wprowadzanie takich zapisów do ksiąg rachunkowych byłoby sprzeczne z zasadą istotności określoną zapisami art. 8 ust. 1 uor oraz z wymogiem rzetelności i przejrzystości ksiąg rachunkowych wynikającym z art. 24 ust. 1 uor,

ponieważ generowałoby zapisy niemające merytorycznego uzasadnienia.

WAŻNE!

Każda faktura korygująca, niezależnie od tego, czy została wystawiona metodą „do zera" (wyzerowanie wartości faktury pierwotnej i wystawienie nowej) czy metodą „StanPrzed/StanPo" (wskazanie stanu przed i po korekcie), stanowi odrębny dokument w KSeF z własnym numerem identyfikującym.

Analogicznie należy postąpić w przypadku metody „StanPrzed/StanPo". Jeżeli pola „StanPrzed", „StanPo" różnią się wyłącznie w zakresie danych identyfikujących odbiorcę lub nabywcę, a wartości liczbowe (ilość, cena, wartość, VAT) pozostają bez zmian, to z punktu widzenia ewidencji księgowej taka korekta również nie dokumentuje operacji gospodarczej wymagającej odrębnego zapisu. Różnica wartościowa pomiędzy „StanPrzed" a „StanPo" wynosi zero, a zatem brak jest kwoty, którą należałoby ująć w księgach.

Fakt otrzymania faktury korygującej dotyczącej wyłącznie danych formalnych nie pozostaje jednak bez znaczenia dla jednostki. Stosownie do art. 21 ust. 1 pkt 2 uor, dowód księgowy powinien zawierać określenie stron dokonujących operacji gospodarczej. W sytuacji gdy faktura korygująca prostuje błędne dane nabywcy lub odbiorcy, jednostka powinna zapewnić powiązanie korekty z fakturą pierwotną w sposób umożliwiający identyfikację prawidłowych danych kontrahenta. W praktyce oznacza to obowiązek dołączenia faktury korygującej do dokumentacji księgowej (zbioru dowodów źródłowych) dotyczącej danej operacji oraz dokonania stosownej adnotacji w ewidencji analitycznej lub w systemie finansowo-księgowym, bez generowania dodatkowych zapisów na kontach księgowych.

W opisywanym stanie faktycznym wystawca kilkakrotnie wystawia faktury korygujące do tej samej faktury pierwotnej, każdorazowo prostując dane formalne. Każda kolejna korekta otrzymuje odrębny numer KSeF i stanowi odrębny dokument w systemie. Nie oznacza to jednak, że każda z nich musi znaleźć odzwierciedlenie w zapisach księgowych. Jeżeli żadna z tych korekt nie zmienia wartości transakcji, to żadna z nich nie generuje operacji gospodarczej w rozumieniu przepisów o rachunkowości. Jednostka powinna natomiast zapewnić, aby w dokumentacji księgowej znajdowała się prawidłowa wersja faktury korygującej, która będzie stanowić uzupełnienie do dowodu źródłowego (faktury pierwotnej).

Faktur korygujących dotyczących wyłącznie błędów formalnych w danych odbiorcy lub nabywcy, niezależnie od zastosowanej metody korekty („do zera" czy „StanPrzed/StanPo"), nie należy wprowadzać do ewidencji księgowej jako odrębnych zapisów na kontach księgowych, jeżeli nie zmieniają one ilości, ceny ani wartości. Faktury te powinny być dołączone do dokumentacji księgowej jako uzupełnienie dowodu źródłowego, a ich otrzymanie odnotowane w ewidencji analitycznej lub w systemie finansowo-księgowym.

© ℗

Podstawa prawna

- art. 8 ust. 1, art. 20 ust. 2, art. 21 ust. 1, art. 24 ust. 1 ustawy z 29 września 1994 r. o rachunkowości (j.t. Dz.U. z 2026 r. poz. 522)
- art. 106j ust. 1 pkt 5, art. 106na ust. 3 ustawy z 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (j.t. Dz.U. z 2025 r. poz. 775; ost.zm. Dz.U. z 2025 r. poz. 1811)
- załącznik nr 3 do rozporządzenia Ministra Rozwoju i Finansów z 13 września 2017 r. w sprawie rachunkowości oraz planów kont dla budżetu państwa, budżetów jednostek samorządu terytorialnego, jednostek budżetowych, samorządowych zakładów budżetowych, państwowych funduszy celowych oraz państwowych jednostek budżetowych mających siedzibę poza granicami Rzeczypospolitej Polskiej (j.t. Dz.U. z 2020 r. poz. 342; ost.zm. Dz.U. z 2025 r. poz. 347)

JAROSŁAW JURGA

ekonomista, certyfikowany księgowy posiadający wieloletnie doświadczenie w zakresie finansów publicznych, praktyk specjalizujący się w zagadnieniach rachunkowości budżetowej. Ukończył studia podyplomowe z zakresu polskich i międzynarodowych standardów rachunkowości oraz audytu wewnętrznego w jsfp. Szkoleniowiec, wykładowca na studiach podyplomowych z zakresu finansów i rachunkowości JST, autor i współautor kilkunastu publikacji książkowych oraz licznych publikacji z obszaru rachunkowości budżetowej oraz finansów publicznych

INFOR
Zał. R. Pieńkowski w 1987 r.

BADŹ eco KORZYSTAJ Z WYDAŃ CYFROWYCH

RACHUNKOWOŚĆ BUDŻETOWA nr 6 (606) 5 czerwca 2026

E-DODATEK

ŚCIĄGA KSIĘGOWEGO

ORGANIZACJA OBIEGU FAKTUR ZAKUPOWYCH ORAZ DOKUMENTOWANIE WYDATKÓW SŁUŻBOWYCH PO WDROŻENIU KSEF

KSeF

W związku z wejściem w życie obowiązkowego Krajowego Systemu e-Faktur (KSeF) dotychczasowy sposób dokumentowania zakupów służbowych dokonywanych przez pracowników jednostek sektora finansów publicznych uległ zmianie. Faktury są wystawiane i udostępniane w systemie KSeF, co wymaga dostosowania organizacji obiegu dokumentów oraz wdrożenia zasad umożliwiających prawidłowe przypisywanie wydatków służbowych do konkretnych pracowników oraz celów ich poniesienia.
W celu uporządkowania zasad postępowania oraz usprawnienia obsługi dokumentów otrzymywanych za pośrednictwem KSeF przedstawiamy przykładową procedurę obiegu faktur zakupowych dokumentujących wydatki służbowe.

REDAKCJA RB

Procedura obiegu faktur zakupowych
w związku z wejściem w życie Krajowego Systemu e-Faktur (KSeF)

przyjęta

w .....

Preambuła

Zważywszy na:

1) wejście w życie z dniem 1 lutego 2026 r. oraz 1 kwietnia 2026 r. obowiązkowego Krajowego Systemu e-Faktur (dalej: KSeF),

eprasa.pl 9301ac4e3d

2) obowiązek samodzielnego odbierania faktur przy użyciu KSeF przez (...) (dalej: Jednostka),
3) brak obowiązku udostępniania Jednostce faktur w dotychczasowy sposób, np. na e-mail lub poprzez wydanie faktury pracownikowi,
4) ryzyko braku identyfikacji faktury spływającej z KSeF z zakupem zrealizowanym przez pracownika Jednostki,
5) ryzyko nieotrzymania faktury przy użyciu KSeF, mimo dokonania zakupu przez pracownika Jednostki,
6) ryzyko narażenia Jednostki na szkodę w związku z przysłaniem Jednostce faktury w celu wyłudzenia lub przez pomyłkę

– wprowadza się niniejszą procedurę obiegu faktur zakupowych w Jednostce w związku z wejściem w życie KSeF.

§ 1

Postanowienia ogólne

1. Niniejsza procedura obiegu faktur zakupowych w związku z wejściem w życie Krajowego Systemu e-Faktur (dalej: Procedura) została przygotowana na podstawie ustawy z 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług i odpowiednich rozporządzeń wykonawczych.

2. Celem Procedury jest zapewnienie stanu, w którym w związku z wejściem w życie KSeF:
1) faktury zakupowe będą sprawnie identyfikowane oraz przyporządkowywane do zakupów konkretnych pracowników,
2) Jednostka minimalizuje ryzyko nieotrzymania faktury przy użyciu KSeF mimo dokonania zakupu przez pracownika Jednostki,
3) Jednostka identyfikuje faktury przesłane jej pomyłkowo lub w celu wyłudzenia,
4) Jednostka terminowo obsługuje faktury zakupowe i zapewnia prawidłowe rozliczenie z dostawcami oraz urzędem skarbowym.

§ 2

Zakupy dokonywane bezpośrednio w punktach sprzedaży

1. Obowiązki opisane w tym paragrafie dotyczą zakupów dokonywanych bezpośrednio w punktach sprzedaży takich jak: markety, sklepy, hotele, kwiaciarnie, parkingi itp. (dalej: Punkt Sprzedaży).

2. Pracownik dokonujący w imieniu Jednostki zakupów w Punkcie Sprzedaży każdorazowo żąda od sprzedawcy, by ten, wystawiając dla Jednostki fakturę, umieścił

epressa.pl 9301ac4e90

w „Uwagach" akronim imienia i nazwiska pracownika składający się z trzech liter, gdzie pierwsza litera – to inicjał imienia, a druga i trzecia litera – to dwie pierwsze litery nazwiska, np. akronim dla Adama Kowalskiego to AKO. Pracownik jest odpowiedzialny za weryfikację podczas zakupu, czy dostawca (usługodawca) zawarł akronim na fakturze, jak również czy dostawca (usługodawca) oznaczył na fakturze prawidłową formę płatności.

3. Z każdego zakupu dokonywanego w Punkcie Sprzedaży – niezależnie od formy płatności – pracownik dokonujący zakupu ma obowiązek pobrać dokument potwierdzający zakup, np. potwierdzenie sprzedaży, dokument WZ, pokwitowanie lub wizualizację faktury (jeśli sprzedawca wystawi fakturę od razu podczas zakupu).

4. W przypadku, w którym mimo żądania pracownika nie zostanie wydany mu dokument potwierdzający zakup, pracownik Jednostki jest odpowiedzialny za samodzielne udokumentowanie faktu dokonania zakupu (wykaz zakupów nieudokumentowanych). Udokumentowaniu podlega: data dokonania zakupu, kwota brutto zakupu, nazwa towaru lub usługi oraz forma płatności.

5. Sposób samodzielnego udokumentowania dokonania zakupu pozostaje do wyboru pracownika. W szczególności wykaz zakupów nieudokumentowanych może być prowadzony: w pliku Excel, rejestrze papierowym, aplikacji w telefonie.

6. Pracownik Jednostki za okres:

1) od 1. do 15. dnia danego miesiąca – do 17. dnia tego miesiąca oraz

2) od 16. do ostatniego dnia danego miesiąca – do 2. dnia następnego miesiąca

– przekazuje Jednostce dokumenty potwierdzające zakup (§ 2 ust. 3) oraz wykaz zakupów nieudokumentowanych (§ 2 ust. 4).

7. W przypadku, w którym z dokumentów przekazanych przez pracownika wynika, że zakup miał miejsce, a faktura nie została przesłana do Jednostki, pracownik zostaje poinformowany o tym fakcie i jest zobowiązany skontaktować się z dostawcą w celu pozyskania faktury.

§ 3

Paragony z NIP do 450 zł oraz faktury wystawione przy użyciu kasy fiskalnej

1. Obowiązki opisane w tym paragrafie dotyczą zakupów dokonywanych bezpośrednio w Punktach Sprzedaży, które są dokumentowane:

1) tzw. fakturami uproszczonymi, tj. paragonami fiskalnymi wystawionymi do kwoty brutto 450 zł zawierającymi numer NIP Jednostki lub

2) fakturami wystawionymi przy użyciu kasy fiskalnej.

2. Jako że faktury uproszczone oraz faktury wystawione przy użyciu kasy fiskalnej do 31 grudnia 2026 r. pozostaną w obrocie prawnym na dotychczasowych zasadach

eprasa.pl 9301ac4e3d

obowiązujących przed 1 lutego 2026 r., pracownicy Jednostki dokonujący zakupów udokumentowanych w ten sposób mogą poprzestać na pobraniu podczas zakupu faktury uproszczonej lub faktury wystawionej przy użyciu kasy fiskalnej. W takim przypadku do 31 grudnia 2026 r. nie ma obowiązku egzekwowania podania na fakturze akronimu (§ 2 ust. 2).

3. Pracownik ma obowiązek upewnić się przed opuszczeniem Punktu Sprzedaży, że faktura uproszczona lub faktura wystawiona przy użyciu kasy fiskalnej zawiera prawidłowe dane Jednostki, w szczególności prawidłowy numer NIP.

4. Pobrane faktury uproszczone oraz faktury wystawione przy użyciu kasy fiskalnej pracownik przekazuje osobom odpowiedzialnym za obsługę dokumentów zakupowych w Jednostce najpóźniej w dniu przekazania dokumentów, o którym mowa w § 2 ust. 6 Procedury.

§ 4

Zakupy na stacji paliw

1. Do 31 grudnia 2026 r. stacje paliw mają wybór, jaki dokument wydawać osobom tankującym paliwo:

1) papierową fakturę z kasy fiskalnej lub
2) inny dokument potwierdzający zakup paliwa, ponieważ faktura będzie wystawiana i odbierana przez KSeF.

2. Pracownik kupujący paliwo na stacji benzynowej, która nie wydaje faktur papierowych, lecz wystawia je przy użyciu KSeF, ma obowiązek:

1) zażądać od sprzedawcy zawarcia na fakturze akronimu, o którym mowa w § 2 ust. 2 Procedury, lub numeru rejestracyjnego samochodu oraz
2) pobrać potwierdzenie zakupu paliwa, które stacja będzie wydawać w miejsce faktury papierowej.

3. Pracownik kupujący paliwo na stacji benzynowej, która nadal wydaje faktury papierowe, podaje numer rejestracyjny samochodu i pobiera fakturę papierową z tym numerem.

4. Pobrane faktury papierowe oraz (w razie braku faktury) inne dokumenty potwierdzające zakup paliwa pracownik przekazuje osobom odpowiedzialnym za obsługę dokumentów zakupowych w Jednostce najpóźniej w dniu przekazania dokumentów, o którym mowa w § 2 ust. 6 Procedury.

§ 5

Zakupy dokonywane zdalnie przez Internet

1. Obowiązki opisane w tym paragrafie dotyczą zakupów dokonywanych zdalnie przez Internet, w szczególności na platformach takich jak Allegro lub innych

epressa.pl 9301ac4e90

podobnych, jak również realizowanych bezpośrednio w sklepach internetowych dostawców (dalej: zakupy przez Internet).

2. Pracownik dokonujący zakupów przez Internet ma obowiązek odszukać w formularzu zamówienia pole pozwalające na wpisanie uwag, a następnie wpisać tam akronim, o którym mowa w § 2 ust. 2 Procedury.

3. Wprowadza się zakaz dokonywania zakupów w imieniu Jednostki przez Internet przy użyciu prywatnych kont pracowników na platformach typu Allegro lub innych podobnych.

.....

podpis kierownika jednostki

©℗

Podstawa prawna

- art. 106nd, art. 106nda ustawy z 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (j.t. Dz.U. z 2025 r. poz. 775; ost.zm. Dz.U. z 2025 r. poz. 1811)
- art. 462 ustawy z 23 kwietnia 1964 r. – Kodeks cywilny (j.t. Dz.U. z 2025 r. poz. 1071; ost.zm. Dz.U. z 2025 r. poz. 1508)

HUBERT GRZYB

adwokat, doradca podatkowy, ekspert w zakresie VAT, prowadzi kancelarię adwokacką, która specjalizuje się w doradztwie podatkowym, doświadczony wykładowca, głównie w tematyce VAT, wykładał m.in. dla pracowników jednostek sektora finansów publicznych, w tym pracowników organów podatkowych, dla doradców podatkowych oraz biegłych rewidentów, autor publikacji z zakresu VAT oraz podatków dochodowych

eprasa.pl 9301ac4e3d