

**Stanowisko KRRIO z dnia 12 marca 2015 r.**  
**w sprawie przyjmowania przez jst w depozyt wolnych środków**

W związku ze zmianą dokonaną zmianą ustawy o finansach publicznych z dnia 8 listopada 2013 r. do Krajowej Rady Regionalnych Izb Obrachunkowych wpłynęły pytania dotyczące przyjmowania w depozyt wolnych środków od samodzielnych publicznych zakładów opieki zdrowotnej, dla których podmiotem tworzącym jest jednostka samorządu terytorialnego, samorządowych instytucji kultury oraz samorządowych osób prawnych, które przedstawiam poniżej:

1. Czy lokowanie wolnych środków przez SP ZOZ, samorządowe instytucje kultury oraz samorządowe osoby prawne w formie depozytu u jednostki samorządu terytorialnego, o którym mowa w art. 48 ust. 1a jest możliwe wyłącznie w przypadkach określonych w art. 91a tj. na pokrycie deficytu lub rozchodów budżetu jednostki samorządu terytorialnego?
2. Czy środki złożone w depozyt należy zaliczyć do przychodów budżetu jst na podstawie art. 5 ust. 1 pkt 4e ustawy o finansach publicznych tzn. przychodów pochodzących z innych operacji finansowych?
3. Czy wypłatę środków z depozytu należy zaliczyć do rozchodów budżetu jst na podstawie art. 6 ust. 2 pkt 5 ustawy o finansach publicznych tzn. rozchodów z innych operacji finansowych związanych z zarządzaniem długiem publicznym i płynnością?
4. Czy do środków złożonych w depozyt przez SP ZOZ, instytucje kultury i samorządowe osoby prawne powinno się stosować przepisy art. 845 k.c., który stwierdza, że w przypadku depozytu nieprawidłowego powinno się stosować przepisy o pożyczce? Z możliwości sfinansowania przez jednostkę samorządu terytorialnego deficytu lub rozchodów budżetu wynika, że depozyt wolnych środków posiadałby charakter tzw. depozytu nieprawidłowego.
5. Czy uchwała organu stanowiącego jst wyrażająca zgodę na przyjmowanie w depozyt wolnych środków powinna być wspólna dla wszystkich jednostek i określać takie same warunki depozytu czy możliwe jest podjęcie kilku uchwał, które zawierałyby różne warunki dla poszczególnych jednostek, uzależniając je od aktualnych warunków, na jakich jednostki te dokonują lokat w bankach?
6. Czy przy określaniu wysokości i sposobu obliczania oprocentowania środków przyjętych w depozyt jst powinna kierować się wytycznymi przyjętymi dla lokowania środków na rachunkach depozytowych Ministra Finansów i określonych w art. 83a ustawy o finansach publicznych?

7. Czy na jst ciążyłby obowiązek zapłaty podatku od czynności cywilnoprawnej? Zgodnie z art. 7 ust. 1 pkt 4 ustawy o podatku od czynności cywilnoprawnych od umowy depozytu nieprawidłowego płaci się podatek w wysokości 2% opodatkowania, natomiast z art. 8 pkt 4 ww. ustawy wynika, że jednostki samorządu terytorialnego będące stroną czynności cywilnoprawnych są zwolnione od tego podatku.

Na posiedzeniu w dniu 12 marca 2015 r. Krajowa Rada Regionalnych Izb Obrachunkowych wyraziła następujące stanowisko w sprawie.

#### **Ad. 1**

Zgodnie z przepisem art. 48 ust. 1a ustawy o finansach publicznych<sup>1</sup> samodzielne publiczne zakłady opieki zdrowotnej, dla których podmiotem tworzącym jest jednostka samorządu terytorialnego, samorządowe instytucje kultury oraz samorządowe osoby prawne, o których mowa w art. 9 pkt 14, z wyłączeniem wojewódzkich funduszy ochrony środowiska i gospodarki wodnej, mogą dokonywać lokat wolnych środków, z wyjątkiem środków pochodzących z dotacji z budżetu, także w formie depozytu w jednostkach samorządu terytorialnego.

Przepis art. 91a ust. 1 ustawy o finansach publicznych stanowi, że jednostki samorządu terytorialnego – w celu sfinansowania środków niezbędnych na pokrycie deficytu lub rozchodów budżetu – mogą przyjmować w depozyt wolne środki od samodzielnych publicznych zakładów opieki zdrowotnej, dla których podmiotem tworzącym jest jednostka samorządu terytorialnego, samorządowych instytucji kultury oraz samorządowych osób prawnych.

Nowe regulacje wynikające z noweli ustawy o finansach publicznych, w tym przyznające jednostkom samorządu terytorialnego możliwości przyjmowania depozytów od SP ZOZ, dla których podmiotem tworzącym jest jednostka samorządu terytorialnego, samorządowych instytucji kultury oraz samorządowych osób prawnych mają na celu zwiększenie efektywności wykorzystywania wolnych środków zgromadzonych w sektorze finansów publicznych oraz środków przyjętych do depozytu sądowego i tym samym zmniejszenie poziomu długu publicznego oraz kosztów jego obsługi. Z uzasadnienia do projektu nowelizacji z dnia 26 września 2014 r. wynika, że *„Przedmiotem projektowanej ustawy jest zmiana ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (Dz. U. z 2013 r. poz. 885, z późn. zm.) w zakresie dotyczącym wykorzystania aktywów finansowych niektórych jednostek sektora finansów publicznych w zarządzaniu płynnością budżetu*

---

<sup>1</sup> Ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (Dz. U. z 2013 r. poz. 885, z późn. zm.)

państwa oraz stworzenie podobnego instrumentu dla jednostek samorządu terytorialnego (...)

Art. 1 projektu przewiduje następujące zmiany w ustawie o finansach publicznych: (...) umożliwienie samodzielnym publicznym zakładom opieki zdrowotnej, dla których podmiotem tworzącym jest jednostka samorządu terytorialnego, samorządowym instytucjom kultury oraz samorządowym osobom prawnym, o których mowa w art. 9 pkt 14, z wyjątkiem wojewódzkich funduszy ochrony środowiska i gospodarki wodnej, lokowania wolnych środków w formie depozytu u jednostki samorządu terytorialnego wymaga stworzenia odpowiednich ram prawnych, tak jak to ma miejsce w przypadku depozytów przyjmowanych przez Ministra Finansów. Zgodnie z proponowanymi przepisami art. 91a, depozyty mogłyby być przyjmowane w celu sfinansowania środków niezbędnych na pokrycie deficytu lub rozchodów jednostki samorządu terytorialnego. Jednostka samorządu terytorialnego mogłaby przyjmować depozyty, o ile organ stanowiący jednostki samorządu terytorialnego podjąłby uchwałę o przyjmowaniu takich depozytów. Przyjęcie środków wymagałoby zawarcia umowy z deponentem. Na wniosek przedstawicieli samorządów terytorialnych zgłoszony w ramach Komisji Wspólnej Rządu i Samorządu Terytorialnego jednostki samorządu terytorialnego będą mogły przyjmować depozyty od ww. jednostek, które są podległe (nadzorowane) danej jednostce samorządu, ale także od podmiotów podległych (nadzorowanych) innym jednostkom samorządu terytorialnego. Takie rozwiązanie miałoby zwiększyć elastyczność w stosowaniu tego instrumentu, a także dać poszczególnym jednostkom samorządu terytorialnego możliwość pozyskiwania dodatkowych środków w sytuacjach zwiększonego zapotrzebowania, wykraczającego poza wolne środki podległych (nadzorowanych) jednostek. Ponadto takie rozwiązanie wydaje się korzystne dla jednostek samorządowych (mogących lokować wolne środki w jednostce samorządu terytorialnego), które będą mogły uzyskać wyższe oprocentowanie od lokowanych środków”.

Z literalnego brzmienia przepisu art. 91a ust. 1 ustawy o finansach publicznych wynika, że lokowanie wolnych środków przez SP ZOZ, samorządowe instytucje kultury oraz samorządowe osoby prawne w formie depozytu u jednostki samorządu terytorialnego jest możliwe wyłącznie w przypadkach określonych w tym przepisie, tj. na sfinansowanie środków niezbędnych na pokrycie deficytu lub rozchodów budżetu.

Ponadto z uzasadnienia zmiany art. 48 ustawy o finansach publicznych wynika, że „mając na celu stworzenie podobnego instrumentu zarządzania płynnością dla jednostek samorządu terytorialnego, dodano ust. 1a, zgodnie z którym samodzielne publiczne zakłady opieki zdrowotnej, dla których podmiotem tworzącym jest jednostka samorządu terytorialnego, samorządowe instytucje kultury oraz samorządowe osoby prawne, o których

*mowa w art. 9 pkt 14, z wyjątkiem wojewódzkich funduszy ochrony środowiska i gospodarki wodnej, miałyby prawo lokować wolne środki w formie depozytu u jednostki samorządu terytorialnego (zgodnie z dodawanym art. 91a)”;*

Ustawodawca w art. 91a ust. 1 ustawy o finansach publicznych nie doprecyzował o jaki deficyt chodzi (czy rozumiany wyłącznie jako różnica pomiędzy dochodami a wydatkami budżetu, czy również o występujący w ciągu roku tzw. „przejściowy” deficyt budżetu). Wydaje się, że zamiarem ustawodawcy było finansowanie poprzez depozyty również przejściowego deficytu, o czym przesądza m. in. treść art. 52 ust. 1b ustawy o finansach publicznych, zgodnie z którym do rozchodów z tytułu zobowiązań finansowych zaciąganych i spłacanych przez jednostki samorządu terytorialnego w tym samym roku budżetowym w związku z przyjmowaniem depozytów, o których mowa w art. 48 ust. 1a, nie stosuje się przepisu ust. 1 pkt 2 w zakresie limitu rozchodów.

Kierując się zasadą racjonalnego ustawodawcy przyjąć należy, że chodzi również o deficyt przejściowy; inaczej całe rozwiązanie byłoby pozbawione sensu ekonomicznego (nie mogłyby z tego korzystać jednostki posiadające budżet z uchwaloną nadwyżką), a ten aspekt – płynność finansowa budżetu – był szczególnie akcentowany w uzasadnieniu do projektu zmiany ustawy o finansach publicznych w przedmiotowym zakresie.

Jednocześnie w rozważaniach powyższych nie można pominąć dyspozycji przepisu art. 217 ust. 2 ustawy o finansach publicznych, w którym ustawodawca wymienia enumeratywnie źródła sfinansowania deficytu budżetu.

Środki przyjęte w depozyt należy traktować jako krótkoterminowe „pożyczki” mające na celu sfinansowanie czasowego niedoboru środków finansowych jednostki samorządu terytorialnego służących pokryciu deficytu budżetu w szerokim tego słowa znaczeniu (ale nie jego źródeł) lub planowanym rozchodom budżetu. Wykorzystanie środków pochodzących z depozytu służyć będzie de facto czasowemu finansowaniu wydatków nie mających pokrycia w planowanych na określony dzień roku budżetowego dochodach budżetu zamiast finansowania ich np. przychodami zwrotnymi a także sfinansowaniu rozchodów budżetu (za wyjątkiem lokowania przez jednostki samorządu terytorialnego środków pochodzących z depozytu). Stąd uwzględniając powołany art. 217 ust 2 ustawy przeciwstawnym poglądem będzie przyjęcie, iż środki finansowe pochodzące z depozytu nie mogą stanowić źródła finansowania deficytu budżetu zarówno na etapie planowania jak i wykonania budżetu, który nie został zmieniony.

## **Ad. 2.**

Środki wpłacone na rachunek depozytowy nie są przychodami budżetu jednostki samorządu terytorialnego. Jednak aby mogły one służyć sfinansowaniu środków niezbędnych na pokrycie planowanego deficytu lub rozchodów budżetu jednostki samorządu terytorialnego powinny zostać wprowadzone do budżetu jednostki samorządu terytorialnego (np. w przypadku gdy środki z depozytu przeznaczone zostaną na sfinansowanie rozchodów budżetu przeprowadzenie poza budżetem nie jest możliwe). Jest to możliwe tylko poprzez zaliczenie tych środków do przychodów budżetu jednostki samorządu terytorialnego na podstawie art. 5 ust. 1 pkt 4e ustawy o finansach publicznych, tzn. przychodów pochodzących z innych operacji finansowych i sklasyfikowanie ich w § 960 *Instrumenty płynnościowe* lub § 955 *Przychody z tytułu innych rozliczeń krajowych*.

### **Ad. 3.**

Stosownie do przepisów art. 72 ust. 1 ustawy o finansach publicznych państwowy dług publiczny obejmuje zobowiązania sektora finansów publicznych z następujących tytułów:

- 1) wyemitowanych papierów wartościowych opiewających na wierzytelności pieniężne,
- 2) zaciągniętych kredytów i pożyczek,
- 3) przyjętych depozytów,
- 4) wymagalnych zobowiązań:
  - a) wynikających z odrębnych ustaw oraz prawomocnych orzeczeń sądów lub ostatecznych decyzji administracyjnych,
  - b) uznanych za bezsporne przez właściwą jednostkę sektora finansów publicznych będącą dłużnikiem.

Minister Finansów na podstawie art. 72 ust. 2 ustawy o finansach publicznych rozporządzeniem z dnia 28 grudnia 2011 r. określił szczegółowy sposób klasyfikacji tytułów dłużnych zaliczanych do państwowego długu publicznego<sup>2</sup>. Przez przyjęte depozyty zgodnie z § 3 pkt 3 rozporządzenia należy rozumieć przyjęte depozyty, rozumiane jako zobowiązania wynikające z przyjętych przez jednostkę sektora finansów publicznych depozytów, będących środkiem finansowania potrzeb danej jednostki, w szczególności spłaty wcześniej zaciągniętych zobowiązań lub niedoboru środków danej jednostki, z uwzględnieniem podziału na:

---

<sup>2</sup> Rozporządzenie z dnia 28 grudnia 2011 r. w sprawie szczegółowego sposobu klasyfikacji tytułów dłużnych zaliczanych do państwowego długu publicznego (Dz. U. Nr 298, poz. 1767)

- a) depozyty zbywalne (na żądanie) - natychmiast wymienialne na gotówkę lub płatne na żądanie wierzyciela,
- b) inne depozyty, które nie mogą być natychmiast wymienione na gotówkę lub nie mogą być w dowolnym momencie wykorzystywane do dokonywania płatności przez wierzyciela, w szczególności w formie depozytów terminowych.

W przypadku zaliczenia środków złożonych w depozyt do przychodów budżetu zwrot tych środków z budżetu będzie dla jednostki samorządu terytorialnego rozchodem.

Biorąc pod uwagę powyższe, wypłatę z budżetu jednostki samorządu terytorialnego środków złożonych w depozyt należy zaliczyć, na podstawie art. 6 ust. 2 pkt 5 ustawy o finansach publicznych, do rozchodów budżetu jednostki samorządu terytorialnego, tzn. rozchodów z innych operacji finansowych związanych z zarządzaniem długiem publicznym i płynnością. Rozchody te winny być sklasyfikowane w § 989 *Instrumenty płynnościowe* lub § 995 *Rozchody z tytułu innych rozliczeń krajowych*. Do rozstrzygnięcia pozostaje możliwość zastosowania § 997 *Rozliczenia z tytułu transakcji finansowych na instrumentach pochodnych, polegających na wymianie płatności kapitałowych*.

#### **Ad. 4.**

*„art. 845. Jeżeli z przepisów szczególnych albo z umowy lub okoliczności wynika, że przechowawca może rozporządzać oddanymi na przechowanie pieniędzmi lub innymi rzeczami oznaczonymi tylko co do gatunku, stosuje się odpowiednio przepisy o pożyczce (depozyt nieprawidłowy). Czas i miejsce zwrotu określają przepisy o przechowaniu<sup>3</sup>.”*

Przepis art. 845 Kodeksu cywilnego reguluje umowę depozytu nieprawidłowego. Wynika z niego, że jeżeli strony zawierają umowę, na podstawie której składający oddaje przechowawcy na przechowanie pieniądze lub inne rzeczy oznaczone co do gatunku, a przechowawca (co wynika z przepisów szczególnych, z umowy lub z okoliczności) może rozporządzać przedmiotem przechowania. O tym więc, czy zawarta umowa kreuje stosunek prawny depozytu nieprawidłowego, decydują przepisy szczególne albo umowa lub okoliczności.

W Komentarzu do art. 78a ustawy o finansach publicznych (L. Lipiec-Warzecha LEX) wskazano, że „Przepisy art. 78a-78h nie precyzują, co należy rozumieć pod pojęciem przyjmowania w depozyt albo w zarządzanie, nie odsyłają w tym zakresie również do

---

<sup>3</sup> Kodeks cywilny (Dz.U. z 2014 r. poz. 121, z późn.zm.)

przepisów szczególnych. Depozyt, będący instytucją prawa cywilnego, uregulowany jest w kodeksie cywilnym w art. 845, zgodnie z którym jeżeli z przepisów szczególnych albo z umowy lub okoliczności wynika, że przechowawca może rozporządzać oddanymi na przechowanie pieniędzmi lub innymi rzeczami oznaczonymi tylko co do gatunku, stosuje się odpowiednio przepisy o pożyczce (depozyt nieprawidłowy). Czas i miejsce zwrotu określają przepisy o przechowaniu, co oznacza w szczególności stosowanie art. 844 § 1 k.c., zgodnie, z którym składający może w każdym czasie żądać zwrotu rzeczy oddanej na przechowanie.

Depozyt nieprawidłowy traktowany jest w piśmiennictwie cywilistycznym jako konstrukcja „rezerwowa”, znajdująca zastosowanie w tych rodzajach stosunków prawnych, gdy skutki powierzenia pieniędzy nie zostały uregulowane wystarczająco szczegółowo w przepisach prawa albo w drodze czynności prawnej”.

Umowa depozytu nieprawidłowego może mieć charakter odpłatny bądź nieodpłatny. Obowiązek zapłaty wynagrodzenia może przy tym ciążyć na jednej albo na obu jej stronach. Możliwe jest bowiem zastrzeżenie obowiązku zapłaty wynagrodzenia przez składającego za przechowanie oraz obowiązku zapłaty odsetek przez przechowawcę.

Zastosowanie do depozytu nieprawidłowego przepisów o pożyczce należy ograniczyć do obowiązku zwrotu określonego w art. 720 § 1 Kodeksu cywilnego oraz odpowiedzialności składającego za szkodę spowodowaną wadami rzeczy.

Lokata w formie depozytu nie jest pożyczką, ponieważ brak jest zobowiązania do przeniesienia określonej ilości pieniędzy na określony w umowie podmiot. Umowa o przyjmowanie w depozyt wolnych środków, pomimo iż zawiera w sobie pewne elementy pożyczki, nie wyczerpuje istotnych jej znamion. Uczestnik takiej umowy posiadający wolne środki nie wie, czy środki te zostaną wykorzystane i w jakiej wysokości. Środki te wraz z należnymi odsetkami winny być na każde żądanie zwrócone z rachunku depozytowego na rachunek bankowy podmiotu składającego w depozyt, jeżeli okaże się, że są one potrzebne do sfinansowania wydatków tego podmiotu.

Depozyty, o których mowa w przepisie art. 91a ustawy o finansach publicznych, należy potraktować jako instytucję wynikającą z przepisów tej ustawy, a umowa wiążąca strony ma charakter umowy o cechach depozytu nieprawidłowego.

Przyjmując natomiast, że przyjęcie środków na depozyt będzie formą oprocentowanej pożyczki, którą jst będzie dysponowała nie można pominąć ustaleń wyroku w sprawie sygn. akt II FSK 1567/06 z dnia 17 stycznia 2008 r, w którym NSA w Warszawie stwierdził, że depozyt nieprawidłowy „łączy w sobie elementy umowy przechowania i umowy pożyczki w zakresie obowiązku zwrotu oddanych na przechowanie środków pieniężnych. Zwrotny

*charakter depozytu nieprawidłowego oraz bezsporny fakt jego zwrotu świadczy, że ustanowienie przedmiotowego depozytu nie stanowi przychodu podatkowej i z tego względu stanowi zdarzenie obojętne pod względem prawnym podatkowym (...)*”.

Sąd Apelacyjny w Lublinie w wyroku w sprawie sygn. akt I ACa 213/13 z dnia 16 lipca 2013 r. wskazał, że z przepisów art. 845 k.c wynika, iż „(...) przechowawca, będąc właścicielem rzeczy może nimi rozporządzać w dowolny sposób. Jest jedynie zobowiązany do zwrotu tej samej ilości rzeczy oznaczonych co do gatunku, wg przepisów o zwrocie pożyczki (...)

#### **Ad. 5.**

Zgodnie z art. 91a ust. 2 ustawy o finansach publicznych przyjmowanie wolnych środków w depozyt następuje na podstawie uchwały organu stanowiącego jednostki samorządu terytorialnego wyrażającej zgodę na przyjmowanie w depozyt wolnych środków, podjętej na wniosek zarządu, oraz umowy. Uchwała może ponadto określać:

- 1) warunki przyjmowania wolnych środków w depozyt przez jednostkę samorządu terytorialnego;
- 2) wysokość lub sposób obliczania oprocentowania środków przyjętych w depozyt przez jednostkę samorządu terytorialnego.

Z powyższych przepisów wynika, że organ stanowiący jednostki samorządu terytorialnego może podjąć uchwałę wyrażającą jedynie zgodę na przyjęcie w depozyt środków. Może także rozszerzyć jej postanowienia o treści wynikające z ust. 2 pkt 1 i 2 powołanego przepisu.

Uchwała o wyrażeniu zgody na przyjmowanie w depozyt wolnych środków powinna zawierać ogólne uregulowania dotyczące wszystkich podmiotów z terenu danej jednostki samorządu terytorialnego mogących lokować wolne środki. Z art. 91 ust. 2 wynika, że jedynym warunkiem skorzystania przez jednostkę samorządu terytorialnego z tego sposobu regulowania płynności finansowej jest podjęcie uchwały organu stanowiącego jednostki samorządu terytorialnego (na wniosek zarządu) wyrażającej zgodę na przyjmowanie w depozyt wolnych środków. Natomiast czynność przyjmowania wolnych środków od konkretnej jednostki będzie odbywać się po podpisaniu umowy pomiędzy jednostką samorządu terytorialnego a tą jednostką właśnie na podstawie uchwały organu stanowiącego wyrażającej zgodę. W umowie, oprócz warunków wynikających z uchwały, należy określić wartość środków oddawanych w depozyt, czas, na który środki mają być oddane, termin wypłaty odsetek oraz inne istotne postanowienia.



Ponadto z uzasadnienia do projektu zmiany ustawy wynika, że „zgodnie z proponowanymi przepisami art. 91a, depozyty mogłyby być przyjmowane w celu sfinansowania środków niezbędnych na pokrycie deficytu lub rozchodów jednostki samorządu terytorialnego. Jednostka samorządu terytorialnego mogłaby przyjmować depozyty, o ile organ stanowiący jednostki samorządu terytorialnego podjąłby uchwałę o przyjmowaniu takich depozytów”.

Odnosząc się do możliwości różnego kształtowania „warunków” dla poszczególnych jednostek, które chciałyby skorzystać z takiego instrumentu lokowania wolnych środków, zauważyć należy, że w przypadku podmiotów sektora finansów publicznych, dla których ten sposób jest obowiązkiem obligatoryjnym (art. 48 ust. 2 ustawy o finansach publicznych) ustalone zostały równe warunki dotyczące oprocentowania. Lokowanie środków w formie depozytu u jednostki samorządu terytorialnego jest tylko jedną z możliwości, które określa przepis art. 48 ust. 1 ustawy o finansach publicznych. Podmiot rozważający lokowanie wolnych środków będzie monitorować, która z przepisanych możliwości jest dla niego korzystniejsza.

Stąd wynika, że ustawodawca pozostawił dowolność w tym zakresie organom uchwałodawczym, a także organom wykonawczym, w przypadku pozostawienia tej materii do uregulowania w umowie. Przy tym zwrócenia uwagi wymaga jednak, że w celu równego potraktowania podmiotów, które chciałyby skorzystać z takiego sposobu lokowania wolnych środków zasadniejsze byłoby ustalenie jednakowych warunków, tak jak uczyniono to w przypadku depozytów obligatoryjnych.

#### **Ad. 6.**

*„art. 83a. 1. Minister Finansów otwiera w Banku Gospodarstwa Krajowego rachunki bankowe w złotych lub walutach obcych, na których są przechowywane pieniądze przyjęte do depozytu sądowego lub składane na tych rachunkach na podstawie odrębnych przepisów (rachunki depozytowe Ministra Finansów).*

*2. Minister Finansów jest upoważniony do czasowego zarządzania, w celu sfinansowania potrzeb pożyczkowych budżetu państwa oraz w związku z zarządzaniem długiem Skarbu Państwa, środkami pieniężnymi zgromadzonymi na rachunkach depozytowych Ministra Finansów z obowiązkiem ich zwrotu na każde żądanie wraz z należnymi odsetkami.*

*3. Środki złożone na rachunkach depozytowych Ministra Finansów są oprocentowane w wysokości:*

*1) stopy depozytowej Narodowego Banku Polskiego - w przypadku środków zgromadzonych w złotych;*

*2) oprocentowania wkładów wypłacanych w danej walucie na każde żądanie przez Bank Gospodarstwa Krajowego - w przypadku środków zgromadzonych w walutach obcych.*

*4. Bank Gospodarstwa Krajowego, prowadząc rachunki depozytowe Ministra Finansów, zapewnia w szczególności:*

*1) ewidencję analityczną środków dla poszczególnych depozytów (mikrorachunki) w ramach każdego rachunku depozytowego Ministra Finansów;*

*2) dzienne naliczanie odsetek oraz okresową kapitalizację odsetek należnych z tytułu środków zgromadzonych na każdym mikrorachunku;*

*3) możliwość wymiany informacji z centralnym systemem informatycznym zapewniającym obsługę gospodarki finansowej sądów w zakresie stanu każdego mikrorachunku (kapitału i odsetek), wpłat na każdy mikrorachunek i wypłat z każdego mikrorachunku.*

Przepisy art. 83a ustawy o finansach publicznych dotyczą obligatoryjnych depozytów i nie mają zastosowania do depozytów, o których stanowi przepis art. 91a ustawy. Jednostka samorządu terytorialnego nie jest związana żadnymi wytycznymi przy określaniu wysokości i sposobu obliczania oprocentowania środków przyjętych w depozyt. Możliwe jest jednak skorzystanie z rozwiązań wynikających z przepisu art. 83a ustawy o finansach publicznych.

Wskazać ponadto należy, że sytuacja samodzielnych publicznych zakładów opieki zdrowotnej, dla których podmiotem tworzącym jest jednostka samorządu terytorialnego, samorządowych instytucji kultury oraz samorządowych osób prawnych jest inna niż – ogólnie rzecz ujmując - państwowych osób prawnych. Podmioty ze sfery samorządowej nie mają obowiązku zawierania umowy z jednostką samorządu terytorialnego o składanie wolnych środków w depozyt, co więcej mogą to czynić dopiero po zawarciu stosownej umowy z jednostką samorządu terytorialnego. Państwowe jednostki wymienione w art. 48 ust. 2 ustawy mają obowiązek z mocy ustawy wpłacać wolne środki do depozytu – stąd uregulowania w art. 83a ust. 3 ustawy. Zatem ustalone przez jednostkę samorządu terytorialnego oprocentowanie tych lokat krótkoterminowych powinno być bardziej atrakcyjne niż lokat na rynku bankowym (% wyższy niż z lokaty i niższy niż przy kredycie krótkoterminowym). W tym zakresie nie jest ograniczona swoboda organu stanowiącego jednostki samorządu terytorialnego.

## **Ad. 7.**

Zgodnie z art. 1 ust. 1 pkt 1 lit. j ustawy o podatku od czynności cywilnoprawnych, podatki od czynności cywilnoprawnych<sup>4</sup> podlegają depozyty nieprawidłowe. Obowiązek podatkowy przy umowie depozytu nieprawidłowego, stosownie do art. 4 pkt 7 ustawy, ciąży na przechowawcy. Jednakże przepis art. 8 pkt 4 ustawy ustanawia zwolnienie jednostek samorządu terytorialnego, będących stroną czynności cywilnoprawnych, od tego podatku.

Wskazać jednak należy, że ordynacja podatkowa<sup>5</sup> w art. 14a stanowi, że minister właściwy do spraw finansów publicznych dąży do zapewnienia jednolitego stosowania prawa podatkowego przez organy podatkowe oraz organy kontroli skarbowej, dokonując w szczególności jego interpretacji, przy uwzględnieniu orzecznictwa sądów oraz Trybunału Konstytucyjnego lub Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości (interpretacje ogólne). Interpretacje ogólne są publikowane w Dzienniku Urzędowym Ministra Finansów oraz zamieszczane w Biuletynie Informacji Publicznej. Zgodnie zaś z przepisem art. 14b § 1 minister właściwy do spraw finansów publicznych, na pisemny wniosek zainteresowanego, wydaje w jego indywidualnej sprawie pisemną interpretację przepisów prawa podatkowego. Stąd organem właściwym do zajęcia stanowisk w sprawie jest Minister Finansów lub organ podatkowy (naczelnik właściwego urzędu skarbowego).

Przewodnicząca  
Krajowej Rady  
Regionalnych Izb Obrachunkowych  
*/Grażyna Wróblewska/*

---

<sup>4</sup> Ustawa z dnia 9 września 2000 r. o podatku od czynności cywilnoprawnych (Dz.U. z 2010 r. Nr 101 poz. 649, z późn. zm.)

<sup>5</sup> Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2012 r. poz. 749 ze zm.)