

## ODSETKI NALICZANE W PRZYPADKU NIETERMINOWEJ ZAPŁATY NIEPODATKOWYCH NALEŻNOŚCI BUDŻETOWYCH

**Streszczenie.** Niepodatkowe należności budżetowe to kategoria środków publicznych o niejednorodnym charakterze prawnym, normowana przepisami wielu ustaw. Konsekwencją heterogeniczności niepodatkowych należności budżetowych jest brak jednolitych regulacji prawnych w ich zakresie. W praktyce stosowania prawa finansowego powstają wątpliwości, czy odsetki z tytułu nieterminowej zapłaty niepodatkowej należności budżetowej powinny być naliczane na podstawie przepisów Ordynacji podatkowej czy Kodeksu cywilnego.

**Słowa kluczowe:** odsetki za zwłokę, stosowanie Ordynacji podatkowej, niepodatkowe należności budżetowe

### 1. WPROWADZENIE

Celem artykułu jest ustalenie, jakie przepisy regulują zasady naliczania odsetek w przypadku nieterminowej zapłaty niepodatkowych należności budżetowych. Ze względu na duże zróżnicowanie niepodatkowych

---

\* Doktor nauk prawnych, doradca podatkowy, e-mail: [a.miernik@op.pl](mailto:a.miernik@op.pl), <https://orcid.org/0000-0002-1695-1965>

należności budżetowych określenie, które instytucje prawa materialnego i prawa procesowego mają zastosowanie do danej niepodatkowej należności budżetowej, wymaga ustalenia jej charakteru prawnego oraz zakresu stosowania poszczególnych aktów prawnych do spraw jej dotyczących. W zależności od rodzaju niepodatkowych należności budżetowych zastosowanie mają do nich m.in. przepisy ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa<sup>1</sup>, ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych<sup>2</sup>, ustawy z dnia 14 czerwca 1960 r. Kodeks postępowania administracyjnego<sup>3</sup>, ustawy z dnia 23 kwietnia 1964 r. Kodeks cywilny<sup>4</sup>, a także licznych ustaw szczególnych. Mając powyższe na uwadze, analiza regulacji prawnych normujących tryb naliczania odsetek za nieterminową zapłatę niepodatkowych należności budżetowych dokonana zostanie w odniesieniu do ich zasadniczych kategorii – niepodatkowych należności budżetowych w rozumieniu Ordynacji podatkowej i niepodatkowych należności budżetowych w rozumieniu ustawy o finansach publicznych. Z uwagi na rozległość tematyki odpowiedź na pytanie, jakie przepisy normują zasady naliczania odsetek za nieuiszczenie w terminie niepodatkowych należności budżetowych w rozumieniu ustawy o finansach publicznych, udzielona zostanie na wybranych przykładach niepodatkowych należności budżetowych tej kategorii. Do wybranych do celów artykułu niepodatkowych należności budżetowych w rozumieniu ustawy o finansach publicznych zastosowanie ma art. 67 ust. 1 u.f.p., a więc przepis odnoszący się do niepodatkowych należności budżetowych o charakterze publicznoprawnym, o których mowa w art. 60 u.f.p., bez wyszczególniania ich kategorii<sup>5</sup>. Przedmiotem badań w artykule nie są natomiast regulacje prawne dotyczące odsetek od zaległych niepodatkowych należności budżetowych, do których zastosowanie ma art. 67 ust. 2 u.f.p. (administracyjnych kar pieniężnych), będący przepisem szczególnym w stosunku do art. 67 ust. 1 u.f.p.<sup>6</sup>

W artykule posłużono się metodą dogmatycznoprawną.

<sup>1</sup> Tekst jedn. Dz.U. z 2021 r., poz. 1540 ze zm., dalej: o.p.

<sup>2</sup> Tekst jedn. Dz.U. z 2021 r., poz. 305 ze zm., dalej: u.f.p.

<sup>3</sup> Tekst jedn. Dz.U. z 2021 r., poz. 735 ze zm., dalej: k.p.a.

<sup>4</sup> Tekst jedn. Dz.U. z 2020 r., poz. 1740 ze zm., dalej: k.c.

<sup>5</sup> Zob. A. Miernik, *Wymiar niepodatkowych należności budżetowych w prawie polskim*, Wrocław 2021, s. 78.

<sup>6</sup> Ibidem.

## 2. NIEJEDNORODNY CHARAKTER PRAWNY NIEPODATKOWYCH NALEŻNOŚCI BUDŻETOWYCH

Niepodatkowe należności budżetowe mogą być klasyfikowane według różnych kryteriów. Analiza przepisów Ordynacji podatkowej i ustawy o finansach publicznych prowadzi do wniosku, że w obecnym stanie prawnym wyróżnić można dwie podstawowe kategorie niepodatkowych należności budżetowych: niepodatkowe należności budżetowe w rozumieniu Ordynacji podatkowej, a więc niepodatkowe należności budżetowe, o których mowa w art. 2 § 1 pkt 1 i art. 3 pkt 8 o.p., oraz niepodatkowe należności budżetowe w rozumieniu ustawy o finansach publicznych, a więc niepodatkowe należności budżetowe o charakterze publicznoprawnym, o których mowa w art. 60 u.f.p.<sup>7</sup> W doktrynie prawa finansowego podnosi się także, że pojęcie niepodatkowych należności budżetowych w rozumieniu Ordynacji podatkowej nie jest tożsame z pojęciem niepodatkowych należności budżetowych w rozumieniu ustawy o finansach publicznych oraz zwraca się uwagę na odrębność reżimu prawnego wspomnianych kategorii niepodatkowych należności budżetowych<sup>8</sup>. W myśl art. 3 pkt 8 o.p. niepodatkowymi należnościami budżetowymi są niebędące podatkami i opłatami oraz wynikające ze stosunków publicznoprawnych należności, stanowiące dochód budżetu państwa lub budżetu jednostki samorządu terytorialnego. Natomiast na mocy art. 2 § 1 pkt 1 o.p. przepisy tego aktu prawnego stosuje się do podatków, opłat i niepodatkowych należności budżetu państwa oraz budżetów jednostek samorządu terytorialnego, do których określania lub ustalania uprawnione są organy podatkowe. Zgodnie zatem z treścią powołanego przepisu do niepodatkowych należności budżetowych w rozumieniu Ordynacji podatkowej stosuje się przepisy niniejszej ustawy. Organami właściwymi w sprawach wymiaru tej kategorii niepodatkowych należności budżetowych są wyłącznie organy podatkowe. W ustawie o finansach publicznych uregulowania dotyczące niepodatkowych należności budżetowych

<sup>7</sup> Ibidem, s. 53. Podział niepodatkowych należności budżetowych na niepodatkowe należności budżetowe w rozumieniu Ordynacji podatkowej i niepodatkowe należności budżetowe w rozumieniu ustawy o finansach publicznych oraz cechy obu tych kategorii niepodatkowych należności budżetowych prezentowane są w artykule na podstawie badań przeprowadzonych przez autorkę w ramach monografii *Wymiar niepodatkowych należności budżetowych w prawie polskim*.

<sup>8</sup> Zob. M. Bitner, *Art. 60, [w:] Ustawa o finansach publicznych. Komentarz*, red. W. Miśsiąg, Warszawa 2015, s. 243–245.

o charakterze publicznoprawnym zawarte zostały w art. 60–67. Jak stanowi art. 60 u.f.p., niepodatkowymi należnościami budżetowymi o charakterze publicznoprawnym są w szczególności wymienione w tym artykule dochody budżetu państwa, dochody budżetu jednostki samorządu terytorialnego lub przychody państwowych funduszy celowych. Środkami publicznymi stanowiącymi niepodatkowe należności budżetowe o charakterze publicznoprawnym, o których mowa w art. 60 u.f.p., są więc nie tylko dochody budżetowe, ale również przychody państwowych funduszy celowych. W art. 61 u.f.p. wskazane zostały organy właściwe do wydawania decyzji w odniesieniu do przedmiotowej kategorii niepodatkowych należności budżetowych. Organami właściwymi w sprawach wymiaru niepodatkowych należności budżetowych w rozumieniu ustawy o finansach publicznych są najczęściej organy administracji publicznej niebędące organami podatkowymi<sup>9</sup>. Reżim prawny, któremu podlegają niepodatkowe należności budżetowe w rozumieniu ustawy o finansach publicznych, co do zasady określa art. 67 u.f.p. Zgodnie z ust. 1 powołanego przepisu do nieuregulowanych ustawą o finansach publicznych spraw dotyczących należności, o których mowa w jej art. 60, stosuje się przepisy Kodeksu postępowania administracyjnego i odpowiednio przepisy działu III Ordynacji podatkowej. Jak podnoszono, ust. 1 art. 67 u.f.p. odnosi się ogólnie do niepodatkowych należności budżetowych o charakterze publicznoprawnym, o których mowa w art. 60 u.f.p. Natomiast ust. 2 art. 67 u.f.p. dotyczy wyłącznie jednej z kategorii niepodatkowych należności budżetowych w rozumieniu niniejszej ustawy – administracyjnych kar pieniężnych<sup>10</sup>. Na jego mocy do administracyjnych kar pieniężnych stosuje się przepisy Kodeksu postępowania administracyjnego. Należy jednak pamiętać, że przepisy ustaw szczególnych regulujących niepodatkowe należności budżetowe zawierać mogą unormowania odmienne względem art. 67 u.f.p.

<sup>9</sup> A. Miernik, *Wymiar niepodatkowych należności...*, s. 302.

<sup>10</sup> Zaznaczyć należy, że do niepodatkowych należności budżetowych o charakterze publicznoprawnym w rozumieniu art. 60 u.f.p. zaliczają się te administracyjne kary pieniężne, które – stosownie do treści powołanego przepisu – stanowią dochody budżetu państwa, budżetu jednostki samorządu terytorialnego lub przychody państwowych funduszy celowych – zob. M. Stawiński, *Dopuszczalność udzielania ulg w zapłacie kar pieniężnych nakładanych na podstawie ustawy o międzynarodowym przemieszczaniu odpadów*, „Acta Universitatis Wratislaviensis” 2016, nr 3705, „Prawo”, t. CCCXX, s. 137, <https://doi.org/10.19195/0524-4544.320.9>. Zob. także: A. Miernik, *Wymiar niepodatkowych należności...*, s. 47.

Analiza powołanych przepisów Ordynacji podatkowej i ustawy o finansach publicznych prowadzi do wniosku, że niepodatkowe należności budżetowe, o których mowa w art. 2 § 1 pkt 1 i art. 3 pkt 8 o.p. oraz niepodatkowe należności budżetowe o charakterze publicznoprawnym, o których mowa w art. 60 u.f.p., to odrębne kategorie niepodatkowych należności budżetowych. Do niepodatkowych należności budżetowych w rozumieniu przepisów Ordynacji podatkowej zalicza się przede wszystkim środki publiczne będące daninami publicznymi<sup>11</sup>. Zasadniczym celem ich pobierania jest cel fiskalny. Niepodatkowymi należnościami budżetowymi tej kategorii są przykładowo wpłaty z zysku Narodowego Banku Polskiego (dalej: NBP)<sup>12</sup>, wpłaty z zysku przedsiębiorstw państwowych<sup>13</sup> i opłata egzekucyjna, o której mowa w art. 149 ust. 1 ustawy z dnia 22 marca 2018 r. o komornikach sądowych<sup>14</sup>. Wyróżnić można także niepodatkowe należności budżetowe w rozumieniu Ordynacji podatkowej, które nie stanowią danin publicznych *sensu stricto*. Mają one zwykle charakter sankcyjny, jak np. dodatkowe zobowiązanie podatkowe uregulowane przepisami ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług<sup>15</sup>. Do niepodatkowych należności budżetowych o charakterze publicznoprawnym, o których mowa w art. 60 u.f.p., zalicza się środki publiczne zarówno o charakterze daninowym, jak i niedaninowym<sup>16</sup>. Przykładami danin publicznych stanowiących niepodatkowe należności budżetowe w rozumieniu ustawy o finansach publicznych są opłaty adiacenckie<sup>17</sup> i opłata z tytułu wzrostu wartości nieruchomości w związku z uchwaleniem lub zmianą miejscowego planu zagospodarowania przestrzennego<sup>18</sup>, nazywana w doktrynie opłatą planistyczną<sup>19</sup>. Niepodatkowymi należnościami budżetowymi przedmiotowej

<sup>11</sup> Zob. A. Miernik, *Wymiar niepodatkowych należności...*, s. 59.

<sup>12</sup> Art. 69 ust. 4 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. o Narodowym Banku Polskim (tekst jedn. Dz.U. z 2022 r., poz. 492).

<sup>13</sup> Art. 12 ust. 1 ustawy z dnia 31 stycznia 1989 r. o gospodarce finansowej przedsiębiorstw państwowych (tekst jedn. Dz.U. z 2020 r., poz. 1998).

<sup>14</sup> Tekst jedn. Dz.U. z 2021 r., poz. 850 ze zm.

<sup>15</sup> Tekst jedn. Dz.U. z 2021 r., poz. 685 ze zm., dalej: u.p.t.u.

<sup>16</sup> A. Miernik, *Wymiar niepodatkowych należności...*, s. 69 i nast.

<sup>17</sup> Art. 98a, 107 i 144 ustawy z dnia 21 sierpnia 1997 r. o gospodarce nieruchomościami (tekst jedn. Dz.U. z 2021 r., poz. 1899 ze zm.).

<sup>18</sup> Art. 36 ust. 4 ustawy z dnia 27 marca 2003 r. o planowaniu i zagospodarowaniu przestrzennym (tekst jedn. Dz.U. z 2022 r., poz. 503), dalej: u.p.z.p.

<sup>19</sup> Zob. D. Wszółkowski, *Opłata planistyczna – duże skutki małej zmiany*, „Casus” 2009, nr 51, s. 39–43; I. Czaja-Hliniak, *Postulaty zmian regulacji opłat adiacenckich i opłaty*

kategorii, które nie mają charakteru daninowego, są przede wszystkim publicznoprawne należności o charakterze sankcyjnym, np. administracyjne kary pieniężne i grzywny nałożone w drodze mandatu karnego.

### 3. TRYB NALICZANIA ODSETEK Z TYTUŁU NIETERMINOWEJ ZAPŁATY NIEPODATKOWYCH NALEŻNOŚCI BUDŻETOWYCH

Konsekwencją zróżnicowania niepodatkowych należności budżetowych jest brak jednolitych regulacji prawnych w zakresie zasad naliczania odsetek z tytułu ich nieterminowej zapłaty. Określenie trybu naliczania odsetek w przypadku danej niepodatkowej należności budżetowej wymaga ustalenia jej charakteru prawnego i reżimu prawnego, jakiemu podlega. Może to prowadzić do wątpliwości dotyczących tego, przepisy jakiego aktu prawnego regulują zasady naliczania odsetek w przypadku poszczególnych niepodatkowych należności budżetowych. Ustawami o charakterze systemowym, określającymi zasady i tryb naliczania odsetek za nieterminową zapłatę świadczeń pieniężnych, są Ordynacja podatkowa i Kodeks cywilny.

Zgodnie z przepisami Kodeksu cywilnego w przypadku, gdy dłużnik opóźnia się ze spełnieniem świadczenia pieniężnego, wierzyciel może żądać odsetek za czas opóźnienia, choćby nie poniósł żadnej szkody i choćby opóźnienie było następstwem okoliczności, za które dłużnik nie ponosi odpowiedzialności<sup>20</sup>. W odróżnieniu od odsetek tzw. kapitałowych z art. 359 k.c. odsetki za opóźnienie określane są mianem sankcyjnych<sup>21</sup>. Jeżeli stopa odsetek za opóźnienie nie została oznaczona (np. w treści umowy), należą się odsetki ustawowe za opóźnienie<sup>22</sup>. Maksymalna wysokość odsetek za opóźnienie nie może przekraczać (w stosunku rocznym) dwukrotności wysokości odsetek ustawowych za opóźnienie<sup>23</sup>. Postanowienia umowne nie mogą wyłączać lub ograniczać przepisów o odsetkach

---

*planistycznej*, [w:] *Oplaty samorządowe w Polsce – problemy praktyczne*, red. G. Liszewski, Białystok 2010, s. 46–51; K. Rokicka-Murszewska, *Administracyjnoprawne aspekty opłaty planistycznej*, Toruń 2019, s. 17 i nast.

<sup>20</sup> Art. 481 § 1 k.c.

<sup>21</sup> K. Zagrobelny, *Komentarz do art. 481*, [w:] *Kodeks cywilny. Komentarz*, red. E. Gniewek, P. Machnikowski, Warszawa 2021, Legalis/el.

<sup>22</sup> W wysokości równej sumie stopy referencyjnej NBP i 5,5 punktów procentowych. W przypadku gdy wierzytelność oprocentowana jest według stopy wyższej, wierzyciel może żądać odsetek za opóźnienie według tej wyższej stopy (art. 481 § 2 k.c.).

<sup>23</sup> Art. 481 § 2<sup>1</sup> k.c.

maksymalnych za opóźnienie<sup>24</sup>. Wysokość odsetek ustawowych za opóźnienie ogłasza Minister Sprawiedliwości w drodze obwieszczenia, w Dzienniku Urzędowym Rzeczypospolitej Polskiej „Monitor Polski”<sup>25</sup>. Odsetki za opóźnienie liczone są w odstępach dziennych za cały okres opóźnienia, a więc od chwili wymagalności roszczenia głównego do chwili jego przedawnienia<sup>26</sup>. Początkiem istnienia roszczenia odsetkowego jest dzień wymagalności świadczenia głównego, a każdego następnego dnia powstanie roszczenie o odsetki za dzień poprzedni<sup>27</sup>.

Na mocy przepisów Ordynacji podatkowej od zaległości podatkowych naliczane są odsetki za zwłokę<sup>28</sup>. Naliczane są one od dnia następującego po dniu upływu terminu płatności podatku lub terminu, w którym płatnik lub inkasent obowiązany był dokonać wpłaty podatku na rachunek organu podatkowego<sup>29</sup>. Co do zasady odsetki za zwłokę nalicza i wpłaca bez wezwania organu podatkowego podatnik, płatnik, inkasent, następca prawny lub osoba trzecia odpowiadająca za zaległości podatkowe<sup>30</sup>. Ustawodawca przewiduje jednak przypadki, w których organ podatkowy oblicza wysokość odsetek za zwłokę, przy czym w niektórych z nich organ podatkowy nalicza odsetki, ale nie czyni ich elementem rozstrzygnięcia, a ich naliczenie jest konieczne jedynie w celu wykonania obowiązku wynikającego z ustawy, np. zaliczenia wpłaty dokonanej przez podatnika<sup>31</sup>. Stawka odsetek za zwłokę równa jest sumie 200% podstawowej stopy oprocentowania kredytu lombardowego, ustalonej zgodnie z przepisami o NBP, i 2%, przy czym stawka ta nie może być niższa niż 8%<sup>32</sup>. Przepisy Ordynacji podatkowej określają także

<sup>24</sup> Art. 481 § 2<sup>3</sup> k.c.

<sup>25</sup> Art. 481 § 2<sup>4</sup> k.c. Na mocy obwieszczenia Ministra Sprawiedliwości z dnia 23 lutego 2022 r. w sprawie wysokości odsetek ustawowych za opóźnienie („Monitor Polski” z 2022 r. poz. 285), poczynając od 9 lutego 2022 r., wysokość odsetek ustawowych za opóźnienie wynosi 8,25% w stosunku rocznym.

<sup>26</sup> Wyrok Sądu Okręgowego w Łodzi – III Wydział Cywilny Odwoławczy z dnia 23 lutego 2018 r., sygn. III Ca 1878/17, Legalis/el.

<sup>27</sup> Ibidem.

<sup>28</sup> Art. 53 § 1 o.p.

<sup>29</sup> Art. 53 § 4 o.p.

<sup>30</sup> Art. 53 § 3 oraz art. 55 § 1 o.p.

<sup>31</sup> M. Olewińska, *Komentarz do art. 53, [w:] Ordynacja podatkowa. Komentarz*, red. A. Mariański, Warszawa 2021, Legalis/el. Zgodnie z art. 53 § 3 o.p. odsetki za zwłokę naliczane są przez podatnika (płatnika, inkasenta, następcę prawnego lub osobę trzecią odpowiadającą za zaległości podatkowe) z zastrzeżeniem art. 53a, art. 62 § 4, art. 66 § 5, art. 67a § 1 pkt 1 lub 2 oraz art. 76a § 1 o.p.

<sup>32</sup> Art. 56 § 1 o.p.

przesłanki stosowania obniżonej i podwyższonej stawki odsetek za zwłokę<sup>33</sup> oraz przypadki, w których nie nalicza się odsetek za zwłokę<sup>34</sup>. Stawki odsetek za zwłokę od zaległości podatkowych ogłasza minister właściwy do spraw finansów publicznych w drodze obwieszczenia, w Dzienniku Urzędowym Rzeczypospolitej Polskiej „Monitor Polski”<sup>35</sup>.

W myśl art. 3 pkt 3 o.p. przez podatki, do celów niniejszej ustawy, rozumieć należy również niepodatkowe należności budżetowe. Natomiast zgodnie z przywoływanym już art. 2 § 1 pkt 1 o.p. do niepodatkowych należności budżetu państwa i budżetów jednostek samorządu terytorialnego, do których wymiaru uprawnione są organy podatkowe, stosuje się przepisy Ordynacji podatkowej. Analiza przytoczonych unormowań prowadzi do wniosku, że odsetki z tytułu nieterminowej zapłaty niepodatkowych należności budżetowych w rozumieniu Ordynacji podatkowej powinny być naliczane na podstawie przepisów tego aktu prawnego dotyczących odsetek za zwłokę od zaległości podatkowych. Sformułować można więc ogólne stwierdzenie, że przepisy te znajdują zastosowanie do niepodatkowych należności budżetowych wspomnianej kategorii. Niemniej jednak ustalenie, czy do określonej niepodatkowej należności budżetowej w rozumieniu Ordynacji podatkowej zastosowanie mają przepisy niniejszej ustawy dotyczące odsetek za zwłokę, wymaga analizy charakteru prawnego przedmiotowej niepodatkowej należności budżetowej oraz przepisów ustawy szczególnej ją normującej. Konstatację tę odnieść można do dodatkowego zobowiązania podatkowego uregulowanego przepisami ustawy o podatku od towarów i usług<sup>36</sup>. Jak podnoszono, świadczenie to stanowi przykład niepodatkowej

<sup>33</sup> Art. 56a oraz art. 56b o.p.

<sup>34</sup> Art. 54 o.p.

<sup>35</sup> Art. 56d o.p. Zob. także: obwieszczenie Ministra Finansów z dnia 10 lutego 2022 r. w sprawie stawki odsetek za zwłokę od zaległości podatkowych, obniżonej stawki odsetek za zwłokę od zaległości podatkowych oraz podwyższonej stawki odsetek za zwłokę od zaległości podatkowych („Monitor Polski” z 2022 r. poz. 220).

<sup>36</sup> Art. 106b ust. 6, art. 106e ust. 12, art. 108a ust. 7, art. 109a, art. 111 ust. 2, art. 112b, art. 112c oraz art. 138j ust. 2 u.p.t.u. W wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego (WSA) w Gliwicach z dnia 25 marca 2020 r., sygn. I SA/GI 24/20, Legalis/el. wskazano, że dodatkowe zobowiązanie podatkowe, ustalone na podstawie ustawy o podatku od towarów i usług, stanowi niepodatkową należność budżetową, o której mowa w art. 3 pkt 8 o.p. Zob. także: uchwała składu 7 sędziów Naczelnego Sądu Administracyjnego (NSA) z dnia 16 listopada 2009 r., sygn. I FPS 2/09, Legalis/el. (pogląd wyrażony na gruncie art. 27 ust. 5 i 6 ustawy z dnia 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym, Dz.U. Nr 11, poz. 50 ze zm., dalej: u.p.t.u.a., pozostaje aktualny).



należności budżetowej w rozumieniu Ordynacji podatkowej o charakterze sankcyjnym. Ustawa o podatku od towarów i usług nie zawiera regulacji dotyczących stosowania do dodatkowego zobowiązania podatkowego przepisów Ordynacji podatkowej<sup>37</sup>. W orzecznictwie sądów administracyjnych przyjmuje się, że do wspomnianego świadczenia stosuje się Ordynację podatkową<sup>38</sup>. Zauważa się przy tym jednak, że ze względu na jego sankcyjny charakter, nie wszystkie przepisy tej ustawy znajdują do niego zastosowanie (np. przepisy dotyczące odpowiedzialności podatkowej osób trzecich)<sup>39</sup>. Wskazuje się, że sankcyjny charakter dodatkowego zobowiązania podatkowego nie pozwala na jego uznanie za podatek i w konsekwencji za zaległość podatkową<sup>40</sup>. Niezapłacenie w terminie sankcji administracyjnej, jaką jest dodatkowe zobowiązanie podatkowe, nie jest zaległością podatkową w rozumieniu art. 51 § 1 o.p.<sup>41</sup> Świadczenie to, pomimo że określone jest w ustawie o podatku od towarów i usług, nie ma cech podatku od wartości dodanej i brak jest podstaw do uznania, że złożenie nierzetelnej deklaracji podatkowej rodzi obowiązek podatkowy<sup>42</sup>. Nadpłata lub zwrot podatku nie podlega zaliczeniu na poczet dodatkowego zobowiązania podatkowego i zaległości z tytułu tego zobowiązania, ponieważ nie jest ono zobowiązaniem podatkowym<sup>43</sup>. Na sankcyjny charakter dodatkowego zobowiązania podatkowego wskazuje także Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej (dalej: TSUE). W wyroku z dnia 15 stycznia 2009 r.<sup>44</sup> stwierdził on, że świadczenie to nie ma cech charakterystycznych podatku od towarów

<sup>37</sup> Jedynie w odniesieniu do dodatkowego zobowiązania podatkowego, o którym mowa w art. 138j ust. 2 u.p.t.u., prawodawca stanowi w art. 138j ust. 6 pkt 2 niniejszej ustawy, że do postępowania w sprawie ustalenia przedmiotowego świadczenia stosuje się przepisy Ordynacji podatkowej.

<sup>38</sup> Zob. wyrok WSA w Gliwicach z dnia 25 marca 2020 r., sygn. I SA/Gl 24/20, Legalis/el. W powołanym wyroku WSA w Gliwicach uznaje dodatkowe zobowiązanie podatkowe za należność, do której stosuje się przepisy Ordynacji podatkowej.

<sup>39</sup> Zob. uchwała składu 7 sędziów NSA z dnia 16 listopada 2009 r. (pogląd wyrażony na gruncie art. 27 ust. 5 i 6 u.p.t.u.a. pozostaje aktualny).

<sup>40</sup> Wyrok WSA w Gdańsku z dnia 25 maja 2007 r., sygn. I SA/Gd 538/06, Legalis/el. (pogląd wyrażony na gruncie art. 27 ust. 5 i 6 u.p.t.u.a. pozostaje aktualny).

<sup>41</sup> Wyrok NSA z dnia 28 sierpnia 2008 r., sygn. I FSK 972/07, Legalis/el. (pogląd wyrażony na gruncie art. 27 ust. 5 i 6 u.p.t.u.a. pozostaje aktualny).

<sup>42</sup> Ibidem.

<sup>43</sup> Wyrok NSA z dnia 17 stycznia 2012 r., sygn. I FSK 433/11, Legalis/el.

<sup>44</sup> Wyrok TSUE z dnia 15 stycznia 2009 r., sygn. C-502/07, K-1 sp. z o.o. przeciwko Dyrektorowi Izby Skarbowej w Bydgoszczy, ECLI:EU:C:2009:11 (pogląd wyrażony na gruncie uchylonego art. 109 ust. 5 i 6 u.p.t.u. pozostaje aktualny).

i usług i stanowi sankcję administracyjną, a zdarzeniem skutkującym powstaniem tego zobowiązania nie jest pewna czynność, ale błąd w deklaracji podatkowej. Mając na uwadze to, że zaległością podatkową jest niezapłacony w terminie płatności podatek, uzasadniony jest wniosek, że zaległość z tytułu dodatkowego zobowiązania podatkowego uregulowanego przepisami ustawy o podatku od towarów i usług nie stanowi zaległości podatkowej w rozumieniu art. 51 o.p., w następstwie czego, zważywszy na treść art. 53 § 1 o.p., nie mają do niego zastosowania przepisy tej ustawy dotyczące odsetek za zwłokę. Stanowisko to znajduje potwierdzenie w orzecznictwie sądów administracyjnych. W wyroku z dnia 27 kwietnia 2010 r. Wojewódzki Sąd Administracyjny w Łodzi wskazał, że nieuprawnione jest naliczanie odsetek za zwłokę od nieuiszczonego przez podatnika w terminie dodatkowego zobowiązania podatkowego, ponieważ nie stanowi ono zaległości podatkowej, a odsetki za zwłokę naliczane są od zaległości podatkowych<sup>45</sup>. Dodatkowe zobowiązanie podatkowe, ustalane na podstawie przepisów ustawy o podatku od towarów i usług, jest więc przykładem niepodatkowej należności budżetowej w rozumieniu przepisów Ordynacji podatkowej, w przypadku której o braku możliwości naliczania odsetek za zwłokę w jej spłacie przesądza sankcyjny charakter świadczenia.

Niepodatkowe należności budżetowe w rozumieniu ustawy o finansach publicznych wykazują większe zróżnicowanie niż niepodatkowe należności budżetowe w rozumieniu przepisów Ordynacji podatkowej<sup>46</sup>. Katalog niepodatkowych należności budżetowych o charakterze publicznoprawnym, wskazany w art. 60 u.f.p., ma charakter otwarty, o czym świadczy zawarte w treści niniejszego przepisu sformułowanie „w szczególności”<sup>47</sup>. Oznacza to, że do przedmiotowej kategorii niepodatkowych należności budżetowych zaliczają się zarówno środki publiczne wymienione *expressis verbis* w powołanej artykule, jak i środki publiczne, które nie są w nim wyliczone, spełniające przesłanki do ich uznania za niepodatkowe należności budżetowe o charakterze publicznoprawnym<sup>48</sup>. Przykładem niepodatkowych należności budżetowych w rozumieniu ustawy o finansach publicznych

<sup>45</sup> Wyrok WSA w Łodzi z dnia 27 kwietnia 2010 r., sygn. I SA/Łd 247/10, Legalis/el. Podobnie: wyrok WSA w Lublinie z dnia 26 września 2014 r., sygn. I SA/Lu 267/14, Legalis/el. (poglądy wyrażone na gruncie art. 27 ust. 5 i 6 u.p.t.u.a. pozostają aktualne).

<sup>46</sup> A. Miernik, *Wymiar niepodatkowych należności...*, s. 301.

<sup>47</sup> P. Majka, *Komentarz do art. 60, [w:] Ustawa o finansach publicznych. Komentarz*, red. Z. Ofiarski, Warszawa 2020, s. 441.

<sup>48</sup> A. Miernik, *Wymiar niepodatkowych należności...*, s. 66.

wymienionych w art. 60 tej ustawy są kwoty dotacji podlegające zwrotowi w przypadkach w niej określonych<sup>49</sup>. Ustawa o finansach publicznych określa terminy i zasady zwrotu dotacji udzielonych z budżetu państwa i budżetów jednostek samorządu terytorialnego<sup>50</sup>. Zgodnie z przepisami niniejszej ustawy zwrotowi podlegają dotacje w części niewykorzystanej, wykorzystanej niezgodnie z przeznaczeniem, pobranej nienależnie lub w nadmiernej wysokości<sup>51</sup>. Od kwot dotacji niewykorzystanych, udzielonych z budżetu państwa i budżetów jednostek samorządu terytorialnego, zwróconych po terminach zwrotu określonych w przepisach ustawy o finansach publicznych, nalicza się odsetki w wysokości określonej jak dla zaległości podatkowych, począwszy od dnia następującego po dniu, w którym upłynął termin zwrotu<sup>52</sup>. Dotacje udzielone z budżetu państwa lub budżetu jednostki samorządu terytorialnego wykorzystane niezgodnie z przeznaczeniem, pobrane nienależnie albo w nadmiernej wysokości, podlegają zwrotowi do budżetu, który ich udzielił, wraz z odsetkami w wysokości określonej jak dla zaległości podatkowych, w ciągu 15 dni od dnia stwierdzenia okoliczności uzasadniającej obowiązek zwrotu<sup>53</sup>. Ustawodawca, określając sposób naliczania odsetek od dotacji podlegających zwrotowi, odsyła zatem do przepisów normujących sposób naliczania odsetek za zwłokę od zaległości podatkowych<sup>54</sup>. Odsetki od dotacji wykorzystanych niezgodnie z przeznaczeniem nalicza się, począwszy od dnia ich przekazania z budżetu państwa lub budżetu jednostki samorządu terytorialnego<sup>55</sup>. W odniesieniu do dotacji udzielonych z budżetu państwa, pobranych nienależnie lub w nadmiernej wysokości, odsetki nalicza się, począwszy od dnia stwierdzenia

<sup>49</sup> Art. 60 pkt 1 u.f.p.

<sup>50</sup> Art. 168–169 oraz art. 251–252 u.f.p.

<sup>51</sup> Art. 168 ust. 1–2 i 6, art. 169 ust. 1 i 4, art. 251 ust. 1–3 oraz art. 252 ust. 1 i 5 u.f.p.

<sup>52</sup> Art. 168 ust. 3 oraz art. 251 ust. 5 u.f.p.

<sup>53</sup> Art. 169 ust. 1 oraz 252 ust. 1 u.f.p. Jeżeli termin wykorzystania dotacji udzielonych z budżetu jednostki samorządu terytorialnego, które wykorzystane zostały niezgodnie z przeznaczeniem, pobrane nienależnie lub w nadmiernej wysokości, jest krótszy niż rok budżetowy, podlegają one zwrotowi w terminie 15 dni po upływie terminu ich wykorzystania (art. 252 ust. 2 u.f.p.).

<sup>54</sup> Szczegółowe zasady naliczania odsetek za zwłokę od zaległości podatkowych określa rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 22 sierpnia 2005 r. w sprawie naliczania odsetek za zwłokę oraz opłaty prolongacyjnej, a także zakresu informacji, które muszą być zawarte w rachunkach (tekst jedn. Dz.U. z 2021 r., poz. 703).

<sup>55</sup> Art. 169 ust. 5 pkt 1 oraz art. 252 ust. 6 pkt 1 u.f.p.

nieprawidłowego naliczenia lub nienależnego pobrania dotacji<sup>56</sup>. W przypadku dotacji udzielonej z budżetu jednostki samorządu terytorialnego, pobranej nienależnie lub w nadmiernej wysokości, odsetki nalicza się, począwszy od dnia następującego po upływie określonych w ustawie o finansach publicznych terminów zwrotu<sup>57</sup>. Do zwrotów dotacji udzielonych z budżetów jednostek samorządu terytorialnego odnosi się art. 253 u.f.p., w myśl którego w przypadku, gdy odrębne ustawy określają zasady i tryb zwrotu dotacji, przepisów art. 251 i 252 się nie stosuje. W doktrynie prawa finansowego przyjmuje się, że powołana odrębna regulacja dotyczyć może w szczególności przesłanek zwrotu dotacji czy terminów zwrotu, ale także należnych odsetek<sup>58</sup>.

Za odsetki z tytułu nieterminowej zapłaty niepodatkowych należności budżetowych, jakimi są należności z tytułu zwrotu dotacji, uznać należy odsetki od dotacji zwróconych po terminach zwrotu określonych w ustawie o finansach publicznych. Mając na uwadze treść art. 67 ust. 1 u.f.p., uznać należy, że – odnośnie do trybu naliczania odsetek – do należności z tytułu zwrotu dotacji zastosowanie mają w pierwszej kolejności powołane przepisy tej ustawy, dotyczące zasad naliczania odsetek od zwrotu dotacji, chyba że odrębne regulacje w tym zakresie zawierają ustawy szczególne, stanowiące podstawę udzielania dotacji ze środków publicznych. Przepisy Kodeksu postępowania administracyjnego nie zawierają regulacji dotyczących trybu naliczania odsetek, z wyjątkiem art. 189i § 2 k.p.a., który dotyczy odsetek za zwłokę od zaległej administracyjnej kary pieniężnej. W zakresie nieuregulowanym w ustawie o finansach publicznych do spraw dotyczących odsetek za nieterminowy zwrot dotacji udzielonych z budżetu państwa lub budżetu jednostki samorządu terytorialnego odpowiednie zastosowanie znajdują więc przepisy Ordynacji podatkowej dotyczące odsetek za zwłokę od zaległości podatkowych. Dla przykładu: przy naliczaniu odsetek za zwrot dotacji po określonych przepisami prawa terminach zwrotu zastosowanie znajdzie art. 54 § 1 pkt 5 o.p.<sup>59</sup> Na mocy powołanego przepisu

<sup>56</sup> Art. 169 ust. 5 pkt 2 u.f.p., przy czym przepis ten stanowi również, że w przypadku, gdy dotacja stanowi pomoc publiczną, w rozumieniu art. 87 ust. 1 Traktatu ustanawiającego Wspólnotę Europejską (Dz.Urz. UE 2006 C 321E, wersja skonsolidowana), odsetki nalicza się od dnia przekazania dotacji beneficjentowi.

<sup>57</sup> Art. 252 ust. 6 pkt 2 u.f.p.

<sup>58</sup> P. Walczak, *Komentarz do art. 253, [w:] Ustawa o finansach publicznych. Komentarz dla jednostek samorządowych*, red. tenże, Warszawa 2017, Legalis/el.

<sup>59</sup> Zob. W. Lachiewicz, A. Pawlikowska, *Dochodzenie zwrotu dotacji od beneficjenta*, [w:] P. Ciszewski, W. Lachiewicz, A. Pawlikowska, D. Pietrzykowska, G. Pochopień, L. Zien-tecka, *Dotacje oświatowe*, Warszawa 2021, Legalis/el. Zob. także: wyjaśnienie Regionalnej

odsetek za zwłokę nie nalicza się w przypadku, gdy ich wysokość nie przekracza trzykrotności wartości opłaty, która pobierana jest przez operatora wyznaczonego w rozumieniu ustawy z dnia 23 listopada 2012 r. – Prawo pocztowe<sup>60</sup> za traktowanie przesyłki listowej jako przesyłki poleconej. Zauważyć jednak należy, że zgodnie z treścią odesłania zawartego w art. 67 ust. 1 u.f.p. do należności z tytułu zwrotu dotacji przepisy Ordynacji podatkowej stosuje się odpowiednio. Unormowań stosowanych odpowiednio nie należy przenosić w sposób mechaniczny, bezpośredni i bez uwzględnienia specyfiki i charakteru określonego trybu, w jakim działa organ<sup>61</sup>.

W przypadku należności z tytułu zwrotu dotacji udzielonych z budżetu państwa lub budżetu jednostki samorządu terytorialnego nie ma wątpliwości, iż stanowią one niepodatkowe należności budżetowe w rozumieniu art. 60 u.f.p., a w konsekwencji, że zastosowanie ma do nich art. 67 ust. 1 tej ustawy. Umożliwia to określenie, jakie przepisy normują tryb naliczania odsetek za zwrot dotacji po określonych przepisami prawa terminach zwrotu. Ustalenie zasad naliczania odsetek za nieterminową zapłatę niepodatkowych należności budżetowych w rozumieniu ustawy o finansach publicznych jest natomiast utrudnione w przypadku, gdy świadczenie pieniężne nie zostało wprost zaliczone do niepodatkowych należności budżetowych o charakterze publicznoprawnym w treści art. 60 u.f.p., co zauważyć można na przykładzie opłaty planistycznej. Niepodatkowe należności budżetowe bardzo rzadko nazywane są tym terminem w przepisach ustaw szczególnych. Ponadto ustawy szczególne często nie zawierają regulacji wskazujących, czy do normowanych tymi ustawami niepodatkowych należności budżetowych zastosowanie mają przepisy Ordynacji podatkowej. Ustawa o planowaniu i zagospodarowaniu przestrzennym nie określa, czy do opłaty planistycznej stosuje się Ordynację podatkową. W doktrynie prawa finansowego<sup>62</sup> i orzecznictwie sądów administracyjnych<sup>63</sup> dominuje stanowisko,

---

Izby Obrachunkowej (RIO) we Wrocławiu w zakresie stosowania przepisów o finansach publicznych z dnia 14 lutego 2013 r., sygn. GP-WR-0730-006/13, <https://bip.wroclaw.rio.gov.pl/dokumenty/wyjasnienia/2013/73000613.pdf> (dostęp: 1.04.2022).

<sup>60</sup> Tekst jedn. Dz.U. z 2020 r., poz. 1041 ze zm.

<sup>61</sup> Wyrok WSA w Warszawie z dnia 30 czerwca 2008 r., III SA/Wa 615/08, Legalis/el.

<sup>62</sup> Zob. T. Brzezicki, *Opłata z tytułu wzrostu wartości nieruchomości w związku z uchwaleniem planu miejscowego albo jego zmianą (renta planistyczna)*, [w:] *Opłaty i wybrane rozszczenia dotyczące nieruchomości*, red. tenże, Warszawa 2018, s. 25–26.

<sup>63</sup> Zob. wyrok NSA z dnia 16 czerwca 2020 r., sygn. II OSK 914/20, Legalis/el.; postanowienie NSA z dnia 22 listopada 2017 r., sygn. II OSK 2885/17, Legalis/el.; wyrok WSA w Poznaniu z dnia 13 stycznia 2022, sygn. I SA/Po 268/21, Legalis/el.; wyrok WSA

że opłata planistyczna stanowi niepodatkową należność budżetową, o której mowa w art. 60 pkt 7 u.f.p. Konsekwencją takiej kwalifikacji przedmiotowego świadczenia jest przyjęcie, że zastosowanie ma w odniesieniu do niego art. 67 ust. 1 niniejszej ustawy<sup>64</sup>. Skutkiem nieuiszczenia w terminie opłaty planistycznej jest naliczanie odsetek za zwłokę na zasadach określonych w przepisach Ordynacji podatkowej dotyczących odsetek za zwłokę od zaległości podatkowych<sup>65</sup>. Zauważyć jednak należy, że stanowisko judykatury na temat kwalifikacji opłaty planistycznej jako niepodatkowej należności budżetowej, stosowania do spraw jej dotyczących przepisów Ordynacji podatkowej, a w konsekwencji podstaw prawnych do naliczania odsetek za zwłokę od zaległości z jej tytułu, nie jest jednolite. W wyroku z dnia 4 grudnia 2015 r.<sup>66</sup> Naczelny Sąd Administracyjny uznaje, że brak jest podstaw do stosowania przepisów działu III Ordynacji podatkowej do opłaty planistycznej. W wyroku tym Naczelny Sąd Administracyjny wskazuje, że w przepisach art. 36 oraz art. 37 u.p.z.p. nie zawarto odesłania do przepisów Ordynacji podatkowej, które jest powszechnie stosowaną techniką legislacyjną w przypadku, gdy ustawodawca chce wskazać przepisy zamieszczone w innej ustawie, które uzupełniają lub odmiennie regulują sprawy normowane ustawą. Naczelny Sąd Administracyjny zauważa także, że odpowiednie stosowanie przepisów działu III Ordynacji podatkowej do opłaty planistycznej wynikać powinno wprost z przepisów ustawy o planowaniu i zagospodarowaniu przestrzennym, a nie z domniemania zastosowania wprowadzanego za pośrednictwem innej ustawy, a więc ustawy o finansach publicznych<sup>67</sup>. W wyroku z dnia 21 czerwca 2012 r.<sup>68</sup> Naczelny Sąd Administracyjny stwierdził natomiast, że przepisy Ordynacji podatkowej nie mają zastosowania do opłaty planistycznej, gdyż nie stanowi ona podatku w rozumieniu art. 6 tej ustawy, a przepisy ustawy o planowaniu i zagospodarowaniu

w Szczecinie z dnia 10 września 2014 r., sygn. I SA/Sz 134/14, *Legalis/el.*; wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 4 grudnia 2015 r., sygn. III SA/Wr 536/15, *Legalis/el.*; wyrok WSA w Krakowie z dnia 30 sierpnia 2016 r., sygn. II SAB/Kr 91/16, *Legalis/el.*; wyrok WSA w Gliwicach z dnia 10 marca 2017 r., sygn. II SA/Gl 764/16, *Legalis/el.*; wyrok WSA w Poznaniu z dnia 5 lipca 2017 r., sygn. III SA/Po 18/17, *Legalis/el.*; wyrok WSA w Bydgoszczy z dnia 12 kwietnia 2018 r., sygn. II SAB/Bd 128/17, *Legalis/el.*; wyrok WSA w Poznaniu z dnia 25 marca 2021 r., sygn. II SA/Po 531/20, *Legalis/el.*

<sup>64</sup> Zob. postanowienie NSA z dnia 22 listopada 2017 r., sygn. II OSK 2885/17, *Legalis/el.*

<sup>65</sup> P. Pietrasz, R. Suwaj, *Procedura wymierzenia opłaty planistycznej*, [w:] *Opłaty samorządowe w Polsce – problemy praktyczne*, red. G. Liszewski, Białystok 2010, s. 215.

<sup>66</sup> Wyrok NSA z dnia 4 grudnia 2015 r., sygn. II OSK 880/14, *Legalis/el.*

<sup>67</sup> *Ibidem.*

<sup>68</sup> Wyrok NSA dnia 21 czerwca 2012 r., sygn. II OSK 606/11, *Legalis/el.*

przestrzennym nie dają podstawy do orzekania w przedmiocie terminu do uiszczenia opłaty i obowiązku zapłaty odsetek ustawowych w razie naruszenia tego terminu. Z kolei w wyroku z dnia 17 grudnia 2014 r.<sup>69</sup> Wojewódzki Sąd Administracyjny w Szczecinie orzekł, że wprawdzie przepisy ustawy o planowaniu i zagospodarowaniu przestrzennym wprost nie przewidują możliwości określenia wysokości odsetek od nieuiszczonej w terminie opłaty planistycznej, to jednak w przypadku jej nieuiszczenia w terminie zastosowanie znajdują przepisy art. 60 i art. 67 u.f.p. Opłata ta zaliczana jest bowiem do niepodatkowych należności budżetowych o charakterze publicznoprawnym w rozumieniu art. 60 pkt 7 u.f.p., a co za tym idzie – do spraw dotyczących egzekucji opłaty planistycznej zastosowanie mają przepisy Ordynacji podatkowej dotyczące odsetek za zwłokę, ponieważ kwestie te nie są regulowane przez ustawę o finansach publicznych oraz Kodeks postępowania administracyjnego<sup>70</sup>. Analiza powołanych orzeczeń sądów administracyjnych prowadzi do wniosku, że przepisy Ordynacji podatkowej dotyczące odsetek za zwłokę od zaległości podatkowych znajdują odpowiednie zastosowanie do zaległości z tytułu opłaty planistycznej, na podstawie odesłania zawartego w art. 67 ust. 1 u.f.p., pod warunkiem jej zakwalifikowania do niepodatkowych należności budżetowych o charakterze publicznoprawnym w rozumieniu art. 60 u.f.p. Skonstatować można, że przyczynami rozbieżności stanowisk judykatury dotyczących podstaw prawnych do naliczania odsetek za zwłokę od zaległości z tytułu opłaty planistycznej są wątpliwości co do jej charakteru prawnego oraz brak określenia w przepisach ustawy o planowaniu i zagospodarowaniu przestrzennym zakresu stosowania do przedmiotowego świadczenia przepisów Ordynacji podatkowej.

Niepodatkowe należności budżetowe, zarówno w rozumieniu przepisów Ordynacji podatkowej, jak i ustawy o finansach publicznych, mają charakter publicznoprawny. Na taki charakter pierwszej z wymienionych kategorii niepodatkowych należności budżetowych wskazuje jednoznacznie treść definicji niepodatkowych należności budżetowych zawarta w art. 3 pkt 8 o.p.<sup>71</sup> W myśl powołanego przepisu do niepodatkowych należności budżetowych zalicza

<sup>69</sup> Wyrok WSA w Szczecinie z dnia 17 grudnia 2014 r., sygn. I SA/Sz 732/14, *Legalis/el*. Podobnie: wyrok WSA w Szczecinie z dnia 10 września 2014 r., sygn. I SA/Sz 134/14, *Legalis/el*.

<sup>70</sup> Wyrok WSA w Szczecinie z dnia 17 grudnia 2014 r., sygn. I SA/Sz 732/14, *Legalis/el*.

<sup>71</sup> Zob. R. Mastalski, *Art. 3*, [w:] B. Adamiak, J. Borkowski, P. Borszowski, R. Mastalski, J. Zubrzycki, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Wrocław 2017, s. 54–55.

się dochody budżetowe wynikające ze stosunków publicznoprawnych. Charakter publicznoprawny mają również niepodatkowe należności budżetowe w rozumieniu ustawy o finansach publicznych. Wynikają z regulacji prawa publicznego i trafiają na rachunek podmiotu publicznoprawnego, który jest ich beneficjentem<sup>72</sup>. O ich publicznoprawnym charakterze przesądza ponadto sam prawodawca, stanowiąc w zdaniu wstępnym art. 60 u.f.p., że środki publiczne wymienione w tym artykule mają taki charakter<sup>73</sup>. Niemniej jednak zauważyć należy, że źródłem niektórych z nich są stosunki cywilnoprawne. Przykładem mogą być należności z tytułu gwarancji i poręczeń udzielonych przez Skarb Państwa i jednostki samorządu terytorialnego zaliczone, na mocy art. 60 pkt 2 u.f.p., do niepodatkowych należności budżetowych w rozumieniu niniejszej ustawy. W doktrynie prawa finansowego podnosi się, że świadczenia te mają za podstawę stosunki cywilnoprawne<sup>74</sup>. Wskazuje się, że stanowią one przykład zatarcia granic między cywilnoprawnym a publicznoprawnym charakterem roszczenia<sup>75</sup>. Tryb udzielania poręczeń i gwarancji przez Skarb Państwa normuje ustawa z dnia 8 maja 1997 r. o poręczeniach i gwarancjach udzielanych przez Skarb Państwa oraz niektóre osoby prawne<sup>76</sup>. Jednostki samorządu terytorialnego mogą natomiast udzielać poręczeń i gwarancji z uwzględnieniem przepisów ustawy o finansach publicznych, a łączna ich kwota jest określana w uchwale budżetowej<sup>77</sup>. Maksymalna wysokość pożyczek i poręczeń udzielanych w roku budżetowym przez jednostkę samorządu terytorialnego ustalana jest w drodze uchwały odpowiednio rady gminy<sup>78</sup>, rady powiatu<sup>79</sup> oraz sejmiku województwa<sup>80</sup>. Poręczenia (gwarancje) udzielane są przez wójta (burmistrza, prezydenta miasta), zarząd powiatu

<sup>72</sup> B. Kucia-Guściora, *Art. 60, [w:] Ustawa o finansach publicznych. Komentarz*, red. P. Smoleń, Warszawa 2012, s. 435.

<sup>73</sup> Zob. A. Miernik, *Wymiar niepodatkowych należności...*, s. 41.

<sup>74</sup> Odnośnie do należności Skarbu Państwa z tytułu udzielonych gwarancji i poręczeń zob. A. Huchla, *Niepodatkowe należności budżetowe w ustawie o finansach publicznych i w ordynacji podatkowej*, [w:] *Instytucje prawnofinansowe w warunkach kryzysu gospodarczego*, red. W. Miemieć, K. Sawicka, Warszawa 2014, s. 265.

<sup>75</sup> M. Bitner, *Art. 60, [w:] Ustawa o finansach publicznych. Komentarz*, red. W. Misiąg, Warszawa 2015, s. 248.

<sup>76</sup> Tekst jedn. Dz.U. z 2022 r. poz. 445, dalej: u.p.g.S.P.

<sup>77</sup> Art. 94 ust. 1 u.f.p.

<sup>78</sup> Art. 18 ust. 2 pkt 9 lit. i ustawy z dnia 8 marca 1990 r. o samorządzie gminnym (tekst jedn. Dz.U. z 2022 r., poz. 559 ze zm.), dalej: u.s.g.

<sup>79</sup> Art. 12 pkt 8 lit. d ustawy z dnia 5 czerwca 1998 r. o samorządzie powiatowym (tekst jedn. Dz.U. z 2022 r., poz. 528 ze zm.), dalej: u.s.p.

<sup>80</sup> Art. 18 pkt 19 lit. d ustawy z dnia 5 czerwca 1998 r. o samorządzie województwa (tekst jedn. Dz.U. z 2022 r., poz. 547 ze zm.), dalej: u.s.w.



lub zarząd województwa<sup>81</sup>. Udzielenie gwarancji lub poręczenia przez Skarb Państwa i jednostki samorządu terytorialnego następuje w formie umowy poręczenia lub gwarancji<sup>82</sup>. W przypadku wykonania zobowiązań z tytułu udzielonych poręczeń lub gwarancji poręczyciel/gwarant uzyskuje w stosunku do beneficjenta poręczenia/gwarancji roszczenie o zwrot wydatkowanych z budżetu państwa lub budżetu jednostki samorządu terytorialnego kwot<sup>83</sup>. Należy zgodzić się ze stanowiskiem, że przepis art. 60 pkt 2 u.f.p. nadaje publicznoprawny charakter należnościom wynikającym ze stosunków prawnych, które są następstwem zapłaty przez Skarb Państwa lub jednostkę samorządu terytorialnego z tytułu gwarancji lub poręczenia, niemniej jednak samo powstanie tych należności dokonuje się w ramach stosunków cywilnoprawnych i regulowane jest prawem cywilnym<sup>84</sup>. Treść stosunku prawnego istniejącego między zobowiązanym do uiszczenia należności a uprawnionym do jej żądania określa m.in. termin zapłaty należności i skutki jego niezachowania, w tym obowiązek zapłaty odsetek i ich wysokość<sup>85</sup>. Stąd „odpowiednie” stosowanie przepisów działu III Ordynacji podatkowej do należności z tytułu poręczeń i gwarancji udzielonych przez Skarb Państwa i jednostki samorządu terytorialnego polega na stosowaniu ich w sposób i w zakresie, jaki pogodzić można z treścią nadal istniejącego między stronami stosunku cywilnoprawnego<sup>86</sup>. Uznać zatem należy, że skutkiem nieterminowej spłaty należności Skarbu Państwa lub jednostki samorządu terytorialnego z tytułu udzielonych poręczeń i gwarancji powstałych w wyniku realizacji umowy poręczenia/gwarancji jest naliczanie odsetek za opóźnienie na zasadach określonych w przepisach Kodeksu cywilnego<sup>87</sup>.

<sup>81</sup> Art. 18 ust. 2 pkt 9 lit. i u.s.g., art. 12 pkt 8 lit. d u.s.p. oraz art. 18 pkt 19 lit. d u.s.w.

<sup>82</sup> Zob. art. 44b u.p.g.S.P. W przypadku poręczeń/gwarancji udzielonych z budżetu jednostki samorządu terytorialnego ustalenie warunków konkretnego poręczenia należy do kompetencji organu zarządzającego jednostki samorządu terytorialnego. Organ stanowiący nie może określać w uchwale warunków konkretnego poręczenia (M. Bitner, *Udzielanie poręczeń i gwarancji przez jednostki samorządu terytorialnego – zagadnienia publicznoprawne*, „Samorząd Terytorialny” 2008, nr 10, s. 20). Zob. także: A. Borodo, *Finanse publiczne. Zagadnienia ustrojowe i prawne*, Warszawa 2019, s. 97.

<sup>83</sup> Zob. wyrok WSA w Warszawie z dnia 23 kwietnia 2014 r., sygn. V SA/Wa 1684/13, Legalis/el. Zob. także: wyrok NSA z dnia 4 marca 2016 r., sygn. II GSK 1908/14, Legalis/el.

<sup>84</sup> Wyjaśnienie RIO we Wrocławiu w zakresie stosowania przepisów o finansach publicznych z dnia 21 maja 2010 r., sygn. GP-WR-0730-002/10, <https://bip.wroclaw.rio.gov.pl/dokumenty/wyjasnienia/2010/73000210.pdf> (dostęp: 1.04.2022).

<sup>85</sup> Ibidem.

<sup>86</sup> Ibidem.

<sup>87</sup> Ibidem.

## 4. PODSUMOWANIE

Konsekwencją zróżnicowania niepodatkowych należności budżetowych jest brak jednolitych regulacji prawnych dotyczących naliczania odsetek z tytułu ich nieterminowej zapłaty. Określenie, jakie przepisy normują naliczanie odsetek za nieuiszczenie w terminie niepodatkowej należności budżetowej, wymaga ustalenia jej charakteru prawnego, zakresu stosowania do niej Ordynacji podatkowej, jak również uwzględnienia unormowań dotyczących zasad naliczania odsetek w ustawie szczególnej, stanowiącej podstawę jej pobierania. Co do zasady, z uwagi na treść art. 2 § 1 pkt 1 o.p. oraz art. 67 ust. 1 u.f.p., do niepodatkowych należności budżetowych zastosowanie mają przepisy Ordynacji podatkowej dotyczące odsetek za zwłokę od zaległości podatkowych, przy czym do niepodatkowych należności budżetowych w rozumieniu ustawy o finansach publicznych przepisy te stosować należy „odpowiednio” i w zakresie nieuregulowanym w ustawie o finansach publicznych. Przepisy tej ustawy zawierają unormowania dotyczące zasad naliczania odsetek od zaległości z tytułu niektórych niepodatkowych należności budżetowych o charakterze publicznoprawnym, o których mowa w jej art. 60, np. należności z tytułu zwrotu dotacji. Określenie, jakie przepisy normują zasady naliczania odsetek od zaległości z tytułu niepodatkowej należności budżetowej w rozumieniu art. 60 u.f.p., jest znacznie utrudnione w sytuacji, gdy przepisy ustawy szczególnej regulującej przedmiotowe świadczenie nie określają tych zasad, a świadczenie to nie zostało wymienione *expressis verbis* w treści niniejszego artykułu, co ilustruje przykład opłaty planistycznej. Ustalenie, że w takim przypadku, stosownie do dyspozycji art. 67 ust. 1 u.f.p., odpowiednie zastosowanie mają przepisy Ordynacji podatkowej dotyczące odsetek za zwłokę od zaległości podatkowych, jest możliwe pod warunkiem zakwalifikowania świadczenia pieniężnego do niepodatkowych należności budżetowych o charakterze publicznoprawnym, o których mowa w art. 60 u.f.p. Wyróżnić można ponadto przykłady niepodatkowych należności budżetowych tej kategorii, w przypadku których tryb naliczania odsetek za ich nieterminową zapłatę regulują przepisy Kodeksu cywilnego dotyczące odsetek za opóźnienie w spełnieniu świadczeń pieniężnych. Dotyczy to jednak nielicznych niepodatkowych należności budżetowych w rozumieniu ustawy o finansach publicznych, których źródłem są stosunki cywilnoprawne.

Zasady naliczania odsetek za nieterminowe uiszczenie niepodatkowych należności budżetowych w rozumieniu Ordynacji podatkowej regulują

przepisy tego aktu prawnego dotyczące odsetek za zwłokę od zaległości podatkowych. W myśl art. 2 § 1 pkt 1 o.p. przepisy te do powołanej kategorii niepodatkowych należności budżetowych powinny być stosowane wprost. Oznacza to, że aby mogły one znaleźć zastosowanie, konieczne jest w pierwszej kolejności ustalenie, czy w danym przypadku mamy do czynienia z zaległością podatkową w rozumieniu art. 53 § 1 o.p. Stwierdzić więc należy, że przepisy Ordynacji podatkowej dotyczące odsetek za zwłokę od zaległości podatkowych nie znajdują zastosowania do niepodatkowych należności budżetowych, o których mowa w art. 2 § 1 pkt 1 i art. 3 pkt 8 o.p., które mają charakter sankcyjny.

Analiza zasad naliczania odsetek za nieterminową zapłatę niepodatkowych należności budżetowych, dokonana na wybranych do celów niniejszej publikacji przykładach tych świadczeń publicznoprawnych, prowadzi zatem do wniosku, że w obecnym stanie prawnym zasady te nie są ujednocnione w odniesieniu do wszystkich kategorii niepodatkowych należności budżetowych. Przyjęcie jednolitych zasad naliczania odsetek w przypadku tak niejednorodnej grupy należności publicznoprawnych, jaką stanowią niepodatkowe należności budżetowe, nie wydaje się zasadne. Niemniej jednak *de lege ferenda* postulować należy, aby ustawodawca precyzyjnie określał w przepisach ustaw szczególnych zasady naliczania odsetek z tytułu nieterminowego uiszczenia niepodatkowych należności budżetowych, w szczególności poprzez odesłanie w tym zakresie do przepisów Ordynacji podatkowej lub Kodeksu cywilnego. Z tego samego względu postulować należy także określanie w ustawach szczególnych zakresu stosowania Ordynacji podatkowej do normowanych tymi ustawami niepodatkowych należności budżetowych.

## BIBLIOGRAFIA

- Bitner M., *Art. 60, [w:] Ustawa o finansach publicznych. Komentarz*, red. W. Misiąg, Warszawa 2015.
- Bitner M., *Udzielanie poręczeń i gwarancji przez jednostki samorządu terytorialnego – zagadnienia publicznoprawne*, „Samorząd Terytorialny” 2008, nr 10.
- Borodo A., *Finanse publiczne. Zagadnienia ustrojowe i prawne*, Warszawa 2019.
- Brzeziński T., *Oплата z tytułu wzrostu wartości nieruchomości w związku z uchwaleniem planu miejscowego albo jego zmianą (renta planistyczna)*, [w:] *Oplaty i wybrane rozszczenia dotyczące nieruchomości*, red. tenże, Warszawa 2018.
- Czaja-Hliniak I., *Postulaty zmian regulacji opłat adiacenckich i opłaty planistycznej*, [w:] *Oplaty samorządowe w Polsce – problemy praktyczne*, red. G. Liszewski, Białystok 2010.

- Huchla A., *Niepodatkowe należności budżetowe w ustawie o finansach publicznych i w ordynacji podatkowej*, [w:] *Instytucje prawnofinansowe w warunkach kryzysu gospodarczego*, red. W. Miemieć, K. Sawicka, Warszawa 2014.
- Kucia-Guściora B., *Art. 60*, [w:] *Ustawa o finansach publicznych. Komentarz*, red. P. Smoleń, Warszawa 2012.
- Lachiewicz W., Pawlikowska A., *Dochodzenie zwrotu dotacji od beneficjenta*, [w:] P. Ciszewski, W. Lachiewicz, A. Pawlikowska, D. Pietrzykowska, G. Pochopień, L. Zienteka, *Dotacje oświatowe*, Warszawa 2021, Legalis/el.
- Majka P., *Komentarz do art. 60*, [w:] *Ustawa o finansach publicznych. Komentarz*, red. Z. Ofiarowski, Warszawa 2020.
- Mastalski R., *Art. 3*, [w:] B. Adamiak, J. Borkowski, P. Borszowski, R. Mastalski, J. Zubrzycki, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Wrocław 2017.
- Miernik A., *Wymiar niepodatkowych należności budżetowych w prawie polskim*, Wrocław 2021.
- Olewińska M., *Komentarz do art. 53*, [w:] *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, red. A. Mariański, Warszawa 2021, Legalis/el.
- Pietrasz P., Suwaj R., *Procedura wymierzenia opłaty planistycznej*, [w:] *Opłaty samorządowe w Polsce – problemy praktyczne*, red. G. Liszewski, Białystok 2010.
- Rokicka-Murszewska K., *Administracyjnoprawne aspekty opłaty planistycznej*, Toruń 2019.
- Stawiński M., *Dopuszczalność udzielania ulg w zapłacie kar pieniężnych nakładanych na podstawie ustawy o międzynarodowym przemieszczaniu odpadów*, „Acta Universitatis Wratislaviensis” 2016, nr 3705, „Prawo”, t. CCCXX, <https://doi.org/10.19195/0524-4544.320.9>
- Walczak P., *Komentarz do art. 253*, [w:] *Ustawa o finansach publicznych. Komentarz dla jednostek samorządowych*, red. tenże, Warszawa 2017, Legalis/el.
- Wszółkowski D., *Opłata planistyczna – duże skutki małej zmiany*, „Casus” 2009, nr 51.
- Zagrobelny K., *Komentarz do art. 481*, [w:] *Kodeks cywilny. Komentarz*, red. E. Gniewek, P. Machnikowski, Warszawa 2021, Legalis/el.

## INTEREST ON LATE PAYMENTS OF NON-TAX BUDGET RECEIVABLES

**Summary.** Non-tax budget receivables belong to the category of public funds of heterogeneous legal character that is regulated by many acts. The lack of uniform legal regulations constitutes a consequence of the said heterogeneity of non-tax budget receivables. When the financial law is used in practice doubts arise as to whether interest on non-tax budget receivable late payments should be calculated under the Tax Ordinance or under the Civil Code.

**Keywords:** interest on late payments, application of the Tax Ordinance, non-tax budget receivables