



Uniwersytet
Wrocławski

Anna Miernik

Wymiar niepodatkowych należności budżetowych w prawie polskim

Wrocław 2021

Wymiar niepodatkowych należności budżetowych w prawie polskim



Najwyższa
kategoria
naukowa A+



UCZELNIA
BADAWCZA
INICJATYWA DOSKONAŁOŚCI

Dostęp online: <https://www.bibliotekacyfrowa.pl/publication/139342#info>
<https://www.repozytorium.uni.wroc.pl/publication/139342#info>

DOI: 10.34616/23.21.038

Anna Miernik
Uniwersytet Wrocławski
ORCID [0000-0002-1695-1965](https://orcid.org/0000-0002-1695-1965)

Wymiar niepodatkowych należności budżetowych w prawie polskim

Wrocław 2021

Kolegium Redakcyjne

prof. dr hab. Leonard Górnicki – przewodniczący

dr Julian Jezioro – zastępca przewodniczącego

mgr Aleksandra Dorywała – sekretarz

mgr Ewa Galyga-Michowska – członek

mgr Bożena Górna – członek

mgr Tadeusz Juchniewicz – członek

Recenzenci: *dr hab. Beata Kucia-Guściora, prof. KUL;*

dr hab. Wojciech Morawski, prof. UMK

© Copyright by Anna Miernik

Korekta: *Magdalena Wojcieszak*

Projekt i wykonanie okładki: *Karolina Drozd*

Skład i opracowanie techniczne: *Aleksandra Kumasza, eBooki.com.pl*

Druk: *Drukarnia Beta-druk, www.betadruk.pl*

Wydawca

E-Wydawnictwo. Prawnicza i Ekonomiczna Biblioteka Cyfrowa.

Wydział Prawa, Administracji i Ekonomii Uniwersytetu Wrocławskiego

ISBN 978-83-66601-50-5 (druk)

ISBN 978-83-66601-51-2 (online)

Mojemu Ojcu

Spis treści

WYKAZ NAJCZĘŚCIEJ STOSOWANYCH SKRÓTÓW	13
WSTĘP.....	19
ROZDZIAŁ I. NIEPODATKOWE NALEŻNOŚCI BUDŻETOWE W PRAWIE POLSKIM	
1. Wprowadzenie	27
2. Kształtowanie się pojęcia niepodatkowych należności budżetowych na tle zmian przepisów Ordynacji podatkowej i ustawy o finansach publicznych	28
3. Charakter prawny niepodatkowych należności budżetowych	37
4. Kryteria wyodrębnienia niepodatkowych należności budżetowych.....	44
4.1. Kryterium rozróżnienia niepodatkowych należności budżetowych o charakterze daninowym i niedaninowym	44
4.2. Kryterium miejsca w normatywnej systematyce środków publicznych	49
4.3. Kryterium podziału na niepodatkowe należności budżetowe w rozumieniu przepisów Ordynacji podatkowej i niepodatkowe należności budżetowe w rozumieniu przepisów ustawy o finansach publicznych	53
4.3.1. Niepodatkowe należności budżetowe w rozumieniu przepisów Ordynacji podatkowej i niepodatkowe należności budżetowe w rozumieniu przepisów ustawy o finansach publicznych jako podstawowe kategorie niepodatkowych należności budżetowych.....	53
4.3.2. Niepodatkowe należności budżetowe w rozumieniu przepisów Ordynacji podatkowej.....	54
4.3.3. Niepodatkowe należności budżetowe w rozumieniu przepisów ustawy o finansach publicznych.....	66
4.4. Kryterium zakresu stosowania przepisów Ordynacji podatkowej	77
5. Podsumowanie	82
ROZDZIAŁ II. POJĘCIE WYMIARU NIEPODATKOWYCH NALEŻNOŚCI BUDŻETOWYCH	
1. Wprowadzenie	87
2. Niejednorodność pojęcia wymiaru niepodatkowych należności budżetowych.....	88
3. Obliczenie niepodatkowych należności budżetowych.....	100
4. Podsumowanie	103
ROZDZIAŁ III. NORMATYWNY MODEL WYMIARU NIEPODATKOWYCH NALEŻNOŚCI BUDŻETOWYCH	
1. Wprowadzenie	107
2. Normatywny model wymiaru niepodatkowych należności budżetowych – pojęcie ...	108

3. Elementy konstrukcji normatywnego modelu wymiaru niepodatkowych należności budżetowych	113
3.1. Powstawanie zobowiązań niepodatkowych należności budżetowych.....	113
3.1.1. Charakter prawny stosunku prawnego niepodatkowych należności budżetowych.....	113
3.1.2. Podmioty stosunku prawnego niepodatkowych należności budżetowych...	124
3.1.3. Sposoby powstawania zobowiązań niepodatkowych należności budżetowych.....	134
3.2. Postępowania przedwymiarowe.....	142
3.3. Organy właściwe w sprawach wymiaru niepodatkowych należności budżetowych.....	145
3.3.1. Organy właściwe w sprawach wymiaru niepodatkowych należności budżetowych w rozumieniu przepisów Ordynacji podatkowej	145
3.3.2. Organy właściwe w sprawach wymiaru niepodatkowych należności budżetowych w rozumieniu przepisów ustawy o finansach publicznych.....	152
3.4. Charakter prawny postępowania wymiarowego niepodatkowych należności budżetowych	160
3.5. Rodzaje rozstrzygnięć wymiarowych niepodatkowych należności budżetowych	173
4. Podsumowanie	180

ROZDZIAŁ IV. WYMIAR NIEPODATKOWYCH NALEŻNOŚCI BUDŻETOWYCH W ROZUMIENIU PRZEPISÓW ORDYNACJI PODATKOWEJ

1. Wprowadzenie	187
2. Technika niepodatkowych należności budżetowych	189
3. Wymiar niepodatkowych należności budżetowych w rozumieniu przepisów Ordynacji podatkowej, których zobowiązanie powstaje z mocy prawa	192
3.1. Samoobliczanie niepodatkowych należności budżetowych.....	192
3.2. Weryfikacja prawidłowości samoobliczania niepodatkowych należności budżetowych w rozumieniu przepisów Ordynacji podatkowej.....	201
3.2.1. Postępowania przedwymiarowe.....	201
3.2.1.1. Czynności sprawdzające.....	201
3.2.1.2. Kontrola podatkowa i kontrola celno-skarbowa.....	205
3.2.2. Określanie wysokości zobowiązań niepodatkowych należności budżetowych w drodze deklaratoryjnej decyzji podatkowej.....	212
3.3. Normatywny model wymiaru niepodatkowych należności budżetowych w rozumieniu przepisów Ordynacji podatkowej, których zobowiązanie powstaje z mocy prawa	217
4. Wymiar niepodatkowych należności budżetowych w rozumieniu przepisów Ordynacji podatkowej, których zobowiązanie powstaje z dniem doręczenia decyzji organu podatkowego	219

5. Wymiar niepodatkowych należności budżetowych w rozumieniu przepisów Ordynacji podatkowej na przykładzie wpłat z zysku przedsiębiorstw państwowych	225
6. Podsumowanie	231
ROZDZIAŁ V. NORMATYWNE MODELE WYMIARU NIEPODATKOWYCH NALEŻNOŚCI BUDŻETOWYCH W ROZUMIENIU PRZEPISÓW USTAWY O FINANSACH PUBLICZNYCH	
1. Wprowadzenie	237
2. Wymiar niepodatkowych należności budżetowych w rozumieniu ustawy o finansach publicznych, do których odpowiednio stosuje się przepisy działu III Ordynacji podatkowej	241
2.1. Normatywny model wymiaru opłaty planistycznej	241
2.1.1. Charakter prawny opłaty planistycznej a procedura jej wymiaru	241
2.1.2. Ustalanie opłaty planistycznej w drodze decyzji administracyjnej	254
2.2. Określanie wysokości zobowiązania należności z tytułu zwrotów dotacji podmiotowych udzielanych z budżetów jednostek samorządu terytorialnego na podstawie ustawy o finansowaniu zadań oświatowych	266
3. Wymiar niepodatkowych należności budżetowych w rozumieniu ustawy o finansach publicznych, do których nie stosuje się Ordynacji podatkowej na przykładzie kary pieniężnej, o której mowa w art. 92a ust. 1 ustawy o transporcie drogowym	283
4. Podsumowanie	295
ZAKOŃCZENIE I WNIOSKI	299
WYKAZ LITERATURY	313
WYKAZ AKTÓW PRAWA UNIJNEGO	335
WYKAZ AKTÓW PRAWA KRAJOWEGO	335
ORZECZNICTWO TRYBUNAŁU SPRAWIEDLIWOŚCI UNII EUROPEJSKIEJ	342
ORZECZNICTWO TRYBUNAŁU KONSTYTUCYJNEGO	342
ORZECZNICTWO SĄDU NAJWYŻSZEGO	343
ORZECZNICTWO NACZELNEGO SĄDU ADMINISTRACYJNEGO	343
ORZECZNICTWO WOJEWÓDZKICH SĄDÓW ADMINISTRACYJNYCH	346
AKTY NADZORU NAD DZIAŁALNOŚCIĄ JEDNOSTEK SAMORZĄDU TERYTORIALNEGO...	350
POZOSTAŁE MATERIAŁY ŹRÓDŁOWE	351

Wykaz najczęściej stosowanych skrótów

CBOSA	– Centralna Baza Orzeczeń Sądów Administracyjnych
Dz. U.	– Dziennik Ustaw
Dz. Urz.	– Dziennik Urzędowy
FIK	– Fundusz Inwestycji Kapitałowych
Fundusz rozwoju przewozów autobusowych	– Fundusz rozwoju przewozów autobusowych o charakterze użyteczności publicznej
k.c.	– ustawa z dnia 23 kwietnia 1964 r. – Kodeks cywilny (t.j. Dz. U. z 2020 r. poz. 1740 ze zm.)
k.k.s	– ustawa z dnia 10 września 1999 r. – Kodeks karny skarbowy (t.j. Dz. U. z 2021 r. poz. 408 ze zm.)
Konstytucja RP	– Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r. (Dz. U. Nr 78, poz. 483 ze zm.)
k.p.a.	– ustawa z dnia 14 czerwca 1960 r. – Kodeks postępowania administracyjnego (t.j. Dz. U. z 2021 r. poz. 735)
k.p.s.w.	– ustawa z dnia 24 sierpnia 2001 r. – Kodeks postępowania w sprawach o wykroczenia (t.j. Dz. U. z 2021 r. poz. 457)
k.w.	– ustawa z dnia 20 maja 1971 r. – Kodeks wykroczeń (t.j. Dz. U. z 2021 r. poz. 281 ze zm.)
Legalis	– System Informacji Prawnej Legalis
NBP	– Narodowy Bank Polski
NFOŚiGW	– Narodowy Fundusz Ochrony Środowiska i Gospodarki Wodnej
nowelizacja k.p.a. z 7 kwietnia 2017 r.	– ustawa z dnia 7 kwietnia 2017 r. o zmianie ustawy – Kodeks postępowania administracyjnego oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. poz. 935)
nowelizacja o.p. z 12 września 2002 r.	– ustawa z dnia 12 września 2002 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz o zmianie niektórych innych ustaw (Dz. U. Nr 169, poz. 1387 ze zm.)

nowelizacja o.p.	– ustawa z dnia 10 września 2015 r. o zmianie ustawy – Ordynacja
z 10 września 2015 r.	podatkowa oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. poz. 1649 ze zm.)
nowelizacja u.f.p.	– ustawa z dnia 10 lutego 2017 r. o zmianie ustawy o finansach
z 10 lutego 2017 r.	publicznych (Dz. U. poz. 659)
nowelizacja u.p.c.	– ustawa z dnia 22 czerwca 2016 r. o zmianie ustawy – Prawo
z 22 czerwca 2016 r.	celne oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. poz. 1228)
NSA	– Naczelny Sąd Administracyjny
ONSA	– Orzecznictwo Naczelnego Sądu Administracyjnego
o.p.	– ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (t.j. Dz. U. z 2020 r. poz. 1325 ze zm.)
OTK ZU	– Orzecznictwo Trybunału Konstytucyjnego Zbiór Urzędowy
PFRON	– Państwowy Fundusz Rehabilitacji Osób Niepełnosprawnych
plan miejscowy	– miejscowy plan zagospodarowania przestrzennego
projekt nowej o.p.	– projekt ustawy Ordynacja podatkowa z dnia 21 grudnia 2018 r.
RIO	– Regionalna Izba Obrachunkowa
r.t.j.S.P.	– rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 21 lutego 1996 r. w sprawie określenia trybu i terminów dokonywania wpłat z zysku oraz składania deklaracji przez jednoosobowe spółki Skarbu Państwa, a także określenia wzorów tych deklaracji (Dz. U. Nr 21, poz. 100 ze zm.)
r.t.p.p.	– rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 21 lutego 1996 r. w sprawie określenia terminów i trybu wpłat z zysku oraz wzorów i terminów składania deklaracji przez przedsiębiorstwa państwowe (Dz. U. Nr 21, poz. 99 ze zm.)
SN	– Sąd Najwyższy
t.j.	– tekst jednolity
TK	– Trybunał Konstytucyjny
TSUE	– Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej
u.a.p.	– ustawa z dnia 10 lipca 2015 r. o administracji podatkowej (Dz. U. poz. 1269 ze zm.)
u.d.p.	– ustawa z dnia 21 marca 1985 r. o drogach publicznych (t.j. Dz. U. z 2020 r. poz. 470 ze zm.)
u.d.p.p.w.	– ustawa z dnia 24 kwietnia 2003 r. o działalności pożytku publicznego i o wolontariacie (t.j. Dz. U. z 2020 r. poz. 1057 ze zm.)

UE	– Unia Europejska
u.f.p.	– ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (t.j. Dz. U. z 2021 r. poz. 305)
u.f.p. z 26 listopada 1998 r.	– ustawa z dnia 26 listopada 1998 r. o finansach publicznych (t.j. Dz. U. z 2003 r. Nr 15, poz. 148 ze zm.)
u.f.p. z 30 czerwca 2005 r.	– ustawa z dnia 30 czerwca 2005 r. o finansach publicznych (Dz. U. Nr 249, poz. 2104 ze zm.)
u.f.r.p.a.	– ustawa z dnia 16 maja 2019 r. o Funduszu rozwoju przewozów autobusowych o charakterze użyteczności publicznej (t.j. Dz. U. z 2021 r. poz. 717)
u.f.z.o.	– ustawa z dnia 27 października 2017 r. o finansowaniu zadań oświatowych (t.j. Dz. U. z 2020 r. poz. 2029 ze zm.)
u.g.f.p.p.	– ustawa z dnia 31 stycznia 1989 r. o gospodarce finansowej przedsiębiorstw państwowych (t.j. Dz. U. z 2020 r. poz. 1998)
u.g.n.	– ustawa z dnia 21 sierpnia 1997 r. o gospodarce nieruchomościami (t.j. Dz. U. z 2020 r. poz. 1990 ze zm.)
u.g.o.o.	– ustawa z dnia 13 czerwca 2013 r. o gospodarce opakowaniami i odpadami opakowaniowymi (t.j. Dz. U. z 2020 r. poz. 1114)
u.o.g.r.l.	– ustawa z dnia 3 lutego 1995 r. o ochronie gruntów rolnych i leśnych (t.j. Dz. U. z 2017 r. poz. 1161 ze zm.)
u.o.k.k.	– ustawa z dnia 16 lutego 2007 r. o ochronie konkurencji i konsumentów (t.j. Dz. U. z 2021 r. poz. 275)
u.p.c.	– ustawa z dnia 19 marca 2004 r. – Prawo celne (t.j. Dz. U. z 2020 r. poz. 1382 ze zm.)
u.p.e.	– ustawa z dnia 10 kwietnia 1997 r. – Prawo energetyczne (t.j. Dz. U. z 2021 r. poz. 716 ze zm.)
u.p.e.a.	– ustawa z dnia 17 czerwca 1966 r. o postępowaniu egzekucyjnym w administracji (t.j. Dz. U. z 2020 r. poz. 1427 ze zm.)
u.p.g.g.	– ustawa z dnia 9 czerwca 2011 r. – Prawo geologiczne i górnicze (t.j. Dz. U. z 2020 r. poz. 1064 ze zm.)
u.p.g.S.P.	– ustawa z dnia 8 maja 1997 r. o poręczeniach i gwarancjach udzielanych przez Skarb Państwa oraz niektóre osoby prawne (t.j. Dz. U. z 2021 r. poz. 442)

u.p.o.	– ustawa z dnia 14 grudnia 2016 r. – Prawo oświatowe (t.j. Dz. U. z 2020 r. poz. 910 ze zm.)
u.p.o.l.	– ustawa z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (t.j. Dz. U. z 2019 r. poz. 1170 ze zm.)
u.p.p.	– ustawa z dnia 25 września 1981 r. o przedsiębiorstwach państwowych (t.j. Dz. U. z 2020 r. poz. 1644 ze zm.)
u.p.z.i.r.p.	– ustawa z dnia 20 kwietnia 2004 r. o promocji zatrudnienia i instytucjach rynku pracy (t.j. Dz. U. z 2020 r. poz. 1409 ze zm.)
u.p.z.p.	– ustawa z dnia 27 marca 2003 r. o planowaniu i zagospodarowaniu przestrzennym (t.j. Dz. U. z 2021 r. poz. 741 ze zm.)
u.r.z.s.n.	– ustawa z dnia 27 sierpnia 1997 r. o rehabilitacji zawodowej i społecznej oraz zatrudnianiu osób niepełnosprawnych (t.j. Dz. U. z 2021 r. poz. 573)
u.s.g.	– ustawa z dnia 8 marca 1990 r. o samorządzie gminnym (t.j. Dz. U. z 2020 r. poz. 713 ze zm.)
u.s.o.	– ustawa z dnia 7 września 1991 r. o systemie oświaty (t.j. Dz. U. z 2020 r. poz. 1327 ze zm.)
u.s.p.	– ustawa z dnia 5 czerwca 1998 r. o samorządzie powiatowym (t.j. Dz. U. z 2020 r. poz. 920)
ustawa o KAS	– ustawa z dnia 16 listopada 2016 r. o Krajowej Administracji Skarbowej (t.j. Dz. U. z 2021 r. poz. 422 ze zm.)
ustawa o Policji	– ustawa z dnia 6 kwietnia 1990 r. o Policji (t.j. Dz. U. z 2020 r. poz. 360 ze zm.)
ustawa wdrożeniowa	– ustawa z dnia 11 lipca 2014 r. o zasadach realizacji programów w zakresie polityki spójności finansowanych w perspektywie finansowej 2014-2020 (t.j. Dz. U. z 2020 r. poz. 818 ze zm.)
ustawa o zobowiązaniach podatkowych	– ustawa z dnia 19 grudnia 1980 r. o zobowiązaniach podatkowych (t.j. Dz. U. z 1993 r. Nr 108, poz. 486 ze zm.)
u.s.w.	– ustawa z dnia 5 czerwca 1998 r. o samorządzie województwa (t.j. Dz. U. z 2020 r. poz. 1668 ze zm.)
u.t.d.	– ustawa z dnia 6 września 2001 r. o transporcie drogowym (t.j. Dz. U. z 2021 r. poz. 919)
u.w.j.S.P.	– ustawa z dnia 1 grudnia 1995 r. o wpłatach z zysku przez jednoosobowe spółki Skarbu Państwa (t.j. Dz. U. z 2020 r. poz. 16)

u.w.n.t.c.	– ustawa z dnia 30 czerwca 2011 r. o wdrożeniu naziemnej telewizji cyfrowej (t.j. Dz. U. z 2016 r. poz. 649)
uzasadnienie rządowego projektu nowelizacji k.p.a. z 7 kwietnia 2017 r.	– uzasadnienie rządowego projektu ustawy o zmianie ustawy – Kodeks postępowania administracyjnego oraz niektórych innych ustaw, Druk Sejmu VIII kadencji, Nr 1183 z dnia 28 grudnia 2016 r.
uzasadnienie rządowego projektu ustawy o zmianie ustawy o finansach publicznych z 9 listopada 2016 r.	– uzasadnienie rządowego projektu ustawy o zmianie ustawy o finansach publicznych, Druk Sejmu VIII kadencji, Druk Nr 1014 z dnia 9 listopada 2016 r.
u.z.k.o.a.	– ustawa z dnia 24 lipca 1998 r. o zmianie niektórych ustaw określających kompetencje organów administracji publicznej – w związku z reformą ustrojową państwa (Dz. U. Nr 106, poz. 668 ze zm.)
u.z.m.p.	– ustawa z dnia 16 grudnia 2016 r. o zasadach zarządzania mieniem państwowym (t.j. Dz. U. z 2020 r. poz. 735 ze zm.)
u.z.p.	– ustawa z dnia 7 lipca 1994 r. o zagospodarowaniu przestrzennym (t.j. Dz. U. z 1999 r. Nr 15, poz. 139 ze zm.)
u.z.p.p.	– ustawa z dnia 6 grudnia 2006 r. o zasadach prowadzenia polityki rozwoju (t.j. Dz. U. z 2019 r. poz. 1295 ze zm.)
u.z.p.p.r.	– ustawa z dnia 24 stycznia 2014 r. o zmianie ustawy o zasadach prowadzenia polityki rozwoju oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. poz. 379)
WSA	– Wojewódzki Sąd Administracyjny

Wstęp

Przedmiotem badań w niniejszej pracy są polskie regulacje prawne normujące wymiar niepodatkowych należności budżetowych. Celem pracy jest wskazanie na mechanizmy normatywne wymiaru niepodatkowych należności budżetowych. W szczególności jej celem jest ustalenie konstrukcji normatywnych modeli wymiaru charakterystycznych dla podstawowych kategorii niepodatkowych należności budżetowych wyodrębnionych na podstawie przyjętych w pracy kryteriów.

Realizacji tak postawionego celu badawczego towarzyszy założenie, że nie jest wykluczone wyróżnienie innych niż prezentowane normatywnych modeli wymiaru niepodatkowych należności budżetowych, które wyznaczone są przepisami szczególnymi i stanowią odstępstwo od zasadniczych normatywnych modeli wymiaru niepodatkowych należności budżetowych. Konstrukcja zasadniczych normatywnych modeli wymiaru niepodatkowych należności budżetowych jest powtarzalna i opisana treścią norm prawnych. Analiza przepisów regulujących wymiar poszczególnych niepodatkowych należności budżetowych prowadzi do wniosku, że cechy i układ instytucji prawnych dotyczących wymiaru niektórych niepodatkowych należności budżetowych wykazuje podobieństwa. W sytuacji gdy konstrukcja danego modelu nie odnosi się wyłącznie do pojedynczego przypadku, ale jest charakterystyczna (powtarzalna) dla określonej grupy niepodatkowych należności budżetowych, model ten uznać należy za zasadniczy lub jeden z zasadniczych normatywnych modeli wymiaru niepodatkowych należności budżetowych. Konsekwencją uznania, że wyróżnić można zasadnicze normatywne modele wymiaru niepodatkowych należności budżetowych, jest stwierdzenie, że z unormowań dotyczących wymiaru niepodatkowych należności budżetowych w prawie polskim odtworzyć można więcej niż jeden normatywny model ich wymiaru.

W celu określenia konstrukcji normatywnego modelu (modeli) wymiaru niepodatkowych należności budżetowych analizie poddano przede wszystkim materiał normatywny, ale również orzecznictwo i poglądy doktryny prawa na temat wymiaru niepodatkowych należności budżetowych. Określenie kształtu normatywnego modelu wymiaru niepodatkowych należności budżetowych polega na uporządkowaniu zawartych w różnych aktach prawnych regulacji dotyczących wymiaru niepodatkowych należności budżetowych,

odtworzeniu (odczytaniu) z ich treści konstrukcji (struktury) tego modelu oraz analizie poszczególnych jego elementów. Ramy niniejszej dysertacji nie pozwalają na zbadanie wszystkich normatywnych modeli wymiaru niepodatkowych należności budżetowych, jakie wyróżnić można na podstawie analizy regulacji prawnych dotyczących ich wymiaru. Przede wszystkim jednak nie byłoby to uzasadnione, mając na uwadze czytelność prowadzonych rozważań i potrzebę uporządkowania problematyki wymiaru niepodatkowych należności budżetowych w prawie polskim. Uporządkowaniu temu służy wskazanie zasadniczych normatywnych modeli wymiaru niepodatkowych należności budżetowych charakterystycznych dla ich podstawowych kategorii, z wyłączeniem szczególnych przypadków, gdy ustawodawca przewidział dla niektórych z nich normatywny model wymiaru, którego konstrukcja stanowi wyjątek od konstrukcji modeli podstawowych. Przyjęty w dysertacji sposób analizy regulacji prawa polskiego dotyczących wymiaru niepodatkowych należności budżetowych – poprzez wskazanie i określenie konstrukcji (struktury) normatywnych modeli wymiaru poszczególnych kategorii niepodatkowych należności budżetowych – nadaje rozważaniom na temat wymiaru niepodatkowych należności budżetowych charakter bardziej ogólny i czytelny. Analiza regulacji prawnych dotyczących wymiaru niepodatkowych należności budżetowych, przeprowadzana z pominięciem wskazania normatywnych modeli wymiaru charakterystycznych dla ich zasadniczych kategorii, byłaby jedynie analizą pojedynczych, niezależnych od siebie unormowań dotyczących wymiaru poszczególnych niepodatkowych należności budżetowych zawartych w różnych aktach prawnych.

W związku z celem pracy dokonano analizy pojęć: wymiaru niepodatkowych należności budżetowych i normatywnego modelu wymiaru niepodatkowych należności budżetowych. Realizacja celu pracy nie byłaby możliwa także bez uporządkowania terminologicznego w obszarze niepodatkowych należności budżetowych oraz dokonania ich podziału na podstawie przyjętych kryteriów wyodrębnienia.

Na wstępie rozprawy postawiono następujące hipotezy badawcze.

Hipoteza 1: Adekwatnie do podziału niepodatkowych należności budżetowych na niepodatkowe należności budżetowe w rozumieniu przepisów Ordynacji podatkowej i niepodatkowe należności budżetowe w rozumieniu przepisów ustawy o finansach publicznych zróżnicowany jest, o ile przepisy szczególne nie stanowią inaczej, normatywny model wymiaru niepodatkowych należności budżetowych.

Hipoteza 2: Determinantami konstrukcji normatywnych modeli wymiaru niepodatkowych należności budżetowych są: charakter prawny niepodatkowej należności budżetowej i zakres stosowania do spraw jej dotyczących przepisów Ordynacji podatkowej¹ oraz sposób powstawania zobowiązania niepodatkowej należności budżetowej.

¹ Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (t.j. Dz. U. z 2020 r. poz. 1325 ze zm.; dalej: o.p.).

Hipoteza 3: W prawie polskim brakuje wystarczająco określonych i jednolitych regulacji dotyczących wymiaru niepodatkowych należności budżetowych.

Przyjęte hipotezy oparto na następujących założeniach: 1) podstawowym podziałem niepodatkowych należności budżetowych w prawie polskim jest podział na niepodatkowe należności budżetowe w rozumieniu przepisów Ordynacji podatkowej i niepodatkowe należności budżetowe w rozumieniu przepisów ustawy o finansach publicznych; 2) ustawodawca niezwykle rzadko określa niepodatkowe należności budżetowe tym mianem w przepisach ustaw regulujących poszczególne z nich. Ordynacja podatkowa nie wskazuje katalogu niepodatkowych należności budżetowych objętych zakresem przedmiotowym stosowania jej przepisów. Katalog niepodatkowych należności budżetowych o charakterze publicznoprawnym zawarty w art. 60 ustawy o finansach publicznych² ma natomiast charakter przykładowy i otwarty. Określenie, do której kategorii należy dana niepodatkowa należność budżetowa, a w konsekwencji jaki reżim prawny właściwy jest w sprawach jej wymiaru, wymaga każdorazowo ustalenia charakteru prawnego tej należności; 3) zgodnie z art. 67 ust. 1 u.f.p. do nieuregulowanych niniejszą ustawą spraw należności, o których mowa w jej art. 60, stosuje się przepisy Kodeksu postępowania administracyjnego³ i odpowiednio przepisy działu III o.p. Na mocy art. 67 ust. 2 u.f.p. do spraw dotyczących administracyjnych kar pieniężnych zastosowanie mają przepisy Kodeksu postępowania administracyjnego. Częściowe, nierzadko fragmentaryczne regulacje dotyczące procedury wymiaru niepodatkowych należności budżetowych przewidują proceduralne przepisy ustaw szczególnych, stanowiące *lex specialis* w stosunku do przepisów art. 67 u.f.p. Przepisy ustaw szczególnych zawierać mogą także odmienne względem art. 67 u.f.p. regulacje dotyczące zakresu stosowania Ordynacji podatkowej do normowanych tymi ustawami niepodatkowych należności budżetowych.

W celu weryfikacji postawionych hipotez sformułowano następujące **pytania badawcze:** **1)** jakie wyróżnić można zasadnicze normatywne modele wymiaru niepodatkowych należności budżetowych? **2)** od czego uzależniona jest konstrukcja normatywnych modeli wymiaru niepodatkowych należności budżetowych? **3)** czy przepisy ustaw szczególnych zawierają wystarczająco precyzyjne regulacje dotyczące wymiaru normowanych tymi ustawami niepodatkowych należności budżetowych?

Treść niniejszej pracy została podzielona na pięć rozdziałów. Każdy rozdział rozpoczyna się wprowadzeniem, a kończy krótkim podsumowaniem.

Rozdział pierwszy stanowi punkt wyjścia do przeprowadzenia rozważań dotyczących przedmiotu niniejszej dysertacji. W związku z tym obszar badawczy tego rozdziału

² Ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (t.j. Dz. U. z 2021 r. poz. 305; dalej: u.f.p.).

³ Ustawa z dnia 14 czerwca 1960 r. – Kodeks postępowania administracyjnego (t.j. Dz. U. z 2021 r. poz. 735; dalej: k.p.a.).

koncentruje się wokół dwóch zagadnień: uporządkowaniu zagadnień terminologicznych w zakresie niepodatkowych należności budżetowych oraz wyróżnieniu ich zasadniczych rodzajów. Celem pierwszego rozdziału pracy jest dokonanie, na podstawie przyjętych kryteriów wyodrębnienia, podziału niepodatkowych należności budżetowych w prawie polskim.

Zróżnicowanie, a jednocześnie duża liczba występujących w prawie polskim instytucji prawnych, które stanowią niepodatkowe należności budżetowe, sprawia, że analiza problematyki wymiaru tej kategorii należności publicznoprawnych dokonana być winna z uwzględnieniem ich podziału ustalonego na podstawie przyjętych dla tego celu kryteriów ich wyodrębnienia. Mając powyższe na uwadze, w pierwszym rozdziale pracy wyróżniono podstawowe kategorie niepodatkowych należności budżetowych oraz wskazano kryteria tak przyjętego podziału, co w dalszej części rozprawy pozwoliło na poczynienie rozważań na temat wymiaru niepodatkowych należności budżetowych w odniesieniu do grup ich podziału i ustalenie, na tej podstawie, zasadniczych normatywnych modeli wymiaru charakterystycznych dla podstawowych kategorii niepodatkowych należności budżetowych.

Zgodnie z definicją słownikową „kryterium” oznacza „czynnik służący za podstawę oceny, wyboru lub kwalifikacji”⁴. Natomiast „wyodrębnienie” to rzeczownikowa forma czasownika „wyodrębnić”, który oznacza: „wydzielić coś z jakiejś całości”⁵. Przyjęte dla celów dysertacji kryteria wyodrębnienia niepodatkowych należności budżetowych umożliwiają, po pierwsze, ich odróżnienie od innych należności publicznoprawnych, zaś po drugie, na ich podstawie możliwe jest wykazanie wewnętrznego zróżnicowania niepodatkowych należności budżetowych i wyodrębnienie ich zasadniczych kategorii. Przyjęte kryteria wyodrębnienia niepodatkowych należności budżetowych stanowią zatem kryteria ich wyodrębnienia zarówno zewnętrznego, jak i wewnętrznego.

W drugim rozdziale dysertacji analizie poddane zostanie pojęcie wymiaru niepodatkowych należności budżetowych. Zasadniczym celem niniejszego rozdziału jest określenie przyjętego w niej sposobu rozumienia tego pojęcia. Wskazanie przyjętego w pracy sposobu rozumienia pojęcia wymiaru niepodatkowych należności budżetowych jest uzasadnione, mając na uwadze czytelność poczynionych w jej dalszej części rozważań. Ze względu na zróżnicowanie charakteru prawnego niepodatkowych należności budżetowych w tej części dysertacji ustalone zostanie także, czy pojęcie wymiaru niepodatkowych należności budżetowych jest pojęciem jednolitym dla wszystkich ich kategorii.

⁴ *Słownik języka polskiego PWN*, <https://sjp.pwn.pl>, hasło: kryterium [dostęp: 15.06.2020].

⁵ *Słownik języka polskiego PWN*, <https://sjp.pwn.pl>, hasło: wyodrębnić [dostęp: 15.06.2020].

Przedmiotem badań w trzecim rozdziale pracy jest normatywny model wymiaru niepodatkowych należności budżetowych. Celem badawczym w tej części pracy jest określenie, co rozumieć należy pod pojęciem normatywnego modelu wymiaru niepodatkowych należności budżetowych, oraz ustalenie elementów struktury tego modelu. Zważywszy na rozproszenie regulacji prawnych dotyczących niepodatkowych należności budżetowych, analiza struktury normatywnego modelu ich wymiaru przeprowadzona zostanie z uwzględnieniem przepisów różnych ustaw. Mając na uwadze, że celem dysertacji jest ustalenie konstrukcji normatywnych modeli wymiaru charakterystycznych dla zasadniczych kategorii niepodatkowych należności budżetowych, wyodrębnionych na podstawie przyjętych w niej kryteriów, przed podjęciem rozważań na temat rodzajów normatywnych modeli wymiaru niepodatkowych należności budżetowych konieczne jest udzielenie odpowiedzi na pytanie, co rozumieć należy pod pojęciem normatywnego modelu wymiaru i jakie są elementy jego konstrukcji. Normatywny model wymiaru niepodatkowych należności budżetowych wyznaczają przepisy ustaw zawierających regulacje dotyczące wymiaru (ustalania i określania wysokości zobowiązania) niepodatkowych należności budżetowych. Każdy z prezentowanych w pracy normatywnych modeli wymiaru niepodatkowych należności budżetowych zbudowany jest z określonych elementów, które kształtują jego strukturę. W trzecim rozdziale elementy konstrukcji normatywnego modelu wymiaru niepodatkowych należności budżetowych poddane zostaną pogłębionej analizie.

Celem czwartego rozdziału pracy jest określenie, jakie zasadnicze normatywne modele wymiaru charakterystyczne są dla niepodatkowych należności budżetowych w rozumieniu przepisów Ordynacji podatkowej, oraz prezentacja ich konstrukcji. Przedmiotem badań w niniejszym rozdziale są obowiązujące rozwiązania normatywne dotyczące wymiaru niepodatkowych należności budżetowych w rozumieniu przepisów Ordynacji podatkowej. Rozważania w tej części pracy prowadzone będą z uwzględnieniem sposobów powstawania zobowiązań niepodatkowych należności budżetowych przedmiotowej kategorii. Niepodatkowe należności budżetu państwa lub budżetów jednostek samorządu terytorialnego, do których określania lub ustalania uprawnione są organy podatkowe, a więc zgodnie z terminologią przyjętą w dysertacji niepodatkowe należności budżetowe w rozumieniu przepisów Ordynacji podatkowej, wymienione zostały, obok podatków i opłat, w treści art. 2 § 1 pkt 1 niniejszej ustawy. W świetle powołanego przepisu zakres stosowania Ordynacji podatkowej do podatków, opłat i niepodatkowych należności budżetowych, o których mowa w tym przepisie, jest tożsamy. W ramach rozważań na temat normatywnych modeli wymiaru niepodatkowych należności budżetowych w rozumieniu przepisów Ordynacji podatkowej uzasadnione jest zatem skorzystanie z bogatego dorobku doktryny prawa podatkowego na temat wymiaru podatkowego.

W czwartym rozdziale pracy wymiar niepodatkowych należności budżetowych w rozumieniu przepisów Ordynacji podatkowej omówiony zostanie także na przykładzie wybranych niepodatkowych należności budżetowych: wpłat z zysku przedsiębiorstw państwowych.

Rozdział piąty pracy poświęcony zostanie problematyce wymiaru niepodatkowych należności budżetowych w rozumieniu przepisów ustawy o finansach publicznych. Niepodatkowe należności budżetowe w rozumieniu przepisów ustawy o finansach publicznych, których otwarty katalog zawarty został w art. 60 tego aktu prawnego, są najliczniejszą, a zarazem najbardziej zróżnicowaną kategorią niepodatkowych należności budżetowych w prawie polskim. Ramy niniejszej dysertacji nie pozwalają na wskazanie wszystkich możliwych normatywnych modeli wymiaru niepodatkowych należności budżetowych tej kategorii. Wobec powyższego celem piątego rozdziału pracy jest przedstawienie i określenie konstrukcji normatywnych modeli wymiaru wybranych niepodatkowych należności budżetowych w rozumieniu ustawy o finansach publicznych z uwzględnieniem ich podziału według kryterium zakresu stosowania do spraw ich dotyczących przepisów Ordynacji podatkowej. W ramach tak przyjętego podziału rozważania na temat wymiaru niepodatkowych należności budżetowych w rozumieniu ustawy o finansach publicznych, do których odpowiednie zastosowanie mają przepisy działu III o.p., prowadzone będą w dalszej kolejności z uwzględnieniem sposobu powstawania zobowiązań z ich tytułu.

Analiza normatywnych modeli wymiaru wybranych niepodatkowych należności budżetowych, o których mowa w art. 60 u.f.p., pozwoli wskazać najczęstsze problemy związane z ich wymiarem. Normatywne modele wymiaru niepodatkowych należności budżetowych poddane analizie w piątym rozdziale dysertacji są charakterystyczne dla zasadniczych kategorii niepodatkowych należności budżetowych w rozumieniu przepisów ustawy o finansach publicznych.

Zakończenie i wnioski wieńczą badania przeprowadzone w pracy. Końcowej weryfikacji przyjętych twierdzeń towarzyszą postulaty *de lege lata* oraz *de lege ferenda*.

Pracę przygotowano na podstawie metod badawczych właściwych dla nauk prawnych. Podstawowe znaczenie dla opracowania miała metoda dogmatyczno-prawna. Ponadto w pracy zawarto w niezbędnym zakresie rozważania teoretycznoprawne. Posłużono się również metodą historyczno-prawną, w szczególności do przedstawienia kształtowania się pojęcia niepodatkowych należności budżetowych w prawie polskim.

Uzasadnieniem do podjęcia tematyki wymiaru niepodatkowych należności budżetowych są trzy argumenty. Po pierwsze, o ile w polskiej doktrynie prawniczej wymiar należności podatkowych został gruntownie przeanalizowany, publikacje dotyczące wymiaru niepodatkowych należności budżetowych, stanowiących znacznie szerszą

zakresowo grupę należności publicznoprawnych, pozostają rzadkością. W szczególności zagadnienie wymiaru niepodatkowych należności budżetowych nie doczekało się do tej pory odrębnego monograficznego opracowania.

Po drugie, niepodatkowe należności budżetowe stanowią liczną kategorię należności publicznoprawnych. Dynamika procesów społecznych, a zwłaszcza gospodarczych, sprzyja konstruowaniu kolejnych postaci niepodatkowych należności budżetowych. Mają one zróżnicowany charakter prawny, co w konsekwencji skutkuje koniecznością każdorazowego ustalania, czy w danym przypadku w ogóle mamy do czynienia z niepodatkową należnością budżetową. Powstają wątpliwości terminologiczne, ponieważ ustawodawca w przepisach ustaw regulujących poszczególne niepodatkowe należności budżetowe zwykle nie określa ich tym mianem, używając sformułowań typu: wpłata z zysku, opłata, opłata sankcyjna czy kara pieniężna. Brak definicji legalnej opłaty w prawie polskim skutkuje dodatkowo wadliwym używaniem tego terminu w odniesieniu do niepodatkowych należności budżetowych.

Po trzecie, w przypadku niepodatkowych należności budżetowych mamy do czynienia ze znacznym rozproszeniem, a nierzadko także fragmentarycznością regulacji ustawowych. Unormowania dotyczące wymiaru niepodatkowych należności budżetowych zawarte są w przepisach wielu różnych ustaw. Z jednej strony podstawowym aktem ogólnego prawa podatkowego pozostaje Ordynacja podatkowa, jednakże w ramach omawianej problematyki wchodzi ona w określone korelacje z ustawą o finansach publicznych i Kodeksem postępowania administracyjnego. Zróżnicowanie charakteru prawnego niepodatkowych należności budżetowych, przy jednoczesnym zawarciu regulacji prawnych dotyczących ich wymiaru, nierzadko niewystarczająco precyzyjnych, w przepisach wielu różnych ustaw, implikuje rozbieżności stanowisk w doktrynie i orzecznictwie sądów administracyjnych oraz utrudnia praktykę organów administracji publicznej. Tym samym niniejsza dysertacja, której obszar badawczy skoncentrowany jest wokół zagadnień wymiaru niepodatkowych należności budżetowych, podejmuje istotną i doniosłą dla teorii prawa finansowego oraz praktyki jego stosowania tematykę.

Praca uwzględnia stan prawny na czerwiec 2021 r.

Chciałabym podziękować Panu Profesorowi Pawłowi Borszowskiemu, promotorowi mojej rozprawy doktorskiej, za poświęcony czas i uwagi merytoryczne udzielane w trakcie jej powstawania. Chciałabym także podziękować recenzentom mojej rozprawy doktorskiej – Pani Profesor Beacie Kuci-Guściorze oraz Panu Profesorowi Wojciechowi Morawskiemu za cenne uwagi, które pomogły mi w przygotowaniu niniejszej publikacji.

Anna Miernik

Rozdział I

Niepodatkowe należności budżetowe w prawie polskim

1. Wprowadzenie

Niepodatkowe należności budżetowe w prawie polskim stanowią liczną, a zarazem zróżnicowaną pod względem charakteru prawnego kategorię środków publicznych. Ustawodawca niezwykle rzadko określa niepodatkowe należności budżetowe tym mianem w ustawach normujących poszczególne z nich. Stwierdzenie na podstawie samej nazwy, iż dane świadczenie pieniężne należy do kategorii niepodatkowych należności budżetowych, jest więc praktycznie niemożliwe. W konsekwencji niejednokrotnie utrudnione jest nie tylko jednoznaczne rozstrzygnięcie, że określone świadczenie pieniężne stanowi niepodatkową należność budżetową, ale również jakiego rodzaju niepodatkową należność budżetową. Ustalenie, że w danym przypadku mamy do czynienia z niepodatkową należnością budżetową, wymaga najczęściej szczegółowej analizy charakteru prawnego świadczenia pieniężnego.

Punktem wyjścia do przeprowadzenia rozważań na temat wymiaru niepodatkowych należności budżetowych w prawie polskim jest uporządkowanie terminologiczne w ich obszarze, jak również ustalenie, jakie środki publiczne stanowią niepodatkowe należności budżetowe oraz jakie można wyróżnić ich zasadnicze rodzaje. Celem pierwszego rozdziału pracy jest dokonanie, na podstawie przyjętych kryteriów wyodrębnienia, podziału niepodatkowych należności budżetowych w prawie polskim, na podstawie którego, w dalszej części dysertacji możliwe będzie zbadanie mechanizmów normatywnych wymiaru poszczególnych rodzajów tych należności. Analizie poddany zostanie także charakter prawny niepodatkowych należności budżetowych. Rozważania poczynione w tej części pracy będą miały na celu ustalenie, czy niepodatkowe należności budżetowe mają charakter publicznoprawny oraz czy stanowią daniny publiczne. Rozstrzygnięcie, czy niepodatkowe należności budżetowe stanowią należności o charakterze publicznoprawnym

i daniny publiczne, jest istotne nie tylko z punktu widzenia teoretycznych rozważań na temat miejsca niepodatkowych należności budżetowych w systematyce środków publicznych, ale przekłada się bezpośrednio na rozwiązania w zakresie ich wymiaru i poboru.

Uporządkowaniu zagadnień terminologicznych w obszarze niepodatkowych należności budżetowych służyła będzie przeprowadzona w pierwszym rozdziale pracy analiza zmian przepisów Ordynacji podatkowej i ustawy o finansach publicznych w zakresie niepodatkowych należności budżetowych, która umożliwi poczynienie rozważań nad genezą i kształtowaniem się pojęcia niepodatkowych należności budżetowych w prawie polskim. Niepodatkowe należności budżetowe w sensie pojęciowym to w istocie nowa instytucja prawnofinansowa, albowiem pojęcie niepodatkowych należności budżetowych jako wyodrębnionej kategorii należności publicznoprawnych pojawiło się dopiero wraz z wejściem w życie Ordynacji podatkowej, tj. dnia 1 stycznia 1998 r. Rozważeniu poddane zostanie także, czy i w jakim stopniu wyodrębnienie niepodatkowych należności budżetowych o charakterze publicznoprawnym w ustawie o finansach publicznych uporządkowało obszar niepodatkowych należności budżetowych oraz jak oceniać należy systematyczne rozszerzanie przez ustawodawcę zakresu tego pojęcia poprzez dodawanie kolejnych pozycji do zawartego w art. 60 niniejszej ustawy katalogu tych środków publicznych.

2. Kształtowanie się pojęcia niepodatkowych należności budżetowych na tle zmian przepisów Ordynacji podatkowej i ustawy o finansach publicznych

Niepodatkowe należności budżetowe w prawie polskim to wiele instytucji prawnych ujętych w różnych aktach prawnych⁶. Regulacje dotyczące niepodatkowych należności budżetowych znajdują się w Ordynacji podatkowej, w ustawie o finansach publicznych, przy czym ta ostatnia ustawa w sprawach nią nieuregulowanych odsyła do stosowania Kodeksu postępowania administracyjnego i odpowiednio przepisów działu III o.p. Dodatkowo uregulowania dotyczące niepodatkowych należności budżetowych znajdują się w licznych ustawach szczególnych.

Pojęcie niepodatkowych należności budżetowych jako wyodrębnionej kategorii należności publicznoprawnych pojawiło się po raz pierwszy wraz z wejściem w życie Ordynacji podatkowej. Przepisy dotyczące przedmiotowych należności znalazły się w art. 2 § 1 pkt 1 i § 2 o.p. oraz w art. 3 pkt 3 lit. c o.p. Na mocy art. 2 § 1 pkt 1 o.p., w jego pierwotnym brzmieniu, przepisy niniejszej ustawy stosuje się do podatków, opłat

⁶ Zob. B. Kucia-Guściora, [w:] P. Smoleń (red.), *Ustawa o finansach publicznych. Komentarz*, Warszawa 2012, s. 435.

oraz innych niepodatkowych należności budżetu państwa, do których określania lub ustalania uprawnione są organy podatkowe, natomiast w myśl § 2 art. 2 o.p., w brzmieniu z 1 stycznia 1998 r., przepisy działu III stosuje się, jeżeli odrębne przepisy nie stanowią inaczej, również do opłat oraz innych niepodatkowych należności budżetu państwa, do których ustalenia lub określenia uprawnione są *inne* organy niż organy podatkowe⁷. Od początku obowiązywania Ordynacji podatkowej regulacje odnoszące się wprost do pojęcia niepodatkowych należności budżetowych znalazły się także w art. 3 pkt 3 lit. c o.p., zgodnie z którego pierwotnym brzmieniem przez podatek (dla potrzeb niniejszej ustawy) rozumieć należy również m.in. opłaty oraz inne niepodatkowe należności budżetowe⁸.

Niepodatkowe należności budżetowe w pierwotnym brzmieniu omawianych przepisów Ordynacji podatkowej stanowiły więc wyłącznie należności budżetu państwa, do których ustalania lub określania uprawnione są organy podatkowe lub organy inne niż organy podatkowe. Sformułowanie „opłaty oraz inne niepodatkowe należności budżetowe” wskazywać mogło natomiast, że opłaty należą do kategorii niepodatkowych należności budżetowych⁹. Taka konstrukcja art. 2 § 1 pkt 1 i § 2 o.p. oraz art. 3 pkt 3 lit. c o.p. prowadzić mogłaby nawet do wniosku, że przepisy niniejszej ustawy stosuje się do dwóch kategorii świadczeń publicznych, jakimi są podatki, oraz niepodatkowe należności budżetowe, do grupy których należą m.in. opłaty¹⁰. Wydaje się jednak, że nie taka była intencja ustawodawcy. Omawiane przepisy Ordynacji podatkowej zostały bowiem od dnia jej wejścia w życie kilkakrotnie zmienione. Ustawą z dnia 24 lipca 1998 r.¹¹, która weszła w życie 1 stycznia 1999 r., stosowanie Ordynacji podatkowej rozszerzone zostało na niepodatkowe należności budżetów jednostek samorządu terytorialnego, do których ustalania lub określania uprawnione są organy podatkowe¹², przy czym zmianie nie uległy przepisy § 2 art. 2 o.p. ograniczające stosowanie działu III o.p. do opłat oraz innych niepodatkowych należności wyłącznie budżetu państwa, do których ustalenia lub określenia uprawnione są organy inne niż organy podatkowe. Z dniem 1 stycznia 2003 r. weszła natomiast w życie szczególnie istotna dla zdefiniowania pojęcia niepodatkowych należności budżetowych ustawa nowelizująca z dnia 12 września 2002 r.¹³,

⁷ Zob. Dz. U. Nr 137, poz. 926.

⁸ Zob. Dz. U. Nr 137, poz. 926.

⁹ Zob. A. Huchla, *Niepodatkowe należności budżetowe w ustawie o finansach publicznych i w ordynacji podatkowej*, [w:] W. Miemieć, K. Sawicka (red. nauk.), *Instytucje prawnofinansowe w warunkach kryzysu gospodarczego*, Warszawa 2014, s. 258; M. Ślifirczyk, *Niepodatkowe należności budżetowe – pojęcie i systematyka*, „Gdańskie Studia Prawnicze” 2007, t. XVI, s. 336.

¹⁰ Zob. A. Huchla, *Niepodatkowe...*, s. 258.

¹¹ Ustawa z dnia 24 lipca 1998 r. o zmianie niektórych ustaw określających kompetencje organów administracji publicznej – w związku z reformą ustrojową państwa (Dz. U. Nr 106, poz. 668 ze zm.; dalej: u.z.k.o.a.).

¹² Art. 142 pkt 1 lit. a u.z.k.o.a.

¹³ Ustawa z dnia 12 września 2002 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz o zmianie niektórych innych ustaw (Dz. U. Nr 169, poz. 1387 ze zm.; dalej: nowelizacja o.p. z 12 września 2002 r.).

na mocy której poprzez zmianę przepisów art. 2 § 1 pkt 1 i § 2 oraz art. 3 pkt 3 lit. c o.p. wyraźnie odróżniono opłaty od niepodatkowych należności budżetowych¹⁴. Po wejściu w życie wspomianej nowelizacji § 1 pkt 1 art. 2 o.p. otrzymał nowe brzmienie, zgodnie z którym przepisy Ordynacji podatkowej stosuje się do „podatków, opłat oraz niepodatkowych należności budżetu państwa oraz budżetów jednostek samorządu terytorialnego, do których ustalania lub określania uprawnione są organy podatkowe”, a § 2 art. 2 o.p. odpowiednio: „Jeżeli odrębne przepisy nie stanowią inaczej, przepisy działu III stosuje się również do opłat oraz niepodatkowych należności budżetu państwa, do których ustalenia lub określenia uprawnione są inne niż wymienione w § 1 pkt 1 organy”. Konsekwentnie, tą samą ustawą nowelizującą zmieniony został również art. 3 pkt 3 lit. c¹⁵, zgodnie z którego obecnym brzmieniem przez podatek (dla potrzeb Ordynacji podatkowej) rozumieć należy również m.in. opłaty oraz niepodatkowe należności budżetowe. Jednocześnie do słowniczka ustawowego Ordynacji podatkowej¹⁶ dodano art. 3 pkt 8¹⁷, zawierający definicję niepodatkowych należności budżetowych, zgodnie z której treścią niepodatkowymi należnościami budżetowymi są „niebędące podatkami i opłatami należności stanowiące dochód budżetu państwa lub budżetu jednostki samorządu terytorialnego, wynikające ze stosunków publicznoprawnych”.

Celem wprowadzenia powyższych zmian było uporządkowanie terminologiczne i jednoznaczne rozróżnienie poszczególnych, zdaniem ustawodawcy, niezależnych od siebie kategorii świadczeń publicznoprawnych, do których stosowane są przepisy Ordynacji podatkowej, a więc podatków, opłat oraz niepodatkowych należności budżetowych, o czym najdobitniej świadczy treść definicji niepodatkowych należności budżetowych zawarta w art. 3 pkt 8 o.p.¹⁸ Stanowi ona definicję ustawową niepodatkowych należności budżetowych¹⁹. Posiada charakter klasycznej definicji treściowej²⁰. Definicja klasyczna (treściowa) podaje treść danej nazwy²¹. W myśl art. 3 pkt 8 o.p. za niepodatkowe należności budżetowe uznać należy dochody budżetu państwa albo budżetu jednostki samorządu terytorialnego, które nie są podatkami lub opłatami i wynikają ze stosunków publicznoprawnych. W przepisie tym wskazuje się więc na elementy treści pojęcia niepodatkowych należności budżetowych. Zgodnie z podziałem na definicje

¹⁴ Zob. art. 1 pkt 1 lit. a oraz lit. b nowelizacji o.p. z 12 września 2002 r.

¹⁵ Zob. art. 1 pkt 2 lit. b nowelizacji o.p. z 12 września 2002 r.

¹⁶ Art. 3 o.p.

¹⁷ Art. 1 pkt 2 lit. d nowelizacji o.p. z 12 września 2002 r.

¹⁸ Zob. M. Ślifirczyk, *op. cit.*, s. 336; A. Huchla, *Niepodatkowe...*, s. 258.

¹⁹ R. Mastalski, [w:] B. Adamiak, J. Borkowski, P. Borszowski, R. Mastalski, J. Zubrzycki, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Wrocław 2017, s. 54; A. Huchla, *Niepodatkowe...*, s. 264.

²⁰ R. Mastalski, [w:] B. Adamiak, J. Borkowski, P. Borszowski, R. Mastalski, J. Zubrzycki, *op. cit.*, s. 54.

²¹ M. Zieliński, *Wykładnia prawa. Zasady. Reguły. Wskazówki*, Warszawa 2002, s. 196-198.

merytoryczne i techniczne²² definicja zawarta w powołanym artykule stanowi definicję merytoryczną. Celem definicji merytorycznej jest wyróżnienie i możliwie pełne odgraniczenie określonej kategorii ontologicznej od innych kategorii²³. Zauważyć jednak należy, że formułując w art. 3 pkt 8 o.p. definicję niepodatkowych należności budżetowych, ustawodawca odwołuje się do pojęcia opłaty, które nie zostało zdefiniowane w przepisach niniejszej ustawy. Brak definicji legalnej opłaty znacznie utrudnia odróżnienie opłat od niepodatkowych należności budżetowych. W piśmiennictwie spotkać można stanowisko, zgodnie z którym definicja zawarta w art. 3 pkt 8 o.p. ma charakter pozorny, ponieważ odwołuje się do niezdefiniowanego pojęcia opłaty²⁴.

Ostatnią, najnowszą zmianą przepisów Ordynacji podatkowej dotyczącą zakresu stosowania niniejszej ustawy do niepodatkowych należności budżetowych jest zmiana przepisów § 2 art. 2, na mocy ustawy z 10 września 2015 r.²⁵ Po wejściu w życie niniejszej ustawy z dniem 1 stycznia 2016 r. § 2 art. 2 o.p. otrzymał nowe brzmienie, zgodnie z którym przepisy działu III stosuje się, jeżeli odrębne przepisy nie stanowią inaczej, również do opłat, do których ustalenia lub określenia uprawnione są organy inne niż organy podatkowe. Oznacza to, że od 1 stycznia 2016 r. przepisy § 2 art. 2 o.p. nie stanowią podstawy prawnej do stosowania działu III o.p. do niepodatkowych należności budżetu państwa, do których ustalania lub określania uprawnione są inne organy niż organy podatkowe.

Przeprowadzona analiza zmian przepisów Ordynacji podatkowej dotyczących instytucji niepodatkowych należności budżetowych prowadzi więc do dwóch zasadniczych wniosków. Po pierwsze, intencją ustawodawcy jest odróżnienie niepodatkowych należności budżetowych, do których zastosowanie ma Ordynacja podatkowa, od pozostałych należności publicznoprawnych, do których stosuje się przepisy tej ustawy, a więc od podatków i opłat. Po drugie, zgodnie z aktualnym brzmieniem art. 2 § 1 pkt 1 i § 2 o.p., przepisy niniejszej ustawy stosuje się do niepodatkowych należności budżetu państwa lub budżetów jednostek samorządu terytorialnego, które wynikają ze stosunków publicznoprawnych i do których ustalania lub określania uprawnione są wyłącznie organy podatkowe. Wykreślenie „niepodatkowych należności budżetu państwa” z § 2 art. 2 o.p. oznacza, że w obecnym stanie prawnym stosowanie działu III o.p. do niepodatkowych należności budżetowych, do których ustalania lub określania uprawnione są organy inne niż organy podatkowe, niezależnie od tego, czy stanowią dochód budżetu państwa czy jednostki samorządu

²² Zob. B. Brzeziński, *Uwagi o znaczeniu definicji w prawie podatkowym*, [w:] R. Mastalski (red. nauk.), *Księga jubileuszowa Profesora Marka Mazurkiewicza. Studia z dziedziny prawa finansowego, prawa konstytucyjnego i ochrony środowiska*, Wrocław 2001, s. 225.

²³ *Ibidem*.

²⁴ H. Dzwonkowski, T. Nowak, *Art. 2*, [w:] H. Dzwonkowski (red.), *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2020, Legalis/el. [dostęp: 10.06.2020].

²⁵ Art. 1 pkt 1 ustawy z dnia 10 września 2015 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. poz. 1649 ze zm.; dalej: nowelizacja o.p. z 10 września 2015 r.).

terytorialnego, nie wynika z przepisów Ordynacji podatkowej, lecz, o czym mowa poniżej, z przepisów ustawy o finansach publicznych i ustaw szczególnych, regulujących poszczególne z nich. Do niepodatkowych należności budżetowych, o których mowa w art. 2 § 1 pkt 1 o.p., stosuje się natomiast przepisy Ordynacji podatkowej wprost i w całości.

W ustawie o finansach publicznych pojęcie niepodatkowych należności budżetowych jako wyodrębnionej kategorii środków publicznych pojawiło się wraz z wejściem w życie art. 60-67 niniejszej ustawy, tj. z dniem 1 stycznia 2010 r., kiedy zaczęła ona obowiązywać, a wraz z nią grupa artykułów dotycząca odrębnej kategorii środków publicznych, jakimi są niepodatkowe należności budżetowe o charakterze publicznoprawnym. Obowiązujące przed dniem jej wejścia w życie ustawy o finansach publicznych²⁶ nie zawierały regulacji dotyczących niepodatkowych należności budżetowych jako odrębnej kategorii normatywnej, chociaż posługiwały się terminem „niepodatkowe należności budżetowe”. Zarówno przepisy u.f.p. z 26 listopada 1998 r., jak i przepisy u.f.p. z 30 czerwca 2005 r. zawierały delegację ustawową dla Ministra Finansów do określenia, w drodze rozporządzenia, zasad rachunkowości oraz planów kont dla organów podatkowych w zakresie poboru i rozliczenia podatków, opłat oraz innych niepodatkowych należności budżetowych, do których określania lub ustalania uprawnione są organy podatkowe²⁷. W tym miejscu zwrócić uwagę należy na to, że w omawianych przepisach, podobnie jak w pierwotnym brzmieniu art. 2 § 1 pkt 1 i § 2 o.p. oraz art. 3 pkt 3 lit c o.p., mowa jest o opłatach oraz innych niepodatkowych należnościach budżetowych. W przepisach niniejszych ustaw nie zostało natomiast zdefiniowane pojęcie niepodatkowych należności budżetowych jako wyodrębnionej kategorii świadczeń publicznoprawnych. Terminem „niepodatkowe należności budżetowe” nie posłużono się również, formułując katalog środków i dochodów publicznych²⁸.

²⁶ Ustawa z dnia 26 listopada 1998 r. o finansach publicznych (t.j. Dz. U. z 2003 r. Nr 15, poz. 148 ze zm.; dalej: u.f.p. z 26 listopada 1998 r.) i ustawa z dnia 30 czerwca 2005 r. o finansach publicznych (Dz. U. Nr 249, poz. 2104 ze zm.; dalej: u.f.p. z 30 czerwca 2005 r.).

²⁷ Art. 14 ust. 1 pkt 3 u.f.p. z 26 listopada 1998 r. oraz art. 17 ust. 3 pkt 2 u.f.p. z 30 czerwca 2005 r. Zauważyć przy tym należy, że w u.f.p. z 26 listopada 1998 r. mowa jest o „niepodatkowych należnościach budżetu”.

²⁸ Zgodnie przepisami u.f.p. z 26 listopada 1998 r. środkami publicznymi są m.in. dochody publiczne (art. 3 ust. 1 pkt 1). Dochodami publicznymi są natomiast m.in. (art. 3 ust. 2 pkt 1 i pkt 2 lit. a): „1) daniny publiczne, do których zalicza się podatki oraz inne świadczenia pieniężne, których obowiązek ponoszenia na rzecz państwa, jednostek samorządu terytorialnego oraz innych jednostek zaliczanych do sektora finansów publicznych wynika z odrębnych ustaw; 2) pozostałe dochody uzyskiwane przez jednostki sektora finansów publicznych, do których zalicza się: a) opłaty [...]”. W u.f.p. z 30 czerwca 2005 r. za dochody publiczne uznano m.in. (art. 5 ust. 2 pkt 1 i pkt 2): „1) daniny publiczne, do których zalicza się: podatki, składki, opłaty oraz inne świadczenia pieniężne, których obowiązek ponoszenia na rzecz państwa, jednostek samorządu terytorialnego, funduszy celowych oraz innych jednostek sektora finansów publicznych wynika z odrębnych ustaw niż ustawa budżetowa [...]; 2) inne dochody należne, na podstawie odrębnych ustaw, budżetowi państwa, jednostkom samorządu terytorialnego oraz innym jednostkom sektora finansów publicznych [...]”.

Dopiero wraz z wejściem w życie art. 60-67 u.f.p. wyodrębniono niepodatkowe należności budżetowe o charakterze publicznoprawnym od pozostałych środków publicznych regulowanych jej przepisami, przede wszystkim od należności pieniężnych posiadających charakter cywilnoprawny²⁹. Przepisy art. 60-67 u.f.p. zawierają przykładowy katalog niepodatkowych należności budżetowych o charakterze publicznoprawnym³⁰, regulacje dotyczące: organów właściwych do wydawania decyzji w odniesieniu do należności w nim ujętych³¹, potrącenia³², ulg w spłacie zobowiązań³³, zasad ponoszenia odpowiedzialności solidarnej za zobowiązania z tytułu tych należności³⁴, zastosowania do nich przepisów o postępowaniu egzekucyjnym w administracji³⁵, terminów przedawnienia dla należności, o których mowa w art. 60 pkt 6³⁶, jak również wskazują przepisy, które mają zastosowanie w nieuregulowanych ustawą o finansach publicznych sprawach dotyczących niepodatkowych należności publicznoprawnych³⁷. Celem wprowadzenia powołanych regulacji było ujednolicenie przepisów dotyczących egzekwowania omawianej kategorii środków publicznych, jak również enumeratywne wskazanie katalogu niepodatkowych należności budżetowych o charakterze publicznoprawnym³⁸. W istocie katalog niepodatkowych należności budżetowych o charakterze publicznoprawnym, wskazany w art. 60 u.f.p., jest otwarty i ogranicza się do przykładowego wymienienia przedmiotowych należności, o czym świadczy użycie w zdaniu wstępnym niniejszego artykułu sformułowania „w szczególności”³⁹. Zgodnie z pierwotnym brzmieniem artykułu 60 u.f.p.⁴⁰ do środków publicznych stanowiących niepodatkowe należności budżetowe o charakterze publicznoprawnym zalicza się w szczególności następujące dochody budżetu państwa lub budżetu jednostki samorządu terytorialnego: kwoty dotacji podlegające zwrotowi w przypadkach określonych w ustawie o finansach publicznych, należności z tytułu udzielonych przez Skarb Państwa i jednostki samorządu terytorialnego gwarancji i poręczeń, wpłaty

²⁹ Art. 54a-59a u.f.p.

³⁰ Art. 60 u.f.p.

³¹ Art. 61 u.f.p.

³² Art. 62 oraz art. 63 u.f.p.

³³ Art. 64 u.f.p.

³⁴ Art. 65 u.f.p.

³⁵ Art. 66 u.f.p.

³⁶ Art. 66a u.f.p. dodany do u.f.p. na mocy art. 11 pkt 4 ustawy z dnia 7 lipca 2017 r. o zmianie ustawy o zasadach realizacji programów w zakresie polityki spójności finansowanych w perspektywie finansowej 2014-2020 oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. poz. 1475).

³⁷ Art. 67 u.f.p.

³⁸ Uzasadnienie rządowego projektu ustawy o finansach publicznych, Druk Sejmu VI kadencji, Nr 1181 z dnia 20 października 2008 r., s. 23-24.

³⁹ Zob. B. Kucia-Guściora, [w:] P. Smoleń (red. nauk.), *Prawo finansów publicznych. Kompendium akademickie*, Warszawa 2012, s. 39. Zob. także: M. Kowalski, *Niepodatkowe należności budżetowe powiatu z tytułu wykonywania przez starostę zadań z zakresu administracji rządowej*, „Finanse Komunalne” 2011, nr 7-8, s. 45-46.

⁴⁰ Zob. Dz. U. Nr 157, poz. 1240.

nadwyżek środków finansowych agencji wykonawczych i wpłaty nadwyżek środków obrotowych samorządowych zakładów budżetowych, wpłaty środków z tytułu rozliczeń realizacji programów przedakcesyjnych oraz należności z tytułu zwrotu płatności dokonanych w ramach programów finansowanych z udziałem środków europejskich, a także dochody pobierane przez państwowe i samorządowe jednostki budżetowe na podstawie odrębnych ustaw oraz dochody pobrane przez jednostkę samorządu terytorialnego związane z realizacją zadań z zakresu administracji rządowej oraz innych zadań zleconych jednostkom samorządu terytorialnego odrębnymi ustawami i nieodprowadzone na rachunek dochodów budżetu państwa.

Od dnia wejścia w życie przepisy art. 60 u.f.p. zostały kilkakrotnie zmienione. Ustawą z dnia 24 stycznia 2014 r.⁴¹ zmieniony został pkt 6 art. 60 u.f.p.⁴² W aktualnym brzmieniu przepis ten obejmuje należności z tytułu zwrotu środków przeznaczonych na realizację programów finansowanych z udziałem środków europejskich i inne należności związane z realizacją projektów finansowanych z udziałem tych środków, jak również odsetki od tych środków i od tych należności. Natomiast na mocy ustawy z dnia 10 lipca 2015 r.⁴³ dodany został do art. 60 u.f.p. pkt 6a, obejmujący należności z tytułu grzywien nałożonych w drodze mandatu karnego w postępowaniu w sprawach o wykroczenia i w postępowaniu w sprawach o wykroczenia skarbowe⁴⁴. Ostatnia zmiana art. 60 u.f.p., dokonana ustawą z dnia 10 lutego 2017 r.⁴⁵, polegała na rozszerzeniu zakresu przedmiotowego niniejszego przepisu o przychody państwowych funduszy celowych⁴⁶. Na mocy powołanej nowelizacji zdanie wstępne art. 60 u.f.p. otrzymało nowe brzmienie, zgodnie z którym „Środkami publicznymi stanowiącymi niepodatkowe należności budżetowe o charakterze publicznoprawnym są w szczególności następujące dochody budżetu państwa, dochody budżetu jednostki samorządu terytorialnego albo przychody państwowych funduszy celowych [...]”.

Analiza zmian przepisów art. 60 u.f.p. prowadzi do wniosku o systematycznym rozszerzaniu przez ustawodawcę zakresu pojęcia niepodatkowych należności budżetowych w rozumieniu ustawy o finansach publicznych poprzez dodawanie do wymienionego w jej art. 60 katalogu tych środków publicznych kolejnych pozycji. Szczególnie istotne wydaje się być rozszerzenie zakresu przedmiotowego regulacji zawartej w art. 60 u.f.p. o należności z tytułu grzywien nałożonych w drodze mandatu karnego w postępowaniu

⁴¹ Ustawa z dnia 24 stycznia 2014 r. o zmianie ustawy o zasadach prowadzenia polityki rozwoju oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. poz. 379; dalej: u.z.p.p.r.).

⁴² Art. 10 pkt 2 u.z.p.p.r.

⁴³ Ustawa z dnia 10 lipca 2015 r. o administracji podatkowej (Dz. U. poz. 1269 ze zm.; dalej: u.a.p.).

⁴⁴ Art. 55 pkt 3 u.a.p.

⁴⁵ Ustawa z dnia 10 lutego 2017 r. o zmianie ustawy o finansach publicznych (Dz. U. poz. 659; dalej: nowelizacja u.f.p. z 10 lutego 2017 r.).

⁴⁶ Art. 1 pkt 8 nowelizacji u.f.p. z 10 lutego 2017 r.

w sprawach o wykroczenia i w postępowaniu w sprawach o wykroczenia skarbowe, a więc o należności, których ustalanie lub określanie oparte jest na przepisach szeroko rozumianego prawa karnego, oraz o należności stanowiące przychody państwowych funduszy celowych, a więc niebędące należnościami *stricto* budżetowymi⁴⁷. Powodem dokonania tej ostatniej zmiany było to, że w dotychczasowym stanie prawnym żaden z przepisów ustawy o finansach publicznych nie przewidywał wprost możliwości udzielania ulg w spłacie należności państwowych funduszy celowych, które mają charakter publicznoprawny⁴⁸. Ze względu na przykładowy charakter wyliczenia zawartego w art. 60 u.f.p. uznać należy, że niepodatkową należnością budżetową w rozumieniu przepisów ustawy o finansach publicznych jest w obecnym stanie prawnym każda należność przypadająca państwowemu funduszowi celowemu mająca charakter publicznoprawny (z definicji bowiem należność taka nie jest należnością podatkową)⁴⁹.

Po wejściu w życie art. 60 u.f.p. powstało pytanie, czy zamieszczoną w nim regulację uznać należy jedynie za wskazanie przykładowego katalogu niepodatkowych należności budżetowych o charakterze publicznoprawnym, czy też za ich definicję legalną. W literaturze przedmiotu występują poglądy, że art. 60 u.f.p. nie wyjaśnia elementów zawartego w nim pojęcia niepodatkowych należności budżetowych o charakterze publicznoprawnym i nie stanowi jego definicji legalnej⁵⁰. Stwierdzenie, że regulacji niniejszego artykułu nie należy traktować jako definicji niepodatkowych należności budżetowych o charakterze publicznoprawnym, zawiera także uzasadnienie rządowego projektu ustawy o zmianie ustawy finansach publicznych z 9 listopada 2016 r.⁵¹ Niepodatkowe należności budżetowe, zarówno w rozumieniu art. 2 § 1 pkt 1 i art. 3 pkt 8 o.p., jak i art. 60 u.f.p., do dnia wejścia w życie zmiany art. 60 u.f.p., na mocy której zawarty w nim katalog niepodatkowych należności budżetowych o charakterze publicznoprawnym rozszerzono o przychody państwowych funduszy celowych, obejmowały, jak sama nazwa na to wskazuje, należności budżetowe, a więc stanowiące dochody budżetu państwa lub jednostki samorządu terytorialnego. W tym zakresie regulacje obu ustaw były więc

⁴⁷ Zob. E. Chojna-Duch, *Prawo finansowe. Finanse publiczne*, Warszawa 2017, s. 51-55; S. Owsiak, *Finanse publiczne. Współczesne ujęcie*, Warszawa 2017, s. 200.

⁴⁸ Zob. uzasadnienie rządowego projektu ustawy o zmianie ustawy o finansach publicznych, Druk Sejmu VIII kadencji, Nr 1014 z dnia 9 listopada 2016 r. (dalej: uzasadnienie rządowego projektu ustawy o zmianie ustawy o finansach publicznych z 9 listopada 2016 r.), s. 19.

⁴⁹ M. Bitner, [w:] W. Misiąg (red. nauk.), *Ustawa o finansach publicznych. Ustawa o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych. Komentarz*, Warszawa 2017, komentarz do art. 60 u.f.p., Legalis/el. [dostęp: 10.06.2020].

⁵⁰ A. Huchla, *Niepodatkowe...*, s. 264. Podobnie: W. Misiąg, [w:] *idem* (red. nauk.), *Ustawa o finansach publicznych. Ustawa o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych. Komentarz*, Warszawa 2019, komentarz do art. 60 u.f.p., Legalis/el. [dostęp: 10.06.2020]. Inaczej: B. Kucia-Guściora, [w:] P. Smoleń (red.), *Ustawa...*, s. 434.

⁵¹ Uzasadnienie rządowego projektu ustawy o zmianie ustawy finansach publicznych z 9 listopada 2016 r., s. 19.

zbieżne. Zgodzić należy się z wysuwaniem w doktrynie postulatem *de lege ferenda* zamieszczenia w przepisach ustawy o finansach publicznych formalnej definicji niepodatkowych należności budżetowych o charakterze publicznoprawnym⁵². Wskazuje się, że skoro ustawodawca uznał, iż zakres przedmiotowy przepisów zawartych w art. 61-67 u.f.p. ma być różny od tego, który wyznacza Ordynacja podatkowa, to zakres ten należało zdefiniować w ustawie o finansach publicznych⁵³. Postulat ten jest tym bardziej zasadny, że jednoznaczne ustalenie, czy w danym przypadku mamy do czynienia z niepodatkową należnością budżetową o charakterze publicznoprawnym w rozumieniu art. 60 u.f.p., było nierzadko utrudnione już przed rozszerzeniem zakresu przedmiotowego unormowania zawartego w niniejszym artykule o przychody państwowych funduszy celowych. Niepodatkowe należności budżetowe występują w przepisach ustaw stanowiących podstawę ich pobierania pod różnymi nazwami, przy czym w większości ustawy te nie posługują się terminem „niepodatkowe należności budżetowe”. W przypadku gdy dana należność nie została wymieniona w art. 60 u.f.p., jednoznaczne ustalenie, iż stanowi ona niepodatkową należność budżetową o charakterze publicznoprawnym w rozumieniu przepisów tego artykułu, wymaga pogłębionej analizy jej charakteru prawnego. Wydaje się, że na chwilę obecną metodą rozwiązywania problemów wynikających z braku formalnej definicji należności, o których mowa w art. 60 u.f.p., jest sukcesywne rozszerzanie przez ustawodawcę wskazanego w niniejszym artykule wyliczenia niepodatkowych należności budżetowych o charakterze publicznoprawnym o kolejne pozycje, co usuwa jednak jedynie doraźnie wątpliwości wynikające z braku jednoznacznej regulacji w tym zakresie. Precyzyjne określenie pojęcia niepodatkowych należności budżetowych o charakterze publicznoprawnym, o których mowa w art. 60 u.f.p., oraz ustalenie zakresu przedmiotowego unormowania zawartego w tym artykule utrudnia dodatkowo fakt, że konstrukcja art. 5 u.f.p. zawierającego katalog środków publicznych nie pozwala na ścisłe ustalenie miejsca, jakie posiadają niepodatkowe należności budżetowe w systematyce środków publicznych. Ustawodawca, formułując w powołanym artykule katalog środków i dochodów publicznych, nie posługuje się terminem „niepodatkowe należności budżetowe”. W doktrynie słusznie podnosi się pogląd, że wraz z wyodrębnieniem niepodatkowych należności budżetowych o charakterze publicznoprawnym w art. 60 u.f.p. wyodrębnić należało tę kategorię środków publicznych także w zawierającym katalog środków publicznych art. 5 u.f.p.⁵⁴ Precyzyjne określenie miejsca niepodatkowych należności budżetowych w systematyce środków publicznych jako postulat *de lege ferenda* uznać należy za tym bardziej uzasadniony, zważywszy, że

⁵² Zob. W. Misiąg, [w:] *idem* (red. nauk.), *Ustawa o finansach publicznych. Ustawa...*, 2019, komentarz do art. 60 u.f.p. [dostęp: 10.06.2020].

⁵³ *Ibidem*.

⁵⁴ Zob. B. Kucia-Guściora, [w:] P. Smoleń (red.), *Ustawa...*, s. 434.

ustawodawca odwołuje się do pojęcia środków publicznych, formułując w art. 60 u.f.p. katalog niepodatkowych należności budżetowych o charakterze publicznoprawnym.

Przeprowadzona w tej części pracy analiza zmian przepisów Ordynacji podatkowej i ustawy o finansach publicznych prowadzi do wniosku, że w obecnym stanie prawnym 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. Mając powyższe na uwadze, w niniejszej rozprawie niepodatkowe należności budżetowe, o których mowa w art. 2 § 1 pkt 1 i art. 3 pkt 8 o.p., określane będą mianem niepodatkowych należności budżetowych w rozumieniu przepisów Ordynacji podatkowej, natomiast niepodatkowe należności budżetowe o charakterze publicznoprawnym, o których mowa w art. 60 u.f.p. – mianem niepodatkowych należności budżetowych w rozumieniu przepisów ustawy o finansach publicznych. Podział na niepodatkowe należności budżetowe w rozumieniu przepisów Ordynacji podatkowej i niepodatkowe należności budżetowe w rozumieniu przepisów ustawy o finansach publicznych intensyfikuje rozszerzenie zakresu przedmiotowego regulacji zawartej w art. 60 u.f.p. o przychody państwowych funduszy celowych.

3. Charakter prawny niepodatkowych należności budżetowych

Zróznicowanie niepodatkowych należności budżetowych i niejednorodność w zakresie ich nazewnictwa utrudnia często jednoznaczne określenie charakteru prawnego poszczególnych z nich. W niniejszej rozprawie założono, że jednym z czynników determinujących konstrukcję normatywnego modelu wymiaru niepodatkowych należności budżetowych jest ich charakter prawny. Zakłada się więc, że stosownie do charakteru prawnego świadczenia pieniężnego ustawodawca kształtuje mechanizmy normatywne jego wymiaru. Co do zasady, od charakteru prawnego świadczenia pieniężnego uzależnione jest stosowanie w sprawach dotyczących tego świadczenia przepisów Ordynacji podatkowej. W doktrynie wskazuje się, że Ordynacja podatkowa to akt ogólnego prawa daninowego, który reguluje podatki i inne daniny publiczne⁵⁵. W konsekwencji wskazanie normatywnych mechanizmów wymiaru niepodatkowych należności budżetowych wymaga w pierwszej kolejności ustalenia ich charakteru prawnego, w szczególności czy posiadają one charakter publicznoprawny oraz czy stanowią daniny publiczne. W tej

⁵⁵ Zob. A. Gorgol, *Ordynacja podatkowa czy daninowa?*, „Państwo i Prawo” 2013, nr 4, s. 13. Zob. także: M. Kowalski, *Niepodatkowe należności budżetowe jako danina publiczna w świetle orzecznictwa sądów administracyjnych*, [w:] B. Brzeziński, J.P. Tarno (red.), *Sądowa kontrola administracji w sprawach podatkowych. IV letnie warsztaty doktoranckie Łódź 30 czerwca–2 lipca 2010 r.*, Warszawa 2011, s. 224.

części pracy zbadane zostanie, czy niepodatkowe należności budżetowe posiadają charakter publicznoprawny. Odpowiedź na pytanie, czy stanowią one daniny publiczne, udzielona zostanie natomiast w dalszej części pierwszego rozdziału pracy, w której wskazane zostaną kryteria wyodrębnienia niepodatkowych należności budżetowych. W zależności od tego, czy niepodatkowe należności budżetowe stanowią daniny publiczne, dokonać można bowiem ich wewnętrznego podziału.

W celu odróżnienia prawa publicznego i prawa prywatnego przyjmuje się w teorii prawa szereg kryteriów. Do zasadniczych zaliczyć należy kryterium rodzaju interesów chronionych przez normy prawne, kryterium pozycji podmiotów stosunków prawnych oraz kryterium rodzaju środków ochrony prawnej oraz sposobu korzystania z nich⁵⁶. Spośród wymienionych kryteriów podziału prawa na publiczne i prywatne fundamentalne znaczenie posiada kryterium związane z podziałem stosunków prawnych na publicznoprawne i prywatnoprawne, w zależności od relacji zachodzących między ich podmiotami (stronami). Stosunek prawny jest dwustronnym związkiem osób ukształtowanym na podstawie norm prawa⁵⁷. O stosunku prawnym można mówić, jeżeli prawo przedmiotowe dla dwóch podmiotów prawnych ma takie znaczenie, że w określonych warunkach sytuacja prawna jednego podmiotu połączona jest w pewien sposób z sytuacją prawną drugiego podmiotu⁵⁸. Stosunek prawny powstaje dzięki temu, że ustanowiono i obowiązuje określona norma prawna⁵⁹. W doktrynie prawa finansowego najczęściej uwagi poświęcono analizie stosunku podatkowoprawnego. Analizie stosunku prawnego, którego przedmiotem są inne daniny niż podatek, poświęcono w doktrynie natomiast niewiele miejsca, stąd brak jest ugruntowanej terminologii w tym zakresie⁶⁰. Dla określenia stosunku prawnego opłat publicznych proponuje się terminy takie jak „stosunek prawnoopłatowy”⁶¹ lub „stosunek prawny z tytułu opłaty”⁶². Rozważania w tej części pracy rozpocząć należy zatem od poczynienia ustaleń terminologicznych i przyjęcia terminu „stosunek prawny niepodatkowych należności budżetowych” oraz posługiwania się tym terminem w dalszej części rozprawy.

⁵⁶ S. Wronkowska, [w:] S. Wronkowska, Z. Ziemiński, *Zarys teorii prawa*, Poznań 2001, s. 192-193.

⁵⁷ R. Mastalski, *Niektóre problemy stosunku prawnego w prawie podatkowym*, „Ruch Prawniczy, Ekonomiczny i Socjologiczny” 1978, nr 1, s. 67.

⁵⁸ F. Longchamps, *O pojęciu stosunku prawnego w prawie administracyjnym*, Acta Universitatis Wratislaviensis No 19, „Prawo” 1964, t. XII, s. 45.

⁵⁹ H. Rot, *Wstęp do nauk prawnych*, Wrocław 1992, s. 95-96.

⁶⁰ D. Antonów, *Oplata skarbowa w polskim porządku prawnym*, Warszawa 2017, s. 500.

⁶¹ Zob. W. Bożek, *Konstrukcja prawna opłaty prowizyjnej od poręczeń i gwarancji udzielanych przez Skarb Państwa*, [w:] Z. Ofiarski (red.), *XXV lat przeobrażeń w prawie finansowym i prawie podatkowym – ocena dokonań i wnioski na przyszłość*, Szczecin 2014, s. 28.

⁶² Zob. D. Antonów, *Oplata...*, s. 500. W opracowaniu tym Autorka posługuje się terminem „stosunek prawny z tytułu opłaty skarbowej”.

Stosunki prywatnoprawne cechuje równorzędność podmiotów występujących jako strony, co oznacza, iż żadna ze stron nie zajmuje pozycji uprzywilejowanej względem drugiej, natomiast w stosunkach publicznoprawnych strony nie są równorzędne, to znaczy jedna ze stron zajmuje pozycję nadrzędną w relacji do drugiej⁶³. Stosunkami publicznoprawnymi są stosunki społeczne, w których podmiot publiczny, posiadający uprzywilejowaną pozycję w określonych przez prawo granicach, wykorzystując atrybut władztwa, może żądać od innego podmiotu tych stosunków określonego zachowania się, które odmiennie niż w prawie prywatnym nie wynika z naturalnych stosunków społecznych, lecz ze stosunków, które powstają, ulegają modyfikacji i wygasają na zasadach określonych przez prawo, a więc ze stanowionych (tetycznych) stosunków społecznych⁶⁴.

Charakter relacji między podmiotami stosunku prawnego stanowi kryterium warunkujące stosowanie właściwej metody regulacji prawnej. Dla stosunków cywilnoprawnych charakterystyczna jest metoda regulacji oparta na równorzędności stron, natomiast przesłanką decydującą o uznaniu danego stosunku prawnego za stosunek publicznoprawny jest administracyjnoprawna metoda regulacji zakładająca występowanie w ramach stosunku prawnego nadrzędności jednej i podporządkowania drugiej strony⁶⁵. Przy cywilnoprawnej metodzie regulacji stosunek prawny cechuje: równość stron w sensie treściowym (korelatywność uprawnień i obowiązków), zasada autonomii woli w jego ukształtowaniu oraz niewystępowanie podmiotów jako organów państwowych⁶⁶. Natomiast przy administracyjnoprawnej metodzie regulacji stosunki prawne cechują się nierównorzędnością stron w znaczeniu treściowym (przy założeniu władzości rozstrzygnięcia organu administracji), brakiem swobody stron w ich ukształtowaniu oraz obligatoryjnym występowaniu administracji⁶⁷.

Uprawnienie publicznoprawnego podmiotu stosunku prawnego do władczego kształtowania sytuacji prawnej innych podmiotów tego stosunku związane jest z pojęciem władztwa państwowego. Władztwo państwowe stanowi przejaw suwerenności wewnętrznej państwa i wiąże się z jego zwierzchnictwem terytorialnym (w sferze majątkowej) i personalnym (w sferze osobowej)⁶⁸. Władztwo wiąże się z możliwością podejmowania przez organ administracji państwowej działań władczych⁶⁹. Poprzez

⁶³ J. Nowacki, *Prawo publiczne – prawo prywatne*, Katowice 1992, s. 26-27.

⁶⁴ R. Mastalski, [w:] B. Adamiak, J. Borkowski, R. Mastalski, J. Zubrzycki, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Wrocław 2010, s. 50.

⁶⁵ M. Bitner, [w:] W. Misiąg (red. nauk.), *Ustawa o finansach publicznych. Komentarz*, Warszawa 2015, s. 221.

⁶⁶ P. Borszowski, *Elementy stosunku prawnego zobowiązania podatkowego*, Kraków 2004, s. 24-25.

⁶⁷ *Ibidem*, s. 25.

⁶⁸ A. Bień-Kacała, *Zasada władztwa daninowego w Konstytucji RP z 1997 r.*, Toruń 2005, s. 27.

⁶⁹ Z. Pulka, *Władztwo administracyjne jako szczególna postać władzy państwowej*, Acta Universitatis Wratislaviensis, No 1313, „Prawo” 1992, t. CCVI, s. 150-151; *idem*, *Pojęcie władzy państwowej w prawoznawstwie PRL*, Wrocław 1993, s. 96-100.

podjęte w odpowiedniej formie prawnej i przy zastosowaniu właściwej procedury działania władcze następuje jednostronne ustalenie sytuacji prawnej adresatów tych działań⁷⁰. Szczególnymi postaciami władztwa państwowego jest władztwo daninowe i władztwo administracyjne. Władztwo daninowe polega na podejmowaniu działań władczych w zakresie danin publicznych⁷¹. Zgodnie z Konstytucją Rzeczypospolitej Polskiej⁷² nakładanie danin publicznych następuje wyłącznie w drodze ustawy (art. 217). Jak zostanie wykazane w dalszej części pracy, do niepodatkowych należności budżetowych zalicza się zarówno daniny publiczne, jak i świadczenia pieniężne o charakterze niedaninowym. W tym miejscu nadmienić należy, że do ostatniej grupy zaliczają się m.in. należności z tytułu grzywien nakładanych w drodze mandatu karnego w postępowaniu w sprawach o wykroczenia oraz w postępowaniu w sprawach o wykroczenia skarbowe. Konstytucyjną podstawą nakładania sankcji karnych wyłącznie na podstawie ustawy jest art. 42 ust. 1 Konstytucji RP⁷³. Przepis ten stanowi, że odpowiedzialności karnej podlega tylko ten, kto dopuścił się czynu zabronionego pod groźbą kary przez ustawę, która obowiązuje w czasie jego popełnienia. Istotą władztwa administracyjnego jest uprawnienie organu administracji publicznej do jednostronnego kształtowania sytuacji prawnej podmiotu administrowanego przez wydawanie aktów prawnych oraz do stosowania przymusu w celu ich realizacji⁷⁴. W doktrynie prawa administracyjnego działania władcze obejmują wydawanie aktów normatywnych i aktów administracyjnych, w szczególności decyzji administracyjnej, która może zostać wydana wyłącznie na podstawie wyraźnego przepisu prawa materialnego⁷⁵. Z powyższego wynika więc, iż należności o charakterze publicznoprawnym mają zawsze swoje źródło w akcie normatywnym⁷⁶.

Nakładanie niepodatkowych należności budżetowych, zarówno tych, które stanowią daniny publiczne, jak i tych o charakterze niedaninowym, następuje w drodze ustawy. Stosunek prawny niepodatkowych należności budżetowych cechuje się nierównorzędnnością sytuacji prawnej jego podmiotów, spośród których podmiot publicznoprawny (państwo, jednostka samorządu terytorialnego) reprezentowany przez właściwe organy uprawniony jest do władczego kształtowania sytuacji prawnej innych podmiotów

⁷⁰ A. Bień-Kacała, *Zasada...*, s. 28.

⁷¹ *Ibidem*, s. 31.

⁷² Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r. (Dz. U. Nr 78, poz. 483 ze zm.; dalej: Konstytucja RP).

⁷³ Zob. W. Miemiec, [w:] J. Boć (red.), *Konstytucje Rzeczypospolitej oraz komentarz do Konstytucji RP z 1997 roku*, Wrocław 1998, s. 262-263.

⁷⁴ P. Przybysz, [w:] M. Wierzbowski (red.), *Prawo administracyjne*, Warszawa 2015, s. 109. Na temat władztwa administracyjnego zob. także: L. Bielecki, *Władztwo administracyjne jako istotna cecha definicyjna administracji publicznej*, [w:] B. Jaworska-Dębska et al. (red. nauk.), *O prawie administracyjnym i administracji. Refleksje. Księga jubileuszowa dedykowana Profesor Małgorzacie Stahl*, Łódź 2017, s. 27 i n.

⁷⁵ M. Bitner, [w:] W. Misiąg (red. nauk.), *Ustawa o finansach publicznych. Komentarz...*, s. 246-247.

⁷⁶ *Ibidem*, s. 247.

stosunku prawnego. Zastosowanie ma zatem w odniesieniu do nich, oparta na władztwie i podporządkowaniu, administracyjnoprawna metoda regulacji. Powyższe pozwala sformułować ogólny wniosek o publicznoprawnym charakterze niepodatkowych należności budżetowych jako wynikających ze stosunków publicznoprawnych.

Na publicznoprawny charakter niepodatkowych należności budżetowych w rozumieniu przepisów Ordynacji podatkowej wskazuje jednoznacznie przepis art. 2 § 4 o.p., który stanowi, że przepisy niniejszej ustawy nie mają zastosowania do świadczeń pieniężnych wynikających ze stosunków cywilnoprawnych. Wyłączenie stosowania Ordynacji podatkowej do opartych na równorzędności sytuacji prawnej podmiotów stosunku prawnego świadczeń o charakterze prywatnoprawnym wyrażone jest więc przez ustawodawcę *expressis verbis* w treści powołanego artykułu. Już z analizy przepisów art. 2 o.p. wynika zatem, iż niepodatkowe należności budżetowe, w odniesieniu do których stosowana jest Ordynacja podatkowa, posiadają, podobnie jak wszystkie należności podlegające regulacjom tej ustawy, charakter publicznoprawny. Fundamentalne znaczenie dla określenia charakteru prawnego niepodatkowych należności budżetowych w rozumieniu przepisów Ordynacji podatkowej ma jednak art. 3 pkt 8 o.p., w którym sformułowano definicję ustawową przedmiotowych należności. Stosownie do jej treści do niepodatkowych należności budżetowych można zaliczyć tylko te należności stanowiące dochód budżetu państwa lub budżetu jednostki samorządu terytorialnego, które wynikają ze stosunków publicznoprawnych.

Rozważania na temat charakteru prawnego niepodatkowych należności budżetowych w rozumieniu przepisów ustawy o finansach publicznych rozpocząć należy natomiast od analizy przepisów rozdziału 5 działu I u.f.p., dotyczącego zasad gospodarowania środkami publicznymi, w tym środkami publicznymi o charakterze niepodatkowym. O publicznoprawnym charakterze niepodatkowych należności budżetowych w rozumieniu przepisów ustawy o finansach publicznych przesądza sam ustawodawca, stanowiąc, w zdaniu wstępnym art. 60 u.f.p., iż wymienione w niniejszym artykule środki publiczne posiadają taki charakter. Tym samym ustawodawca wyraźnie odróżnia niepodatkowe należności budżetowe o charakterze publicznoprawnym od należności o charakterze cywilnoprawnym, o których mowa w art. 54a-59a u.f.p. W powołanej grupie przepisów „należność” oznacza świadczenie pieniężne będące przedmiotem stosunków cywilnoprawnych, natomiast należności w rozumieniu art. 60 u.f.p. oznaczają świadczenia pieniężne wynikające ze stosunków publicznoprawnych⁷⁷.

Na publicznoprawny charakter niepodatkowych należności budżetowych w rozumieniu przepisów ustawy o finansach publicznych wskazują także ich cechy. Niepodatkowe należności budżetowe, o których mowa w art. 60 u.f.p., wynikają z regulacji prawa

⁷⁷ Zob. *ibidem*, s. 243.

publicznego i trafiają na rachunek podmiotu publicznoprawnego, który jest ich beneficjentem⁷⁸. Publicznoprawny jest również tryb ich wymiaru i poboru, zabezpieczenie ich realizacji także właściwe jest daninom publicznym⁷⁹. Do niepodatkowych należności budżetowych w rozumieniu ustawy o finansach publicznych zastosowanie mają przepisy ustawy z dnia 17 czerwca 1966 r. o postępowaniu egzekucyjnym w administracji⁸⁰. Zauważyć w tym miejscu należy, że powyższe cechy niepodatkowych należności budżetowych w rozumieniu przepisów ustawy o finansach publicznych, które świadczą o ich publicznoprawnym charakterze, są także właściwe dla niepodatkowych należności budżetowych w rozumieniu przepisów Ordynacji podatkowej.

Pomimo jednoznacznego wskazania przez ustawodawcę na publicznoprawny charakter niepodatkowych należności budżetowych, o których mowa w art. 60 u.f.p., w przypadku niektórych z nich powstać mogą wątpliwości, czy posiadają one taki charakter. Przykładem mogą być wskazane w art. 60 pkt 2 u.f.p. należności z tytułu gwarancji i poręczeń udzielonych przez Skarb Państwa. Tryb udzielania poręczenia lub gwarancji przez Skarb Państwa uregulowany jest przepisami ustawy z dnia 8 maja 1997 r. o poręczeniach i gwarancjach udzielanych przez Skarb Państwa oraz niektóre osoby prawne⁸¹. Ustawa ta jest aktem szczególnym w stosunku do ustawy o finansach publicznych, która, choć późniejsza, jest aktem o charakterze ogólnym, generalnie regulującym materię niepodatkowych należności budżetowych o charakterze publicznoprawnym⁸². Zgodnie z przepisami u.p.g.S.P. skuteczność poręczenia lub gwarancji uzależniona jest od wniesienia opłaty prowizyjnej od poręczenia lub gwarancji⁸³. Udzielenie gwarancji lub poręczenia przez Skarb Państwa następuje w formie umowy poręczenia lub gwarancji, o której mowa w art. 44b u.p.g.S.P. Stąd w doktrynie podnosi się, że należności Skarbu Państwa z tytułu udzielonych gwarancji i poręczeń, w tym opłaty prowizyjne, mają za podstawę stosunki cywilnoprawne⁸⁴. Wskazuje się, że stanowią one przykład zatarcia granic między cywilnoprawnym a publicznoprawnym charakterem roszczenia i przyjmuje się, iż posiadają charakter publicznoprawny w sensie formalnym, tzn. dlatego, że tak stanowi ustawa⁸⁵. Z drugiej strony, w odniesieniu do opłaty prowizyjnej od poręczeń i gwarancji udzielanych przez Skarb Państwa prezentowane jest stanowisko, zgodnie z którym ma

⁷⁸ B. Kucia-Guściora, [w:] P. Smoleń (red.), *Ustawa...*, s. 435.

⁷⁹ *Ibidem*. Podobnie: K. Kleszczewski, [w:] H. Dzwonkowski, G. Gołębiowski (red.), *Ustawa o finansach publicznych. Komentarz prawno-finansowy*, Warszawa 2014, s. 133.

⁸⁰ T.j. Dz. U. z 2020 r. poz. 1427 ze zm. (dalej: u.p.e.a.). Na mocy art. 66 u.f.p. przepisy o postępowaniu egzekucyjnym w administracji mają zastosowanie do egzekucji należności, o których mowa w art. 60 u.f.p.

⁸¹ T.j. Dz. U. z 2021 r. poz. 442 (dalej: u.p.g.S.P.).

⁸² M. Bitner, [w:] W. Misiąg (red. nauk.), *Ustawa o finansach publicznych. Komentarz...*, s. 248.

⁸³ Art. 2c ust.1 u.p.g.S.P.

⁸⁴ Zob. A. Huchla, *Niepodatkowe...*, s. 265.

⁸⁵ M. Bitner, [w:] W. Misiąg (red. nauk.), *Ustawa o finansach publicznych. Komentarz...*, s. 247-248.

ona charakter publicznoprawny, gdyż uregulowana jest w akcie prawnym o randze ustawy, a organem uprawnionym do jej pobierania jest organ publicznoprawny⁸⁶.

Z nieco odmienną sytuacją mamy do czynienia w przypadku należności z tytułu dotacji udzielonych z budżetu jednostki samorządu terytorialnego podlegających zwrotowi w przypadkach określonych w ustawie o finansach publicznych⁸⁷. Przepis art. 252 u.f.p. dotyczący zwrotu dotacji udzielonych z budżetu jednostki samorządu terytorialnego nie zawiera bowiem delegacji dla organu jednostki samorządu terytorialnego do wydania decyzji administracyjnej w przypadku niedokonania zwrotu dotacji w terminie. Dla przykładu udzielenie dotacji z budżetu jednostki samorządu terytorialnego na podstawie ustawy odrębnej, jaką jest ustawa z dnia 24 kwietnia 2003 r. o działalności pożytku publicznego i o wolontariacie⁸⁸, następuje przez zawarcie umowy o wsparcie lub powierzenie realizacji zadania publicznego⁸⁹, co wprowadza do procedury o udzielenie dotacji element cywilnoprawny, mogący wskazywać na możliwość ubiegania się o jej zwrot na podstawie przepisów Kodeksu cywilnego⁹⁰, dotyczących odstąpienia od umowy lub roszczeń przewidzianych w przypadku niewykonania lub nienależytego wykonania zobowiązania⁹¹. Wobec niedostatków regulacji ustawowej rozstrzygnięcia omawianego problemu szukać należy w orzecznictwie sądów administracyjnych, w którym dominuje pogląd, iż właściwym w przypadku zwrotu dotacji udzielonych z budżetu jednostek samorządu terytorialnego jest tryb administracyjny⁹². W omawianym przypadku wątpliwości co do charakteru prawnego niepodatkowych należności budżetowych wynikają więc z braku właściwych regulacji w zakresie podstawy prawnej do wydania decyzji w sprawie zwrotu dotacji⁹³.

Wyraźne wskazanie przez ustawodawcę na publicznoprawny charakter niepodatkowych należności budżetowych w rozumieniu art. 60 u.f.p. odgrywa zatem rolę porządkującą i definiującą instytucję niepodatkowych należności budżetowych o charakterze publicznoprawnym jako odrębnej kategorii środków publicznych, której umieszczenie w ustawie o finansach publicznych miało na celu ujednolicenie przepisów dotyczących ich egzekwowania⁹⁴. Niepodatkowe należności budżetowe, w odniesieniu

⁸⁶ W. Bożek, *op. cit.*, s. 29.

⁸⁷ Art. 60 pkt 1 u.f.p.

⁸⁸ T.j. Dz. U. z 2020 r. poz. 1057 ze zm. (dalej: u.d.p.p.w.).

⁸⁹ Art. 16 ust. 1 u.d.p.p.w.

⁹⁰ Ustawa z dnia 23 kwietnia 1964 r. – Kodeks cywilny (t.j. Dz. U. z 2020 r. poz. 1740 ze zm.; dalej: k.c.).

⁹¹ Zob. A. Miernik, *Problematyka podstawy prawnej postępowania w sprawie zwrotu dotacji udzielanych z budżetu jednostek samorządu terytorialnego*, „Prawo Budżetowe Państwa i Samorządu” 2016, Vol. 4, No 4, s. 88.

⁹² Wyrok WSA w Białymstoku z dnia 2 kwietnia 2014 r., I SA/Bk 634/13, Legalis nr 1048526. Zob. także: uchwała Składu Siedmiu Sędziów NSA z dnia 24 maja 2012 r., II GPS 1/12, Legalis nr 486537.

⁹³ Zob. A. Miernik, *Problematyka...*, s. 88 i n.

⁹⁴ Por. K. Kleszczewski, [w:] H. Dzwonkowski, G. Gołębiowski (red.), *op. cit.*, s. 133.

do których istnieją wątpliwości co do ich publicznoprawnego charakteru, mają zdecydowanie charakter wyjątkowy i stanowią nieliczne przypadki odstępstwa od generalnej zasady, że niepodatkowe należności budżetowe w rozumieniu przepisów ustawy o finansach publicznych posiadają charakter publicznoprawny, tak jak wskazuje na to treść art. 60 u.f.p.

4. Kryteria wyodrębnienia niepodatkowych należności budżetowych

4.1. Kryterium rozróżnienia niepodatkowych należności budżetowych o charakterze daninowym i niedaninowym

Odróżnienie niepodatkowych należności budżetowych od innych należności publicznoprawnych oraz wyodrębnienie ich zasadniczych kategorii utrudnia nie tylko zróżnicowanie zaliczających się do nich instytucji prawnych, regulowanych przepisami wielu różnych ustaw, ale również niekonsekwencja językowa ustawodawcy, polegająca na nadawaniu niektórym niepodatkowym należnościom budżetowym nazw niewskazujących na przynależność do tej grupy, a czasem wręcz mylących, sugerujących przynależność do innej kategorii należności publicznoprawnych. Klasyfikacja niepodatkowych należności budżetowych wymaga w pierwszej kolejności ustalenia, czy stanowią one daniny publiczne. Punktem wyjścia do rozważań na ten temat jest sformułowanie ogólnej konstatacji, że niepodatkowe należności budżetowe są świadczeniami pieniężnymi o charakterze publicznoprawnym, których nakładanie wynika z władztwa publicznego państwa. Konstytucja RP stanowi, że każdy obowiązany jest do ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych, w tym podatków, określonych w ustawie (art. 84), oraz że nakładanie podatków i innych danin publicznych, określanie podmiotów, przedmiotów opodatkowania, stawek podatkowych, zasad przyznawania ulg i umorzeń, a także kategorii podmiotów zwolnionych od podatków następuje w drodze ustawy (art. 217). Treść art. 217 Konstytucji RP wyraża więc zasadę wyłączności ustawowej formy tworzenia prawa daninowego⁹⁵. Konstytucja RP nie określa przy tym, jak rozumieć należy pojęcia ciężarów i świadczeń publicznych oraz nie wskazuje, jakiego rodzaju ciężary i świadczenia obejmuje obowiązek, o którym mowa w jej art. 84⁹⁶. Pojęcia ciężarów i świadczeń publicznych nie są normatywnie sprecyzowane⁹⁷. Zgodnie z podziałem

⁹⁵ J. Oniszcuk, *Podatki i inne daniny w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego*, Warszawa 2001, s. 31.

⁹⁶ B. Banaszak, *Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz*, Warszawa 2012, s. 489.

⁹⁷ K. Działocha, Art. 84, [w:] L. Garlicki (red.), *Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz*, t. III, Warszawa 2003, s. 2.

przyjętym przez Komisję Konstytucyjną Zgromadzenia Narodowego wyodrębnia się podatki, czyli świadczenia pieniężne, oraz świadczenia w naturze, czyli ciężary (np. obowiązek pracy w określonych sytuacjach lub obowiązek kwaterunku wojska)⁹⁸. Z brzmienia art. 84 Konstytucji RP wynika konieczność odróżnienia pojęć „ciężarów” od „świadczeń”, ponieważ ujęte zostały one w jego treści równorzędnie, bez użycia zwrotu „w tym” lub podobnego innego⁹⁹. Leksykalnie „ciężary” stanowią kategorię szerszą od „świadczeń”, w szczególności ciężary mogą przybrać postać świadczeń¹⁰⁰. Przez „ciężary” rozumieć zatem należy wszelkiego rodzaju uciążliwości narzucane podmiotom zobowiązanym do ich ponoszenia, natomiast „świadczenia” polegają na czynnościach wykonywanych pod postacią działań osobistych lub przeniesienia wartości materialnych (rzeczy, praw lub pieniędzy)¹⁰¹. Za synonimiczne uznać nie można również pojęć ciężarów i świadczeń publicznych oraz pojęcia danin publicznych¹⁰². Konstytucja RP nie definiuje pojęcia danin publicznych. W art. 217 wymienia jedynie podatki jako jeden z ich rodzajów, a w art. 84 zalicza podatki do ciężarów i świadczeń publicznych. Wykładnia systemowa powołanych przepisów Konstytucji RP prowadzi do wniosku, że daniny publiczne należą do kategorii ciężarów i świadczeń publicznych¹⁰³. W doktrynie przyjmuje się, że normatywna definicja daniny publicznej zawarta jest w art. 5 ust. 2 pkt 1 u.f.p.¹⁰⁴ Na mocy tego przepisu do danin publicznych zalicza się podatki, opłaty, składki, wpłaty z zysku przedsiębiorstw państwowych i jednoosobowych spółek Skarbu Państwa oraz wpłaty z zysku banków państwowych, jak również inne świadczenia pieniężne, których obowiązek ponoszenia na rzecz państwa, jednostek samorządu terytorialnego, państwowych funduszy celowych i innych jednostek sektora finansów publicznych wynika z odrębnych ustaw. Definicja zawarta w art. 5 ust. 2 pkt 1 u.f.p. jest częścią kolejnych definicji – definicji zakresowych środków publicznych i dochodów publicznych¹⁰⁵, co umożliwia klasyfikację danin publicznych jako środków publicznych, w szczególności dochodów publicznych. Historycznie wykształciły się trzy rodzaje danin publicznych: osobiste, rzeczowe oraz pieniężne, przy czym obecnie daniny

⁹⁸ Komisja Konstytucyjna Zgromadzenia Narodowego, Biuletyn XXXVIII, Wydawnictwo Sejmowe, Warszawa 1997, s. 8.

⁹⁹ A. Huchla, *Ciężary i świadczenia publiczne a podatki w świetle art. 84 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej*, [w:] P.J. Lewkowicz, J. Stankiewicz (red.), *Konstytucyjne uwarunkowania tworzenia i stosowania prawa finansowego i podatkowego*, Białystok 2010, s. 140.

¹⁰⁰ *Ibidem*.

¹⁰¹ *Ibidem*. Zob. także: S. Kasznica, *Polskie prawo administracyjne. Pojęcia i instytucje zasadnicze*, Poznań 1946, s. 123.

¹⁰² A. Bień-Kacała, *Daniny publiczne. Próba rekonstrukcji pojęcia na tle postanowień Konstytucji RP z 1997 r.*, [w:] R. Budzinowski (red.), *Prawo i Administracja*, t. II, Piła 2003, s. 108.

¹⁰³ D. Antonów, *Cechy danin publicznych w polskim systemie prawa*, „Annales Universitatis Mariae Curie-Skłodowska. Sectio G. Ius” 2016, Vol. LXIII, No 1, s. 10-11. Zob. także: K. Działocha, *op. cit.*, s. 1-2.

¹⁰⁴ Zob. A. Gorgol, *Ordynacja...*, s. 8.

¹⁰⁵ D. Antonów, *Cechy...*, s. 19.

publiczne pobierane są w tej ostatniej formie¹⁰⁶. Z ekonomicznego punktu widzenia danina publiczna jest świadczeniem przymusowo nakładanym na podmioty gospodujące w celu pokrycia wydatków państwa¹⁰⁷. Kryterium wyróżnienia danin publicznych w zbiorczej kategorii ciężarów i świadczeń publicznych stanowi ich funkcja fiskalna, polegająca na zapewnieniu państwu dochodów niezbędnych do realizacji zadań publicznych¹⁰⁸. Daniny publiczne mogą spełniać także inne (obok fiskalnej) funkcje. Do najważniejszych pozafiskalnych funkcji danin publicznych zalicza się w szczególności funkcje: redystrybucyjną, umożliwiającą państwu kierowanie procesem redystrybucji produktu krajowego brutto; stymulacyjną, sprowadzającą się do wywoływania korzystnych lub eliminowania szkodliwych zjawisk dla społeczeństwa i gospodarki narodowej oraz informacyjno-kontrolną, dostarczającą informacji o zachodzących zjawiskach gospodarczych i społecznych¹⁰⁹. Niemniej jednak funkcja fiskalna to najistotniejsza funkcja, jaką pełnią daniny publiczne, wynikająca z samej ich istoty jako świadczeń pieniężnych, których celem jest dostarczenie państwu środków niezbędnych do jego działania¹¹⁰. O zaliczeniu do danin publicznych przesądzać więc będzie kryterium funkcji (celu) danego świadczenia publicznego. Leksykalnie „funkcja” oznacza „zadanie, które spełnia lub ma spełnić jakaś osoba lub rzecz”¹¹¹. Funkcje danin publicznych identyfikować należy z celami, dla których wprowadza się poszczególne ich rodzaje, lub z konsekwencjami, które wynikają z ich pobierania¹¹². Nie jest daniną publiczną świadczenie, którego podstawowym celem jest karanie lub prewencja¹¹³. Kary pieniężne i grzywny pełniące funkcje prewencyjne i represyjne nie stanowią zatem danin

¹⁰⁶ B. Brzeziński, W. Matuszewski, W. Morawski, A. Olesińska, *Prawo finansów publicznych*, Toruń 1999, s. 173.

¹⁰⁷ L. Adam, *Podatki i opłaty w kapitalizmie*, Warszawa 1962, s. 19.

¹⁰⁸ M. Szalewska, [w:] R. Hauser, Z. Niewiadomski, A. Wróbel (red.), *System Prawa Administracyjnego*, t. 7. *Prawo administracyjne materialne*, Warszawa 2012, s. 507. Zob. także: T. Dębowska-Romanowska, *Prawo daninowe – podstawowe pojęcia konstytucyjne i ustawowe. Część I*, „Głosa” 1996, nr 11, s. 2; A. Krzywoń, *Podatki i inne daniny publiczne – podstawowe pojęcia konstytucyjne*, „Zeszyty Naukowe Sądownictwa Administracyjnego” 2011, nr 2, s. 47-49. Funkcja fiskalna określana jest także funkcją dochodową: A. Majchrzycka-Guzowska, *Finanse i prawo finansowe*, Warszawa 2011, s. 99.

¹⁰⁹ W. Wójtowicz, *Pojęcie danin publicznych*, [w:] L. Etel (red.), *System prawa finansowego*, t. III. *Prawo daninowe*, Warszawa 2010, s. 21-22. Zob. także na temat funkcji dwóch podstawowych kategorii danin publicznych – podatków: J. Głuchowski, [w:] J. Głuchowski, J. Patyk, *Zarys polskiego prawa podatkowego*, Warszawa 2009, s. 14-17 i opłat: D. Antonów, *Cele opłat publicznych*, [w:] W. Miemiec, K. Sawicka (red. nauk.), *op. cit.*, s. 139-145.

¹¹⁰ Por. W. Wójtowicz, *Pojęcie...*, s. 21. Podobnie: A. Bień-Kacała, *Daniny...*, s. 107.

¹¹¹ *Słownik języka polskiego PWN*, <https://sjp.pwn.pl>, hasło: funkcja [dostęp: 16.06.2020].

¹¹² Por. na temat funkcji dochodów publicznych: A. Drozdek, *Analiza normatywna dochodów budżetowych uzyskiwanych z cel w polskim porządku prawnym*, „Prawo Budżetowe Państwa i Samorządu” 2017, Vol. 5, No 2, s. 36.

¹¹³ T. Dębowska-Romanowska, *Prawo daninowe – podstawowe pojęcia konstytucyjne i ustawowe. Część II*, „Głosa” 1996, nr 12, s. 2.

publicznych¹¹⁴. W przypadku kar pieniężnych i grzywien cel fiskalny występuje jedynie ubocznie, podczas gdy ewentualny pozafiskalny charakter daniny publicznej związany jest ściśle z jej fiskalnym znaczeniem¹¹⁵. Celem sankcji wyrażonej w pieniądzu jest wymierzenie dolegliwości majątkowej stanowiącej konsekwencję naruszenia obowiązującego porządku prawnego¹¹⁶. Uznanie za daniny publiczne świadczenia o charakterze sankcyjnym prowadziłoby nie tylko do wniosku o utrzymywaniu aparatu państwowego z czynów niedozwolonych swoich obywateli, ale również prowadziłoby w niektórych wypadkach do opodatkowania zachowania noszącego znamiona czynu zabronionego w rozumieniu przepisów karnych¹¹⁷. Daniny publiczne, do których należą przede wszystkim podatki, nie są przecież sankcją za nieprzestrzeganie przepisów prawa. Uznać zatem należy, że należności z tytułu administracyjnych kar pieniężnych oraz grzywien nałożonych w drodze mandatu karnego w postępowaniu w sprawach o wykroczenia oraz w postępowaniu w sprawach o wykroczenia skarbowe nie stanowią danin publicznych. Administracyjne kary pieniężne stanowią niepodatkowe należności budżetowe o charakterze publicznoprawnym, pomimo iż nie zostały wprost wymienione w katalogu tych środków publicznych, zawartym w art. 60 u.f.p. Zwrócić jednak uwagę należy na to, że tak klasyfikowane mogą być one tylko w przypadku, gdy stanowią dochód budżetu gminy, budżetu jednostki samorządu terytorialnego, a po rozszerzeniu zakresu przedmiotowego regulacji zawartej w powołanym artykule o przychody państwowych funduszy celowych – także przychód państwowego funduszu celowego¹¹⁸. Natomiast należności z tytułu grzywien nałożonych w drodze mandatu karnego w postępowaniu w sprawach o wykroczenia oraz w postępowaniu w sprawach o wykroczenia skarbowe zaliczone zostały przez ustawodawcę w treści art. 60 u.f.p. *expressis*

¹¹⁴ A. Krzywoń, *Podatki i inne daniny publiczne w Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej*, Warszawa 2011, s. 32. Zob. także: A. Bień-Kacała, *Zasada...*, s. 131. Dla porównania w prawie niemieckim rozróżnia się daniny publiczne *sensu largo*, do których zalicza się wszelkie świadczenia pieniężne na rzecz podmiotu publicznoprawnego nakładane jednostronnie normą prawa publicznego, oraz daniny publiczne *sensu stricto*, w przypadku których obowiązek świadczenia służyć musi przynajmniej w sposób uboczny celom fiskalnym. Zob. I. Mirek, *Daniny publiczne w prawie niemieckim*, Warszawa 1999, s. 28-29. Pojęcie danin publicznych *sensu stricto* nie obejmuje kar pieniężnych i grzywien. Zob. F. Kirchhof, *Grundriss des Abgabenrechts. Steuern, Gebühren, Beiträge, EG- und Sonderabgaben*, Heidelberg 1991, s. 2; P. Henseler, *Begriffsmerkmale und Legitimation von Sonderabgaben*, Baden-Baden 1984, s. 60.

¹¹⁵ L. Adam, *Podstawowe instrumenty redystrybucji*, [w:] M. Weralski (red.), *System instytucji prawno-finansowych PRL*, t. I. *Instytucje ogólne*, Wrocław-Warszawa-Kraków-Gdańsk-Łódź 1982, s. 234.

¹¹⁶ T. Dębowska-Romanowska, *Prawo finansowe. Część konstytucyjna wraz z częścią ogólną*, Warszawa 2010, s. 60.

¹¹⁷ A. Krzywoń, *Podatki i inne daniny publiczne w Konstytucji...*, s. 32.

¹¹⁸ Nie każda administracyjna kara pieniężna stanowi niepodatkową należność budżetową w rozumieniu art. 60 u.f.p. Zob. M. Stawiński, *Dopuszczalność udzielania ulg w zapłacie kar pieniężnych nakładanych na podstawie ustawy o międzynarodowym przemieszczaniu odpadów*, Acta Universitatis Wratislaviensis No 3705, „Prawo” 2016, t. CCCXX, s. 137.

verbis do niepodatkowych należności budżetowych, o których mowa w tym artykule¹¹⁹. W konsekwencji uprawniony jest wniosek, że niepodatkowe należności budżetowe to szczególna kategoria należności publicznoprawnych, która swoim zakresem obejmuje zarówno publicznoprawne świadczenia będące daninami publicznymi, jak i publicznoprawne świadczenia o charakterze niedaninowym. Do tych ostatnich zaliczają się przede wszystkim świadczenia o charakterze sankcyjnym, których przykładem są administracyjne kary pieniężne i grzywny nakładane w drodze mandatu karnego.

Za daniny publiczne nie mogą także zostać uznane niepodatkowe należności budżetowe, które określić można mianem posiadających charakter restytucyjno-prewencyjny. Do kategorii tej zaliczają się przykładowo, wymienione w art. 60 pkt 1 u.f.p., należności z tytułu zwrotów dotacji w przypadkach określonych w niniejszej ustawie. Należności te stanowią kwoty dotacji udzielonych ze środków publicznych¹²⁰ zwróconych w konsekwencji zaistnienia określonych w ustawie o finansach publicznych przesłanek zwrotu. Ustawa ta stanowi, że dotacje w części niewykorzystanej, wykorzystanej niezgodnie z przeznaczeniem, pobranej nienależnie lub w nadmiernej wysokości podlegają zwrotowi do budżetu odpowiednio państwa lub jednostki samorządu terytorialnego, która ich udzieliła¹²¹.

Zgodnie z definicją słownikową „restytucja” to „zwrot rzeczy posiadanej nieprawnie; przywrócenie dawnego stanu rzeczy [...]”¹²². Obowiązek zwrotu dotacji, w przypadku zaistnienia określonych w ustawie o finansach publicznych przesłanek ich zwrotu, umożliwia odzyskanie przez podmiot publicznoprawny środków publicznych, które pobrane zostały przez beneficjenta dotacji nienależnie lub w nadmiernej wysokości, nie zostały przez niego wykorzystane lub zostały wykorzystane niezgodnie z przeznaczeniem. Celem wprowadzenia obowiązku zwrotu dotacji, w przypadkach określonych w ustawie o finansach publicznych, jest więc restytucja udzielonych uprzednio ich beneficjentom środków publicznych w przypadku uchybień w ich wykorzystaniu, pobrania nienależnie lub w nadmiernej wysokości, a w konsekwencji ochrona interesów finansowych państwa i jednostek samorządu terytorialnego. Świadomość konieczności zwrotu dotacji, w przypadku wystąpienia przesłanek zwrotu, pełni także funkcję prewencyjną, ponieważ motywuje beneficjentów dotacji do ich właściwego, zgodnego z przeznaczeniem wydatkowania, powstrzymując przed uchybieniami w wykorzystaniu środków publicznych. Od kwot dotacji niewykorzystanych, udzielonych z budżetu państwa lub budżetu jednostki samorządu terytorialnego, zwróconych po terminie zwrotu nalicza się odsetki w wysokości określonej jak dla zaległości podatkowych, poczynwszy od dnia następującego po

¹¹⁹ Art. 60 pkt 6a u.f.p.

¹²⁰ Zob. art. 126 u.f.p.

¹²¹ Art. 168, art. 169, art. 252 u.f.p.

¹²² J. Tokarski (red. nauk.), *Słownik wyrazów obcych PWN*, Warszawa 1980, s. 645.

upływie terminu zwrotu¹²³. W przypadku nieprawidłowego naliczenia lub nienależnego pobrania dotacji udzielonej z budżetu państwa odsetki nalicza się, poczynając od dnia stwierdzenia nieprawidłowego naliczenia lub nienależnego pobrania dotacji¹²⁴. W odniesieniu do dotacji udzielonej z budżetu jednostki samorządu terytorialnego pobranej nienależnie lub w nadmiernej wysokości odsetki nalicza się natomiast, poczynając od dnia następującego po upływie terminów zwrotu określonych w art. 252 ust. 1 i ust. 2 u.f.p.¹²⁵ W przypadku wykorzystania dotacji niezgodnie z przeznaczeniem odsetki naliczane są już, poczynając od dnia przekazania dotacji z budżetu państwa lub budżetu jednostki samorządu terytorialnego¹²⁶, co wskazuje na to, że ten rodzaj uchybień w wykorzystaniu dotacji udzielonych ze środków publicznych podlega szczególnemu sankcjonowaniu przez ustawodawcę. Sformułować można wniosek, że odsetki stanowią sankcję za wykorzystanie dotacji niezgodnie z przeznaczeniem lub zwrot dotacji po upływie terminów zwrotu, a zasadniczą funkcją ustanowienia obowiązku ich naliczania jest funkcja represyjna.

Rozważania na temat wymienionych przykładów niepodatkowych należności budżetowych o charakterze niedaninowym prowadzą do dwóch zasadniczych wniosków. Po pierwsze, uprawnione jest twierdzenie o podziale niepodatkowych należności budżetowych według kryterium przynależności do danin publicznych. Niepodatkowe należności budżetowe stanowią szeroką kategorię świadczeń pieniężnych o charakterze publicznoprawnym obejmującą zarówno daniny publiczne, jak i świadczenia niebędące daninami publicznymi. Na podstawie tego kryterium wyodrębnić można niepodatkowe należności budżetowe o charakterze daninowym oraz niepodatkowe należności budżetowe o charakterze niedaninowym. Po drugie, zaliczanie do kategorii niepodatkowych należności budżetowych zarówno danin publicznych, jak i świadczeń o charakterze niedaninowym stanowi jedno z podstawowych kryteriów ich wyodrębnienia od innych świadczeń publicznoprawnych, w tym przede wszystkim od podatków i opłat¹²⁷.

4.2. Kryterium miejsca w normatywnej systematyce środków publicznych

Niepodatkowe należności budżetowe zarówno będące daninami publicznymi, jak i o charakterze niedaninowym, to środki publiczne. W doktrynie prawa finansowego za „środki publiczne” uznaje się wszystkie wpływy finansowe gromadzone na rachunkach

¹²³ Art. 168 ust. 3 oraz art. 251 ust. 5 u.f.p.

¹²⁴ 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 (art. 169 ust. 5 pkt 2 u.f.p.).

¹²⁵ Art. 252 ust. 6 pkt 2 u.f.p.

¹²⁶ Art. 169 ust. 5 pkt 1 oraz art. 252 ust. 6 pkt 1 u.f.p.

¹²⁷ W doktrynie prawa podatkowego podatki i opłaty uznaje się za podstawowe kategorie danin publicznych. Zob. B. Brzeziński, *Wstęp do nauki prawa podatkowego*, Toruń 2003, s. 33.

władz publicznych¹²⁸. Prezentowane jest także stanowisko, zgodnie z którym pojęcie to jest tożsame z zawartym w art. 216 ust. 1 Konstytucji RP pojęciem „środków finansowych na cele publiczne”¹²⁹. W art. 5 ust. 1 u.f.p. sformułowana została definicja zakresowa środków publicznych (określa nazwę przez przyjęty dla niej zakres pojęciowy)¹³⁰. Systematyka środków publicznych przyjęta w niniejszym artykule ma zatem charakter normatywny¹³¹. Precyzyjne ustalenie miejsca niepodatkowych należności budżetowych w normatywnej systematyce środków publicznych jest jednak znacznie utrudnione. Ustawodawca, formułując w art. 5 u.f.p. katalog środków i dochodów publicznych, nie posługuje się terminem „niepodatkowe należności budżetowe”. Niepodatkowe należności budżetowe nie zostały wprost wymienione w niniejszym katalogu i to pomimo że są jedną z najliczniejszych i niezwykle zróżnicowaną pod względem charakteru prawnego kategorią środków publicznych. Stanowią bowiem zarówno daniny publiczne, jak i należności publicznoprawne o charakterze niedaninowym, dochody budżetu państwa, budżetu jednostek samorządu terytorialnego, a także przychody państwowych funduszy celowych. Na jednoznaczne określenie miejsca niepodatkowych należności budżetowych w normatywnej systematyce środków publicznych nie pozwala także konstrukcja art. 5 u.f.p. Wymienione w art. 5 ust. 1 u.f.p. kategorie środków publicznych podzielić można na trzy zasadnicze: dochody publiczne, przychody publiczne oraz środki pochodzące z budżetu Unii Europejskiej i inne niepodlegające zwrotowi środki ze źródeł zagranicznych¹³². We wskazanym w art. 5 ust. 2 u.f.p. katalogu dochodów publicznych w pierwszej kolejności wymienione zostały daniny publiczne. Jak wskazywano, definicja danin publicznych zawarta w art. 5 ust. 2 pkt 1 u.f.p. uznawana jest w doktrynie za ich normatywną definicję. W definicji tej ustawodawca, mimo iż nie posługuje się terminem „niepodatkowe należności budżetowe”, wymienia *expressis verbis* niektóre ich rodzaje (wpłaty z zysku przedsiębiorstw państwowych i jednoosobowych spółek Skarbu Państwa oraz banków państwowych). Wydaje się natomiast, że w zakresie pojęcia „innych

¹²⁸ W. Ziółkowska, *Finanse publiczne. Teoria i zastosowanie*, Poznań 2000, s. 82. Zob. także: B. Guziejewska, *Pojęcie i zakres środków publicznych a warunki pomocy publicznej dla przedsiębiorców*, „Acta Universitatis Lodzensis. Folia Oeconomica” 2003, nr 163. B. Mikołajczyk (red.), *Wybrane zagadnienia finansów. Część II*, s. 19 i n.

¹²⁹ E. Chojna-Duch, *Podstawy finansów publicznych i prawa finansowego*, Warszawa 2012, s. 151. Inaczej: E. Kornberger-Sokołowska, [w:] W. Misiąg (red. nauk.), *Ustawa o finansach publicznych. Ustawa...*, 2019, komentarz do art. 5 u.f.p. [dostęp: 17.06.2020].

¹³⁰ R. Mastalski, [w:] R. Mastalski, E. Fojcik-Mastalska (red. nauk.), *Prawo finansowe*, Warszawa 2013, s. 49. Zob. także: J.M. Salachna, *Środki publiczne, ich formy prawne oraz zasady realizacji w sektorze finansów publicznych*, [w:] E. Ruśkowski (red.), *System Prawa Finansowego*, t. II. *Prawo finansowe sektora finansów publicznych*, Warszawa 2010, s. 84.

¹³¹ L. Lipiec-Warzecha, *Ustawa o finansach publicznych. Komentarz*, Warszawa 2011, s. 45.

¹³² *Ibidem*, s. 46-47. Prezentowane są także poglądy, zgodnie z którymi środki publiczne dzielą się na dwie podstawowe kategorie: dochody publiczne i przychody publiczne. Zob. A. Błaszczak, [w:] W. Grześkiewicz (red. nauk.), *Finanse publiczne z elementami prawa podatkowego*, Warszawa 2014, s. 37.

świadczeń pieniężnych” mieszczą się pozostałe niepodatkowe należności budżetowe będące daninami publicznymi, zarówno stanowiące niepodatkowe należności budżetowe w rozumieniu przepisów Ordynacji podatkowej, jak i będące niepodatkowymi należnościami budżetowymi o charakterze publicznoprawnym w rozumieniu art. 60 u.f.p. Znacznie trudniejsze jest precyzyjne ustalenie miejsca, jakie zajmują w systematyce środków i dochodów publicznych niepodatkowe należności budżetowe niebędące daninami publicznymi. W piśmiennictwie wskazuje się, że kary pieniężne, grzywny i mandaty nakładane na mocy odrębnych ustaw, a więc wpłaty o charakterze sankcyjnym oraz zwroty dotacji do budżetu, który ich udzielił, zaliczyć należy do kategorii dochodów publicznych ujętych w art. 5 ust. 2 pkt 2 u.f.p.¹³³ Na mocy niniejszego artykułu do dochodów publicznych zalicza się „inne dochody budżetu państwa, jednostek samorządu terytorialnego oraz innych jednostek sektora finansów publicznych należne na podstawie odrębnych ustaw lub umów międzynarodowych”. Do tej kategorii dochodów publicznych należą wpływy do budżetów publicznych o zróżnicowanym znaczeniu fiskalnym i różnym charakterze prawnym¹³⁴. Przede wszystkim są to publicznoprawne świadczenia pieniężne niebędące daninami publicznymi¹³⁵. Do kategorii dochodów publicznych, o których mowa w art. 5 ust. 2 pkt 2 u.f.p., zaliczane są także formy transferów środków w obrębie sektora finansów publicznych, takie jak wpłaty nadwyżek środków finansowych agencji wykonawczych czy wpłaty nadwyżek środków obrotowych samorządowych zakładów budżetowych¹³⁶. Wpłaty nadwyżek środków finansowych agencji wykonawczych, będące dochodem budżetu państwa¹³⁷, i wpłaty nadwyżek środków obrotowych samorządowych zakładów budżetowych, będące dochodem właściwego budżetu samorządowego¹³⁸, zaliczone zostały przez ustawodawcę do niepodatkowych należności budżetowych o charakterze publicznoprawnym w rozumieniu art. 60 u.f.p.¹³⁹ W związku z rozszerzeniem zakresu przedmiotowego regulacji zawartej w art. 60 u.f.p. o przychody państwowych funduszy celowych ustalenia wymaga, do jakiej kategorii środków publicznych zaliczyć należy przychody tych jednostek sektora finansów publicznych. Ustawa o finansach publicznych stanowi, że przychody państwowych funduszy celowych pochodzą ze środków publicznych¹⁴⁰. Przychody funduszu nie ograniczają się zatem wyłącznie do źródła,

¹³³ E. Kornberger-Sokołowska, [w:] W. Misiąg (red. nauk.), *Ustawa o finansach publicznych. Ustawa...*, 2019, komentarz do art. 5 u.f.p. [dostęp: 17.06.2020].

¹³⁴ *Ibidem*.

¹³⁵ Zob. A. Huchla, *Niepodatkowe...*, s. 262; Zob. także: Z. Ofiarski, [w:] M. Karlikowska, W. Mieć, Z. Ofiarski, K. Sawicka, *Ustawa o finansach publicznych. Komentarz*, Wrocław 2010, s. 25-26.

¹³⁶ E. Kornberger-Sokołowska, [w:] W. Misiąg (red. nauk.), *Ustawa o finansach publicznych. Ustawa...*, 2019, komentarz do art. 5 u.f.p. [dostęp: 17.06.2020].

¹³⁷ Art. 22 ust. 1 u.f.p.

¹³⁸ Art. 15 ust. 7 u.f.p.

¹³⁹ Art. 60 pkt 3 i pkt 4 u.f.p.

¹⁴⁰ Art. 29 ust. 2 u.f.p.

jakim są dochody publiczne, lecz należą do szerszej kategorii środków publicznych¹⁴¹. Zauważyć należy, że przychody państwowych funduszy celowych stanowić mogą zarówno daniny publiczne, jak i mogą nie posiadać takiego charakteru¹⁴². Daniną publiczną jest przykładowo wpłata dokonywana przez pracodawcę na Państwowy Fundusz Rehabilitacji Osób Niepełnosprawnych (dalej: PFRON)¹⁴³. PFRON jest państwowym funduszem celowym, w rozumieniu przepisów ustawy o finansach publicznych, a do jego przychodów należą m.in. wpłaty dokonywane przez pracodawców¹⁴⁴. Obowiązek dokonywania wpłat na PFRON nałożony został w drodze ustawy¹⁴⁵. Wpłaty na PFRON, jako publicznoprawne przychody państwowego funduszu celowego, zaliczają się do niepodatkowych należności budżetowych w rozumieniu przepisów ustawy o finansach publicznych. Publicznoprawne przychody państwowych funduszy celowych niebędące daninami publicznymi, zaliczane do niepodatkowych należności budżetowych w rozumieniu ustawy o finansach publicznych, to natomiast przede wszystkim kary pieniężne i grzywny, które zgodnie z przepisami ustaw stanowiących podstawę ich nakładania są przychodem określonego państwowego funduszu celowego¹⁴⁶. Wydaje się, że miejsca niepodatkowych należności budżetowych, które są przychodami państwowych funduszy celowych i daninami publicznymi w normatywnej systematyce środków publicznych, poszukiwać należy w art. 5 ust. 2 pkt 1 u.f.p. i zaliczyć je do „innych świadczeń pieniężnych”, których obowiązek ponoszenia na rzecz państwowych funduszy celowych wynika z odrębnych ustaw. Przepis ten wskazuje miejsce danin publicznych w systemie środków publicznych. Daniny publiczne zaliczane są w jego świetle do dochodów publicznych, które są kategorią środków publicznych. Natomiast niepodatkowe należności budżetowe stanowiące publicznoprawne przychody państwowych funduszy celowych, niebędące daninami publicznymi, pobierane są na podstawie odrębnych ustaw i mieszczą się w kategorii dochodów publicznych, o których mowa w art. 5 ust. 2 pkt 2 u.f.p.

¹⁴¹ B. Kucia-Guściora, *Zmiany w charakterze prawnym funduszy celowych*, „Ruch Prawniczy, Ekonomiczny i Socjologiczny” 2007, R. LXIX, z. 1, s. 123 (pogląd wyrażony jeszcze na gruncie u.f.p. z 30 czerwca 2005 r.).

¹⁴² Zob. B. Kucia-Guściora, *Status prawny funduszy celowych*, „Ruch Prawniczy, Ekonomiczny i Socjologiczny” 2004, R. LXVI, z. 4, s. 10.

¹⁴³ Zob. wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 21 grudnia 2011 r., I SA/Wr 759/11, Legalis nr 425187. Obowiązek dokonywania przez pracodawcę wpłat na PFRON wynika z art. 21 ust. 1, art. 23 i art. 31 ust. 3 pkt 1 lit. a ustawy z dnia 27 sierpnia 1997 r. o rehabilitacji zawodowej i społecznej oraz zatrudnianiu osób niepełnosprawnych (t.j. Dz. U. z 2021 r. poz. 573; dalej: u.r.z.s.n.).

¹⁴⁴ Art. 45 ust. 1 i art. 46 pkt 1 u.r.z.s.n.

¹⁴⁵ Zdaniem L. Klimkiewicz wpłaty na PFRON stanowią *quasi*-podatkowe należności publiczne. Zob. L. Klimkiewicz, *Wpłaty na Państwowy Fundusz Rehabilitacji Osób Niepełnosprawnych*, Warszawa 2011, s. 15.

¹⁴⁶ Jako przykład przychodów państwowego funduszu celowego, które nie stanowią danin publicznych, wskazać można kary pieniężne i grzywny, o których mowa w art. 115 i art. 119-123 ustawy z dnia 20 kwietnia 2004 r. o promocji zatrudnienia i instytucjach rynku pracy (t.j. Dz. U. z 2020 r. poz. 1409 ze zm.; dalej: u.p.z.i.r.p.). Zgodnie z art. 106 ust. 2 powołanej ustawy stanowią one przychody Funduszu Pracy.

Zróźnicowanie instytucji prawnych stanowiących niepodatkowe należności budżetowe utrudnia precyzyjne ustalenie ich miejsca w dokonanej przez ustawodawcę w art. 5 u.f.p. klasyfikacji środków publicznych. Niepodatkowe należności budżetowe są niejednorodną kategorią środków publicznych. Kryterium miejsca w normatywnej systematyce środków publicznych wyodrębnia niepodatkowe należności budżetowe od podatków i opłat. W przeciwieństwie do niepodatkowych należności budżetowych miejsce podatków i opłat jest w niniejszej systematyce precyzyjnie wskazane. Podatki i opłaty zaliczone zostały do danin publicznych, a więc zasadniczej kategorii dochodów publicznych w przyjętej w art. 5 u.f.p. systematyce środków publicznych.

4.3. Kryterium podziału na niepodatkowe należności budżetowe w rozumieniu przepisów Ordynacji podatkowej i niepodatkowe należności budżetowe w rozumieniu przepisów ustawy o finansach publicznych

4.3.1. Niepodatkowe należności budżetowe w rozumieniu przepisów Ordynacji podatkowej i niepodatkowe należności budżetowe w rozumieniu przepisów ustawy o finansach publicznych jako podstawowe kategorie niepodatkowych należności budżetowych

Klasyfikacja niepodatkowych należności budżetowych uzależniona jest od przyjętych w tym celu kryteriów ich podziału. Niepodatkowe należności budżetowe klasyfikowane mogą być na podstawie różnorodnych kryteriów wyodrębnienia. Uzasadniona jednak jest konstatacja, że niepodatkowe należności budżetowe w prawie polskim podzielić można na dwie podstawowe kategorie: niepodatkowe należności budżetowe w rozumieniu przepisów 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 przepisów ustawy o finansach publicznych, czyli niepodatkowe należności budżetowe o charakterze publicznoprawnym, o których mowa w art. 60 u.f.p. Do wniosku takiego prowadzi analiza kształtowania się pojęcia niepodatkowych należności budżetowych. Ordynacja podatkowa jest podstawowym aktem prawnym w dziedzinie prawa podatkowego¹⁴⁷. Aktem prawnym o charakterze systemowym jest również ustawa o finansach publicznych wyznaczająca granice sektora finansów publicznych oraz podstawowe reguły gospodarowania publicznymi zasobami finansowymi przez zaliczone do tego sektora jednostki organizacyjne¹⁴⁸. Z uwagi na rangę obu powołanych aktów prawnych wyodrębnienie w ich przepisach niepodatkowych należności budżetowych ma charakter systemowy. Podział na niepodatkowe należności budżetowe w rozumieniu przepisów

¹⁴⁷ R. Mastalski, [w:] B. Adamiak, J. Borkowski, P. Borszowski, R. Mastalski, J. Zubrzycki, *op. cit.*, s. 32.

¹⁴⁸ Z. Ofiarski (red. nauk.), *Ustawa o finansach publicznych. Komentarz*, fragment komentarza: *Wprowadzenie*, Warszawa 2020, s. 65.

Ordynacji podatkowej i niepodatkowe należności budżetowe w rozumieniu przepisów ustawy o finansach publicznych wydaje się być zatem ich podziałem podstawowym, ustalonym na podstawie analizy przepisów aktów prawnych o charakterze systemowym. Zaznaczyć przy tym należy, że powyższy podział nie jest jedynym możliwym podziałem, jakiego dokonać można w odniesieniu do tej niezwykle zróżnicowanej kategorii środków publicznych. W jego ramach możliwe jest dokonywanie dalszych podziałów i wyróżnianie kolejnych rodzajów niepodatkowych należności budżetowych w obrębie tych dwóch zasadniczych kategorii niepodatkowych należności budżetowych w prawie polskim.

Stanowisko, zgodnie z którym rozróżnić należy dwie wskazane powyżej kategorie niepodatkowych należności budżetowych prezentowane jest już w doktrynie¹⁴⁹. Wskazuje się, że pojęcie niepodatkowych należności budżetowych w rozumieniu ustawy o finansach publicznych nie jest tożsame z pojęciem z pojęciem niepodatkowych należności budżetowych, które podlegają regulacji Ordynacji podatkowej, oraz zwraca się uwagę na odrębności reżimu prawnego obu tych kategorii¹⁵⁰. Dostrzegany w doktrynie podział na niepodatkowe należności budżetowe w rozumieniu przepisów Ordynacji podatkowej i niepodatkowe należności budżetowe w rozumieniu przepisów ustawy o finansach publicznych pogłębia niewątpliwie dodatkowo rozszerzenie zakresu przedmiotowego regulacji zawartej w art. 60 u.f.p. o przychody państwowych funduszy celowych. Do dnia wejścia w życie niniejszej zmiany art. 60 u.f.p. niepodatkowe należności budżetowe, zarówno te, o których mowa w powołanym artykule, jak i niepodatkowe należności budżetowe, o których mowa w art. 2 § 1 pkt 1 i art. 3 pkt 8 o.p., stanowiły dochód budżetu państwa lub jednostki samorządu terytorialnego. W celu wykazania, że rozróżnienie niepodatkowych należności budżetowych w rozumieniu przepisów Ordynacji podatkowej i niepodatkowych należności budżetowych w rozumieniu przepisów ustawy o finansach publicznych wyznacza ich zasadniczy podział, niezbędna jest pogłębiona analiza obu wskazanych kategorii niepodatkowych należności budżetowych. Analiza ta umożliwi wskazanie podstawowych cech świadczeń należących do każdej z tych kategorii.

4.3.2. Niepodatkowe należności budżetowe w rozumieniu przepisów Ordynacji podatkowej

Ustawodawca nie określa w przepisach Ordynacji podatkowej, jakie należności publicznoprawne stanowią niepodatkowe należności budżetowe w rozumieniu przepisów tej ustawy. Z treści art. 2 § 1 pkt 1 wynika jedynie, iż zakresem przedmiotowym ustawy objęte są m.in. niepodatkowe należności budżetu państwa lub budżetów jednostek samorządu terytorialnego, do których ustalania bądź określania uprawnione są organy podatkowe.

¹⁴⁹ Zob. M. Bitner, [w:] W. Misiąg (red. nauk.), *Ustawa o finansach publicznych. Komentarz...*, s. 243-245.

¹⁵⁰ *Ibidem*.

Natomiast zamieszczona w art. 3 pkt 8 o.p. definicja legalna niepodatkowych należności budżetowych, poza powtórzeniem, iż są to należności będące dochodem budżetu państwa lub budżetu jednostki samorządu terytorialnego, stanowi także, że wynikają one ze stosunków publicznoprawnych i nie są podatkami i opłatami. Przez niepodatkowe należności budżetowe w rozumieniu przepisów Ordynacji podatkowej rozumieć zatem należy niepodatkowe należności budżetowe, o których mowa w art. 2 § 1 pkt 1 i art. 3 pkt 8 niniejszej ustawy. W celu ustalenia cech, jakimi się charakteryzują, konieczne jest ich porównanie z dwiema podstawowymi kategoriami danin publicznych, jakimi są podatki i opłaty.

W przepisach Ordynacji podatkowej znajdują się dwie definicje podatku. Definicja legalna podatku zawarta jest w art. 6 o.p., zgodnie z którym podatkiem jest wynikające z ustawy podatkowej, publicznoprawne, nieodpłatne, bezzwrotne oraz przymusowe świadczenie pieniężne na rzecz Skarbu Państwa, województwa, powiatu lub gminy. Definicja sformułowana w art. 6 o.p. jest klasyczną definicją treściową, zawierającą zespół konstytutywnych cech nazwy „podatek”¹⁵¹. Natomiast w myśl art. 3 pkt 3 lit. c o.p. przez podatki rozumieć należy (dla jej potrzeb) również m.in. opłaty oraz niepodatkowe należności budżetowe. Definicja zawarta w niniejszym przepisie stanowi zakresową (nieklasyczną) definicję podatku, która wymienia nazwy wchodzące w skład nazwy definiowanej¹⁵². Definicje podatku prezentowane w doktrynie prawa podatkowego mają najczęściej charakter opisowy, polegający na wyliczeniu cech tej daniny, odróżniających ją od wszystkich bądź tylko od niektórych innych danin publicznych¹⁵³. Za „podatek” uznaje się świadczenie pieniężne na rzecz podmiotu prawa publicznego, czyli państwa lub samorządu, jednostronnie przez ten podmiot ustalone, o charakterze ogólnym, zasadniczym, nieodpłatnym, bezzwrotnym i przymusowym¹⁵⁴. Cechą, która najwyraźniej odróżnia podatek od innych danin publicznych, w tym przede wszystkim od opłat, jest jego nieodpłatność¹⁵⁵. Wyraża ona się w tym, że świadczeniu podatkowemu nie towarzyszy wzajemny prawny obowiązek świadczenia wierzyciela podatkowego (podmiotu publicznoprawnego) na rzecz dłużnika podatkowego (podatnika)¹⁵⁶. Jak wskazywano, Ordynacja podatkowa nie zawiera definicji opłaty¹⁵⁷. W doktrynie przyjmuje się, że opłatą jest danina publiczna posiadająca wszystkie

¹⁵¹ R. Mastalski, [w:] B. Adamiak, J. Borkowski, P. Borszowski, R. Mastalski, J. Zubrzycki, *op. cit.*, s. 84.

¹⁵² *Ibidem*, s. 85.

¹⁵³ B. Brzeziński, *Wstęp...*, s. 33.

¹⁵⁴ W. Wójtowicz, [w:] P. Smoleń, W. Wójtowicz (red.), *Prawo podatkowe*, Warszawa 2017, s. 6-7.

¹⁵⁵ Zob. L. Etel, *Uchwały podatkowe samorządu terytorialnego*, Białystok 2004, s. 42.

¹⁵⁶ H. Dzwonkowski, [w:] A. Buczek et al., *Prawo podatkowe*, Warszawa 2006, s. 4.

¹⁵⁷ Zauważyć należy, że definicję legalną pojęcia opłaty przewiduje projekt ustawy – Ordynacja podatkowa z dnia 21 grudnia 2018 r. (dalej: projekt nowej o.p.). Projekt dostępny na stronie internetowej Biuletynu Informacji Publicznej Rządowego Centrum Legislacji: <https://legislacja.rcl.gov.pl/docs//2/12314054/12523386/12523387/dokument374138.pdf> [dostęp: 10.06.2020].

Zgodnie z art. 6 niniejszego projektu: „Opłatą jest publicznoprawne, odpłatne, przymusowe oraz bezzwrotne świadczenie pieniężne na rzecz państwa, województwa, powiatu lub gminy, wynikające z ustaw”.

cechy podatku poza nieodpłatnością¹⁵⁸. Stanowi publicznoprawne, przymusowe, bezzwrotne i odpłatne świadczenie pieniężne wynikające z ustawy na rzecz podmiotów publicznych¹⁵⁹. Podstawowym celem stanowienia zarówno podatków, jak i opłat jest cel fiskalny. Opłaty zaliczone zostały *expressis verbis* do danin publicznych w treści art. 5 ust. 2 pkt 1 u.f.p. Stanowią „inne daniny publiczne” w rozumieniu art. 217 Konstytucji RP. Termin „opłata” nie został zarówno w języku prawnym, jak i w języku prawniczym zarezerwowany dla odpłatnych danin publicznych, lecz jest powszechnie stosowany w porządku prawnym oraz w obrocie prywatnym dla określenia różnego rodzaju świadczeń pieniężnych¹⁶⁰. W języku polskim termin ten odnosi się nie tylko do opłat publicznych, ale oznacza każdą odpłatę za świadczone usługi¹⁶¹. Stąd w języku prawniczym stosuje się często nazwę „opłata publiczna” dla określenia opłat stanowiących daniny publiczne¹⁶².

Z pobraniem opłaty publicznej wiąże się określona czynność (świadczenie wzajemne) ze strony podmiotu publicznoprawnego, której wnoszący opłatę oczekuje od podmiotu publicznoprawnego bądź jest zmuszony do korzystania z tej czynności przez prawo w związku z sytuacją, w jakiej się znalazł, a więc niezależnie od tego, czy wnoszący opłatę sam zażądał podjęcia określonych czynności przez podmiot publicznoprawny, czy też do korzystania z nich został prawnie zobowiązany¹⁶³. Odpłatność zakłada wzajemność świadczenia, ale zakres ekwiwalentności opłaty może być różny¹⁶⁴. Różna może być bowiem relacja między nakładami pracy, które dla związku publicznoprawnego stanowią jego koszt, a wielkością korzyści, jakie podmiot uiszczający opłatę odno-

¹⁵⁸ Zob. B. Brzeziński, *Wstęp...*, s. 36. Zob. także: K. Święch-Kujawska, *Charakter prawny opłaty reklamowej i jej elementy konstrukcyjne*, „Acta Iuris Stetinensis” 2019, nr 1 (25), s. 139.

¹⁵⁹ D. Antonów, *Szczególne opłaty administracyjne*, Wrocław 2017, s. 27.

¹⁶⁰ D. Antonów, *Pojęcie opłaty w polskim języku prawnym*, [w:] W. Miemieć (red. nauk.), *Księga jubileuszowa ku czci Profesor Krystyny Sawickiej. Gromadzenie i wydatkowanie środków publicznych. Zagadnienia finansowoprawne*, Wrocław 2017, s. 483 i n.

¹⁶¹ L. Adam, *Podatki...*, s. 86.

¹⁶² Zob. *ibidem*. Zob. także: J. Gliniecka, *Opłaty publiczne*, [w:] L. Etel (red.), *op. cit.*, s. 883 i n.; D. Antonów, *Opłata...*, s. 41-42. Podstawowym podziałem opłat publicznych jest podział na opłaty związane z czynnościami organów administracji publicznej i opłaty z tytułu usług świadczonych przez jednostki sektora publicznego (S. Owsiak, *Finanse publiczne. Teoria i praktyka*, Warszawa 2005, s. 186). Status typowych opłat publicznych nadaje się przy tym opłatom pobieranym za czynności organów administracji publicznej (czynności urzędowe), określanym mianem opłat administracyjnych, stanowiącym formę odpłatności z tytułu świadczeń realizowanych przez podmioty publiczne (D. Antonów, *Pojęcie opłaty administracyjnej w polskim języku prawnym i prawniczym*, [w:] Z. Ofiarski (red.), *XXV lat...*, s. 368-371). Opłaty administracyjne, w ramach których wyróżnia się ogólną opłatę administracyjną (opłatę skarbową) i szczególne opłaty administracyjne (np. opłaty konsularne i paszportowe), to pojęcie węższe od pojęcia opłat publicznych (L. Klat-Wertelecka, [w:] E. Klat-Górska, L. Klat-Wertelecka, J. Korczak, M. Woźniak, *Opłaty w prawie administracyjnym*, Wrocław 2013, s. 26-29).

¹⁶³ J. Gliniecka, *Opłaty publiczne a inne formy władczych dochodów publicznych*, [w:] J. Głuchowski, C. Kosikowski, J. Szolno-Koguc (red.), *Nauka finansów publicznych i prawa finansowego w Polsce. Dorożek i kierunki rozwoju. Księga jubileuszowa Profesor Alicji Pomorskiej*, Lublin 2008, s. 394.

¹⁶⁴ Zob. J. Gliniecka, *Opłaty publiczne w Polsce. Analiza prawna i funkcjonalna*, Bydgoszcz-Gdańsk 2007, s. 13 i n.

si z dokonania czynności lub świadczenia usługi przez podmiot publicznoprawny¹⁶⁵. Charakter świadczenia pieniężnego jako opłaty nie budzi wątpliwości, gdy świadczenie wzajemne podmiotu publicznoprawnego jest co najmniej równe opłacie, natomiast gdy opłacie pomimo jej nazwy nie towarzyszy świadczenie ze strony podmiotu publicznego, jest ona w rzeczywistości podatkiem¹⁶⁶.

Definicja legalna niepodatkowych należności budżetowych zbudowana została na zasadzie ich przeciwstawienia podatkowi i opłatom¹⁶⁷. Tymczasem art. 3 pkt 3 o.p. zawierający zakresową definicję podatku stanowi, że przez podatki rozumieć należy również m.in. opłaty oraz niepodatkowe należności budżetowe. W literaturze przedmiotu spotkać można pogląd, że objęcie zakresem pojęcia podatku niepodatkowych należności budżetowych stanowi kardynalny błąd logiczny definicji, polegający na umieszczeniu w zakresie określonego pojęcia, w tym przypadku podatku, pojęcia ze swej istoty przeciwstawnemu pojęciu definiowanemu, a co za tym idzie, że definicję zakresową podatku zawartą w art. 3 pkt 3 o.p. uznać należy za unormowanie skonstruowane wbrew zasadniczym regułom tworzenia tekstów prawnych¹⁶⁸. Zgodnie z innym poglądem objęcie opłat i niepodatkowych należności budżetowych zakresem pojęcia podatku stanowi merytoryczne rozszerzenie zakresu definicji ustawowej na kolejne kategorie danin publicznych, a definicja podatku zamieszczona w art. 3 pkt 3 o.p. jest definicją legalną podatku *sensu largo*, obejmującą nie tylko podatek w znaczeniu ścisłym, ale także inne daniny publiczne¹⁶⁹. Podnosi się także, że funkcja Ordynacji podatkowej nie może być redukowana wyłącznie do kodyfikacji ogólnego prawa podatkowego, gdyż ustawa niniejsza stanowi istotną regulację z zakresu prawa daninowego, tymczasem kwestia ta nie jest prawidłowo odzwierciedlona w tytule tego aktu prawnego, w jego układzie formalnym i w jego treści¹⁷⁰. Wydaje się, że intencją ustawodawcy przy stanowieniu tak skonstruowanej definicji zakresowej podatku w słowniczku ustawowym Ordynacji podatkowej było umożliwienie zastosowania większości instytucji przewidzianych w tej ustawie do innych niż podatki świadczeń publicznoprawnych objętych jej zakresem przedmiotowym, a więc do opłat i niepodatkowych należności budżetu państwa i budżetu jednostek samorządu terytorialnego, do których ustalania bądź określania uprawnione są organy podatkowe. Podobny zabieg legislacyjny zastosowany został przy stanowieniu definicji ustawy

¹⁶⁵ Zob. J. Gliniecka, *Opłaty publiczne*, [w:] L. Etel (red.), *op. cit.*, s. 890-891; L. Adam, *Podstawowe...*, s. 226.

¹⁶⁶ B. Brzeziński, *Prawo podatkowe*, Toruń 2000, s. 27. Zob. także: C. Kosikowski, [w:] C. Kosikowski, H. Dzwonkowski, A. Huchla, *Ustawa Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2000, s. 30.

¹⁶⁷ A. Gorgol, *Ordynacja...*, s. 11.

¹⁶⁸ R. Mastalski, [w:] B. Adamiak, J. Borkowski, P. Borszowski, R. Mastalski, J. Zubrzycki, *op. cit.*, s. 47-48.

¹⁶⁹ A. Gorgol, *Ordynacja...*, s. 9-10.

¹⁷⁰ *Ibidem*, s. 3.

podatkowej¹⁷¹. Nie rozstrzygając wątpliwości, czy objęcie zakresem pojęcia podatku opłat i niepodatkowych należności budżetowych stanowi błąd logiczny definicji zawartej w art. 3 pkt 3 o.p., stwierdzić należy, że w obecnym stanie prawnym przyjęte w powołanym przepisie rozwiązanie umożliwia odniesienie (również w kontekście leksykalnym) przepisów Ordynacji podatkowej do opłat i niepodatkowych należności budżetowych. W konsekwencji można sformułować konstatację, że Ordynacja podatkowa odróżnia niepodatkowe należności budżetowe od podatków i opłat, nakazując jednocześnie, dla jej potrzeb, przez „podatek” rozumieć także niepodatkowe należności budżetowe.

Niepodatkowe należności budżetowe, pomimo iż zostały normatywnie zdefiniowane w przepisach Ordynacji podatkowej, nadal pozostają najmniej rozpoznaną kategorią świadczeń publicznoprawnych. W przepisach ustaw stanowiących podstawę ich pobierania nie są określane tym terminem, lecz występują pod wieloma różnymi nazwami. Nazwy te, w przeciwieństwie na przykład do terminu takiego jak „podatek”, nie pozwalają bez analizy charakteru prawnego świadczenia określić, że mamy do czynienia z niepodatkową należnością budżetową. Zaliczenie świadczenia pieniężnego do kategorii niepodatkowych należności budżetowych każdorazowo następuje więc na podstawie analizy cech tego świadczenia, a nie jego nazwy.

Cechy, jakimi charakteryzują się niepodatkowe należności budżetowe w rozumieniu przepisów Ordynacji podatkowej, determinuje przede wszystkim treść art. 2 § 1 pkt 1 i art. 3 pkt 8 niniejszej ustawy. Analiza powołanych przepisów, ale również poglądów doktryny na temat charakteru prawnego świadczeń, o których mowa w art. 2 § 1 pkt 1 tego aktu prawnego, pozwala wskazać cechy niepodatkowych należności budżetowych w rozumieniu przepisów Ordynacji podatkowej i odnieść je do cech charakteryzujących podatki i opłaty. Po pierwsze zatem, niepodatkowe należności budżetowe przedmiotowej kategorii wymierzone są wyłącznie przez organy podatkowe w rozumieniu art. 13 o.p. Cechą tą jest wspólna dla niepodatkowych należności budżetowych, podatków i opłat, o których mowa w art. 2 § 1 pkt 1 o.p. Zauważyć w tym miejscu należy, że ustalone lub określane przez organy podatkowe są wyłącznie opłaty w rozumieniu art. 2 § 1 pkt 1 o.p. Opłaty, o których mowa w art. 2 § 2 o.p., wymierzone są przez inne organy niż organy podatkowe. Po drugie, niepodatkowe należności budżetowe w rozumieniu przepisów Ordynacji podatkowej stanowią dochód budżetu państwa lub budżetu jednostki samorządu terytorialnego. Dochodem budżetu państwa lub budżetu jednostki samorządu terytorialnego są wszystkie świadczenia, do których stosuje się Ordynację podatkową na mocy jej art. 2 § 1 pkt 1, co w przypadku podatków i niepodatkowych należności budżetowych

¹⁷¹ Art. 3 pkt 1 o.p.

wynika wyraźnie z definicji ustawowych tych pojęć¹⁷². Po trzecie, niepodatkowe należności budżetowe w rozumieniu przepisów Ordynacji podatkowej, tak jak podatki i opłaty, o których mowa w art. 2 o.p., mają charakter publicznoprawny. Wynikają ze stosunków publicznoprawnych, co wyrażone zostało przez ustawodawcę w treści definicji niepodatkowych należności budżetowych, a ich beneficjentem jest podmiot publicznoprawny (państwo lub jednostka samorządu terytorialnego). Po czwarte, niepodatkowe należności budżetowe w rozumieniu przepisów Ordynacji podatkowej, podobnie jak podatki i opłaty, o których mowa w art. 2 o.p., to świadczenia pieniężne o charakterze przymusowym, nakładane jednostronnie przez związek publicznoprawny. Realizacja zobowiązania z ich tytułu zabezpieczona jest środkami przymusu państwowego. Niepodatkowe należności budżetowe w rozumieniu przepisów Ordynacji podatkowej niewątpliwie należą do obowiązków podlegających egzekucji administracyjnej¹⁷³. Po piąte, niepodatkowe należności budżetowe omawianej kategorii stanowią daniny publiczne. Są świadczeniami przewidzianymi ustawą, nakładanymi przymusowo przez państwo, a obowiązki daninowe w ich zakresie nie mogą być ograniczane na podstawie umowy stron¹⁷⁴. W Ordynacji podatkowej wyodrębnia się trzy niezależne kategorie należności publicznoprawnych – podatki, opłaty oraz niepodatkowe należności budżetowe, z których każda zaliczana jest do danin publicznych¹⁷⁵. Do podatków, opłat i niepodatkowych należności budżetowych, o których mowa w art. 2 § 1 pkt 1 niniejszej ustawy, jej przepisy stosuje się w tym samym zakresie (w całości) i wprost. Wskazane cechy niepodatkowych należności budżetowych w rozumieniu przepisów Ordynacji podatkowej to cechy wspólne wszystkim świadczeniom wymienionym w art. 2 § 1 pkt 1 o.p., co niewątpliwie eksponuje podobieństwo niepodatkowych należności budżetowych do podatków i opłat, o których mowa w tym artykule. Niemniej jednak przepisy tej ustawy nakazują odróżnić niepodatkowe należności budżetowe od podatków i opłat. Definicja ustawowa niepodatkowych należności budżetowych, w przeciwieństwie do definicji podatku, zawartej w art. 6 o.p., nie zawiera wymogu ich wynikania z ustaw podatkowych. Zauważyć jednak należy, że ich nakładanie jako danin publicznych następuje w każdym przypadku, stosownie do postanowień art. 217 Konstytucji RP, w drodze ustawy.

¹⁷² H. Dzwonkowski, T. Nowak, Art. 2, [w:] H. Dzwonkowski (red.), *Ordynacja podatkowa...*, 2020 [dostęp: 17.06.2020].

¹⁷³ Zob. Z. Leoński, [w:] R. Hauser, Z. Leoński, *Postępowanie egzekucyjne w administracji. Komentarz*, Warszawa 2003, s. 18. Zgodnie z art. 2 § 1 pkt 1 u.p.e.a. egzekucji administracyjnej podlegają podatki, opłaty i inne należności, do których stosuje się przepisy działu III o.p.

¹⁷⁴ Por. na temat podatków i opłat jako danin publicznych: L. Adam, M. Mazurkiewicz, *Opłaty*, [w:] M. Weralski (red.), *System instytucji prawno-finansowych PRL*, t. III. *Instytucje budżetowe*, Wrocław-Warszawa-Kraków-Gdańsk-Łódź 1985, s. 471.

¹⁷⁵ A. Drwiłło, *Inne formy danin niepodatkowych*, [w:] L. Etel (red.), *op. cit.*, s. 923.

W judykaturze i piśmiennictwie jako przykład niepodatkowych należności budżetowych w rozumieniu przepisów Ordynacji podatkowej wymieniane są najczęściej wpłaty z zysku Narodowego Banku Polskiego (dalej: NBP)¹⁷⁶ oraz wpłaty z zysku przedsiębiorstw państwowych¹⁷⁷. Wskazuje się, że wpłaty z zysku NBP zawierają w swojej konstrukcji elementy prawne danin publicznych i stanowią niepodatkowe należności budżetu państwa, wynikające ze stosunków publicznoprawnych¹⁷⁸. Jako niepodatkowe należności budżetowe w rozumieniu art. 2 § 1 pkt 1 i art. 3 pkt 8 o.p. kwalifikowane są także wpłaty z zysku przedsiębiorstw państwowych. Spotkać można przy tym stanowisko, że elementy konstrukcyjne wpłaty z zysku przedsiębiorstw państwowych pokrywają się z konstrukcją podatku określoną w art. 6 o.p.¹⁷⁹ Niewątpliwie wpłaty z zysku mają charakter nieodpłatny. Po stronie ich beneficjenta nie powstaje w zamian za ich uiszczenie zobowiązanie do świadczenia wzajemnego. Pamiętać także należy, że o kwalifikacji daniny publicznej do kategorii podatków nie decyduje jej nazwa (kryterium formalne), lecz konstrukcja prawna, posiadane cechy (kryterium materialne)¹⁸⁰. Wydaje się jednak, że do omawianego przypadku odnieść należy występujący w doktrynie pogląd, zgodnie z którym nie można rozciągać pojęcia podatku (podobnie jak pojęcia opłaty) na świadczenia tak w przepisach nienazwane, nawet jeśli są do nich podobne lub wręcz uznawane za takie w teorii¹⁸¹. Konstatacja powyższa znajduje potwierdzenie w odniesieniu do wpłat z zysku przedsiębiorstw państwowych, zarówno w praktyce orzeczniczej sądów administracyjnych, jak i w literaturze przedmiotu. Przedmiotowe wpłaty uznawane są za niepodatkowe należności budżetowe w rozumieniu art. 2 § 1 pkt 1 o.p. i art. 3 pkt 8 o.p.¹⁸²

¹⁷⁶ Art. 69 ust. 4 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. o Narodowym Banku Polskim (t.j. Dz. U. z 2020 r. poz. 2027).

¹⁷⁷ Art. 12 ust. 1 ustawy z dnia 31 stycznia 1989 r. o gospodarce finansowej przedsiębiorstw państwowych (t.j. Dz. U. z 2020 r. poz. 1998; dalej: u.g.f.p.p.).

¹⁷⁸ R. Mastalski, *Glosa do uchwały NSA z dnia 16 listopada 2009 r., I FPS 2/09, „Orzecznictwo Sądów Polskich”* 2010, 5/54, s. 391. Zob. także: I. Krawczyk, J. Sobczak, *Ordynacja podatkowa w praktyce. Omówienie-orzecznictwo-przykłady*, Warszawa 1998, s. 15; wyrok NSA z dnia 19 września 2019 r., II OSK 2551/17, Legalis nr 2263857; wyrok NSA z dnia 23 października 2018 r., I GSK 1945/18, Legalis nr 1864567.

¹⁷⁹ Zob. A. Huchla, *Świadczenia, do których stosuje się Ordynację podatkową*, [w:] R. Mastalski (red. nauk.), *op. cit.*, s. 258.

¹⁸⁰ Wyrok NSA z dnia 26 maja 2009 r., II OSK 800/08, Legalis nr 233377.

¹⁸¹ A. Huchla, *Świadczenia...*, s. 261.

¹⁸² Zob. R. Mastalski, [w:] B. Adamiak, J. Borkowski, P. Borszowski, R. Mastalski, J. Zubrzycki, *op. cit.*, s. 26; H. Dzwonkowski, T. Nowak, *Art. 2*, [w:] H. Dzwonkowski (red.), *Ordynacja podatkowa...*, 2020 [dostęp: 18.06.2020]; M. Guzek, M. Stefaniak, *Klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania. Komentarz praktyczny*, Warszawa 2018, s. 86; R. Adamus, *Przedsiębiorstwo upadłego w upadłości likwidacyjnej*, Warszawa 2011, s. 113; B. Brzeziński, M. Kalinowski, A. Olesińska, M. Masternak, J. Orłowski, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Toruń 2007, s. 14; wyrok WSA w Gorzowie Wlkp. z dnia 27 listopada 2006 r., I SA/Go 1273/06, Legalis nr 340858; wyrok WSA w Gdańsku z dnia 8 stycznia 2008 r., I SA/Gd 944/07, Legalis nr 129384; wyrok WSA w Gliwicach z dnia 23 lipca 2007 r., I SA/Gl 143/07, Legalis nr 896583.

Do niedawna jako niepodatkowe należności budżetowe w rozumieniu przepisów Ordynacji podatkowej jednoznacznie klasyfikowane być mogły również wpłaty z zysku spółek, o których mowa w art. 1 ustawy z dnia 1 grudnia 1995 r. o wpłatach z zysku przez jednoosobowe spółki Skarbu Państwa¹⁸³, a więc jednoosobowych spółek Skarbu Państwa oraz spółek, w których wszystkie akcje (udziały) są własnością Skarbu Państwa, z wyjątkiem akcji (udziałów) nieodpłatnie udostępnionych pracownikom na zasadach określonych w odrębnych przepisach. Spółki te, na mocy art. 2 ust. 1 u.w.j.S.P., obowiązane są do dokonywania wpłat z zysku po opodatkowaniu podatkiem dochodowym na rzecz Funduszu Inwestycji Kapitałowych (dalej: FIK), o którym mowa w art. 33a ust. 1 ustawy z dnia 16 grudnia 2016 r. o zasadach zarządzania mieniem państwowym¹⁸⁴. FIK jest państwowym funduszem celowym, którego dysponentem jest Prezes Rady Ministrów¹⁸⁵. Wpłaty z zysku spółek, o których mowa w art. 1 u.w.j.S.P., są przychodami FIK¹⁸⁶.

Aktualne brzmienie art. 2 ust. 1 u.w.j.S.P. nadane zostało na mocy ustawy z dnia 21 lutego 2019 r. o zmianie ustawy o zasadach zarządzania mieniem państwowym oraz niektórych innych ustaw¹⁸⁷. Przepis powołanego artykułu, w brzmieniu sprzed wejścia w życie niniejszej nowelizacji¹⁸⁸, zobowiązywał spółki, o których mowa w art. 1 u.w.j.S.P., do dokonywania wpłat z zysku po opodatkowaniu podatkiem dochodowym na rzecz budżetu państwa. W konsekwencji wpłaty z zysku spółek, o których mowa w art. 1 u.w.j.S.P., uznawane były w piśmiennictwie¹⁸⁹ i judykaturze¹⁹⁰, podobnie jak wpłaty z zysku przedsiębiorstw państwowych, za niepodatkowe należności budżetowe w rozumieniu art. 2 § 1 pkt 1 i art. 3 pkt 8 o.p. W obecnym stanie prawnym wpłaty z zysku spółek, o których mowa w art. 1 u.w.j.S.P., jako przychody państwowego funduszu celowego, nie spełniają przesłanek do ich kwalifikacji jako niepodatkowych należności budżetowych w rozumieniu przepisów Ordynacji podatkowej. Konstrukcja prawna wpłat z zysku przedsiębiorstw państwowych oraz wpłat z zysku spółek, o których mowa w art. 1 u.w.j.S.P., pozostaje nadal bardzo zbliżona. Niemniej jednak treść przepisu art. 2 ust. 1 u.w.j.S.P. w aktualnym brzmieniu nie pozwala na klasyfikację tych ostatnich jako niepodatkowych należności budżetowych w rozumieniu przepisów Ordynacji podatkowej.

¹⁸³ T.j. Dz. U. z 2020 r. poz. 16 (dalej: u.w.j.S.P.).

¹⁸⁴ T.j. Dz. U. z 2020 r. poz. 735 ze zm. (dalej: u.z.m.p.).

¹⁸⁵ Art. 33a ust. 1 i ust. 2 u.z.m.p.

¹⁸⁶ Art. 33b ust. 1 pkt 1 u.z.m.p.

¹⁸⁷ Art. 2 ustawy z dnia 21 lutego 2019 r. o zmianie ustawy o zasadach zarządzania mieniem państwowym oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. poz. 492).

¹⁸⁸ Zob. t.j. Dz. U. z 2019 r. poz. 426.

¹⁸⁹ Zob. C. Kosikowski, [w:] C. Kosikowski, L. Etel, R. Dowgier, P. Pietrasz, S. Presnarowicz, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2007, s. 35; B. Brzeziński, [w:] B. Brzeziński, M. Kalinowski, M. Masternak, A. Olesińska, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Toruń 2002, s. 11.

¹⁹⁰ Wyrok WSA w Poznaniu z dnia 28 czerwca 2012 r., I SA/Po 383/12, Legalis nr 870945; wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 29 stycznia 2010 r., I SA/Wr 1866/09, Legalis nr 221811; wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 31 maja 2007 r., I SA/Wr 73/07, Legalis nr 1154014.

Przedmiotowe wpłaty, pomimo iż wynikają ze stosunków publicznoprawnych, a organami uprawnionymi do ich określania są organy podatkowe¹⁹¹, nie stanowią dochodu budżetu państwa lub budżetu jednostki samorządu terytorialnego, a więc nie spełniają jednej z zasadniczych przesłanek takiej ich kwalifikacji prawnej. Powstać może zatem wątpliwość, do jakiej kategorii niepodatkowych należności budżetowych zaliczyć należy w obecnym stanie prawnym wpłaty z zysku spółek, o których mowa w art. 1 u.w.j.S.P. Zważywszy, że są one przychodami państwowego funduszu celowego, przyjąć należałoby, że stanowią niepodatkowe należności budżetowe w rozumieniu przepisów ustawy o finansach publicznych. Wątpliwości co do kwalifikacji prawnej wpłat z zysku spółek, o których mowa w art. 1 u.w.j.S.P., są tym bardziej uzasadnione, mając na uwadze, że powołana zmiana art. 2 ust. 1 u.w.j.S.P. nie znalazła odzwierciedlenia nie tylko w przepisach ustawy o finansach publicznych, ale także w przepisach rozporządzenia wykonawczego do u.w.j.S.P., określającego tryb i terminy dokonywania wpłat z zysku oraz składania deklaracji przez jednoosobowe spółki Skarbu Państwa¹⁹². Wpłaty z zysku jednoosobowych spółek Skarbu Państwa wymienione są nadal w katalogu podatkowych i niepodatkowych dochodów budżetu państwa zawartym w art. 111 u.f.p. (pkt 3 niniejszego artykułu). Przepisy r.t.j.S.P. stanowią natomiast, że spółki, o których mowa w art. 1 u.w.j.S.P., dokonują wpłat z zysku po opodatkowaniu podatkiem dochodowym na rzecz budżetu państwa¹⁹³.

Przykład wpłat z zysku przedsiębiorstw państwowych i spółek, o których mowa w art. 1 u.w.j.S.P., ilustruje jeden z największych mankamentów regulacji dotyczących niepodatkowych należności budżetowych w prawie polskim – brak wskazania w przepisach ustaw szczególnych, że normowane tymi ustawami należności publicznoprawne stanowią niepodatkowe należności budżetowe.

Odróżnienie niepodatkowych należności budżetowych w rozumieniu przepisów Ordynacji podatkowej od opłat publicznych wydaje się być jeszcze bardziej utrudnione niż ich odróżnienie od podatków, co spowodowane jest dwoma przyczynami. Jak wskazywano, pojęcie opłaty nie posiada definicji ustawowej w żadnym z aktów prawnych, co sprawia, że porównanie opłat i niepodatkowych należności budżetowych wymaga odwołania się do pojęcia niezdefiniowanego normatywnie. Niepodatkowe należności budżetowe określane są ponadto bardzo często w przepisach normujących je ustaw mianem opłat, co dodatkowo utrudnia rozróżnienie tych kategorii świadczeń publicznoprawnych. Przypomnieć w tym miejscu należy, że prawodawca zdecydował w treści art. 2 § 1 pkt 1 o.p. o wyodrębnieniu opłat od niepodatkowych należności budżetowych. Konsekwencją

¹⁹¹ Zob. art. 2 ust. 4 u.w.j.S.P.

¹⁹² Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 21 lutego 1996 r. w sprawie określenia trybu i terminów dokonywania wpłat z zysku oraz składania deklaracji przez jednoosobowe spółki Skarbu Państwa, a także określenia wzorów tych deklaracji (Dz. U. Nr 21, poz. 100 ze zm.; dalej: r.t.j.S.P.).

¹⁹³ Zob. § 1 ust. 1, § 2 ust. 1-2, § 3 ust. 1 oraz § 5 r.t.j.S.P.

odróżnienia tych dwóch rodzajów świadczeń publicznoprawnych powinno być także ich jednoznaczne wyodrębnienie w ujęciu leksykalnym.

Szczególną kategorię niepodatkowych należności budżetowych związaną z instytucją opłaty stanowią dopłaty publiczne. Dopłaty publiczne są pozapodatkowymi daninami publicznymi¹⁹⁴. Stanowią odrębne instytucje prawnofinansowe, pokrewne instytucji podatku, najbardziej jednak zbliżone do instytucji opłaty¹⁹⁵. Za dopłatą publiczną uznaje się obowiązkowy i jednostronnie określony przez państwo lub samorząd terytorialny udział w kosztach tworzenia urządzeń państwowych lub samorządowych, pobierany od podmiotów, które osiągają szczególne korzyści z tych urządzeń, polegające na zwiększeniu ich dochodów lub zwiększeniu wartości rynkowej ich majątków¹⁹⁶. Za kryterium różnicujące instytucje opłat i dopłat uznaje się więc osiąganie przez podmioty, od których pobierane są dopłaty, szczególnych korzyści, w postaci przyrostu majątku lub dochodu, podczas gdy opłaty wiążą się ze zwykłymi korzyściami, osiąganymi przez szerszy krąg podmiotów¹⁹⁷, przy czym prezentowane są również poglądy odmawiające dopłatom cech odrębnej formy daniny publicznej i uznające je za jedną z form zwykłych opłat¹⁹⁸. Niezależnie od wątpliwości na temat miejsca dopłat w systemie danin publicznych podkreślić przede wszystkim należy, że w obecnym stanie prawnym instytucja dopłaty to pojęcie wyłącznie doktrynalne¹⁹⁹. Ustawodawca nie posługuje się bowiem terminem „dopłata” dla określenia form partycypacji w kosztach tworzenia urządzeń państwowych i samorządowych, a świadczenia o tym charakterze nazywane są zazwyczaj opłatami²⁰⁰, co w kontekście braku definicji legalnej opłaty publicznej dodatkowo utrudnia ich rozróżnienie i właściwą klasyfikację. Wskazane powyżej cechy dopłat publicznych uzasadniają zaliczenie do tej kategorii przede wszystkim opłat adiacenckich – z tytułu podziału nieruchomości, scalania i podziału nieruchomości oraz udziału w budowie urządzeń infrastrukturalnych²⁰¹, a także opłaty z tytułu wzrostu wartości nieruchomości

¹⁹⁴ I. Czaja-Hliniak, *Postulaty zmian regulacji opłat adiacenckich i opłaty planistycznej*, [w:] G. Liszewski (red.), *Opłaty samorządowe w Polsce – problemy praktyczne*, Białystok 2010, s. 35.

¹⁹⁵ I. Czaja-Hliniak, *Dopłaty*, [w:] M. Weralski (red.), *System instytucji prawno-financeowych PRL*, t. III. *Instytucje...*, s. 480. Zob. także: M. Weralski, *Polskie prawo finansowe*, Warszawa 1978, s. 239.

¹⁹⁶ I. Czaja-Hliniak, *Dopłaty publiczne*, [w:] J. Głuchowski, C. Kosikowski, J. Szolno-Koguc (red.), *op. cit.*, s. 406.

¹⁹⁷ I. Czaja-Hliniak, *Prawnofinansowa instytucja dopłat jako forma pozapodatkowych danin publicznych*, Kraków 2006, s. 28.

¹⁹⁸ Zob. L. Adam, M. Mazurkiewicz, *op. cit.*, s. 478.

¹⁹⁹ Zob. P. Pietrasz, R. Suwaj, *Procedura wymierzenia opłaty planistycznej*, [w:] G. Liszewski (red.), *op. cit.*, s. 207.

²⁰⁰ B. Brzeziński, *Wstęp...*, s. 37. Zob. także: B. Brzeziński, M. Kalinowski, W. Morawski, A. Olesińska, K. Lasiński-Sulecki, E. Prejs, W. Matuszewski, A. Zalasinski, *Prawo finansów publicznych*, B. Brzeziński, A. Olesińska (red.), Toruń 2017, s. 235.

²⁰¹ Art. 98a, art. 107 i art. 144 ustawy z dnia 21 sierpnia 1997 r. o gospodarce nieruchomościami (t.j. Dz. U. z 2020 r. poz. 1990 ze zm.; dalej: u.g.n.).

w związku z uchwaleniem lub zmianą miejscowego planu zagospodarowania przestrzennego²⁰² (dalej: planu miejscowego), nazywanej w doktrynie opłatą lub rentą planistyczną²⁰³. Uprawniony jest wniosek, że niepodatkowe należności budżetowe cechuje więc nie tyle odpłatność, która jest cechą opłat publicznych, ale osiąganie „szczególnych korzyści” przez podmioty, od których są one pobierane. Cecha ta charakteryzuje przy tym jedynie te niepodatkowe należności budżetowe, które zaliczają się do doktrynalnej kategorii dopłat publicznych. Stwierdzenie, czy określona niepodatkowa należność budżetowa będąca dopłatą publiczną to niepodatkowa należność budżetowa w rozumieniu przepisów Ordynacji podatkowej, czy też niepodatkowa należność budżetowa w rozumieniu przepisów ustawy o finansach publicznych, wymaga natomiast każdorazowo analizy przepisów ustawy stanowiącej podstawę jej pobierania. W szczególności na podstawie przepisów tej ustawy konieczne jest ustalenie: jakie organy uprawnione są do wymiaru tej należności oraz czy i w jakim zakresie zastosowanie mają do niej przepisy Ordynacji podatkowej. Kategoria dopłat publicznych nie jest bowiem jednorodna. Szczegółowej analizy normatywnego modelu wymiaru dopłaty publicznej dokonano w dalszej części niniejszej dysertacji na przykładzie opłaty planistycznej. Jak zostanie wykazane, opłatę tę klasyfikować należy jako niepodatkową należność budżetową, o której mowa w art. 60 pkt 7 u.f.p. Do ustalenia większości dopłat publicznych uprawnione są, co prawda, gminne organy podatkowe (wójt, burmistrz, prezydent miasta)²⁰⁴, jak w przypadku wspomnianej opłaty, które jednak w sprawach dotyczących ich wymiaru nie działają w tym charakterze, lecz jako organy wykonawcze gminy.

W doktrynie prawa finansowego od dawna zauważyć można wątpliwości, czy niepodatkowymi należnościami budżetowymi są cła i należności celne. Prezentowane są poglądy, zgodnie z którymi cła i należności celne zaliczyć należy do niepodatkowych należności budżetowych w rozumieniu przepisów Ordynacji podatkowej²⁰⁵. Zgodnie

²⁰² Art. 36 ust. 4 ustawy z dnia 27 marca 2003 r. o planowaniu i zagospodarowaniu przestrzennym (t.j. Dz. U. z 2021 r. poz. 741 ze zm.; dalej u.p.z.p.).

²⁰³ Zob. L. Klat-Wertelecka, *Renta planistyczna ustalana na wniosek*, „Nowe Zeszyty Samorządowe” 2008, nr 1, s. 52 i n.; I. Czaja-Hliniak, *Opłata planistyczna jako dochód własny gminy*, „Casus” jesień 2007, nr 45, s. 15. Opłata z tytułu wzrostu wartości nieruchomości w związku z uchwaleniem lub zmianą planu miejscowego określana jest także często zamiennie opłatą lub rentą planistyczną: zob. R. Kosior, M. Wępa, *Wpływ planowania przestrzennego na wartość nieruchomości – renta planistyczna (cz. II)*, „Rejent” 2005, nr 11, s. 47-61. Z. Niewiadomski rozróżnia natomiast rentę planistyczną związaną z obniżeniem wartości nieruchomości w związku z uchwaleniem lub zmianą miejscowego planu zagospodarowania przestrzennego oraz opłatę należną gminie z tytułu wzrostu wartości nieruchomości: zob. Z. Niewiadomski, *Samorząd terytorialny a planowanie przestrzenne. Nowe instytucje prawne*, „Samorząd Terytorialny” 1995, nr 6, s. 56. W niniejszej pracy opłata z tytułu wzrostu wartości nieruchomości w związku z uchwaleniem lub zmianą planu miejscowego określana będzie mianem opłaty planistycznej.

²⁰⁴ Zob. I. Czaja-Hliniak, *Dopłaty publiczne...*, s. 411-412.

²⁰⁵ Zob. C. Kosikowski, [w:] C. Kosikowski, L. Etel, R. Dowgier, P. Pietrasz, S. Presnarowicz, *op. cit.*, s. 35; A. Drozdek, *Cło jako niepodatkowa należność budżetowa, część II*, „Monitor Prawa Celnego i Podatkowego” 2012, nr 1, s. 17-20; K. Piech, *Prawnoprocesowe problemy solidarnej odpowiedzialności za dług*

z innym stanowiskiem pojęcie niepodatkowych należności budżetowych nie obejmuje ceł, gdyż pobierane są one na podstawie odrębnych unormowań²⁰⁶. Podkreśla się, że Ordynacji podatkowej nie stosuje się do należności o specjalnym charakterze, które objęte są w zakresie jej regulacji prawnych, choćby częściowo innymi przepisami, a jako przykład takich należności wskazuje się cła²⁰⁷. Zgodzić należy się z tym stanowiskiem. Cła jako należności o szczególnym charakterze, normowane przede wszystkim przepisami unijnego i krajowego prawa celnego, nie mogą zostać uznane za niepodatkowe należności budżetowe w rozumieniu przepisów Ordynacji podatkowej. Cło jest niewątpliwie daniną publiczną, nakładaną w przypadku przywozu, wywozu lub przewozu towarów przez granicę określonego obszaru (najczęściej obszaru państwa)²⁰⁸. Jest świadczeniem pieniężnym, powszechnym, obowiązkowym, nieodpłatnym i bezzwrotnym²⁰⁹. Niemniej jednak pobór ceł regulowany jest przede wszystkim przepisami unijnego i krajowego prawa celnego. W szczególności zmiany przepisów ustawy Prawo celne²¹⁰, dokonane po wprowadzeniu Unijnego Kodeksu Celnego²¹¹ na mocy ustawy o zmianie ustawy – Prawo celne oraz niektórych innych ustaw²¹², ograniczyły, w porównaniu do wcześniejszych regulacji, zakres stosowania przepisów Ordynacji podatkowej do postępowania w sprawach celnych. Przepis art. 73 ust. 1 u.p.c., w brzmieniu sprzed wejścia w życie nowelizacji u.p.c. z 22 czerwca 2016 r., odsyłał bowiem do stosowania do postępowania w sprawach celnych odpowiednio przepisów art. 12 oraz działu IV o.p., z uwzględnieniem zmian wynikających z przepisów prawa celnego²¹³. W obecnym stanie prawnym przepisy niniejszego artykułu odsyłają do odpowiedniego stosowania do postępowania w sprawach celnych wymienionych w nim enumeratywnie przepisów Ordynacji podatkowej²¹⁴. Na skutek wprowadzenia powyższych zmian krajowego prawa celnego do

celny (część pierwsza), „Monitor Prawa Podatkowego i Celnego” 2007, nr 7, s. 269; M. Łuc, [w:] A. Kaźmierczyk (red.), *Ordynacja podatkowa. Źródła i wykładnia prawa podatkowego*, Warszawa 2010, s. 54.

²⁰⁶ Zob. B. Brzeziński, *Prawo...*, s. 58; A. Olesińska, *Polskie prawo podatkowe*, Toruń 2012, s. 26; M. Kowalski, *Niepodatkowe należności budżetowe w systemie danin publicznych* (rozprawa doktorska), Uniwersytet im. Adama Mickiewicza w Poznaniu, Wydział Prawa i Administracji, Poznań 2014, s. 141.

²⁰⁷ A. Huchla, *Świadczenia...*, s. 264.

²⁰⁸ A. Drwiłło, *Prawo celne*, Gdańsk 2001, s. 17. Podobnie: P.J. Lewkowicz, [w:] S. Presnarowicz, B. Sudavičius (red.), *System finansów publicznych Polski i Litwy*, Białystok 2017, s. 66.

²⁰⁹ A. Drwiłło, *Problem podatkowego charakteru ceł w świetle obowiązującego prawa celnego i podatkowego*, [w:] W. Miemieć (red. nauk.), *Księga jubileuszowa Profesora Ryszarda Mastalskiego. Stanowienie i stosowanie prawa podatkowego*, Wrocław 2009, s. 124-126. Zob. także: R. Wolański, *System podatkowy w Polsce*, Kraków 2004, s. 21.

²¹⁰ Ustawa z dnia 19 marca 2004 r. – Prawo celne (t.j. Dz. U. z 2020 r. poz. 1382 ze zm.; dalej: u.p.c.).

²¹¹ Rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 952/2013 z dnia 9 października 2013 r. ustanawiające unijny kodeks celny (Dz. Urz. UE L 2013 Nr 269, s. 1, ze zm.).

²¹² Ustawa z dnia 22 czerwca 2016 r. o zmianie ustawy – Prawo celne oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. poz. 1228; dalej: nowelizacja u.p.c. z 22 czerwca 2016 r.).

²¹³ Zob. t.j. Dz. U. z 2015 r. poz. 858 ze zm.

²¹⁴ Zgodnie z art. 73 ust. 1 u.p.c.: „Do: 1) postępowania w sprawach celnych stosuje się odpowiednio przepisy art. 12, art. 138a § 4, art. 141-143, art. 168, art. 170, art. 215 § 1 oraz działu IV rozdziałów 2, 5, 6, 9

postępowania w sprawach celnych nie ma zastosowania wiele tradycyjnych pojęć i instytucji prawnych postępowania podatkowego, co stanowi konsekwencję zawarcia w przepisach unijnego prawa celnego unormowań o charakterze *stricte* procesowym, w tym przyjęcia autonomicznych regulacji procesowych²¹⁵.

4.3.3. Niepodatkowe należności budżetowe w rozumieniu przepisów ustawy o finansach publicznych

Drugą zasadniczą kategorię niepodatkowych należności budżetowych w prawie polskim stanowią niepodatkowe należności budżetowe w rozumieniu przepisów ustawy o finansach publicznych, a więc niepodatkowe należności budżetowe w rozumieniu jej art. 60. Ustawa ta, w przeciwieństwie do Ordynacji podatkowej, określa, jakie środki publiczne należą do tej kategorii. Katalog środków publicznych stanowiących niepodatkowe należności budżetowe o charakterze publicznoprawnym, zawarty w art. 60 u.f.p., ma jednak charakter otwarty. W konsekwencji za niepodatkowe należności budżetowe w rozumieniu przepisów ustawy o finansach publicznych uznać należy zarówno środki publiczne wskazane *expressis verbis* w powołanym artykule, jak i środki publiczne, które nie są w nim wymienione, spełniające przesłanki do ich kwalifikacji jako niepodatkowe należności budżetowe o charakterze publicznoprawnym. Zwrócić uwagę należy na to, że ustawodawca określa niepodatkowe należności budżetowe, o których mowa w art. 60 u.f.p., jako posiadające charakter publicznoprawny. Nie oznacza to, że niepodatkowe należności budżetowe w rozumieniu przepisów Ordynacji podatkowej takiego charakteru nie posiadają. Wskazanie przez ustawodawcę na publicznoprawny charakter niepodatkowych należności budżetowych w rozumieniu ustawy o finansach publicznych miało na celu ich odróżnienie od należności cywilnoprawnych, a więc wynikało z konieczności zapewnienia przejrzystości jej konstrukcji. Zważywszy jednak na występujący w prawie polskim podział niepodatkowych należności budżetowych na dwie zasadnicze kategorie, określanie jednej z nich jako posiadającej charakter publicznoprawny może prowadzić do mylnego wniosku, że druga z tych kategorii takiego charakteru nie posiada. Niewątpliwie podnieść w tym miejscu można, że na publicznoprawny charakter niepodatkowych należności budżetowych w rozumieniu przepisów Ordynacji podatkowej wskazuje treść ich ustawowej definicji zawartej w art. 3 pkt 8 tego aktu prawnego, lecz

i 10, rozdziału 11 – z wyłączeniem art. 200, oraz rozdziałów 21-23 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa; 2) odwołań stosuje się odpowiednio także przepisy art. 140 § 1, art. 162 § 1-3, art. 163 § 2, art. 169, art. 208, art. 210 § 1 pkt 1-6 i 8 oraz § 2, art. 220, art. 221, art. 222, art. 223, art. 226-229, art. 232, art. 233 § 1 i 2, art. 234 oraz art. 234a ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa”.

²¹⁵ K. Piech, *Postępowanie w sprawach celnych. Nowa procedura czy powrót do kodeksu postępowania administracyjnego?*, [w:] R. Dowgier, M. Popławski (red.), *Ordynacja podatkowa. Zmiany w ogólnym prawie podatkowym*, Białystok 2016, s. 177 i n.

nie wynika to z samej ich normatywnej nazwy, tak jak w przypadku niepodatkowych należności budżetowych w rozumieniu przepisów ustawy o finansach publicznych.

Do niepodatkowych należności budżetowych w rozumieniu przepisów ustawy o finansach publicznych należą środki publiczne o zróżnicowanym charakterze prawnym. Kwalifikacja należności publicznoprawnej jako niepodatkowej należności budżetowej w rozumieniu przepisów niniejszej ustawy nie sprawia trudności w przypadku, gdy należność ta wymieniona została w treści art. 60 u.f.p. Znacznie bardziej utrudnione jest to natomiast w sytuacji, gdy dana należność nie została wskazana w powołanym artykule. Ocena, czy stanowi ona niepodatkową należność budżetową omawianej kategorii, wymaga przeprowadzenia analizy jej charakteru prawnego. W szczególności konieczne jest ustalenie, czy i w jakim zakresie zastosowanie mają do tej należności przepisy Ordynacji podatkowej. Niejednokrotnie jednak przepisy ustaw stanowiących podstawę pobierania niepodatkowych należności budżetowych, o których mowa w art. 60 u.f.p., nie określają tego zakresu, co implikuje rozbieżności poglądów w judykaturze i piśmiennictwie, czy w danym przypadku mamy do czynienia z niepodatkową należnością budżetową w rozumieniu ustawy o finansach publicznych, czego dobitnym przykładem są występujące przez wiele lat w orzecznictwie sądów administracyjnych i doktrynie wątpliwości co do charakteru prawnego opłaty planistycznej, co jest przedmiotem szczegółowych rozważań w dalszej części dysertacji. Wobec niedostatku regulacji ustawowej to właśnie sądy administracyjne stanęły przed koniecznością oceny, czy dana należność publicznoprawna stanowi niepodatkową należność budżetową w rozumieniu przepisów ustawy o finansach publicznych. Zauważyć przy tym należy, że samo wskazanie przez prawodawcę w przepisach ustawy regulującej daną należność publicznoprawną, że do należności tej odpowiednie zastosowanie mają przepisy działu III o.p., nie jest wystarczającą przesłanką do stwierdzenia, iż stanowi ona niepodatkową należność budżetową w rozumieniu ustawy o finansach publicznych. Należność taka musi stanowić dochód budżetu państwa, budżetu jednostki samorządu terytorialnego lub przychód państwowego funduszu celowego. Niezwykle rzadko natomiast ustawodawca określa niepodatkowe należności budżetowe w rozumieniu ustawy o finansach publicznych tym terminem w przepisach normujących je ustaw. Z przypadkiem takim mamy do czynienia przykładowo w ustawie z dnia 3 lutego 1995 r. o ochronie gruntów rolnych i leśnych²¹⁶. Zgodnie z art. 22b ust. 3 niniejszej ustawy dochody wymienione w jej art. 22b ust. 1 (m.in. opłaty roczne z tytułu wyłączenia gruntów rolnych z produkcji, opłaty z tytułu niewykonania obowiązku zdjęcia i wykorzystania próchnicznej warstwy gleby, należności i opłaty roczne podwyższone) są niepodatkowymi należnościami budżetowymi o charakterze publicznoprawnym w rozumieniu ustawy o finansach

²¹⁶ T.j. Dz. U. z 2017 r. poz. 1161 ze zm. (dalej: u.o.g.r.l.).

publicznych. Poprzez dodanie do u.o.g.r.l. wskazanego przepisu²¹⁷ sprecyzowano charakter prawny opłat rocznych za wyłączenie gruntu z produkcji rolnej, gdyż wcześniej charakter ten budził wątpliwości, a orzecznictwo skłaniało się do klasyfikacji opłat rocznych jako zobowiązań cywilnoprawnych²¹⁸. Podobnie w ustawie z dnia 27 października 2017 r. o finansowaniu zadań oświatowych²¹⁹ niepodatkowymi należnościami budżetowymi o charakterze publicznoprawnym, o których mowa w art. 60 pkt 7 u.f.p., nazwane zostały opłaty za korzystanie z wychowania przedszkolnego w publicznych placówkach wychowania przedszkolnego prowadzonych przez jednostki samorządu terytorialnego i opłaty za korzystanie z wyżywienia w takich placówkach²²⁰. Wydaje się więc, że ustawodawca zauważył potrzebę jednoznacznego wskazywania w przepisach szczególnych, że regulowana tymi przepisami należność publicznoprawna stanowi niepodatkową należność budżetową w rozumieniu przepisów ustawy o finansach publicznych. Odróżnienie niepodatkowych należności budżetowych, o których mowa w art. 60 u.f.p., od świadczeń publicznoprawnych wymienionych w art. 2 § 1 pkt 1 o.p. nie nastręcza trudności w przypadku, gdy te pierwsze wymierzane są przez organy nieposiadające statusu organów podatkowych w rozumieniu art. 13 o.p. Jak wykazane zostanie na przykładzie opłaty planistycznej, wątpliwości budzić może charakter prawny niepodatkowej należności budżetowej w rozumieniu przepisów ustawy o finansach publicznych, gdy organem uprawnionym do ustalania tej należności jest wójt, burmistrz lub prezydent miasta, a więc organ, który co prawda, stosownie do swojej właściwości, jest organem podatkowym²²¹, lecz w sprawach jej wymiaru działa jako organ wykonawczy gminy²²². Szczególnie utrudnione jest jednak odróżnienie niepodatkowych należności budżetowych w rozumieniu przepisów ustawy o finansach publicznych od opłat publicznych wymierzanych przez organy niebędące organami podatkowymi. W art. 2 § 2 o.p. mowa jest o opłatach, które są ustalane lub określone przez inne organy niż organy podatkowe, a do których ma zastosowanie, o ile odrębne przepisy nie stanowią inaczej, dział III o.p. Odrębną kategorią są więc także opłaty określone lub ustalane przez inne organy niż organy podatkowe, do których zastosowanie mają inne przepisy²²³. W przypadku gdy dana należność publicznoprawna ustalana lub określana jest przez organ niebędący organem podatkowym, a przepisy ustawy stanowiącej podstawę pobierania tej należności nie

²¹⁷ Art. 1 pkt 2 lit. b ustawy z dnia 8 marca 2013 r. o zmianie ustawy o ochronie gruntów rolnych i leśnych (Dz. U. poz. 503).

²¹⁸ Zob. wyrok WSA w Bydgoszczy z dnia 15 marca 2017 r., II SA/Bd 1497/16, Legalis nr 1631595.

²¹⁹ T.j. Dz. U. z 2020 r. poz. 2029 ze zm. (dalej: u.f.z.o.).

²²⁰ Art. 52 ust. 15 u.f.z.o.

²²¹ Art. 13 § 1 pkt 1 o.p.

²²² Art. 26 ust. 1, art. 26 ust. 3 i art. 26 ust. 4 ustawy z dnia 8 marca 1990 r. o samorządzie gminnym (t.j. Dz. U. z 2020 r. poz. 713 ze zm.; dalej: u.s.g.).

²²³ Zob. D. Antonów, *Opłata...*, s. 31.

określają zakresu stosowania Ordynacji podatkowej w sprawach jej dotyczących, powstać może wątpliwość, czy stanowi ona niepodatkową należność budżetową w rozumieniu ustawy o finansach publicznych czy opłatę, o której mowa w art. 2 § 2 o.p. Obie wymienione kategorie należności publicznoprawnych wymierzane są bowiem przez organy niepodatkowe, a zastosowanie do nich przepisów Ordynacji podatkowej ograniczone jest, o ile odrębne przepisy nie stanowią inaczej, do działu III tego aktu prawnego, przy czym w przypadku opłat, o których mowa w art. 2 § 2 o.p., przepisy Ordynacji podatkowej stosowane są wprost, a w odniesieniu do niepodatkowych należności budżetowych – odpowiednio. Przypomnieć przy tym należy, mając na uwadze powoływaną już w pracy zmianę przepisów art. 2 § 1 pkt 1 i art. 2 § 2 o.p., polegającą na wyodrębnieniu opłat od niepodatkowych należności budżetowych, że intencją ustawodawcy jest ich wyraźne odróżnienie. Jednoznaczne usunięcie powyższych wątpliwości nie jest jednak możliwe, dopóki nie zostaną sformułowane definicje legalne – opłaty publicznej oraz niepodatkowych należności budżetowych w rozumieniu przepisów ustawy o finansach publicznych. Dodatkowym czynnikiem utrudniającym odróżnienie opłat od niepodatkowych należności budżetowych jest nazywanie tych ostatnich przez ustawodawcę opłatami.

Analiza treści art. 60 u.f.p. prowadzi do wniosku, że do niepodatkowych należności budżetowych w rozumieniu przepisów niniejszej ustawy zalicza się daniny publiczne i środki publiczne o charakterze niedaninowym. W zawartym w tym artykule katalogu niepodatkowych należności budżetowych o charakterze publicznoprawnym wymienia się bowiem zarówno środki publiczne stanowiące daniny publiczne, jak i nieposiadające charakteru daninowego. Niepodatkowymi należnościami budżetowymi w rozumieniu przepisów ustawy o finansach publicznych o charakterze niedaninowym są przede wszystkim należności z tytułu nakładanych sankcji administracyjnych oraz sankcji karnych. Nie stanowią one danin publicznych. Podstawową funkcją, jaką realizują, jest funkcja represyjna i prewencyjna. Sankcje prawne w szerokim znaczeniu, rozumiane jako konsekwencje naruszenia obowiązków prawnych (nakazów i zakazów)²²⁴, podzielić można, stosując różne kryteria. Jednym z ich podstawowych podziałów jest podział na sankcje represyjne, egzekucyjne i nieważności²²⁵. Wyróżnia się także podział, w zależności od gałęzi prawa, na sankcje karne, cywilne, finansowe, podatkowe, z zakresu prawa pracy, administracyjne itd.²²⁶

²²⁴ L. Klat-Wertelecka, *Sankcja egzekucyjna w administracji a kara administracyjna*, [w:] M. Stahl, R. Lewicka, M. Lewicki (red.), *Sankcje administracyjne. Blaski i cienie*, Warszawa 2011, s. 65.

²²⁵ J. Nowacki, [w:] J. Nowacki, Z. Tobor, *Wstęp do prawoznawstwa*, Warszawa 1993, s. 29, za: H. Nowicki, *Sankcja w teorii prawa*, [w:] R. Hauser, Z. Niewiadomski, A. Wróbel (red.), *op. cit.*, s. 627.

²²⁶ H. Nowicki, *op. cit.*, s. 627. Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem TSUE państwa członkowskie, zachowując prawo wyboru sankcji, zobowiązane są zapewnić, by naruszenia uregulowań wspólnotowych sankcjonowane były na analogicznych zasadach materialnych oraz proceduralnych jak naruszenia prawa krajowego o podobnym charakterze i szkodliwości, pozwalających, aby sankcja była skuteczna,

Liczną grupę niepodatkowych należności budżetowych w rozumieniu przepisów ustawy o finansach publicznych o charakterze sankcyjnym tworzą należności z tytułu nakładanych sankcji administracyjnych. Sankcje administracyjne stanowią instytucję z zakresu odpowiedzialności administracyjnej i są reakcją na zakłócenie abstrakcyjnie pojmowanego ładu administracyjnego (porządku publicznego)²²⁷. W piśmiennictwie za sankcję administracyjną uznaje się wynikające bezpośrednio z przepisów powszechnie obowiązującego prawa albo podjętej na ich podstawie władczej wypowiedzi organu administracji publicznej niekorzystne skutki naruszenia obowiązków prawnych przez ich adresatów, które polegają na pogorszeniu ich sytuacji prawnej w drodze nałożenia obowiązku lub pozbawienia uprawnienia²²⁸. Zgodnie z podziałem prawa administracyjnego na ustrojowe, proceduralne i materialne sankcje administracyjne dzielą się na sankcje administracyjne ustrojowe, proceduralne i egzekucyjne oraz prawnomaterialne, przy czym wszczęcie procedury nakładania sankcji administracyjnej następuje zawsze wskutek zaistnienia zdarzenia (deliktu administracyjnego), określonego przepisami prawa (normą sankcjonowaną), w wyniku którego nastąpi nawiązanie stosunku administracyjnoprawnego²²⁹. Inny podział sankcji administracyjnych zakłada występowanie, obok sankcji związanych z dolegliwością finansową, sankcji o charakterze egzekucyjnym oraz sankcji pozbawienia bądź ograniczenia uprawnienia (koncesji, zezwolenia, zgody)²³⁰. Sankcje administracyjne są wytworem języka prawniczego i nie są zdefiniowane w prawie pozytywnym²³¹. Ustawodawca stosuje dla ich określenia niejednorodną terminologię. Do niepodatkowych należności budżetowych w rozumieniu przepisów ustawy o finansach publicznych zaliczają się należności z tytułu nakładanych sankcji administracyjnych posiadających różnorodną formę, określaną przez ustawodawcę mianem: kar pieniężnych lub administracyjnych kar pieniężnych, opłat sankcyjnych, opłat dodatkowych czy opłat podwyższonych. Niepodatkowymi należnościami budżetowymi w rozumieniu przepisów ustawy o finansach publicznych, stanowiącymi sankcje administracyjne, są m.in. należności z tytułu:

proporcjonalna oraz odstraszająca. Zob. wyrok TSUE z dnia 23 listopada 2006 r., C-315/05, *Lidl Italia Srl przeciwko Comune di Arcole (VR)*, ECLI:EU:C:2006:736; wyrok TSUE z dnia 10 lipca 1990 r., C-326/88, *Anklagemyndigheden przeciwko Hansen & Soen I/S*, ECLI:EU:C:1990:291; wyrok TSUE z dnia 30 września 2003 r., C-167/01, *Kamer van Koophandel en Fabrieken voor Amsterdam przeciwko Inspire Art Ltd*, ECLI:EU:C:2003:512; wyrok TSUE z dnia 15 stycznia 2004 r., C-230/01, *Intervention Board for Agricultural Produce przeciwko Penyrcoed Farming Partnership*, ECLI:EU:C:2004:20.

²²⁷ Wyrok TK z dnia 20 czerwca 2017 r., P 124/15, Dz. U. z 2017 r. poz. 1214.

²²⁸ M. Lewicki, *Pojęcie sankcji prawnej w prawie administracyjnym*, „Państwo i Prawo” 2002, nr 8, s. 75.

²²⁹ H. Nowicki, *op. cit.*, s. 636 i n.

²³⁰ M. Wincenciak, *Sankcje w prawie administracyjnym i procedura ich wymierzania*, Warszawa 2008, s. 106-117, za: K. Czichy, *O niestosowaniu gwarancji karnych do administracyjnych kar pieniężnych*, „Prokuratura i Prawo” 2017, nr 12, s. 94-95.

²³¹ M. Wincenciak, *op. cit.*, s. 13.

- kar pieniężnych, o których mowa w: art. 33a ust. 1-3 ustawy o ogólnym bezpieczeństwie produktów²³²; art. 56 ust. 1 ustawy Prawo energetyczne²³³; art. 209 ust. 1 i 1¹ ustawy Prawo telekomunikacyjne²³⁴; art. 19 ust. 1 ustawy o działalności lobbingowej w procesie stanowienia prawa²³⁵; art. 37d u.p.z.p.; art. 11-15 ustawy o dostępie do zasobów genetycznych i podziale korzyści z ich wykorzystania²³⁶; art. 51 ustawy o Państwowej Komisji Badania Wypadków Morskich²³⁷; art. 130 ustawy o pomocy społecznej²³⁸; art. 6 ust. 1-2 ustawy o informowaniu o cenach towarów i usług²³⁹; art. 17 ust. 1 ustawy o etykietowaniu energetycznym produktów związanych z energią²⁴⁰; art. 63a-63ab ustawy o żegludze śródlądowej²⁴¹; art. 53a ust. 1 ustawy o paszach²⁴²; art. 8 ust. 1 ustawy o ochronie zdrowia przed następstwami korzystania z solarium²⁴³; art. 39a ust. 1 ustawy o administrowaniu obrotem towarowym z zagranicą²⁴⁴; art. 69 ustawy o ochronie zwierząt wykorzystywanych do celów naukowych lub edukacyjnych²⁴⁵; art. 29 ust. 1-3a i ust. 8 ustawy o zbiorowym zaopatrzeniu w wodę i zbiorowym odprowadzaniu ścieków²⁴⁶; art. 17 ustawy o wdrożeniu naziemnej telewizji cyfrowej²⁴⁷; art. 26 ust. 1 ustawy o systemie rekompensat dla sektorów i podsektorów

²³² Ustawa z dnia 12 grudnia 2003 r. o ogólnym bezpieczeństwie produktów (t.j. Dz. U. z 2021 r. poz. 222).

²³³ Ustawa z dnia 10 kwietnia 1997 r. – Prawo energetyczne (t.j. Dz. U. z 2021 r. poz. 716 ze zm.; dalej: u.p.e.).

²³⁴ Ustawa z dnia 16 lipca 2004 r. – Prawo telekomunikacyjne (t.j. Dz. U. z 2021 r. poz. 576).

²³⁵ Ustawa z dnia 7 lipca 2005 r. o działalności lobbingowej w procesie stanowienia prawa (t.j. Dz. U. z 2017 r. poz. 248).

²³⁶ Ustawa z dnia 19 lipca 2016 r. o dostępie do zasobów genetycznych i podziale korzyści z ich wykorzystania (t.j. Dz. U. z 2019 r. poz. 1594).

²³⁷ Ustawa z dnia 31 sierpnia 2012 r. o Państwowej Komisji Badania Wypadków Morskich (t.j. Dz. U. z 2019 r. poz. 1374).

²³⁸ Ustawa z dnia 12 marca 2004 r. o pomocy społecznej (t.j. Dz. U. z 2020 r. poz. 1876 ze zm.).

²³⁹ Ustawa z dnia 9 maja 2014 r. o informowaniu o cenach towarów i usług (t.j. Dz. U. z 2019 r. poz. 178).

²⁴⁰ Ustawa z dnia 14 września 2012 r. o etykietowaniu energetycznym produktów związanych z energią (t.j. Dz. U. z 2020 r. poz. 378).

²⁴¹ Ustawa z dnia 21 grudnia 2000 r. o żegludze śródlądowej (t.j. Dz. U. z 2020 r. poz. 1863).

²⁴² Ustawa z dnia 22 lipca 2006 r. o paszach (t.j. Dz. U. z 2021 r. poz. 278).

²⁴³ Ustawa z dnia 15 września 2017 r. o ochronie zdrowia przed następstwami korzystania z solarium (Dz. U. poz. 2111).

²⁴⁴ Ustawa z dnia 16 kwietnia 2004 r. o administrowaniu obrotem towarowym z zagranicą (t.j. Dz. U. z 2019 r. poz. 1606).

²⁴⁵ Ustawa z dnia 15 stycznia 2015 r. o ochronie zwierząt wykorzystywanych do celów naukowych lub edukacyjnych (t.j. Dz. U. z 2019 r. poz. 1392 ze zm.).

²⁴⁶ Ustawa z dnia 7 czerwca 2001 r. o zbiorowym zaopatrzeniu w wodę i zbiorowym odprowadzaniu ścieków (t.j. Dz. U. z 2020 r. poz. 2028 ze zm.).

²⁴⁷ Ustawa z dnia 30 czerwca 2011 r. o wdrożeniu naziemnej telewizji cyfrowej (t.j. Dz. U. z 2016 r. poz. 649; dalej: u.w.n.t.c.).

energochłonnych²⁴⁸; art. 40i ust. 1-1c ustawy o organizacji niektórych rynków rolnych²⁴⁹.

- administracyjnych kar pieniężnych, o których mowa w: art. 209a-209um i art. 209x ustawy Prawo lotnicze²⁵⁰; art. 136a ustawy o udostępnianiu informacji o środowisku i jego ochronie, udziale społeczeństwa w ochronie środowiska oraz o ocenach oddziaływania na środowisko²⁵¹; art. 56 ustawy o gospodarce opakowaniami i odpadami opakowaniowymi²⁵²; art. 102 ust. 1, art. 103 ust. 1-3, art. 104 ust. 1 i art. 105 ustawy o systemie handlu uprawnieniami do emisji gazów cieplarnianych²⁵³; art. 88-96 ustawy o systemach oceny zgodności i nadzoru rynku²⁵⁴;
- opłat sankcyjnych, o których mowa w art. 37 ust. 1 ustawy o nawozach i nawożeniu²⁵⁵; art. 75 ust. 1 ustawy o środkach ochrony roślin²⁵⁶; art. 123 ust. 1-3 ustawy o nasiennictwie²⁵⁷;
- opłat dodatkowych, o których mowa w art. 139 ustawy Prawo geologiczne i górnicze²⁵⁸ (w części stanowiącej dochód budżetu jednostki samorządu terytorialnego); opłat podwyższonych, o których mowa w art. 140 u.p.g.g. (w części stanowiącej dochód budżetu jednostki samorządu terytorialnego)²⁵⁹.

²⁴⁸ Ustawa z dnia 19 lipca 2019 r. o systemie rekompensat dla sektorów i podsektorów energochłonnych (t.j. Dz. U. z 2020 r. poz. 2228).

²⁴⁹ Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o organizacji niektórych rynków rolnych (t.j. Dz. U. z 2018 r. poz. 945 ze zm.).

²⁵⁰ Ustawa z dnia 3 lipca 2002 r. – Prawo lotnicze (t.j. Dz. U. z 2020 r. poz. 1970 ze zm.).

²⁵¹ Ustawa z dnia 3 października 2008 r. o udostępnianiu informacji o środowisku i jego ochronie, udziale społeczeństwa w ochronie środowiska oraz o ocenach oddziaływania na środowisko (t.j. Dz. U. z 2021 r. poz. 247 ze zm.).

²⁵² Ustawa z dnia 13 czerwca 2013 r. o gospodarce opakowaniami i odpadami opakowaniowymi (t.j. Dz. U. z 2020 r. poz. 1114; dalej: u.g.o.o.).

²⁵³ Ustawa z dnia 12 czerwca 2015 r. o systemie handlu uprawnieniami do emisji gazów cieplarnianych (t.j. Dz. U. z 2021 r. poz. 332).

²⁵⁴ Ustawa z dnia 13 kwietnia 2016 r. o systemach oceny zgodności i nadzoru rynku (t.j. Dz. U. z 2021 r. poz. 514).

²⁵⁵ Ustawa z dnia 10 lipca 2007 r. o nawozach i nawożeniu (t.j. Dz. U. z 2021 r. poz. 76).

²⁵⁶ Ustawa z dnia 8 marca 2013 r. o środkach ochrony roślin (t.j. Dz. U. z 2020 r. poz. 2097).

²⁵⁷ Ustawa z dnia 9 listopada 2012 r. o nasiennictwie (t.j. Dz. U. z 2021 r. poz. 129).

²⁵⁸ Ustawa z dnia 9 czerwca 2011 r. – Prawo geologiczne i górnicze (t.j. Dz. U. z 2020 r. poz. 1064 ze zm.; dalej: u.p.g.g.).

²⁵⁹ Zgodnie z art. 141 ust. 1 u.p.g.g. wpływy z tytułu opłat, o których mowa w dziale VII niniejszej ustawy, w 60% stanowią dochód gminy, na terenie której prowadzona jest działalność, a w 40% dochód Narodowego Funduszu Ochrony Środowiska i Gospodarki Wodnej (dalej: NFOŚiGW). Zgodnie z art. 141 ust. 1a u.p.g.g. wpływy z tytułu opłat, o których mowa w dziale VII, w zakresie węglowodorów, w 60% stanowią dochód gminy, w 15% dochód powiatu, w 15% dochód województwa, na terenie których prowadzona jest działalność, a w 10% stanowią dochód NFOŚiGW. NFOŚiGW jest państwową osobą prawną w rozumieniu art. 9 pkt 14 u.f.p. (art. 400 ust. 1 ustawy z dnia 27 kwietnia 2001 r. Prawo ochrony środowiska; t.j. Dz. U. z 2020 r. poz. 1219 ze zm.).

Wymienione instytucje administracyjnego prawa materialnego, zgodnie z przedstawionym powyżej podziałem sankcji administracyjnych, należą do grupy administracyjnych sankcji materialnoprawnych. Niepodatkowymi należnościami budżetowymi są wyłącznie sankcje administracyjne wiążące się z dolegliwością finansową. Zauważyć także należy, że pomimo iż sankcje administracyjne nie są opłatami publicznymi, w przepisach ustaw stanowiących podstawę ich pobierania określone są niejednokrotnie opłatami (opłatą dodatkową, opłatą podwyższoną). Ponadto w wielu przypadkach ustawodawca zamiennie posługuje się terminem „kary pieniężne” i „administracyjne kary pieniężne”²⁶⁰.

Administracyjnym karom pieniężnym poświęcony został dodany do Kodeksu postępowania administracyjnego, na mocy nowelizacji tej ustawy z dnia 7 kwietnia 2017 r.²⁶¹, dział IVA, obejmujący art. 189a-189k. Przepisy powołanego działu stosuje się w sprawach nakładania lub wymierzania administracyjnych kar pieniężnych lub udzielania ulg w ich wykonaniu²⁶². Za szczególnie cenne uznać należy zdefiniowanie pojęcia administracyjnej kary pieniężnej. Zgodnie z definicją zawartą w art. 189b k.p.a. administracyjną karą pieniężną jest określona w ustawie sankcja o charakterze pieniężnym, nakładana w drodze decyzji przez organ administracji publicznej, w następstwie naruszenia prawa polegającego na niedopełnieniu obowiązku lub naruszeniu zakazu ciążącego na osobie fizycznej, osobie prawnej albo jednostce organizacyjnej nieposiadającej osobowości prawnej. Administracyjną karą pieniężną, do której zastosowanie ma dział IVA k.p.a., jest więc wyłącznie kara pieniężna, która spełnia przesłanki określone w powołanym przepisie. Na mocy tej samej ustawy nowelizującej dodany został do ustawy o finansach publicznych art. 67 ust. 2, w myśl którego do spraw dotyczących administracyjnych kar pieniężnych stosuje się przepisy Kodeksu postępowania administracyjnego²⁶³. Zawarcie niniejszej regulacji w przepisach art. 67 u.f.p. potwierdza zatem, że administracyjne kary pieniężne, mimo że nie zostały *expressis verbis* wymienione w katalogu środków publicznych wskazanym w art. 60 u.f.p., stanowią niewątpliwie niepodatkowe należności budżetowe o charakterze publicznoprawnym. Podkreślić jednak należy, że nie każda administracyjna kara pieniężna w rozumieniu art. 189b k.p.a. stanowi niepodatkową należność budżetową o charakterze publicznoprawnym, o której mowa w art. 60 u.f.p. Niepodatkową należnością budżetową w rozumieniu przepisów ustawy o finansach publicznych jest bowiem tylko taka administracyjna kara pieniężna, która jest dochodem budżetu państwa, budżetu jednostki samorządu terytorialnego lub przychodem państwowego funduszu celowego.

²⁶⁰ Zob. na przykład art. 56 ust. 1 u.g.o.o.

²⁶¹ Art. 1 pkt 41 ustawy z dnia 7 kwietnia 2017 r. o zmianie ustawy – Kodeks postępowania administracyjnego oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. poz. 935; dalej: nowelizacja k.p.a. z 7 kwietnia 2017 r.).

²⁶² Art. 189a § 1 k.p.a.

²⁶³ Art. 12 nowelizacji k.p.a. z 7 kwietnia 2017 r.

Niepodatkowymi należnościami budżetowymi w rozumieniu przepisów ustawy o finansach publicznych, które nie stanowią danin publicznych, są także, obok należności z tytułu nakładanych sankcji administracyjnych, należności z tytułu grzywien nakładanych w drodze mandatu karnego w postępowaniu w sprawach o wykroczenia i w postępowaniu w sprawach o wykroczenia skarbowe²⁶⁴. Do niepodatkowych należności budżetowych w rozumieniu przepisów ustawy o finansach publicznych zaliczamy więc również należności z tytułu nakładanych sankcji karnych i karnoskarbowych. Wejście w życie art. 60 pkt 6a u.f.p.²⁶⁵ usunęło wątpliwości, że należności z tytułu grzywien nałożonych w drodze mandatu karnego w postępowaniu w sprawach o wykroczenia i w postępowaniu w sprawach o wykroczenia skarbowe są niepodatkowymi należnościami budżetowymi o charakterze publicznoprawnym. Na taki charakter prawny omawianych należności sądy administracyjne wskazywały jednak już w orzeczeniach zapadłych przed dniem wejścia w życie niniejszego przepisu²⁶⁶.

Postępowanie w sprawach karnych skarbowych, podobnie jak postępowanie w sprawach o wykroczenia, należy do grupy postępowań represyjnych, w których orzeka się o winie i karze²⁶⁷. Istota kary grzywny, należącej do sankcji *stricte* karnych i kary pieniężnej jest zbliżona²⁶⁸. W przypadku sankcji karnej zasadniczą rolę odgrywa czynnik zamierzonej represji skierowanej do naruszającego normę²⁶⁹. Podstawową funkcją realizowaną przez sankcje karne jest więc funkcja represyjna. Najczęściej wskazywanymi funkcjami sankcji administracyjnych są także funkcje represyjne i prewencyjne²⁷⁰. W literaturze przedmiotu uznaje się, że co prawda nie wszystkie negatywne konsekwencje naruszenia norm prawa administracyjnego rozpatrywać należy w kategoriach kary (represji) za naruszenie prawa, lecz obowiązki wynikające z nałożenia kar pieniężnych, opłat podwyższonych, opłat sankcyjnych, kwot dodatkowych czy dodatkowych zobowiązań podatkowych stanowią niewątpliwie przykłady sankcji za naruszenie prawa

²⁶⁴ Art. 60 pkt 6a u.f.p.

²⁶⁵ Art. 60 pkt 6a u.f.p. wszedł w życie z dniem 1 stycznia 2016 r.

²⁶⁶ Zob. wyrok WSA w Szczecinie z dnia 29 maja 2013 r., I SA/Sz 257/12, Legalis nr 762237. Podobnie: wyrok WSA w Bydgoszczy z dnia 15 lutego 2011 r., I SA/Bd 1006/10, Legalis nr 339796; wyrok WSA w Warszawie z dnia 3 sierpnia 2011 r., V SA/Wa 253/11, Legalis nr 392936; wyrok WSA w Warszawie z dnia 14 maja 2013 r., V SA/Wa 2527/12, Legalis nr 782285; wyrok WSA w Poznaniu z dnia 23 kwietnia 2015 r., II SA/Po 1354/14, Legalis nr 1273787.

²⁶⁷ Por. H. Nowicki, *op. cit.*, s. 639.

²⁶⁸ A. Błachnio-Parzych, *Sankcja administracyjna a sankcja karna w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego oraz Europejskiego Trybunału Praw Człowieka*, [w:] M. Stahl, R. Lewicka, M. Lewicki (red.), *op. cit.*, s. 662-663.

²⁶⁹ P. Majka, *Sankcje w prawie podatkowym*, Warszawa 2011, s. 52.

²⁷⁰ M. Stahl, *Sankcje administracyjne – problemy węzłowe*, [w:] M. Stahl, R. Lewicka, M. Lewicki (red.), *op. cit.*, s. 27. Na temat funkcji sankcji administracyjnych: P.M. Kuncman, *Sankcje administracyjne – istota i charakter prawny w doktrynie i orzecznictwie sądowym*, [w:] D. Gil (red.), *Korzenie i ewolucja instytucji prawa sądowego*, Lublin 2013, s. 353.

administracyjnego, mające typowo represyjny charakter²⁷¹. Zasadniczą funkcją, jaką pełnią zarówno administracyjne kary pieniężne, jak i grzywny nakładane w drodze mandatu karnego, jest zatem funkcja prewencyjna i represyjna²⁷². Cecha ta stanowi podstawowe kryterium odróżniające należności z tytułu nakładanych kar pieniężnych i grzywn od, realizujących przede wszystkim funkcję fiskalną, zarówno pozostałych niepodatkowych należności budżetowych, jak i podatków i opłat publicznych.

Danin publicznych nie stanowią również niepodatkowe należności budżetowe w rozumieniu przepisów ustawy o finansach publicznych, które określić można jako posiadające charakter restytucyjno-prewencyjny. Jak wskazywano, należą do nich przede wszystkim należności z tytułu zwrotów dotacji w przypadkach określonych w ustawie o finansach publicznych, ale także na przykład należności z tytułu zwrotu środków przeznaczonych na realizację programów finansowanych z udziałem środków europejskich²⁷³. Środki przeznaczone na realizację programów finansowanych z udziałem środków europejskich, podobnie jak dotacje udzielone z budżetu państwa lub jednostki samorządu terytorialnego, podlegają zwrotowi w sytuacji zaistnienia określonych w ustawie o finansach publicznych przesłanek ich zwrotu. Środki te, w przypadku ich wykorzystania niezgodnie z przeznaczeniem, wykorzystania z naruszeniem procedur, o których mowa w art. 184 u.f.p., pobrania nienależnie albo w nadmiernej wysokości, podlegają zwrotowi w terminie 14 dni od dnia doręczenia ostatecznej decyzji określającej kwotę przypadającą do zwrotu oraz termin, od którego nalicza się odsetki i sposób zwrotu środków, na wskazany w tej decyzji rachunek bankowy²⁷⁴. Obowiązek zwrotu przedmiotowych środków, w przypadku zaistnienia określonych w ustawie o finansach publicznych przesłanek ich zwrotu, umożliwia odzyskanie przez podmiot publicznoprawny środków publicznych, które pobrane zostały przez beneficjenta tych środków nienależnie lub w nadmiernej wysokości lub zostały wykorzystane niezgodnie z przeznaczeniem albo z naruszeniem procedur. Świadomość konieczności zwrotu dotacji oraz środków przeznaczonych na realizację programów finansowanych z udziałem środków europejskich, w sytuacji wystąpienia przesłanek zwrotu, motywuje także ich beneficjentów do właściwego, zgodnego

²⁷¹ M. Lewicki, *op. cit.*, s. 73-74.

²⁷² W orzecznictwie TK dominuje pogląd, zgodnie z którym kara administracyjna powinna mieć przede wszystkim charakter prewencyjny, pomimo iż ma również charakter dyscyplinująco-represyjny (zob. wyrok TK z dnia 7 lipca 2009 r., K 13/08, Dz. U. z 2009 r. Nr 112, poz. 936. Zob. także: wyroki TK: z dnia 29 kwietnia 1998 r., K 17/97, OTK ZU 3/1998, poz. 30; z dnia 24 stycznia 2006 r., SK 52/04, Dz. U. z 2006 r. Nr 21, poz. 165; z dnia 14 października 2009 r., Kp 4/09, OTK ZU 9A/2009, poz. 134; z dnia 25 marca 2010 r., P 9/08, Dz. U. z 2010 r. Nr 61, poz. 388). Sankcja karna ma przede wszystkim charakter represyjny, a w przypadku sankcji administracyjnej przeważają funkcje i cele prewencyjno-ochronne i zabezpieczające (zob. wyroki TK: z dnia 15 stycznia 2007 r., P 19/06, Dz. U. z 2007 r. Nr 10, poz. 69; z dnia 31 marca 2008 r., SK 75/06, Dz. U. z 2008 r. Nr 57, poz. 349).

²⁷³ Art. 60 pkt 6 u.f.p.

²⁷⁴ Art. 207 ust. 1 i ust. 9 u.f.p.

z przeznaczeniem wydatkowania środków publicznych, przez co oddziałuje prewencyjnie, powstrzymując przed uchybieniami w ich wykorzystaniu. Pamiętać przy tym należy, że obowiązкови zwrotu omawianych środków towarzyszy obowiązek zapłaty odsetek, w wysokości określonej jak dla zaległości podatkowych. Zasadniczą funkcją ich naliczania jest funkcja represyjna²⁷⁵.

Administracyjne kary pieniężne, należności z tytułu grzywien nakładanych w drodze mandatu karnego, kwoty zwrotów dotacji i środków przeznaczonych na realizację programów finansowanych z udziałem środków europejskich nie spełniają podstawowych przesłanek do ich kwalifikacji jako danin publicznych – nie posiadają charakteru powszechnego, a zasadnicze funkcje jakie pełnią są inne niż funkcje fiskalne²⁷⁶. Sformułować można wniosek, że wymienione rodzaje środków publicznych zaliczają się do niepodatkowych należności budżetowych w rozumieniu ustawy o finansach publicznych o charakterze niedaninowym.

Rozważania poczynione w tej części pracy pozwalają sformułować konstatację, że niepodatkowymi należnościami budżetowymi w rozumieniu przepisów ustawy o finansach publicznych są środki publiczne o bardzo zróżnicowanym charakterze prawnym. Zaliczamy do nich zarówno daniny publiczne, jak i środki publiczne o charakterze sankcyjnym i restytucyjno-prewencyjnym. Konsekwencją zróżnicowania charakteru prawnego niepodatkowych należności budżetowych w rozumieniu przepisów ustawy o finansach publicznych jest różnorodność reżimów prawnych, jakim są one poddane. Niemniej jednak wskazać można następujące zasadnicze cechy wspólne dla niepodatkowych należności budżetowych w rozumieniu przepisów ustawy o finansach publicznych:

- 1) nie stanowią podatków i opłat, o których mowa w art. 2 o.p.,
- 2) nie stanowią niepodatkowych należności budżetowych, o których mowa w art. 2 § 1 pkt 1 i art. 3 pkt 8 o.p.,
- 3) są dochodami budżetu państwa lub jednostki samorządu terytorialnego albo przychodami państwowych funduszy celowych,
- 4) mają charakter publicznoprawny,
- 5) o ile przepisy szczególne nie stanowią inaczej, reżim prawny, któremu podlegają (z wyjątkiem administracyjnych kar pieniężnych), w tym zakres stosowania Ordynacji podatkowej do spraw ich dotyczących, określa przepis art. 67 ust. 1 u.f.p.,

²⁷⁵ W literaturze prawnofinansowej spotkać można stanowisko, że obowiązek zwrotu środków przeznaczonych na realizację programów finansowanych z udziałem środków europejskich, a w sytuacjach szczególnie kwalifikowanych – eliminacja możliwości ponownego ich otrzymania, poprzez instytucję prawną wykluczenia (art. 207 ust. 4 u.f.p.), stanowi rodzaj sankcji budżetowych. Zob. W. Miemiec, *Przestanki determinujące zwrot środków przeznaczonych na finansowanie programów realizowanych przez JST z udziałem bezzwrotnych środków europejskich*, „Finanse Komunalne” 2012, nr 1-2, s. 35.

²⁷⁶ Zob. D. Antonów, *Cechy...*, s. 11. Autorka wskazuje, że jako cechy danin publicznych wymienić należy w pierwszej kolejności ich powszechność i funkcję fiskalną.

- 6) o ile przepisy szczególne nie stanowią inaczej, reżim prawny administracyjnych kar pieniężnych, stanowiących niepodatkowe należności budżetowe w rozumieniu ustawy o finansach publicznych, określa przepis art. 67 ust. 2 u.f.p.,
- 7) podlegają egzekucji administracyjnej,
- 8) stanowią daniny publiczne lub środki publiczne o charakterze niedaninowym.

W doktrynie prezentowane jest stanowisko, zgodnie z którym niepodatkowe należności budżetowe są nie tyle odrębnym rodzajem daniny publicznej, lecz raczej pojęciem o charakterze technicznoprawnym, pozwalającym na poddanie pewnego zbioru instytucji prawnych wspólnym regulacjom²⁷⁷. Wydaje się, że konstatacja ta znajduje potwierdzenie szczególnie na przykładzie niepodatkowych należności budżetowych w rozumieniu przepisów ustawy o finansach publicznych, do których zaliczamy środki publiczne o zróżnicowanym charakterze prawnym poddane z woli ustawodawcy wspólnym unormowaniom. Rozszerzanie zakresu przedmiotowego regulacji zawartej w art. 60 u.f.p. powoduje przy tym, że w obecnym stanie prawnym do niepodatkowych należności budżetowych w rozumieniu przepisów ustawy o finansach publicznych zalicza się nie tylko daniny publiczne, ale również środki publiczne o charakterze niedaninowym.

4.4. Kryterium zakresu stosowania przepisów Ordynacji podatkowej

Konsekwencją heterogeniczności niepodatkowych należności budżetowych jest zróżnicowanie zakresu stosowania do nich przepisów Ordynacji podatkowej. W piśmiennictwie zwraca się uwagę, że w obecnym stanie prawnym w odniesieniu do niepodatkowych należności budżetowych przewiduje się: stosowanie przepisów Ordynacji podatkowej wprost w całości lub w części, odpowiednie stosowanie przepisów Ordynacji podatkowej w całości lub w części, wyłączone jest stosowanie niniejszej ustawy lub brak jest rozwiązań prawnych w zakresie stosowania jej przepisów²⁷⁸.

Podstawowy podział na niepodatkowe należności budżetowe w rozumieniu przepisów Ordynacji podatkowej i niepodatkowe należności budżetowe w rozumieniu przepisów ustawy o finansach publicznych wyznacza również dwa zasadnicze zakresy stosowania Ordynacji podatkowej do niepodatkowych należności budżetowych w prawie polskim. W świetle art. 2 § 1 pkt 1 o.p. do niepodatkowych należności budżetu państwa lub budżetów jednostek samorządu terytorialnego, do których określania lub ustalania uprawnione są organy podatkowe, przepisy niniejszej ustawy stosuje się w pełnym zakresie. Wynika to z redakcji powołanego artykułu, a także z brzmienia art. 3 pkt 3 lit. c o.p., który nakazuje na jej potrzeby pod pojęciem podatku rozumieć także opłaty

²⁷⁷ M. Ślifirczyk, *op. cit.*, s. 337.

²⁷⁸ M. Kowalski, *Niepodatkowe należności budżetowe w systemie...*, s. 59.

i niepodatkowe należności budżetowe²⁷⁹. Niepodatkowe należności budżetu państwa i budżetów jednostek samorządu terytorialnego, które są określane lub ustalane przez organy podatkowe, są trzecią, obok podatków i opłat, kategorią świadczeń pieniężnych poddanych w całości przepisom Ordynacji podatkowej na podstawie art. 2 § 1 pkt 1 tej ustawy²⁸⁰. Stosowanie do określonego świadczenia pieniężnego przepisów Ordynacji podatkowej uzależnione jest od jego kwalifikacji do jednej z kategorii danin publicznych wymienionych w treści tego artykułu lub wynika z przepisu szczególnego rangi ustawowej²⁸¹. Warunkiem zastosowania do świadczeń, o których mowa w art. 2 § 1 pkt 1 o.p., przepisów tej ustawy jest łączne spełnienie następujących przesłanek: świadczenie jest podatkiem, opłatą lub niepodatkową należnością budżetu państwa lub budżetów jednostek samorządu terytorialnego, ma charakter publicznoprawny, a kompetencje do jego ustalania lub określania należą do organów podatkowych²⁸². W konsekwencji sformułować można wniosek, że do wynikających ze stosunków publicznoprawnych niepodatkowych należności budżetu państwa i budżetów jednostek samorządu terytorialnego, do których ustalania lub określania uprawnione są organy podatkowe, przepisy Ordynacji podatkowej stosuje się w całości.

Co do zasady, zakres stosowania Ordynacji podatkowej do niepodatkowych należności budżetowych w rozumieniu przepisów ustawy o finansach publicznych określa natomiast art. 67 ust. 1 u.f.p., który zawiera odesłanie do odpowiedniego stosowania do spraw ich dotyczących przepisów działu III o.p. „Odpowiednie stosowanie” oznacza szeroki wachlarz możliwości, rozpoczynając od stosowania wprost przepisów, których dotyczy odesłanie, poprzez ich stosowanie z pewnymi modyfikacjami, aż do całkowitego wyłączenia stosowania regulacji objętych odesłaniem²⁸³. Odmienne niż określone w art. 67 ust. 1 u.f.p. uregulowanie ustawodawca przewiduje natomiast dla administracyjnych kar pieniężnych w art. 67 ust. 2 niniejszej ustawy. Analiza tego przepisu prowadzi do następujących konstatacji. Po pierwsze, art. 67 ust. 2 u.f.p. stanowi *lex specialis* w stosunku do art. 67 ust. 1 u.f.p., którego konstrukcja wskazuje, że dotyczy on zasadniczo wszystkich należności w rozumieniu art. 60 tej ustawy. Z literalnego brzmienia art. 67 ust. 1 u.f.p. wynika, że przepis ten odnosi się generalnie do niepodatkowych należności budżetowych o charakterze publicznoprawnym, bez wyszczególniania ich kategorii. W ust. 2 art. 67 u.f.p. mowa jest natomiast wyłącznie o administracyjnych karach pieniężnych. Z konsta-

²⁷⁹ Por. A. Huchla, *Świadczenia...*, s. 259-260.

²⁸⁰ M. Niezgódka-Medek, [w:] S. Babiarz, B. Dauter, B. Gruszczyński, R. Hauser, A. Kabat, M. Niezgódka-Medek, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2004, s. 17-23.

²⁸¹ Zob. *ibidem*, s. 17.

²⁸² *Ibidem*.

²⁸³ Wyrok WSA w Krakowie z dnia 10 września 2015 r., I SA/Kr 1029/15, Legalis nr 1371095. Zob. także: wyrok NSA z dnia 9 stycznia 2019 r., II FSK 2600/18, Legalis nr 2245195; wyrok WSA w Gdańsku z dnia 20 marca 2018 r., I SA/Gd 82/18, Legalis nr 1746829.

tacją tą koresponduje podnoszone już stwierdzenie, że zawarcie regulacji dotyczących administracyjnych kar pieniężnych w przepisach art. 67 u.f.p. potwierdza, że te publicznoprawne należności, mimo iż nie zostały *expressis verbis* wymienione w katalogu środków publicznych wskazanym w art. 60 u.f.p., stanowią niewątpliwie niepodatkowe należności budżetowe w rozumieniu przepisów tego aktu prawnego. Po drugie, odesłanie do stosowania w sprawach dotyczących administracyjnych kar pieniężnych przepisów Kodeksu postępowania administracyjnego, podobnie jak regulacja zawarta w art. 67 ust. 1 u.f.p., nie wynika z przepisów odrębnej ustawy, regulującej określoną niepodatkową należność budżetową, lecz z przepisów ustawy o finansach publicznych, zawierającej grupę artykułów dotyczących niepodatkowych należności budżetowych o charakterze publicznoprawnym. Wykładnia systemowa art. 67 ust. 2 u.f.p. prowadzi do wniosku o niestosowaniu do administracyjnych kar pieniężnych Ordynacji podatkowej, chyba że przepisy odrębnych ustaw zawierają odmienne regulacje w tym zakresie. Analizowany przepis nie reguluje, co prawda, wprost kwestii stosowania Ordynacji podatkowej do administracyjnych kar pieniężnych, a z jego literalnego brzmienia wynika jedynie, że w sprawach tych należności zastosowanie mają przepisy Kodeksu postępowania administracyjnego. Do wniosku takiego prowadzi jednak porównanie treści ust. 1 i ust. 2 art. 67 u.f.p. Zważywszy, że w ust. 1 powołanego artykułu, mającego zastosowanie do niepodatkowych należności budżetowych, o których mowa w art. 60 u.f.p., prawodawca *expressis verbis* stanowi o zakresie stosowania Ordynacji podatkowej do spraw tych należności, brak regulacji o stosowaniu przepisów niniejszej ustawy w ust. 2 art. 67 u.f.p., dotyczącym wyłącznie administracyjnych kar pieniężnych, prowadzi do konstatacji, że w sprawach tej kategorii niepodatkowych należności budżetowych przepisy Ordynacji podatkowej nie mają zastosowania. Konstatacja ta znajduje potwierdzenie w orzecznictwie sądów administracyjnych. W wyroku z dnia 5 czerwca 2017 r.²⁸⁴ WSA w Warszawie wskazuje, że od 1 czerwca 2017 r. do kar pieniężnych nie stosuje się przepisów Ordynacji podatkowej, a tylko przepisy Kodeksu postępowania administracyjnego, co wynika z treści art. 67 ust. 2 u.f.p. W judykaturze prezentowane jest także stanowisko, że odesłanie do działu III o.p. znajduje nadal zastosowanie do administracyjnych kar pieniężnych, w przypadku gdy dana kwestia nie została uregulowana ani w Kodeksie postępowania administracyjnego, ani w ustawie szczególnej. Wydaje się, że przyjęcie takiego stanowiska podważałoby sens wprowadzenia regulacji zawartej w art. 67 ust. 2 u.f.p. Do wniosku takiego prowadzą nie tylko wyniki wykładni systemowej niniejszego artykułu, ale także wykładni językowej. Redakcja art. 67 ust. 2 u.f.p. nie pozwala na stwierdzenie, że do spraw dotyczących administracyjnych kar pieniężnych, w zakresie nieuregulowanym w Kodeksie postępowania

²⁸⁴ Wyrok WSA w Warszawie z dnia 5 czerwca 2017 r., V SA/Wa 1592/16, Legalis nr 1674612. Zob. także: wyrok WSA w Lublinie z dnia 28 sierpnia 2018 r., I SA/Lu 336/18, Legalis nr 1827658.

administracyjnego, zastosowanie ma dział III o.p. Jak podnosi się natomiast w doktrynie prawa podatkowego, zakres stosowania przepisów Ordynacji podatkowej nie należy domniemywać²⁸⁵.

Zauważyć w tym miejscu należy, że pomimo wejścia w życie regulacji art. 67 ust. 2 u.f.p. i działu IVA k.p.a. przepisy niektórych ustaw stanowiących podstawę pobierania administracyjnych kar pieniężnych nadal zawierają odesłanie do odpowiedniego stosowania do spraw dotyczących normowanych tymi ustawami kar pieniężnych przepisów działu III o.p.²⁸⁶ Zgodzić należy się z prezentowanym w piśmiennictwie stanowiskiem, że może to prowadzić do licznych wątpliwości. Przykładowo, mając na uwadze, że przed wejściem w życie wspomnianych unormowań na podstawie powołanego odesłania rozstrzygano m.in. kwestię przedawnienia nałożenia administracyjnej kary pieniężnej, powstać może pytanie, czy odesłanie do odpowiedniego stosowania Ordynacji podatkowej stanowi odrębną regulację danej kwestii w rozumieniu art. 189a § 2 k.p.a.²⁸⁷ Podkreśla się przy tym, że uzasadnione jest przyjęcie, iż jednym z celów wprowadzenia ogólnych regulacji dotyczących administracyjnych kar pieniężnych do Kodeksu postępowania administracyjnego było wyeliminowanie konieczności sięgania w tym zakresie do przepisów Ordynacji podatkowej i aby ten efekt został osiągnięty, ustawodawca winien zmienić albo uchylić takie odesłania w ustawach szczególnych²⁸⁸.

Sformułować można ogólny wniosek, że zakres stosowania przepisów Ordynacji podatkowej do niepodatkowych należności budżetowych wynika zasadniczo z regulacji art. 2 § 1 pkt 1 o.p. – w odniesieniu do niepodatkowych należności budżetowych w rozumieniu przepisów tej ustawy, oraz art. 67 ust. 1 i ust. 2 u.f.p. – w odniesieniu do niepodatkowych należności budżetowych w rozumieniu przepisów ustawy o finansach publicznych. Przepisy ustaw ustanawiających poszczególne niepodatkowe należności budżetowe mogą jednak odmiennie, niż wynika z powołanych unormowań, określać zakres stosowania Ordynacji podatkowej do regulowanych tymi ustawami niepodatkowych należności budżetowych. W pierwszej kolejności zakres stosowania Ordynacji podatkowej do niepodatkowych należności budżetowych określają zatem przepisy normujących je ustaw szczególnych. Wyróżnić można przy tym trzy zasadnicze przypadki. Przepisy ustaw stanowiących podstawę pobierania niepodatkowych należności budżetowych:

- 1) odmiennie niż wynika to z art. 2 § 1 pkt 1 o.p. lub art. 67 u.f.p. regulują zakres stosowania Ordynacji podatkowej do tych należności albo

²⁸⁵ R. Mastalski, [w:] B. Adamiak, J. Borkowski, P. Borszowski, R. Mastalski, J. Zubrzycki, *op. cit.*, s. 27.

²⁸⁶ Zob. art. 42 ust. 3 ustawy z dnia 20 maja 2016 r. o efektywności energetycznej (t.j. Dz. U. z 2021 r. poz. 468 ze zm.).

²⁸⁷ Zob. M. Robakowska, *Zmiany w administracyjnych karach pieniężnych*, „Co do zasady. Studia i analizy prawne”, <https://codozasady.pl/p/zmiany-w-administracyjnych-karach-pienieznych> [dostęp: 01.06.2021].

²⁸⁸ *Ibidem*.

- 2) określają zakres stosowania Ordynacji podatkowej do poszczególnych niepodatkowych należności budżetowych i zakres ten pokrywa się z zakresem stosowania tej ustawy wynikającym w odniesieniu do niepodatkowych należności budżetowych w rozumieniu jej przepisów z unormowań art. 2 § 1 pkt 1 o.p. lub art. 67 u.f.p. – w odniesieniu do niepodatkowych należności budżetowych w rozumieniu przepisów ustawy o finansach publicznych albo
- 3) nie zawierają regulacji dotyczących stosowania Ordynacji podatkowej do poszczególnych niepodatkowych należności budżetowych i nie odsyłają w tym zakresie do unormowań art. 2 § 1 pkt 1 o.p. lub art. 67 u.f.p.

Rozważania poczynione w tej części pracy prowadzą do wniosku, że zakres stosowania przepisów Ordynacji podatkowej stanowi kryterium wyodrębnienia niepodatkowych należności budżetowych od innych należności publicznoprawnych. Niepodatkowe należności budżetowe cechuje zróżnicowanie zakresu stosowania przepisów tego aktu prawnego do spraw dotyczących poszczególnych z nich. Cecha ta odróżnia niewątpliwie niepodatkowe należności budżetowe od podatków, w przypadku których przepisy Ordynacji podatkowej stosowane są pełnym zakresie, co wynika z treści art. 2 § 1 pkt 1 o.p., a zbliża do opłat publicznych, w przypadku których zakres stosowania niniejszej ustawy jest także zróżnicowany.

Zakres stosowania przepisów Ordynacji podatkowej do niepodatkowych należności budżetowych stanowi jednocześnie kryterium wyróżnienia ich dwóch zasadniczych kategorii – niepodatkowych należności budżetowych w rozumieniu przepisów Ordynacji podatkowej i niepodatkowych należności budżetowych w rozumieniu przepisów ustawy o finansach publicznych. Podział ten intensyfikują konsekwencje zmiany przepisu art. 2 § 2 o.p., polegającej na wykreśleniu z treści tego przepisu niepodatkowych należności budżetu państwa. Przed wejściem w życie niniejszej zmiany przepisy działu III o.p. miały zastosowanie, o ile przepisy szczególne nie stanowiły inaczej, także do niepodatkowych należności budżetu państwa, do których ustalania bądź określania uprawnione są inne organy niż organy podatkowe. Kwestia stosowania przepisów działu III o.p. do niepodatkowych należności budżetu państwa regulowana była więc zarówno przepisami Ordynacji podatkowej, jak i przepisami ustawy o finansach publicznych, przy czym pierwsza z tych ustaw nakazywała stosowanie przepisów działu III o.p. wprost, natomiast druga odpowiednio²⁸⁹. Dualizm w powyższym zakresie wyeliminowany został przez wykreślenie w art. 2 § 2 o.p. „niepodatkowych należności budżetu państwa”²⁹⁰. Rozwiązanie takie świadczy o dostrzeganiu przez ustawodawcę istniejących niespójności, a często nawet

²⁸⁹ Zob. uzasadnienie rządowego projektu ustawy o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw, Druk Sejmu VII kadencji, Nr 3462 z dnia 2 czerwca 2015 r., s. 5.

²⁹⁰ Zob. *ibidem*.

sprzeczności regulacji dotyczących niepodatkowych należności budżetowych wynikających z przepisów różnych ustaw oraz usuwa wątpliwości, czy do niepodatkowych należności budżetu państwa, ustalanych lub określanych przez organy inne niż organy podatkowe, dział III o.p. stosuje się wprost czy odpowiednio, w zakresie nieuregulowanym ustawą o finansach publicznych. Sformułować można wniosek, że w obecnym stanie prawnym niepodatkowe należności budżetowe w rozumieniu przepisów Ordynacji podatkowej to świadczenia publicznoprawne, do których przepisy tego aktu prawnego stosowane są wprost i w pełnym zakresie. Natomiast do niepodatkowych należności budżetowych w rozumieniu ustawy o finansach publicznych (z wyjątkiem administracyjnych kar pieniężnych), o ile przepisy szczególne nie stanowią inaczej, odpowiednie zastosowanie ma dział III o.p.

5. Podsumowanie

Niepodatkowe należności budżetowe to niewątpliwie jedna z najbardziej zróżnicowanych kategorii świadczeń publicznoprawnych w prawie polskim. Wyodrębniona wraz z wejściem w życie Ordynacji podatkowej podlega ewaluacji, co potwierdza analiza zmian przepisów dotyczących niepodatkowych należności budżetowych w Ordynacji podatkowej i ustawie o finansach publicznych. Analiza ta prowadzi do kilku wniosków. Po pierwsze, niepodatkowe należności budżetowe w rozumieniu art. 2 § 1 pkt 1 i art. 3 pkt 8 o.p. to kategoria świadczeń publicznoprawnych odrębna nie tylko od podatków, ale także opłat, o których mowa w art. 2 o.p. Świadczy o tym treść definicji ustawowej niepodatkowych należności budżetowych sformułowana w Ordynacji podatkowej oraz wyraźne odróżnienie opłat od niepodatkowych należności budżetowych w art. 2 § 1 pkt 1 niniejszej ustawy na mocy jej nowelizacji z 12 września 2002 r. Zauważyć należy, że w kontekście powołanej zmiany przepisów Ordynacji podatkowej nazywanie niepodatkowych należności budżetowych opłatami uznać należy za niekonsekwencję ustawodawcy. Po drugie, katalog niepodatkowych należności budżetowych o charakterze publicznoprawnym, o których mowa w art. 60 u.f.p., jest przez ustawodawcę systematycznie rozszerzany. Wydaje się, że rozszerzanie regulacji zawartej w powyższym artykule o kolejne pozycje ma na celu jednoznaczne wskazanie, że dana należność publicznoprawna lub kategorie należności publicznoprawnych (np. grzywny nakładane w drodze mandatu karnego) stanowią niepodatkowe należności budżetowe w jego rozumieniu. Brak zamieszczenia w przepisach ustaw szczególnych regulacji, z których wynikałoby *expressis verbis*, że normowane tymi ustawami należności publicznoprawne to niepodatkowe należności budżetowe, o których mowa w art. 60 u.f.p., implikuje bowiem nierzadko wątpliwości co do ich charakteru prawnego. Po trzecie, zarówno Ordynacja podatkowa, jak i ustawa o finansach publicznych

to akty prawne o charakterze systemowym. Zawarte w nich regulacje dotyczące niepodatkowych należności budżetowych uznać należy zatem za posiadające charakter systemowy. W Ordynacji podatkowej nie zawarto katalogu niepodatkowych należności budżetowych, sformułowano natomiast ich definicję ustawową i przyjęto, że ilekroć w ustawie niniejszej mowa jest o podatkach, rozumieć należy m.in. niepodatkowe należności budżetowe. Taki zabieg legislacyjny umożliwił stosowanie instytucji prawnych przewidzianych w tej ustawie do niepodatkowych należności budżetowych w rozumieniu jej przepisów. W ustawie o finansach publicznych wymieniono przykładowo środki publiczne stanowiące niepodatkowe należności budżetowe o charakterze publicznoprawnym oraz określono reżim prawnym, któremu podlegają. Ustawy stanowiące podstawę pobierania poszczególnych niepodatkowych należności budżetowych zawierają regulacje odnoszące się wyłącznie do normowanych tymi ustawami niepodatkowych należności budżetowych, które dodatkowo najczęściej nie są określane w ich przepisach tym mianem. Podstawowym podziałem niepodatkowych należności budżetowych w prawie polskim jest, mając powyższe na uwadze, podział na niepodatkowe należności budżetowe w rozumieniu przepisów Ordynacji podatkowej i niepodatkowe należności budżetowe w rozumieniu przepisów ustawy o finansach publicznych. Zaliczenie niepodatkowej należności budżetowej do jednej ze wskazanych kategorii pozwala ustalić, w przypadku braku odrębnych regulacji w ustawach szczególnych, jaka procedura postępowania właściwa jest w sprawach wymiaru tej należności. Podział na niepodatkowe należności budżetowe w rozumieniu przepisów Ordynacji podatkowej i niepodatkowe należności budżetowe w rozumieniu przepisów ustawy o finansach publicznych intensyfikuje rozszerzenie zakresu przedmiotowego regulacji zawartej w art. 60 u.f.p. o przychody państwowych funduszy celowych, ale również konsekwencje zmiany przepisu art. 2 § 2 o.p., polegającej na wykreśleniu z treści tego przepisu niepodatkowych należności budżetu państwa. Zaznaczyć jednak należy, że niepodatkowe należności budżetowe klasyfikowane mogą być na podstawie różnych kryteriów, o czym świadczy propozycja ich podziału dokonana w niniejszym rozdziale pracy na podstawie przyjętych kryteriów wyodrębnienia.

Niepodatkowe należności budżetowe to kategoria świadczeń publicznoprawnych obejmująca instytucje prawne o niejednorodnym charakterze prawnym. Zaliczamy do nich zarówno daniny publiczne, jak i środki publiczne o charakterze niedaninowym, w tym przede wszystkim należności z tytułu nakładanych sankcji administracyjnych i grzywien wymierzanych w drodze mandatu karnego. Niepodatkowe należności budżetowe podzielone według kryterium rozróżnienia na stanowiące daniny publiczne i nieposiadające takiego charakteru odróżnia cel ich wprowadzenia (fiskalny lub prewencyjny i represyjny). Niejednorodność niepodatkowych należności budżetowych przejawia się także w różnym zakresie stosowania w odniesieniu do nich przepisów Ordynacji

podatkowej. Podstawowy podział na niepodatkowe należności budżetowe w rozumieniu przepisów Ordynacji podatkowej i niepodatkowe należności budżetowe w rozumieniu przepisów ustawy o finansach publicznych wyznacza również dwa zasadnicze zakresy stosowania Ordynacji podatkowej do niepodatkowych należności budżetowych. Zakresy te mogą być modyfikowane przepisami ustaw normujących poszczególne niepodatkowe należności budżetowe.

Przyjęte dla celów dysertacji kryteria wyodrębnienia niepodatkowych należności budżetowych umożliwiły wykazanie ich wewnętrznego zróżnicowania i wyodrębnienie ich zasadniczych kategorii, ale także odróżnienie ich od innych należności publiczno-prawnych. Niepodatkowe należności budżetowe wykazują wiele cech wspólnych z podatkami i opłatami publicznymi. Tak jak podatki i opłaty są publicznoprawnymi, przymusowymi, bezzwrotnymi świadczeniami pieniężnymi nakładanymi w drodze ustawy, których wysokość ustalana jest jednostronnie przez podmiot publicznoprawny. Dotyczy to zarówno niepodatkowych należności budżetowych o charakterze daninowym, jak i tych, które nie mają charakteru danin publicznych. Wynikają ze stosunków zobowiązaniowych charakteryzujących się nierównorzędnością podmiotów w nich uczestniczących, a więc opartych na władztwie i podporządkowaniu, choć zaznaczyć należy, że wskazać można nieliczne przypadki, w odniesieniu do których podnoszone są wątpliwości co do ich publicznoprawnego charakteru. Zwrócić ponadto uwagę należy na to, że określenie w treści art. 60 u.f.p. niepodatkowych należności budżetowych, o których mowa w tym artykule, jako posiadających charakter publicznoprawny może prowadzić do mylnego wniosku, że niepodatkowe należności budżetowe w rozumieniu przepisów Ordynacji podatkowej takiego charakteru nie posiadają. Tymczasem co do publicznoprawnego charakteru niepodatkowych należności budżetowych w rozumieniu przepisów Ordynacji podatkowej nie ma wątpliwości. W definicji legalnej niepodatkowych należności budżetowych sformułowanej w niniejszej ustawie wyraźnie wskazano, że wynikają one ze stosunków publicznoprawnych.

Obok podobieństw niepodatkowe należności budżetowe posiadają jednak cechy odróżniające je od podatków i opłat publicznych. W przeciwieństwie do podatków i opłat publicznych są one na tyle niejednorodną kategorią świadczeń publicznoprawnych, że zaliczamy do nich zarówno daniny publiczne, jak i świadczenia pieniężne o charakterze niedaninowym. O ile zasadniczym celem stanowiącym danin publicznych, w tym przede wszystkim podatków, jest cel fiskalny, cele, dla których wprowadzane są poszczególne niepodatkowe należności budżetowe, mogą być bardziej zróżnicowane (cel fiskalny, restytucyjno-prewencyjny, represyjny). Podatki i opłaty publiczne nie mają charakteru sankcyjnego, podczas gdy liczną kategorią niepodatkowych należności budżetowych są niepodatkowe należności budżetowe o charakterze sankcyjnym. Niepodatkowe

należności budżetowe ustalane lub określone są zarówno przez organy podatkowe, jak i organy inne niż organy podatkowe, co odróżnia je zdecydowanie od podatków, a zbliża do opłat publicznych, które wymierzane mogą być również przez organy inne niż organy podatkowe. W porównaniu do opłat cechą niepodatkowych należności budżetowych jest nie tyle odpłatność, co osiąganie „szczególnych korzyści” przez podmioty, od których są pobierane, przy czym cecha ta charakteryzuje jedynie te niepodatkowe należności budżetowe, które zaliczają się do doktrynalnej kategorii dopłat publicznych. Cechą niektórych niepodatkowych należności budżetowych jest nieodpłatność, która wskazywana jest jako podstawowa cecha podatków. Nie oznacza to jednak, że należy uznać je za podatki w rozumieniu art. 6 o.p., ewentualnie określić można jako posiadające charakter *quasi*-podatkowy.

Zróżnicowanie niepodatkowych należności budżetowych widoczne jest także w zakresie terminologicznym. O zaliczeniu do niepodatkowych należności budżetowych nie decyduje nazwa, lecz cechy danego świadczenia pieniężnego. Pomimo zdefiniowania pojęcia niepodatkowych należności budżetowych w art. 3 pkt 8 o.p., wskazania ich przykładowego katalogu w art. 60 u.f.p. i powszechnego posługiwania się terminem „niepodatkowe należności budżetowe” w orzecznictwie i doktrynie, ustawy szczególne posługują się tym terminem bardzo rzadko. Ustalenie na podstawie samej nazwy, iż dane świadczenie pieniężne należy do kategorii niepodatkowych należności budżetowych, jest więc praktycznie niemożliwe. Stwierdzenie, że w danym przypadku mamy do czynienia z niepodatkową należnością budżetową, wymaga najczęściej szczegółowej analizy cech świadczenia pieniężnego. Z tego punktu widzenia zasadny jest postulat uporządkowania terminologicznego w zakresie niepodatkowych należności budżetowych. Celowi temu niewątpliwie posłużyłoby, postulowane w doktrynie, sprecyzowanie w treści art. 5 u.f.p. miejsca niepodatkowych należności budżetowych w katalogu środków publicznych zawartym tym artykule. W obecnym stanie prawnym niektóre niepodatkowe należności budżetowe wymienione zostały w przedmiotowym katalogu, a miejsca innych poszukiwać należy w ogólnym zapisie o innych dochodach budżetu państwa, jednostek samorządu terytorialnego i innych jednostek sektora finansów publicznych należnych na podstawie odrębnych ustaw lub umów międzynarodowych (art. 5 ust. 2 pkt 2 u.f.p.) lub innych świadczeniach pieniężnych, których obowiązek ponoszenia na rzecz państwa, jednostek samorządu terytorialnego, państwowych funduszy celowych i innych jednostek sektora finansów publicznych wynika z odrębnych ustaw (art. 5 ust. 2 pkt 1 u.f.p.). Uporządkowaniu terminologicznemu w zakresie niepodatkowych należności budżetowych służyłoby niewątpliwie także nienazywanie ich przez ustawodawcę opłatami. *De lege lata* brak normatywnej definicji opłaty utrudnia jednoznaczne odróżnienie opłat od niepodatkowych należności budżetowych. Prawodawca z jednej strony bowiem formułuje w Ordynacji

podatkowej definicję ustawową niepodatkowych należności budżetowych na zasadzie ich przeciwstawienia podatkom i opłatom, natomiast z drugiej strony określa niektóre niepodatkowe należności budżetowe mianem opłat. Uzasadnione jest zatem postulowanie *de lege ferenda* zdefiniowania pojęcia opłaty, co nie tylko pozwoliłoby jednoznacznie ustalić, co rozumieć należy pod tym pojęciem, ale także umożliwiłoby precyzyjne zdefiniowanie pojęcia niepodatkowych należności budżetowych. Zważywszy ponadto, że najczęściej wątpliwości co do charakteru prawnego niepodatkowych należności budżetowych zauważa się w przypadku niepodatkowych należności budżetowych w rozumieniu przepisów ustawy o finansach publicznych, wnioskować należy *de lege ferenda* zamieszczenie w przepisach niniejszej ustawy klasycznej (treściowej) definicji niepodatkowych należności budżetowych o charakterze publicznoprawnym, którym poświęcone zostały art. 60-67 tego aktu prawnego.

Rozdział II

Pojęcie wymiaru niepodatkowych należności budżetowych

1. Wprowadzenie

W drugim rozdziale pracy analizie poddane zostało pojęcie wymiaru niepodatkowych należności budżetowych. W polskim języku prawnym pojęcie wymiaru niepodatkowych należności budżetowych nie zostało zdefiniowane, skutkiem czego może być różnie rozumiane. Zasadniczym celem tej części pracy jest określenie przyjętego w niej sposobu rozumienia pojęcia wymiaru niepodatkowych należności budżetowych. Podkreślić przy tym należy, że celem niniejszego rozdziału nie jest sformułowanie uniwersalnej definicji przedmiotowego pojęcia, lecz sprecyzowanie, jak dla celów pracy rozumiany jest wymiar niepodatkowych należności budżetowych. W szczególności wskazanie przyjętego w dysertacji sposobu rozumienia pojęcia wymiaru niepodatkowych należności budżetowych jest uzasadnione, mając na uwadze czytelność poczynionych w jej dalszej części rozważań na temat konstrukcji normatywnego modelu wymiaru tych świadczeń publicznoprawnych.

Ze względu na heterogeniczność niepodatkowych należności budżetowych w drugim rozdziale pracy udzielona zostanie również odpowiedź na pytanie, czy pojęcie wymiaru niepodatkowych należności budżetowych jest pojęciem jednolitym dla wszystkich ich kategorii. Stąd analiza tego pojęcia dokonana zostanie w niniejszym rozdziale z uwzględnieniem różnorodności charakteru prawnego niepodatkowych należności budżetowych. W celu ustalenia, jak rozumieć należy wymiar niepodatkowych należności budżetowych, które stanowią daniny publiczne, uzasadnione jest skorzystanie z bogatego dorobku doktryny prawa podatkowego na temat pojęcia wymiaru podatkowego. Zauważyć należy, że pojęcie to, podobnie jak pojęcie wymiaru niepodatkowych należności budżetowych, nie posiada definicji legalnej. Prawodawca nie posługuje się terminem „wymiar podatkowy” w przepisach Ordynacji podatkowej, stanowiącej akt normatywny

ogólnego prawa podatkowego. Termin ten jest natomiast powszechnie używany w doktrynie prawa podatkowego.

Analiza pojęcia wymiaru niepodatkowych należności budżetowych o charakterze niedaninowym dokonana zostanie w tej części pracy w odniesieniu do niepodatkowych należności budżetowych o charakterze sankcyjnym. Wymiar tej kategorii niepodatkowych należności budżetowych wykazuje najwięcej odrębności w porównaniu do wymiaru niepodatkowych należności budżetowych stanowiących daniny publiczne.

W drugim rozdziale pracy poczynione zostaną także rozważania na temat obliczenia niepodatkowych należności budżetowych jako czynności materialnorachunkowej, która jest ściśle związana z ustalaniem lub określaniem przez organy administracji publicznej wysokości zobowiązań niepodatkowych należności budżetowych.

2. Niejednorodność pojęcia wymiaru niepodatkowych należności budżetowych

Zgodnie z definicją w słowniku języka polskiego pod pojęciem „wymiaru” rozumieć należy m.in. „wielkość czegoś wyznaczonego komuś”, jak również „wielkość czegoś materialnego, rozpatrywanego ze względu na swoją długość, szerokość i wysokość lub głębokość”²⁹¹. Definicja słownikowa za „wymiar” uznaje więc zarówno wielkość określonej jednostki, wyznaczoną jednemu podmiotowi przez inny podmiot, a zatem ze wskazaniem na osobę dokonującą wymiaru, którą jest podmiot inny niż podmiot, któremu ta wielkość jest wymierzana, jak i wielkość rozumianą jako rozmiar (zakres) rozpatrywanej jednostki.

W języku prawniczym termin „wymiar” rezerwowany jest dla określania rezultatu władczych działań organów władzy publicznej, np. wymiar kary, wymiar podatku itd.²⁹² W prawie podatkowym „wymiar” utożsamiany jest z ustaleniem wysokości podatku do jego uiszczenia²⁹³, choć spotkać można również poglądy uznające za „wymiar” każde obliczenie wysokości podatku lub wysokości poszczególnych jego elementów (podstawy opodatkowania, wyłączeń, ulg i zwolnień)²⁹⁴.

²⁹¹ Słownik języka polskiego PWN, <https://sjp.pwn.pl>, hasło: wymiar [dostęp: 24.06.2020].

²⁹² Zob. B. Brzeziński, W. Nykiel, *Uwagi o treści i zakresie pojęcia „procedura podatkowa”*, [w:] *Procedura administracyjna wobec wyzwań współczesności. Profesorowi zwyczajnemu dr. hab. Januszowi Borkowskiemu przyjaciele i uczniowie*, Łódź 2004, s. 60.

²⁹³ Zob. R. Mastalski, *Ustalenie podstawy wymiaru w polskim postępowaniu podatkowym*, Wrocław 1973, s. 21.

²⁹⁴ Zob. C. Kosikowski, [w:] C. Kosikowski, E. Ruśkowski, *Finanse i prawo finansowe*, Białystok 1994, s. 193.

Osiągnięcie przez państwo celów opodatkowania uzależnione jest od sposobów ustalania i poboru podatków²⁹⁵. Realizacja celów, dla których wprowadzane są w życie poszczególne niepodatkowe należności budżetowe, również zależy od sposobu, w jaki są one ustalane. Zróżnicowanie niepodatkowych należności budżetowych uwidacznia się także w zakresie ich wymiaru. Jak wykazano w pierwszym rozdziale pracy, do niepodatkowych należności budżetowych zaliczamy zarówno daniny publiczne, jak i świadczenia pieniężne o charakterze niedaninowym, w tym przede wszystkim o charakterze sankcyjnym. Różny może być także zakres stosowania do niepodatkowych należności budżetowych Ordynacji podatkowej. W przepisach Ordynacji podatkowej prawodawca nie posługuje się terminem „wymiaru”, lecz pojęciem „ustalania” lub „określania” wysokości zobowiązania podatkowego. Pojęcia „ustalania” i „określania” zobowiązań podatkowych związane są ściśle z przewidzianymi w przepisach niniejszej ustawy sposobami powstawania tych zobowiązań – z dniem zaistnienia zdarzenia, z którym ustawa podatkowa wiąże powstanie takiego zobowiązania (art. 21 § 1 pkt 1) lub z dniem doręczenia decyzji organu podatkowego, ustalającej wysokość tego zobowiązania (art. 21 § 1 pkt 2). W świetle przepisów Ordynacji podatkowej jeżeli zobowiązanie podatkowe powstaje w pierwszy ze wskazanych sposobów, a przepisy prawa podatkowego nakładają na podatnika obowiązek złożenia deklaracji, podatek wykazany w deklaracji jest podatkiem do zapłaty²⁹⁶. Organ podatkowy wydaje decyzję, w której określa wysokość takiego zobowiązania, jeżeli w postępowaniu podatkowym stwierdzi, że podatnik, mimo ciążącego na nim obowiązku, nie zapłacił podatku w całości lub w części, nie złożył deklaracji lub że wysokość zobowiązania podatkowego jest inna niż wykazana w deklaracji, albo powstałego zobowiązania nie wykazano²⁹⁷. Organ podatkowy określa w drodze decyzji wysokość zobowiązania podatkowego również w sytuacji, gdy podatnik lub inny podmiot obowiązany jest do zapłaty podatku, zaliczki na podatek albo raty podatku bez złożenia deklaracji i obowiązku tego nie wykonał w całości lub w części²⁹⁸. Natomiast w przypadku gdy zobowiązanie podatkowe powstaje z dniem doręczenia decyzji organu podatkowego, organ podatkowy ustala wysokość tego zobowiązania. Jeżeli przepisy prawa podatkowego nakładają na podatnika obowiązek złożenia deklaracji, wysokość takiego zobowiązania organ podatkowy ustala zgodnie z danymi zawartymi w deklaracji, chyba że przepisy szczególne przewidują inny sposób ustalenia wysokości zobowiązania podatkowego albo w toku postępowania podatkowego organ stwierdzi, że dane zawarte w deklaracji, mogące mieć wpływ na wysokość zobowiązania podatkowego, są

²⁹⁵ R. Mastalski, *Ustalanie...*, s. 23.

²⁹⁶ Art. 21 § 2 o.p.

²⁹⁷ Art. 21 § 3 o.p.

²⁹⁸ Art. 21 § 4 o.p.

niezgodne ze stanem faktycznym²⁹⁹. Z „określaniem” wysokości zobowiązania podatkowego mamy zatem do czynienia tylko wówczas, gdy zobowiązanie podatkowe powstaje w sposób, o którym mowa w art. 21 § 1 pkt 1 o.p., a podatnik nie wywiązał się z obowiązków procesowych nałożonych na niego przepisami prawa podatkowego. Natomiast z „ustalaniem” wysokości zobowiązania – w każdym przypadku, gdy zobowiązanie podatkowe powstaje z dniem doręczenia decyzji organu podatkowego ustalającej wysokość tego zobowiązania.

Pojęcie „wymiaru podatkowego” jest przedmiotem badań w nauce prawa podatkowego. Podnosi się, że dla dokonania wymiaru podatkowego należy ustalić podmiot podatku, związany z tym podmiotem stan faktyczny, z którym ustawa łączy obowiązek podatkowy (przedmiot podatku) oraz sprowadzić abstrakcyjnie ujętą w przepisach prawnych podstawę wymiaru (opodatkowania) do faktycznej podstawy wymiaru, stanowiącej zindywidualizowaną co do wielkości i podmiotu część przedmiotu opodatkowania³⁰⁰. W innym ujęciu na wymiar podatku składają się trzy elementy: ujawnienie treści stosunku prawnopodatkowego, którego najistotniejszym elementem jest subsumpcja, czynności obliczenia, w których wyniki subsumpcji służą do przeprowadzenia operacji rachunkowych (obliczenie wysokości zobowiązania) oraz nadanie mocy prawnej regule zachowania się przez wprowadzenie wyniku dwóch poprzednich operacji do aktu wymiaru o określonej formie prawnej³⁰¹. Prezentowane są także poglądy, że wymiar podatkowy przybrać może formę wymiaru urzędowego, a więc dokonywanego przez organy finansowe państwa, względnie samorządu, lub *quasi*-urzędowego, czyli wymiaru zleconego pewnym osobom, np. pracodawcom lub samemu podatnikowi, którego wykonywanie kontrolują organy finansowe³⁰².

W doktrynie prawa podatkowego występują zróżnicowane stanowiska co do ujmowania istoty wymiaru podatkowego. Pierwsze z nich zakłada, że za wymiar podatkowy uznaje się jedynie obliczanie należności podatkowych dokonywane przez organy administracji³⁰³. Zgodnie z tym poglądem istnieją dwie zasadnicze metody przekształcania obowiązku podatkowego w zobowiązanie podatkowe – poprzez wymiar podatku albo z mocy prawa³⁰⁴. W przypadku powstawania zobowiązania z chwilą doręczenia decyzji akt wymiaru ma charakter konstytutywny, tworzy stosunek prawny zobowiązania podat-

²⁹⁹ Art. 21 § 5 o.p.

³⁰⁰ R. Mastalski, *Ustalenie...*, s. 22.

³⁰¹ H. Dzwonkowski, *Samowymiar zobowiązań podatkowych*, „Państwo i Prawo” 2004, nr 12, s. 44.

³⁰² L. Adam, *Podatki...*, s. 45.

³⁰³ R. Mastalski, *Postępowanie podatkowe*, [w:] M. Weralski (red.), *System instytucji prawno-finansowych PRL*, t. III. *Instytucje...*, s. 230. Podobnie, odnośnie do pojęcia wymiaru: B. Brzeziński, W. Nykiel, *op. cit.*, s. 60. Zdaniem Autorów w języku polskim, zarówno prawnym, jak i prawniczym, termin „wymiar” rezerwowany jest dla określania rezultatu władczych działań organów władzy publicznej.

³⁰⁴ R. Mastalski, *Prawo podatkowe*, Warszawa 2016, s. 232.

kowego, a bez jego dokonania obowiązek podatkowy nie przekształca się w zobowiązanie podatkowe³⁰⁵. Istota powstawania zobowiązania podatkowego z mocy prawa polega natomiast na tym, że zobowiązanie powstaje automatycznie, bez przeprowadzania wymiaru podatkowego, który może wystąpić dopiero wtedy, gdy podatnik lub płatnik nie wywiązali się z nałożonych na nich obowiązków, a więc wymiar ma wówczas charakter wyłącznie kontrolny³⁰⁶. W takim przypadku organ podatkowy dokonuje wymiaru kontrolnego i wydaje decyzję określającą wysokość zobowiązania podatkowego, która stwierdza, że powstało zobowiązanie podatkowe i jaka jest jego wysokość, oraz że nie zostało ono wykonane, a zatem decyzja ta ma charakter deklaratoryjny³⁰⁷. Zobowiązanie podatkowe powstaje bez dokonywania wymiaru podatkowego, gdy wysokość podatku ustalana jest w drodze samoobliczania podatkowego przez podatnika lub w drodze obliczania przez płatnika³⁰⁸. Samoobliczanie podatkowe (podatku), nazywane w literaturze przedmiotu zamiennie również samoobliczeniem podatkowym (podatku)³⁰⁹ i obliczanie podatków przez płatników stanowi specyficzną i niespotykaną w innych gałęziach prawa formę stosowania prawa przebiegającą bez bezpośredniego w niej udziału organów podatkowych³¹⁰. Sformułować można wniosek, że zgodnie z prezentowanym stanowiskiem obliczanie podatku przez płatnika i samoobliczanie podatkowe nie mieszczą się w zakresie pojęcia wymiaru podatkowego³¹¹. Zgodnie z innym poglądem ustalenie wysokości zobowiązania podatkowego dokonywane przez podatnika uznać należy za samowymiar, a więc nową instytucję prawa podatkowego, która nie została przez ustawodawcę nazwana i wyodrębniona, a która stanowi całościową, niezależną od innych i alternatywną z wymiarem przez wydanie decyzji metodę wymiaru zobowiązań³¹². Z tego punktu widzenia podstawowymi metodami wymiaru zobowiązań podatkowych jest wymiar w drodze wydania decyzji przez organ podatkowy oraz samowymiar dokonywany przez podatnika deklaracją³¹³. Natomiast deklaracje samowymiarowe, czyli deklaracje, o których mowa

³⁰⁵ *Ibidem*.

³⁰⁶ R. Mastalski, *Postępowanie podatkowe*, [w:] M. Weralski (red.), *System instytucji prawno-finansowych PRL*, t. III. *Instytucje...*, s. 230-231.

³⁰⁷ R. Mastalski, *Prawo...*, s. 232.

³⁰⁸ R. Mastalski, *Postępowanie podatkowe*, [w:] M. Weralski (red.), *System instytucji prawno-finansowych PRL*, t. III. *Instytucje...*, s. 230.

³⁰⁹ Przykładowo terminem „samoobliczanie podatkowe” posługuje się R. Mastalski, *Stosowanie prawa podatkowego*, Warszawa 2008, s. 38. Natomiast na temat „samoobliczenia podatku” zob.: P. Pietrasz, J. Siemieniako, *Znaczenie oświadczeń podatnika w rozstrzygnięciu spraw podatkowych*, [w:] R. Dowgier (red.), *Ordynacja podatkowa. Rozstrzygnięcia organów podatkowych i skarbowych*, Białystok 2014, s. 234.

³¹⁰ R. Mastalski, *Prawo...*, s. 318-319.

³¹¹ Zob. R. Mastalski, *Postępowanie podatkowe*, [w:] M. Weralski (red.), *System instytucji prawno-finansowych PRL*, t. III. *Instytucje...*, s. 230.

³¹² Zob. H. Dzwonkowski, Z. Zgierski, *Procedury podatkowe*, Warszawa 2006, s. 228-229.

³¹³ H. Dzwonkowski, J. Rudowski, *Podatnik w systemie wymiaru zobowiązań podatkowych*, [w:] H. Dzwonkowski (red.), *Procedury podatkowe – gwarancje procesowe czy instrument fiskalizmu?*, Warszawa 2005, s. 92.

w art. 21 § 2 i 3 o. p., podobnie jak decyzje podatkowe, są wymiarem, ujawniają bowiem pośrednio stosunek prawny zobowiązania podatkowego przez to, że zawierają zadeklarowaną należność podatkową „do zapłaty”, której niezapłacenie w terminie powoduje powstanie zaległości podatkowej i obowiązek zapłaty odsetek za zwłokę³¹⁴. Wykonanie powinności deklarowanej zabezpieczone jest przy tym przymusem państwowym, tak jak wykonanie reguły powinno zachowania wynikającej z decyzji³¹⁵. Taka koncepcja wymiaru zobowiązania podatkowego wynika z przyjętego założenia, że obowiązek podatkowy powstaje samoistnie jako nieskonkretyzowany stosunek prawnopodatkowy wskutek wstąpienia podatnika w pole obowiązku podatkowego, zobowiązanie podatkowe ujawniane jest natomiast w formie decyzji lub deklaracji, co oznacza, że obowiązek podatkowy powoduje powinność wymiaru, który polega na wykonaniu określonych czynności proceduralnych, czyli na złożeniu deklaracji lub wydaniu decyzji³¹⁶. W prezentowanej koncepcji wymiaru zobowiązań podatkowych za samowymiar uznaje się również dokonanie wpłaty, jeżeli podatnik nie ma obowiązku złożenia deklaracji, jak również obliczenie wysokości podatku przez płatnika (samowymiar płatniczy)³¹⁷.

Zauważyć również należy, że termin „wymiar” występuje w przepisach projektu nowej o.p., przy czym stosowany jest zamiennie z terminami „określanie” i „ustalanie” wysokości zobowiązania podatkowego. W powołanym projekcie mowa jest na przykład o opłatach oraz niepodatkowych należnościach budżetowych, do których wymiaru uprawnione są organy inne niż organy podatkowe³¹⁸, przy czym w zakresie dotyczącym wydawania decyzji przez organ podatkowy sprecyzowano, w jakim przypadku organ ten „określa”, a w jakim „ustala” wysokość zobowiązania podatkowego³¹⁹. Istotnym *novum* jest także sformułowanie w projekcie nowej o.p. definicji decyzji wymiarowej. W definicji tej wymieniono rodzaje decyzji wymiarowych. Podkreślić należy, że wspomniany projekt nie stanowi źródła powszechnie obowiązującego prawa, niemniej jednak, sporządzony przez Komisję Kodyfikacyjną Ogólnego Prawa Podatkowego³²⁰, prezentuje stanowisko przedstawicieli doktryny prawa podatkowego na temat pojęcia decyzji wymiarowej. Zgodnie z powołaną definicją przez decyzję wymiarową rozumieć należy m.in. decyzję: ustalającą wysokość zobowiązania podatkowego; określającą wysokość zobowiązania podatkowego, kwotę podatku lub orzekającą o braku zobowiązania; orze-

³¹⁴ H. Dzwonkowski, *Samowymiar...*, s. 42 i 48.

³¹⁵ *Ibidem*, s. 48.

³¹⁶ H. Dzwonkowski, J. Rudowski, *op. cit.*, s. 94-95.

³¹⁷ H. Dzwonkowski, *Powstawanie i wymiar zobowiązań podatkowych*, Warszawa 2003, s. 175-179.

³¹⁸ Art. 2 § 2 projektu nowej o.p.

³¹⁹ Zob. art. 134 § 2 i art. 135 projektu nowej o.p.

³²⁰ Projekt nowej o.p. został opracowany przez Komisję Kodyfikacyjną Ogólnego Prawa Podatkowego, która powołana została rozporządzeniem Rady Ministrów z dnia 21 października 2014 r. w sprawie utworzenia, organizacji i trybu działania Komisji Kodyfikacyjnej Ogólnego Prawa Podatkowego (Dz. U. poz. 1471 ze zm.).

kającą o braku zobowiązania oraz określającą wysokość dochodu, przychodu lub zysku; określającą wysokość zaległości podatkowej; określającą wysokość odsetek za zwłokę; określającą wysokość straty; o odpowiedzialności podatkowej płatnika lub inkasenta; o odpowiedzialności podatkowej osoby trzeciej; o zakresie odpowiedzialności lub uprawnień spadkobiercy lub zapisobiercy windykacyjnego, jak również decyzję inną od wymienionych, przewidzianą w przepisach prawa podatkowego, dotyczącą wysokości zobowiązania podatkowego lub kwoty podatku³²¹. Wspólną cechą wymienionych wyżej kategorii decyzji jest rozstrzyganie o tzw. wyniku podatkowym zaistniałym w ramach stosunku prawnopodatkowego, przy czym wynik ten wiązać się może zarówno z koniecznością świadczenia przez zobowiązanego na rzecz wierzyciela publicznoprawnego, jak i odwrotnie – koniecznością świadczenia przez wierzyciela publicznoprawnego na rzecz zobowiązanego, a także z brakiem jakiegokolwiek świadczenia³²². Na przykładzie powołanej definicji decyzji wymiarowej zawartej w projekcie nowej o.p. zauważyć więc należy, że pojęcie „wymiaru” rozumiane może być bardzo szeroko. Sformułować można wniosek, że takie rozumienie pojęcia decyzji wymiarowej dotyczy wymiaru w szerokim rozumieniu, obejmującym nie tylko ustalenie lub określenie wysokości zobowiązania (kwoty podatku lub niepodatkowej należności budżetowej), ale także wszystkie przypadki określania przez organ podatkowy wymienionych powyżej wartości. Nie negując tak szerokiego rozumienia pojęcia decyzji wymiarowej, a co za tym idzie, pojęcia samego wymiaru, podkreślić należy, że przedmiotem badań w niniejszej pracy jest wymiar niepodatkowych należności budżetowych w ujęciu wąskim, przez który rozumieć należy ustalanie lub określanie wysokości zobowiązania niepodatkowej należności budżetowej podmiotu zobowiązanego niepodatkowej należności budżetowej³²³ przez uprawnione organy administracji publicznej. Przyjęcie dla celów dysertacji takiego rozumienia pojęcia wymiaru zobowiązań niepodatkowych należności budżetowych służyć ma przejrzystości rozważań. Ramy pracy nie pozwalają, z uwagi na duże zróżnicowanie tej kategorii świadczeń publicznoprawnych, na szczegółową analizę pojęcia wymiaru w ujęciu szerokim wszystkich niepodatkowych należności budżetowych w prawie polskim. Unie możliwiliby to także, ze względu na obszerność poruszanej tematyki, realizację celu dysertacji – precyzyjne i czytelne wskazanie konstrukcji normatywnych modeli wymiaru charakterystycznych dla zasadniczych kategorii niepodatkowych należności budżetowych. Mając powyższe na uwadze, przez decyzje wymiarowe rozumie się w niniejszej pracy decyzje, w których uprawniony organ administracji publicznej określa lub ustala

³²¹ Art. 13 pkt 3 projektu nowej o.p.

³²² L. Etel et al., *Nowa Ordynacja Podatkowa. Z prac Komisji Kodyfikacyjnej Ogólnego Prawa Podatkowego*, Białystok 2017, s. 66.

³²³ Na temat pojęcia podmiotu zobowiązanego niepodatkowej należności budżetowej szerzej w dalszej części pracy.

podmiotowi zobowiązanemu niepodatkowej należności budżetowej wysokość obciążającego go zobowiązania z tytułu tej należności (kwotę niepodatkowej należności budżetowej do zapłaty). Do tak rozumianych decyzji wymiarowych niepodatkowych należności budżetowych należą decyzje, o których mowa w art. 21 § 3 o.p. (określające wysokość zobowiązania niepodatkowej należności budżetowej), oraz decyzje, o których mowa w art. 21 § 1 pkt 2 o.p. (ustalające wysokość zobowiązania niepodatkowej należności budżetowej).

Decyzje wymiarowe nie są jedynym możliwym rodzajem rozstrzygnięć wymiarowych niepodatkowych należności budżetowych. W sytuacji gdy procedurą postępowania właściwą w sprawach wymiaru niepodatkowych należności budżetowych jest postępowanie podatkowe, rozstrzygnięcie wymiarowe niepodatkowej należności budżetowej wydawane jest przez organ administracji publicznej – organ podatkowy, w formie decyzji, o której mowa w art. 207 o.p., która określana jest powszechnie decyzją podatkową. Jeżeli natomiast procedurą postępowania właściwą w sprawach wymiaru niepodatkowej należności budżetowej jest ogólne postępowanie administracyjne, jak w przypadku większości niepodatkowych należności budżetowych w rozumieniu przepisów ustawy o finansach publicznych, rozstrzygnięcie wymiarowe ma formę decyzji, o której mowa w art. 104 k.p.a. Odminną od decyzji formę ma natomiast rozstrzygnięcie wymiarowe w przypadku grzywien nakładanych w postępowaniu mandatowym na podstawie przepisów Kodeksu postępowania w sprawach o wykroczenia³²⁴ lub Kodeksu karnego skarbowego³²⁵. Grzywny w postępowaniu mandatowym nakładane są w drodze mandatu karnego. Ustalenie wysokości zobowiązania niepodatkowych należności budżetowych o charakterze sankcyjnym jest w istocie nałożeniem (wymierzeniem) przez organ administracji publicznej sankcji administracyjnej (administracyjnej kary pieniężnej) lub sankcji karnej (grzywny nakładanej w drodze mandatu karnego). Wymiar niepodatkowych należności budżetowych, które nie posiadają charakteru sankcyjnego, polega na ustalaniu lub określaniu wysokości ich zobowiązań w oparciu o ustaloną na podstawie przepisów prawa podstawę wymiaru. Wymiar grzywien nakładanych w drodze mandatu karnego w postępowaniu w sprawach o wykroczenia oraz w postępowaniu w sprawach o wykroczenia skarbowe jest w istocie wymiarem kary. Zgodnie z przepisami Kodeksu karnego skarbowego grzywna określona kwotowo jest karą za wykroczenia skarbowe³²⁶. Grzywna jest także karą za wykroczenie na gruncie przepisów Kodeksu wykroczeń³²⁷. W świetle obu powołanych

³²⁴ Ustawa z dnia 24 sierpnia 2001 r. – Kodeks postępowania w sprawach o wykroczenia (t.j. Dz. U. z 2021 r. poz. 457; dalej: k.p.s.w.).

³²⁵ Ustawa z dnia 10 września 1999 r. – Kodeks karny skarbowy (t.j. Dz. U. z 2021 r. poz. 408 ze zm.; dalej: k.k.s.).

³²⁶ Art. 47 § 1 k.k.s.

³²⁷ Art. 18 pkt 3 ustawy z dnia 20 maja 1971 r. – Kodeks wykroczeń (t.j. Dz. U. z 2021 r. poz. 281 ze zm.; dalej: k.w.). W piśmiennictwie podnosi się, że wymiar kary grzywny sprecyzowany winien być

ustaw nie popełnia wykroczenia (wykroczenia skarbowego) sprawca czynu zabronionego, jeżeli nie można mu przypisać winy w czasie czynu³²⁸. Nakładając karę grzywny mandatem karnym, uwzględnia się stosunki majątkowe i rodzinne sprawcy, jego dochody i możliwości zarobkowe³²⁹. W odniesieniu do administracyjnych kar pieniężnych w literaturze przedmiotu³³⁰ i judykaturze³³¹ podnosi się, że odpowiedzialność administracyjna ma charakter odpowiedzialności obiektywnej, co oznacza, że wystarczającą przesłanką do wymierzenia kary pieniężnej jest stwierdzenie wystąpienia określonego skutku (naruszenia). Wskazuje się również na odrębny i specyficzny charakter odpowiedzialności, jaką jest odpowiedzialność administracyjna³³². Zauważa się jednak także, że w stosowaniu kar pieniężnych coraz mniej jest podobieństw do tradycyjnych środków oddziaływania administracyjnego, natomiast coraz więcej – do form oddziaływania za pomocą prawa karnego³³³. Ustawy stanowiące podstawę pobierania administracyjnych kar pieniężnych stanowią ponadto nierzadko, że przewidziane tymi ustawami kary pieniężne wymierza się przy uwzględnieniu stopnia zawinienia podmiotu dokonującego naruszenia³³⁴, zakresu i stopnia szkodliwości naruszenia, dotychczasowej działalności

w części materialnej prawa wykroczeń odnoszącej się do kar, ponieważ grzywna wymierzana w postępowaniu mandatowym nie traci charakteru kary. Tymczasem mandat karny uregulowany jest jedynie od strony formy postępowania: J. Jakubowska-Hara, *Grzywna w prawie wykroczeń. Model ustawowy i praktyka*, Warszawa 2004, s. 239. Zob. także: Z. Cwiakalski, *Uwagi do założeń reformy prawa wykroczeń*, „Państwo i Prawo” 1989, nr 6, s. 56; J. Szumski, *Mandat za wykroczenie*, „Palestra” 1996, nr 1-2, s. 44.

³²⁸ Art. 1 § 2 k.w. i art. 1 § 3 k.k.s.

³²⁹ Art. 48 § 4 k.k.s. Podobną regulację zawiera art. 24 § 3 k.w., który stanowi: „Wymierzając grzywnę, bierze się pod uwagę dochody sprawcy, jego warunki osobiste i rodzinne, stosunki majątkowe i możliwości zarobkowe”. W wyroku z dnia 30 września 2014 r., U 4/13 (Dz. U. z 2014 r. poz. 1374), TK stwierdza, że do postępowania mandatowego nie mają zastosowania dyrektywy wymiaru kary przewidziane w k.w. (art. 33 k.w.). Natomiast NSA wskazuje, że przy wymierzaniu grzywien, oprócz art. 24 § 3 k.w., uwzględniona być winna także regulacja zawarta w art. 33 k.w. Zob. wyrok NSA z dnia 10 czerwca 2015 r., II GSK 1022/14, Legalis nr 1311990.

³³⁰ Zob. P. Przybysz, *Ekzekucja administracyjna*, Warszawa 1999, s. 183; M. Stahl, [w:] *eadem* (red. nauk.), *Prawo administracyjne. Pojęcia, instytucje, zasady w teorii i orzecznictwie*, Warszawa 2009, s. 83-84.

³³¹ Zob. wyrok TK z dnia 29 kwietnia 1998 r., K 17/97, OTK ZU 3/1998, poz. 30; wyrok TK z dnia 12 stycznia 1999 r., P 2/98, Dz. U. z 1999 r. Nr 3, poz. 30; wyrok TK z dnia 14 czerwca 2004 r., SK 21/03, Dz. U. z 2004 r. Nr 144, poz. 1531; wyrok NSA z dnia 5 czerwca 2001 r., III SA 2661/00, Legalis nr 2250692; wyrok WSA w Warszawie z dnia 21 lutego 2012 r., VI SA/Wa 1949/11, Legalis nr 474230.

³³² A. Michór, *O charakterze odpowiedzialności administracyjnej*, Acta Universitatis Wratislaviensis No 2642, „Przegląd Prawa i Administracji” 2004, t. LX, s. 233.

³³³ M. Król-Bogomilska, *Kary pieniężne w prawie antymonopolowym: w ustawie o ochronie konkurencji i konsumentów, w europejskim prawie wspólnotowym*, Warszawa 2001, s. 15-16. Zob. także: wyrok TK z dnia 4 lipca 2002 r., P 12/01, Dz. U. z 2002 r. Nr 113, poz. 990. W wyroku tym TK stwierdza: „[...] odpowiedzialność karna jest tylko jedną z form odpowiedzialności, w związku z którą stosowane są środki o charakterze represyjnym. Ustawodawcy polskiemu znane są także inne formy postępowań o charakterze represyjnym, które nie są postępowaniami karnymi, i – co istotne – prowadzić je mogą (w początkowej przynajmniej fazie) organy nie będące sądami [...]”.

³³⁴ Zob. art. 56 ust. 6 u.p.e.; art. 104 ust. 2 ustawy z dnia 25 sierpnia 2006 r. o bezpieczeństwie żywności i żywienia (t.j. Dz. U. z 2020 r. poz. 2021 ze zm.); art. 88 ust. 2 ustawy z dnia 12 maja 2011 r. o wyrobie i rozlewie wyrobów winiarskich, obrocie tymi wyrobami i organizacji rynku wina (t.j. Dz. U. z 2020 r. poz. 1891).

podmiotu dokonującego naruszenia oraz jego możliwości finansowych³³⁵ lub przy uwzględnieniu określonych przepisami tych ustaw okoliczności łagodzących lub obciążających³³⁶. W art. 189d k.p.a. zawarto natomiast katalog ogólnych przesłanek miarkowania administracyjnych kar pieniężnych (dyrektywy wymiaru kary), które znajdują zastosowanie w przypadku braku tego rodzaju przesłanek w przepisach szczególnych i w odniesieniu do tych administracyjnych kar pieniężnych, które wymierzane są w warunkach uznania administracyjnego (określonych w sposób widełkowy lub których nakładanie jest fakultatywne)³³⁷. W powołanym artykule wśród przesłanek wymiaru administracyjnych kar pieniężnych wymienia się m.in. stopień przyczynienia się strony, na którą nakładana jest administracyjna kara pieniężna, do powstania naruszenia prawa³³⁸ oraz działania podjęte dobrowolnie przez stronę w celu uniknięcia skutków naruszenia prawa³³⁹. Wymierzając administracyjną karę pieniężną, organ administracji publicznej uwzględnia stopień przyczynienia się strony do naruszenia prawa, a więc czy strona z pełnym rozeznaniem doprowadziła do naruszenia prawa, czy związane to było z działaniami innych osób, których konsekwencji strona nie mogła przewidzieć³⁴⁰. Istotnym elementem wymierzania administracyjnej kary pieniężnej jest także ustalenie, czy strona podjęła działania mające na celu usunięcie skutków naruszenia prawa, czy też działania odwrotne, prowadzące do dalszego stanu niezgodnego z prawem³⁴¹.

Sformułować można konstatację, że pojęcie wymiaru niepodatkowych należności budżetowych o charakterze sankcyjnym wykazuje najwięcej swoistości i odróżnia się od pojęcia wymiaru niepodatkowych należności budżetowych, które takiego charakteru nie posiadają. Niewątpliwie jednak w przypadku niepodatkowych należności budżetowych

³³⁵ Zob. art. 18 ust. 2 u.w.n.t.c.

³³⁶ Zob. art. 111 ust. 2-4 ustawy z dnia 16 lutego 2007 r. o ochronie konkurencji i konsumentów (t.j. Dz. U. z 2021 r. poz. 275; dalej: u.o.k.k.).

³³⁷ M. Jabłoński, *Art. 189d*, [w:] M. Wierzbowski, A. Wiktorowska (red.), *Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz*, Warszawa 2020, Legalis/el. [dostęp: 18.01.2020]. Zgodnie z art. 189d k.p.a.: „Wymierzając administracyjną karę pieniężną, organ administracji publicznej bierze pod uwagę: 1) wagę i okoliczności naruszenia prawa, w szczególności potrzebę ochrony życia lub zdrowia, ochrony mienia w znacznych rozmiarach lub ochrony ważnego interesu publicznego lub wyjątkowo ważnego interesu strony oraz czas trwania tego naruszenia; 2) częstotliwość niedopełniania w przeszłości obowiązku albo naruszania zakazu tego samego rodzaju co niedopełnienie obowiązku albo naruszenie zakazu, w następstwie którego ma być nałożona kara; 3) uprzednie ukaranie za to samo zachowanie za przestępstwo, przestępstwo skarbowe, wykroczenie lub wykroczenie skarbowe; 4) stopień przyczynienia się strony, na którą jest nakładana administracyjna kara pieniężna, do powstania naruszenia prawa; 5) działania podjęte przez stronę dobrowolnie w celu uniknięcia skutków naruszenia prawa; 6) wysokość korzyści, którą strona osiągnęła, lub straty, której uniknęła; 7) w przypadku osoby fizycznej – warunki osobiste strony, na którą administracyjna kara pieniężna jest nakładana”.

³³⁸ Art. 189d pkt 4 k.p.a.

³³⁹ Art. 189d pkt 5 k.p.a.

³⁴⁰ B. Adamiak, *Art. 189d*, [w:] B. Adamiak, J. Borkowski, *Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz*, Warszawa 2019, Legalis/el. [dostęp: 19.01.2020].

³⁴¹ *Ibidem*.

o charakterze sankcyjnym mamy do czynienia z wymiarem wysokości zobowiązania dokonywanym przez uprawnione organy administracji publicznej. Nakładanie kar pieniężnych i grzywien w drodze mandatu karnego ma charakter dolegliwości finansowej. Jak wykazane zostanie w dalszej części pracy, stosunek prawny tej kategorii niepodatkowych należności budżetowych ma charakter zobowiązaniowy. Z punktu widzenia nauki prawa finansowego wszelkie grzywny i kary pieniężne stanowią w ostatecznym rozrachunku dochód władzy publicznej³⁴². Wysokość kar pieniężnych i grzywien wymierzanych w drodze mandatu karnego określona może być w sposób sztywny (poprzez podanie wprost jej wysokości) lub widełkowy („od-do”). Jeżeli przepisy prawa przewidywały wysokość kary pieniężnej lub grzywny w sposób widełkowy, określają także najczęściej dyrektywy jej wymiaru. W przepisach Kodeksu postępowania administracyjnego mowa jest o „nakładaniu” lub „wymierzaniu” administracyjnych kar pieniężnych. Przykładem tego jest art. 189a § 1 k.p.a., zgodnie z którego treścią w sprawach nakładania lub wymierzania kar pieniężnych albo udzielania ulg w ich wykonaniu stosuje się przepisy działu IVA niniejszej ustawy. Analiza literalnego brzmienia powołanego przepisu prowadzi do wniosku, że w Kodeksie postępowania administracyjnego wyraźnie rozróżnia się nakładanie administracyjnych kar pieniężnych od ich wymierzania. Przepis ten traktuje przedmiotowe pojęcia rozłącznie, a skoro tak, to ich znaczenie musi być różne. W ustawie tej nie definiuje się jednak ani pojęcia „nakładania”, ani „wymierzania” administracyjnej kary pieniężnej. Pojęcia te zdefiniowane zostały natomiast w uzasadnieniu rządowego projektu nowelizacji Kodeksu postępowania administracyjnego z dnia 7 kwietnia 2017 r.³⁴³, na mocy której do ustawy tej dodany został dział IVA dotyczący administracyjnych kar pieniężnych. Definicje te nie mają jednak waloru normatywnego, choć pozwalają odczytać intencję autorów projektowanych zmian co do sposobu rozumienia definiowanych pojęć. W powołanym dokumencie wskazuje się, że przez „nałożenie” kary administracyjnej w przepisach działu IVA k.p.a. rozumie się fakt ukarania strony, przy czym zaznacza się, że pojęcie to odnosi się zarówno do administracyjnych kar pieniężnych określonych w sposób sztywny, jak i widełkowo³⁴⁴. Przez „wymierzenie” kary rozumie się natomiast określenie wysokości nakładanej kary w przewidzianych w przepisie prawa granicach, a więc czynność mającą na celu wskazanie konkretnej kwoty pieniężnej, którą strona obowiązana będzie uiścić w konsekwencji naruszenia prawa, którego się dopuściła³⁴⁵. Zauważyć należy, że z powołanych definicji nie wynika,

³⁴² A. Krzywoń, *Podatki i inne daniny publiczne w Konstytucji...*, s. 32.

³⁴³ Uzasadnienie rządowego projektu ustawy o zmianie ustawy – Kodeks postępowania administracyjnego oraz niektórych innych ustaw (dalej: uzasadnienie rządowego projektu nowelizacji k.p.a. z 7 kwietnia 2017 r.), Druk Sejmu VIII kadencji, Nr 1183 z dnia 28 grudnia 2016 r., s. 70.

³⁴⁴ *Ibidem*.

³⁴⁵ *Ibidem*.

że pojęcia „nakładania” i „wymiaru” kary pieniężnej to pojęcia przeciwstawne, co oznaczałoby, że kara pieniężna może być albo nakładana, albo wymierzana. Przeciwnie, „nakładana” jest zarówno kara o wysokości sztywno określonej, jak i w sposób widełkowy. Powstać może natomiast pytanie, czy tak zdefiniowane „nakładanie” i „wymierzanie” kary pieniężnej rozumieć należy w ten sposób, że pojęcie nakładania jest zakresowo szersze od pojęcia wymiaru wysokości kary, ponieważ dotyczy zarówno kar o sztywno ustalonej wysokości, jak i kar, których wysokość określona została widełkowo, podczas gdy z wymiarem mamy do czynienia tylko w sytuacji, gdy wysokość kary określona jest widełkowo, co stwarza możliwość miarkowania jej wysokości przez organ administracji publicznej. Innymi słowy, czy w przypadku kar pieniężnych określonych w przepisach w sposób widełkowy mamy do czynienia zarówno z nakładaniem, jak i z wymiarem kary, a w przypadku kar pieniężnych o sztywno ustalonej wysokości jedynie z ich nakładaniem? Wniosek, że w przypadku podjęcia zachowania zagrożonego administracyjną karą pieniężną organ nakłada taką karę, a następnie, w drodze wymiaru, określa jej wysokość, nie wywołuje kontrowersji w przypadku administracyjnych kar pieniężnych, które są określone widełkowo lub określona jest ich górna granica, a zatem takich, gdzie organ administracji publicznej posiada luz decyzyjny w zakresie ich wymiaru. Zasadnicza wątpliwość powstaje natomiast, czy z wymiarem mamy do czynienia również w przypadku kar pieniężnych o sztywno określonej wysokości, bez względu na okoliczności czynu. Wydaje się, że przez „nałożenie” kary pieniężnej rozumieć należy fakt ukarania strony, a więc obciążenie strony karą pieniężną za naruszenie prawa, którego się dopuściła, przede wszystkim nieodstąpienie od jej nałożenia. Natomiast nie można założyć, że gdy wysokość kary pieniężnej przewidziana jest w przepisach prawa w sposób sztywny, organ administracji publicznej nie określa w decyzji jej wysokości. Trudno jest zaakceptować pogląd, zgodnie z którym w takim przypadku nie mamy do czynienia z etapem wymiaru kary, albowiem niezależnie od faktu, iż wskutek sztywnego określenia wysokości kary pieniężnej nie będą miały do niej zastosowania dyrektywy wymiaru kary, to jednak zasadnie można przyjąć, że do wymiaru w istocie dochodzi, podobnie jak ma to miejsce w niektórych rodzajach opłat publicznych o sztywno określonej wysokości. Dla porównania, w przypadku nieuiszczenia opłaty od posiadania psów, o której mowa w art. 18a ustawy o podatkach i opłatach lokalnych³⁴⁶, wójt (burmistrz, prezydent miasta)³⁴⁷ wydaje decyzję określającą wysokość przedmiotowej opłaty. W decyzji tej organ podatkowy określa wysokość opłaty od posiadania psów, pomimo iż stawka opłaty jest kwotowa i stała, ustalona w sposób sztywny w uchwale rady gminy

³⁴⁶ Ustawa z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (t.j. Dz. U. z 2019 r. poz. 1170 ze zm.; dalej: u.p.o.l.).

³⁴⁷ Art. 1c u.p.o.l.

(rocznie od jednego psa)³⁴⁸. Nie budzi wątpliwości, że decyzja ta jest decyzją wymiarową, a organ podatkowy dokonuje wymiaru wysokości zobowiązania z tytułu opłaty od posiadania psów, który jak wskazywano, w doktrynie określany jest mianem wymiaru kontrolnego. Uzasadniony przy tym jest z pewnością argument, że zobowiązanie z tytułu administracyjnej kary pieniężnej nie jest zobowiązaniem podatkowym, lecz powołanie takiego właśnie przykładu ma na celu wykazanie, że także w prawie podatkowym określenie wysokości podatku lub opłaty, w przypadku gdy przepis prawa przewiduje stałą stawkę kwotową tego podatku lub opłaty, uznawane jest za wymiar tego świadczenia, a decyzja, której formę on przyjmuje – za decyzję wymiarową.

Analiza przepisów Kodeksu postępowania w sprawach o wykroczenia, Kodeksu wykroczeń i Kodeksu karnego skarbowego prowadzi natomiast do wniosku, że w ustawach tych pojęcia „nakładania” i „wymierzania” rozumiane są inaczej niż w Kodeksie postępowania administracyjnego. Zgodnie z literalnym brzmieniem przepisów Kodeksu karnego skarbowego, dotyczących nakładania i wymierzania kary grzywny za wykroczenia skarbowe, mandatem karnym można nałożyć karę grzywny³⁴⁹, natomiast wyrokiem nakazowym można wymierzyć karę grzywny³⁵⁰, przy czym wymierzając karę grzywny lub nakładając ją mandatem karnym, uwzględnia się także stosunki majątkowe i rodzinne sprawcy, jego dochody oraz możliwości zarobkowe³⁵¹. Uznać zatem należy, że w świetle przepisów Kodeksu karnego skarbowego „wymierzanie” kary grzywny utożsamiane jest z „orzekaniem” grzywny przez sąd, podczas gdy pojęcie „nakładania” zarezerwowane jest dla postępowania mandatowego. Nie ma przy tym znaczenia, czy wysokość kary grzywny określona jest przez ustawodawcę w sposób widełkowy czy sztywny, o czym świadczy treść przepisu nakładającego obowiązek uwzględniania stosunków majątkowych i rodzinnych sprawcy, jego dochodów oraz możliwości zarobkowych zarówno w postępowaniu nakazowym, jak i w postępowaniu mandatowym. W przepisach Kodeksu wykroczeń mowa jest wyłącznie o „wymierzaniu” kary grzywny³⁵², natomiast w przepisach rozdziału 17 k.p.s.w., regulującego postępowanie mandatowe – wyłącznie o „nakładaniu” grzywny w drodze mandatu karnego. Zauważyć także należy, że w przepisach Kodeksu karnego skarbowego, w ich pierwotnym brzmieniu, mowa jest o „wymierzaniu kary grzywny w drodze mandatu karnego”³⁵³. Przyjęcie w przepisach tego aktu prawnego terminologii, zgodnie z którą w postępowaniu mandatowym grzywny są

³⁴⁸ Zob. art. 18a ust. 1 oraz art. 19 pkt 1 lit. f u.p.o.l.

³⁴⁹ Zob. art. 48 § 2 k.k.s.

³⁵⁰ Zob. art. 48 § 3 k.k.s.

³⁵¹ Art. 48 § 4 k.k.s.

³⁵² Art. 24 § 1 i § 3 k.w.

³⁵³ Zob. art. 136 § 2 oraz art. 137 § 1 k.k.s. w ich pierwotnym brzmieniu (Dz. U. Nr 83, poz. 930).

„nakładane”, a nie „wymierzone”, nastąpiło na mocy ustawy z dnia 28 lipca 2005 r.³⁵⁴ W piśmiennictwie wskazuje się, że wspomniana zmiana miała na celu zachowanie spójności systemowej poprzez przyjęcie jednolitej z Kodeksem postępowania w sprawach o wykroczenia nomenklatury oraz podkreślenie subsydiarnego charakteru postępowania mandatowego w stosunku do orzekania sądowego³⁵⁵. Podnosi się także, że nakładanie grzywny w drodze mandatu karnego nie jest orzekaniem, a mandat karny nie jest orzeczeniem, lecz imperatywnym oświadczeniem woli organu procesowego³⁵⁶. Powyższe rozważania prowadzą do wniosku, że w świetle przepisów Kodeksu karnego skarbowego i Kodeksu postępowania w sprawach o wykroczenia „wymierzanie” związane jest z orzekaniem sądowym. Uznać zatem należy, że w ujęciu takim pojęcia „wymierzania” i „nakładania” grzywny w drodze mandatu karnego nie odnoszą się do ustalenia jej wysokości, ponieważ tego ostatniego dokonuje zarówno sąd, orzekając grzywnę, jak i organ mandatowy (lub jego funkcjonariusz), nakładając grzywnę w drodze mandatu karnego. Skonstatować więc można, że pojęcie „wymiaru” („wymierzania”) może być różnie rozumiane, w zależności od specyfiki danej gałęzi prawa. Z punktu widzenia prawa finansowego „wymiar” niepodatkowych należności budżetowych, w tym niepodatkowych należności budżetowych o charakterze sankcyjnym, sprowadza się do ustalenia lub określenia wysokości zobowiązania niepodatkowej należności budżetowej przez uprawnione organy administracji publicznej. Tak rozumianego „wymiaru” niepodatkowych należności budżetowych właściwy organ administracji publicznej dokonuje w drodze decyzji administracyjnej, w tym decyzji podatkowej lub mandatu karnego. Powyższe rozumienie pojęcia „wymiaru” niepodatkowych należności budżetowych przyjęte zostało również dla celów niniejszej pracy.

3. Obliczenie niepodatkowych należności budżetowych

Istotne znaczenie dla ustalenia lub określenia przez organ administracji publicznej zobowiązania niepodatkowej należności budżetowej ma czynność obliczenia wysokości tego zobowiązania. Zważywszy, że niepodatkowe należności budżetowe o charakterze niesankcyjnym to przede wszystkim niepodatkowe należności budżetowe stanowiące daniny publiczne, uprawnione jest odniesienie do nich prezentowanych w doktrynie prawa podatkowego poglądów na temat obliczenia podatków, a więc podstawowych

³⁵⁴ Ustawa z dnia 28 lipca 2005 r. o zmianie ustawy – Kodeks karny skarbowy oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. Nr 178, poz. 1479).

³⁵⁵ A. Światłowski, *Jedna czy wiele procedur karnych. Z zagadnień wewnętrznego zróżnicowania form postępowania karnego rozpoznawczego*, Sopot 2008, s. 190.

³⁵⁶ *Ibidem*, s. 195.

danin publicznych w prawie polskim. Obliczenie podatku uznawane jest za czynność lub zespół czynności materialnorachunkowych, bez których obowiązek podatkowy nie mógłby przekształcić się w zobowiązanie indywidualnego podatnika³⁵⁷. Jest to zarazem generalna instytucja stosowania prawa, której celem jest odkrycie jednej i jedynej kwoty należnego podatku³⁵⁸. Obliczenie odnosi się tylko do wysokości kwoty podatku, nie zaś do sposobu lub terminu jego wykonania³⁵⁹. Na obliczenie kwoty podatku składają się wszelkie czynności materialnorachunkowe, a więc zarówno liczbowe oznaczenie podstawy, jak i końcowe wyliczenie należnego podatku przez zastosowanie odpowiedniej stawki do podstawy lub z jej pominięciem, jeśli nie występuje ona w normie prawno podatkowej, co ma miejsce w przypadku tzw. prostych podatkowych stanów faktycznych, niewymagających procesu ustalenia stanu faktycznego oraz rozstrzygania o jego kwalifikacji prawnej, przez co wysokość podatku jest w pełni znana i przewidywana z góry³⁶⁰. Obliczenie jest czynnością materialnotechniczną o skutkach prawnych, której celem jest przesądzenie, w drodze określenia lub ustalenia, o prawidłowej wysokości należnego podatku³⁶¹. Odnosząc powyższe poglądy na temat pojęcia obliczenia należnej kwoty podatku do niepodatkowych należności budżetowych, stwierdzić można, że z obliczeniem jako czynnością materialnotechniczną o skutkach prawnych, mającą na celu przesądzenie o prawidłowej wysokości niepodatkowej należności budżetowej do uiszczenia, mamy do czynienia także w procesie ustalania lub określania (wymiaru) należnej kwoty niepodatkowych należności budżetowych, które są daninami publicznymi. Z obliczeniem wysokości zobowiązania niepodatkowej należności budżetowej, choć w formie bardziej uproszczonej, mamy do czynienia także w przypadku wymiaru niepodatkowych należności budżetowych o charakterze restytucyjno-prewencyjnym oraz sankcyjnym. Obliczenie wysokości zobowiązania niepodatkowej należności budżetowej o charakterze restytucyjno-prewencyjnym nie polega jednak, jak w przypadku obliczenia zobowiązania niepodatkowej należności budżetowej stanowiącej daninę publiczną, na zastosowaniu odpowiedniej stawki do liczbowo ustalonej podstawy wymiaru, lecz sprowadza się do wyliczenia, w przypadku zaistnienia przesłanek zwrotu, kwoty zwrotu środków publicznych, na podstawie danych zawartych w sprawozdaniach z rozliczenia wykorzystania

³⁵⁷ T. Dębowska-Romanowska, *Uwagi o sposobie definiowania przedmiotu i podstawy opodatkowania z punktu widzenia obliczenia prawidłowej (jednej i jedynej) kwoty podatku*, [w:] B. Brzeziński et al. (kom. red.), *Księga pamiątkowa ku czci Profesora Apoloniusza Kosteckiego. Studia z dziedziny prawa podatkowego*, Toruń 1998, s. 35.

³⁵⁸ *Ibidem*.

³⁵⁹ T. Dębowska-Romanowska, *Pojęcie obliczenia podatku a odwzorowanie podatkowego stanu faktycznego za pomocą czynności i aktów z zakresu administracji publicznej*, „Roczniki Nauk Prawnych” 1998, t. VIII. *Księga pamiątkowa poświęcona pamięci Profesora Henryka Renigera* (zeszyt specjalny), s. 24.

³⁶⁰ T. Dębowska-Romanowska, *Obliczenie podatku a gwarancje praw obywatelskich*, „Państwo i Prawo” 1998, nr 7, s. 24-25.

³⁶¹ T. Dębowska-Romanowska, *Pojęcie...*, s. 25 i n.

otrzymanych środków publicznych lub pozyskanych w trakcie kontroli prawidłowości ich wykorzystania. Obliczenia niepodatkowej należności budżetowej dokonują, choć również w ograniczonym zakresie, także organy administracji publicznej w procesie ustalania wysokości zobowiązań niepodatkowych należności budżetowych o charakterze sankcyjnym. Organ nakładający karę pieniężną lub grzywnę w drodze mandatu karnego dokonuje wyliczenia wysokości niepodatkowej należności budżetowej, przede wszystkim w sytuacji, gdy granice wysokości kary zakresłone nie są w sposób sztywny, lecz poprzez odniesienie do określonych wartości, na przykład wysokości obrotu osiągniętego przez podmiot, na który nakłada się karę³⁶².

W literaturze prawopodatkowej podnosi się, że zdefiniowanie należnej kwoty podatku może nastąpić na podstawie wielokrotnych czynności obliczenia, gdyż obliczenie jako czynności podejmowane winny być tak długi, aż nie nastąpi prawidłowe wyliczenie należnej kwoty podatku³⁶³. Prezentowane są także poglądy, zgodnie z którymi wymiar podatkowy może być jednorazowy lub wielokrotny³⁶⁴. Z tego punktu widzenia indywidualny obowiązek podatkowy może być odtwarzany do postaci zobowiązania wielokrotnie, jeżeli pozwala na to procedura postępowania (np. wydawanie decyzji w trybach nadzwyczajnych po wznowieniu postępowania lub stwierdzeniu nieważności decyzji)³⁶⁵. Powyższe poglądy o wielofazowości wymiaru podatkowego odnieść można by również do wymiaru tych niepodatkowych należności budżetowych, dla których postępowaniem wymiarowym jest postępowanie podatkowe lub ogólne postępowanie administracyjne. Przepisy Ordynacji podatkowej, regulujące postępowanie podatkowe, podobnie jak przepisy Kodeksu postępowania administracyjnego normujące postępowanie ogólnoadministracyjne, przewidują instytucję odwołania oraz nadzwyczajne tryby wzruszenia decyzji ostatecznej. Tytułem przykładu, decyzja wydana po wznowieniu postępowania, uchylająca decyzję dotychczasową i orzekająca co do istoty sprawy jest w części decyzją rozstrzygającą o zasadności wznowienia postępowania, a w części decyzją wymiarową³⁶⁶. W części dotyczącej wymiaru zobowiązania ma ona ten sam charakter prawny co decyzja dotychczasowa³⁶⁷. Za decyzje wymiarowe uznane mogą być także m.in. decyzje organu odwoławczego uchylające decyzję wymiarową organu pierwszej instancji w całości lub w części – i w tym zakresie orzekające co do istoty

³⁶² Przykładowo, zgodnie z art. 106 ust. 1 u.o.k.k. Prezes Urzędu Ochrony Konkurencji i Konsumentów może nałożyć na przedsiębiorcę, w drodze decyzji, karę pieniężną, o której mowa w niniejszym artykule, w wysokości nie większej niż 10% obrotu osiągniętego w roku obrotowym poprzedzającym rok jej nałożenia.

³⁶³ Zob. odnośnie do obliczenia należnej kwoty podatku: T. Dębowska-Romanowska, *Pojęcie...*, s. 25; *eadem*, *Obliczenie...*, s. 25.

³⁶⁴ H. Dzwonkowski, *Powstawanie...*, s. 78.

³⁶⁵ Zob. *ibidem*, s. 81.

³⁶⁶ T. Nowak, Art. 245, [w:] H. Dzwonkowski (red.), *Ordynacja podatkowa...*, 2020 [dostęp: 06.04.2020].

³⁶⁷ *Ibidem*.

sprawy. Z uwagi na obszerność wspomnianej tematyki konstrukcja normatywnych modeli wymiaru niepodatkowych należności budżetowych określonych w pracy nie obejmuje postępowania odwoławczego i nadzwyczajnych trybów wzruszania decyzji ostatecznych. W pracy analizie poddane zostały rozwiązania normatywne dotyczące wymiaru niepodatkowych należności budżetowych, który sprowadza się do pierwotnego ustalenia lub określenia przez właściwy organ administracji publicznej wysokości zobowiązań z ich tytułu. W przypadku niepodatkowych należności budżetowych, dla których postępowaniem wymiarowym jest postępowanie podatkowe lub ogólne postępowanie administracyjne, wiąże się to z wydaniem przez organ administracji publicznej decyzji, którą określić można jako pierwotnie ustalającą lub określającą wysokość zobowiązania niepodatkowej należności budżetowej. Problematyka wielofazowości wymiaru niepodatkowych należności budżetowych nie dotyczy natomiast należności z tytułu grzywien nakładanych w drodze mandatu karnego w postępowaniu w sprawach o wykroczenia oraz w postępowaniu w sprawach o wykroczenia skarbowe. Za jedyny dopuszczalny środek zaskarżenia mandatu karnego uznaje się wniosek o uchylenie prawomocnego mandatu karnego³⁶⁸. W przedmiocie uchylenia mandatu karnego orzeka na posiedzeniu sąd właściwy do rozpoznania sprawy, na którego obszarze działania została nałożona kara grzywny³⁶⁹. W ramach postępowania mandatowego nie ma zatem możliwości ponownego rozstrzygnięcia przez organy mandatowe w przedmiocie wysokości nałożonego mandatu karnego.

4. Podsumowanie

W drugim rozdziale pracy sprecyzowano, jak dla jej celów rozumiane jest pojęcie wymiaru niepodatkowych należności budżetowych. Wskazano, że pod pojęciem tym rozumie się ustalanie lub określanie wysokości zobowiązania niepodatkowej należności budżetowej podmiotu zobowiązanego niepodatkowej należności budżetowej przez uprawnione organy administracji publicznej. W pracy przyjęto wąskie rozumienie wymiaru niepodatkowych należności budżetowych. W konsekwencji braku definicji legalnej przedmiotowego pojęcia rozpatrywane może być ono bowiem w ujęciu szerszym lub węższym.

W celu precyzyjnego określenia przyjętego w pracy pojęcia wymiaru niepodatkowych należności budżetowych konieczne było także uściślenie, że przedmiotem badań

³⁶⁸ Zob. A. Osiński, *Postępowanie mandatowe jako przykład postępowania opartego na prawie procesowym, w którym dochodzi do kumulacji funkcji procesowych*, [w:] T. Grzegorzczak, J. Izidorczyk, R. Olaszewski (red. nauk.), *Z problematyki funkcji procesu karnego*, Warszawa 2013, s. 179.

³⁶⁹ Art. 140 § 2 k.k.s. oraz art. 101 § 2 k.p.s.w.

w pracy są rozwiązania normatywne dotyczące wymiaru niepodatkowych należności budżetowych, który sprowadza się do pierwotnego ustalenia lub określenia przez właściwy organ administracji publicznej wysokości zobowiązań z ich tytułu. W przypadku niepodatkowych należności budżetowych, dla których postępowaniem wymiarowym jest postępowanie podatkowe lub ogólne postępowanie administracyjne, wiąże się to z wydaniem przez organ administracji publicznej decyzji, którą określić można jako pierwotnie ustalającą lub określającą wysokość zobowiązania niepodatkowej należności budżetowej.

Różnorodność charakteru prawnego niepodatkowych należności budżetowych przejawia się także w zakresie ich wymiaru. W drugim rozdziale wykazano, że pojęcie wymiaru niepodatkowych należności budżetowych nie jest pojęciem jednorodnym, co stanowi konsekwencję dużego zróżnicowania niepodatkowych należności budżetowych. Największe odrębności wykazuje przy tym wymiar niepodatkowych należności budżetowych o charakterze sankcyjnym. Sformułować można ogólną konstatację, że co do zasady, wymiar niepodatkowych należności budżetowych stanowiących daniny publiczne polega na ustaleniu stanu faktycznego, z którym ustawa łączy obowiązek niepodatkowych należności budżetowych oraz sprowadzeniu abstrakcyjnie ujętej w przepisach prawnych podstawy wymiaru (podstawy obliczenia) do faktycznej podstawy wymiaru i zastosowaniu do niej określonej przepisami stawki. Natomiast dokonując wymiaru niepodatkowych należności budżetowych o charakterze sankcyjnym, organ administracji publicznej ustala wysokość zobowiązania niepodatkowej należności budżetowej, uwzględniając przewidziane przez ustawodawcę okoliczności (dyrektywy wymiaru kary), od których uzależniona jest wysokość tego zobowiązania. Nakładając karę pieniężną w drodze decyzji lub grzywnę w drodze mandatu karnego, organ administracji publicznej określa jej wysokość, także w przypadku, gdy wysokość kary pieniężnej za popełnienie danego deliktu administracyjnego lub grzywny za popełnienie danego wykroczenia lub wykroczenia skarbowego przewidziana jest przepisami prawa w sposób sztywny. Inna jest również terminologia stosowana przez ustawodawcę w unormowaniach dotyczących wymiaru niepodatkowych należności budżetowych o charakterze daninowym i niepodatkowych należności budżetowych o charakterze sankcyjnym, przy czym termin „wymiar” (a bardziej „wymierzanie”) stosowany jest, w obecnym stanie prawnym, w przepisach regulujących te ostatnie.

W drugim rozdziale pracy wykazano także, że pojęcie „wymiaru” („wymierzania”) może być różnie rozumiane, w zależności od specyfiki danej gałęzi prawa. Niemniej jednak z perspektywy prawa finansowego „wymiar” niepodatkowych należności budżetowych sprowadza się do ustalenia lub określenia wysokości zobowiązania z ich tytułu przez uprawnione organy administracji publicznej. Tak rozumianego „wymiaru”

niepodatkowych należności budżetowych właściwy organ administracji publicznej dokonuje w drodze decyzji administracyjnej, w tym decyzji podatkowej lub mandatu karnego. Pojęcie wymiaru niepodatkowych należności budżetowych związane jest ściśle z pojęciem ich obliczenia rozumianym jako czynność materialnotechniczna o skutkach prawnych, mająca na celu przesądzenie o prawidłowej wysokości niepodatkowej należności budżetowej do uiszczenia.

Rozdział III

Normatywny model wymiaru niepodatkowych należności budżetowych

1. Wprowadzenie

Regulacje prawne dotyczące wymiaru niepodatkowych należności budżetowych zawarte są w wielu aktach prawnych, nie tylko z zakresu prawa podatkowego i finansowego, ale również prawa administracyjnego, a nawet szeroko rozumianego prawa karnego. Ustalenie mechanizmów normatywnych wymiaru niepodatkowych należności budżetowych wymaga uwzględnienia przepisów wielu różnych ustaw. Analiza tych mechanizmów prowadzi jednak do wniosku, że tak jak dokonać można podziału na poszczególne kategorie niepodatkowych należności budżetowych, podobnie wskazać można, jakie podstawowe normatywne modele wymiaru niepodatkowych należności budżetowych wyróżnić można w prawie polskim. Celem niniejszej pracy jest ustalenie konstrukcji normatywnych modeli wymiaru charakterystycznych dla zasadniczych kategorii niepodatkowych należności budżetowych wyodrębnionych na podstawie przyjętych w niej kryteriów.

Wskazanie normatywnych modeli wymiaru charakterystycznych dla poszczególnych kategorii niepodatkowych należności budżetowych i określenie ich struktury nie byłoby jednak możliwe bez uprzedniego ustalenia, jakie elementy składają się na normatywny model wymiaru niepodatkowej należności budżetowej. Przed podjęciem rozważań na temat rodzajów normatywnych modeli wymiaru niepodatkowych należności budżetowych konieczne jest zatem ustalenie, co rozumieć należy pod pojęciem normatywnego modelu wymiaru i jakie są elementy jego konstrukcji. Mając powyższe na uwadze, celem badawczym trzeciego rozdziału pracy jest określenie, co rozumieć należy pod pojęciem normatywnego modelu wymiaru niepodatkowych należności budżetowych oraz ustalenie elementów jego struktury. Struktura poszczególnych normatywnych modeli wymiaru niepodatkowych należności budżetowych może być podobna lub

wykazywać odrębności. W przypadku gdy konstrukcja danego modelu jest charakterystyczna dla większej grupy niepodatkowych należności budżetowych, model ten uznać należy za jeden z zasadniczych normatywnych modeli wymiaru niepodatkowych należności budżetowych.

Każdy z prezentowanych w dysertacji normatywnych modeli wymiaru niepodatkowych należności budżetowych zbudowany jest z określonych elementów, które kształtują jego konstrukcję. Elementem struktury normatywnego modelu wymiaru niepodatkowych należności budżetowych są m.in. organy właściwe w sprawach ich wymiaru. Zważywszy, że przyjęta w dysertacji konstrukcja normatywnego modelu wymiaru niepodatkowych należności budżetowych nie obejmuje postępowania odwoławczego oraz nadzwyczajnych trybów wzruszania ostatecznych decyzji administracyjnych (w tym decyzji podatkowych), rozważania poczynione w tej części pracy dotyczą organów właściwych w sprawach wymiaru niepodatkowych należności budżetowych w pierwszej instancji. Zastrzeżenie to odnosi się do niepodatkowych należności budżetowych, dla których postępowaniem wymiarowym jest postępowanie podatkowe lub ogólne postępowanie administracyjne, a więc procedury postępowania, w ramach których przewiduje się instytucję odwołania oraz nadzwyczajne tryby wzruszenia decyzji ostatecznej. Dla celów niniejszej rozprawy przez organy właściwe w sprawach wymiaru niepodatkowych należności budżetowych, dla których postępowaniem wymiarowym jest postępowanie podatkowe lub ogólne postępowanie administracyjne, rozumieć zatem należy organy właściwe w sprawach ich wymiaru w pierwszej instancji.

Z uwagi na to, że niepodatkowe należności budżetowe stanowią liczną, a zarazem zróżnicowaną kategorię środków publicznoprawnych, ustalenie zamkniętego katalogu organów właściwych w sprawach ich wymiaru przekracza ramy przedmiotowej dysertacji. Stąd celem trzeciego rozdziału pracy nie jest wskazanie takiego katalogu, lecz analiza problematyki organów właściwych w sprawach wymiaru niepodatkowych należności budżetowych z uwzględnieniem ich podziału na niepodatkowe należności budżetowe w rozumieniu przepisów Ordynacji podatkowej oraz niepodatkowe należności budżetowe w rozumieniu przepisów ustawy o finansach publicznych.

2. Normatywny model wymiaru niepodatkowych należności budżetowych – pojęcie

W analizie prawa o złożonej strukturze przydatne jest tworzenie modeli prawnych³⁷⁰. Zgodnie z definicją słownikową „model” to „konstrukcja, schemat lub opis ukazujący

³⁷⁰ P. Korzeniowski, *Model prawny systemu gospodarki odpadami. Studium administracyjno-prawne*, Łódź 2014, s. 53.

działanie, budowę, cechy, zależności jakiegoś zjawiska lub obiektu”³⁷¹. Modelem nazywa się bądź zbiór założeń upraszczających, bądź też sam przedmiot albo zbiór przedmiotów spełniających takie założenia³⁷². Model może być idealizacją rzeczywistości lub jej uproszczeniem³⁷³. Przez „model prawny” rozumie się strukturę i cechy instytucji prawnej³⁷⁴. Instytucje prawne sprowadzać się mogą do jednej normy prawnej, do kilku lub kilkunastu grup przepisów lub do większej liczby norm prawnych składających się na coraz większe całości³⁷⁵. Model prawny powinien funkcjonować w praktyce jako obiektywnie istniejąca konstrukcja normatywna, która może być przez badacza poznana i skierowana na ustalenie prawidłowości występujących w procesach tworzenia i stosowania prawa³⁷⁶. Każdy model prawny spełnia funkcję objaśniającą i posiada element prognostyczny³⁷⁷. W niniejszej pracy badaniu podlega normatywny model wymiaru niepodatkowych należności budżetowych. W znaczeniu słownikowym „normatywny” oznacza „ustalający, stosujący normy, reguły [...]”³⁷⁸. „Normatywny” to także „podlegający normom lub przez nie określony”³⁷⁹. W teorii prawa model normatywny tworzenia prawa przeciwstawia się modelowi teoretycznemu³⁸⁰. W modelu teoretycznym zawiera się opis generalizujący tworzenia prawa, abstrahujący od tego, co z punktu widzenia modelowania uważa się za nieistotne (model generalizująco-opisowy) lub rozpatruje się tworzenie prawa jako element funkcjonującego systemu albo typ procesów decyzyjno-informacyjnych (model teoretyczny *sensu stricto*)³⁸¹. Model teoretyczny stanowi konstrukt myślowy, któremu w rzeczywistości nie odpowiada żadne konkretnie istniejące zjawisko lub przedmiot, a jego konstrukcja opiera się w znacznej mierze na konwencji³⁸². Model normatywny wskazuje natomiast, jak prawo powinno być tworzone z punktu widzenia określonych wartości i reguł, które mogą być zawarte w przepisach prawa (normatywny model prawny), w ideologii politycznej (normatywny model polityczny) lub formułowane przez doktrynę (normatywny model doktrynalny)³⁸³. Zgodzić należy się zatem ze

³⁷¹ Słownik języka polskiego PWN, <https://sjp.pwn.pl>, hasło: model [dostęp: 29.06.2020].

³⁷² W. Marciszewski, *Model*, [w:] idem (red. nauk.), *Mała encyklopedia logiki*, Wrocław-Warszawa-Kraków-Gdańsk-Lódź 1988, s. 128.

³⁷³ M. Zakrzewska, *Model prawny udziału organizacji społecznych w ochronie środowiska*, Warszawa 2018, s. 17.

³⁷⁴ H. Dzwonkowski, *Powstawanie...*, s. 84.

³⁷⁵ *Ibidem*.

³⁷⁶ P. Korzeniowski, *op. cit.*, s. 46.

³⁷⁷ *Ibidem*, s. 45.

³⁷⁸ J. Tokarski (red. nauk.), *Słownik wyrazów obcych PWN*, Warszawa 1980, s. 515.

³⁷⁹ Słownik języka polskiego PWN, <https://sjp.pwn.pl>, hasło: normatywny [dostęp: 29.06.2020].

³⁸⁰ Zob. J. Wróblewski, *Teoria racjonalnego tworzenia prawa*, Wrocław-Warszawa-Kraków-Gdańsk-Lódź 1985, s. 66 i n. Zob. także na temat modeli stosowania prawa: J. Wróblewski, [w:] W. Lang, J. Wróblewski, S. Zawadzki, *Teoria państwa i prawa*, Warszawa 1986, s. 456 i n.

³⁸¹ J. Wróblewski, *Teoria racjonalnego...*, s. 66.

³⁸² W. Lang, *Struktura kontroli prawnej organów państwowych PRL*, Kraków 1963, s. 18.

³⁸³ J. Wróblewski, *Teoria racjonalnego...*, s. 66-67.

stanowiskiem, że model normatywny rozumieć należy jako poddany formalizacji, poprzez system norm prawnych, precyzyjnie wyznaczony fragment rzeczywistości, z pominięciem mniej istotnych jej elementów, który służy ocenie dostępnych kierunków działania i wskazaniu tego, który w danej sytuacji jest najlepszy (optymalny), co odróżnia model ten od modelu opisowego, ograniczającego się do przedstawienia fragmentu rzeczywistości z pominięciem próby jej oceny³⁸⁴. W rozważaniach w dalszej części pracy będziemy mieli do czynienia w istocie z normatywnym modelem prawnym wymiaru niepodatkowych należności budżetowych, albowiem analizie poddane zostaną reguły i zasady wymiaru zawarte w konkretnych przepisach obowiązującego prawa. Innymi słowy, używany w dalszej części pracy termin „normatywny model wymiaru niepodatkowych należności budżetowych” należy rozumieć jako normatywny model prawny ich wymiaru. Analiza tak rozumianego normatywnego modelu prawnego wymiaru niepodatkowych należności budżetowych została wzbogacona o przedstawienie dorobku doktryny prawa.

Normatywny model wymiaru niepodatkowych należności budżetowych wyznaczają przepisy ustaw zawierających regulacje dotyczące wymiaru (ustalania i określania wysokości zobowiązania) niepodatkowych należności budżetowych. Dokonując wymiaru niepodatkowych należności budżetowych, organ administracji publicznej uwzględnia przede wszystkim przepisy ustawy stanowiącej podstawę jej pobierania oraz w zależności od charakteru prawnego niepodatkowej należności budżetowej – przepisy Ordynacji podatkowej, ustawy o finansach publicznych i Kodeksu postępowania administracyjnego. W celu określenia konstrukcji normatywnego modelu (modeli) wymiaru niepodatkowych należności budżetowych analizie poddano więc przede wszystkim materiał normatywny, ale również orzecznictwo i poglądy doktryny prawa na temat wymiaru niepodatkowych należności budżetowych. Zaznaczyć przy tym należy, że model (modele) wymiaru niepodatkowych należności budżetowych prezentowane w niniejszej pracy mogą zawierać cechy modeli opisowych, w zakresie niezbędnym do dokonania kompleksowej analizy problematyki wymiaru niepodatkowych należności budżetowych. Model normatywny spełnia funkcje praktyczne, określa wartości, które po przyjęciu przez prawodawcę wyznaczają cele oraz częściowo sposoby jego działania, podczas gdy model teoretyczny pełni funkcje poznawcze (heurystyczne), które są elementem poznania określonej praktyki społecznej, ale mogą być też wykorzystywane dla jej doskonalenia³⁸⁵.

³⁸⁴ J. Supernat, *Modelowanie i modele*, Instytut Nauk Administracyjnych, Uniwersytet Wrocławski, www.supernat.pl/wyklady/plk/i_9_0_Modelowanie_i_modele.ppt z dnia 25.04.2013 r., za: M. Kropiewnicka, *Normatywny model udziału społeczeństwa w sprawach dotyczących organizmów genetycznie zmodyfikowanych*, rozprawa doktorska, Uniwersytet w Białymstoku, Wydział Prawa, Białystok 2018, s. 30, <http://hdl.handle.net/11320/7587> [dostęp: 15.06.2020].

³⁸⁵ J. Wróblewski, *Teoria racjonalnego...*, s. 74.

Obok podziału na normatywne i teoretyczne (opisowe) wyróżnić można także podział modeli na statyczne i dynamiczne³⁸⁶. Modele statyczne przedstawiają rzeczywistość w jakiejś konkretnej chwili, w oderwaniu od stosunków następstwa czasowego, natomiast modele dynamiczne wykorzystują czas jako podstawowy element opisu zjawiska w jego powiązaniu ze zdarzeniami występującymi wcześniej i później³⁸⁷. W niniejszej pracy modelowanie realizuje zarówno aspekt statyczny, jak i dynamiczny. Normatywny model wymiaru niepodatkowych należności budżetowych w ujęciu statycznym określa konstrukcję oraz cechy instytucji prawnych dotyczących wymiaru niepodatkowych należności budżetowych. Natomiast na normatywny model wymiaru niepodatkowej należności budżetowej w ujęciu dynamicznym składają się następujące elementy: sposób powstawania zobowiązania niepodatkowej należności budżetowej, postępowania przedwymiarowe, organy właściwe w sprawach jej wymiaru, procedura postępowania właściwa w sprawach wymiaru niepodatkowej należności budżetowej (postępowanie wymiarowe) oraz rozstrzygnięcie wymiarowe. W dysertacji badaniu poddane zostały zarówno poszczególne instytucje prawne dotyczące wymiaru niepodatkowych należności budżetowych, jak i ich wzajemne korelacje i następstwo czasowe. W normatywnym modelu wymiaru niepodatkowych należności budżetowych w ujęciu dynamicznym wymiar pojmowany jest jako proces, na który składają się wymienione powyżej elementy, które następują po sobie w określonej kolejności. Istotnym elementem przedmiotowego modelu są także organy właściwe w sprawach wymiaru niepodatkowej należności budżetowej. Organy te prowadzą postępowanie wymiarowe oraz podejmują rozstrzygnięcie wymiarowe w formie przewidzianej przepisami prawa. Normatywny model wymiaru niepodatkowych należności budżetowych w ujęciu dynamicznym jest pojęciem szerszym od pojęcia postępowania wymiarowego, gdyż tworzą go nie tylko działania organów administracji publicznej mające na celu ustalenie lub określenie wysokości zobowiązania niepodatkowej należności budżetowej. Konstrukcję tego modelu wyznacza w pierwszej kolejności przewidziany przez ustawodawcę dla danej niepodatkowej należności budżetowej sposób powstawania jej zobowiązania, a postępowanie wymiarowe jest jednym z elementów modelu. Normatywny model wymiaru niepodatkowych należności budżetowych w ujęciu dynamicznym tworzy zatem pewną całość, która ma swój początek i koniec. Końcowym elementem modelu w tym ujęciu jest wydanie przez właściwy organ administracji publicznej rozstrzygnięcia wymiarowego, w którym ustalona lub określona jest wysokość zobowiązania niepodatkowej należności budżetowej. Określenie kształtu normatywnego modelu wymiaru niepodatkowych należności budżetowych polega zatem na uporządkowaniu zawartych w różnych aktach prawnych regulacji dotyczących

³⁸⁶ Zob. J. Supernat, *op. cit.*, [dostęp: 15.06.2020].

³⁸⁷ *Ibidem*.

wymiaru niepodatkowych należności budżetowych, odtworzeniu (odczytaniu) z ich treści konstrukcji (struktury) tego modelu (ujęcie dynamiczne), analizie poszczególnych jego elementów (ujęcie statyczne) oraz przedstawieniu postulatów *de lege ferenda*.

Modele normatywne obejmują zachowania powtarzalne, opisane treścią norm, abstrahując od zachowań i wartości niepowtarzalnych³⁸⁸. Mając na uwadze, że niepodatkowe należności budżetowe stanowią liczną kategorię świadczeń publicznoprawnych, których zróżnicowanie uwidacznia się również w zakresie ich wymiaru, celem niniejszej dysertacji jest wskazanie i analiza normatywnych modeli wymiaru niepodatkowych należności budżetowych charakterystycznych dla ich podstawowych kategorii. W pracy przyjęto założenie, że konstrukcję normatywnego modelu (modeli) wymiaru niepodatkowych należności budżetowych determinuje zakres stosowania do niepodatkowej należności budżetowej przepisów Ordynacji podatkowej, sposób powstawania zobowiązania niepodatkowej należności budżetowej oraz jej charakter prawny. Rozważania poczynione w pierwszym rozdziale pracy wykazały, że podstawowy podział niepodatkowych należności budżetowych w prawie polskim to podział na niepodatkowe należności budżetowe w rozumieniu przepisów Ordynacji podatkowej i niepodatkowe należności budżetowe w rozumieniu przepisów ustawy o finansach publicznych. Wykazano również, że podział ten wyznacza podstawowe zakresy stosowania do niepodatkowych należności budżetowych przepisów Ordynacji podatkowej. Zakładając, że zakres stosowania przepisów tej ustawy determinuje kształt normatywnego modelu wymiaru niepodatkowych należności budżetowych, uznać należy konsekwentnie, że o ile przepisy szczególne nie stanowią inaczej, adekwatnie do podstawowego podziału niepodatkowych należności budżetowych zróżnicowany jest normatywny model ich wymiaru. Założenie to podlega weryfikacji w dalszej części dysertacji. Przepisy szczególne regulować mogą odmiennie, niż wynika z powołanych powyżej przepisów, kwestię stosowania Ordynacji podatkowej do poszczególnych niepodatkowych należności budżetowych. Przyjając więc należy, że obok zasadniczych normatywnych modeli wymiaru niepodatkowych należności budżetowych wyróżnić można także normatywne modele wymiaru przewidziane przez ustawodawcę dla niektórych niepodatkowych należności budżetowych, wyznaczone przepisami szczególnymi, o konstrukcji odmiennej od konstrukcji modeli podstawowych. Celem niniejszej pracy jest określenie zasadniczych normatywnych modeli wymiaru niepodatkowych należności budżetowych, z pominięciem modeli, których struktura stanowi odstępstwo od konstrukcji modeli podstawowych. Ramy dysertacji nie pozwalają na zbadanie wszystkich normatywnych modeli wymiaru niepodatkowych należności budżetowych, jakie wyróżnić można na podstawie analizy regulacji dotyczących wymiaru niepodatkowych należności budżetowych w prawie polskim. Modelowanie ma na celu

³⁸⁸ Z. Cieślak, [w:] *idem* (red. nauk.), *Nauka administracji*, Warszawa 2017, s. 176.

odzwierciedlenie interesującego nas fragmentu rzeczywistości z pominięciem mniej istotnych jej elementów³⁸⁹.

Wskazane powyżej elementy konstrukcji normatywnego modelu (modeli) wymiaru niepodatkowych należności budżetowych są przedmiotem badań w dalszej części trzeciego rozdziału pracy.

3. Elementy konstrukcji normatywnego modelu wymiaru niepodatkowych należności budżetowych

3.1. Powstawanie zobowiązań niepodatkowych należności budżetowych

3.1.1. Charakter prawny stosunku prawnego niepodatkowych należności budżetowych

Pierwszym, a zarazem decydującym o jego dalszym kształcie elementem konstrukcji normatywnego modelu wymiaru niepodatkowych należności budżetowych jest sposób powstawania zobowiązań z ich tytułu. Przed podjęciem rozważań na temat sposobów powstawania zobowiązań niepodatkowych należności budżetowych niezbędne jest, po pierwsze, dokonanie analizy charakteru prawnego stosunku prawnego niepodatkowych należności budżetowych, w szczególności ustalenie, czy posiada on charakter zobowiązaniowy. Po drugie, skonstruowanie aparatury pojęciowej możliwej do przyjęcia w odniesieniu do niepodatkowych należności budżetowych. Jak wykazano w pierwszym rozdziale pracy, niepodatkowe należności budżetowe to kategoria świadczeń publicznoprawnych, do których zaliczają się zarówno daniny publiczne, jak i świadczenia o charakterze niedaninowym. Zróżnicowany jest także zakres stosowania przepisów Ordynacji podatkowej do poszczególnych niepodatkowych należności budżetowych. Niepodatkowe należności budżetowe stanowią zatem swoistą kategorię świadczeń publicznoprawnych, która jednocześnie wykazuje podobieństwo i odrębność od innych świadczeń publicznoprawnych. Przyjęcie uwzględniającej swoistość niepodatkowych należności budżetowych terminologii, która odda istotę omawianych instytucji prawnych, jest niezbędne nie tylko dla dokonania analizy charakteru prawnego stosunku prawnego niepodatkowych należności budżetowych i konstrukcji normatywnego modelu ich wymiaru, ale jest także istotne dla osiągnięcia czytelności i precyzji całości podjętych w dysertacji rozważań na temat problematyki wymiaru niepodatkowych należności budżetowych. Potrzebę przyjęcia terminologii właściwej dla niepodatkowych należności budżetowych uzasadnia także fakt, iż ze względu na ich zróżnicowanie nie jest możliwe

³⁸⁹ W. Sadowski, *Teoria podejmowania decyzji. Wstęp do badań operacyjnych*, Warszawa 1976, s. 234.

posłużenie się terminologią stosowaną w prawie podatkowym w odniesieniu do wszystkich rodzajów niepodatkowych należności budżetowych. O ile bowiem wskazać można argumenty uzasadniające przyjęcie terminologii właściwej dla prawa podatkowego w odniesieniu do niepodatkowych należności budżetowych będących daninami publicznymi (stosowanie przepisów Ordynacji podatkowej, fiskalny charakter świadczenia), to rozwiązanie takie uznać należy za nieuprawnione w odniesieniu do niepodatkowych należności budżetowych, które nie są daninami publicznymi. Stąd konieczne jest poszukiwanie aparatury pojęciowej właściwej dla wszystkich kategorii niepodatkowych należności budżetowych. Podkreślić przy tym należy, że w doktrynie zauważa się potrzebę konstruowania terminologii właściwej i odrębnej dla poszczególnych danin publicznych. Pomimo iż Ordynacja podatkowa posługuje się, począwszy od nazwy tego aktu prawnego, aparaturą pojęciową odnoszącą się wyłącznie do podatków (obowiązek podatkowy, zobowiązanie podatkowe, podatnik), w piśmiennictwie coraz częściej stosowane są terminy takie jak: „obowiązek opłatowy”³⁹⁰ czy „obowiązek i zobowiązanie opłatowe”³⁹¹. W istocie sformułowania te traktuje się jako odpowiedniki obowiązku i zobowiązania podatkowego³⁹², niemniej jednak ich wprowadzenie jest istotne, mając na względzie czytelność i precyzyjność rozważań prowadzonych wyłącznie w odniesieniu do wybranej kategorii danin publicznych. Tym bardziej uzasadnione wydaje się być przyjęcie terminologii właściwej dla tak niejednorodnej pod względem charakteru prawnego kategorii świadczeń publicznoprawnych, jakimi są niepodatkowe należności budżetowe.

W pierwszym rozdziale dysertacji ustalono, że stosunek prawny niepodatkowych należności budżetowych jest stosunkiem publicznoprawnym, a metodą regulacji, która ma zastosowanie w przypadku niepodatkowych należności budżetowych jest, oparta na nierównorzędności stron tego stosunku, administracyjnoprawna metoda regulacji. Stosunki prawne oparte na władztwie administracyjnym, a więc występujące w obszarze prawa o regulacji metodą administracyjnoprawną, nazywane są klasycznymi stosunkami administracyjnoprawnymi³⁹³. Wyróżnia się także pojęcie stosunków podległości kompetencyjnych, które zawiązują się ze względu na jakąś normę kompetencyjną, wyznaczającą jej adresatowi obowiązek zrealizowania określonego zachowania, gdy podmiot używający kompetencję dokona odpowiedniej czynności konwencjonalnej, do której został upoważniony³⁹⁴. Stosunki prawne tego rodzaju charakterystyczne są przede wszystkim dla prawa administracyjnego, stąd stosunkami podległości kompetencyjnej nazywane są

³⁹⁰ Zob. G. Liszewski, [w:] C. Kosikowski, J.M. Salachna (red.), *Finanse samorządowe. 580 pytań i odpowiedzi. Wzory uchwał, deklaracji, decyzji, umów*, Warszawa 2012, s. 286.

³⁹¹ Zob. G. Liszewski (red.), *op. cit.*, s. 367.

³⁹² *Ibidem*, s. 260 i s. 366-367.

³⁹³ P. Borszowski, *Elementy...*, s. 25.

³⁹⁴ S. Wronkowska, [w:] S. Wronkowska, Z. Ziemiński, *op. cit.*, s. 117.

często stosunki administracyjnoprawne, choć stosunki podległości kompetencyjnej występują również w prawie konstytucyjnym, prawie procesowym karnym lub cywilnym³⁹⁵. Natomiast stosunki prawne występujące w obszarze prawa o regulacji metodą cywilnoprawną uznawane są za klasyczne stosunki zobowiązaniowe³⁹⁶. Stosunki typu zobowiązaniowego są więc charakterystyczne dla prawa cywilnego, chociaż występują również w wielu innych dziedzinach prawa³⁹⁷. Stosunkiem zobowiązaniowym określany jest stosunek prawny, który istnieje między dwoma stronami, przy czym jedna strona (dłużnik) obowiązana jest spełnić świadczenie, a druga (wierzyciel) uprawniona jest do żądania spełnienia tego świadczenia³⁹⁸. Zgodnie z innym poglądem stosunek tego typu występuje, jeżeli jeden z podmiotów tego stosunku zobowiązany jest do świadczenia na rzecz drugiego (recypienta), a więc do takiego zachowania, które uznawane jest za standardowo korzystne dla recypienta³⁹⁹. Sformułować można wniosek, że wyróżnić można dwa podstawowe rodzaje stosunków prawnych – zobowiązaniowe i podległości kompetencyjnej. Stosunki podległości kompetencji i stosunki zobowiązaniowe wiążą się ze sobą funkcjonalnie⁴⁰⁰. Powiązanie różnych typów stosunków prawnych powoduje wyodrębnienie nowych typów stosunków prawnych, składających się w swej konstrukcji z pewnych elementów właściwych zarówno klasycznym stosunkom władczym, jak i zobowiązaniowym, czego przykładem jest powiązanie różnych typów stosunków prawnych w prawie podatkowym⁴⁰¹. Na gruncie prawa podatkowego występują stosunki typu zobowiązaniowego, oczywiście w powiązaniu ze stosunkami podległości kompetencyjnej⁴⁰². Zwrócić także uwagę należy na to, że określeniem „zobowiązanie podatkowe” posługuje się sam ustawodawca. W ustawowej definicji zobowiązania podatkowego, zawartej w art. 5 o.p., termin „podatek” występuje jako synonim świadczenia podatkowego, a więc kwoty pieniężnej należnej do zapłaty z tytułu zobowiązania⁴⁰³. Stosunek prawnopodatkowy określany jest „stosunkiem zobowiązaniowym w sferze publicznoprawnej”⁴⁰⁴. Stosunek prawny łączący podatnika i organ podatkowy ma charakter zobowiązaniowy, przy czym zobowiązanie to ma

³⁹⁵ *Ibidem*, s. 119.

³⁹⁶ P. Borszowski, *Elementy...*, s. 25.

³⁹⁷ S. Wronkowska, [w:] S. Wronkowska, Z. Ziemiński, *op. cit.*, s. 119.

³⁹⁸ A. Klein, *Elementy zobowiązaniowego stosunku prawnego*, Wrocław 1964, s. 11.

³⁹⁹ A. Redelbach, S. Wronkowska, Z. Ziemiński, *Zarys teorii państwa i prawa*, Warszawa 1994, s. 158.

⁴⁰⁰ P. Borszowski, *Elementy...*, s. 22.

⁴⁰¹ *Ibidem*, s. 28. Podkreślić należy, że stosunki prawne, które mają charakter zobowiązaniowy, a jednocześnie charakter podległości kompetencyjnej, występują również w obszarze innych gałęzi prawa niż prawo podatkowe. Jako przykład tego rodzaju stosunku prawnego wskazuje się np. stosunek członkostwa w spółce z ograniczoną odpowiedzialnością. Zob. B. Gessel-Kalinowska vel Kalisz, *Oświadczenia i zapewnienia w umowie sprzedaży udziałów w spółce z ograniczoną odpowiedzialnością (w świetle zasady swobody umów)*, Warszawa 2010, s. 156.

⁴⁰² P. Borszowski, *Elementy...*, s. 30.

⁴⁰³ P. Borszowski, [w:] R. Mastalski, E. Fojeck-Mastalska (red. nauk.), *op. cit.*, s. 220.

⁴⁰⁴ Wyrok Składu Siedmiu Sędziów NSA z dnia 28 czerwca 2010 r., I FPS 5/09, Legalis nr 246656.

charakter publicznoprawny, co oznacza, że powstanie stosunku prawnopodatkowego nie jest skutkiem zgodnego oświadczenia woli jego stron, lecz wynika ze stanu faktycznego, który odpowiada hipotezie normy prawnej⁴⁰⁵. Podatnik obowiązany jest do zachowywania się w określony przepisami prawa sposób, a organy podatkowe mogą od podatnika żądać zachowania się w ten właśnie sposób, natomiast w przypadku, gdy podatnik nie chce dobrowolnie wywiązać się z ciążących na nim obowiązków, organy podatkowe uprawnione są do wyegzekwowania tego zachowania⁴⁰⁶.

Stosunek prawny danin publicznych najczęściej analizowany jest w piśmiennictwie na przykładzie stosunku prawnopodatkowego. W badaniach nad charakterem stosunku prawnego niepodatkowych należności budżetowych, które stanowią daniny publiczne, uzasadnione jest skorzystanie z bogatego dorobku doktryny prawa podatkowego na temat pojęcia stosunku prawnopodatkowego. Tak jak w przypadku danin publicznych, jakimi są podatki, podstawową funkcją niepodatkowych należności budżetowych o charakterze daninowym jest funkcja fiskalna. Celem stanowienia niepodatkowych należności budżetowych o tym charakterze jest przede wszystkim pozyskiwanie przez podmiot publicznoprawny środków finansowych (kwot pieniężnych należnych z tytułu zobowiązań niepodatkowych należności budżetowych) niezbędnych dla pokrycia potrzeb publicznych. Stosunek prawny niepodatkowych należności budżetowych stanowiących daniny publiczne jest to zatem stosunek prawny o charakterze zobowiązaniowym, który istnieje między dwoma stronami, przy czym jedna strona obowiązana jest spełnić świadczenie (obciążona jest obowiązkiem świadczenia), a druga uprawniona jest do żądania spełnienia tego świadczenia. W przypadku niepodatkowych należności budżetowych o charakterze niedaninowym funkcja fiskalna podstawowa dla daninowego charakteru zobowiązań ustępuje funkcji prewencyjnej i represyjnej, aczkolwiek nie zostaje wyłączona. Wszelkie kary pieniężne i grzywny w ostatecznym rozrachunku stanowią dochód władzy publicznej i wydatkowane są na realizację zadań państwa⁴⁰⁷. O zobowiązaniowym charakterze stosunku prawnego nie przesądza ponadto jego majątkowa podstawa⁴⁰⁸, lecz obowiązek świadczenia przez jeden z jego podmiotów na rzecz drugiego. Nie ulega zatem wątpliwości, że także w przypadku niepodatkowych należności budżetowych o charakterze niedaninowym mamy do czynienia ze stosunkiem prawnym zobowiązaniowym, jest to bowiem stosunek prawny łączący podmiot zobowiązany (do zwrotu środków publicznych niewykorzystanych, wykorzystanych niezgodnie z przeznaczeniem lub

⁴⁰⁵ A. Drywa, *Odpowiedzialność odszkodowawcza za wydanie niezgodnej z prawem decyzji podatkowej*, Warszawa 2014, s. 72.

⁴⁰⁶ *Ibidem*.

⁴⁰⁷ A. Krzywoń, *Podatki i inne daniny publiczne w Konstytucji...*, s. 32.

⁴⁰⁸ Por. J. Starościk, *Stosunek administracyjnoprawny*, [w:] T. Rabska, J. Łętowski (red.), *System prawa administracyjnego*, t. III, Wrocław-Warszawa-Kraków-Gdańsk 1978, s. 27-28.

z naruszeniem procedur, pobranych nienależnie lub w nadmiernej wysokości albo do uiszczenia kary pieniężnej lub grzywny wymierzonej w drodze mandatu karnego) z podmiotem uprawnionym do żądania ich uiszczenia.

Stosunek prawny niepodatkowych należności budżetowych zarówno tych, które stanowią daniny publiczne, jak i tych o charakterze niedaninowym, jest równocześnie stosunkiem o charakterze podległości kompetencyjnej. Kompetencja rozumiana jest w teorii prawa jako sytuacja prawna określonego podmiotu, cechująca się tym, że podjęta przez ten podmiot czynność konwencjonalna skutkuje zmianą sytuacji prawnej innego podmiotu⁴⁰⁹. O ile zobowiązaniowy stosunek prawny zachodzi pomiędzy adresatem normy sankcjonowanej kształtującej ów stosunek a podmiotem będącym odbiorcą (re-cypientem) zachowania wyznaczonego przez tę normę, w przypadku stosunku prawnego podległości kompetencyjnej relacja zachodzi pomiędzy podmiotem wyposażonym w kompetencję a podmiotem tej kompetencji poddanym⁴¹⁰. Jak podnoszono, stosunek prawny niepodatkowych należności budżetowych (zarówno będących daninami publicznymi, jak i niepodatkowych należności budżetowych o charakterze niedaninowym) cechuje się nierównorzędnością sytuacji prawnej jego podmiotów. Ma on zatem charakter władczy. Stroną stosunku prawnego niepodatkowych należności budżetowych jest zawsze organ administracji publicznej, któremu w ramach tego stosunku przysługuje władztwo państwowe (daninowe, administracyjne). Sformułować można zatem konstatację, że stosunek prawny niepodatkowych należności budżetowych, niezależnie od ich zróżnicowania na daninowe i niedaninowe, zawiera w swej konstrukcji elementy właściwe zarówno klasycznym stosunkom podległości kompetencyjnej, jak i zobowiązaniowym. Posiłkując się terminologią stosowaną w odniesieniu do stosunku prawnopodatkowego, stosunek prawny niepodatkowych należności budżetowych określić można mianem „stosunku zobowiązaniowego w sferze publicznoprawnej”. Jego powstanie nie jest bowiem skutkiem zgodnego oświadczenia woli stron. Powstanie stosunku prawnego niepodatkowych należności budżetowych, które stanowią daniny publiczne, jest konsekwencją zaistnienia stanu faktycznego przewidzianego w ustawie stanowiącej podstawę pobierania niepodatkowej należności budżetowej. W odniesieniu do ustawowego stanu faktycznego, którego zaistnienie prowadzi do powstania stosunku prawnego niepodatkowych należności budżetowych o charakterze daninowym, uzasadnione jest odwołanie się do pojęcia podatkowoprawnego stanu faktycznego, który uznawany jest za przyczynę sprawczą powstawania zobowiązaniowego stosunku prawnopodatkowego⁴¹¹. W stosunku prawnym zobowiązania podatkowego zasada autonomii woli stron stosunków

⁴⁰⁹ S. Wronkowska, *Analiza pojęcia prawa podmiotowego*, Poznań 1973, s. 34.

⁴¹⁰ A. Bartosiewicz, *Stosunek podatkowoprawny na tle konstrukcji prawnej podatku*, „Toruński Rocznik Podatkowy” 2009, s. 12.

⁴¹¹ R. Mastalski, *Prawo...*, s. 55.

cywilnoprawnych zostaje zastąpiona przez podatkowoprawny stan faktyczny ustalony w ustawie podatkowej⁴¹². Podatkowoprawny stan faktyczny określony jest ogólnie i abstrakcyjnie w normach regulujących poszczególne podatki⁴¹³. Termin „podatkowoprawny stan faktyczny” nie występuje w języku prawnym, lecz jest wyłącznie wytworem języka prawniczego. W literaturze prawnofinansowej określany jest także „podatkowym stanem faktycznym”⁴¹⁴ lub „faktycznym stanem daninowym”⁴¹⁵. Podatkowy stan faktyczny definiuje się jako ogół abstrakcyjnych przesłanek zawartych w materialnej normie podatkowej, których zaistnienie wywołuje określone skutki prawne⁴¹⁶. Oznacza to, że pod pojęciem tym rozumieć należy ustawowy stan faktyczny normy podatkowoprawnej⁴¹⁷. W przypadku gdy ustawowemu stanowi faktycznemu odpowiada stan rzeczywisty, stanowi to podstawę do zawiązywania stosunku zobowiązaniowego pomiędzy jednostką a organem podatkowym reprezentującym państwo⁴¹⁸. Podatkowoprawny stan faktyczny może być rozumiany dwojako, w wąskim lub szerokim tego słowa znaczeniu⁴¹⁹. W ujęciu szerokim to ogół przesłanek, które muszą zaistnieć, aby powstał stosunek prawnopodatkowy (przesłanki odnoszące się do terytorialnego zakresu stosunku prawnopodatkowego, przesłanki podmiotowe oraz przesłanki o charakterze przedmiotowym), natomiast w ujęciu wąskim są to jedynie przesłanki o charakterze przedmiotowym, a więc w istocie przedmiot opodatkowania⁴²⁰. W polskiej doktrynie prawa podatkowego dominuje szerokie ujęcie zakresu podatkowoprawnego stanu faktycznego⁴²¹. Wskazuje się, że składa się on ze wzajemnie ze sobą powiązanych elementów konstrukcyjnych: podmiotu podatku, przedmiotu podatku, podstawy opodatkowania, stawki podatkowej oraz ulg i zwolnień⁴²². Na podatkowoprawny stan faktyczny składają się więc wymienione elementy konstrukcyjne podatku.

⁴¹² Wyrok WSA w Gliwicach z dnia 12 września 2008 r., III SA/GI 696/08, Legalis nr 995738.

⁴¹³ R. Mastalski, *Prawo...*, s. 55.

⁴¹⁴ Zob. A. Kostecki, *Podatkowy stan faktyczny*, [w:] M. Mazurkiewicz (red.), *Studia z zakresu polityki finansowej i prawa finansowego*, Wrocław 1992, s. 129; A. Nita, *Stosunek podatkowoprawny*, [w:] B. Brzeziński (red.), *Prawo podatkowe. Teoria. Instytucje. Funkcjonowanie*, Toruń 2009, s. 42 i n.

⁴¹⁵ L. Adam, *Podstawowe...*, s. 231.

⁴¹⁶ A. Hensel, *Steuerrecht*, Berlin 1927, s. 26, za: I. Korczyński, *Podatkowoprawny stan faktyczny*, [w:] B. Brzeziński (red.), *Prawo podatkowe. Teoria...*, s. 30.

⁴¹⁷ I. Korczyński, *op. cit.*, s. 30.

⁴¹⁸ R. Mastalski, *Prawo...*, s. 55.

⁴¹⁹ W. Merk, *Steuerschuldrecht*, Tübingen 1926, s. 35-36, za: A. Nita, *Stosunek prawnopodatkowy. Obowiązek i zobowiązanie podatkowe*, Kraków 1999, s. 18.

⁴²⁰ W. Merk, *Steuerschuldrecht*, Tübingen 1926, s. 35-36, za: A. Nita, *Stosunek prawnopodatkowy. Obowiązek i zobowiązanie podatkowe*, Kraków 1999, s. 18.

⁴²¹ Zob. A. Kostecki, *op. cit.*, s. 132.

⁴²² R. Mastalski, *Prawo...*, s. 54. A. Nita do elementów podatkowoprawnego stanu faktycznego zalicza również terytorialny obszar obowiązywania normy prawnopodatkowej. Zob. A. Nita, *Stosunek prawnopodatkowy...*, s. 19-23.

Niepodatkowe należności budżetowe stanowiące daniny publiczne są, tak jak podatki, obowiązkowymi świadczeniami na rzecz związku publicznoprawnego (państwa, jednostki samorządu terytorialnego). Podobnie zatem jak w stosunku podatkowoprawnym, podmioty stosunku prawnego tej kategorii niepodatkowych należności budżetowych nie mają możliwości swobodnego determinowania treści łączącej je relacji prawnej⁴²³. Powstanie stosunku prawnego niepodatkowych należności budżetowych będących daninami publicznymi jest skutkiem zaistnienia stanu faktycznego przewidzianego w ustawie stanowiącej podstawę ich pobierania (faktycznego stanu daninowego), który to ustawowy stan faktyczny, nawiązując do terminologii stosowanej w doktrynie prawa podatkowego, określić można mianem „stanu faktycznego niepodatkowych należności budżetowych”. Stan faktyczny niepodatkowych należności budżetowych unormowany jest w ustawach regulujących poszczególne z nich i składają się na niego wzajemnie ze sobą powiązane elementy konstrukcyjne niepodatkowych należności budżetowych: podmiot i przedmiot niepodatkowych należności budżetowych, podstawa wymiaru (obliczenia), stawki, ulgi i zwolnienia. Analiza elementów stanu faktycznego niepodatkowych należności budżetowych stanowiących daniny publiczne uwzględniać powinna występujące w nauce prawa podatkowego poglądy na temat elementów konstrukcji podatku, a więc daniny publicznej o podstawowym znaczeniu w prawie polskim.

Przyjmuje się, że podmiot podatkowy to element konstrukcyjny podatku ujęty w hipotezie normy prawnej – jednostka życia społecznego, na którą ustawa nakłada obowiązek podatkowy (podatnik)⁴²⁴. Pojęcie podmiotu podatku związane jest więc ściśle z pojęciem obowiązku podatkowego. Podatkowoprawny stan faktyczny jest elementem abstrakcyjnego obowiązku podatkowego, a następstwem zrealizowania tego stanu faktycznego przez podmiot podatku jest indywidualizacja obowiązku podatkowego i powstanie nieskonkretyzowanej powinności przymusowego świadczenia pieniężnego⁴²⁵. Ustawodawca nie posługuje się zazwyczaj pojęciem podmiotu podatkowego, precyzując zakres podmiotowy ustawy podatkowej poprzez wskazanie podatnika (podatników) lub podmiotów, na których ciąży obowiązek podatkowy⁴²⁶. Pojęcie „podatnika” zdefiniowane zostało w art. 7 § 1 o.p. Zgodnie z powołanym przepisem podatnikiem jest osoba fizyczna, osoba prawna albo jednostka organizacyjna niemająca osobowości prawnej, która na mocy ustaw podatkowych podlega obowiązkowi podatkowemu. Podatnik jest zatem podmiotem zobowiązanym do zapłaty podatku, u którego zaistniał podatkowoprawny stan faktyczny, skutkujący powstaniem stosunku podatkowoprawnego, natomiast

⁴²³ Zob. na temat charakteru stosunku podatkowoprawnego: A. Nita, *Stosunek podatkowoprawny...*, s. 42.

⁴²⁴ R. Mastalski, *Wprowadzenie do prawa podatkowego*, Warszawa 1995, s. 52-53.

⁴²⁵ I. Korczyński, *op. cit.*, s. 38.

⁴²⁶ Zob. R. Mastalski, *Wprowadzenie...*, s. 53.

inne podmioty, mające na mocy przepisów prawa podatkowego obowiązek świadczenia pieniężnego, u których nie zaszedł obowiązek podatkowy (np. płatnicy lub inkasenci), nie posiadają statusu podatnika⁴²⁷.

Odnosząc do niepodatkowych należności budżetowych stanowiących daniny publiczne powołane poglądy występujące w doktrynie prawa podatkowego na temat podmiotu podatku, stwierdzić należy, że podmiotem niepodatkowych należności budżetowych, które są daninami publicznymi, jest jednostka życia społecznego, na którą ustawa nakłada obowiązek niepodatkowych należności budżetowych. Podmiot niepodatkowych należności budżetowych to ich element konstrukcyjny ujęty w hipotezie normy prawnej oraz element stanu faktycznego niepodatkowych należności budżetowych. Pojęcie podmiotu niepodatkowych należności budżetowych jest odpowiednikiem pojęcia podatnika. Podmiot niepodatkowej należności budżetowej jest zatem podmiotem zobowiązanym do zapłaty niepodatkowej należności budżetowej, u którego zaistniał stan faktyczny niepodatkowych należności budżetowych, skutkujący powstaniem stosunku prawnego niepodatkowych należności budżetowych. Stan faktyczny niepodatkowych należności budżetowych stanowiących daniny publiczne jest elementem abstrakcyjnego obowiązku niepodatkowych należności budżetowych. Pojęcie podmiotu niepodatkowych należności budżetowych jest więc ściśle związane z pojęciem obowiązku niepodatkowych należności budżetowych. Obowiązek niepodatkowych należności budżetowych o charakterze daninowym jest odpowiednikiem obowiązku podatkowego. Obowiązkiem podatkowym, zgodnie z definicją ustawową zawartą w przepisach Ordynacji podatkowej, jest wynikająca z ustaw podatkowych nieskonkretyzowana powinność przymusowego świadczenia pieniężnego w związku z zaistnieniem zdarzenia określonego w tych ustawach⁴²⁸. Obowiązek niepodatkowych należności budżetowych zdefiniować można zatem jako wynikającą z ustaw dotyczących niepodatkowych należności budżetowych nieskonkretyzowaną powinność przymusowego świadczenia pieniężnego w związku z zaistnieniem zdarzenia określonego w tych ustawach. Pojęciem ustaw dotyczących niepodatkowych należności budżetowych posługuje się sam ustawodawca, jednakże nie precyzuje, jak pojęcie to należy rozumieć. Ustawy dotyczące niepodatkowych należności budżetowych zaliczane są przez prawodawcę, obok ustaw dotyczących podatków i opłat, do ustaw podatkowych w rozumieniu art. 3 pkt 1 o.p. Podkreślić należy, że ustawami dotyczącymi niepodatkowych należności budżetowych w rozumieniu niniejszego artykułu są wyłącznie te ustawy, które zawierają elementy w nim wymienione. W piśmiennictwie brak jest jednolitego stanowiska, czy ustawa, aby mogła zostać uznana za ustawę podatkową w rozumieniu art. 3 pkt 1 o.p.,

⁴²⁷ M. Kalinowski, *Podmiotowość podatkowoprawna*, [w:] B. Brzeziński (red.), *Prawo podatkowe. Teoria...*, s. 63.

⁴²⁸ Art. 4 o.p.

zawierać musi wszystkie wyliczone w jego treści elementy. Rozważania na ten temat są przedmiotem analizy w dalszej części pracy. W tym miejscu stwierdzić należy, że ustawy dotyczące niepodatkowych należności budżetowych to ustawy regulujące podstawowe elementy konstrukcyjne niepodatkowych należności budżetowych, w tym element podmiotu niepodatkowych należności budżetowych. Podmiot niepodatkowej należności budżetowej jest odrębnie uregulowany dla każdej niepodatkowej należności budżetowej w ustawie normującej tę należność. Zauważyć należy, że prawodawca nie posługuje się w ustawach dotyczących niepodatkowych należności budżetowych terminami: „podmiot niepodatkowych należności budżetowych” lub „podatnik”. W odniesieniu do niepodatkowych należności budżetowych nie wprowadza się zatem zbiorczej kategorii dla generalnego określenia podmiotu, na którym ciąży obowiązek niepodatkowych należności budżetowych, jaką przyjmuje się w przypadku podatków dla określenia podmiotu podlegającego obowiązkowi podatkowemu (podatnik). Poprzestaje się natomiast na zindywidualizowanym wskazaniu podmiotów, które zobowiązane są do uiszczenia danej należności, np.: „Przedsiębiorstwa są obowiązane do dokonywania wpłat z zysku [...]”⁴²⁹.

Obok podmiotu niepodatkowych należności budżetowych elementem stanu faktycznego niepodatkowych należności budżetowych stanowiących daniny publiczne, a zarazem elementem ich konstrukcji, jest przedmiot niepodatkowych należności budżetowych. Pomiędzy podmiotem niepodatkowej należności budżetowej a jej przedmiotem istnieje wyraźna zależność. Podobnie zakres podmiotowy podatku determinowany jest przez jego zakres przedmiotowy⁴³⁰. Powinnością świadczenia niepodatkowej należności budżetowej obciążone są te podmioty, z którymi wiązać można określoną sytuację prawną lub faktyczną rodzącą obowiązek niepodatkowych należności budżetowych, np. podmioty osiągające zysk w przypadku wpłat z zysku przedsiębiorstw państwowych⁴³¹. W ustawach regulujących poszczególne podatki prawodawca często wskazuje wprost co stanowi przedmiot opodatkowania⁴³². W ustawach normujących niepodatkowe należności budżetowe przedmiot niepodatkowych należności budżetowych zazwyczaj nie jest określony wprost, lecz w sposób opisowy, najczęściej w odniesieniu do podmiotu niepodatkowych należności budżetowych, np.: „Przedsiębiorstwa są obowiązane do dokonywania wpłat z zysku po opodatkowaniu podatkiem dochodowym [...]”⁴³³. Uznać należy, że przedmiotem niepodatkowych należności budżetowych w powołanym przykładzie jest zysk (po opodatkowaniu podatkiem dochodowym) lub osiągnięcie zysku,

⁴²⁹ Art. 12 ust. 1 u.g.f.p.p.

⁴³⁰ R. Mastalski, *Wprowadzenie...*, s. 54.

⁴³¹ Por. na temat przedmiotu opodatkowania: *ibidem*.

⁴³² Zob. art. 7 ust. 1 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (t.j. Dz. U. z 2020 r. poz. 1406 ze zm.) i art. 1 ustawy z dnia 9 września 2000 r. o podatku od czynności cywilnoprawnych (t.j. Dz. U. z 2020 r. poz. 815 ze zm.).

⁴³³ Art. 12 ust. 1 u.g.f.p.p.

w zależności od tego, czy przez przedmiot niepodatkowych należności budżetowych rozumiemy określone zachowanie się podmiotu niepodatkowych należności budżetowych czy obiekt tego zachowania⁴³⁴. Ustawodawca bardziej precyzyjnie niż przedmiot niepodatkowych należności budżetowych określa podstawę ich wymiaru, która nazywana jest często podstawą ustalenia⁴³⁵. Podstawa wymiaru (ustalenia) niepodatkowych należności budżetowych stanowi odpowiednik podstawy opodatkowania. Posiłkując się poglądami występującymi w doktrynie prawa podatkowego na temat podstawy opodatkowania, stwierdzić można, że podstawa ustalenia niepodatkowych należności budżetowych stanowi konkretyzację przedmiotu niepodatkowych należności budżetowych⁴³⁶. W niektórych przypadkach podstawa wymiaru niepodatkowej należności budżetowej wskazana jest w ustawie regulującej tę należność przy określaniu stawki niepodatkowej należności budżetowej. W sytuacji takiej prawodawca nie posługuje się sformułowaniem typu: „podstawą ustalenia jest”, lecz określa wysokość stawki niepodatkowej należności budżetowej (lub jej górnej granicy) oraz wartość, do której stawkę tę należy zastosować, a więc podstawę wymiaru niepodatkowej należności budżetowej⁴³⁷. Stawka niepodatkowej należności budżetowej wyraża stosunek pomiędzy wysokością obciążenia niepodatkową należnością budżetową a wielkością podstawy wymiaru (ustalenia)⁴³⁸. Stawki niepodatkowych należności budżetowych to najczęściej stawki procentowe, choć dla niektórych niepodatkowych należności budżetowych przewiduje się stawki kwotowe⁴³⁹. W przypadku niepodatkowych należności budżetowych stanowiących dochody jednostki samorządu terytorialnego wysokość stawki niepodatkowej należności budżetowej ustala zwykle organ stanowiący tej jednostki, uwzględniając górną granicę wysokości stawki określoną w ustawie regulującej przedmiotową niepodatkową należność budżetową⁴⁴⁰. Elementem stanu faktycznego niepodatkowych należności budżetowych stanowiących daniny publiczne są także ulgi w spłacie i zwolnienia z obowiązku świadczenia niepodatkowych należności budżetowych, które przewidziane są w przepisach ustaw normujących poszczególne niepodatkowe należności budżetowe. W doktrynie prawa podatkowego podnosi się, że elementem podatkowoprawnego stanu faktycznego są tylko ulgi i zwolnienia podatkowe o charakterze systemowym, a więc takie, które określone są w przepisach poszczególnych

⁴³⁴ Por. na temat przedmiotu podatku: R. Mastalski, *Prawo...*, s. 52.

⁴³⁵ Art. 13 ust. 5 u.g.f.p.p.

⁴³⁶ Zob. na temat podstawy opodatkowania: R. Mastalski, *Prawo...*, s. 52.

⁴³⁷ Przykładowo w art. 36 ust. 4 u.p.z.p. ustawodawca stanowi, że wysokość opłaty planistycznej nie może być wyższa niż 30% wzrostu wartości nieruchomości. Tym samym za podstawę wymiaru opłaty planistycznej uznać należy wzrost wartości nieruchomości spowodowany uchwaleniem lub zmianą planu miejscowego.

⁴³⁸ Zob. na temat stawki podatkowej: R. Mastalski, *Wprowadzenie...*, s. 56.

⁴³⁹ Zob. art. 40 ust. 8 ustawy z dnia 21 marca 1985 r. o drogach publicznych (t.j. Dz. U. z 2020 r. poz. 470 ze zm.; dalej: u.d.p.).

⁴⁴⁰ Zob. art. 40 ust. 8 u.d.p. oraz art. 146 ust. 2 u.g.n.

ustaw podatkowych i wyłączają z opodatkowania pewne podmioty lub zawężają jego zakres przedmiotowy⁴⁴¹. Na konstrukcję podatkowoprawnego stanu faktycznego nie mają natomiast wpływu ulgi i zwolnienia o charakterze uznaniowym, gdyż modyfikują one jedynie jego kształt, który bezpośrednio wyznacza ustawa⁴⁴². Odnosząc powyższe stanowisko do ulg w spłacie i zwolnień z obowiązku świadczenia niepodatkowych należności budżetowych o charakterze daninowym, uznać należy, że elementem stanu faktycznego niepodatkowych należności budżetowych są jedynie ulgi i zwolnienia przewidziane w ustawach regulujących poszczególne niepodatkowe należności budżetowe. Konstrukcji stanu faktycznego niepodatkowych należności budżetowych nie wyznaczają natomiast ulgi i zwolnienia o charakterze uznaniowym. Uznaniowy charakter mają ulgi w spłacie zobowiązań niepodatkowych należności budżetowych udzielane na podstawie art. 67a § 1, art. 67b § 1 i art. 67d § 1 o.p. (w przypadku niepodatkowych należności budżetowych w rozumieniu przepisów Ordynacji podatkowej) lub na podstawie art. 64 ust. 1-2 u.f.p. (w przypadku niepodatkowych należności budżetowych w rozumieniu przepisów ustawy o finansach publicznych).

W przypadku niepodatkowych należności budżetowych o charakterze niedaninowym nie mamy do czynienia ze stanem faktycznym niepodatkowych należności budżetowych rozumianym jako faktyczny stan daninowy, co związane jest z innym niż fiskalny cel ich stanowienia przez ustawodawcę. Niepodatkowe należności budżetowe, które nie są daninami publicznymi, to przede wszystkim niepodatkowe należności budżetowe o charakterze sankcyjnym. Podstawowym celem ich wprowadzania nie jest utrzymanie aparatu państwowego, a co za tym idzie, obowiązku ich uiszczenia nie można rozumieć jako „indywidualnej ofiary na zbiorowy cel”⁴⁴³. Na podmiocie zobowiązanym do uiszczenia omawianej kategorii niepodatkowych należności budżetowych nie ciąży żaden abstrakcyjny obowiązek daninowy, a w konsekwencji nie można wyróżnić elementów ich konstrukcji charakterystycznych dla danin publicznych. Zasadniczo wymiar tej kategorii niepodatkowych należności budżetowych nie jest przeprowadzany w oparciu o zobiektywizowaną (niezależną od czynników indywidualnych związanych z podmiotem zobowiązanym do jej uiszczenia), ustaloną na podstawie przepisów prawa podstawę wymiaru. Przedmiotem niepodatkowych należności budżetowych o charakterze sankcyjnym jest naruszenie przepisów prawa. Co do zasady, ustalanie ich wysokości przez właściwe organy nie sprowadza się do wyliczenia określonej przepisami prawa podstawy wymiaru i zastosowaniu do niej ustawowej stawki. Ich wysokość określona jest sztywno dla określonego typu deliktu administracyjnego, wykroczenia lub wykroczenia skarbowego albo

⁴⁴¹ R. Mastalski, *Wprowadzenie...*, s. 55-56.

⁴⁴² *Ibidem*.

⁴⁴³ Takim określeniem podatku posługuje się F.H.M. Grapperhaus, [w:] *Opowieści podatkowe Drugiego Milenium*, tłum. J. Głuchowski, Toruń 2000, s. 1.

wymierzana jest przez właściwe organy w przewidzianych prawem granicach, z uwzględnieniem wskazanych przez prawodawcę dyrektyw wymiaru (okoliczności związanych z podmiotem zobowiązanym do uiszczenia niepodatkowej należności budżetowej), od których uzależniona jest wysokość zastosowanej sankcji. Sformułować można wniosek, że w przypadku niepodatkowych należności budżetowych o charakterze sankcyjnym nie występuje stan faktyczny niepodatkowych należności budżetowych rozumiany jako daninowy stan faktyczny, a powstanie obowiązku ich uiszczenia stanowi konsekwencję naruszenia przepisów prawa (popelnienia deliktu administracyjnego, wykroczenia lub wykroczenia skarbowego). Powstanie stosunku prawnego niepodatkowych należności budżetowych o charakterze sankcyjnym nie jest zatem skutkiem zaistnienia stanu faktycznego niepodatkowych należności budżetowych, z jakim ustawa łączy abstrakcyjny obowiązek niepodatkowych należności budżetowych, lecz naruszenia przepisów prawa (naruszenia normy sankcjonowanej). Obowiązek daninowy nie występuje także w przypadku niepodatkowych należności budżetowych o charakterze restytucyjno-prewencyjnym. Przedmiotowa kategoria niepodatkowych należności budżetowych również nie może być traktowana jako indywidualna ofiara na zbiorowy cel. Obowiązek ich uiszczenia stanowi skutek zaistnienia określonych przepisami prawa przesłanek zwrotu pozyskanych uprzednio środków publicznych oraz ciąży na podmiocie zobowiązanym do ich uiszczenia w związku z samym faktem wystąpienia wspomnianych przesłanek. Obowiązek ten wynika z przepisów ustawy o finansach publicznych, dotyczących zwrotu dotacji i środków przeznaczonych na realizację programów finansowanych z udziałem środków europejskich, w przypadkach określonych w niniejszej ustawie.

3.1.2. Podmioty stosunku prawnego niepodatkowych należności budżetowych

Rozważania na temat podmiotów stosunku prawnego niepodatkowych należności budżetowych stanowiących daniny publiczne przeprowadzone być winny z uwzględnieniem bogatego dorobku doktryny prawa podatkowego na temat podmiotów stosunku podatkowoprawnego. Pojęciu podmiotów stosunku podatkowoprawnego jako stosunku daninowego poświęcono w piśmiennictwie wiele uwagi. W doktrynie prawa podatkowego podmiot podatku (podmiot podatkowy) odróżnia się od podmiotu stosunku podatkowoprawnego. Podmiotem stosunku podatkowoprawnego może być, obok państwa jako podmiotu czynnego, nie tylko podatnik, ale również inny podmiot (np. płatnik lub inkasent)⁴⁴⁴. Od podmiotu stosunku prawnego odróżnia się pojęcie jego strony. Pojęcie strony określa wzajemną sytuację podmiotów stosunku prawnego, z których jeden jest

⁴⁴⁴ R. Mastalski, *Wprowadzenie...*, s. 52.

stroną zobowiązaną, a drugi stroną uprawnioną⁴⁴⁵. Po każdej ze stron stosunku prawnego może wystąpić więcej podmiotów, które łącznie traktuje się jako strony⁴⁴⁶. Ze względu na możliwość występowania kilku podmiotów w ramach jednej strony kategoria strony jest zakresowo szersza od pojęcia podmiotu⁴⁴⁷. W stosunku zobowiązania podatkowego wyróżnia się stronę uprawnioną do uzyskania świadczenia oraz stronę zobowiązaną do jego spełnienia⁴⁴⁸. Pierwszą z nich określa się w doktrynie prawa podatkowego mianem dłużnika podatkowego, a drugą mianem wierzyciela podatkowego⁴⁴⁹. Dłużnikiem podatkowym nazywa się podmiot zobowiązania podatkowego, który zobowiązany jest ponieść podatek na własny rachunek lub na którego rachunek poniesie podatek inny podmiot zobowiązania podatkowego⁴⁵⁰. Obok dłużnika z podstawowego stosunku prawnego wyróżnia się dłużników z tytułu odpowiedzialności, którymi są osoby trzecie, odpowiadające całym swoim majątkiem solidarnie z podatnikiem za jego zaległości podatkowe⁴⁵¹. Drugą stroną stosunku podatkowoprawnego jest wierzyciel podatkowy. Wierzyciel podatkowy jest podmiotem uprawnionym z tytułu podatku⁴⁵². Podmiotem uprawnionym do żądania poniesienia (uiszczenia) podatku jest, co do zasady, państwo lub samorząd, lecz przyjmuje się, że wierzycielem w konkretnym stosunku zobowiązania podatkowego jest administracja podatkowa, która występuje w imieniu państwa, ponieważ państwo nie jest podmiotem stosunków prawnych⁴⁵³. Odniesienie pojęcia strony stosunku podatkowoprawnego do pojęcia podmiotu podatku jako elementu podatkowego stanu faktycznego prowadzi do wniosku, że tym ostatnim jest tylko podatnik jako dłużnik podatkowy, natomiast wierzyciel podatkowy, który staje się stroną stosunku podatkowoprawnego w momencie urzeczywistnienia przez podatnika podatkowego stanu faktycznego, nie jest nim objęty⁴⁵⁴. Obok strony zobowiązanej i strony uprawnionej stosunku zobowiązania podatkowego wyróżnia się także inne podmioty, na które

⁴⁴⁵ S. Grzybowski, *Stosunek cywilnoprawny*, [w:] *System prawa cywilnego*, t. I. Część ogólna, Wrocław-Warszawa-Kraków-Gdańsk 1974, s. 180.

⁴⁴⁶ W. Czachórski, *Prawo zobowiązań w zarysie*, Warszawa 1968, s. 45.

⁴⁴⁷ Zob. P. Borszowski, *Elementy...*, s. 41-43.

⁴⁴⁸ P. Borszowski, *Podmioty stosunku prawnego zobowiązania podatkowego*, „Glosa” 2000, nr 6, s. 2.

⁴⁴⁹ Zob. P. Borszowski, *Elementy...*, s. 82 i n. oraz powołana tam literatura. Pojęcie „dłużnika podatkowego” i „wierzyciela podatkowego” występuje również w niemieckiej doktrynie prawa podatkowego. Zob.: R. Bossert, *Unternehmensbesteuerung und Bilanzsteuerrecht: Grundlagen der Einkommen- und Körperschaftbesteuerung von Unternehmen*, Heidelberg 1997, s. 33; H.W. Arndt, H. Jenzen, *Grundzüge des Allgemeinen Steuer- und Abgabenrechts*, München 2005, s. 198; S. Lippmann, *Steuerliche Dritteinflüsse als ökonomisches und praktisches Problem*, Berlin 2010, s. 5-6.

⁴⁵⁰ K. Tipke, W. Kruse, *Kommentar zur Abgabenordnung und Finanzgerichtsordnung*, Köln 1992, s. 147 i n., za: P. Borszowski, *Elementy...*, s. 82-83.

⁴⁵¹ P. Borszowski, *Elementy...*, s. 85-95.

⁴⁵² A. Nita, *Stosunek prawnopodatkowy...*, s. 24.

⁴⁵³ Zob. P. Borszowski, *Elementy...*, s. 95.

⁴⁵⁴ I. Korczyński, *op. cit.*, s. 35.

nałożony zostaje obowiązek realizacji świadczenia podatkowego⁴⁵⁵. Ustawodawca przyjmuje więc udział innych osób uczestniczących w stosunku podatkowoprawnym, które określa się jako obowiązanych z tytułu podatku⁴⁵⁶. Podmiotami obowiązany z tytułu podatku jest płatnik i inkasent⁴⁵⁷. Pojęcie płatnika i inkasenta zdefiniowane zostało w przepisach Ordynacji podatkowej⁴⁵⁸.

Odnosząc do niepodatkowych należności budżetowych stanowiących daniny publiczne powołane poglądy występujące w doktrynie prawa podatkowego na temat podmiotu podatku i podmiotów oraz stron stosunku podatkowoprawnego, wyróżnić należy podmiot niepodatkowych należności budżetowych oraz podmioty i strony stosunku prawnego niepodatkowych należności budżetowych.

Podmiot niepodatkowych należności budżetowych jako element ich konstrukcji oraz element stanu faktycznego niepodatkowych należności budżetowych odróżnić należy od podmiotów i stron stosunku prawnego niepodatkowych należności budżetowych. Analogicznie jak w stosunku podatkowoprawnym, po każdej stronie stosunku prawnego niepodatkowych należności budżetowych może wystąpić kilka podmiotów. Podobnie również jak w stosunku podatkowoprawnym, w stosunku prawnym niepodatkowych należności budżetowych wyróżnić należy stronę uprawnioną do uzyskania świadczenia i stronę zobowiązaną do jego spełnienia, które to strony, posiłkując się terminologią zaczerpniętą z doktryny prawa podatkowego, określić można jako dłużnika niepodatkowych należności budżetowych i wierzyciela niepodatkowych należności budżetowych. Za dłużnika niepodatkowych należności budżetowych uznać należy przede wszystkim podmiot stosunku prawnego niepodatkowych należności budżetowych, na którym ciąży obowiązek niepodatkowych należności budżetowych (dłużnik z podstawowego stosunku prawnego), ale również dłużników z tytułu odpowiedzialności, a więc osoby trzecie, które w przypadkach i w zakresie przewidzianym w przepisach Ordynacji podatkowej odpowiadają całym swoim majątkiem solidarnie z podmiotem obciążonym obowiązkiem

⁴⁵⁵ P. Borszowski, *Elementy...*, s. 82.

⁴⁵⁶ *Ibidem*, s. 105-106. W doktrynie prawa podatkowego prezentowane jest także stanowisko, zgodnie z którym płatnik jest stroną odrębną od stosunku podatkowoprawnego zobowiązania płatniczego łączącego go z podmiotem publicznoprawnym, którego treścią są obowiązki i prawa wynikające z przepisów Ordynacji podatkowej (zob. M. Budziarek, *Zobowiązanie płatnicze – charakter, konstrukcja oraz relacje pomiędzy zobowiązaniem płatniczym a zobowiązaniem podatkowym*, „Studia Prawno-Ekonomiczne” 2017, t. CIII, s. 28; *eadem*, *Charakter prawny poboru podatku przez płatnika*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2010, nr 3-4, s. 47-70).

⁴⁵⁷ P. Borszowski, *Elementy...*, s. 105.

⁴⁵⁸ Płatnikiem jest osoba fizyczna, osoba prawna lub jednostka organizacyjna niemająca osobowości prawnej, która obowiązana jest na podstawie przepisów prawa podatkowego do obliczenia i pobrania od podatnika podatku oraz wpłacenia go we właściwym terminie organowi podatkowemu (art. 8 o.p.), natomiast inkasentem jest osoba fizyczna, osoba prawna lub jednostka organizacyjna niemająca osobowości prawnej, która obowiązana jest do pobrania od podatnika podatku oraz wpłacenia go we właściwym terminie organowi podatkowemu (art. 9 o.p.).

niepodatkowych należności budżetowych za jego zaległości z tytułu niepodatkowych należności budżetowych. Instytucja odpowiedzialności podatkowej osób trzecich za zaległości podatkowe podatnika uregulowana została w rozdziale 15 o.p. (art. 107-119 o.p.). Niepodatkowe należności budżetowe stanowiące daniny publiczne to przede wszystkim niepodatkowe należności budżetowe w rozumieniu przepisów Ordynacji podatkowej, do których przepisy niniejszej ustawy stosowane są w pełnym zakresie. Daninami publicznymi są także niektóre niepodatkowe należności budżetowe w rozumieniu przepisów ustawy o finansach publicznych (np. opłaty adiacenckie, opłata planistyczna, opłata za zajęcie pasa drogowego⁴⁵⁹). Do niepodatkowych należności budżetowych w rozumieniu przepisów ustawy o finansach publicznych (z wyjątkiem administracyjnych kar pieniężnych), o ile przepisy szczególne nie stanowią inaczej, stosuje się odpowiednio dział III o.p. Analiza normatywnego modelu wymiaru daniny publicznej, jaką jest opłata planistyczna, przeprowadzona w dalszej części pracy wskazuje, że w przypadku, gdy ustawa regulująca daną niepodatkową należność budżetową nie określa, czy i w jakim zakresie zastosowanie ma do tej należności Ordynacja podatkowa, ustalenie, iż stanowi ona niepodatkową należność budżetową w rozumieniu przepisów ustawy o finansach publicznych, jest przesłanką umożliwiającą odpowiednie stosowanie w sprawach jej dotyczących przepisów działu III o.p. Mając zatem na uwadze, że do niepodatkowych należności budżetowych stanowiących daniny publiczne przepisy Ordynacji podatkowej mają zastosowanie w całości lub odpowiednie zastosowanie ma dział III tej ustawy, który zawiera m.in. regulacje dotyczące odpowiedzialności podatkowej osób trzecich, uprawnione jest stwierdzenie, że przepisy rozdziału 15 o.p. stosuje się również (wprost lub odpowiednio) do niepodatkowych należności budżetowych o charakterze daninowym⁴⁶⁰.

⁴⁵⁹ Art. 40 ust. 3 u.d.p.

⁴⁶⁰ W świetle przepisów rozdziału 15 o.p. do osób trzecich, które w przypadkach i w zakresie przewidzianym w przepisach niniejszego rozdziału odpowiadają całym swoim majątkiem solidarnie z podmiotem, na którym ciąży obowiązek niepodatkowych należności budżetowych za jego zaległości z tytułu niepodatkowych należności budżetowych zaliczają się: rozwiedziony małżonek podmiotu, na którym ciąży obowiązek niepodatkowych należności budżetowych (art. 110 o.p.); małżonkowie, którzy zawarli umowę o ograniczeniu lub wyłączeniu wspólności majątkowej, których wspólność majątkowa została zniesiona przez sąd oraz małżonków pozostających w separacji (art. 111 § 4 i § 5 o.p.); członek rodziny podmiotu, na którym ciąży obowiązek niepodatkowych należności budżetowych (art. 111 § 1-3 i § 5 o.p.); nabywca przedsiębiorstwa lub zorganizowanej części przedsiębiorstwa (art. 112 o.p.); jednoosobowa spółka kapitałowa powstała w wyniku przekształcenia przedsiębiorcy będącego osobą fizyczną (art. 112b o.p.); spółka niemająca osobowości prawnej, do której osoba fizyczna wniosła na pokrycie udziału swoje przedsiębiorstwo (art. 112c o.p.); osoba, która zgodziła się, aby podmiot, na którym ciąży obowiązek niepodatkowych należności budżetowych w celu zatajenia prowadzenia działalności gospodarczej lub rzeczywistych rozmiarów tej działalności, posługiwał się imieniem i nazwiskiem, nazwą lub firmą tej osoby (art. 113 o.p.); właściciel, samostny posiadacz lub użytkownik wieczysty rzeczy lub prawa majątkowego, pozostający z użytkownikiem danej rzeczy lub prawa majątkowego w związku o charakterze rodzinnym, kapitałowym lub majątkowym w rozumieniu przepisów o podatku dochodowym albo wynikające ze stosunku pracy (art. 114 o.p.); dzierżawca lub użytkownik nieruchomości będącej własnością lub w użytkowaniu wieczystym albo posiadaniu samoistnym podmiotu, na którym ciąży obowiązek niepodatkowych należności budżetowych (art. 114a

Odpowiedzialność osób trzecich za zaległości z tytułu niepodatkowych należności budżetowych podmiotu, na którym ciąży obowiązek niepodatkowych należności budżetowych (dłużnika z podstawowego stosunku prawnego) posiada jednak charakter subsydiarny i ma miejsce dopiero wówczas, gdy ten nie może wykonać swoich obowiązków⁴⁶¹. Odpowiedzialność osoby trzeciej za zaległości z tytułu niepodatkowych należności budżetowych podmiotu, na którym ciąży obowiązek niepodatkowych należności budżetowych, ma także charakter akcesoryjny, ponieważ jej istnienie warunkowane jest trwaniem zobowiązania pierwotnego dłużnika, a wygaśnięcie tego zobowiązania powoduje również zwolnienie z odpowiedzialności osoby trzeciej⁴⁶². O odpowiedzialności osoby trzeciej za zaległości podmiotu obciążonego obowiązkiem niepodatkowych należności budżetowych organ administracji publicznej orzeka w drodze decyzji. Decyzja ta ma charakter konstytutywny i kreuje nowy stosunek prawny – odpowiedzialności za zobowiązanie niepodatkowej należności budżetowej. Wyróżnić można zatem dwa stosunki prawne – podstawowy, gdzie dłużnikiem niepodatkowych należności budżetowych jest podmiot, na którym ciąży obowiązek niepodatkowych należności budżetowych, oraz stosunek prawny odpowiedzialności za zobowiązanie niepodatkowej należności budżetowej, gdzie dłużnikiem z tytułu odpowiedzialności jest osoba trzecia, wobec której wydano decyzję o jej odpowiedzialności za zaległości z tytułu niepodatkowych należności budżetowych podmiotu, na którym ciąży obowiązek niepodatkowych należności budżetowych⁴⁶³.

Drugą stroną w stosunku prawnym niepodatkowych należności budżetowych, które stanowią daniny publiczne, jest podmiot uprawniony do uzyskania świadczenia, który, jak wskazywano, odwołując się do terminologii zaczerpniętej z nauki prawa podatkowego, określić można wierzycielem niepodatkowych należności budżetowych. Podmiotem tym jest organ administracji publicznej, który występuje w imieniu państwa lub samorządu i jest uprawniony do żądania uiszczenia niepodatkowej należności budżetowej. Wierzycielem niepodatkowych należności budżetowych może być więc organ

o.p.); wspólnik spółki cywilnej, jawnej, partnerskiej oraz komplementariusz spółki komandytowej albo komandytowo-akcyjnej (art. 115 o.p.); członkowie zarządu spółki z ograniczoną odpowiedzialnością, spółki z ograniczoną odpowiedzialnością w organizacji, spółki akcyjnej lub spółki akcyjnej w organizacji (art. 116 o.p.); członkowie organów zarządzających innych osób prawnych niż wymienione w art. 116 o.p. (art. 116a o.p.); likwidatorzy spółki, z wyjątkiem likwidatorów ustanowionych przez sąd oraz likwidatorzy innych osób prawnych niż wymienione w art. 116 o.p. (art. 116b); osoby prawne powstałe w wyniku podziału innych osób prawnych (art. 117 o.p.); gwarant lub poręczyciel (art. 117a o.p.); zarządca sukcesyjny (art. 117d o.p.).

⁴⁶¹ Por. odnośnie do charakteru odpowiedzialności podatkowej osób trzecich: P. Borszowski, *Elementy...*, s. 84 i n. Por. także: wyrok WSA w Warszawie z dnia 27 czerwca 2007 r., III SA/Wa 275/07, Legalis nr 104291; wyrok WSA w Krakowie z dnia 6 grudnia 2013 r., I SA/Kr 941/13, Legalis nr 794989; wyrok WSA w Gliwicach z dnia 5 marca 2015 r., I SA/Gl 780/14, Legalis nr 1260123.

⁴⁶² Por. na temat akcesoryjnego charakteru odpowiedzialności podatkowej osób trzecich: wyrok NSA z dnia 24 lutego 2010 r., II FSK 1643/08, Legalis nr 223609; wyrok WSA w Szczecinie z dnia 6 listopada 2014 r., I SA/Sz 468/14, Legalis nr 1105816.

⁴⁶³ Por. P. Borszowski, *Elementy...*, s. 89; R. Mastalski, [w:] B. Adamiak, J. Borkowski, P. Borszowski, R. Mastalski, J. Zubrzycki, *op. cit.*, s. 609-610.

podatkowy, co ma miejsce w przypadku niepodatkowych należności budżetowych w rozumieniu przepisów Ordynacji podatkowej, ale także organ administracji publicznej, który nie posiada statusu organu podatkowego (przykładowo zarząd województwa lub zarząd powiatu jako zarządca drogi – dla niepodatkowej należności budżetowej, jaką jest opłata za zajęcie pasa drogowego⁴⁶⁴). Pojęcie organu podatkowego nie posiada definicji normatywnej w żadnym z aktów prawnych. W doktrynie prawa podatkowego organ podatkowy definiuje się jako podmiot reprezentujący związek publicznoprawny, w zakresie którego kompetencji leży wykonywanie czynności związanych z wymierzaniem oraz pobieraniem podatków⁴⁶⁵. W przepisach Ordynacji podatkowej ustawodawca określił zamknięty katalog organów podatkowych (art. 13). W konsekwencji organami podatkowymi są wyłącznie te organy, które wymienione zostały *expressis verbis* w treści niniejszego artykułu. Organy podatkowe zajmują ważne miejsce w strukturze organów administracji publicznej⁴⁶⁶. Pojęcie organu administracji publicznej jest przedmiotem rozważań w nauce prawa administracyjnego. Wskazuje się, że organami administracji publicznej (organami administracyjnymi) są podmioty, które działają za państwo bezpośrednio (organy administracji państwowej) lub za pośrednictwem samorządu (organy administracji samorządowej) i z tego tytułu, w określonym przez prawo zakresie, korzystać mogą z władztwa państwowego⁴⁶⁷. Definicja legalna organu administracji publicznej zawarta została w przepisach Kodeksu postępowania administracyjnego⁴⁶⁸. Zgodnie z jej treścią do organów administracji publicznej zalicza się ministrów, centralne organy administracji rządowej, wojewodów, działające w ich lub we własnym imieniu inne

⁴⁶⁴ Opłatę za zajęcie pasa drogowego, o której mowa w art. 40 ust. 3 u.d.p., ustala, w drodze decyzji administracyjnej, właściwy zarządca drogi przy udzielaniu zezwolenia na zajęcie pasa drogowego (art. 40 ust. 11 u.d.p.). Do zarządcy drogi należy m.in. wydawanie zezwoleń na zajęcie pasa drogowego i zjazdu z dróg oraz pobieranie opłat i kar pieniężnych (art. 20 pkt 8 u.d.p.). Zarządcami dróg są m.in.: zarząd województwa – dla dróg wojewódzkich; zarząd powiatu – dla dróg powiatowych (art. 19 ust. 2 pkt 2 i pkt 3 u.d.p.). Zgodnie z art. 26 ust. 1 ustawy z dnia 5 czerwca 1998 r. o samorządzie powiatowym (t.j. Dz. U. z 2020 r. poz. 920; dalej: u.s.p.) zarząd powiatu jest organem wykonawczym powiatu. Natomiast na mocy art. 31 ust. 1 ustawy z dnia 5 czerwca 1998 r. o samorządzie województwa (t.j. Dz. U. z 2020 r. poz. 1668 ze zm.; dalej: u.s.w.) zarząd województwa jest organem wykonawczym województwa. Zob. także: E. Ura, *Wójt, zarząd powiatu i zarząd województwa jako organy wykonawcze jednostek samorządu terytorialnego – porównanie ich statusu prawnego*, [w:] M. Stec, K. Małysa-Sulińska (red. nauk.), *Pozycja ustrojowa organów wykonawczych jednostek samorządu terytorialnego*, Warszawa 2014, s. 22. Zauważyć w tym miejscu należy, że zgodnie z przepisami u.d.p. (art. 19 ust. 2 pkt 4) zarządcą dróg gminnych jest wójt (burmistrz, prezydent miasta), a więc organ administracji publicznej, który posiada status organu podatkowego (art. 13 § 1 pkt 1 o.p.). Wydając decyzję administracyjną, w której ustala opłatę za zajęcie pasa drogowego, wójt (burmistrz, prezydent miasta) nie działa jako organ podatkowy.

⁴⁶⁵ A. Olesińska, *Prawo podatkowe*, Toruń 2004, s. 23-24.

⁴⁶⁶ K. Teszner, *Organy podatkowe i quasi-podatkowe – problemy wynikające z wadliwej legislacji Ordynacji podatkowej*, [w:] L. Etel et al., *Ordynacja podatkowa w praktyce. Materiały konferencyjne*, Białystok 2007, s. 119.

⁴⁶⁷ J. Zimmermann, *Prawo administracyjne*, Warszawa 2016, s. 177.

⁴⁶⁸ Art. 5 § 2 pkt 3 k.p.a.

terenowe organy administracji rządowej (zespolonej i niezespolej), organy jednostek samorządu terytorialnego, a także inne organy państwowe i podmioty powołane z mocy prawa lub na podstawie porozumień do załatwiania spraw administracyjnych.

Obok strony zobowiązanej i strony uprawnionej możliwe jest wystąpienie innych podmiotów stosunku prawnego niepodatkowych należności budżetowych stanowiących daniny publiczne. Do niepodatkowych należności budżetowych o charakterze daninowym zastosowanie mają przepisy Ordynacji podatkowej dotyczące odpowiedzialności podatkowej płatnika i inkasenta. Podobnie zatem jak w przypadku stosunku prawnopodatkowego, ustawodawca przyjmuje udział w stosunku prawnym niepodatkowych należności budżetowych o charakterze daninowym płatnika i inkasenta, a więc innych niż strona zobowiązana i strona uprawniona osób uczestniczących w tym stosunku, które wprowadzone zostają ustawowo, co oznacza udział w stosunku prawnym wyłącznie osób wymienionych przez prawodawcę⁴⁶⁹. Mając na uwadze treść definicji normatywnych płatnika i inkasenta zawartych w Ordynacji podatkowej, przyjąć należy, że płatnikiem niepodatkowych należności budżetowych jest osoba fizyczna, osoba prawna lub jednostka organizacyjna niemająca osobowości prawnej, obowiązana na podstawie przepisów prawa do obliczenia i pobrania niepodatkowej należności budżetowej od podmiotu, na którym ciąży obowiązek niepodatkowej należności budżetowej i wpłacenia jej we właściwym terminie organowi podatkowemu lub innemu organowi administracji publicznej. Inkasentem niepodatkowych należności budżetowych jest natomiast osoba fizyczna, osoba prawna lub jednostka organizacyjna niemająca osobowości prawnej, obowiązana do pobrania niepodatkowej należności budżetowej od podmiotu, na którym ciąży obowiązek niepodatkowych należności budżetowych, i wpłacenia jej we właściwym terminie organowi podatkowemu lub innemu organowi administracji publicznej.

Stronami stosunku prawnego niepodatkowych należności budżetowych, które nie stanowią danin publicznych, jest podmiot zobowiązany do uiszczenia niepodatkowej należności budżetowej oraz podmiot uprawniony do żądania jej zapłaty. Podmiotem zobowiązanym do uiszczenia niepodatkowej należności budżetowej o charakterze niedaninowym jest – w zależności od rodzaju tej należności – podmiot, na który nałożono administracyjną karę pieniężną, ukarany mandatem karnym lub beneficjent pobranych nienależnie lub w nadmiernej wysokości, niewykorzystanych, wykorzystanych niezgodnie z przeznaczeniem lub z naruszeniem procedur środków publicznych. Podmioty te zobowiązane są ponieść niepodatkową należność budżetową na własny rachunek. Są więc dłużnikami stosunku prawnego przedmiotowej kategorii niepodatkowych należności budżetowych. Powstać może natomiast pytanie, czy na ich rachunek niepodatkową

⁴⁶⁹ Zob. na temat płatnika i inkasenta jako podmiotów stosunku prawnopodatkowego: P. Borszowski, *Elementy...*, s. 105 i n.

należność budżetową ponieść może inny podmiot. Innymi słowy, czy obok wymienionych podmiotów w stosunku prawnym niepodatkowych należności budżetowych o charakterze niedaninowym występują jeszcze inne podmioty tego stosunku. Odpowiedź na tak postawione pytania wymaga w pierwszej kolejności ustalenia, czy za zobowiązania dłużnika omawianego stosunku prawnego mogą odpowiadać osoby trzecie. Mając na uwadze, że kwoty dotacji podlegające zwrotowi w przypadkach określonych w ustawie o finansach publicznych oraz należności z tytułu zwrotu środków przeznaczonych na realizację programów finansowanych z udziałem środków europejskich wymienione są *expressis verbis* w treści art. 60 u.f.p., nie ulega wątpliwości, że w braku odmiennych uregulowań w przepisach szczególnych do przedmiotowych niepodatkowych należności budżetowych odpowiednie zastosowanie mają przepisy działu III o.p., w tym przepisy regulujące odpowiedzialność osób trzecich za zaległości w spłacie zobowiązań podatkowych. Odpowiedzialność za zaległości z tytułu niezwróconych dotacji lub środków przeznaczonych na realizację programów finansowanych z udziałem środków europejskich ponosić mogą zatem również osoby trzecie, solidarnie z beneficjentem dotacji lub środków przeznaczonych na realizację programów finansowanych z udziałem środków europejskich oraz w przypadkach i w zakresie określonych w przepisach rozdziału 15 o.p.⁴⁷⁰ Wątpliwości budzić może natomiast kwestia odpowiedzialności osoby trzeciej za zaległości z tytułu niepodatkowych należności budżetowych o charakterze sankcyjnym. Jak ustalono, co do zasady, do administracyjnych kar pieniężnych Ordynacja podatkowa nie ma zastosowania. Przepisy ustaw ustanawiających poszczególne kary pieniężne mogą zawierać jednak odmienne regulacje w tym zakresie. Ustawy szczególne stanowią często, że do regulowanych nimi kar pieniężnych odpowiednie zastosowanie ma dział III o.p., a więc również przepisy dotyczące odpowiedzialności podatkowej osób trzecich. W judykaturze podnosi się jednak, że z racji prewencyjnych i represyjnych funkcji, jakie pełnią sankcje administracyjne w postaci kar pieniężnych, ciężar ich wykonania obciążać winien jedynie te podmioty, na które sankcje te zostały nałożone, stąd odpowiedzialność za zaległości z tytułu sankcji administracyjnych (nieuiszczone w terminie sankcje administracyjne) nie powinna obejmować osób trzecich⁴⁷¹. Do poniesienia kary zobowiązana jest zawsze wyłącznie osoba ukarana i nie można w żaden sposób przenosić powinności poniesienia kary na inne osoby, gdyż jej celem jest spowodowanie osobistej dolegliwości osoby, która popełniła bezprawny czyn⁴⁷². Uznać więc należy, że do administracyjnych kar pieniężnych

⁴⁷⁰ Zob. wyrok WSA w Gorzowie Wlk. z dnia 14 października 2015 r., II SA/Go 344/15, Legalis nr 1371889; A. Pawlikowska, W. Lachiewicz, [w:] W. Lachiewicz, A. Pawlikowska, *Dotacje oświatowe*, Warszawa 2019, s. 248.

⁴⁷¹ Zob. wyrok NSA z dnia 29 kwietnia 2010 r., II FSK 2087/08, Legalis nr 274339; wyrok WSA w Gliwicach z dnia 17 lutego 2010 r., III SA/Gl 11/10, Legalis nr 248620.

⁴⁷² Wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 19 maja 2011 r., III SA/Wr 53/11, Legalis nr 332172.

przepisy Ordynacji podatkowej dotyczące odpowiedzialności podatkowej osób trzecich nie mają zastosowania. Nawet w przypadku gdy przepis szczególnie nakazuje odpowiednie stosowanie działu III o.p. do określonej administracyjnej kary pieniężnej, nie można wyprowadzać wniosku o automatycznej możliwości stosowania wszystkich przepisów niniejszej ustawy. „Odpowiednie stosowanie” nie oznacza, że unormowania stosowane odpowiednio przenosić należy w sposób mechaniczny, bezpośredni i bez uwzględnienia specyfiki oraz charakteru określonego trybu, w jakim działa organ⁴⁷³. Stosowanie przepisu „odpowiednio” wymaga uwzględnienia ewentualnych różnic między instytucjami, do których należy przepis odsyłający i przepis odesłania⁴⁷⁴. Zważywszy, że cel nakładania administracyjnych kar pieniężnych i grzywien wymierzanych w drodze mandatu karnego jest zbliżony, uzasadnione jest odniesienie powołanych poglądów na temat możliwości ponoszenia odpowiedzialności przez osoby trzecie za nieuiszczone w terminie przez ukaranego kary pieniężne do grzywien wymierzanych w drodze mandatu karnego. Sformułować można wniosek, że w stosunku prawnym niepodatkowych należności budżetowych, które nie stanowią danin publicznych, po stronie zobowiązanej nie występują podmioty, które zgodnie z terminologią przyjętą dla stosunku podatkowo-prawnego określić można jako dłużników z tytułu odpowiedzialności, a więc dłużników ze stosunku prawnego odpowiedzialności za zobowiązania niepodatkowych należności budżetowych. Przepisy prawa nie przewidują także takich podmiotów (uczestników) stosunku prawnego niepodatkowych należności budżetowych o charakterze niedaninowym jak płatnik i inkasent.

Stroną uprawnioną stosunku prawnego niepodatkowych należności budżetowych o charakterze niedaninowym (wierzycielem niepodatkowej należności budżetowej) jest podmiot uprawniony do żądania uiszczenia niepodatkowej należności budżetowej. Podobnie jak w przypadku niepodatkowych należności budżetowych, które stanowią daniny publiczne, do żądania uiszczenia niepodatkowych należności budżetowych o charakterze niedaninowym uprawniony jest, co do zasady, związek publicznoprawny (państwo, jednostka samorządu terytorialnego). Przyjąć jednak należy, że w konkretnym stosunku zobowiązaniowym wierzycielem niepodatkowej należności budżetowej o charakterze niedaninowym są występujące w imieniu związku publicznoprawnego organy administracji publicznej. Zauważyć należy, że w przypadku niektórych niepodatkowych należności budżetowych, które nie stanowią danin publicznych, wierzycielem niepodatkowej należności budżetowej nie jest organ, który właściwy jest w sprawach jej wymiaru. Dla porównania w doktrynie prawa podatkowego przyjmuje się, że uprawnienia wierzyciela podatkowego określić można jako prawo do administrowania podatkiem

⁴⁷³ Wyrok WSA w Warszawie z dnia 30 czerwca 2008 r., III SA/Wa 615/08, Legalis nr 105550.

⁴⁷⁴ L. Morawski, *Wykładnia w orzecznictwie sądów. Komentarz*, Toruń 2002, s. 294.

(wymierzania i pobierania)⁴⁷⁵. Powołane stanowisko odnieść można również do większości niepodatkowych należności budżetowych, w tym tych o charakterze niedaninowym. Organ, który uprawniony jest do wymiaru niepodatkowej należności budżetowej, uprawniony jest jednocześnie do jej poboru. Z odmienną sytuacją mamy do czynienia przykładowo w przypadku należności z tytułu grzywien nakładanych w drodze mandatu karnego w postępowaniu w sprawach o wykroczenia. Uprawnionym do poboru należności wynikających z grzywien nałożonych w drodze mandatu karnego w postępowaniu w sprawach o wykroczenia, jeżeli stanowią one dochód budżetu państwa, nie jest organ postępowania mandatowego, którego funkcjonariusz nałożył grzywnę, lecz właściwy naczelnik urzędu skarbowego⁴⁷⁶. W sytuacji zatem, gdy należności z tytułu grzywien nakładanych w drodze mandatu karnego w postępowaniu w sprawach o wykroczenia stanowią dochód budżetu państwa organy postępowania mandatowego, których funkcjonariusze uprawnieni są do nakładania grzywny w drodze mandatu karnego, nie są jednocześnie uprawnione do poboru tych należności.

Mając na uwadze temat niniejszej pracy oraz przyjęty dla jej celów sposób rozumienia pojęcia „wymiaru” niepodatkowych należności budżetowych, zaznaczyć należy, że przedmiotem jej badań są wyłącznie relacje zachodzące pomiędzy dłużnikiem niepodatkowej należności budżetowej z pierwotnego stosunku zobowiązaniowego a wierzycielem niepodatkowej należności budżetowej. W dysertacji pod pojęciem wymiaru niepodatkowych należności budżetowych rozumie się ustalanie lub określanie wysokości zobowiązania niepodatkowej należności budżetowej podmiotu zobowiązanego niepodatkowej należności budżetowej przez właściwe organy administracji publicznej. Dla zapewnienia czytelności dalszych badań nad tak rozumianym wymiarem niepodatkowych należności budżetowych konieczne było sprecyzowanie pojęcia podmiotu zobowiązanego niepodatkowej należności budżetowej. Uwzględniając poczynione rozważania na temat stron i podmiotów stosunku prawnego niepodatkowych należności budżetowych oraz fakt, iż zarówno w języku prawnym, jak i w języku prawniczym brak jednolitej terminologii dla określenia dłużnika niepodatkowej należności budżetowej (z pierwotnego stosunku prawnego), a ze względu na dużą różnorodność niepodatkowych należności budżetowych w prawie polskim, w szczególności występowanie wśród nich także należności publicznoprawnych o charakterze niedaninowym, nie jest możliwe posługiwanie się terminem „podatnik”, zaproponowano przyjęcie terminu „podmiot zobowiązany niepodatkowych należności budżetowych” dla określenia dłużnika niepodatkowych należności budżetowych z pierwotnego stosunku prawnego. Zważywszy, że w pracy przyjęto wąskie ujęcie pojęcia wymiaru, podkreślić należy, że dla jej celów przez podmiot

⁴⁷⁵ Zob. A. Nita, *Stosunek prawnopodatkowy...*, s. 26.

⁴⁷⁶ Zob. art. 100 § 1 k.p.s.w.

zobowiązany niepodatkowej należności budżetowej rozumie się wyłącznie dłużnika w pierwotnym stosunku zobowiązaniowym niepodatkowej należności budżetowej. Jak wykazano, w zależności od rodzaju niepodatkowej należności budżetowej dłużnikami stosunku prawnego niepodatkowej należności budżetowej (stosunku prawnego odpowiedzialności za zobowiązanie niepodatkowej należności budżetowej) mogą być bowiem również osoby trzecie. Pod pojęciem podmiotu zobowiązanego niepodatkowej należności budżetowej nie należy również rozumieć podmiotów, które uczestniczyć mogą w stosunku prawnym niepodatkowych należności budżetowych, takich jak płatnik lub inkasent. Podmiotem zobowiązanym niepodatkowych należności budżetowych, w przyjętym dla celów dysertacji rozumieniu, w przypadku niepodatkowych należności budżetowych, które stanowią daniny publiczne, jest więc podmiot, na którym ciąży obowiązek niepodatkowych należności budżetowych. Pojęcie podmiotu zobowiązanego niepodatkowych należności budżetowych, które są daninami publicznymi, jest zatem odpowiednikiem „podatnika”. W odniesieniu do przedmiotowej kategorii niepodatkowych należności budżetowych, biorąc pod uwagę, iż do kategorii tej przepisy Ordynacji podatkowej mają zastosowanie w pełnym zakresie lub odpowiednie zastosowanie ma dział III niniejszej ustawy, uprawnione byłoby posługiwanie się terminem „podatnik” dla określenia podmiotu zobowiązanego niepodatkowej należności budżetowej. Niemniej jednak brak jest takiego uprawnienia w odniesieniu do niepodatkowych należności budżetowych o charakterze niedaninowym, w przypadku których nie występuje abstrakcyjny obowiązek niepodatkowych należności budżetowych. Podmiotem zobowiązanym niepodatkowych należności budżetowych o tym charakterze jest ukarany (podmiot, na który nałożono karę pieniężną lub grzywnę wymierzoną w drodze mandatu karnego) lub – dla niepodatkowych należności budżetowych o charakterze restytucyjno-prewencyjnym – beneficjent niewykorzystanych, wykorzystanych niezgodnie z przeznaczeniem lub z naruszeniem procedur, pobranych nienależnie lub w nadmiernej wysokości środków publicznych. Zważywszy na powyższe, w dysertacji przyjęto jednolity dla wszystkich rodzajów niepodatkowych należności budżetowych termin „podmiot zobowiązany niepodatkowych należności budżetowych”.

3.1.3. Sposoby powstawania zobowiązań niepodatkowych należności budżetowych

Elementem konstrukcyjnym normatywnego modelu wymiaru niepodatkowych należności budżetowych jest sposób powstawania zobowiązań niepodatkowych należności budżetowych. Element ten jest pierwszym, a jednocześnie jednym z najistotniejszych czynników, od którego uzależniony jest kształt przedmiotowego modelu. Sposób powstawania zobowiązania niepodatkowej należności budżetowej uzależniony jest od jej charakteru prawnego oraz zakresu stosowania do niej przepisów Ordynacji podatkowej. Mając

powyższe na uwadze, uzasadnione jest przeprowadzenie analizy sposobów powstawania zobowiązań niepodatkowych należności budżetowych z uwzględnieniem ich podziału na posiadające charakter danin publicznych i niedaninowe oraz podziału według kryterium zakresu stosowania do nich przepisów niniejszej ustawy.

Sformułować można ogólną konstatację, że zobowiązania niepodatkowych należności budżetowych stanowiących daniny publiczne powstają w ten sam sposób co zobowiązania z tytułu innych danin, w tym przede wszystkim podatków. Sposoby powstawania zobowiązań podatkowych określają przepisy Ordynacji podatkowej. Ustawa ta stanowi, że zobowiązanie podatkowe powstaje z dniem zaistnienia zdarzenia, z którym ustawa podatkowa wiąże powstanie takiego zobowiązania, lub z dniem doręczenia decyzji organu podatkowego, ustalającej jego wysokość. Przyjmuje się, że taka regulacja oznacza, że przepisy Ordynacji podatkowej przewidują dwa sposoby powstawania zobowiązania podatkowego – z mocy prawa i z dniem doręczenia decyzji organu podatkowego⁴⁷⁷. W pierwszej kolejności podkreślić należy, że przepisy art. 21 o.p. regulują powstawanie nie tylko zobowiązań podatkowych, ale zobowiązań wszystkich danin publicznych wymienionych w art. 2 tego aktu prawnego, w tym wskazanych w § 1 pkt 1 niniejszego artykułu, a więc również zobowiązań, zgodnie z terminologią przyjętą w pracy, niepodatkowych należności budżetowych w rozumieniu przepisów Ordynacji podatkowej. Wynika to zarówno z redakcji art. 2 § 1 pkt 1 o.p., zgodnie z którego treścią przepisy Ordynacji podatkowej stosuje się m.in. do niepodatkowych należności budżetu państwa i budżetów jednostek samorządu terytorialnego, do których ustalania lub określania uprawnione są organy podatkowe, a także z brzmienia art. 3 pkt 3 lit. c tejże ustawy, nakazującego, na jej potrzeby, pod pojęciem podatku rozumieć także niepodatkowe należności budżetowe⁴⁷⁸. W konsekwencji stwierdzić można, że do wynikających ze stosunków publicznoprawnych niepodatkowych należności budżetu państwa i budżetów jednostek samorządu terytorialnego, do których ustalania lub określania uprawnione są organy podatkowe, przepisy Ordynacji podatkowej stosuje się w całości, w tym również przepisy art. 21. Uprawniony jest więc wniosek, że zgodnie z art. 21 § 1 o.p. zobowiązanie niepodatkowych należności budżetowych w rozumieniu przepisów Ordynacji podatkowej powstaje z mocy prawa lub z dniem doręczenia decyzji organu podatkowego, ustalającej wysokość tego zobowiązania.

Zauważyć należy, że w świetle art. 21 § 1 pkt 1 o.p. zobowiązanie podatkowe powstaje z mocy prawa, a więc z dniem zaistnienia zdarzenia, z którym ustawa podatkowa wiąże powstanie takiego zobowiązania. W myśl art. 3 pkt 1 o.p. przez ustawy

⁴⁷⁷ Zob. odnośnie do powstawania zobowiązania podatkowego: P. Borszowski, [w:] R. Mastalski, E. Fojcik-Mastalska (red. nauk.), *op. cit.*, s. 231. Zob. także: K. Dworniak, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2003, s. 37; J. Michalski, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2002, s. 40.

⁴⁷⁸ Por. A. Huchla, *Świadczenia...*, s. 259-260.

podatkowe rozumie się ustawy dotyczące podatków, opłat i niepodatkowych należności budżetowych określające podmiot, przedmiot opodatkowania, powstanie obowiązku podatkowego, podstawę opodatkowania i stawki podatkowe oraz regulujące prawa i obowiązki organów podatkowych, podatników, płatników, inkasentów, jak również ich następców prawnych i osób trzecich. Definicję ustawy podatkowej zawartą w tym artykule uznaje się za definicję zakresową, która określa nazwę definiowanego pojęcia oraz przyjęty dla niej zakres pojęciowy⁴⁷⁹. W świetle art. 3 pkt 1 o.p. pojęcie ustawy podatkowej obejmuje ustawy, które dotyczą trzech kategorii danin publicznych stanowiących podstawowy przedmiot regulacji Ordynacji podatkowej, a więc podatków, opłat i niepodatkowych należności budżetowych⁴⁸⁰. Zgodnie z treścią powołanej definicji ustawy dotyczące niepodatkowych należności budżetowych, a więc ustawy normujące poszczególne niepodatkowe należności budżetowe, stanowią ustawy podatkowe w rozumieniu art. 3 pkt 1 o.p., jeżeli spełnione zostaną przesłanki określone w przepisie niniejszego artykułu. W doktrynie podnosi się, że sposób sformułowania w definicji materii ustaw podatkowych budzić może wątpliwości, czy do kwalifikacji danej ustawy jako ustawy podatkowej niezbędne jest zawarcie w niej wszystkich wymienionych w art. 3 pkt 1 o.p. elementów⁴⁸¹. Według jednej z koncepcji wymóg, by ustawa podatkowa określała podmiot, przedmiot opodatkowania, powstanie obowiązku podatkowego, podstawę opodatkowania i stawki podatkowe, odnosi się do podatkowego prawa materialnego znajdującego się w ustawach szczególnych, normujących różne rodzaje danin publicznych, natomiast określanie praw i obowiązków organów podatkowych, podatników, płatników, inkasentów, ich następców prawnych i osób trzecich to także zagadnienia ustrojowe i proceduralne, stanowiące przede wszystkim przedmiot regulacji Ordynacji podatkowej⁴⁸². W konsekwencji uznaje się, że mając na uwadze względy systemowe, za ustawę podatkową w rozumieniu art. 3 pkt 1 o.p. uznać można ustawę szczególną dotyczącą podatków, opłat oraz niepodatkowych należności budżetowych, która normuje podstawowe kwestie konstrukcyjne danej daniny, nawet jeżeli nie zawiera wszystkich elementów wymienionych w dalszej części definicji przyjętej w tym artykule, ponieważ są one uregulowane w ogólnym prawie podatkowym⁴⁸³. Zauważa się także, że w przepisie art. 3 pkt 1 o.p. nie wymieniono wszystkich elementów, które zgodnie z art. 217 Konstytucji RP powinny być uregulowane ustawowo (zasady ustalania ulg i umorzeń oraz kategorie podmiotów zwolnionych od podatku), podczas gdy przyjęto w nim inne elementy

⁴⁷⁹ R. Mastalski, [w:] B. Adamiak, J. Borkowski, P. Borszowski, R. Mastalski, J. Zubrzycki, *op. cit.*, s. 33.

⁴⁸⁰ M. Niezgódka-Medek, [w:] S. Babiarczy *et al.*, *op. cit.*, s. 28.

⁴⁸¹ *Ibidem*, s. 29.

⁴⁸² *Ibidem*.

⁴⁸³ *Ibidem*.

konstrukcyjne opodatkowania, które nie są określone w Konstytucji RP⁴⁸⁴. Stąd wskazuje się, że przepis art. 3 pkt 1 o.p. jest niespójny z art. 217 Konstytucji RP, wskutek czego definicja w nim zawarta traci swój dyrektywny charakter i podlega takiej samej wykładni, jak wszystkie inne przepisy, w której w pierwszym rzędzie uwzględniać należy reguły konstytucyjne⁴⁸⁵. Prowadzi to do konstatacji, że aby ustawa dotycząca określonej niepodatkowej należności budżetowej mogła zostać uznana za ustawę podatkową w rozumieniu Ordynacji podatkowej, zawierać powinna podstawowe elementy konstrukcyjne tej należności oraz jednocześnie odesłanie do stosowania w jej sprawach przepisów Ordynacji podatkowej⁴⁸⁶. Spełnienie ostatniej z wymienionych przesłanek wydaje się być szczególnie istotne w przypadku ustaw dotyczących niepodatkowych należności budżetowych. W przeciwieństwie do ustaw dotyczących podatków, które w całości poświęcone są zwykle danemu podatkowi, podstawowym przedmiotem regulacji ustaw stanowiących materialnoprawną podstawę poszczególnych niepodatkowych należności budżetowych nie zawsze są, normowane tymi ustawami, niepodatkowe należności budżetowe. Niejednokrotnie także ustawy te nie zawierają odesłania do stosowania przepisów Ordynacji podatkowej w sprawach dotyczących regulowanych nimi niepodatkowych należności budżetowych. Co więcej, świadczenia te nie są zazwyczaj określane w normujących je ustawach mianem niepodatkowych należności budżetowych, co wywołuje wątpliwości co do ich kwalifikacji prawnej jako niepodatkowych należności budżetowych i utrudnia ustalenie zakresu stosowania w ich sprawach przepisów Ordynacji podatkowej.

Mając powyższe na uwadze, sformułować można wniosek, że w świetle przepisów art. 21 § 1 pkt 1 i pkt 2 o.p. zobowiązanie niepodatkowej należności budżetowej w rozumieniu przepisów Ordynacji podatkowej powstaje:

- 1) z dniem zaistnienia zdarzenia, z którym ustawa podatkowa (a konkretnie ustawa dotycząca niepodatkowych należności budżetowych spełniająca przesłanki uznania jej za ustawę podatkową w rozumieniu Ordynacji podatkowej) wiąże powstanie tego zobowiązania lub
- 2) z dniem doręczenia decyzji organu podatkowego, ustalającej wysokość zobowiązania niepodatkowej należności budżetowej.

Zobowiązanie niepodatkowej należności budżetowej w rozumieniu przepisów Ordynacji podatkowej powstaje zatem z dniem zaistnienia zdarzenia, z którym ustawa

⁴⁸⁴ R. Mastalski, [w:] B. Adamiak, J. Borkowski, P. Borszowski, R. Mastalski, J. Zubrzycki, *op. cit.*, s. 34-35.

⁴⁸⁵ *Ibidem*.

⁴⁸⁶ Ordynacja podatkowa, w jej materialnoprawnej części, stanowi część ogólną materialnego prawa podatkowego. Oznacza to jej stosowanie w sytuacjach, gdy określone kwestie nie są uregulowane w ustawie podatkowej, a ich rozstrzygnięcie możliwe jest na podstawie przepisów ogólnych (B. Brzeziński, W. Morawski, *Oplaty za gospodarstwo korzystanie ze środowiska a przepisy Ordynacji podatkowej*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 1999, nr 3-4, s. 91).

podatkowa wiąże powstanie tego zobowiązania, lub z dniem doręczenia decyzji organu podatkowego, ustalającej wysokość zobowiązania. Uprawnione jest więc stwierdzenie, że sposoby powstawania zobowiązań omawianej kategorii niepodatkowych należności budżetowych są tożsame ze sposobami powstawania zobowiązań podatkowych.

Niepodatkowymi należnościami budżetowymi stanowiącymi daniny publiczne są także niektóre niepodatkowe należności budżetowe w rozumieniu przepisów ustawy o finansach publicznych, w sprawach których, nieuregulowanych tą ustawą, stosuje się Kodeks postępowania administracyjnego i odpowiednio przepisy działu III o.p. Przepisy Ordynacji podatkowej regulujące powstawanie zobowiązań podatkowych do tej kategorii niepodatkowych należności budżetowych winny być więc stosowane odpowiednio. Konieczność „odpowiedniego stosowania” omawianych przepisów jest konsekwencją odrębności, jaką wykazuje przedmiotowa kategoria niepodatkowych należności budżetowych w porównaniu z niepodatkowymi należnościami budżetowymi w rozumieniu przepisów Ordynacji podatkowej i innymi świadczeniami publicznoprawnymi, o których mowa w art. 2 § 1 pkt 1 niniejszej ustawy. Niepodatkowe należności budżetowe w rozumieniu przepisów ustawy o finansach publicznych, również te, które stanowią daniny publiczne, wymierzane są w większości przypadków przez organy administracji publicznej niebędące organami podatkowymi, a procedurą postępowania właściwą w sprawach ich wymiaru nie jest postępowanie podatkowe. Niemniej jednak, w świetle art. 67 ust. 1 u.f.p., do powstawania zobowiązań z ich tytułu odpowiednio (z modyfikacjami wynikającymi z odrębności ich regulacji) stosować należy przepisy normujące powstawanie zobowiązań podatkowych.

Powstawanie zobowiązań niepodatkowych należności budżetowych będących daninami publicznymi związane jest ściśle z pojęciem obowiązku niepodatkowych należności budżetowych. Obowiązek niepodatkowej należności budżetowej, która stanowi daninę publiczną, ulega konkretyzacji, tj. przekształca się w zobowiązanie niepodatkowej należności budżetowej w jeden ze sposobów wskazanych w art. 21 § 1 o.p.⁴⁸⁷ Zobowiązanie niepodatkowej należności budżetowej, która jest daniną publiczną, stanowi zatem normatywne następstwo obowiązku niepodatkowej należności budżetowej, jego konkretyzację co do podmiotu i wysokości niepodatkowej należności budżetowej⁴⁸⁸. Zależność ta nie ma natomiast zastosowania w przypadku administracyjnych kar pieniężnych i należności z tytułu mandatów karnych, a więc niepodatkowych należności budżetowych o charakterze sankcyjnym. Zobowiązania niepodatkowych należności budżetowych tej kategorii różnią się bowiem od zobowiązań podatkowych i zobowiązań niepodatkowych

⁴⁸⁷ Por. wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 27 stycznia 2016 r., III SA/Wr 1341/15, Legalis nr 1447832.

⁴⁸⁸ Por. na temat obowiązku podatkowego i zobowiązania podatkowego: R. Mastalski, *Obowiązek podatkowy i zobowiązanie podatkowe*, [w:] M. Weralski (red.), *System instytucji prawno-finansowych PRL*, t. III. *Instytucje...*, s. 209-210.

należności budżetowych będących daninami publicznymi⁴⁸⁹. Zobowiązania niepodatkowej należności budżetowej o tym charakterze nie poprzedza wystąpienie nieskonkretyzowanej powinności przymusowego świadczenia pieniężnego. W judykaturze wskazuje się, że w przypadku administracyjnych kar pieniężnych brak podstaw do przełożenia pojęcia obowiązku podatkowego na grunt regulacji ich dotyczących, gdyż do momentu wydania decyzji w przedmiocie nałożenia kary na stronie nie ciąży żaden, nawet abstrakcyjny i ogólny ustawowy obowiązek zapłaty kary⁴⁹⁰. Wynika to z samej natury sankcji administracyjnej, która związana jest z wystąpieniem deliktu administracyjnego, przez co znacznie bliższa sankcjom przewidzianym w przepisach karnych i dotyczących wykroczeń niż zobowiązaniom podatkowym⁴⁹¹. Decyzja w przedmiocie nałożenia kary pieniężnej kształtuje stosunek administracyjnoprawny, a zatem ma charakter konstytutywny, lecz w przeciwieństwie do decyzji ustalającej zobowiązanie podatkowe nie konkretyzuje obowiązku wcześniej istniejącego (nieskonkretyzowanej powinności), lecz kształtuje go od podstaw, w sposób od razu zindywidualizowany i skonkretyzowany⁴⁹². Obowiązek uiszczenia kary pieniężnej nie ciąży na podmiocie zobowiązanym do jej zapłaty (podmiocie zobowiązanym niepodatkowej należności budżetowej) w związku z samym faktem naruszenia przepisów prawa⁴⁹³. Obowiązek ten wynika z decyzji administracyjnej i jest reakcją organu nadzoru na popełnienie deliktów administracyjnych⁴⁹⁴. Podobnie na podmiocie zobowiązanym niepodatkowych należności budżetowych, jakimi są grzywny nakładane w drodze mandatu karnego, nie ciąży żaden abstrakcyjny obowiązek niepodatkowych należności budżetowych rozumiany jako obowiązek daniowy. Obowiązek uiszczenia grzywny nałożonej w drodze mandatu karnego nie ciąży na podmiocie zobowiązanym do jej zapłaty w związku z samym faktem naruszenia przepisów prawa, lecz jest konsekwencją nałożenia mandatu karnego.

Powyższe rozważania prowadzą do konstatacji, że do zobowiązań z tytułu administracyjnych kar pieniężnych oraz grzywien nakładanych w drodze mandatu karnego w postępowaniu w sprawach o wykroczenia i w postępowaniu w sprawach o wykroczenia skarbowe przepisy Ordynacji podatkowej określające sposoby powstawania zobowiązań podatkowych nie mają zastosowania. W przypadku administracyjnych kar pieniężnych konstatacja ta znajduje potwierdzenie w treści art. 67 ust. 2 u.f.p. Skoro bowiem, w świetle powołanego przepisu, do administracyjnych kar pieniężnych Ordynacja podatkowa nie ma zastosowania, nie mogą mieć również zastosowania jej przepisy

⁴⁸⁹ Por. wyrok NSA z dnia 28 listopada 2017 r., II GSK 2433/17, Legalis nr 1727398.

⁴⁹⁰ Wyrok NSA z dnia 26 października 2016 r., II GSK 1479/16, Legalis nr 1599510.

⁴⁹¹ Wyrok WSA w Warszawie z dnia 21 czerwca 2017 r., VII SA/Wa 1710/16, Legalis nr 1664349.

⁴⁹² Zob. wyrok NSA z dnia 26 października 2016 r., II GSK 1482/16, Legalis nr 1577051.

⁴⁹³ Por. wyrok NSA z dnia 28 listopada 2017 r., II GSK 2433/17, Legalis nr 1727398.

⁴⁹⁴ Wyrok WSA w Warszawie z dnia 28 marca 2019 r., VI SA/Wa 1948/18, Legalis nr 2235111.

regulujące powstawanie zobowiązań podatkowych. Jak jednak podnoszono, pomimo zamieszczenia niniejszej regulacji w przepisach ustawy o finansach publicznych ustawodawca w przepisach niektórych ustaw normujących administracyjne kary pieniężne zawiera odesłanie do odpowiedniego stosowania w ich sprawach działu III o.p. Uznać należy, że również w takim przypadku do powstawania zobowiązań z tytułu administracyjnych kar pieniężnych nie stosuje się przepisów dotyczących powstawania zobowiązań podatkowych. „Odpowiednie stosowanie” nie przesądza bowiem ani o bezpośrednim, ani o automatycznym stosowaniu danej regulacji⁴⁹⁵. Takie stosowanie przepisu prawa oznacza stosowanie pełne (bez żadnych zmian), stosowanie go ze zmianami, a nawet niestosowanie⁴⁹⁶. Uwagi te odnieść należy również do grzywien nakładanych w drodze mandatu karnego. Powstawanie zobowiązań z ich tytułu nie jest uregulowane w ustawie o finansach publicznych, Kodeksie karnym skarbowym, Kodeksie postępowania w sprawach o wykroczenia lub Kodeksie wykroczeń. Stąd zważywszy, że należności z tytułu grzywien nakładanych w drodze mandatu karnego to niewątpliwie niepodatkowe należności budżetowe, o których mowa w art. 60 u.f.p. (wymienione w jego treści *expressis verbis*), zastosowanie mogłyby mieć do nich przepisy dotyczące powstawania zobowiązań podatkowych. Uznać należy jednak, że ze względu na ich sankcyjny, odmienny od zobowiązań podatkowych charakter prawny, „odpowiednie stosowanie” do nich przedmiotowych przepisów oznaczać winno ich „niestosowanie”.

Z odmienną sytuacją mamy do czynienia w przypadku niepodatkowych należności budżetowych o charakterze restytucyjno-prewencyjnym. Nie stanowią one danin publicznych. Nie posiadają jednej z najistotniejszych cech danin publicznych – powszechności. Obowiązek ich uiszczenia powstaje tylko w odniesieniu do tych beneficjentów dotacji lub środków przeznaczonych na realizację programów finansowanych z udziałem środków europejskich, u których zaistniały ustawowe przesłanki zwrotu otrzymanych uprzednio środków publicznych. Obowiązku zwrotu dotacji lub środków przeznaczonych na realizację programów finansowanych z udziałem środków europejskich nie należy traktować jako rodzaju obciążenia fiskalnego, którego celem wprowadzenia jest przede wszystkim zapewnienie źródeł finansowania potrzeb publicznych. Inaczej jednak niż w przypadku administracyjnych kar pieniężnych i grzywien nakładanych w drodze mandatu karnego, obowiązek ich uiszczenia ciąży na podmiocie zobowiązanym niepodatkowej należności budżetowej w związku z samym faktem zaistnienia wspomnianych przesłanek zwrotu

⁴⁹⁵ Wyroki NSA: z dnia 3 lutego 2015 r., II OSK 1640/13, Legalis nr 1394308; z dnia 20 marca 2013 r., II GSK 2259/11, Legalis nr 793925.

⁴⁹⁶ Zob. J. Nowacki, *Odpowiednie stosowanie przepisów prawa*, „Państwo i Prawo” 1964, nr 3, s. 367 i n.; *idem*, *Studia z teorii prawa*, Kraków 2003, s. 453 i n.; A. Skoczylas, *Odesłania w postępowaniu sądowniczym*, Warszawa 2001, s. 6-7; A. Błachnio-Parzych, *Przepisy odsyłające systemowo (Wybrane zagadnienia)*, „Państwo i Prawo” 2003, nr 1, s. 43.

otrzymanych uprzednio środków publicznych. Obowiązek ten wynika z przepisów prawa – przepisów ustawy o finansach publicznych dotyczących zwrotu dotacji i środków przeznaczonych na realizację programów finansowanych z udziałem środków europejskich, w przypadkach określonych w niniejszej ustawie. Mając powyższe na uwadze, pomimo iż zobowiązania z tytułu zwrotów dotacji i środków przeznaczonych na realizację programów finansowanych z udziałem środków europejskich nie mają charakteru *stricte* daninowego, uznać należy, że do powstawania tych zobowiązań uprawnione jest odpowiednie stosowanie przepisów Ordynacji podatkowej regulujących powstawanie zobowiązania podatkowego. Zważywszy, że należności z tytułu zwrotów dotacji i zwrotów środków przeznaczonych na realizację programów finansowanych z udziałem środków europejskich wymienione zostały w treści art. 60 u.f.p. i nie stanowią administracyjnych kar pieniężnych, podstawę prawną do odpowiedniego stosowania do nich przepisów działu III o.p. stanowi art. 67 ust. 1 u.f.p. Zarówno przepisy ustawy o finansach publicznych, jak i Kodeksu postępowania administracyjnego nie zawierają regulacji dotyczących sposobu powstawania zobowiązań, co uzasadnia odwołanie się w tej materii do przepisów działu III o.p.⁴⁹⁷ W odniesieniu do zwrotów dotacji w doktrynie podkreśla się, że zastosowanie działu III o.p. musi się odbywać w stopniu odpowiednim, co oznacza, że nie wszystkie przepisy Ordynacji podatkowej będą mogły mieć zastosowanie oraz nie wszystkie sformułowania zostaną w taki sam sposób nazwane, tak jak to określa niniejsza ustawa⁴⁹⁸. W Ordynacji podatkowej mowa jest o zobowiązaniu podatkowym – przy odpowiednim jej zastosowaniu należy przez to rozumieć dotację podlegającą zwrotowi⁴⁹⁹. Konsekwencją odesłania do działu III o.p. jest to, że należność z tytułu zwrotu dotacji powinna być odpowiednio traktowana, tak jak zobowiązanie podatkowe⁵⁰⁰. Zobowiązanie do zwrotu dotacji powstaje z mocy prawa, z dniem zaistnienia zdarzenia, z którym ustawa wiąże powstanie takiego zobowiązania⁵⁰¹. Zdarzeniem tym jest pobranie dotacji nienależnie lub w nadmiernej wysokości⁵⁰², wykorzystanie dotacji niezgodnie z przeznaczeniem, a także upływ okresu, na jaki dotacja została udzielona⁵⁰³. Powołane poglądy na temat stosowania przepisów działu III o.p. do zwrotów dotacji oraz powstawania zobowiązań z ich tytułu odnieść należy również do zwrotów środków przeznaczonych na realizację programów finansowanych z udziałem środków europejskich, przy czym zdarzeniem, z którym ustawa wiąże powstanie zobowiązania z ich tytułu, jest pobranie przedmiotowych środków

⁴⁹⁷ Wyrok WSA w Bydgoszczy z dnia 23 marca 2016 r., I SA/Bd 104/16, Legalis nr 1473963.

⁴⁹⁸ A. Pawlikowska, W. Lachiewicz, [w:] W. Lachiewicz, A. Pawlikowska, *Dotacje oświatowe*, Warszawa 2018, s. 222.

⁴⁹⁹ *Ibidem*.

⁵⁰⁰ *Ibidem*.

⁵⁰¹ Por. wyrok WSA w Gliwicach z dnia 16 lutego 2017 r., I SA/Gl 1040/16, Legalis nr 1597501.

⁵⁰² Wyrok WSA w Gliwicach z dnia 16 lutego 2017 r., I SA/Gl 1040/16, Legalis nr 1597501.

⁵⁰³ Por. wyrok WSA w Lublinie z dnia 21 lutego 2018 r., I SA/Lu 1046/17, Legalis nr 1788213.

nienależnie lub w nadmiernej wysokości, ich wykorzystanie niezgodnie z przeznaczeniem lub wykorzystanie z naruszeniem procedur określonych w umowie międzynarodowej lub innych procedur obowiązujących przy ich wykorzystaniu.

3.2. Postępowania przedwymiarowe

Analiza rozwiązań normatywnych dotyczących wymiaru niepodatkowych należności budżetowych w prawie polskim prowadzi do wniosku, że kolejny element przewidzianych przez ustawodawcę modeli wymiaru niepodatkowych należności budżetowych określić można mianem postępowań przedwymiarowych. Postępowania przedwymiarowe to odrębne od postępowania wymiarowego procedury kontrolne i *quasi*-kontrolne, których celem nie jest dokonanie wymiaru wysokości zobowiązania niepodatkowej należności budżetowej, a w ich toku nie dochodzi do wydania rozstrzygnięcia wymiarowego (decyzji, mandatu karnego). Innymi słowy, postępowania przedwymiarowe to przewidziane przepisami prawa procedury kontrolne i *quasi*-kontrolne, które często poprzedzają przeprowadzenie wymiaru niepodatkowej należności budżetowej przez uprawnione organy administracji publicznej. W niniejszej pracy dla postępowań tych przyjęto wspólną nazwę „postępowań przedwymiarowych” z uwagi na to, że poczynione w ich toku ustalenia mogą być przyczyną wszczęcia przez właściwe organy administracji publicznej postępowania mającego na celu dokonanie wymiaru niepodatkowej należności budżetowej (postępowania wymiarowego). W konsekwencji uprawnione jest twierdzenie, że stanowią one mogą istotny element konstrukcji normatywnego modelu wymiaru tej należności. Przyjęcie dla postępowań kontrolnych, które poprzedzać mogą wymiar niepodatkowych należności budżetowych, wspólnej nazwy uzasadnia także fakt, że ze względu na duże zróżnicowanie niepodatkowych należności budżetowych przepisy normujące te postępowania zawarte są w różnych aktach prawnych. W zależności od charakteru prawnego niepodatkowej należności budżetowej oraz zakresu stosowania w jej sprawach przepisów Ordynacji podatkowej postępowaniami, które poprzedzać mogą wymiar niepodatkowej należności budżetowej, są na przykład czynności sprawdzające, uregulowane przepisami działu V o.p., określane często mianem postępowania *quasi*-kontrolnego⁵⁰⁴, kontrola podatkowa, przeprowadzana na podstawie przepisów

⁵⁰⁴ Zob. B. Brzeziński, [w:] B. Brzeziński, M. Kalinowski, M. Masternak, A. Olesińska, *op. cit.*, s. 867. Zob. także: D. Zalewski, *Dowód z czynności sprawdzających w praktyce działania organów kontroli skarbowej*, [w:] R. Dowgier (red.), *Ordynacja podatkowa. Dowody w postępowaniu podatkowym*, Białystok 2013, s. 90. Czynności sprawdzające określane są także wstępną kontrolą podatkową o charakterze formalnym: W. Missala, Ł. Wolbach, *Likwidacja spółki kapitałowej. Prawo, podatki, rachunkowość*, W. Missala (red. nauk.), Warszawa 2013, s. 215; T. Grzegorzczak, *Kodeks karny skarbowy. Komentarz*, Warszawa 2009, s. 232. Zob. także: B. Zięba, *Czynności sprawdzające w świetle ustawy Ordynacja podatkowa*, [w:] B. Kucia-Guściora, M. Münnich, L. Bielecki, A. Krukowski, *Ordynacja podatkowa w teorii i praktyce*, Lublin 2008, s. 222.

działu VI o.p., lub kontrola celno-skarbowa, normowana przepisami rozdziału 1 działu V ustawy o Krajowej Administracji Skarbowej⁵⁰⁵. Ponadto różnego rodzaju postępowania kontrolne przewidziane mogą być także przepisami ustaw regulujących poszczególne niepodatkowe należności budżetowe. Zauważyć należy, że na przedwymiarowy charakter postępowań kontrolnych i *quasi*-kontrolnych zwraca się uwagę w doktrynie prawa podatkowego, w której znane jest już pojęcie „procedur przedwymiarowych”⁵⁰⁶. Terminem tym określa się czynności sprawdzające i kontrolę podatkową⁵⁰⁷.

Cel postępowania przedwymiarowego uzależniony jest od rodzaju niepodatkowej należności budżetowej. W odniesieniu do niepodatkowych należności budżetowych, do których zastosowanie ma dział V i VI o.p., celem tym może być weryfikacja prawidłowości dokonanego przez podmiot zobowiązany niepodatkowej należności budżetowej samoobliczania wysokości zobowiązania z jej tytułu⁵⁰⁸, czy szerzej kontrola wywiązania się przez ten podmiot z obowiązków wynikających z przepisów prawa podatkowego. W świetle art. 3 pkt 2 o.p. przepisami prawa podatkowego w rozumieniu niniejszej ustawy są również ustawy dotyczące niepodatkowych należności budżetowych⁵⁰⁹. W obecnym stanie prawnym przepisy działu V i VI o.p. mają zastosowanie wyłącznie do niepodatkowych należności budżetowych w rozumieniu przepisów Ordynacji podatkowej. W przypadku niepodatkowych należności budżetowych o charakterze sankcyjnym celem postępowania przedwymiarowego jest kontrola przestrzegania przepisów, których naruszenie skutkować może nałożeniem kary pieniężnej lub mandatu karnego na podmiot zobowiązany niepodatkowej należności budżetowej.

Postępowanie przedwymiarowe może poprzedzać przeprowadzenie wymiaru niepodatkowej należności budżetowej przez organ administracji publicznej, dlatego podkreślić należy, że nie zawsze wystąpi analizowany element konstrukcji normatywnego modelu wymiaru niepodatkowych należności budżetowych. Przykładowo w sytuacji, gdy zobowiązanie niepodatkowej należności budżetowej w rozumieniu przepisów Ordynacji podatkowej powstaje z dniem doręczenia decyzji organu podatkowego ustalającej wysokość tego zobowiązania, konkretyzacja abstrakcyjnego obowiązku niepodatkowych należności budżetowych następuje poprzez wymiar i doręczenie decyzji, przez co organ ten obowiązany jest wszcząć postępowanie podatkowe i dokonać wymiaru

⁵⁰⁵ Ustawa z dnia 16 listopada 2016 r. o Krajowej Administracji Skarbowej (t.j. Dz. U. z 2021 r. poz. 422 ze zm.; dalej: ustawa o KAS).

⁵⁰⁶ Zob. H. Dzwonkowski, Z. Zgierski, *op. cit.*, s. 127 i n.

⁵⁰⁷ *Ibidem*, s. 169 i n.

⁵⁰⁸ Na temat samoobliczania wysokości zobowiązań niepodatkowych należności budżetowych szerzej w dalszej części pracy.

⁵⁰⁹ Zgodnie z art. 3 pkt 2 o.p. przepisami prawa podatkowego są przepisy ustaw podatkowych, postanowienia ratyfikowanych przez Rzeczpospolitą Polską umów o unikaniu podwójnego opodatkowania, ratyfikowanych przez Rzeczpospolitą Polską innych umów międzynarodowych dotyczących problematyki podatkowej oraz przepisy aktów wykonawczych wydanych na podstawie ustaw podatkowych.

wysokości zobowiązania niepodatkowej należności budżetowej, niezależnie od uprzedniego przeprowadzenia czynności sprawdzających czy kontroli podatkowej. W przypadkach takich organy podatkowe wszczynają często postępowanie podatkowe bez uprzedniego przeprowadzenia postępowania kontrolnego.

Przeprowadzenie przez uprawnione organy postępowania przedwymiarowego przed podjęciem postępowania wymiarowego nie zawsze skutkuje ponadto wszczęciem tego ostatniego. W odniesieniu do niepodatkowych należności budżetowych, których zobowiązania powstają w sposób, o którym mowa w art. 21 § 1 pkt 1 o.p., organ administracji publicznej nie przeprowadzi postępowania w sprawie określenia wysokości zobowiązania niepodatkowej należności budżetowej w sytuacji, gdy w toku postępowania kontrolnego nie zostanie ujawnione, że podmiot zobowiązany niepodatkowej należności budżetowej nie wykonał lub nieprawidłowo wykonał nałożone na niego przepisami prawa obowiązki procesowe (np. nie złożył deklaracji lub nieprawidłowo wyliczył w deklaracji kwotę niepodatkowej należności budżetowej do zapłaty). Natomiast postępowanie w sprawie nałożenia kary pieniężnej oraz postępowanie mandatowe nie zostanie wszczęte, jeżeli w postępowaniu kontrolnym nie zostanie ujawnione popełnienie przez podmiot zobowiązany niepodatkowej należności budżetowej odpowiednio deliktu administracyjnego, wykroczenia lub wykroczenia skarbowego. W powołanych przypadkach brak podstaw do uznania postępowania kontrolnego za postępowanie o charakterze przedwymiarowym. Mając powyższe na uwadze, postępowanie przedwymiarowe może mieć charakter hipotetyczny (potencjalny) lub faktyczny. Uznać należy, że w sytuacji, gdy wszczęte postępowanie kontrolne lub *quasi*-kontrolne skutkować może potencjalnie koniecznością przeprowadzenia przez organ administracji publicznej wymiaru wysokości zobowiązania niepodatkowej należności budżetowej, postępowanie to określić można jako hipotetyczne postępowanie przedwymiarowe. Natomiast za faktyczne postępowanie przedwymiarowe uznać można postępowanie kontrolne lub *quasi*-kontrolne, gdy dokonane w jego ramach ustalenia implikują wszczęcie postępowania wymiarowego i umożliwiają ustalenie przez uprawnione organy prawidłowej wysokości zobowiązania niepodatkowej należności budżetowej. W przypadku gdy przepisy prawa nie nakładają na organ administracji publicznej obowiązku przeprowadzenia postępowania wymiarowego i wydania decyzji ustalającej wysokość zobowiązania niepodatkowej należności budżetowej, każde wszczęte postępowanie kontrolne lub *quasi*-kontrolne ma potencjalnie przedwymiarowy charakter, ponieważ ustalenia poczynione w jego ramach mogą hipotetycznie skutkować przeprowadzeniem przez ten organ postępowania wymiarowego i dokonaniem wymiaru zobowiązania. Postępowanie to staje się faktycznym postępowaniem przedwymiarowym, jeżeli poczynione w nim ustalenia skutkują wszczęciem postępowania wymiarowego, w ramach którego organ administracji publicznej dokona

wymiaru niepodatkowej należności budżetowej. Dokumenty zgromadzone w toku tak rozumianego postępowania przedwymiarowego mają wartość dowodową, a tym samym umożliwiają ustalenie przez organ prawidłowej wysokości zobowiązania niepodatkowej należności budżetowej. Faktycznym postępowaniem przedwymiarowym jest także postępowanie kontrolne poprzedzające wymiar niepodatkowej należności budżetowej, gdy na mocy przepisów prawa organ administracji publicznej zobligowany jest do przeprowadzenia postępowania wymiarowego i wydania decyzji wymiarowej. Dokumenty zgromadzone w ramach takiego postępowania umożliwiają ustalenie prawidłowej wysokości zobowiązania niepodatkowej należności budżetowej. Od ustaleń dokonanych w jego toku nie jest jednak uzależnione przeprowadzenie przez organ administracji publicznej postępowania wymiarowego, ponieważ obowiązek przeprowadzenia postępowania wymiarowego nakłada na organ ustawodawca.

Jak podnoszono, postępowania kontrolne i *quasi*-kontrolne, które mogą mieć charakter przedwymiarowy, regulowane są przepisami wielu różnych ustaw, w zależności od charakteru prawnego niepodatkowej należności budżetowej oraz zakresu stosowania w jej sprawach przepisów Ordynacji podatkowej. Ramy niniejszej pracy nie pozwalają na pogłębioną analizę wszystkich postępowań kontrolnych, które poprzedzać mogą wymiar niepodatkowych należności budżetowych w prawie polskim. Postępowania przedwymiarowe jako element konstrukcji normatywnych modeli wymiaru charakterystycznych dla zasadniczych kategorii niepodatkowych należności budżetowych są przedmiotem badań w dalszej części dysertacji. Zbadanie struktury prezentowanych w pracy normatywnych modeli wymiaru niepodatkowych należności budżetowych pozwoli dokonać analizy występujących w konstrukcji tych modeli postępowań przedwymiarowych.

3.3. Organy właściwe w sprawach wymiaru niepodatkowych należności budżetowych

3.3.1. Organy właściwe w sprawach wymiaru niepodatkowych należności budżetowych w rozumieniu przepisów Ordynacji podatkowej

Właściwość organu administracji publicznej definiuje się jako zdolność prawną tego organu do rozpoznawania i rozstrzygania określonego rodzaju spraw w postępowaniu administracyjnym⁵¹⁰. Można też mówić o właściwości organu administracji publicznej jako o kompetencji⁵¹¹. Kompetencją jest zbiór uprawnień organu administracji publicznej, dotyczących określonego zakresu spraw, w których organ ma prawo, a z reguły

⁵¹⁰ J. Chuderski, K. Chuderski, *Postępowanie celne. Prawo celne krajowe i wspólnotowe z komentarzem*, Warszawa 2010, s. 679.

⁵¹¹ K. Teszner, *Administracja podatkowa i kontrola skarbową w Polsce*, Warszawa 2012, s. 167.

obowiązek działania⁵¹². Działanie organu właściwego w sprawie wymiaru niepodatkowych należności budżetowych oparte jest na normie prawnej dającej mu uprawnienie, a zarazem obowiązek, do przeprowadzenia postępowania (podatkowego, ogólnoadministracyjnego lub postępowania mandatowego) i rozstrzygnięcia sprawy, której przedmiotem jest wymiar niepodatkowej należności budżetowej, w określonych przepisami regulującymi to postępowanie trybie oraz formie (decyzji podatkowej, decyzji administracyjnej lub mandatu karnego)⁵¹³.

Organami właściwymi w sprawach wymiaru niepodatkowych należności budżetowych w rozumieniu przepisów Ordynacji podatkowej są organy podatkowe. Wynika to wprost z treści art. 2 § 1 pkt 1 o.p. Wymiarem niepodatkowych należności budżetowych dokonywanym przez organy podatkowe jest ustalanie lub określanie wysokości ich zobowiązań. Pojęcia „ustalania” i „określania” wynikają z treści decyzji wymiarowych, o których mowa w art. 21 § 1 pkt 2 i art. 21 § 3 o.p.⁵¹⁴ Uzasadnione zatem jest stwierdzenie, że ustawodawca w art. 2 § 1 pkt 1 o.p. stanowi w istocie, że przepisy niniejszej ustawy stosuje się do niepodatkowych należności budżetu państwa oraz budżetów jednostek samorządu terytorialnego, do których wymiaru uprawnione są organy podatkowe. Jak już podnoszono, do dnia wejścia w życie zmian art. 2 § 2 o.p., wprowadzonych nowelizacją o.p. z 10 września 2015 r., przepisy działu III o.p. znajdowały zastosowanie także do niepodatkowych należności budżetu państwa, do których ustalenia lub określenia uprawnione są organy inne niż organy podatkowe. Organom tym, na mocy § 3 art. 2 o.p., nadane zostały uprawnienia organów podatkowych. Zmianę art. 2 § 2 o.p., polegającą na wykreśleniu z jego treści niepodatkowych należności budżetu państwa, do których ustalenia lub określenia uprawnione są organy inne niż organy podatkowe, ocenić należy pozytywnie. W stanie prawnym obowiązującym przed dniem wejścia w życie wspomnianej zmiany zakres stosowania przepisów Ordynacji podatkowej rozszerzono w sposób nieprecyzyjny o bliżej nieokreślone niepodatkowe należności budżetu państwa, wyposażając jednocześnie grupę organów administracji o statusie uregulowanym w przepisach szczególnych i bez wskazania z nazwy, o jakie podmioty chodzi, w uprawnienia organów podatkowych⁵¹⁵. W doktrynie prawnopodatkowej wskazuje się, że tak jak zakres stosowania przepisów Ordynacji podatkowej powinien jednoznacznie wynikać z obowiązującego prawa, tak jednoznacznie określona powinna być kategoria organów uprawnionych do realizacji danin,

⁵¹² M. Wierzbowski, A. Wiktorowska, [w:] M. Wierzbowski (red.), *Prawo administracyjne*, Warszawa 2009, s. 101. Zob. także: J. Dobkowski, *Kompetencja administracyjna (niektóre uwagi na kanwie pracy M. Matczaka, Kompetencja organu administracji publicznej, Kraków 2004)*, „Studia z Zakresu Nauk Prawnoustrojowych. Miscellanea” 2008, t. I, s. 111.

⁵¹³ Por. odnośnie do właściwości organu administracyjnego: J. Goleniowska-Gałgan, *Właściwość organów administracji*, „Causus” 2010, nr 55, s. 57.

⁵¹⁴ A. Huchla, *Świadczenia...*, s. 264.

⁵¹⁵ Zob. K. Teszner, *Organy...*, s. 128.

do których stosuje się przepisy tej ustawy⁵¹⁶. W obecnym stanie prawnym organami uprawnionymi do ustalania lub określania niepodatkowych należności budżetowych w rozumieniu przepisów Ordynacji podatkowej, a więc organami uprawnionymi do ich wymiaru, są wyłącznie organy podatkowe.

Jak wskazywano, w przepisach Ordynacji podatkowej nie definiuje się pojęcia organu podatkowego. W art. 13 tego aktu prawnego stworzono zamknięty katalog organów podatkowych poprzez imienne wskazanie podmiotów będących organami podatkowymi i określenie, który z nich jest uprawniony do rozstrzygania danej sprawy w pierwszej lub drugiej instancji⁵¹⁷. Oznacza to, że inne organy, w tym organy, o których mowa w art. 13a o.p., oraz organy wyposażone przez odrębne ustawy w uprawnienia organów podatkowych, mimo posiadania kompetencji takich samych jak organy podatkowe, organami podatkowymi nie są i można je uznać jedynie za organy pełniące funkcje organów podatkowych w ustawowo określonym zakresie⁵¹⁸. Ustawowo zdefiniowane nie zostało także pojęcie właściwości organów podatkowych. W doktrynie przez właściwość organu podatkowego rozumie się jego zdolność do rozpoznania i rozstrzygania spraw podatkowych określonego rodzaju⁵¹⁹. Właściwość organów podatkowych wiązać należy przy tym nie tylko ze zdolnością prawną do prowadzenia postępowania podatkowego, ale też ze zdolnością prawną do prowadzenia spraw z zakresu prawa podatkowego, obejmującą działanie organów podatkowych w sprawach wynikających z realizacji powstałego z mocy prawa obowiązku, którego autorytatywna konkretyzacja w postępowaniu podatkowym należy do wyjątkowej i szczególnej sytuacji (art. 21 § 1 i 3 o.p.)⁵²⁰. Mając na uwadze, że zgodnie z treścią art. 3 pkt 3 lit. c o.p. do zakresu pojęciowego podatku zalicza się m.in. niepodatkowe należności budżetowe, stwierdzić należy, że użycie w terminie „organ podatkowy” przymiotnika „podatkowy” ma charakter umowny, obejmujący wszystkie elementy składające się na zakres pojęcia podatku zdefiniowanego w przepisach powołanego artykułu. Konsekwentnie więc przez właściwość organu podatkowego rozumieć należy również jego zdolność prawną do rozpoznania i rozstrzygania określonego rodzaju spraw niepodatkowych należności budżetowych, o których mowa w art. 2 § 1 pkt 1 i art. 3 pkt 8 o.p.

W obecnym stanie prawnym wyróżnia się dwa piony organów podatkowych – państwowe (organy administracji rządowej) i samorządowe (organy samorządu

⁵¹⁶ *Ibidem*, s. 128-129.

⁵¹⁷ C. Kosikowski, [w:] C. Kosikowski, L. Etel, R. Dowgier, P. Pietrasz, S. Presnarowicz, *op. cit.*, s. 85.

⁵¹⁸ M. Karlikowska, [w:] H. Dzwonkowski (red.), *Ordynacja podatkowa 2011*, Warszawa 2011, s. 140-141.

⁵¹⁹ M. Karlikowska, *Właściwość organów podatkowych w świetle przepisów Ordynacji podatkowej*, [w:] B. Brzeziński, C. Kosikowski (red.), *Studia nad Ordynacją podatkową*, Łódź-Toruń 1999, s. 185.

⁵²⁰ B. Adamiak, [w:] B. Adamiak, J. Borkowski, P. Borszowski, R. Mastalski, J. Zubrzycki, *op. cit.*, s. 119-120.

terytorialnego)⁵²¹. Organami podatkowymi należącymi do systemu ustrojowego organów administracji rządowej są naczelnicy urzędów skarbowych, naczelnicy urzędów celno-skarbowych, dyrektorzy izb administracji skarbowej, Szef Krajowej Administracji Skarbowej, Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej oraz minister właściwy do spraw finansów publicznych⁵²². Samorządowym organem podatkowym jest natomiast wójt, burmistrz (prezydent miasta), starosta, marszałek województwa oraz samorządowe kolegium odwoławcze⁵²³.

Przepisy Ordynacji podatkowej stanowią o dwóch rodzajach właściwości organów podatkowych: rzeczowej i miejscowej, natomiast na podstawie przepisów postępowania regulujących weryfikację decyzji wyróżnia się ponadto właściwość instancyjną⁵²⁴. Właściwością rzeczową określa się zdolność prawną organu podatkowego do prowadzenia określonej kategorii spraw⁵²⁵. Właściwość rzeczowa organu podatkowego wyznacza zatem przedmiotowy zakres jego działania⁵²⁶. Aspektem właściwości rzeczowej jest właściwość instancyjna wskazująca, jakiego szczebla organ podatkowy powinien prowadzić sprawę na danym etapie jej rozpoznawania⁵²⁷. Właściwość instancyjna organów podatkowych ustalona została przy okazji ich wyliczenia w art. 13 o.p. poprzez określenie, który z organów właściwy jest do rozstrzygania spraw w pierwszej lub drugiej instancji⁵²⁸. Właściwość miejscowa organu podatkowego oznacza jego zdolność do realizacji przysługującej mu właściwości rzeczowej na określonym obszarze jednostki podziału terytorialnego⁵²⁹.

Organy podatkowe zobowiązane są przestrzegać swojej właściwości rzeczowej i miejscowej z urzędu⁵³⁰. Właściwość rzeczowa organów podatkowych ustalana jest na podstawie przepisów określających zakres ich działania⁵³¹. Właściwość rzeczową państwowych organów podatkowych określają przepisy ustaw szczególnych oraz przepisy ustrojowe (ustawa o KAS). Zgodnie z przepisami ustawy o KAS do zadań naczelnika urzędu skarbowego należy m.in. ustalanie, określanie i pobór podatków, opłat, niepodatkowych należności budżetowych oraz innych należności na podstawie odrębnych

⁵²¹ Zob. *ibidem*, s. 123.

⁵²² *Ibidem*, s. 123 i n.

⁵²³ *Ibidem*, s. 132-137.

⁵²⁴ A. Knapik, *Stwierdzenie nieważności decyzji podatkowej*, [w:] R. Dowgier (red.), *Ordynacja podatkowa. Kontrola realizacji zobowiązań podatkowych*, Białystok 2012, s. 172.

⁵²⁵ *Ibidem*.

⁵²⁶ M. Karlikowska, *Właściwość...*, s. 186.

⁵²⁷ A. Huchla, *Właściwość organów w sprawach zobowiązań podatkowych w I i II instancji*, „Przegląd Podatkowy” 1998, nr 5, s. 20.

⁵²⁸ D. Antonów, [w:] R. Mastalski, E. Fojcik-Mastalska (red. nauk.), *op. cit.*, s. 255.

⁵²⁹ M. Kalinowski, E. Prejs, *Organy podatkowe i ich właściwość po nowelizacji ordynacji podatkowej*, „Przegląd Podatkowy” 2015, nr 12, s. 11.

⁵³⁰ Art. 15 § 1 o.p.

⁵³¹ Art. 16 o.p.

przepisów⁵³². Ustalanie i określanie podatków, opłat i niepodatkowych należności budżetowych oraz innych należności na podstawie odrębnych przepisów jest także zadaniem naczelnika urzędu celno-skarbowego⁵³³. Do zadań naczelnika urzędu celno-skarbowego należy również wykonywanie kontroli celno-skarbowej⁵³⁴. Kontroli celno-skarbowej podlega natomiast m.in. przestrzeganie przepisów prawa podatkowego w rozumieniu art. 3 pkt 2 o.p.⁵³⁵ Mając na uwadze, że ustawami podatkowymi są również ustawy dotyczące niepodatkowych należności budżetowych, uzasadnione jest stwierdzenie, że naczelnik urzędu celno-skarbowego jest uprawniony do wykonywania kontroli celno-skarbowej w zakresie przestrzegania przepisów ustaw dotyczących niepodatkowych należności budżetowych. Kontrola celno-skarbowa zakończona wynikiem kontroli stwierdzającym nieprawidłowości w tym zakresie przekształca się, w przypadku niezłożenia przez kontrolowanego korekty deklaracji w wyznaczonym terminie lub nieuwzględnienia przez organ złożonej przez kontrolowanego korekty deklaracji, w postępowanie podatkowe, prowadzone przez naczelnika urzędu celno-skarbowego, który sporządził wynik kontroli celno-skarbowej i wydaje decyzję wymiarową, określającą wysokość niepodatkowej należności budżetowej⁵³⁶.

Organami podatkowymi pierwszej instancji w pionie organów samorządowych są: wójt, burmistrz (prezydent miasta), starosta i marszałek województwa. Na mocy art. 39 ust. 1 u.s.g. wójt wydaje decyzje w indywidualnych sprawach z zakresu administracji publicznej, o ile przepisy szczególne nie stanowią inaczej. Natomiast art. 11a ust. 3 u.s.g. stanowiąc, iż ilekroć w ustawie jest mowa o wójcie, rozumieć należy przez to także burmistrza i prezydenta miasta, przyznaje tym ostatnim analogiczne do posiadanych przez wójta kompetencje do wydawania decyzji w indywidualnych sprawach z zakresu administracji publicznej. Przepisy powołanych artykułów przyznają zatem wójtowi, burmistrzowi i prezydentowi miasta również ogólne upoważnienie do wydawania decyzji podatkowych⁵³⁷. Ogólne upoważnienie do wydawania decyzji w indywidualnych sprawach z zakresu administracji publicznej, a więc także do wydawania decyzji podatkowych (w tym decyzji wymiarowych), jakie posiadają wójt, burmistrz i prezydent miasta, przyznają staroście i marszałkowi województwa przepisy ustawy o samorządzie powiatowym⁵³⁸.

⁵³² Art. 28 ust. 1 pkt 1 ustawy o KAS.

⁵³³ Art. 33 ust. 1 pkt 2 ustawy o KAS.

⁵³⁴ Art. 33 ust. 1 pkt 1 ustawy o KAS.

⁵³⁵ Art. 54 ust. 1 pkt 1 ustawy o KAS.

⁵³⁶ Art. 83 ust. 1 oraz ust. 4 ustawy o KAS.

⁵³⁷ Zob. J. Kunysz, *Wójt, burmistrz, prezydent miasta jako organ podatkowy (wybrane zagadnienia)*, „Administracja. Teoria. Dydaktyka. Praktyka” 2012, nr 2(27), s. 67-68.

⁵³⁸ Zgodnie z art. 38 ust. 1 u.s.p. decyzje w indywidualnych sprawach z zakresu administracji publicznej należących do właściwości powiatu wydaje starosta, chyba że przepisy szczególne przewidują wydawanie decyzji przez zarząd powiatu.

i ustawy o samorządzie województwa⁵³⁹. Starosta i marszałek województwa uprawnieni są zatem do rozstrzygania w drodze decyzji administracyjnej, a więc również decyzji podatkowej. Niemniej jednak organy te uznawane są w piśmiennictwie za tzw. ułomne (fikcyjne) organy podatkowe, gdyż aktualne przepisy prawa nie przyznają powiatowi ani województwu samorządowemu prawa poboru jakichkolwiek podatków⁵⁴⁰.

Zauważyć należy, że wójt, burmistrz, prezydent miasta, starosta i marszałek województwa to organy administracji publicznej o szerokich kompetencjach. Organy te pełnią równocześnie inne zadania niż związane ściśle z rolą organu podatkowego⁵⁴¹. Wójt jest organem wykonawczym gminy⁵⁴², kierownikiem urzędu gminy⁵⁴³. Organem wykonawczym w gminie, w której siedziba władz znajduje się w mieście położonym na terytorium tej gminy jest burmistrz⁵⁴⁴. Natomiast prezydent miasta jest organem wykonawczym w miastach powyżej 100 000 mieszkańców⁵⁴⁵. Wójt wykonuje uchwały rady gminy oraz określone przepisami prawa zadania gminy⁵⁴⁶. W szczególności do zadań wójta należy przygotowywanie projektów uchwał rady gminy oraz określanie sposobu wykonywania uchwał, opracowywanie programów rozwoju w trybie określonym w przepisach o zasadach prowadzenia polityki rozwoju, gospodarowanie mieniem komunalnym, wykonywanie budżetu, a także zatrudnianie i zwalnianie kierowników gminnych jednostek organizacyjnych⁵⁴⁷. Starosta jest przewodniczącym zarządu powiatu, a więc organu wykonawczego powiatu⁵⁴⁸. Do zadań starosty należy m.in. organizacja pracy zarządu powiatu i starostwa powiatowego, kierowanie bieżącymi sprawami powiatu oraz reprezentowanie powiatu na zewnątrz⁵⁴⁹. Starosta jest kierownikiem starostwa powiatowego, zwierzchnikiem służbowym pracowników starostwa i kierowników jednostek organizacyjnych powiatu, a także zwierzchnikiem powiatowych służb, inspekcji i straży⁵⁵⁰. Marszałek województwa jest przewodniczącym organu wykonawczego województwa – zarządu województwa⁵⁵¹, a do jego zadań należy w szczególności organizacja pracy zarządu województwa i urzędu marszałkowskiego, kierowanie bieżącymi sprawami

⁵³⁹ W myśl art. 46 ust. 1 u.s.w. decyzje w indywidualnych sprawach z zakresu administracji publicznej wydaje marszałek województwa, o ile przepisy szczególne nie stanowią inaczej.

⁵⁴⁰ J. Kunysz, *op. cit.*, s. 62-63.

⁵⁴¹ P. Smoleń, *Art. 13*, [w:] H. Dzwonkowski (red.), *Ordynacja podatkowa...*, 2020 [dostęp: 25.03.2020].

⁵⁴² Art. 26 ust. 1 u.s.g.

⁵⁴³ Art. 33 ust. 3 u.s.g. Zob. także: S. Fundowicz, *Wójt jako organ podatkowy*, [w:] B. Kucia-Guściora *et al.*, *op. cit.*, s. 205-206.

⁵⁴⁴ Art. 26 ust. 3 u.s.g.

⁵⁴⁵ Art. 26 ust. 4 u.s.g.

⁵⁴⁶ Art. 30 ust. 1 u.s.g.

⁵⁴⁷ Art. 30 ust. 2 u.s.g.

⁵⁴⁸ Art. 26 ust. 1-2 u.s.p.

⁵⁴⁹ Art. 34 ust. 1 u.s.p.

⁵⁵⁰ Art. 35 ust. 2 u.s.p.

⁵⁵¹ Art. 31 ust. 1-2 u.s.w.

województwa oraz reprezentowanie województwa na zewnątrz⁵⁵². Do kompetencji wymienionych organów administracji publicznej należy także wymiar niepodatkowych należności budżetowych. Właściwość rzeczową wójta (burmistrza, prezydenta miasta), starosty i marszałka województwa w sprawach wymiaru niepodatkowych należności budżetowych określają przepisy ustaw regulujących poszczególne niepodatkowe należności budżetowe. Analiza rozwiązań normatywnych dotyczących wymiaru niepodatkowych należności budżetowych w prawie polskim prowadzi do wniosku, że w obecnym stanie prawnym w sprawach wymiaru tej kategorii świadczeń publicznoprawnych organy te zwykle nie działają jako organy podatkowe. Nierzadko, z uwagi na szeroki zakres kompetencji wójta (burmistrza, prezydenta miasta), starosty i marszałka województwa, ustalenie, czy w sprawach wymiaru określonej niepodatkowej należności budżetowej organy te działają jako organy podatkowe, jest utrudnione. Prowadzi to do rozbieżności stanowisk w judykaturze i piśmiennictwie, co zauważalne jest m.in. na przykładzie opłaty planistycznej, której normatywny model wymiaru jest przedmiotem rozważań w dalszej części pracy. W tym miejscu nadmienić należy, że przedmiotowa opłata ustalana jest przez wójta w drodze decyzji administracyjnej. Podnoszone w literaturze przedmiotu i orzecznictwie sądów administracyjnych wątpliwości, czy w sprawach wymiaru opłaty planistycznej wójt działa jako organ podatkowy czy organ wykonawczy gminy, implikowały rozbieżność stanowisk na temat charakteru prawnego niniejszej opłaty oraz zakresu stosowania w jej sprawach przepisów Ordynacji podatkowej.

Właściwość miejscową organów podatkowych ustala się, jeżeli ustawy podatkowe nie stanowią inaczej, według miejsca zamieszkania albo adresu siedziby podatnika (płatnika, inkasenta)⁵⁵³. Właściwość miejscową organów podatkowych w sprawach wymiaru niepodatkowych należności budżetowych ustala się zatem w pierwszym rzędzie na podstawie przepisów ustaw regulujących poszczególne niepodatkowe należności budżetowe, a w przypadku braku regulacji w ustawach szczególnych w tym zakresie, zgodnie z generalną zasadą ustalania właściwości miejscowej organów podatkowych, zawartą w art. 17 § 1 o.p. W rozporządzeniu Ministra Rozwoju i Finansów dnia 24 lutego 2017 r.⁵⁵⁴ określony został terytorialny zasięg działania oraz siedziby dyrektorów izb administracji skarbowej, naczelników urzędów skarbowych, naczelników urzędów cel-

⁵⁵² Art. 43 ust. 1 u.s.w.

⁵⁵³ Art. 17 § 1 o.p. Miejszem zamieszkania osoby fizycznej jest miejscowość, w której osoba ta przebywa z zamiarem stałego pobytu (art. 25 k.c.). Natomiast siedzibą osoby prawnej, jeżeli ustawa lub oparty na niej statut nie stanowi inaczej, jest miejscowość, w której ma siedzibę organ zarządzający tej osoby (art. 41 k.c.).

⁵⁵⁴ Rozporządzenie Ministra Rozwoju i Finansów z dnia 24 lutego 2017 r. w sprawie terytorialnego zasięgu działania oraz siedzib dyrektorów izb administracji skarbowej, naczelników urzędów skarbowych i naczelników urzędów celno-skarbowych oraz siedziby dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej (Dz. U. poz. 393 ze zm.).

no-skarbowych, a także siedzibę dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej. Zauważyć należy, że na mocy niniejszego rozporządzenia naczelnikowi urzędu celno-skarbowego wyznaczono terytorialny zasięg działania obejmujący jedno województwo, na terenie którego ten organ Krajowej Administracji Skarbowej ma swoją siedzibę⁵⁵⁵. Niemniej jednak, zgodnie z art. 61 ustawy o KAS, naczelnik urzędu celno-skarbowego jest uprawniony do wykonywania kontroli celno-skarbowej na całym terytorium Rzeczypospolitej Polskiej. Przepisem tym zniesiona została w istocie właściwość miejscowa dla naczelnika urzędu celno-skarbowego, który uprawniony jest do wykonywania kontroli celno-skarbowej nie tylko w danym województwie, ale także na całym terytorium Rzeczypospolitej Polskiej⁵⁵⁶.

3.3.2. Organy właściwe w sprawach wymiaru niepodatkowych należności budżetowych w rozumieniu przepisów ustawy o finansach publicznych

Zróznicowanie charakteru prawnego niepodatkowych należności budżetowych w rozumieniu przepisów ustawy o finansach publicznych oraz wyłącznie przykładowe wyliczenie tych środków publicznych w jej art. 60 utrudnia ustalenie zamkniętego katalogu organów właściwych w sprawach wymiaru przedmiotowej kategorii niepodatkowych należności budżetowych. W art. 61 u.f.p. wskazane zostały organy właściwe do wydawania decyzji w odniesieniu do niepodatkowych należności budżetowych w rozumieniu przepisów niniejszej ustawy. Wprawdzie w powołanym artykule mowa jest o decyzjach, a nie o decyzjach administracyjnych, podkreślić jednak należy, że decyzje w sprawach dotyczących niepodatkowych należności budżetowych w rozumieniu ustawy o finansach publicznych są decyzjami administracyjnymi, stanowią bowiem władcze oświadczenia woli organu administracji, kształtujące pozycję prawną drugiej strony konkretnego stosunku prawnego⁵⁵⁷. Z treści art. 61 u.f.p. wynika, że organy w nim wskazane są właściwe do wydawania decyzji w sprawach dotyczących niepodatkowych należności budżetowych w rozumieniu przepisów ustawy o finansach publicznych, o ile odrębne ustawy⁵⁵⁸ nie stanowią inaczej. O tym, jaki organ jest właściwy do wydawania decyzji w sprawach określonej niepodatkowej należności budżetowej, decydują zatem w pierwszej kolejności ustawy odrębne. Znaczenie dla ustalenia organu właściwego ma również charakter

⁵⁵⁵ A. Krukowski, *Art. 61*, [w:] L. Bielecki, A. Gorgol (red.), *Ustawa o Krajowej Administracji Skarbowej. Komentarz*, Warszawa 2018, Legalis/el. [dostęp: 21.03.2020].

⁵⁵⁶ *Ibidem*.

⁵⁵⁷ M. Bitner, [w:] W. Misiąg (red. nauk.), *Ustawa o finansach publicznych. Komentarz...*, s. 250. Ponadto w orzecznictwie NSA prezentowane jest stanowisko, zgodnie z którym, gdy istnieje wątpliwość co do formy załatwienia sprawy administracyjnej, przyjąć należy, że powinna być ona załatwiona w drodze decyzji administracyjnej. Zob. wyrok NSA z dnia 29 września 2017 r., II GSK 3696/15, Legalis nr 1694508.

⁵⁵⁸ Zgodnie z art. 2 pkt 4 u.f.p. przez „ustawy odrębne” (dla celów niniejszej ustawy) rozumie się ustawy inne niż ta ustawa oraz ustawa budżetowa.

środków⁵⁵⁹. Odrębnie określone zostały organy właściwe w stosunku do należności budżetu państwa, należności budżetów jednostek samorządu terytorialnego, należności z tytułu zwrotu środków przeznaczonych na realizację programów finansowanych z udziałem środków europejskich oraz innych należności związanych z realizacją projektów finansowanych z udziałem tych środków, należności z tytułu grzywien nałożonych w drodze mandatu karnego w postępowaniu w sprawach o wykroczenia oraz w postępowaniu w sprawach o wykroczenia skarbowe oraz należności, stanowiących przychody państwowego funduszu celowego⁵⁶⁰. Zgodzić należy się z podnoszonym w doktrynie prawa finansowego stanowiskiem, że ujęcie w przepisach powołanego artykułu tak zróżnicowanego katalogu organów w kontekście dość ogólnego określenia ich właściwości rodzić może uzasadnione wątpliwości⁵⁶¹.

Organami właściwymi do wydawania decyzji w sprawach niepodatkowych należności budżetu państwa, o których mowa w art. 60 u.f.p., w pierwszej instancji są minister, wojewoda, inni dysponenti części budżetowych oraz inni kierownicy państwowych jednostek budżetowych, przy czym w stosunku należności z tytułu grzywien nakładanych w drodze mandatu karnego, których pobór należy do właściwości tego organu – naczelnik urzędu skarbowego, a w przypadku grzywien nakładanych w drodze mandatu karnego w postępowaniu w sprawach o wykroczenia skarbowe przez naczelnika urzędu celno-skarbowego – naczelnik urzędu skarbowego właściwy ze względu na miejsce zamieszkania ukaranego⁵⁶². W sprawach dotyczących niepodatkowych należności publicznoprawnych budżetu państwa decyzje wydawane są więc, co do zasady, przez dysponenta części budżetowej⁵⁶³. Przyjąć należy, iż, mimo że ustawodawca nie posługuje się w treści art. 61 ust. 1 pkt 1 u.f.p. terminem „właściwy”, chodzi tu o właściwego dysponenta części budżetowej, obowiązanego w myśl przepisów art. 175 ust. 1 tej ustawy do nadzoru i kontroli nad całością gospodarki finansowej podległych mu jednostek organizacyjnych⁵⁶⁴. Na mocy powoływanej już nowelizacji u.f.p. z 10 lutego 2017 r.⁵⁶⁵ kompetencje do wydawania decyzji w odniesieniu do niepodatkowych należności publicznoprawnych budżetu państwa przyznano również kierownikom państwowych jednostek budżetowych. W piśmiennictwie zauważa się, że konsekwencją wspomnianej zmiany jest konieczność odrębnego ustalania w każdym przypadku osoby uprawnionej i jednocześnie obowiązanej do wydania stosownej decyzji, a więc udzielenia odpowiedzi na pytanie, czy osobą tą jest kierownik jednostki budżetowej, czy też sprawujący nadzór

⁵⁵⁹ B. Kucia-Guściora, [w:] P. Smoleń (red.), *Ustawa...*, s. 437.

⁵⁶⁰ Zob. *ibidem*.

⁵⁶¹ Zob. *ibidem*, s. 437-438.

⁵⁶² Art. 61 ust. 1 pkt 1 i pkt 3 u.f.p.

⁵⁶³ M. Bitner, [w:] W. Misiąg (red. nauk.), *Ustawa o finansach publicznych. Komentarz...*, s. 250.

⁵⁶⁴ *Ibidem*.

⁵⁶⁵ Art. 1 pkt 9 lit a nowelizacji u.f.p. z 10 lutego 2017 r.

nad jednostką dysponent części budżetowej, co w istocie wprowadza nieład w dotychczasowym systemie właściwości, w którym kompetentni byli wyłącznie dysponenti części budżetowych⁵⁶⁶. Organami pierwszej instancji właściwymi do wydawania decyzji w odniesieniu do niepodatkowych należności budżetowych w rozumieniu przepisów ustawy o finansach publicznych stanowiących dochód budżetu jednostki samorządu terytorialnego są wójt, burmistrz, prezydent miasta, starosta albo marszałek województwa⁵⁶⁷. Kompetencje do wydawania w pierwszej instancji decyzji w sprawach dotyczących niepodatkowych należności budżetowych stanowiących przychody państwowych funduszy celowych uzyskali ich dysponenti⁵⁶⁸. Organami właściwymi w pierwszej instancji do wydawania decyzji w stosunku do należności z tytułu zwrotu środków przeznaczonych na realizację programów finansowanych z udziałem środków europejskich oraz innych należności związanych z realizacją projektów finansowanych z udziałem tych środków są natomiast instytucje zarządzające, organ odpowiedzialny za wdrożenie instrumentu „Łącząc Europę”, organ pełniący funkcję odpowiednio Krajowego Punktu Kontaktowego lub Krajowej Instytucji Koordynującej w programach finansowanych z niepodlegających zwrotowi środków z pomocy udzielanej przez państwa członkowskie Europejskiego Porozumienia o Wolnym Handlu (EFTA)⁵⁶⁹. Organami właściwymi w pierwszej instancji do wydawania decyzji w stosunku do przedmiotowych należności są również będący jednostkami sektora finansów publicznych: operatorzy programów, instytucje pośredniczące, instytucje wdrażające albo instytucje, które podpisały z beneficjentem umowę o dofinansowanie, jeżeli posiadają upoważnienie od instytucji zarządzającej, organu odpowiedzialnego za wdrożenie instrumentu „Łącząc Europę”, organu pełniącego funkcję odpowiednio Krajowego Punktu Kontaktowego lub Krajowej Instytucji Koordynującej, a w przypadku instytucji wdrażającej lub instytucji, która podpisała z beneficjentem umowę o dofinansowanie – od tak upoważnionych instytucji pośredniczącej lub operatora programu⁵⁷⁰. Analiza przepisów art. 61 ust. 1 pkt 2 u.f.p. prowadzi do wniosku, że podmioty wskazane w punkcie b niniejszego artykułu mogą wydawać decyzje w sprawach dotyczących omawianej kategorii należności pod dwoma warunkami: posiadania statusu jednostki sektora finansów publicznych oraz otrzymania stosownego upoważnienia od określonej przepisami prawa instytucji. Szczególne znaczenie ma wymóg posiadania statusu jednostki sektora finansów publicznych. Przykładowo, zgodnie z definicjami zawartymi w ustawie o zasadach

⁵⁶⁶ M. Bitner, [w:] W. Misiąg (red. nauk.), *Ustawa o finansach publicznych. Ustawa...*, 2017, komentarz do art. 61 u.f.p., [dostęp: 09.07.2020].

⁵⁶⁷ Art. 61 ust. 1 pkt 4 u.f.p.

⁵⁶⁸ Art. 61 ust. 1 pkt 5 u.f.p.

⁵⁶⁹ Art. 61 ust. 1 pkt 2 lit. a u.f.p.

⁵⁷⁰ Art. 61 ust. 1 pkt 2 lit. b u.f.p.

prowadzenia polityki rozwoju⁵⁷¹, instytucją pośredniczącą jest organ administracji publicznej lub inna jednostka sektora finansów publicznych, której została powierzona, w drodze porozumienia zawartego z instytucją zarządzającą, część zadań związanych z realizacją programu operacyjnego⁵⁷². Instytucją wdrażającą jest natomiast podmiot publiczny lub prywatny, któremu na podstawie porozumienia lub umowy została powierzona, w ramach programu operacyjnego, realizacja zadań odnoszących się bezpośrednio do beneficjentów⁵⁷³. Zgodnie z definicjami zawartymi w słowniczku ustawowym ustawy o zasadach realizacji programów w zakresie polityki spójności finansowanych w perspektywie finansowej 2014-2020⁵⁷⁴ instytucją pośredniczącą jest podmiot, któremu została powierzona, w drodze porozumienia lub umowy zawartych z instytucją zarządzającą, realizacja zadań w ramach krajowego lub regionalnego programu operacyjnego⁵⁷⁵, natomiast instytucją wdrażającą jest podmiot, któremu realizacja zadań w ramach krajowego lub regionalnego programu operacyjnego powierzona została w drodze porozumienia lub umowy zawartych z instytucją pośredniczącą⁵⁷⁶. W myśl powołanych definicji instytucją wdrażającą, a w przypadku definicji zawartej w ustawie wdrożeniowej również instytucją pośredniczącą, może być każdy podmiot publiczny lub prywatny, w tym również nieposiadający statusu jednostki sektora finansów publicznych. Do wydawania decyzji w sprawach dotyczących należności z tytułu zwrotu środków przeznaczonych na realizację programów finansowanych z udziałem środków europejskich upoważnione mogą zostać jednak wyłącznie podmioty będące jednostkami sektora finansów publicznych⁵⁷⁷.

Organy wskazane w art. 61 u.f.p. lub organy, które na podstawie przepisów odrębnych ustaw są właściwe do wydawania decyzji w stosunku do niepodatkowych należności budżetowych w rozumieniu ustawy o finansach publicznych, są jednocześnie organami właściwymi w sprawach wymiaru tych należności pod warunkiem, że przepisy prawa przewidują ustalenie lub określenie (wymiar) wysokości niepodatkowej należności budżetowej w drodze decyzji administracyjnej. Przepis art. 61 u.f.p. nie wprowadza ogólnego i uniwersalnego obowiązku wydawania przez właściwe organy decyzji administracyjnych w sprawie ustalania niepodatkowych należności budżetowych o charakterze

⁵⁷¹ Ustawa z dnia 6 grudnia 2006 r. o zasadach prowadzenia polityki rozwoju (t.j. Dz. U. z 2019 r. poz. 1295 ze zm.; dalej: u.z.p.p.).

⁵⁷² Art. 5 pkt 3 u.z.p.p.

⁵⁷³ Art. 5 pkt 4 u.z.p.p.

⁵⁷⁴ Ustawa z dnia 11 lipca 2014 r. o zasadach realizacji programów w zakresie polityki spójności finansowanych w perspektywie finansowej 2014-2020 (t.j. Dz. U. z 2020 r. poz. 818 ze zm.; dalej: ustawa wdrożeniowa).

⁵⁷⁵ Art. 2 pkt 9 ustawy wdrożeniowej.

⁵⁷⁶ Art. 2 pkt 10 ustawy wdrożeniowej.

⁵⁷⁷ Por. M. Bitner, [w:] W. Misiąg (red. nauk.), *Ustawa o finansach publicznych. Ustawa...*, 2017, komentarz do art. 61 u.f.p. [dostęp: 10.07.2020].

publicznoprawnym, ponieważ o tym, czy do powstania stosunku zobowiązaniowego konieczne jest wydanie decyzji, rozstrzygają przepisy dotyczące danej należności⁵⁷⁸. Ustalenia w drodze decyzji wysokości zobowiązania niepodatkowej należności budżetowej w rozumieniu przepisów ustawy o finansach publicznych nie dokonuje się na przykład w przypadku opłaty dodatkowej, o której mowa w art. 13f ust. 1 u.d.p.⁵⁷⁹ Pojęcie organów właściwych do wydawania decyzji w odniesieniu do niepodatkowych należności budżetowych w rozumieniu przepisów ustawy o finansach publicznych nie w każdym więc przypadku jest tożsame z pojęciem organów właściwych w sprawach ich wymiaru. Konstatacja ta znajduje potwierdzenie w sytuacji, gdy niepodatkowa należność budżetowa o charakterze publicznoprawnym wymierzana jest przez właściwe organy, ale nie w drodze decyzji administracyjnej. Kary grzywny nakładane przez uprawnione organy w postępowaniach mandatowych uregulowanych w Kodeksie postępowania w sprawach o wykroczenia oraz w Kodeksie karnym skarbowym nie są wymierzane w drodze decyzji administracyjnej, lecz w drodze mandatu karnego. W przepisach Kodeksu postępowania w sprawach o wykroczenia przyjęto, że zasadę stanowi stosowanie postępowania mandatowego przez Policję, zaś inne organy uprawnione są do prowadzenia postępowania mandatowego, gdy przepis szczególny tak stanowi⁵⁸⁰. W sprawach wykroczeń wskazanych w art. 17 § 2 k.p.s.w.⁵⁸¹ postępowanie

⁵⁷⁸ P. Walczak, *Art. 61*, [w:] *idem* (red.), *Ustawa o finansach publicznych. Komentarz dla jednostek samorządowych*, Warszawa 2017, Legalis/el. [dostęp: 10.07.2020].

⁵⁷⁹ Opłata dodatkowa, o której mowa w art. 13f ust. 1 u.d.p., uznawana jest powszechnie za niepodatkową należność budżetową w rozumieniu art. 60 pkt 7 u.f.p. Zob.: wyrok NSA z dnia 4 października 2019 r., I GSK 559/19, Legalis nr 2235247; wyrok WSA w Gliwicach z dnia 19 grudnia 2019 r., I SA/Gl 1354/19, Legalis nr 2272670; wyrok WSA w Gliwicach z dnia 27 listopada 2019 r., I SA/Gl 1068/19, Legalis nr 2260140; wyrok WSA w Kielcach z dnia 10 maja 2018 r., I SA/Ke 104/18, Legalis nr 1771592; wyrok WSA w Gdańsku z dnia 26 lutego 2019 r., I SA/Gd 1129/18, Legalis nr 1878869. W orzecznictwie sądów administracyjnych wskazuje się jednoznacznie, że obowiązek uiszczania opłat za pozostawienie pojazdu samochodowego w strefie płatnego parkowania jest obowiązkiem wynikającym z mocy prawa, bez potrzeby jego konkretyzacji w drodze aktu indywidualnego, np. decyzji. Zob. wyrok NSA z dnia 7 grudnia 2005 r., FSK 2580/04, Legalis nr 824715; wyrok NSA z dnia 11 marca 2009 r., I OSK 1513/08, Legalis nr 220282; wyrok WSA w Szczecinie z dnia 7 maja 2009 r., II SA/Sz 232/09, Legalis nr 180402; wyrok WSA w Poznaniu z dnia 29 września 2010 r., I SA/Po 459/10, Legalis nr 516806; wyrok WSA w Szczecinie z dnia 26 lipca 2006 r., II SA/Sz 534/06, Legalis nr 302349; wyrok WSA w Szczecinie z dnia 23 lutego 2010 r., II SA/Sz 1125/09, Legalis nr 246976. Wezwanie do uiszczenia opłaty dodatkowej nie jest decyzją administracyjną ani postanowieniem wydanym w toku postępowania administracyjnego, a co za tym idzie, nie przysługuje od niego środek zaskarżenia w postaci odwołania lub zażalenia ani skarga do sądu administracyjnego (wyrok NSA z dnia 19 sierpnia 2014 r., I OSK 140/13, Legalis nr 1918433). Jedyne środki prawne, jakie przysługują podmiotowi, od którego zarząd drogi domaga się uiszczenia opłaty dodatkowej, znajdują umocowanie w przepisach u.p.e.a. (T. Brzezicki, W. Morawski, *Przedawnienie obowiązku uiszczenia opłaty dodatkowej za parkowanie*, „Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych” 2011, nr 7-8, s. 26).

⁵⁸⁰ Art. 95 § 1 k.p.s.w. Policja posiada najszerze uprawnienia do stosowania postępowania mandatowego uregulowanego w Kodeksie postępowania w sprawach o wykroczenia. Zob. M. Gałązka, A. Sadło-Nowak, *Postępowanie mandatowe*, Szczepko 2012, s. 36; J. Jakubowska-Hara, *op. cit.*, s. 248.

⁵⁸¹ W art. 17 § 2 k.p.s.w. wymienia się: wykroczenia przeciwko prawom pracownika określone w ustawie z dnia 26 czerwca 1974 r. Kodeks pracy (t.j. Dz. U. z 2020 r. poz. 1320 ze zm.); wykroczenia określone

mandatowe prowadzi inspektor pracy⁵⁸². Na mocy ustaw szczególnych podmiotami uprawnionymi do nakładania grzywien w drodze mandatu karnego są m.in.: funkcjonariusze Straży Granicznej⁵⁸³; strażnicy straży gminnych⁵⁸⁴; strażnicy Państwowej Straży Łowieckiej⁵⁸⁵; funkcjonariusze straży ochrony kolei⁵⁸⁶; organy administracji morskiej⁵⁸⁷. Natomiast postępowanie mandatowe uregulowane przepisami Kodeksu karnego skarbowego prowadzi finansowy organ postępowania przygotowawczego albo jego upoważniony przedstawiciel, a także niefinansowy organ postępowania przygotowawczego, jeżeli przepis szczególny tak stanowi⁵⁸⁸. Organy uprawnione do prowadzenia postępowania mandatowego (organy mandatowe)⁵⁸⁹ uregulowanego w przepisach Kodeksu postępowania w sprawach o wykroczenia i Kodeksu karnego skarbowego uznać zatem należy za organy właściwe w sprawach wymiaru należności z tytułu grzywien nakładanych przez ich funkcjonariuszy w drodze mandatu karnego. Zwykle organy te nie są równocześnie organami właściwymi do wydawania decyzji w odniesieniu do przedmiotowych należności, na przykład decyzji w sprawie ich umorzenia, odroczenia terminu spłaty lub rozłożenia spłaty na raty. Problematyka ta znajduje odzwierciedlenie najpełniej na przykładzie należności z tytułu grzywien nakładanych w drodze mandatów karnych za wykroczenia przez funkcjonariuszy Policji, stąd jej szersze omówienie.

w art. 27-27b ustawy z dnia 9 lipca 2003 r. o zatrudnianiu pracowników tymczasowych (t.j. Dz. U. z 2019 r. poz. 1563); wykroczenia określone w art. 119-123 u.p.z.i.r.p.; wykroczenia określone w art. 27-28b ustawy z dnia 10 czerwca 2016 r. o delegowaniu pracowników w ramach świadczenia usług (t.j. Dz. U. z 2018 r. poz. 2206 ze zm.); wykroczenie określone w art. 8e ustawy z dnia 10 października 2002 r. o minimalnym wynagrodzeniu za pracę (t.j. Dz. U. z 2020 r. poz. 2207); wykroczenia określone w art. 10 ustawy z dnia 10 stycznia 2018 r. o ograniczeniu handlu w niedziele i święta oraz w niektóre inne dni (t.j. Dz. U. z 2021 r. poz. 936), a także inne wykroczenia związane z wykonywaniem pracy zarobkowej.

⁵⁸² Art. 95 § 3 k.p.s.w.

⁵⁸³ Art. 11 ust. 1 pkt 6a ustawy z dnia 12 października 1990 r. o Straży Granicznej (t.j. Dz. U. z 2020 r. poz. 305 ze zm.).

⁵⁸⁴ Art. 12 ust. 1 pkt 4 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. o strażach gminnych (t.j. Dz. U. z 2019 r. poz. 1795 ze zm.).

⁵⁸⁵ Art. 39 ust. 2 pkt 2 ustawy z dnia 13 października 1995 r. Prawo łowieckie (t.j. Dz. U. z 2020 r. poz. 1683).

⁵⁸⁶ Art. 60 ust. 2 pkt 4 ustawy z dnia 28 marca 2003 r. o transporcie kolejowym (t.j. Dz. U. z 2020 r. poz. 1043 ze zm.).

⁵⁸⁷ Art. 42 ust. 2 pkt 14 ustawy z dnia 21 marca 1991 r. o obszarach morskich Rzeczypospolitej Polskiej i administracji morskiej (t.j. Dz. U. z 2020 r. poz. 2135 ze zm.).

⁵⁸⁸ Art. 136 § 1 k.k.s. Finansowymi organami postępowania przygotowawczego są: naczelnik urzędu skarbowego, naczelnik urzędu celno-skarbowego oraz Szef Krajowej Administracji Skarbowej (art. 133 § 1 k.k.s.). Do niefinansowych organów postępowania przygotowawczego zalicza się natomiast: Policję, Straż Graniczną, Agencję Bezpieczeństwa Wewnętrznego, Żandarmerię Wojskową oraz Centralne Biuro Antykorupcyjne (art. 134 § 1 k.k.s.).

⁵⁸⁹ A. Osiński, *op. cit.*, s. 179 i n. Autor nazywa organy uprawnione do prowadzenia postępowania mandatowego w sprawach o wykroczenia organami postępowania mandatowego (organami mandatowymi).

Zróznicowanie wysokości grzywien w załączniku (zwanym potocznie taryfikatorem⁵⁹⁰) do rozporządzenia Prezesa Rady Ministrów w sprawie wysokości grzywien nakładanych w drodze mandatów karnych za wybrane rodzaje wykroczeń⁵⁹¹ polega na określeniu ich wysokości metodą „od... do...” lub przez określenie sztywnych wysokości grzywien za określone wykroczenia. W przypadku ujawnienia wykroczenia funkcjonariusz Policji, ustalając wysokość grzywny, winien uwzględnić przede wszystkim granice grzywny przewidziane w naruszonym przepisie i wskazania przepisów powołanego rozporządzenia Prezesa Rady Ministrów w sprawie wysokości grzywien nakładanych w drodze mandatów karnych za wybrane rodzaje wykroczeń. W piśmiennictwie zwraca się ponadto uwagę, że trudno sobie wyobrazić sytuację, w której policjant, podejmując decyzję o ukaraniu karą grzywny w drodze mandatu karnego, nie uwzględnia także okoliczności wymienionych w art. 24 § 3 k.w. lub nie stosuje się do ogólnych dyrektyw wymiaru kary oraz okoliczności łagodzących i obciążających wpływających na ten wymiar określonych w art. 33 § 3 i 4 k.w.⁵⁹² Powyższe rozważania potwierdzają konstatację, że funkcjonariusz Policji, nakładając grzywnę w postępowaniu mandatowym, dokonuje jej wymiaru, uwzględniając określone przepisami prawa: dyrektywy wymiaru kary i granice wysokości kary przewidziane za dane wykroczenie. Konstatacja ta koresponduje ze stanowiskiem, zgodnie z którym postępowanie mandatowe nie jest orzekaniem w przedmiocie procesu, ale jest rozstrzygnięciem w przedmiocie odpowiedzialności za wykroczenie⁵⁹³.

Policję, jako organ uprawniony do prowadzenia postępowania mandatowego uregulowanego w przepisach Kodeksu postępowania w sprawach o wykroczenia, uznać zatem należy za organ właściwy w sprawach wymiaru kar grzywien nakładanych przez jej funkcjonariuszy w drodze mandatu karnego. Faktycznie wymiaru kary grzywny dokonuje funkcjonariusz Policji ujawniający wykroczenie i nakładający mandat karny. Uprawnienia Policji jako organu mandatowego ograniczają się jednak do prowadzenia postępowania mandatowego i nałożenia (wymierzenia) kary grzywny w tym postępowaniu. Umorzenie, odroczenie terminu lub rozłożenie na raty spłaty należności z tytułu grzywien nakładanych w postępowaniu mandatowym w sprawach o wykroczenia następuje w drodze decyzji administracyjnej. Należności z tytułu grzywien nakładanych

⁵⁹⁰ D. Sochacki, *Środki oddziaływania wychowawczego. Postępowanie mandatowe. Zasady postępowania i dokumentowania czynności*, Słupsk 2014, s. 22.

⁵⁹¹ Rozporządzenie Prezesa Rady Ministrów z dnia 24 listopada 2003 r. w sprawie wysokości grzywien nakładanych w drodze mandatów karnych za wybrane rodzaje wykroczeń (t.j. Dz. U. z 2013 r. poz. 1624 ze zm.).

⁵⁹² D. Sochacki, *op. cit.*, s. 22. Inaczej: A. Marek, *Prawo wykroczeń*, Warszawa 1999, s. 237-238. Zdaniem Autora uwzględnienie ustawowych dyrektyw wymiaru kary przy nakładaniu grzywien w postępowaniu mandatowym, choć teoretycznie jest uzasadnione, w praktyce niemożliwe do zrealizowania.

⁵⁹³ T. Grzegorzczak, *Kodeks postępowania w sprawach o wykroczenia. Komentarz*, Warszawa 2008, s. 67.

w drodze mandatu karnego w postępowaniu w sprawach o wykroczenia stanowią niepodatkowe należności budżetowe w rozumieniu przepisów ustawy o finansach publicznych, a więc zastosowanie ma do nich art. 67 ust. 1 niniejszej ustawy. Postępowanie wymiarowe przedmiotowych należności regulują przepisy szczególne – przepisy Kodeksu postępowania w sprawach o wykroczenia. Przepisy te nie regulują natomiast umorzenia, odroczenia terminu i rozłożenia na raty spłaty należności z tytułu grzywien nakładanych w postępowaniu mandatowym, stąd zastosowanie ma w tym przypadku art. 64 u.f.p. Zgodnie z przepisami Kodeksu postępowania w sprawach o wykroczenia grzywna stanowi dochód budżetu państwa, z wyjątkiem grzywien nakładanych przez organy Inspekcji Transportu Drogowego, a w przypadku gdy nałoży ją funkcjonariusz organu podległego władzom jednostki samorządu terytorialnego – stanowi dochód tej jednostki samorządu⁵⁹⁴. Do poboru należności wynikających z grzywien nałożonych w drodze mandatu karnego stanowiących dochód budżetu państwa uprawniony jest właściwy naczelnik urzędu skarbowego⁵⁹⁵. Policja należy do struktury administracji rządowej⁵⁹⁶. Należności z tytułu grzywien nakładanych w drodze mandatów karnych za wykroczenia przez funkcjonariuszy Policji stanowią zatem dochód budżetu państwa. Zgodnie z przepisami rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 13 listopada 2015 r. w sprawie właściwości miejscowej naczelnika urzędu skarbowego uprawnionego do poboru należności wynikających z grzywien nałożonych w drodze mandatu karnego⁵⁹⁷ właściwy miejscowo w sprawach poboru należności wynikających z grzywien nałożonych w drodze mandatu karnego za wykroczenia, stanowiących dochód budżetu państwa, jest Naczelnik Pierwszego Urzędu Skarbowego w Opolu. Na mocy niniejszego rozporządzenia Naczelnik Pierwszego Urzędu Skarbowego w Opolu wyznaczony został do poboru należności z terenu całego kraju, które wynikają z grzywien nałożonych w drodze mandatu karnego za wykroczenia i stanowią dochód budżetu państwa. Uznać więc należy, że Naczelnik Pierwszego Urzędu Skarbowego w Opolu jest również organem właściwym do wydawania decyzji w sprawach dotyczących należności wynikających z tytułu grzywien

⁵⁹⁴ Art. 100 § 3 k.p.s.w.

⁵⁹⁵ Art. 100 § 1 k.p.s.w.

⁵⁹⁶ Komendant Główny Policji, będący przełożonym wszystkich funkcjonariuszy Policji, jest centralnym organem administracji rządowej właściwym w sprawach ochrony bezpieczeństwa ludzi oraz utrzymania bezpieczeństwa i porządku publicznego (art. 5 ust. 1 i ust. 2 ustawy z dnia 6 kwietnia 1990 r. o Policji, t.j. Dz. U. z 2020 r. poz. 360 ze zm.; dalej: ustawa o Policji). Organami administracji rządowej na obszarze województwa w powyższych sprawach są: wojewoda przy pomocy komendanta wojewódzkiego Policji działającego w jego imieniu albo komendant wojewódzki Policji działający w imieniu własnym (w sprawach wykonywania czynności operacyjno-rozpoznawczych, dochodzeniowo-śledczych i czynności z zakresu ścigania wykroczeń oraz w sprawach wydawania indywidualnych aktów administracyjnych, jeżeli ustawy tak stanowią), komendant powiatowy (miejski) Policji oraz komendant komisariatu Policji (art. 6 ust. 1 ustawy o Policji).

⁵⁹⁷ Dz. U. z 2015 r. poz. 1977.

nałożonych w drodze mandatu karnego za wykroczenia przez funkcjonariuszy Policji na terenie całego kraju.

Analiza powołanych przepisów regulujących nakładanie grzywien w drodze mandatu karnego za wykroczenia przez funkcjonariuszy Policji oraz przepisów, na podstawie których ustalać należy, jaki organ jest właściwy do wydawania decyzji w sprawach dotyczących należności wynikających z tego tytułu, prowadzi do dwóch zasadniczych wniosków. Po pierwsze, Policję jako organ postępowania mandatowego uznać należy za organ właściwy w sprawach wymiaru kar grzywien nakładanych przez jej funkcjonariuszy w drodze mandatu karnego za wykroczenia. Wymiaru kary grzywny dokonują funkcjonariusze Policji, którzy ustalając w indywidualnym przypadku jej wysokość, uwzględniają określone przepisami prawa: granice wysokości grzywny za dane wykroczenie oraz dyrektywy wymiaru kary. Po drugie, organy właściwe w sprawach wymiaru kar grzywien nakładanych w postępowaniu mandatowym przez funkcjonariuszy Policji nie są równocześnie organami właściwymi do wydawania decyzji w sprawach dotyczących tych należności. Nie w każdym zatem przypadku organy, których katalog wskazany został w art. 61 u.f.p., uprawnione są do wymiaru niepodatkowych należności budżetowych o charakterze publicznoprawnym, co pozostaje w zgodzie z prezentowanym wcześniej stanowiskiem, zgodnie z którym przepis art. 61 u.f.p. nie oznacza wprowadzenia ogólnego i uniwersalnego obowiązku wydawania przez właściwe organy decyzji administracyjnych w sprawie ustalania należności, o których mowa w art. 60 u.f.p.

3.4. Charakter prawny postępowania wymiarowego niepodatkowych należności budżetowych

Jednym z zasadniczych elementów konstrukcji normatywnego modelu wymiaru niepodatkowych należności budżetowych jest postępowanie wymiarowe, a więc określona przepisami prawa procedura postępowania, której celem jest ustalenie lub określenie (wymiar) wysokości zobowiązania niepodatkowej należności budżetowej. Ustawodawca nie definiuje pojęcia postępowania wymiarowego niepodatkowych należności budżetowych. Termin „postępowanie wymiarowe” jest natomiast powszechnie używany w języku prawniczym, w szczególności w rozważaniach na temat wymiaru podatkowego⁵⁹⁸. Postępowanie wymiarowe występujących w prawie polskim niepodatkowych należności budżetowych nie ma jednorodnego charakteru prawnego, co stanowi konsekwencję dużego zróżnicowania tych świadczeń publicznoprawnych. Sformułować można ogólną konstatację, że w zależności od charakteru prawnego niepodatkowych

⁵⁹⁸ Zob. M. Kwietko-Bębnowski, *Ordynacja podatkowa. 366 wyjaśnień i interpretacji*, Warszawa 2013, s. 90; A. Kaźmierski, A. Melezini, D. Zalewski, [w:] D. Zalewski, A. Melezini (red. nauk.), *Postępowanie podatkowe. 810 wyjaśnień i interpretacji*, Warszawa 2013, s. 458.

należności budżetowych oraz zakresu stosowania w odniesieniu do nich przepisów Ordynacji podatkowej postępowaniem wymiarowym niepodatkowych należności budżetowych jest postępowanie podatkowe, ogólne postępowanie administracyjne lub postępowanie mandatowe.

W świetle art. 67 ust. 1 u.f.p. ustalenie lub określenie zobowiązań niepodatkowych należności budżetowych w rozumieniu przepisów ustawy o finansach publicznych, do których zastosowanie ma wskazany artykuł, następuje w toku ogólnego postępowania administracyjnego. Przepisy niniejszej ustawy nie regulują postępowania w sprawach ustalania lub określania tych świadczeń publicznoprawnych. Natomiast wynikający z treści powołanego artykułu zakres stosowania przepisów Ordynacji podatkowej wyklucza stosowanie do spraw przedmiotowej kategorii niepodatkowych należności budżetowych przepisów działu IV o.p., normującego postępowanie podatkowe. Postępowanie ogólnoadministracyjne jest także postępowaniem wymiarowym administracyjnych kar pieniężnych, a więc kategorii niepodatkowych należności budżetowych w rozumieniu przepisów ustawy o finansach publicznych, do których zastosowanie ma art. 67 ust. 2 tego aktu prawnego. Mając na uwadze, że zgodnie z treścią art. 67 ust. 2 u.f.p. do administracyjnych kar pieniężnych stosuje się Kodeks postępowania administracyjnego, uprawnione jest twierdzenie, iż postępowaniem wymiarowym, w toku którego nakładana jest administracyjna kara pieniężna, jest ogólne postępowanie administracyjne. Przepisy art. 67 ust. 1 i ust. 2 u.f.p. znajdują zastosowanie jednak tylko wtedy, gdy przepisy szczególne nie zawierają odrębnych regulacji. Takie odrębne regulacje przewidują przepisy Kodeksu postępowania w sprawach o wykroczenia i Kodeksu karnego skarbowego. Należności z tytułu grzywien nakładanych w drodze mandatu karnego, zaliczane przez ustawodawcę do niepodatkowych należności budżetowych w rozumieniu przepisów ustawy o finansach publicznych, wymierzane są w postępowaniu mandatowym uregulowanym w rozdziale 17 k.p.s.w. i rozdziale 15 k.k.s. Postępowaniem wymiarowym przedmiotowych należności jest zatem postępowanie mandatowe unormowane we wskazanych powyżej rozdziałach powołanych aktów prawnych. Ustawy szczególne zawierają ponadto nierzadko jedynie pojedyncze przepisy proceduralne lub grupy takich przepisów. W przypadkach takich stosowanie ogólnego postępowania administracyjnego do normowanych tymi ustawami niepodatkowych należności budżetowych nie jest wyłączone. Przepisy Kodeksu postępowania administracyjnego stosuje się wówczas w sposób bezpośredni, z modyfikacjami przewidzianymi przez przepisy szczególne.

Sformułować można wniosek, że postępowanie wymiarowe niepodatkowych należności budżetowych w rozumieniu przepisów ustawy o finansach publicznych, z wyjątkiem postępowania wymiarowego należności z tytułu grzywien nakładanych w drodze mandatu karnego, ma charakter ogólnego postępowania administracyjnego.

Prowadzone jest przez właściwe organy administracji publicznej na podstawie przepisów ogólnego postępowania administracyjnego z uwzględnieniem przepisów proceduralnych zawartych w ustawach regulujących poszczególne niepodatkowe należności budżetowe tej kategorii, o ile ustawy te takie przepisy zawierają.

W polskiej teorii prawa administracyjnego nie ma jednolitego poglądu w kwestii pojęcia i zakresu postępowania administracyjnego, co znajduje odzwierciedlenie w stosowaniu różnych określeń dla tego kompleksu przepisów prawnych, takich jak prawo formalne, procedura administracyjna, proces administracyjny czy postępowanie administracyjne, przy czym pojęć tych używa się niekiedy zamiennie, traktując je jako synonimy⁵⁹⁹. Rozgranicza się przy tym zazwyczaj pojęcie postępowania w szerokim i ścisłym znaczeniu, uznając, że przez postępowanie administracyjne w szerokim znaczeniu rozumieć należy całokształt przepisów proceduralnych prawa administracyjnego, stosownie do których działają organy administracji państwowej, natomiast postępowanie administracyjne w ścisłym znaczeniu stanowi kompleks przepisów prawnych regulujących działalność organów administracji państwowej w formie decyzji administracyjnej⁶⁰⁰. Dla trybu załatwiania indywidualnych spraw administracyjnych przed organami administracyjnymi w formie zewnętrznego aktu administracyjnego rezerwuje się termin jurysdykcyjnego postępowania administracyjnego, na którego system prawny składa się ogólne postępowanie administracyjne uregulowane Kodeksem postępowania administracyjnego oraz kilka postępowań szczególnych, wymagających, z uwagi na specyfikę sprawy, uregulowań odrębnych, a do których zaliczyć należy m.in. postępowanie podatkowe⁶⁰¹. Podkreślić przy tym należy, że ogólne postępowanie administracyjne, które niejednokrotnie błędnie utożsamiane jest z całym zakresem obowiązywania Kodeksu postępowania administracyjnego, stanowi tylko jeden z kilku rodzajów postępowania administracyjnego i nie wyczerpuje zakresu zastosowania niniejszej ustawy⁶⁰².

⁵⁹⁹ K. Jandy-Jendrośka, J. Jendrośka, *System jurysdykcyjnego postępowania administracyjnego*, [w:] T. Rabska, J. Łętowski (red.), op. cit., s. 130.

⁶⁰⁰ *Ibidem*. Zob. także: B. Graczyk, *Postępowanie administracyjne. Zarys systemu z dodaniem tekstów podstawowych przepisów prawnych*, Warszawa 1953, s. 13; W. Dawidowicz, *Ogólne postępowanie administracyjne. Zarys systemu*, Warszawa 1962, s. 9; J. Starościak, *Zagadnienia budowy systemu postępowania administracyjnego*, [w:] E. Iserzon, J. Starościak, W. Dawidowicz, *Podstawowe zagadnienia postępowania administracyjnego*, Warszawa 1955, s. 30.

⁶⁰¹ K. Jandy-Jendrośka, J. Jendrośka, *System jurysdykcyjnego postępowania administracyjnego*, [w:] T. Rabska, J. Łętowski (red.), op. cit., s. 131-132.

⁶⁰² P. Gołaszewski, K. Wąsowski, *Art. 1*, [w:] R. Hauser, M. Wierzbowski (red.), *Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz*, Warszawa 2020, Legalis/el. [dostęp: 10.07.2020]. W opracowaniu tym Autorzy zauważają, że poza ogólnym postępowaniem administracyjnym, uregulowanym w działach I, II, IV, IX i X, k.p.a. normuje także postępowanie w sprawach rozstrzygania sporów o właściwość, postępowanie dotyczące europejskiej współpracy administracyjnej (dział VIIIA), postępowanie w sprawach wydawania zaświadczeń (dział VII), postępowanie skargowo-wnioskowe (dział VIII) oraz zasady nakładania lub wymierzania administracyjnych kar pieniężnych lub udzielania ulg w ich wykonaniu (dział IVA).

Jak wskazywano, postępowanie wymiarowe niepodatkowych należności budżetowych w rozumieniu przepisów ustawy o finansach publicznych nie w każdym przypadku ma charakter ogólnego postępowania administracyjnego. Postępowaniem wymiarowym należności z tytułu grzywien nakładanych w drodze mandatu karnego jest postępowanie mandatowe uregulowane przepisami Kodeksu postępowania w sprawach o wykroczenia⁶⁰³ oraz Kodeksu karnego skarbowego⁶⁰⁴.

Postępowanie mandatowe unormowane przepisami Kodeksu postępowania w sprawach o wykroczenia jest jednym z rodzajów postępowań szczególnych, jakie przewiduje niniejsza ustawa⁶⁰⁵. W stosunku do postępowania przed sądem, jako organem powołanym do orzekania w sprawach o wykroczenia, jest ono postępowaniem zastępczym⁶⁰⁶. Nie jest zatem procesem w przedmiocie odpowiedzialności prawnej za wykroczenie, gdyż ten toczyć się może wyłącznie przed sądem, ale jest postępowaniem pozasądowym, w którym rozstrzyga się (choć nie orzeka) w przedmiocie owej odpowiedzialności poprzez nałożenie na określoną osobę grzywny za ten czyn⁶⁰⁷. Stosowanie postępowania mandatowego uzależnione jest od zgody sprawcy wykroczenia, który może odmówić przyjęcia mandatu karnego⁶⁰⁸. Postępowanie mandatowe zawiera element konsensualny, ponieważ możliwość jego zastosowania uzależniona jest od porozumienia z obwinionym⁶⁰⁹. Stanowi więc nie tylko najbardziej uproszczony tryb reakcji na naruszenia prawa o wykroczeniach, ale posiada charakter warunkowy⁶¹⁰. Przepisy Kodeksu postępowania w sprawach o wykroczenia określają górną wysokość kary grzywny możliwą do wymierzenia w postępowaniu mandatowym⁶¹¹. W postępowaniu mandatowym unormowanym przepisami niniejszej ustawy nie nakłada się grzywny za wykroczenia, za które należałoby

⁶⁰³ Art. 95-102a k.p.s.w.

⁶⁰⁴ Art. 136-141 k.k.s.

⁶⁰⁵ W dziale IX k.p.s.w., zatytułowanym „Postępowania szczególne”, obok postępowania mandatowego, uregulowano także postępowanie przyspieszone (art. 89-92a) oraz postępowanie nakazowe (art. 93-94).

⁶⁰⁶ J. Lewiński, *Mandat karny*, Warszawa 2003, s. 12.

⁶⁰⁷ T. Grzegorzczak, *Postępowanie mandatowe jako pozasądowy sposób rozstrzygania spraw o wykroczenia po ponad 10 latach obowiązywania kodyfikacji procedury wykroczeniowej z 2001 r.*, [w:] A. Błachnio-Parzych, J. Jakubowska-Hara, J. Kosonoga, H. Kuczyńska (red. nauk.), *Problemy wymiaru sprawiedliwości karnej. Księga jubileuszowa Profesora Jana Skupińskiego*, Warszawa 2013, s. 677.

⁶⁰⁸ Art. 97 § 2 k.p.s.w.

⁶⁰⁹ D. Gil, *Opozycja wobec postępowania mandatowego*, „Przegląd Prawno-Ekonomiczny” 2015, nr 31 (2), s. 25.

⁶¹⁰ J. Jakubowska-Hara, *op. cit.*, s. 232.

⁶¹¹ W drodze mandatu karnego można nałożyć grzywnę za wykroczenie w wysokości do 500 zł, a w sytuacji, gdy czyn wyczerpuje równocześnie znamiona wykroczeń określonych w dwóch lub więcej przepisach k.w. – do 1000 zł (art. 96 § 1 k.p.s.w.). W przepisach art. 96 § 1a-1c k.p.s.w. wskazuje się ponadto maksymalną wysokość mandatu karnego w przypadku popełnienia czynów określonych w tych przepisach. Podwyższone górne granice wysokości grzywny nakładanej w drodze mandatu karnego za wykroczenia przewiduje się więc w odniesieniu do licznych wykroczeń o charakterze „specjalistycznym”. Zob. A. Świątłowski, *Art. 96*, [w:] A. Sakowicz (red.), *Kodeks postępowania w sprawach o wykroczenia. Komentarz*, Warszawa 2018, Legalis/el. [dostęp: 09.03.2020].

orzec środek karny, a także w przypadku, gdy czyn będący wykroczeniem wyczerpuje zarazem znamiona przestępstwa⁶¹².

Postępowanie mandatowe uregulowane przepisami Kodeksu karnego skarbowego ma natomiast zastosowanie w sprawach o najdrobniejsze czyny zabronione stanowiące wykroczenia skarbowe⁶¹³. Podobnie jak postępowanie mandatowe unormowane w Kodeksie postępowania w sprawach o wykroczenia, jest postępowaniem pozasądowym. Nałożenie kary grzywny w drodze mandatu karnego uwarunkowane jest wyrażeniem przez sprawcę wykroczenia skarbowego zgody na przyjęcie mandatu⁶¹⁴. Konsensualny charakter przedmiotowego trybu podkreśla zamieszczenie przepisów ten tryb regulujących, wraz z postępowaniem w przedmiocie dobrowolnego poddania się odpowiedzialności, w dziale II k.k.s. zatytułowanym „Pociągnięcie do odpowiedzialności za zgodą sprawcy”. O ile przepisy Kodeksu karnego skarbowego nie stanowią inaczej, karę grzywny w drodze mandatu karnego nałożyć można jedynie w przypadku, gdy osoba sprawcy i okoliczności popełnienia wykroczenia skarbowego nie budzą wątpliwości, a nie zachodzi potrzeba wymierzenia kary surowszej niż kara grzywny w rozmiarze do pięciokrotnej wysokości minimalnego wynagrodzenia⁶¹⁵. Ustawodawca określa także negatywne przesłanki postępowania mandatowego, których wystąpienie wyklucza możliwość stosowania przedmiotowego trybu⁶¹⁶.

Sformułować można wniosek, że postępowanie mandatowe uregulowane przepisami Kodeksu postępowania w sprawach o wykroczenia i postępowanie mandatowe stosowane na podstawie przepisów Kodeksu karnego skarbowego wykazuje wiele cech wspólnych, do których przede wszystkim należy uproszczenie postępowania w sprawach drobnych (w sprawach o wykroczenia i w sprawach o wykroczenia skarbowe)⁶¹⁷. Są to postępowania o charakterze szczególnym, zastępczym i konsensualnym. W przepisach Kodeksu karnego skarbowego tryb mandatowy nie został, co prawda, wprost określony postępowaniem szczególnym, ale na taki jego charakter zwraca się uwagę w doktrynie⁶¹⁸.

⁶¹² Art. 96 § 2 k.p.s.w.

⁶¹³ J. Zagrodnik, *Rozdział 15. Postępowanie mandatowe. Uwagi ogólne*, [w:] L. Wilk, J. Zagrodnik, *Kodeks karny skarbowy. Komentarz*, Warszawa 2018, Legalis/el. [dostęp: 09.03.2020].

⁶¹⁴ Art. 137 § 3 k.k.s.

⁶¹⁵ Art. 137 § 1 i art. 48 § 2 k.k.s.

⁶¹⁶ Do przesłanek tych należy: uszczuplenie należności publicznoprawnej w związku z wykroczeniem skarbowym, chyba że do chwili przyjęcia mandatu karnego wymagalna należność została w całości uiszczona; zbieg przepisów określony w art. 7 § 1 k.k.s., a ten sam czyn sprawcy wykroczenia skarbowego wyczerpuje zarazem znamiona przestępstwa skarbowego; za wykroczenie skarbowe należałoby orzec przepadek przedmiotów (art. 137 § 2 k.k.s.).

⁶¹⁷ Zob. G. Skowronek, *Kodeks karny skarbowy. Komentarz*, Warszawa 2020, *Rozdział 15. Postępowanie mandatowe. Wprowadzenie*, Legalis/el. [dostęp: 10.03.2020]; J. Jakubowska-Hara, *op. cit.*, s. 232; A. Osiński, *op. cit.*, s. 177.

⁶¹⁸ Zob. J. Brylak, *Ocena konstrukcji i rozwiązań Kodeksu karnego skarbowego (krytyka Kodeksu)*, „Palestra” 2016, t. 12, s. 87.

Wspólną cechą obu tych postępowań jest także zgoda sprawcy na zastosowanie tego trybu. Cechą wyróżniającą postępowania mandatowych jest również ich umiarkowany formalizm, polegający na tym, że nie wydaje się decyzji o ich wszczęciu, czynności nie protokołuje się oraz brak jest kontrydiktoryjności tych trybów (organ ujawniający wykroczenie lub wykroczenie skarbowe jest uprawniony do nałożenia kary grzywny w drodze mandatu karnego)⁶¹⁹.

Pomimo wielu podobieństw regulacje prawne dotyczące postępowań mandatowych unormowanych przepisami Kodeksu karnego skarbowego i Kodeksu postępowania w sprawach o wykroczenia wykazują pewne różnice. Zgodnie z przepisami Kodeksu postępowania w sprawach o wykroczenia w przypadku odmowy przyjęcia mandatu karnego lub nieuiszczenia w wyznaczonym terminie grzywny nałożonej mandatem zaocznym organ, którego funkcjonariusz nałożył grzywnę, występuje do sądu z wnioskiem o ukaranie⁶²⁰. Natomiast zgodnie z przepisami Kodeksu karnego skarbowego w razie braku zgody sprawcy wykroczenia skarbowego na przyjęcie mandatu karnego sprawa podlega rozpoznaniu na zasadach ogólnych⁶²¹. Oznacza to, że w razie braku zgody sprawcy na przyjęcie mandatu karnego konieczne jest wszczęcie lub dokończenie postępowania przygotowawczego⁶²². Negatywnej przesłanki postępowania mandatowego przewidzianego przepisami tej ustawy nie stanowi bowiem uprzednie wszczęcie postępowania przygotowawczego⁶²³. Mandat karny można zatem nałożyć na sprawcę wykroczenia skarbowego w toku prowadzonego dochodzenia w sprawie o wykroczenie skarbowe, a nie tylko, jak na gruncie wykroczeń pospolitych, jedynie przed wszczęciem procesu o taki czyn⁶²⁴.

Odmienny charakter prawny od postępowań wymiarowych niepodatkowych należności budżetowych w rozumieniu przepisów ustawy o finansach publicznych ma postępowanie wymiarowe niepodatkowych należności budżetowych w rozumieniu przepisów Ordynacji podatkowej. Z uwagi na to, że w odniesieniu do tej kategorii niepodatkowych należności budżetowych przepisy Ordynacji podatkowej mają zastosowanie w pełnym zakresie, uprawnione jest stwierdzenie, że postępowaniem wymiarowym w ich przypadku jest postępowanie podatkowe uregulowane przepisami działu IV niniejszej ustawy.

⁶¹⁹ M. Tużnik, *Postępowanie mandatowe w postępowaniu karnym skarbowym*, „Ius Novum” 2011, nr 3, s. 56.

⁶²⁰ Art. 99 k.p.s.w.

⁶²¹ Art. 139 § 1 k.k.s.

⁶²² G. Skowronek, *op. cit.*, komentarz do art. 139 [dostęp: 10.03.2020].

⁶²³ Zob. art. 136 § 1 k.k.s.

⁶²⁴ T. Grzegorzczak, *Postępowanie...*, s. 677-678.

Postępowanie podatkowe stanowi rodzaj szczególnego postępowania administracyjnego⁶²⁵. W piśmiennictwie wskazuje się, iż obie procedury mają wspólne korzenie, co pozwala na wykorzystanie doktrynalnych ustaleń dotyczących postępowania administracyjnego dla charakterystyki postępowania podatkowego⁶²⁶. Podkreśla się jednocześnie, że obok cech pozwalających zaliczyć postępowanie podatkowe do kategorii postępowań administracyjnych występują również pewne istotne różnice pomiędzy tym postępowaniem a postępowaniem administracyjnym wynikające przede wszystkim z odmienności materialnego prawa podatkowego i materialnego prawa administracyjnego⁶²⁷. Ustawodawca posługuje się terminem „postępowanie podatkowe” przy określaniu zakresu stosowania przepisów Ordynacji podatkowej⁶²⁸, natomiast w dziale IV tego aktu prawnego określenie „postępowanie podatkowe” występuje w tytule tego działu⁶²⁹. Przepisy Ordynacji podatkowej nie zawierają jednak definicji postępowania podatkowego ani nie określają wyraźnie zakresu jego stosowania⁶³⁰. Z całokształtu uregulowań zawartych w tej ustawie wynika, że postępowanie podatkowe w znaczeniu normatywnym jest szczególnym postępowaniem administracyjnym, w którym powstają indywidualne zewnętrzne akty administracyjne konkretyzujące prawa i obowiązki podmiotów realizujących zobowiązania podatkowe, a jego celem jest urzeczywistnianie norm materialnego prawa podatkowego⁶³¹. Postępowanie podatkowe w znaczeniu, jakie nadaje mu Ordynacja podatkowa, obejmuje zatem tylko takie czynności organów podatkowych, które ukierunkowane są na wydanie aktu administracyjnego⁶³². W literaturze prawno-podatkowej występują natomiast niejednolite poglądy na temat zakresu i pojęcia postępowania podatkowego. Mając na uwadze treść art. 2 § 1 pkt 1 o.p. obejmującego swym zakresem podatki, opłaty oraz niepodatkowe należności budżetu państwa i budżetów jednostek samorządu terytorialnego, do których ustalania lub określania uprawnione są organy podatkowe, uzasadniony jest wniosek, iż występujące w piśmiennictwie poglądy na temat zarówno pojęcia i zakresu postępowania podatkowego, jak i pojęcia postępowania wymiarowego odnoszą się w równym stopniu do wszystkich danin publicznych

⁶²⁵ R. Mastalski, *Postępowanie podatkowe jako szczególne postępowanie administracyjne*, „Państwo i Prawo” 1980, nr 6, s. 81; J. Borkowski, *Przepisy postępowania podatkowego na tle Kodeksu postępowania administracyjnego*, „Przegląd Podatkowy” 1999, nr 3, s. 4; W. Chróścielewski, [w:] W. Chróścielewski, W. Nykiel, *Postępowanie podatkowe w świetle Ordynacji podatkowej*, Warszawa 2000, s. 15 i n.; B. Brzeziński, W. Nykiel, *op. cit.*, s. 56.

⁶²⁶ B. Brzeziński, W. Nykiel, *op. cit.*, s. 56.

⁶²⁷ R. Mastalski, [w:] B. Adamiak, J. Borkowski, P. Borszowski, R. Mastalski, J. Zubrzycki, *op. cit.*, s. 14.

⁶²⁸ Art. 1 pkt 3 o.p.

⁶²⁹ M. Masternak, *Rodzaje postępowań w sprawach podatkowych*, [w:] *Księga pamiątkowa ku czci docenta Eligiusza Drgasa. Studia z zakresu Ordynacji podatkowej*, Toruń 1998, s. 102.

⁶³⁰ *Ibidem*, s. 102-103.

⁶³¹ *Ibidem*, s. 103.

⁶³² *Ibidem*.

wymienionych w niniejszym artykule. Stąd uprawnione jest stwierdzenie, że prezentowane poniżej poglądy na temat pojęcia i zakresu postępowania podatkowego oraz pojęcia i zakresu postępowania wymiarowego odnieść należy zarówno do podatków, jak i do niepodatkowych należności budżetowych w rozumieniu przepisów Ordynacji podatkowej.

Postępowanie podatkowe w znaczeniu, jakie nadaje mu Ordynacja podatkowa, a więc postępowanie uregulowane w dziale IV tego aktu prawnego, uznawane jest za postępowanie podatkowe *sensu stricto* i nazywane podatkowym postępowaniem jurysdykcyjnym⁶³³. Jurysdykcyjne postępowanie podatkowe wyznacza zatem uprawnienia i obowiązki od wszczęcia postępowania do wydania decyzji i postanowień oraz normuje także nadzwyczajne tryby procesowe, odpowiadając zatem co do modelu i zakresu ogólnemu postępowaniu administracyjnemu⁶³⁴. Poza postępowaniem jurysdykcyjnym pozostają, uregulowane również w Ordynacji podatkowej, postępowanie w zakresie czynności sprawdzających oraz postępowanie w zakresie kontroli podatkowej, które stanowią postępowania odrębne, na co wskazuje przede wszystkim usytuowanie przepisów dotyczących czynności sprawdzających i kontroli podatkowej w odrębnych działach Ordynacji podatkowej, a więc poza przepisami o postępowaniu jurysdykcyjnym⁶³⁵. Prezentowane są również poglądy, zgodnie z którymi postępowanie podatkowe uznać należy za kategorię zakresowo szerszą od podatkowego postępowania jurysdykcyjnego. Postępowanie podatkowe w szerokim rozumieniu tego pojęcia to nie tylko postępowanie jurysdykcyjne, związane z wydaniem decyzji przez właściwy organ podatkowy, lecz także liczne normy postępowania związane z konkretyzacją obowiązków i uprawnień podatkowych poza metodą decyzyjną⁶³⁶. Jest to zatem określony przez prawo zorganizowany ciąg czynności organów podatkowych, podatników oraz innych podmiotów zobowiązań podatkowych, mających na celu ustalenie zobowiązań podatkowych oraz ich dobrowolną realizację⁶³⁷. W ujęciu tym postępowanie podatkowe różni się znacznie swym zakresem od posiadającego charakter postępowania jurysdykcyjnego ogólnego postępowania administracyjnego, gdyż ma ono miejsce już wtedy, gdy określone podmioty, niemające jeszcze formalnie statusu podatnika, zobowiązane są, na podstawie

⁶³³ Zob. H. Dzwonkowski, Z. Zgierski, *op. cit.*, s. 29; M. Masternak, *Rodzaje...*, s. 103; J. Szatkowski, *Wszczęcie postępowania podatkowego*, [w:] R. Dowgier (red.), *Ordynacja podatkowa. Stan obecny i kierunki zmian*, Białystok 2015, s. 269.

⁶³⁴ H. Dzwonkowski, Z. Zgierski, *op. cit.*, s. 29. Por. także: R. Mastalski, [w:] B. Adamiak, J. Borkowski, P. Borszowski, R. Mastalski, J. Zubrzycki, *op. cit.*, s. 15.

⁶³⁵ M. Masternak, *Postępowanie podatkowe, kontrola podatkowa oraz inne procedury stosowane w sprawach podatkowych*, [w:] B. Brzeziński (red.), *Prawo podatkowe. Teoria...*, s. 339-340; M. Masternak, *Rodzaje...*, s. 105 i n. Por. także: B. Brzeziński, W. Nykiel, *op. cit.*, s. 57; D. Antonów, [w:] R. Mastalski, E. Fojcik-Mastalska (red. nauk.), *op. cit.*, s. 272.

⁶³⁶ J. Małecki, [w:] A. Gomułowicz, J. Małecki, *Podatki i prawo podatkowe*, Warszawa 2011, s. 415.

⁶³⁷ Zob. A. Gomułowicz, *Postępowanie w sprawach zobowiązań podatkowych*, Warszawa-Poznań 1991, s. 5.

przepisów powszechnie obowiązujących, do określonych prawem zachowań, na przykład zarejestrowania się przed powstaniem obowiązku podatkowego⁶³⁸. W doktrynie prawopodatkowej występują dwie zasadnicze koncepcje⁶³⁹ postępowania podatkowego *sensu largo*, korelujące i uzależnione bezpośrednio od sposobu pojmowania pojęcia samego wymiaru podatkowego.

Zgodnie z pierwszą z przedmiotowych koncepcji postępowanie podatkowe w szerokim rozumieniu ma szczególne znaczenie, gdy procedura podatkowa oparta jest głównie na samoobliczaniu podatkowym oraz obliczaniu podatku przez płatnika, w przypadku których ustalone przez prawo działania podatników oraz płatników zmierzające do przekształcenia obowiązku podatkowego w zobowiązanie podatkowe oraz dobrowolnej jego realizacji tworzą w efekcie „postępowanie” prowadzące do realizacji celów leżących u podstaw konstrukcji ustaw podatkowych⁶⁴⁰. Takie rozumienie pojęcia postępowania podatkowego nawiązuje bezpośrednio do koncepcji, zgodnie z którą jako wymiar traktować należy wyłącznie obliczanie należności podatkowych dokonywane przez organy administracji⁶⁴¹. Z tego punktu widzenia kształt postępowania podatkowego uzależniony jest więc od tego, w jaki sposób powstaje zobowiązanie podatkowe w danym przypadku, a więc czy jest to zobowiązanie „z samego prawa” czy zobowiązanie „z wymiaru”⁶⁴². W postępowaniu podatkowym, w którym rozstrzygnięcie sprawy podatkowej następuje w drodze wymiaru, wyróżnić można dwie zasadnicze fazy postępowania – postępowanie przygotowawcze (wstępne) i postępowanie wymiarowe, kończące się wydaniem decyzji administracyjnej rozstrzygającej sprawę podatkową w I instancji⁶⁴³. Celem postępowania przygotowawczego nie jest bezpośrednio dokonanie wymiaru, lecz przede wszystkim ewidencja podmiotów, u których występują znamiona podatkowoprawnych stanów faktycznych⁶⁴⁴. W przypadku gdy sprawa podatkowa rozstrzygana jest w formie decyzji podatkowej, podstawową rolę odgrywa więc postępowanie wymiarowe, natomiast w postępowaniu opartym na samoobliczaniu złożenie deklaracji podatkowej przez podatnika rozpoczyna zasadniczą fazę postępowania, którego wcześniejsze etapy mają charakter wstępny w stosunku do kontroli samoobliczania dokonywanej przez organy podatkowe⁶⁴⁵. Stąd też w postępowaniu podatkowym opartym na samoobliczaniu

⁶³⁸ *Ibidem*.

⁶³⁹ Określeniem „koncepcje postępowania podatkowego” (w sensie węższym i w sensie szerszym) posługują się B. Brzeziński i W. Nykiel, *op. cit.*, s. 60.

⁶⁴⁰ R. Mastalski, [w:] B. Adamiak, J. Borkowski, P. Borszowski, R. Mastalski, J. Zubrzycki, *op. cit.*, s. 15.

⁶⁴¹ R. Mastalski, *Istota i charakter prawny postępowania podatkowego prowadzonego wobec państwowych organizacji gospodarczych*, Wrocław 1980, s. 18-20.

⁶⁴² R. Mastalski, *Postępowanie podatkowe*, [w:] M. Weralski (red.), *System instytucji prawno-finansowych PRL*, t. III. *Instytucje...*, s. 229.

⁶⁴³ *Ibidem*, s. 231.

⁶⁴⁴ *Ibidem*; R. Mastalski, *Istota...*, s. 21.

⁶⁴⁵ R. Mastalski, [w:] B. Adamiak, J. Borkowski, P. Borszowski, R. Mastalski, J. Zubrzycki, *op. cit.*, s. 18.

podatkowym wyróżnić można trzy zasadnicze etapy – postępowanie wstępne, samoobliczanie, polegające na ustaleniu zobowiązania podatkowego przez podatnika, oraz kontrolę samoobliczania, która stanowi najważniejszy etap takiego postępowania⁶⁴⁶. W omawianej koncepcji postępowania podatkowego w szerokim rozumieniu tego pojęcia kontrola samoobliczania podatkowego sprowadza się do urzędowego sprawdzenia prawidłowości ustalenia i realizacji należności podatkowej przez podatnika⁶⁴⁷. Początkiem tej kontroli jest wszczęcie postępowania podatkowego, a etapem końcowym wydanie decyzji określającej wysokość zobowiązania podatkowego⁶⁴⁸. Uzasadniony zatem wydaje się wniosek, że w analizowanej koncepcji termin „postępowanie wymiarowe” jest tożsamy z terminem „postępowanie podatkowe *sensu stricto*” i zarezerwowany jest wyłącznie dla postępowania, w toku którego od dnia wszczęcia tego postępowania do jego zakończenia wydaniem decyzji wymiarowej (konstytutywnej lub deklaratoryjnej) organy podatkowe na podstawie przepisów regulujących podatkowe postępowanie jurysdykcyjne podejmują stosowne działania mające na celu dokonanie wymiaru wysokości zobowiązania świadczenia publicznoprawnego.

Zgodnie z drugą koncepcją postępowania podatkowego w szerokim rozumieniu pod pojęciem postępowania podatkowego rozumieć należy nie tylko postępowanie jurysdykcyjne, ale również czynności przygotowawcze do wymiaru, samowymiar podatnika, wymiar organów podatkowych (czyli właściwe postępowanie jurysdykcyjne) oraz czynności sprawdzające i postępowanie kontrolne, a dla określenia całokształtu tych unormowań przyjmuje się termin „procedury podatkowe” albo „postępowanie podatkowe *sensu largo*”⁶⁴⁹. Koncepcja ta koresponduje ze stanowiskiem, zgodnie z którym wymiar zobowiązania następuje z mocy decyzji podatkowej albo z mocy deklaracji (zeznania)⁶⁵⁰. Konsekwencją przyjęcia takiego stanowiska jest propozycja używania pojęcia „procedury podatkowej” dla określenia każdego postępowania, które nie jest wyłącznie „postępowaniem podatkowym” w rozumieniu działu IV o.p., gdyż termin „postępowanie podatkowe” (jurysdykcyjne) jest już przez ustawodawcę zarezerwowany wyłącznie dla przepisów działu IV o.p.⁶⁵¹ Wszystkie zatem przepisy, które nie są prawem materialnym, prawo materialne „obsługują” i w tym szerokim znaczeniu są procedurami, a ogół procedur podatkowych, zarówno tych, które mają nazwy własne nadane przez ustawodawcę (np. postępowanie podatkowe, czynności sprawdzające, kontrola podatkowa), jak i tych,

⁶⁴⁶ R. Mastalski, *Postępowanie podatkowe*, [w:] M. Weralski (red.), *System instytucji prawno-finansowych PRL*, t. III. *Instytucje...*, s. 236.

⁶⁴⁷ Zob. R. Mastalski, [w:] B. Adamiak, J. Borkowski, P. Borszowski, R. Mastalski, J. Zubrzycki, *op. cit.*, s. 262.

⁶⁴⁸ *Ibidem*.

⁶⁴⁹ H. Dzwonkowski, Z. Zgierski, *op. cit.*, s. 29.

⁶⁵⁰ Zob. H. Dzwonkowski, *Samowymiar...*, s. 47.

⁶⁵¹ H. Dzwonkowski, Z. Zgierski, *op. cit.*, s. 33.

które ich nie mają (np. ogół procedur prowadzących do samowymiaru), tworzy pewną strukturę, całokształt rozwiązań o charakterze proceduralnym⁶⁵². W ujęciu tym podstawową, a zarazem specyficzną dla prawa podatkowego procedurą, odróżniającą procedury podatkowe od ogólnego postępowania administracyjnego, jest przy tym procedura wymiarowa, na którą składają się czynności przedjurysdykcyjne, zachodzące przed wszczęciem postępowania jurysdykcyjnego (procedura samowymiarowa) i czynności jurysdykcyjne, a więc postępowanie podatkowe w rozumieniu działu IV o.p. (procedura wymiaru decyzyjnego)⁶⁵³. Z tego punktu widzenia większość czynności postępowania wymiarowego pozostaje poza postępowaniem podatkowym w rozumieniu działu IV o.p.⁶⁵⁴ Uznać zatem należy, że zgodnie z prezentowanym stanowiskiem pojęcie „postępowania podatkowego” w rozumieniu, jakie nadaje mu Ordynacja podatkowa, nie jest tożsame z pojęciem „procedury podatkowej”. Postępowanie podatkowe *sensu stricto* jest tylko jedną z wielu procedur podatkowych.

Analiza przedstawionych koncepcji postępowania podatkowego w szerokim rozumieniu prowadzi do dwóch zasadniczych wniosków. Po pierwsze, postępowanie podatkowe w szerokim rozumieniu tego pojęcia, a zwłaszcza w przypadku, gdy jest ono oparte na samoobliczaniu podatku przez podatnika (samowymiarze według innej koncepcji), różni się znacznie od ogólnego postępowania administracyjnego, w którym załatwienie indywidualnej sprawy następuje przez wydanie zewnętrznego aktu administracyjnego. Obejmuje ono bowiem swym zakresem nie tylko postępowanie podatkowe w rozumieniu działu IV o.p., mające w istocie charakter administracyjnego (jurysdykcyjnego) postępowania szczególnego, lecz także, w zależności od przyjętej koncepcji – postępowanie wstępne (przygotowawcze) lub czynności (postępowanie) przedjurysdykcyjne. Po drugie, sposób rozumienia pojęcia postępowania wymiarowego uzależniony jest od tego, jak pojmowane jest w danej koncepcji postępowania podatkowego pojęcie samego wymiaru podatkowego. Zatem czy za wymiar uznaje się działania wyłącznie organów podatkowych podejmowane na podstawie przepisów działu IV o.p. w celu ustalenia wysokości zobowiązania świadczenia publicznoprawnego, czy też pojęciem wymiaru obejmuje się również czynności dokonywane przez podmioty, które znajdują się w sytuacji określonej przez prawo podatkowe i obowiązane są do ustalenia wysokości ciążącego na nich zobowiązania? W przypadku gdy pojęciem wymiaru określa się wyłącznie ustalenie wysokości zobowiązania przez organy podatkowe na podstawie przepisów podatkowego postępowania jurysdykcyjnego, za postępowanie wymiarowe uznaje się działania podejmowane przez organ podatkowy między wszczęciem

⁶⁵² *Ibidem*, s. 33-34.

⁶⁵³ *Ibidem*, s. 40.

⁶⁵⁴ *Ibidem*, s. 39.

postępowania jurysdykcyjnego a wydaniem decyzji wymiarowej. W ujęciu tym postępowanie wymiarowe odpowiada zatem swym zakresem postępowaniu podatkowemu w znaczeniu nadanym temu pojęciu przez przepisy Ordynacji podatkowej. Prowadzi to do wniosku o tożsamości pojęć postępowania podatkowego *sensu stricto* i postępowania wymiarowego w przypadku, gdy pojęcie wymiaru sprowadza się jedynie do wymiaru wysokości zobowiązania przez organ podatkowy. Natomiast jeżeli samoobliczanie podatkowe uznawane jest za formę wymiaru i określane wówczas samowymiar, wyróżnić można dwie formy postępowania (procedury podatkowej), które składają się na szeroko rozumianą procedurę wymiarową. Mamy tu do czynienia z postępowaniem przedjurysdykcyjnym (procedurą samowymiaru) i postępowaniem jurysdykcyjnym (procedurą wymiaru decyzyjnego).

Obok prezentowanych koncepcji postępowania podatkowego w szerokim ujęciu w doktrynie prawa podatkowego prezentowane są także poglądy, zgodnie z którymi brak uzasadnienia do pojmowania postępowania podatkowego jako zjawiska szerszego niż postępowanie jurysdykcyjne, obejmującego swym zakresem wszelkie relacje prawne powstające pomiędzy podatnikiem a organem podatkowym⁶⁵⁵. Zgodnie z tym stanowiskiem Ordynacja podatkowa zna tylko jedno postępowanie podatkowe (jurysdykcyjne), a także odrębne, choć toczące się po części na podstawie reguł postępowania jurysdykcyjnego – postępowanie kontrolne i postępowanie w zakresie czynności sprawdzających⁶⁵⁶. Wątpliwości może budzić, z tego punktu widzenia, traktowanie działań podatnika podejmowanych w ramach instytucji samoobliczania podatkowego jako rodzaju postępowania podatkowego i trudno wskazać korzyści wychodzenia poza koncepcję przyjętą przez ustawodawcę, a więc uznania, że czynności, do których nie mają zastosowania przepisy działu IV o.p., są czynnościami mieszczącymi się w zakresie pojęcia „postępowanie podatkowe w znaczeniu szerszym”⁶⁵⁷. Stwierdzić zatem można, że w przypadku omawianej koncepcji zakres pojęcia postępowania podatkowego odpowiada zakresowi pojęcia postępowania wymiarowego, a działania podejmowane zarówno przez organ podatkowy, jak i podatnika poza postępowaniem jurysdykcyjnym nie mieszczą się ani w zakresie postępowania podatkowego, ani w zakresie postępowania wymiarowego.

W doktrynie prawnopodatkowej spotkać można także stanowisko, zgodnie z którym postulować należy poszukiwanie odpowiednio czytelnej terminologii dla opisanie wszystkich czynności nie mieszczących się w postępowaniu podatkowym w rozumieniu

⁶⁵⁵ B. Brzeziński, W. Nykiel, *op. cit.*, s. 59. Podobnie: M. Masternak, *Postępowanie...*, s. 326. Zdaniem Autora nieuprawnione jest określanie „postępowaniem podatkowym” całokształtu przepisów, na podstawie których działają organy administracji publicznej przy załatwianiu spraw podatkowych.

⁶⁵⁶ B. Brzeziński, W. Nykiel, *op. cit.*, s. 61.

⁶⁵⁷ *Ibidem*, s. 60-61.

Ordynacji podatkowej (w znaczeniu ścisłym)⁶⁵⁸. Wskazuje się, że w przypadku czynności nazywanych fazą wstępną postępowania, postępowaniem przygotowawczym czy postępowaniem w znaczeniu szerszym realizuje się pewnego rodzaju procedurę i uzasadnione byłoby w ogóle unikać dla ich określenia terminu „postępowanie” jako terminu w tym kontekście potencjalnie mylącego⁶⁵⁹. Niewątpliwie zarezerwowanie terminu „postępowanie podatkowe” wyłącznie dla przepisów działu IV o.p. odpowiadałoby znaczeniu tego pojęcia nadanym mu przez ustawodawcę. Ordynacja podatkowa nie zawiera, co prawda, definicji legalnej postępowania podatkowego, ale uzasadnione wydaje się stwierdzenie, że nadanie przez ustawodawcę działowi IV o.p. jednoznacznie brzmiącego tytułu oraz odróżnienie, w treści art. 1 pkt 3 tej ustawy, postępowania podatkowego od innych postępowań regulowanych jej przepisami (czynności sprawdzających i kontroli podatkowej) wskazuje, że wolą ustawodawcy było zarezerwowanie terminu „postępowanie podatkowe” wyłącznie dla przepisów działu IV o.p. Mając również na uwadze, że w niniejszej pracy przyjęto, iż wymiarem niepodatkowych należności budżetowych jest ustalanie lub określanie wysokości zobowiązania niepodatkowej należności budżetowej podmiotu zobowiązanego niepodatkowej należności budżetowej przez uprawnione organy administracji publicznej, uznać należy konsekwentnie, że postępowaniem wymiarowym niepodatkowych należności budżetu państwa oraz budżetów jednostek samorządu terytorialnego, do których ustalania lub określania uprawnione są organy podatkowe, jest postępowanie podatkowe w rozumieniu nadanym mu przez ustawodawcę (dział IV o.p.). Postępowaniem wymiarowym omawianej kategorii niepodatkowych należności budżetowych jest więc określona przepisami prawa procedura postępowania, w toku której organy podatkowe dokonują wymiaru wysokości zobowiązań niepodatkowych należności budżetowych w drodze rozstrzygnięcia wymiarowego (decyzji podatkowej).

Uzasadniony także wydaje się wniosek, zważywszy, że postępowanie podatkowe jest szczególnym postępowaniem administracyjnym, wykazującym wiele podobieństw do ogólnego postępowania administracyjnego, że postępowanie wymiarowe niepodatkowych należności budżetowych w rozumieniu przepisów ustawy o finansach publicznych, do których zastosowanie ma art. 67 ust. 1 lub ust. 2 u.f.p., mimo iż oparte na innych przepisach prawnych (ogólnego postępowania administracyjnego), ma charakter zbliżony do postępowania wymiarowego niepodatkowych należności budżetowych, którego podstawą są przepisy działu IV o.p. W przypadku gdy przepisy ustawy szczególnej nakładają na podmiot zobowiązany niepodatkowej należności budżetowej, do której stosuje się art. 67 ust. 1 u.f.p., obowiązek samoobliczenia wysokości obciążającego go

⁶⁵⁸ A. Huchla, *Wszczęcie postępowania podatkowego według ordynacji*, „Przegląd Podatkowy” 1998, nr 11, s. 31.

⁶⁵⁹ Por. *ibidem*.

zobowiązania niepodatkowej należności budżetowej, z postępowaniem wymiarowym mamy wówczas do czynienia dopiero w sytuacji, gdy podmiot ten nie wywiąże się ze swoich obowiązków proceduralnych. Niepodatkowe należności budżetowe, do spraw których, w zakresie nieuregulowanym ustawą o finansach publicznych, stosuje się przepisy Kodeksu postępowania administracyjnego i odpowiednio działu III o.p., stanowią wyjątkową kategorię świadczeń publicznoprawnych. Konstrukcja art. 67 ust. 1 u.f.p. sprawia, że w odniesieniu do omawianej kategorii niepodatkowych należności budżetowych zastosowanie może mieć instytucja samoobliczania, postępowanie wymiarowe jednak, inaczej niż w przypadku niepodatkowych należności budżetowych w rozumieniu przepisów Ordynacji podatkowej, ma charakter ogólnego postępowania administracyjnego, a nie postępowania podatkowego.

3.5. Rodzaje rozstrzygnięć wymiarowych niepodatkowych należności budżetowych

Ostatnim elementem konstrukcji normatywnego modelu wymiaru niepodatkowych należności budżetowych jest rozstrzygnięcie wymiarowe wydawane przez uprawniony organ administracji publicznej w toku postępowania wymiarowego. W zależności od charakteru prawnego postępowania wymiarowego rozstrzygnięcie wymiarowe przybiera formę decyzji administracyjnej (w tym decyzji podatkowej) lub mandatu karnego.

Formę decyzji administracyjnej posiada rozstrzygnięcie wymiarowe niepodatkowych należności budżetowych, dla których postępowaniem wymiarowym jest ogólne postępowanie administracyjne, a więc większości niepodatkowych należności budżetowych w rozumieniu przepisów ustawy o finansach publicznych, w tym administracyjnych kar pieniężnych. Decyzja administracyjna nie jest rozstrzygnięciem wymiarowym tych niepodatkowych należności budżetowych w rozumieniu przepisów ustawy o finansach publicznych, w przypadku których, na mocy przepisów szczególnych, postępowaniem wymiarowym nie jest ogólne postępowanie administracyjne. Zgodnie z przepisami Kodeksu postępowania administracyjnego organ administracji publicznej załatwia sprawę poprzez wydanie decyzji, chyba że przepisy niniejszej ustawy stanowią inaczej⁶⁶⁰. Decyzja rozstrzyga sprawę co do jej istoty w całości lub w części lub w inny sposób kończy sprawę w danej instancji⁶⁶¹. W doktrynie prawa administracyjnego decyzję administracyjną definiuje się jako władcze, jednostronne oświadczenie woli organu administracji publicznej, oparte na przepisach prawa administracyjnego i określające sytuację prawną konkretnie wskazanego adresata (strony) w indywidualnie oznaczonej sprawie, dotyczące podmiotu niezwiązanego z organem ani węzłem zależności organizacyjnej,

⁶⁶⁰ Art. 104 § 1 k.p.a.

⁶⁶¹ Art. 104 § 2 k.p.a.

ani też podległości służbowej⁶⁶². Zgodnie z inną definicją stanowi ona odznaczający się określoną formą kwalifikowany akt administracyjny, wydawany po przeprowadzeniu sformalizowanego postępowania administracyjnego⁶⁶³. Decyzję administracyjną, w drodze której organ administracji publicznej dokonuje wymiaru wysokości zobowiązania niepodatkowej należności budżetowej, określić można mianem wymiarowej. Decyzję wymiarową zakwalifikować należy jako rozstrzygającą sprawę co do jej istoty. Wywołuje ona skutki zarówno w sferze prawa materialnego, kształtując sytuację prawną adresata (decyzja konstytutywna) lub wiążąco stwierdzając istnienie bądź nieistnienie stosunku materialnoprawnego (decyzja deklaratoryjna), jak i skutki procesowe, tzn. kończy sprawę w danej instancji⁶⁶⁴. Skutki decyzji konstytutywnych powstają od daty ich doręczenia, a decyzji deklaratoryjnych – z mocą wsteczną, od daty pojawienia się faktów prawotwórczych, a zatem akt konstytutywny tworzy nowy stan prawny adresata, zaś deklaratoryjny – potwierdza go tylko i usuwa co do niego wątpliwości⁶⁶⁵. Z pojęciem decyzji administracyjnej ściśle związane jest pojęcie sprawy administracyjnej. W konstrukcji sprawy administracyjnej wyróżnić można dwa zasadnicze elementy: określony stan faktyczny oraz istnienie normy materialnej, ze względu na którą w stosunku do podmiotu związanego stanem faktycznym orzec można w drodze decyzji administracyjnej o jego obowiązkach i/lub uprawnieniach⁶⁶⁶. Sprawa administracyjna jest przedmiotem postępowania administracyjnego⁶⁶⁷. Ogólne postępowanie administracyjne jako postępowanie wymiarowe niepodatkowych należności budżetowych jest postępowaniem w sprawie ustalenia lub określenia wysokości zobowiązania niepodatkowej należności budżetowej. Przedmiotem takiego postępowania jest zatem wymiar niepodatkowej należności budżetowej.

O charakterze czynności podejmowanych przez organy administracji publicznej nie decyduje ich nazwa, lecz treść⁶⁶⁸. Dla oceny charakteru prawnego danego aktu jako decyzji nie ma znaczenia jego nazwa, jeżeli jest to akt rozstrzygający merytorycznie

⁶⁶² M. Dyl, *Art. 104*, [w:] R. Hauser, M. Wierzbowski (red.), *op. cit.* [dostęp: 13.03.2020]. Decyzja administracyjna jest aktem administracyjnym o charakterze zewnętrznym, a więc skierowanym do adresata niepodporządkowanego organizacyjnie lub służbowo organowi administracji publicznej wydającemu rozstrzygnięcie (R. Kędziora, *Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz*, Warszawa 2017, komentarz do art. 104, Legalis/el., dostęp: 14.03.2020).

⁶⁶³ L. Proskin, *Decyzja w postępowaniu administracyjnym*, „Zeszyty Naukowe WSOWL” 2011, Nr 4 (162), s. 134, <https://zeszyty-naukowe.awl.edu.pl/resources/html/article/details?id=40807> [dostęp: 15.06.2020].

⁶⁶⁴ A. Wróbel, [w:] K. Choraży, W. Taras, A. Wróbel, *Postępowanie administracyjne, egzekucyjne i sądownictwo administracyjne*, Warszawa 2009, s. 29.

⁶⁶⁵ J. Borkowski, B. Adamiak, *Art. 104*, [w:] *eidem*, *op. cit.* [dostęp: 14.03.2020].

⁶⁶⁶ E. Bojanowski, [w:] E. Bojanowski, J. Lang, *Postępowanie administracyjne. Zarys wykładu*, Warszawa 2002, s. 110-111.

⁶⁶⁷ *Ibidem*. Zob. także: T. Kielkowski, *Sprawa administracyjna*, Kraków 2004, s. 11.

⁶⁶⁸ Wyrok WSA w Białymstoku z dnia 9 marca 2017 r., II SA/Bk 63/17, Legalis nr 1576700.

indywidualną sprawę należącą do właściwości organu administracji⁶⁶⁹. Elementy, jakie zawierać powinna decyzja administracyjna, w tym decyzja ustalająca lub określająca wysokość zobowiązania niepodatkowej należności budżetowej, określa art. 107 § 1 k.p.a. W orzecnictwie NSA wskazuje się, że w sprawach, które przepis prawa nakazuje rozstrzygać w drodze decyzji, za decyzje uznaje się pisma, które nie spełniają w całości formy przewidzianej w niniejszym artykule, lecz zawierają przynajmniej elementy konstytutywne decyzji administracyjnej, a więc: oznaczenie organu, który je wydał, wskazanie adresata, rozstrzygnięcie (choćby dorozumiane) o istocie sprawy i podpis osoby reprezentującej organ administracyjny⁶⁷⁰. Przyjmuje się również zasadę domniemania działania administracji publicznej w formie decyzji administracyjnej, która zakłada, że w przypadku gdy ustawodawca upoważnia organ administracji do rozstrzygnięcia indywidualnej sprawy jednostki, natomiast nie wskazuje wyraźnie formy prawnej działania organu, kierować należy się domniemaniem rozstrzygnięcia sprawy w formie decyzji administracyjnej⁶⁷¹.

Rodzajem decyzji administracyjnej jest decyzja podatkowa, a więc decyzja, o której mowa w art. 207 o.p.⁶⁷² Decyzje podatkowe należą do kategorii decyzji administracyjnych, przez co wykazują wiele cech wspólnych dla wszystkich aktów tego rodzaju, co nie oznacza jednak, że nie posiadają cech odrębnych, różniących je od innych aktów administracyjnych⁶⁷³. Decyzja podatkowa jest aktem stanowiącym formę załatwienia sprawy podatkowej oraz formę zakończenia postępowania podatkowego⁶⁷⁴. Kończy postępowanie, które jest odrębne od postępowania administracyjnego⁶⁷⁵. Decyzja podatkowa jest zatem rozstrzygnięciem wymiarowym (decyzją wymiarową) niepodatkowych należności budżetowych, dla których postępowaniem wymiarowym jest jurysdykcyjne postępowanie podatkowe, a więc niepodatkowych należności budżetowych w rozumieniu przepisów Ordynacji podatkowej. Podobnie jak decyzja administracyjna związana jest ze sprawą administracyjną, z pojęciem decyzji podatkowej związane jest ściśle pojęcie sprawy podatkowej. Sprawa podatkowa może zostać zdefiniowana jako konkretyzacja, w toku postępowania podatkowego przez właściwy organ podatkowy, uprawnień lub obowiązków podmiotu materialnego prawa podatkowego⁶⁷⁶. W przypadku gdy organ

⁶⁶⁹ Wyrok SN z dnia 18 października 1985 r., II CR 320/85, Legalis nr 24966.

⁶⁷⁰ Wyrok NSA z dnia 27 stycznia 2016 r., I OSK 1438/15, Legalis nr 1408483. Zob. także: wyrok NSA z dnia 20 lipca 1981 r., SA 1163/81, Legalis nr 34538; wyrok NSA z dnia 23 listopada 2004 r., GSK 899/04, Legalis nr 70805.

⁶⁷¹ Uchwała Składu Siedmiu Sędziów NSA z dnia 24 maja 2012 r., II GPS 1/12, Legalis nr 486537.

⁶⁷² Zob. A. Drywa, *op. cit.*, s. 33.

⁶⁷³ M. Masternak, *Istota oraz rodzaje decyzji podatkowych*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 1999, nr 3-4, s. 104.

⁶⁷⁴ *Ibidem*.

⁶⁷⁵ A. Drywa, *op. cit.*, s. 33.

⁶⁷⁶ M. Kwietko-Bębnowski, *op. cit.*, s. 515.

podatkowy ustala lub określa wysokość ciążącego na podmiocie zobowiązanym niepodatkowej należności budżetowej zobowiązania z jej tytułu, sprawą podatkową jest wymiar niepodatkowej należności budżetowej. Zwrócić w tym miejscu należy uwagę na kwestie terminologiczne. Decyzja podatkowa jest rozstrzygnięciem wymiarowym niepodatkowych należności budżetowych. Powyższe stwierdzenie, pomimo iż wydawać się może wewnętrznym sprzeczne w ujęciu leksykalnym, jest w pełni uprawnione. Po pierwsze podkreślić należy, że w przepisach Ordynacji podatkowej mowa jest o decyzji, a nie o „decyzji podatkowej”. Niemniej jednak decyzja, o której mowa w art. 207 niniejszej ustawy, określana jest powszechnie mianem decyzji podatkowej. Sprecyzować więc należy, że decyzją wymiarową niepodatkowych należności budżetowych, w przypadku których postępowaniem wymiarowym jest postępowanie podatkowe, jest decyzja w rozumieniu art. 207 o.p. Po drugie, decyzja podatkowa jest rozstrzygnięciem wymiarowym tylko jednej kategorii niepodatkowych należności budżetowych – niepodatkowych należności budżetowych w rozumieniu przepisów Ordynacji podatkowej.

Elementy, jakie zawierać powinna decyzja podatkowa, w tym decyzja wymiarowa niepodatkowych należności budżetowych w rozumieniu przepisów Ordynacji podatkowej, określają przepisy art. 210 tej ustawy. Elementami niezbędnymi do kwalifikacji pisma jako decyzji podatkowej są: oznaczenie organu administracji państwowej wydającego akt, wskazanie adresata aktu, rozstrzygnięcie o istocie sprawy oraz podpis osoby reprezentującej organ administracji⁶⁷⁷. Zauważyć należy, że wymienione składniki decyzji podatkowej są zbieżne z elementami niezbędnymi do kwalifikacji pisma jako decyzji administracyjnej. W literaturze prawnopodatkowej decyzje podatkowe klasyfikowane są według różnych kryteriów⁶⁷⁸. Jednym z ich podstawowych podziałów jest podział⁶⁷⁹ na: decyzje wymiarowe (określane też *stricte* wymiarowymi⁶⁸⁰), czyli takie, w których dokonuje się wymiaru podatku (a więc decyzje ustalające lub określające wysokość podatku); decyzje, których skutkiem jest odstąpienie od ustalania zobowiązania podatkowego, a zatem decyzje, w przypadku których nie dochodzi w ogóle do ustalenia lub określenia wysokości zobowiązania podatkowego, na przykład decyzje dotyczące zwolnienia płatnika z obowiązku pobrania podatku; decyzje wydawane po ustaleniu wysokości zobowiązania podatkowego. Do tych ostatnich należą decyzje wydawane po dokonaniu wymiaru podatku, a ich przedmiotem jest zmiana treści stosunków prawnych ukształtowanych decyzjami wymiarowymi, na przykład decyzje o odpowiedzialności

⁶⁷⁷ H. Dzwonkowski, M. Kurzac, *Art. 210*, [w:] H. Dzwonkowski (red.), *Ordynacja podatkowa...*, 2020 [dostęp: 15.03.2020].

⁶⁷⁸ Zob. M. Masternak, *Istota...*, s. 106 i n.; W. Olszowy, *Decyzja podatkowa. Podejmowanie i kontrola*, Warszawa 1997, s. 76-77.

⁶⁷⁹ Podział decyzji podatkowych prezentowany przez M. Masternaka [w:] M. Masternak, *Istota...*, s. 108-109.

⁶⁸⁰ W. Olszowy, *op. cit.*, s. 76.

różnych podmiotów za zobowiązania podatkowe⁶⁸¹. Innym podziałem decyzji podatkowych jest podział na konstytutywne oraz deklaratoryjne⁶⁸².

Powyższe rozważania prowadzą do konstatacji, że decyzjami wymiarowymi niepodatkowych należności budżetowych są decyzje administracyjne, w tym decyzje podatkowe, ustalające lub określające wysokość zobowiązań niepodatkowych należności budżetowych. Decyzjami wymiarowymi są zatem zarówno decyzje o charakterze konstytutywnym, jak i decyzje deklaratoryjne. W przypadku gdy zobowiązanie niepodatkowej należności budżetowej powstaje z dniem doręczenia decyzji wymiarowej, właściwy organ administracji publicznej obowiązany jest do przeprowadzenia postępowania wymiarowego (ogólnego postępowania administracyjnego lub postępowania podatkowego) i ustalenia wysokości zobowiązania z jej tytułu w drodze decyzji wymiarowej. Z dniem doręczenia decyzji wymiarowej powstaje zobowiązanie niepodatkowej należności budżetowej. Natomiast gdy zobowiązanie niepodatkowej należności budżetowej powstaje z mocy prawa, organ administracji publicznej obowiązany jest do określenia wysokości zobowiązania niepodatkowej należności budżetowej tylko w sytuacji, gdy podmiot zobowiązany niepodatkowej należności budżetowej nie wywiązał się ze swoich obowiązków proceduralnych. Nie w każdym zatem przypadku, gdy zobowiązanie niepodatkowej należności budżetowej powstaje z mocy prawa, mamy do czynienia z decyzją wymiarową. Wydanie decyzji wymiarowej zarówno o charakterze konstytutywnym, jak i deklaratoryjnym poprzedza przeprowadzenie przez organ administracji publicznej postępowania wymiarowego, a więc postępowania, którego celem jest wymiar wysokości zobowiązania niepodatkowej należności budżetowej. Decyzja wymiarowa wywołuje skutki prawne od dnia jej doręczenia podmiotowi zobowiązanemu niepodatkowej należności budżetowej. Organ administracji publicznej, który wydał decyzję, jest nią związany od chwili jej doręczenia⁶⁸³.

Odmienne niż decyzja administracyjna (podatkowa) charakter prawny ma rozstrzygnięcie wymiarowe niepodatkowych należności budżetowych, o których mowa w art. 60 pkt 6a u.f.p., a więc należności z tytułu grzywien nałożonych w drodze mandatu karnego w postępowaniu w sprawach o wykroczenia i w postępowaniu w sprawach o wykroczenia skarbowe. Wymiar tej grupy niepodatkowych należności budżetowych to w istocie wymiar kary, a rozstrzygnięciem wymiarowym jest mandat karny. Mandat

⁶⁸¹ M. Masternak, *Istota...*, s. 109.

⁶⁸² *Ibidem*, s. 116-119.

⁶⁸³ Zgodnie z art. 110 § 1 k.p.a. organ administracji publicznej, który wydał decyzję, jest nią związany od chwili jej doręczenia lub ogłoszenia, o ile przepisy niniejszej ustawy nie stanowią inaczej. Zbliżone regulacje zawiera o.p., która stanowi, że organ podatkowy, który wydał decyzję, jest nią związany od chwili jej doręczenia. Od chwili wydania wiąże organ podatkowy jedynie decyzje w sprawie umorzenia w całości lub w części zaległości podatkowych, odsetek za zwłokę lub opłaty prolongacyjnej (art. 212 o.p.).

karny nie jest decyzją administracyjną⁶⁸⁴. W literaturze przedmiotu mandat karny za wykroczenie uznawany jest za rozstrzygnięcie (decyzję procesową) o odpowiedzialności za popełnienie wykroczenia, na mocy którego uprawniony organ pozasądowy nakłada na sprawcę wykroczenia, za jego zgodą, karę grzywny⁶⁸⁵. Powołane stanowisko zachowuje aktualność także w odniesieniu do mandatu karnego za wykroczenie skarbowe. Zasadniczą cechą mandatu karnego odróżniającą go od decyzji administracyjnej, w tym decyzji podatkowej, jest wymóg wyrażenia zgody na jego przyjęcie przez sprawcę wykroczenia i sprawcę wykroczenia skarbowego. Cecha ta wynika z istoty postępowania mandatowego jako postępowania szczególnego, którego możliwość zastosowania uwarunkowana jest uzyskaniem zgody sprawcy na ukaranie go mandatem karnym. Ustalenie lub określenie przez organ administracji publicznej wysokości zobowiązania niepodatkowej należności budżetowej w drodze decyzji administracyjnej, w tym decyzji podatkowej, nie jest uzależnione od zgody podmiotu zobowiązanego niepodatkowej należności budżetowej. Konsekwencją wspomnianej cechy mandatu karnego jest to, że ukaranemu mandatem karnym (a więc zgodnie z terminologią przyjętą w niniejszej dysertacji – podmiotowi zobowiązanemu niepodatkowej należności budżetowej) nie przysługują zwyczajne środki odwoławcze w postaci apelacji i zażalenia⁶⁸⁶ ani nadzwyczajne środki zaskarżenia, takie jak kasacja⁶⁸⁷ i wznowienie postępowania⁶⁸⁸. Jak wskazywano, za jedyny nadzwyczajny środek zaskarżenia mandatu karnego uznawany jest wniosek o uchylenie prawomocnego mandatu karnego⁶⁸⁹. Uchylenie mandatu karnego jest postępowaniem o charakterze sądowym⁶⁹⁰.

Przepisy Kodeksu karnego skarbowego przewidują dwa rodzaje mandatów karnych. W postępowaniu mandatowym uregulowanym przepisami niniejszej ustawy można nałożyć karę grzywny w drodze mandatu karnego wydanego ukaranemu po uiszczeniu kary grzywny bezpośrednio upoważnionemu podmiotowi, który ją nałożył, lub w drodze mandatu karnego kredytowanego, wydawanego za potwierdzeniem odbioru ukaranemu⁶⁹¹.

⁶⁸⁴ A.R. Światłowski, [w:] G. Bogdan, A. Nita, Z. Radzikowska, A.R. Światłowski, *Kodeks karny skarbowy z komentarzem*, Gdańsk 2000, s. 467.

⁶⁸⁵ K. Papke-Olszauskas, *Mandat karny gotówkowy w Kodeksie postępowania w sprawach o wykroczenia – problematyka art. 98 k.p.w.*, „Gdańskie Studia Prawnicze. Zagadnienia prawa karnego”, J. Warylewski (red.), 2008, t. XIX, s. 306.

⁶⁸⁶ Art. 103 § 1 k.p.s.w. oraz art. 166 i art. 167 k.k.s.

⁶⁸⁷ Art. 110-112 k.p.s.w. oraz art. 167a k.k.s.

⁶⁸⁸ Art. 113 k.p.s.w. oraz art. 170 k.k.s. Zob. także: wyrok TK z dnia 15 lipca 2014 r., K 23/13, Dz. U. z 2014 r. poz. 969.

⁶⁸⁹ Art. 101 k.p.s.w. i art. 140 k.k.s.

⁶⁹⁰ Art. 101 § 2 k.p.s.w. i art. 140 § 2 k.k.s. Zob. także: wyrok TK z dnia 18 maja 2004 r., SK 38/03, Dz. U. z 2004 r. Nr 128, poz. 1351.

⁶⁹¹ Art. 138 § 1 k.k.s. Zgodnie z art. 138 § 5 k.k.s. mandat karny kredytowany powinien zawierać pouczenie o obowiązku uiszczenia kary grzywny w terminie 7 dni od daty jego przyjęcia oraz o skutkach jej nieuiszczenia w tym terminie.

Mandat karny wydawany ukaranemu po uiszczeniu kary grzywny bezpośrednio upoważnionemu podmiotowi, który ją nałożył, określany jest mandatem karnym gotówkowym⁶⁹². Tego rodzaju mandatem karnym może być nałożona kara grzywny jedynie na osobę czasowo przebywającą na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej lub niemającą stałego miejsca zamieszkania lub stałego miejsca pobytu albo osobę stale przebywającą na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, która czasowo opuszcza to terytorium⁶⁹³. Mandat karny gotówkowy staje się prawomocny z chwilą uiszczenia kary grzywny upoważnionemu podmiotowi, który ją nałożył, natomiast mandat karny kredytowany – z chwilą pokwitowania jego odbioru przez ukaranego⁶⁹⁴. Atrybut prawomocności w przypadku mandatu karnego oznacza, że wywołuje on skutki *rei iudicatae*, a zatem w sprawie o wykroczenie skarbowe, w której został wydany, wygasa prawo oskarżyciela do wniesienia zasadniczej skargi karnej do sądu⁶⁹⁵.

Przepisy Kodeksu postępowania w sprawach o wykroczenia przewidują natomiast trzy rodzaje mandatów karnych. W postępowaniu mandatowym uregulowanym przepisami tego aktu prawnego można nakładać grzywnę w drodze mandatu karnego wydawanego ukaranemu po uiszczeniu grzywny bezpośrednio funkcjonariuszowi, który ją nałożył; mandatu karnego kredytowanego, wydawanego ukaranemu za potwierdzeniem odbioru oraz mandatu karnego zaocznego⁶⁹⁶. Podobnie jak w przypadku wykroczeń skarbowych, mandat karny nakładany za popełnienie wykroczenia pospolitego, wydawany ukaranemu po uiszczeniu grzywny bezpośrednio funkcjonariuszowi, który ją nałożył, określany jest mianem gotówkowego⁶⁹⁷. Mandatem karnym gotówkowym może być nałożona grzywna wyłącznie wobec osób czasowo przebywających na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej lub niemających stałego miejsca zamieszkania albo pobytu. Mandat karny gotówkowy staje się prawomocny z chwilą uiszczenia grzywny funkcjonariuszowi, który ją nałożył⁶⁹⁸. Mandatem karnym kredytowanym może być natomiast nałożona grzywna jedynie wobec osób innych niż te, na które nałożony może być mandat gotówkowy, albo mających miejsce stałego zamieszkania lub pobytu na terytorium innego niż Rzeczpospolita Polska państwa członkowskiego Unii Europejskiej⁶⁹⁹. Mandat karny kredytowany staje się prawomocny z chwilą pokwitowania jego odbioru przez ukaranego⁷⁰⁰. W przepisach Kodeksu postępowania w sprawach o wykroczenia przewiduje się również

⁶⁹² Zob. A. Skowron, *Postępowanie mandatowe w kodeksie karnym skarbowym*, „Prokuratura i Prawo” 2001, nr 5, s. 151.

⁶⁹³ Art. 138 § 2-3 k.k.s.

⁶⁹⁴ Art. 138 § 4 k.k.s.

⁶⁹⁵ J. Zagrodnik, *Art. 138*, [w:] L. Wilk, J. Zagrodnik, *op. cit.* [dostęp: 16.03.2020].

⁶⁹⁶ Art. 98 § 1 k.p.s.w.

⁶⁹⁷ Zob. J. Lewiński, *op. cit.*, s. 27.

⁶⁹⁸ Art. 98 § 2 k.p.s.w.

⁶⁹⁹ Art. 98 § 3 k.p.s.w.

⁷⁰⁰ Art. 98 § 3 k.p.s.w.

możliwość wydania w postępowaniu mandatowym mandatu karnego zaocznego, który nie występuje w postępowaniu mandatowym w sprawach o wykroczenia skarbowe. Mandatem karnym zaocznym można nałożyć grzywnę w razie stwierdzenia wykroczenia, którego sprawcy nie zastano na miejscu jego popełnienia i nie zachodzi wątpliwość co do osoby sprawcy, przy czym mandat pozostawia się w takim miejscu, aby sprawca mógł go niezwłocznie odebrać, lub doręcza się sprawcy⁷⁰¹. Należy zauważyć, że doręczenie nie jest równoznaczne z przyjęciem mandatu zaocznego, ponieważ to następuje poprzez wpłatę grzywny w oznaczonym terminie i miejscu⁷⁰².

4. Podsumowanie

W trzecim rozdziale pracy analizie poddano konstrukcję normatywnego modelu wymiaru niepodatkowych należności budżetowych. Ustalenie i scharakteryzowanie elementów konstrukcji przedmiotowego modelu pozwoli na wyodrębnienie w dalszej części pracy normatywnych modeli wymiaru charakterystycznych dla zasadniczych kategorii niepodatkowych należności budżetowych. Analiza regulacji prawnych dotyczących wymiaru niepodatkowych należności budżetowych prowadzi do wniosku, że cechy i układ instytucji prawnych dotyczących wymiaru niektórych z nich wykazuje wiele podobieństw, w konsekwencji czego wyróżnić można pewne powtarzalne elementy struktury normatywnego modelu wymiaru niepodatkowych należności budżetowych. Wyróżnienie poszczególnych normatywnych modeli wymiaru charakterystycznych, a więc w założeniu także powtarzalnych, dla podstawowych kategorii niepodatkowych należności budżetowych wymaga w pierwszej kolejności określenia struktury normatywnego modelu wymiaru tych świadczeń publicznoprawnych.

Normatywny model wymiaru niepodatkowych należności budżetowych wyznaczają przepisy ustaw zawierających regulacje dotyczące ich wymiaru (ustalania i określania wysokości zobowiązania). W trzecim rozdziale pracy przyjęto, że określenie kształtu normatywnego modelu wymiaru niepodatkowych należności budżetowych polega na uporządkowaniu zawartych w różnych aktach prawnych regulacji dotyczących wymiaru niepodatkowych należności budżetowych, odtworzeniu (odczytaniu) z ich treści konstrukcji (struktury) tego modelu (ujęcie dynamiczne) oraz analizie poszczególnych jego elementów (ujęcie statyczne). Wskazano także, że używany w dysertacji termin

⁷⁰¹ Art. 98 § 4 k.p.s.w.

⁷⁰² A. Świątłowski, *Art. 98*, [w:] A. Sakowicz (red.), *op. cit.* [dostęp: 17.03.2020]. Termin do uiszczenia grzywny nałożonej mandatem karnym zaocznym wynosi 14 dni od dnia jego wystawienia, w przypadku pozostawienia mandatu w takim miejscu, aby sprawca mógł go niezwłocznie odebrać, lub w terminie 14 dni od dnia doręczenia mandatu sprawcy. Mandat karny zaoczny staje się prawomocny z chwilą uiszczenia uprawnionemu organowi grzywny we wskazanych terminach (art. 98 § 5 k.p.s.w.).

„normatywny model wymiaru niepodatkowych należności budżetowych” rozumieć należy jako normatywny model prawny wymiaru niepodatkowych należności budżetowych. Określenie jego konstrukcji wymaga bowiem analizy reguł i zasad dotyczących wymiaru niepodatkowych należności budżetowych zawartych w konkretnych przepisach obowiązującego prawa.

Normatywny model wymiaru niepodatkowych należności budżetowych rozpatrywany jest w pracy zarówno w aspekcie statycznym, jak i dynamicznym. W ujęciu statycznym model ten określa konstrukcję oraz cechy instytucji prawnych dotyczących wymiaru niepodatkowych należności budżetowych. W normatywnym modelu wymiaru niepodatkowych należności budżetowych w ujęciu dynamicznym wymiar pojmowany jest natomiast jako proces, którego poszczególne elementy następują po sobie w określonej kolejności. Na normatywny model wymiaru niepodatkowej należności budżetowej w ujęciu dynamicznym składają się następujące elementy: sposób powstawania zobowiązania niepodatkowej należności budżetowej, postępowania przedwymiarowe, organy właściwe w sprawach wymiaru niepodatkowej należności budżetowej, procedura postępowania właściwa w sprawach jej wymiaru (postępowanie wymiarowe) oraz rozstrzygnięcie wymiarowe. Analiza normatywnego modelu wymiaru niepodatkowych należności budżetowych w ujęciu statycznym i dynamicznym pozwoliła na zbadanie zarówno poszczególnych instytucji prawnych dotyczących wymiaru niepodatkowych należności budżetowych, jak i ich wzajemnych korelacji i następstwa czasowego.

W celu określenia konstrukcji normatywnego modelu wymiaru niepodatkowych należności budżetowych badaniu poddano przede wszystkim materiał normatywny. Rozważania wzbogacono o analizę występujących w judykaturze i piśmiennictwie poglądów na temat wymiaru niepodatkowych należności budżetowych. W rozważaniach na temat elementów struktury normatywnego modelu wymiaru niepodatkowych należności budżetowych stanowiących daniny publiczne uwzględniono także bogaty dorobek doktryny prawa podatkowego w zakresie wymiaru podatkowego. Przed podjęciem analizy poszczególnych elementów konstrukcji normatywnego modelu wymiaru niepodatkowych należności budżetowych uzasadniono potrzebę przyjęcia terminologii właściwej dla niepodatkowych należności budżetowych. Wskazano na konieczność poszukiwania aparatury pojęciowej właściwej dla wszystkich kategorii niepodatkowych należności budżetowych, gdyż ze względu na zróżnicowanie ich charakteru prawnego nie jest możliwe posłużenie się terminologią stosowaną w prawie podatkowym w odniesieniu do wszystkich rodzajów niepodatkowych należności budżetowych.

Pierwszym, a zarazem przesadzającym o jego dalszym kształcie, elementem konstrukcji normatywnego modelu wymiaru niepodatkowych należności budżetowych jest sposób powstawania zobowiązań z ich tytułu. W trzecim rozdziale pracy wykazano, że

stosunek prawny niepodatkowych należności budżetowych, niezależnie od ich zróżnicowania na daninowe i niedaninowe, ma charakter zobowiązaniowy, a jednocześnie charakter podległości kompetencyjnej. Ustalono także, że w stosunku prawnym niepodatkowych należności budżetowych wyróżnić należy stronę uprawnioną do uzyskania świadczenia i stronę zobowiązaną do jego spełnienia, które to strony, posiłkując się terminologią zaczerpniętą z doktryny prawa podatkowego, określić można jako dłużnika niepodatkowych należności budżetowych i wierzyciela niepodatkowych należności budżetowych. Zważywszy, że ze względu na występowanie wśród niepodatkowych należności budżetowych także należności publicznoprawnych o charakterze niedaninowym nie jest możliwe posługiwanie się terminem „podatnik”, dla określenia dłużnika z pierwotnego stosunku prawnego niepodatkowej należności budżetowej, zaproponowano przyjęcie terminu „podmiot zobowiązany niepodatkowej należności budżetowej”. Wprowadzenie pojęcia podmiotu zobowiązanego niepodatkowej należności budżetowej miało na celu zapewnienie czytelności dalszych badań nad wymiarem niepodatkowych należności budżetowych. Mając na uwadze, że w pracy przyjęto wąskie ujęcie pojęcia wymiaru, przedmiotem jej badań są wyłącznie relacje zachodzące pomiędzy podmiotem zobowiązanym niepodatkowej należności budżetowej a wierzycielem niepodatkowej należności budżetowej.

Analiza sposobów powstawania zobowiązań niepodatkowych należności budżetowych prowadzi do wniosku, że powstawanie zobowiązań niepodatkowych należności budżetowych będących daninami publicznymi związane jest ściśle z pojęciem obowiązku niepodatkowych należności budżetowych. Obowiązek niepodatkowej należności budżetowej, która stanowi daninę publiczną, ulega konkretyzacji, tj. przekształca się w zobowiązanie niepodatkowej należności budżetowej w jeden ze sposobów wskazanych w art. 21 § 1 o.p., a więc z mocy prawa lub w drodze doręczenia decyzji właściwego organu administracji publicznej. Natomiast zobowiązania niepodatkowej należności budżetowej o charakterze sankcyjnym nie poprzedza wystąpienie nieskonkretyzowanej powinności przymusowego świadczenia pieniężnego, rozumianej jako abstrakcyjny obowiązek daninowy. Obowiązek uiszczenia niepodatkowej należności budżetowej o tym charakterze nie ciąży na podmiocie zobowiązanym niepodatkowej należności budżetowej w związku z samym faktem naruszenia przepisów prawa. Do zobowiązań z tytułu administracyjnych kar pieniężnych oraz grzywien nakładanych w drodze mandatu karnego w postępowaniu w sprawach o wykroczenia i w postępowaniu w sprawach o wykroczenia skarbowe przepisy Ordynacji podatkowej określające sposoby powstawania zobowiązań podatkowych nie mają zastosowania. W przypadku niepodatkowych należności budżetowych o charakterze restytucyjno-prewencyjnym obowiązek ich uiszczenia ciąży na podmiocie zobowiązanym niepodatkowej należności budżetowej w związku

z samym faktem zaistnienia przesłanek zwrotu otrzymanych uprzednio środków publicznych. Obowiązek ten wynika z przepisów prawa – przepisów ustawy o finansach publicznych dotyczących zwrotu dotacji i środków przeznaczonych na realizację programów finansowanych z udziałem środków europejskich, w przypadkach określonych w niniejszej ustawie. Do powstawania zobowiązań z tytułu zwrotów dotacji i środków przeznaczonych na realizację programów finansowanych z udziałem środków europejskich, pomimo iż nie mają one charakteru *stricte* daninowego, odpowiednie zastosowanie mają przepisy Ordynacji podatkowej regulujące powstawanie zobowiązań podatkowych.

Sposób powstawania zobowiązania niepodatkowej należności budżetowej jest elementem normatywnego modelu jej wymiaru, który determinuje konstrukcję tego modelu. W przypadku gdy zobowiązanie niepodatkowej należności budżetowej powstaje z mocy prawa, wymiar niepodatkowej należności budżetowej ma miejsce dopiero w sytuacji, gdy podmiot zobowiązany niepodatkowej należności budżetowej nie wywiąże się z obowiązków procesowych nałożonych na niego przepisami prawa.

Kolejny element normatywnego modelu wymiaru niepodatkowych należności budżetowych, jaki wyodrębnić można na podstawie analizy polskich regulacji prawnych dotyczących wymiaru tych świadczeń publicznoprawnych, określić można mianem postępowań przedwymiarowych. Postępowania przedwymiarowe to przewidziane przepisami prawa procedury kontrolne i *quasi*-kontrolne, które często poprzedzają przeprowadzenie wymiaru niepodatkowej należności budżetowej przez uprawnione organy administracji publicznej. W pracy dla postępowań tych przyjęto wspólną nazwę „postępowań przedwymiarowych” z uwagi na to, że poczynione w ich toku ustalenia mogą być przyczyną wszczęcia przez właściwe organy administracji publicznej postępowania mającego na celu dokonanie wymiaru niepodatkowej należności budżetowej. W zależności od charakteru prawnego niepodatkowej należności budżetowej oraz zakresu stosowania w jej sprawach przepisów Ordynacji podatkowej postępowaniami, które poprzedzać mogą wymiar niepodatkowej należności budżetowej, są na przykład czynności sprawdzające, kontrola podatkowa lub kontrola celno-skarbowa. Postępowania kontrolne przewidziane mogą być także przepisami ustaw regulujących poszczególne niepodatkowe należności budżetowe.

Postępowanie przedwymiarowe może poprzedzać przeprowadzenie wymiaru niepodatkowej należności budżetowej przez organ administracji publicznej, dlatego podkreślić należy, że nie zawsze wystąpi przedmiotowy element konstrukcji normatywnego modelu wymiaru niepodatkowych należności budżetowych. Sformułować można konstatację, że postępowanie przedwymiarowe stanowić może istotny element konstrukcji normatywnego modelu wymiaru niepodatkowej należności budżetowej. Postępowanie przedwymiarowe może być jedynie hipotetycznym lub faktycznym elementem

konstrukcji tego modelu. Uznać należy, że każde wszczęte postępowanie kontrolne skutkować może potencjalnie koniecznością przeprowadzenia przez organ administracji publicznej wymiaru wysokości zobowiązania niepodatkowej należności budżetowej. Tak rozumiane postępowanie przedwymiarowe określić można jako hipotetyczne postępowanie przedwymiarowe. Natomiast za faktyczne postępowanie przedwymiarowe uznać można tylko postępowanie kontrolne, gdy dokonane w jego ramach ustalenia implikują wszczęcie postępowania wymiarowego, w toku którego organ administracji publicznej dokona wymiaru wysokości zobowiązania niepodatkowej należności budżetowej.

Za element konstrukcji normatywnego modelu wymiaru niepodatkowych należności budżetowych uznać należy także organy właściwe w sprawach ich wymiaru. Organy te prowadzą postępowanie wymiarowe oraz podejmują rozstrzygnięcie wymiarowe w formie przewidzianej przepisami prawa. Organami właściwymi w sprawach wymiaru niepodatkowych należności budżetowych w rozumieniu przepisów Ordynacji podatkowej są wyłącznie organy podatkowe. Z uwagi na różnorodność charakteru prawnego niepodatkowych należności budżetowych w rozumieniu przepisów ustawy o finansach publicznych znacznie trudniejsze jest wskazanie zamkniętego katalogu organów właściwych w sprawach wymiaru tej kategorii niepodatkowych należności budżetowych. Sformułować można ogólny wniosek, że organami właściwymi w sprawach wymiaru niepodatkowych należności budżetowych w rozumieniu przepisów ustawy o finansach publicznych są organy administracji publicznej. Niektóre z tych organów posiadają status organów podatkowych (wójt, burmistrz, prezydent miasta, starosta i marszałek województwa), lecz w sprawach wymiaru niepodatkowych należności budżetowych w rozumieniu przepisów ustawy o finansach publicznych zwykle nie występują jako organy podatkowe. Ustalają lub określają wysokość niepodatkowej należności budżetowej w drodze decyzji administracyjnej w toku ogólnego postępowania administracyjnego. Pojęcie organów właściwych do wydawania decyzji w odniesieniu do niepodatkowych należności budżetowych w rozumieniu przepisów ustawy o finansach publicznych nie w każdym ponadto przypadku jest tożsame z pojęciem organów właściwych w sprawach ich wymiaru.

Zasadniczym elementem konstrukcji normatywnego modelu wymiaru niepodatkowych należności budżetowych jest postępowanie wymiarowe, a więc określona przepisami prawa procedura postępowania, której celem jest ustalenie lub określenie (wymiar) wysokości zobowiązania niepodatkowej należności budżetowej. W zależności od charakteru prawnego niepodatkowej należności budżetowej oraz zakresu stosowania w odniesieniu do niej przepisów Ordynacji podatkowej postępowaniem wymiarowym niepodatkowych należności budżetowych jest postępowanie podatkowe, ogólne postępowanie administracyjne lub postępowanie mandatowe uregulowane przepisami Kodeksu postępowania w sprawach o wykroczenia lub Kodeksu karnego skarbowego.

Postępowanie wymiarowe występujących w prawie polskim niepodatkowych należności budżetowych nie ma zatem jednorodnego charakteru prawnego, co stanowi jedną z konsekwencji dużego zróżnicowania tych świadczeń publicznoprawnych.

Elementem zamykającym konstrukcję normatywnego modelu wymiaru niepodatkowych należności budżetowych jest rozstrzygnięcie wymiarowe. W zależności od charakteru prawnego postępowania wymiarowego ma ono formę decyzji w rozumieniu art. 104 k.p.a., decyzji, o której mowa w art. 207 o.p., lub mandatu karnego. Rozstrzygnięcie wymiarowe, podobnie jak postępowanie wymiarowe, stanowi zasadniczy element struktury normatywnego modelu wymiaru niepodatkowych należności budżetowych. Nie w każdym jednak przypadku elementy te wystąpią. W sytuacji gdy zobowiązanie niepodatkowej należności budżetowej powstaje z mocy prawa, a podmiot zobowiązany niepodatkowej należności budżetowej prawidłowo obliczy wysokość obciążającego go zobowiązania z jej tytułu i uiszczy należną kwotę niepodatkowej należności budżetowej, organ administracji publicznej nie przeprowadza postępowania wymiarowego i nie wydaje rozstrzygnięcia wymiarowego. Niemniej jednak przewidziany przez ustawodawcę model wymiaru niepodatkowych należności budżetowych, których zobowiązanie powstaje z mocy prawa, zakłada możliwość przeprowadzenia postępowania wymiarowego przez uprawnione organy administracji publicznej w sytuacji, gdy podmiot zobowiązany niepodatkowej należności budżetowej nie wywiąże się ze swoich obowiązków procesowych.

Rozdział IV

Wymiar niepodatkowych należności budżetowych w rozumieniu przepisów Ordynacji podatkowej

1. Wprowadzenie

Na wstępie niniejszej pracy przyjęto założenie, że podstawowy podział niepodatkowych należności budżetowych w prawie polskim to podział na niepodatkowe należności budżetowe w rozumieniu przepisów Ordynacji podatkowej oraz niepodatkowe należności budżetowe w rozumieniu przepisów ustawy o finansach publicznych. O ile przepisy ustaw stanowiących podstawę pobierania niepodatkowych należności budżetowych nie zawierają odrębnych regulacji w zakresie ich wymiaru, adekwatnie do wskazanego podziału zróżnicowany jest normatywny model wymiaru poszczególnych niepodatkowych należności budżetowych. Z uwagi na powyższe wymiar niepodatkowych należności budżetowych analizowany jest w pracy z uwzględnieniem podziału na niepodatkowe należności budżetowe w rozumieniu przepisów Ordynacji podatkowej oraz niepodatkowe należności budżetowe w rozumieniu przepisów ustawy o finansach publicznych.

Przedmiotem badań w czwartym rozdziale dysertacji są obowiązujące rozwiązania normatywne dotyczące wymiaru niepodatkowych należności budżetowych w rozumieniu przepisów Ordynacji podatkowej. Celem niniejszego rozdziału pracy będzie określenie, jakie zasadnicze normatywne modele wymiaru charakterystyczne są dla niepodatkowych należności budżetowych w rozumieniu przepisów Ordynacji podatkowej oraz prezentacja ich konstrukcji. Rozważania w tej części rozprawy rozpocznie określenie pojęcia techniki niepodatkowych należności budżetowych. Analiza pojęcia techniki niepodatkowych należności budżetowych dokonana zostanie z uwzględnieniem występujących w doktrynie prawa podatkowego poglądów na temat pojęcia techniki podatkowej. Jak ustalono, zobowiązania niepodatkowych należności budżetowych w rozumieniu przepisów Ordynacji podatkowej powstają w taki sam sposób jak zobowiązania podatkowe. Mając na

uwadze powyższe oraz fakt, że przepisy tej ustawy nakazują (dla jej potrzeb) przez podatki rozumieć m.in. niepodatkowe należności budżetowe, ta część rozważań pozostaje konieczna i uzasadniona.

Następna część czwartego rozdziału pracy poświęcona zostanie tematyce wymiaru niepodatkowych należności budżetowych w rozumieniu przepisów Ordynacji podatkowej, których zobowiązania powstają z mocy prawa. Rozważania w tej części pracy prowadzone będą w oparciu o analizę przepisów art. 21 o.p. i poglądów przedstawicieli doktryny prawa podatkowego na temat instytucji samoobliczania podatkowego, która jest w swojej konstrukcji tożsama z instytucją samoobliczania niepodatkowych należności budżetowych. Prawdliwość dokonanego przez podmiot zobowiązany niepodatkowej należności budżetowej samoobliczania wysokości zobowiązania z jej tytułu podlega weryfikacji przez organy podatkowe. W Ordynacji podatkowej przewiduje się trzy typy postępowań, w toku których organy podatkowe dokonywać mogą weryfikacji samoobliczania niepodatkowych należności budżetowych – czynności sprawdzające, kontrolę podatkową i postępowanie podatkowe. Każde z wymienionych postępowań, z formalnego punktu widzenia, jest odrębnym postępowaniem, a przepisy regulujące te postępowania zawarte są w różnych działach niniejszej ustawy. Weryfikacja prawidłowości samoobliczania zarówno wysokości zobowiązań podatkowych, jak i zobowiązań niepodatkowych należności budżetowych w rozumieniu przepisów Ordynacji podatkowej, możliwa jest także w toku kontroli celno-skarbowej uregulowanej w ustawie o Krajowej Administracji Skarbowej, a więc na podstawie przepisów zawartych poza Ordynacją podatkową.

W przepisach Ordynacji podatkowej termin „kontrola podatkowa” zarezerwowany został dla określenia postępowania kontrolnego unormowanego przepisami działu VI tego aktu prawnego. Poza Ordynacją podatkową kontrolą celno-skarbową nazwane zostało postępowanie kontrolne uregulowane w rozdziale 1 działu V ustawy o KAS. Z uwagi na to uzasadnione jest posłużenie się terminem „weryfikacja prawidłowości samoobliczania” dla określenia wszystkich procedur mających na celu badanie (kontrolę) prawidłowości samoobliczania niepodatkowych należności budżetowych w rozumieniu przepisów Ordynacji podatkowej. Zgodnie z definicją zawartą w słowniku języka polskiego „weryfikacja” oznacza „działanie zmierzające do stwierdzenia prawdziwości, prawidłowości, słuszności lub autentyczności czegoś, a także wykrycia i poprawienia błędów; sprawdzanie”⁷⁰³. Podkreślić przy tym należy, że weryfikacja prawidłowości samoobliczania wysokości zobowiązań niepodatkowych należności budżetowych dokonywana jest przez organy podatkowe w toku czynności sprawdzających, kontroli podatkowej, kontroli celno-skarbowej, jak i jurysdykcyjnego postępowania podatkowego.

⁷⁰³ S. Dubisz (red. nauk.), *Wielki słownik języka polskiego PWN. Tom u-ż*, Warszawa 2018, s. 219.

Jedynie to ostatnie ma jednak charakter postępowania wymiarowego. Celem pozostałych postępowań weryfikacyjnych jest wyłącznie kontrola prawidłowości samoobliczania niepodatkowych należności budżetowych. Postępowania te, zgodnie z przyjętą w pracy terminologią, określić można mianem postępowań przedwymiarowych.

Część niniejszego rozdziału dysertacji poświęconą wymiarowi niepodatkowych należności budżetowych w rozumieniu przepisów Ordynacji podatkowej, których zobowiązania powstają z mocy prawa, zakończą rozważania na temat wymiaru tych zobowiązań, który polega na określeniu ich wysokości przez organy podatkowe w toku postępowania wymiarowego – postępowania podatkowego – w drodze decyzji o charakterze deklaratoryjnym. W dalszej kolejności omówiony zostanie wymiar niepodatkowych należności budżetowych w rozumieniu przepisów Ordynacji podatkowej, których zobowiązanie powstaje z dniem doręczenia decyzji organu podatkowego ustalającej wysokość tego zobowiązania. Wymiar ten, analogicznie jak wymiar dokonywany w ramach weryfikacji samoobliczania niepodatkowych należności budżetowych, dokonywany jest przez organy podatkowe w toku postępowania podatkowego, ale przyjmuje formę decyzji o charakterze konstytutywnym. W czwartym rozdziale pracy wymiar niepodatkowych należności budżetowych w rozumieniu przepisów Ordynacji podatkowej omówiony zostanie także na przykładzie wybranych niepodatkowych należności budżetowych: wpłat z zysku przedsiębiorstw państwowych. Wybór tych właśnie niepodatkowych należności budżetowych uzasadniony jest przede wszystkim tym, że stanowią one typowy przykład niepodatkowych należności budżetowych w rozumieniu przepisów Ordynacji podatkowej. Mamy tu do czynienia z samoobliczaniem niepodatkowej należności budżetowej, a w przypadku jego wadliwości – z wymiarem dokonywanym przez organy podatkowe w drodze deklaratoryjnej decyzji podatkowej. Taki właśnie wybór pozwoli także przedstawić problem braku wystarczająco precyzyjnych regulacji dotyczących wymiaru niepodatkowych należności budżetowych w przepisach ustaw szczególnych normujących poszczególne z nich.

2. Technika niepodatkowych należności budżetowych

Niepodatkowe należności budżetu państwa lub budżetów jednostek samorządu terytorialnego, do których ustalania lub określania uprawnione są organy podatkowe, są, jak już podnoszono, jedną z trzech kategorii danin publicznych, do których przepisy Ordynacji podatkowej, na podstawie art. 2 § 1 pkt 1 tejże ustawy, stosuje się w pełnym zakresie. W trzecim rozdziale pracy ustalono, że sposoby powstawania zobowiązań niepodatkowych należności budżetowych w rozumieniu przepisów Ordynacji podatkowej są tożsame ze sposobami powstawania zobowiązań podatkowych. Spośród kategorii danin

publicznych, wymienionych w przepisach powołanego artykułu, problematyce wymiaru podatków poświęcono w piśmiennictwie najwięcej uwagi. Analizując normatywny model wymiaru niepodatkowych należności budżetowych w rozumieniu przepisów Ordynacji podatkowej, uprawnione jest zatem skorzystanie z dorobku doktryny prawa podatkowego na temat powstawania zobowiązań podatkowych i wymiaru podatkowego.

W doktrynie prawa podatkowego analiza wymiaru zobowiązań podatkowych dokonywana jest przede wszystkim poprzez wyróżnienie rodzajów techniki podatkowej. Przyjmuje się, że powstanie zobowiązania podatkowego uzależnione jest od techniki podatkowej, a więc od sposobu ustalania i poboru należności podatkowych⁷⁰⁴. Podkreślić przy tym należy, że pojęcie techniki podatkowej występuje wyłącznie w doktrynie. Ustawodawca nie posługuje się tym terminem w żadnym z aktów prawnych. Technika podatkowa, czyli sposób, w jaki wprowadza się w czyn myśl podatkową, to technika prawna⁷⁰⁵. Termin ten służy określeniu wielu czynności technicznych, a ściślej administracyjnych i organizacyjnych, których wykonanie jest niezbędne, aby podatek zasilił środki publiczne⁷⁰⁶. W drodze wykorzystania odpowiedniej techniki podatkowej następuje realizacja celów fiskalnych i gospodarczych opodatkowania⁷⁰⁷. Elementy techniki podatkowej to elementy konstrukcji prawnej podatku⁷⁰⁸. Jako technika prawna technika podatkowa oparta być winna na ogólnych regułach prawnych, przede wszystkim wynikających z zasady państwa prawnego⁷⁰⁹. Zakresu techniki podatkowej nie należy ograniczać jedynie do samego tworzenia prawa, gdyż równie ważna jest technika prawna wykorzystywana przy stosowaniu prawa podatkowego, służąca urzeczywistnianiu roszczenia podatkowego na podstawie obowiązującego prawa i w jego granicach⁷¹⁰. Technika podatkowa analizowana może być w oparciu o różne kryteria. Wskazuje się, że osiągnięcie zamierzonych celów opodatkowania wymaga nie tylko doboru właściwej techniki w dziedzinie prawa materialnego, ale również doboru odpowiedniej techniki postępowania podatkowego⁷¹¹. Stąd wyróżnia się pojęcie techniki postępowania podatkowego (postępowania podatkowego w szerokim rozumieniu)⁷¹². Na podstawie kryterium podmiotu obliczającego podatek wyodrębnia się techniki obliczania podatku⁷¹³. Niezależnie

⁷⁰⁴ R. Mastalski, *Obowiązek...*, s. 219.

⁷⁰⁵ F. Meisel, *Steuertechnik, neubearbeitet von W. Gerloff*, [w:] *Handbuch der Finanzwissenschaft. Zweiter Band*, bearbeitet von W. Bickel [et.al], Tübingen 1956, s. 358-359.

⁷⁰⁶ S. Owsiak, *Finanse publiczne. Współczesne...*, s. 233.

⁷⁰⁷ R. Mastalski, [w:] R. Mastalski, E. Fojcik-Mastalska (red. nauk.), *op. cit.*, s. 170.

⁷⁰⁸ Zob. P. Borszowski, *Działalność gospodarcza w konstrukcji prawnej podatku*, Warszawa 2010, s. 75.

⁷⁰⁹ R. Mastalski, *Prawo...*, s. 48.

⁷¹⁰ *Ibidem*.

⁷¹¹ *Ibidem*, s. 313.

⁷¹² Zob. *ibidem*, s. 313-319.

⁷¹³ A. Gorgol, [w:] W. Wójtowicz (red. nauk.), *Zarys finansów publicznych i prawa finansowego*, Warszawa 2011, s. 158.

od przyjętej nomenklatury wyróżnia się trzy rodzaje techniki podatkowej (techniki postępowania podatkowego/techniki obliczania podatku): samoobliczanie podatkowe, obliczanie należności podatkowych przez płatnika oraz wymiar podatkowy⁷¹⁴. Zauważyć należy, że wymiar podatku dokonywany przez organy podatkowe w toku jurysdykcyjnego postępowania podatkowego jest uznawany za jeden z rodzajów techniki podatkowej. Ten rodzaj techniki podatkowej ma zastosowanie w przypadku, gdy zobowiązanie podatkowe powstaje z dniem doręczenia decyzji organu podatkowego ustalającej wysokość tego zobowiązania. W wyniku kontroli samoobliczania i obliczania podatku przez płatnika organ podatkowy może dokonać wymiaru podatkowego – wymiaru kontrolnego, przybierającego formę deklaratoryjnej decyzji podatkowej⁷¹⁵.

Odnosząc do niepodatkowych należności budżetowych w rozumieniu przepisów Ordynacji podatkowej pojęcie techniki podatkowej i nawiązując do terminologii stosowanej w doktrynie prawa podatkowego, wyróżnić można technikę (techniki) niepodatkowych należności budżetowych. Zastosowanie określonej techniki niepodatkowych należności budżetowych pozwala na realizację celów wprowadzenia poszczególnych niepodatkowych należności budżetowych. Elementami techniki niepodatkowych należności budżetowych są wskazane w trzecim rozdziale pracy elementy konstrukcji niepodatkowych należności budżetowych stanowiących daniny publiczne. Rodzaje techniki niepodatkowych należności budżetowych w rozumieniu przepisów Ordynacji podatkowej są tożsame z wyodrębnianymi w odniesieniu do podatków rodzajami techniki podatkowej. Wyróżnić zatem można następujące rodzaje techniki niepodatkowych należności budżetowych: samoobliczanie niepodatkowych należności budżetowych, obliczanie niepodatkowych należności budżetowych przez płatnika oraz wymiar niepodatkowych należności budżetowych. Mając na uwadze, że w niniejszej pracy „wymierzaniem” niepodatkowych należności budżetowych jest ustalanie lub określanie wysokości zobowiązania niepodatkowej należności budżetowej podmiotu zobowiązanego niepodatkowej należności budżetowej przez uprawnione organy administracji publicznej, przedmiotem badań w pracy nie jest technika obliczania niepodatkowych należności budżetowych przez płatnika. O tym, jaki rodzaj techniki podatkowej znajdzie w danym przypadku zastosowanie, decyduje przewidziany przez ustawodawcę sposób powstawania zobowiązania podatkowego. Analogicznie zastosowanie określonej techniki omawianej kategorii niepodatkowych należności budżetowych jest konsekwencją sposobu, w jaki te zobowiązania powstają. O tym, jaka technika znajdzie zastosowanie w danym przypadku, przesądzają zatem regulacje ustaw normujących poszczególne niepodatkowe należności budżetowe. Dalsze rozważania na temat normatywnego modelu

⁷¹⁴ Zob. R. Mastalski, *Postępowanie podatkowe*, [w:] M. Weralski (red.), *System instytucji prawno-finansowych PRL*, t. III. *Instytucje...*, s. 231.

⁷¹⁵ R. Mastalski, *Prawo...*, s. 314.

wymiaru niepodatkowych należności budżetowych w rozumieniu przepisów Ordynacji podatkowej uwzględniają dorobek doktryny prawa podatkowego na temat pojęcia techniki podatkowej.

3. Wymiar niepodatkowych należności budżetowych w rozumieniu przepisów Ordynacji podatkowej, których zobowiązanie powstaje z mocy prawa

3.1. Samoobliczanie niepodatkowych należności budżetowych

Samoobliczanie wysokości zobowiązania w polskim prawie podatkowym statuuje przepis art. 21 § 2 o.p. Instytucja samoobliczania wysokości zobowiązania znajduje zastosowanie w odniesieniu do wszystkich danin publicznych wymienionych w art. 2 § 1 pkt 1 o.p., jeżeli spełnione zostaną przesłanki określone w art. 21 § 2 o.p. Instytucja ta ma zastosowanie do tych niepodatkowych należności budżetowych w rozumieniu przepisów Ordynacji podatkowej, których zobowiązanie powstaje z mocy prawa, czyli z dniem zaistnienia zdarzenia, z którym ustawa stanowiąca materialnoprawną podstawę danej niepodatkowej należności budżetowej (ustawa podatkowa w rozumieniu Ordynacji podatkowej) wiąże powstanie tego zobowiązania. Jeżeli zatem przepisy prawa podatkowego nakładają na podmiot zobowiązany niepodatkowej należności budżetowej obowiązek złożenia deklaracji, a zobowiązanie niepodatkowej należności budżetowej powstaje z mocy prawa, to w świetle przepisu art. 21 § 2 o.p. kwota niepodatkowej należności budżetowej wykazana w deklaracji jest kwotą tej należności do zapłaty. Pojęcie przepisów prawa podatkowego ma zakres szerszy od pojęcia ustawy podatkowej⁷¹⁶. Mając na uwadze treść art. 21 § 2 o.p., przyjąć należy, że obowiązek złożenia deklaracji na podmiot zobowiązany niepodatkowej należności budżetowej nakładać mogą nie tylko przepisy ustaw stanowiących ich materialnoprawną podstawę, ale również na przykład przepisy aktów wykonawczych wydanych na podstawie tych ustaw. Zazwyczaj jednak obowiązek złożenia deklaracji wynika z przepisów ustawy regulującej daną niepodatkową należność budżetową, a przepisy aktu wykonawczego wydanego na jej podstawie określają wzory oraz terminy składania tych deklaracji. Deklaracje, których obowiązek składania nakładają na podmiot zobowiązany niepodatkowych należności budżetowych przepisy prawa podatkowego, to deklaracje w rozumieniu art. 3 pkt 5 o.p. Zgodnie z treścią niniejszego artykułu przez deklaracje rozumie się również zeznania, zestawienia, wykazy, sprawozdania, a także informacje, do których składania na podstawie przepisów prawa podatkowego obowiązani są podatnicy, płatnicy i inkasenci. W doktrynie podnosi się, że w powołanym artykule przyjęto szerokie

⁷¹⁶ M. Niezgódka-Medek, [w:] S. Babiarz *et al.*, *op. cit.*, s. 29.

rozumienie pojęcia deklaracji⁷¹⁷. Wskazuje się przy tym, że przepisy prawa podatkowego nie określają, na czym polegają różnice między deklaracją, zeznaniem, zestawieniem, wykazem oraz informacją⁷¹⁸. W przypadku gdy zastosowanie ma zasada samoobliczania, a przepisy prawa podatkowego nakładają na podmiot zobowiązany niepodatkowej należności budżetowej obowiązek złożenia deklaracji, podmiot zobowiązany niepodatkowej należności budżetowej oblicza i wykazuje w deklaracji wysokość obciążającego go zobowiązania niepodatkowej należności budżetowej. Kwota niepodatkowej należności budżetowej ustalona w deklaracji przez podmiot zobowiązany niepodatkowej należności budżetowej jest kwotą tej należności do zapłaty. Deklaracje zawierające obliczoną wysokość niepodatkowej należności budżetowej, podobnie jak deklaracje, w których podatnik wykazuje kwotę podatku do zapłaty, korzystają z domniemania ich zgodności z prawdą (domniemania prawdziwości materialnej) wynikającego z treści przepisu art. 21 § 2 o.p.⁷¹⁹ W postępowaniu podatkowym mającym na celu weryfikację prawidłowości samoobliczania dokonanego przez podmiot zobowiązany niepodatkowej należności budżetowej deklaracje te, na mocy art. 181 o.p., stanowią dowód. Deklaracje składane, gdy zastosowanie ma zasada samoobliczania niepodatkowych należności budżetowych, mogą być korygowane poprzez złożenie korygującej deklaracji. Uprawnienie do ich skorygowania ulega zawieszeniu w czasie trwania postępowania podatkowego lub kontroli podatkowej, w zakresie objętym postępowaniem lub kontrolą. Do deklaracji tych zastosowanie mają przepisy Ordynacji podatkowej dotyczące korekty deklaracji⁷²⁰.

W piśmiennictwie szczególną uwagę poświęca się instytucji samoobliczania podatkowego (samoobliczania podatku przez podatnika)⁷²¹. Instytucja samoobliczania niepodatkowych należności budżetowych jest w swojej konstrukcji tożsama z instytucją samoobliczania podatkowego. Podstawę prawną obu instytucji stanowi przepis art. 21 § 2 o.p. Uzasadnione jest zatem wykorzystanie bogatego dorobku doktryny prawa podatkowego na temat samoobliczania podatkowego na potrzeby analizy instytucji samoobliczania niepodatkowych należności budżetowych w rozumieniu przepisów Ordynacji podatkowej.

Samoobliczanie podatkowe uznawane jest za postępowanie szczególne, w przypadku którego postępowanie wymiarowe w sensie technicznym jest w zasadzie

⁷¹⁷ Zob. K. Lasiński-Sulecki, W. Morawski, *Powstawanie zobowiązań podatkowych*, [w:] B. Brzeziński (red.), *Prawo podatkowe. Teoria...*, s. 218; R. Mastalski, [w:] B. Adamiak, J. Borkowski, P. Borszowski, R. Mastalski, J. Zubrzycki, *op. cit.*, s. 49.

⁷¹⁸ Zob. M. Niezgódka-Medek, [w:] S. Babiarz *et al.*, *op. cit.*, s. 35.

⁷¹⁹ Zob. odnośnie do domniemania zgodności z prawdą deklaracji, w której podatnik wykazuje kwotę podatku do zapłaty: P. Pietrasz, [w:] C. Kosikowski, L. Etel, R. Dowgier, P. Pietrasz, S. Presnarowicz, *op. cit.*, s. 673; M. Kalinowski, *Nadpłata w świetle przepisów Ordynacji podatkowej*, [w:] *Księga pamiątkowa ku czci docenta...*, s. 88. Zob. również: A. Mariański, *Rozstrzygnięcie wątpliwości na korzyść podatnika. Zasada prawa podatkowego*, Warszawa 2009, s. 132.

⁷²⁰ Art. 81 i art. 81b o.p.

⁷²¹ Zob. R. Mastalski, *Prawo...*, s. 314-319.

wykluczone⁷²². W koncepcji, zgodnie z założeniami której zobowiązania podatkowe powstają z mocy prawa lub poprzez wymiar, samoobliczanie podatkowe nie stanowi wymiaru podatkowego⁷²³. Przyjmuje się, że stanowi ono technikę podatkową, przy zastosowaniu której podatnik ustala, czy i w jakim zakresie podlega obowiązкови podatkowemu, przekształca go w zobowiązanie podatkowe, a następnie odprowadza podatek na rachunek organu podatkowego⁷²⁴. W przypadku powstawania zobowiązań z mocy prawa wystarczającą przesłanką ustalenia roszczenia podatkowego jest stwierdzenie wystąpienia określonych faktów, które w momencie zaistnienia rodzą nie tylko obowiązek podatkowy, ale również zobowiązanie podatkowe, które powstaje automatycznie, bez przeprowadzenia wymiaru podatkowego, a do ustalenia jego wysokości obowiązani są podatnicy⁷²⁵. Obowiązki procesowe podatnika wywodzą się od materialnoprawnego obowiązku podatkowego, są jego pochodną i sprowadzają się nie tylko do obliczenia należności, ale także do dostarczania organom administracji danych uzasadniających prawidłowość obliczenia i służących do jego kontroli⁷²⁶. Zastosowanie techniki samoobliczania podatkowego podyktowane może być względami przedmiotowymi zakładającymi prosty sposób obliczenia podatku umożliwiający wykorzystanie konstrukcji powstania zobowiązania podatkowego bez dokonywania wymiaru podatkowego, przy czym przyjmuje się, że decydujące znaczenie powinny mieć względy podmiotowe, uwzględniające osobę podatnika i jego możliwości obliczenia w sposób prawidłowy obciążających go należności podatkowych⁷²⁷. Samoobliczanie podatkowe zapewnia szybszy dopływ środków pieniężnych do budżetu w porównaniu z wymiarem podatkowym przeprowadzanym przez administrację, jednak wprowadzenie techniki samoobliczania jedynie ze względów przedmiotowych ogranicza zakres jej stosowania wyłącznie do podatków opartych na prostych stanach faktycznych⁷²⁸. Za formę samoobliczania podatkowego uznawana jest także zapłata (wpłata) podatku przez podatnika bez złożenia deklaracji podatkowej. Wskazuje się, że w przypadku zapłaty podatku przez podatnika, gdy nie jest on obowiązany do złożenia deklaracji podatkowej, mamy do czynienia również z powstawaniem zobowiązania z mocy prawa i procedurą ustalania należności podatkowych opartą na technice samoobliczania podatkowego⁷²⁹.

⁷²² E. Blumenstein, *System des Steuerrechts*, Zürich 1971, s. 385.

⁷²³ Zob. R. Mastalski, *Prawo...*, s. 232; *idem*, *Istota...*, s. 19-20.

⁷²⁴ R. Mastalski, *Prawo...*, s. 317.

⁷²⁵ R. Mastalski, *Istota...*, s. 19.

⁷²⁶ *Ibidem*, s. 25-26.

⁷²⁷ *Ibidem*.

⁷²⁸ *Ibidem*, s. 109.

⁷²⁹ R. Mastalski, [w:] B. Adamiak, J. Borkowski, P. Borszowski, R. Mastalski, J. Zubrzycki, *op. cit.*, s. 263-264.

Odmienne spojrzenie na instytucję samodzielnego ustalenia przez podatnika wysokości obciążającego go zobowiązania podatkowego zauważyć można natomiast w koncepcji, zgodnie z którą powstawanie zobowiązań podatkowych, które ze względu na istotę tego zjawiska nazwać należy wymiarem, następuje na dwa sposoby – przez złożenie deklaracji podatkowej albo przez wydanie decyzji⁷³⁰. Koncepcja ta odwołuje się do pojęcia samowymiaru. Zakłada ona, że obowiązek podatkowy powstaje w każdym przypadku samoistnie – z mocy prawa, a następnie przekształcany jest w drodze wymiaru w zobowiązanie podatkowe⁷³¹. Indywidualny obowiązek podatkowy stwarza prawo wymiaru albo obowiązek samowymiaru przez deklarację, a zobowiązanie podatkowe zawsze wymaga wymiaru⁷³². Sformułować można wniosek, że zgodnie z założeniami tej koncepcji z mocy prawa powstaje obowiązek podatkowy, natomiast zobowiązanie podatkowe powstaje zawsze w drodze wymiaru dokonywanego przez organ podatkowy w drodze decyzji albo poprzez złożenie deklaracji przez podatnika (samowymiar). W ujęciu tym decyzja i deklaracja to dwa, choć różne pod względem prawnym, sposoby ujawniania zobowiązania, z których na gruncie wymiaru wynikają takie same skutki prawne (są równorzędnymi aktami wymiaru pierwotnego)⁷³³. Zgodnie z omawianym stanowiskiem, zważywszy, że deklaracje podatkowe, o których mowa w art. 21 § 2 o.p., zawierają powinność zapłaty bez wydawania decyzji, możliwość rozliczania nadpłaty, wpisu hipoteki czy stosowania egzekucji, takie deklarowanie zobowiązań należy określać samowymiarem, a nie samoobliczeniem⁷³⁴.

Należy zwrócić uwagę na to, że w obu omawianych koncepcjach dokonuje się rozróżnienia rodzajów deklaracji podatkowych, o których mowa w art. 21 o.p. W ostatniej z prezentowanych koncepcji przyjmuje się, że z punktu widzenia metody wymiaru dokonać można podziału na deklaracje informacyjno-dowodowe, składane dla celów postępowania podatkowego, w ramach którego obligatoryjnie wydawana jest decyzja wymiarowa, i deklaracje samowymiarowe, zawierające zadeklarowaną wysokość podatku do zapłaty i będące, analogicznie jak decyzja, ostatecznym wymiarem zobowiązania, chyba że zostaną zmienione w drodze decyzji organu podatkowego⁷³⁵. Zgodnie z tym stanowiskiem deklaracja samowymiarowa stanowi akt stosowania prawa oraz kwalifikowane oświadczenie wiedzy podatnika⁷³⁶. Składając deklarację samowymiarową, podatnik powinien w niej bowiem nie tylko oświadczać prawdę o faktach, ale również

⁷³⁰ H. Dzwonkowski, *Powstawanie...*, s. 73-82.

⁷³¹ *Ibidem*, s. 81-82.

⁷³² *Ibidem*.

⁷³³ *Ibidem*, s. 67.

⁷³⁴ *Ibidem*, s. 66.

⁷³⁵ H. Dzwonkowski, *Samowymiar...*, s. 42.

⁷³⁶ *Ibidem*, s. 45-46; *idem*, *Charakter prawny deklaracji podatkowych. (Zagadnienia podstawowe)*, „Państwo i Prawo” 2001, nr 12, s. 25 i n.

interpretować prawo i dokonać takich samych ustaleń, jakich dokonuje organ podatkowy przy wydawaniu decyzji⁷³⁷. Natomiast w koncepcji powstawania zobowiązania podatkowego z mocy prawa i z wymiaru deklaracji, o których mowa w art. 21 § 2, § 3 i § 3a o.p., to klasyczne deklaracje podatkowe związane z samoobliczaniem podatkowym, w których podatnik przedstawia stan faktyczny związany z opodatkowaniem i ustala zobowiązanie podatkowe, dokonując interpretacji odpowiednich przepisów⁷³⁸. Z kolei deklaracja składana przez podatnika, gdy zobowiązanie powstaje wyłącznie na mocy decyzji organu podatkowego (poprzez wymiar), jest w istocie zeznaniem podatkowym, będącym oświadczeniem podatnika co do istnienia stanu faktycznego podlegającego opodatkowaniu i jego rozmiarów⁷³⁹. Obie prezentowane koncepcje zakładają więc, że w przepisach art. 21 o.p. mowa jest o różnych rodzajach deklaracji podatkowych, przy czym deklaracje podatkowe w rozumieniu art. 21 § 2, § 3 i § 3a o.p. to w zależności od koncepcji pojęcia wymiaru – deklaracje samoobliczeniowe lub samowymiarowe.

Obliczenie wysokości należnego podatku przez samego podatnika niekiedy nazywane jest również zamiennie samoobliczaniem lub samowymiarciem. Zgodnie z koncepcją zakładającą, że wymiar podatku to czynności obliczenia jego wysokości lub wysokości jego poszczególnych elementów, obliczenie wysokości należnego podatku przez samego podatnika stanowi jedną z metod wymiaru podatku, obok obliczenia płatniczego i wymiaru podatku dokonanego przez organ podatkowy w drodze decyzji i nazywane jest samoobliczeniem lub samowymiarciem⁷⁴⁰.

Analiza założeń prezentowanych koncepcji prowadzi do wniosku, że w doktrynie prawa podatkowego obliczenie wysokości należnego podatku przez samego podatnika i wykazanie kwoty należnego podatku w deklaracji podatkowej uznawane jest za technikę podatkową, w której podatnik ustala wysokość obciążającego go zobowiązania podatkowego, lub za alternatywną do wymiaru decyzyjnego metodę wymiaru zobowiązania z mocy deklaracji podatkowej, lub też za metodę wymiaru podatku polegającą na obliczeniu jego wysokości przez podatnika, gdy zobowiązanie podatkowe powstaje bez wydawania decyzji ustalającej jego wysokość przez organ podatkowy. Przyczyną rozbieżności poglądów na temat pojęcia samoobliczania podatkowego jest różne rozumienie pojęcia samego wymiaru podatkowego, co wynika z odmienności poglądów na temat powstawania zobowiązania podatkowego. Pojęcie wymiaru zobowiązań niepodatkowych należności budżetowych, podobnie jak pojęcie wymiaru podatkowego, nie zostało zdefiniowane w żadnym z aktów prawnych. W konsekwencji analogicznie jak w przypadku

⁷³⁷ H. Dzwonkowski, *Charakter...*, s. 29-30.

⁷³⁸ R. Mastalski, [w:] B. Adamiak, J. Borkowski, P. Borszowski, R. Mastalski, J. Zubrzycki, *op. cit.*, s. 264.

⁷³⁹ *Ibidem*, s. 265.

⁷⁴⁰ C. Kosikowski, [w:] C. Kosikowski, E. Ruśkowski, *op. cit.*, s. 193-194.

samoobliczania podatkowego powstać może wątpliwość, czy samoobliczanie niepodatkowych należności budżetowych stanowi rodzaj techniki niepodatkowych należności budżetowych, w której podmiot zobowiązany niepodatkowej należności budżetowej ustala wysokość obciążającego go zobowiązania niepodatkowej należności budżetowej, czy też za metodę wymiaru wysokości tego zobowiązania odrębną i niezależną od wymiaru dokonywanego przez organ podatkowy w drodze decyzji ustalającej wysokość zobowiązania niepodatkowej należności budżetowej. Mając na uwadze literalne brzmienie art. 21 § 1 pkt 1 i 2 o.p., uznać należy, że w obecnym stanie prawnym przepisy Ordynacji podatkowej regulujące powstawanie zobowiązań niepodatkowych należności budżetu państwa i budżetów jednostek samorządu terytorialnego, do których ustalania lub określania uprawnione są organy podatkowe, pozwalają wyłącznie na stwierdzenie, że zobowiązania te powstają z mocy prawa lub z dniem doręczenia decyzji organu podatkowego, w której organ ten ustala wysokość zobowiązania niepodatkowej należności budżetowej. W przypadku, o którym mowa w art. 21 § 1 pkt 1 o.p, zobowiązanie niepodatkowej należności budżetowej powstaje z mocy samego prawa, a rola podmiotu zobowiązanego niepodatkowej należności budżetowej sprowadza się do obliczenia (ustalenia), wykazania wysokości tego zobowiązania w deklaracji, w rozumieniu art. 3 pkt 5 tej ustawy i wpłaty niepodatkowej należności budżetowej na rachunek bankowy właściwego organu podatkowego lub wpłaty niepodatkowej należności budżetowej, gdy przepisy prawa podatkowego nie przewidują obowiązku składania deklaracji. Zobowiązanie powstaje z mocy prawa, gdy wystąpienie określonych faktów prawnych powoduje automatyczne powstanie tego zobowiązania, które powinno być w przewidzianym trybie realizowane⁷⁴¹. W doktrynie podnosi się, że ustalenie daty powstania zobowiązania jest w praktyce często utrudnione, a nawet niemożliwe, gdyż Ordynacja podatkowa reguluje sposób powstania zobowiązania nie wprost, lecz poprzez odniesienie do momentu jego powstania⁷⁴². Ustawy szczególne nie określają przy tym momentu powstania zobowiązania, lecz ograniczają się do wskazania terminu, do którego zobowiązanie ma być wykonane⁷⁴³. Zobowiązanie powstaje z mocy samego prawa, a obowiązki procesowe podmiotu zobowiązanego niepodatkowej należności budżetowej wynikające z zastosowania przez ustawodawcę zasady samoobliczania nie mają wpływu na jego powstanie. Niewykonanie lub nieprawidłowe wykonanie przez podmiot zobowiązany niepodatkowej należności budżetowej jego obowiązków proceduralnych nie powoduje bowiem, iż zobowiązanie niepodatkowej należności budżetowej nie powstaje, rodzi jedynie obowiązek po stronie organu podatkowego określenia w drodze decyzji prawidłowej wysokości

⁷⁴¹ Na temat powstawania zobowiązań podatkowych: R. Mastalski, *Prawo...*, s. 232.

⁷⁴² Zob. odnośnie do powstawania zobowiązań podatkowych: B. Gruszczyński, [w:] S. Babiaryz *et al.*, *op. cit.*, s. 126.

⁷⁴³ Odnośnie do powstawania zobowiązań podatkowych: *ibidem*.

zobowiązania, które powstało z mocy prawa. Twierdzenie to znajduje potwierdzenie w przepisie art. 21 § 3 o.p. Z treści niniejszego artykułu jednoznacznie wynika, że jeżeli w postępowaniu podatkowym organ podatkowy stwierdzi, że podatnik, a więc również podmiot zobowiązany niepodatkowej należności budżetowej, mimo ciążącego na nim obowiązku, nie złożył deklaracji albo że powstałego zobowiązania nie wykazano, organ podatkowy wydaje decyzję, w której określa wysokość zobowiązania niepodatkowej należności budżetowej. W przepisie tym ustawodawca *expressis verbis* posługuje się terminem „powstałe zobowiązanie”. Niezłożenie deklaracji lub niewykazanie w deklaracji powstałego zobowiązania skutkuje zatem wydaniem przez organ podatkowy decyzji, w której organ ten określa wysokość powstałego uprzednio z mocy prawa zobowiązania. W decyzji tej stwierdza się, że zobowiązanie powstało, jaka jest jego wysokość oraz że nie zostało ono wykonane⁷⁴⁴. W konsekwencji sformułować można wniosek, że przepisy Ordynacji podatkowej nie uzależniają powstania zobowiązania od złożenia deklaracji, gdy zastosowanie ma zasada samoobliczania. Niezłożenie deklaracji lub niewykazanie w deklaracji zobowiązania nie powoduje bowiem, że zobowiązanie niepodatkowej należności budżetowej nie powstaje, gdyż to powstało już z mocy samego prawa. Podmiot zobowiązany niepodatkowej należności budżetowej wykazuje (ujawnia, ustala) jedynie w deklaracji wysokość powstałego z mocy prawa zobowiązania niepodatkowej należności budżetowej. Prowadzi to do konstatacji, że złożenie deklaracji, w sytuacji gdy zastosowanie ma instytucja samoobliczania, jest zewnętrznym, formalnym wyrazem powstania zobowiązania niepodatkowej należności budżetowej. Deklaracja taka stanowi źródło poznania wysokości zobowiązania niepodatkowej należności budżetowej⁷⁴⁵. Inaczej jest w przypadku powstawania zobowiązań z dniem doręczenia decyzji organu podatkowego. W tym wypadku zobowiązanie nie powstanie, jeżeli jego wysokość nie zostanie ustalona (wymierzona) przez organ podatkowy w toku postępowania podatkowego. Do powyższych wniosków prowadzi analiza literalnego brzmienia art. 21 § 1 pkt 1-2 i art. 21 § 3 o.p.

Powstanie zobowiązania niepodatkowej należności budżetowej nie w każdym przypadku uzależnione jest od dokonania wymiaru jego wysokości. Organ podatkowy w przypadku stwierdzenia w postępowaniu podatkowym wadliwości samoobliczania dokonuje wymiaru wysokości zobowiązania niepodatkowej należności budżetowej, który przyjmuje formę decyzji o charakterze deklaratoryjnym. Doręczenie takiej decyzji podmiotowi

⁷⁴⁴ Odnośnie do powstawania zobowiązań podatkowych: R. Mastalski, [w:] B. Adamiak, J. Borkowski, P. Borszowski, R. Mastalski, J. Zubrzycki, *op. cit.*, s. 259.

⁷⁴⁵ Zob. na temat deklaracji składanych w przypadku samoobliczania podatkowego: P. Pietrasz, J. Siemieniako, [w:] P. Pietrasz (red.), J. Siemieniako, E. Wróblewska, *Czynniki zmniejszające rolę władczych form działania administracji skarbowej w realizacji zobowiązań podatkowych*, Warszawa-Białystok 2013, s. 46-47.

zobowiązanemu niepodatkowej należności budżetowej nie skutkuje powstaniem zobowiązania niepodatkowej należności budżetowej. Organ podatkowy określa jedynie wysokość powstałego z mocy prawa zobowiązania niepodatkowej należności budżetowej. Pojęcie powstawania zobowiązania nie jest zatem tożsame z pojęciem wymiaru tego zobowiązania. Założywszy więc nawet, że za wymiar uznać można również obliczenie przez podmiot zobowiązany niepodatkowej należności budżetowej (samowymierzenie) wysokości obciążającego go zobowiązania niepodatkowej należności budżetowej, a samowymiar za metodę wymiaru tej należności, to wymiar taki nie może skutkować powstaniem zobowiązania niepodatkowej należności budżetowej, gdyż to powstało już z mocy samego prawa. Przyjęcie, że zobowiązanie niepodatkowej należności budżetowej powstaje w każdym przypadku poprzez wymiar – z mocy decyzji wymiarowej lub z mocy deklaracji, wymagałoby zatem zmiany przepisów art. 21 o.p. Złożenie przez podmiot zobowiązany niepodatkowej należności budżetowej deklaracji zawierającej obliczoną wysokość niepodatkowej należności budżetowej do zapłaty w przeciwieństwie do wymiaru dokonywanego przez organ podatkowy w drodze wydania i doręczenia decyzji o charakterze konstytutywnym nie skutkuje powstaniem zobowiązania niepodatkowej należności budżetowej. Zaniechanie złożenia takiej deklaracji nie niweczy powstania zobowiązania niepodatkowej należności budżetowej, gdyż skutek taki następuje z mocy samego prawa⁷⁴⁶. Natomiast niewydanie lub nedoręczenie decyzji organu podatkowego ustalającej wysokość zobowiązania niepodatkowej należności budżetowej skutkuje tym, że zobowiązanie nie powstanie⁷⁴⁷. Obliczenie i wykazanie w deklaracji przez podmiot zobowiązany niepodatkowej należności budżetowej kwoty tej należności do zapłaty oraz uiszczenie zadeklarowanej kwoty na rachunek organu podatkowego kwalifikować należy raczej jako samoobliczanie niepodatkowych należności budżetowych, a więc technikę prawną, rozumianą jako sposób ustalania i poboru tych należności⁷⁴⁸, którą określić można, nawiązując do nomenklatury stosowanej w doktrynie prawa podatkowego, jako technikę niepodatkowych należności budżetowych. W związku z zastosowaniem przez ustawodawcę techniki samoobliczania wynika dla podmiotu zobowiązanego niepodatkowej należności budżetowej szereg obowiązków procesowych (np. prowadzenie ksiąg podatkowych w rozumieniu art. 3 pkt 4 o.p., przechowywanie ksiąg podatkowych i związanych z ich prowadzeniem dokumentów, tj. rachunków, faktur itp., do czasu upływu terminu przedawnienia zobowiązania niepodatkowej należności budżetowej, zgodnie z art. 86 § 1 tej ustawy), dlatego też stosowanie tej techniki

⁷⁴⁶ *Per analogiam* do zobowiązań podatkowych. Zob. na temat deklaracji składanych w przypadku samoobliczania podatkowego: P. Pietrasz, J. Siemieniako, *Znaczenie...*, s. 239.

⁷⁴⁷ Zob. odnośnie do decyzji ustalającej wysokość zobowiązania podatkowego: W. Kuśnierz, *Odsetki za zwłokę od zobowiązań podatkowych po nowelizacji Ordynacji podatkowej ustawą z dnia 7 listopada 2008 r. o zmianie ustawy Ordynacja podatkowa*, [w:] R. Dowgier (red.), *Ordynacja podatkowa. Wokół nowelizacji*, Białystok 2009, s. 82.

⁷⁴⁸ Zob. na temat pojęcia techniki podatkowej: R. Mastalski, *Obowiązek...*, s. 219.

przyniesie korzyści tylko wtedy, gdy podmiot zobowiązany niepodatkowej należności budżetowej będzie w stanie podołać tym obowiązkom⁷⁴⁹.

Formą samoobliczania niepodatkowych należności budżetowych jest także wpłata (zapłata) przez podmiot zobowiązany niepodatkowej należności budżetowej kwoty tej należności, w przypadku gdy przepisy prawa podatkowego nie przewidują obowiązku składania deklaracji. Przepisy art. 21 o.p. nie regulują tego zagadnienia wprost. Do wniosku takiego prowadzi jednak analiza treści art. 21 § 4 tego aktu prawnego. W świetle powołanego artykułu jeżeli podmiot zobowiązany niepodatkowej należności budżetowej obowiązany jest do zapłaty tej należności bez złożenia deklaracji, a obowiązku tego nie wykonał w całości lub części, przepisy art. 21 § 3 o.p. stosuje się odpowiednio. Odesłanie do odpowiedniego stosowania w przypadkach, o których mowa w art. 21 § 4 o.p., przepisów regulujących wymiar zobowiązań powstających z mocy prawa przeprowadzany przez organy podatkowe na skutek wadliwości samoobliczania, gdy przepisy prawa podatkowego przewidują obowiązek złożenia deklaracji, prowadzi do konstatacji, że analogicznie w przypadkach tych organy podatkowe obowiązane są do dokonania wymiaru zobowiązań powstających z mocy prawa.

Technika samoobliczania niepodatkowych należności budżetowych może mieć zastosowanie jedynie wtedy, gdy organy podatkowe dysponują instrumentami umożliwiającymi weryfikację wadliwego samoobliczania przez podmiot zobowiązany niepodatkowej należności budżetowej wysokości obciążającego go zobowiązania z jej tytułu. Deklarację składaną w przypadku samoobliczania podatkowego traktować należy jako warunkowe ustalenie wysokości zobowiązania podatkowego przez podatnika⁷⁵⁰. Utrzymanie tego ustalenia zależne jest od tego, czy w określonym prawem terminie organ podatkowy nie dokona wymiaru kontrolnego⁷⁵¹. Zważywszy, że konstrukcja instytucji samoobliczania podatkowego i instytucji samoobliczania niepodatkowych należności budżetowych jest w istocie tożsama, zaś deklaracje składane przez podatników i podmioty zobowiązane niepodatkowych należności budżetowych w przypadku, gdy zastosowanie ma zasada samoobliczania, to deklaracje w rozumieniu art. 3 pkt 5 o.p., stanowisko powyższe odnieść należy także do deklaracji składanych w przypadku samoobliczania niepodatkowych należności budżetowych. W przypadku niepodatkowych należności budżetowych w rozumieniu przepisów Ordynacji podatkowej weryfikacja samoobliczania przez podmiot zobowiązany niepodatkowej należności budżetowej wysokości obciążającego go zobowiązania z jej tytułu dokonywana jest na podstawie przepisów działu IV, V i VI o.p.

⁷⁴⁹ Por. na temat samoobliczania podatkowego: R. Mastalski, *Istota...*, s. 112.

⁷⁵⁰ R. Mastalski, *Prawo...*, s. 349.

⁷⁵¹ *Ibidem*.

3.2. Weryfikacja prawidłowości samoobliczania niepodatkowych należności budżetowych w rozumieniu przepisów Ordynacji podatkowej

3.2.1. Postępowania przedwymiarowe

3.2.1.1. Czynności sprawdzające

Uzasadnienie dla stosowania przepisów działu V o.p. regulującego czynności sprawdzające do niepodatkowych należności budżetu państwa i budżetów jednostek samorządu terytorialnego, do których ustalania lub określania uprawnione są organy podatkowe, wynika z treści art. 2 § 1 pkt 1 o.p., który nakazuje stosowanie tej ustawy do danin publicznych, stanowiących przedmiot jej regulacji.

Procedura czynności sprawdzających uregulowana jest w przepisach Ordynacji podatkowej odrębnie od postępowania podatkowego i kontroli podatkowej. Celem czynności sprawdzających jest przede wszystkim sprawdzenie terminowości składania deklaracji i wpłacania podatków, badanie formalnej poprawności złożonych deklaracji oraz ustalenie stanu faktycznego w zakresie niezbędnym do stwierdzenia zgodności z przedstawionymi dokumentami⁷⁵². W doktrynie prawa podatkowego podnosi się, że przepisy działu V o.p. nie ograniczają uprawnień organów podatkowych jedynie do formalnego wstępnego sprawdzenia deklaracji (czynności sprawdzających *sensu stricto*), lecz umożliwiają przeprowadzenie pełnego postępowania dowodowego, m.in. w przypadku, gdy celem czynności sprawdzających jest ustalenie stanu faktycznego w zakresie niezbędnym do stwierdzenia zgodności z przedłożonymi dokumentami⁷⁵³. Zauważa się także, że w toku tej, w założeniu skróconej i uproszczonej procedury, organy podatkowe mogą przeprowadzić pełne postępowanie dowodowe nie wszczynając postępowania podatkowego⁷⁵⁴. Podkreśla się przy tym, że w ramach czynności sprawdzających podatnikowi nie zagwarantowano pełnej ochrony procesowej, gdyż ze względu na treść art. 280 o.p. organów podatkowych nie obowiązują wszystkie zasady i terminy procesowe⁷⁵⁵. Stąd w doktrynie wysuwany jest postulat zreformowania instytucji czynności sprawdzających, przy czym reforma ta polegać miałaby bądź na wyraźnym wyznaczeniu ich zakresu i treści, przy założeniu pozostawienia czynności sprawdzających jako wyodrębnionej procedury, bądź na rozszerzeniu przepisów o postępowaniu podatkowym na czynności sprawdzające i rezygnację z wyodrębnienia legislacyjnego omawianej instytucji⁷⁵⁶.

Czynności sprawdzające podejmowane są przez organy podatkowe w stosunku do podatników dokonujących samoobliczenia podatku. Mając na uwadze, że na mocy art. 3

⁷⁵² Art. 272 pkt 1 lit. a; art. 272 pkt 1 lit. b; art. 272 pkt 2 i 3 o.p.

⁷⁵³ H. Dzwonkowski, Z. Zgierski, *op. cit.*, s. 200-202.

⁷⁵⁴ H. Dzwonkowski, *Powstawanie...*, s. 202-203.

⁷⁵⁵ *Ibidem*, s. 203.

⁷⁵⁶ *Ibidem*, s. 205-207.

pkt 3 lit. c o.p. na potrzeby niniejszej ustawy przez podatki rozumie się również niepodatkowe należności budżetowe, uprawniony jest wniosek, że celem czynności sprawdzających jest także weryfikacja prawidłowości samoobliczania niepodatkowych należności budżetowych. Pogląd ten znajduje potwierdzenie w literaturze przedmiotu, gdzie podkreśla się, że celem czynności sprawdzających jest m.in. terminowe wpłacanie podatków w szerokim znaczeniu, wynikającym z art. 3 pkt 3 o.p.⁷⁵⁷

Czynności sprawdzające przeprowadzane są zasadniczo przez organy podatkowe I instancji (art. 272 o.p.)⁷⁵⁸, z urzędu i selektywnie, co oznacza, że organy podatkowe nie mają obowiązku ich podejmowania w stosunku do każdego podmiotu zobowiązanego niepodatkowej należności budżetowej⁷⁵⁹. W toku czynności sprawdzających możliwe jest dokonanie korekty deklaracji zarówno przez podmiot zobowiązany niepodatkowej należności budżetowej, jak i przez prowadzący te czynności organ podatkowy. Zgodnie z art. 274 § 1 o.p. korekta ta może dotyczyć wyłącznie błędów rachunkowych, oczywistych omyłek lub niezgodnego z ustalonymi wymaganiami wypełnienia deklaracji. W myśl przepisu art. 274 § 1 pkt 1 o.p. w razie stwierdzenia powyższych uchybień, w zależności od ich charakteru i zakresu, korekty deklaracji dokonuje organ podatkowy w przypadku, gdy zmiana wysokości zobowiązania niepodatkowej należności budżetowej w wyniku tej korekty nie przekracza kwoty 5 000 zł. Natomiast gdy uchybienia te spowodowałyby konieczność dokonania korekty deklaracji, w wyniku której zmiana wysokości zobowiązania niepodatkowej należności budżetowej przekraczałaby wskazaną kwotę, organ podatkowy zwraca się do składającego deklarację o jej skorygowanie, a także złożenie niezbędnych wyjaśnień i przedstawia przyczyny, z powodu których podaje on w wątpliwość zawarte w deklaracji informacje⁷⁶⁰. Na dokonaną przez organ podatkowy korektę deklaracji podmiot zobowiązany niepodatkowej należności budżetowej w terminie czterech dni od dnia doręczenia uwierzytelnionej kopii skorygowanej deklaracji może wnieść do organu podatkowego, który dokonał korekty, sprzeciw, a jego wniesienie anuluje przedmiotową korektę⁷⁶¹. W razie niewniesienia sprzeciwu we wskazanym terminie dokonana przez organ podatkowy korekta deklaracji wywołuje skutki prawne jak korekta deklaracji złożona przez podmiot zobowiązany niepodatkowej należności budżetowej⁷⁶². Podjęcie czynności sprawdzających nie powoduje wszczęcia postępowania podatkowego,

⁷⁵⁷ M. Niezgódka-Medek, [w:] S. Babiarz *et al.*, *op. cit.*, s. 678.

⁷⁵⁸ Zgodnie z art. 272a o.p. Szef Krajowej Administracji Skarbowej lub organ podatkowy upoważniony przez ministra właściwego do spraw finansów publicznych dokonuje czynności sprawdzających odnoszących się do dokumentów składanych do tego organu w zakresie wymiany z państwami członkowskimi Unii Europejskiej informacji o podatku od towarów i usług.

⁷⁵⁹ Na temat czynności sprawdzających podejmowanych w stosunku do podatników: H. Dzwonkowski, Z. Zgierski, *op. cit.*, s. 200.

⁷⁶⁰ Art. 274 § 1 pkt 2 o.p.

⁷⁶¹ Art. 274 § 3 o.p.

⁷⁶² Art. 274 § 4 o.p.

jeżeli jednak w ich toku organ podatkowy ustali, że zachodzą przesłanki wszczęcia kontroli podatkowej lub postępowania podatkowego, dokumenty zgromadzone podczas czynności sprawdzających stanowią dowody w postępowaniu jurysdykcyjnym⁷⁶³. Związek czynności sprawdzających z postępowaniem podatkowym znajduje potwierdzenie także w treści art. 280 o.p. zawierającym odesłanie do odpowiedniego stosowania, w sprawach nieuregulowanych w dziale V o.p., wymienionych w niniejszym artykule przepisów działu IV tej ustawy regulującego jurysdykcyjne postępowanie podatkowe.

Czynności sprawdzające jako postępowanie *quasi*-kontrolne, w założeniu procedura uproszczona, o charakterze formalnoprawnym lub też wstępny etap kontroli podatkowej nie jest postępowaniem wymiarowym. Powstać może wątpliwość, czy założywszy, że wymiarem jest ustalenie lub określenie wysokości zobowiązania niepodatkowej należności budżetowej przez organy podatkowe, korekta deklaracji dokonywana przez organy podatkowe, na podstawie art. 274 § 1 pkt 1 o.p., w przypadku gdy w wyniku tej korekty zmianie ulega wysokość zobowiązania, nie mieści się w pojęciu wymiaru. Na tak postawione pytanie odpowiedzieć należy przecząco. Jak wskazywano, w ramach czynności sprawdzających dokonać można jedynie korekty błędów mających charakter formalny, polegających na przykład na wypełnieniu niewłaściwych rubryk deklaracji, pominięciu określonych pozycji deklaracji lub wadliwym podliczeniu poszczególnych kolumn⁷⁶⁴. Jednocześnie w przypadkach, gdy nie jest możliwe korygowanie deklaracji przez organ podatkowy, organ ten w razie stwierdzenia wskazanych błędów deklaracji zwraca się do składającego deklarację o jej skorygowanie i złożenie niezbędnych wyjaśnień⁷⁶⁵. Ponadto działania organów podatkowych podejmowane w ramach czynności sprawdzających nie tworzą powagi rzeczy osądzonej, a dokonywanie czynności sprawdzających nie jest ograniczone czasowo i może być podejmowane wielokrotnie, również w tej samej sprawie⁷⁶⁶. Dokonanie korekty deklaracji przez organ podatkowy w toku czynności sprawdzających nie powoduje, że w stosunku do składającego deklarację i w zakresie zobowiązania nią objętego nie może zostać wszczęta kontrola podatkowa lub postępowanie podatkowe, w toku którego określona zostanie inna aniżeli wykazana w skorygowanej deklaracji wysokość zobowiązania⁷⁶⁷. Skorygowanie deklaracji poprzez dokonanie poprawek lub uzupełnień w sytuacji, gdy deklaracja zawiera błędy rachunkowe lub inne oczywiste pomyłki, nie kwalifikuje się jako ustalenie bądź określenie

⁷⁶³ Zob. M. Masternak, *Rodzaje...*, s. 107-108; J. Zubrzycki, [w:] B. Adamiak, J. Borkowski, P. Borszowski, R. Mastalski, J. Zubrzycki, *op. cit.*, s. 1572.

⁷⁶⁴ J. Zubrzycki, [w:] B. Adamiak, J. Borkowski, P. Borszowski, R. Mastalski, J. Zubrzycki, *op. cit.*, s. 1576.

⁷⁶⁵ *Ibidem*.

⁷⁶⁶ M. Niezgódka-Medek, [w:] S. Babiarz *et al.*, *op. cit.*, s. 680.

⁷⁶⁷ J. Zubrzycki, [w:] B. Adamiak, J. Borkowski, P. Borszowski, R. Mastalski, J. Zubrzycki, *op. cit.*, s. 1576.

wysokości zobowiązania niepodatkowej należności budżetowej i nie mieści się w pojęciu tak rozumianego wymiaru tej należności.

W przypadku gdy zobowiązanie niepodatkowej należności budżetowej w rozumieniu przepisów Ordynacji podatkowej powstaje z mocy prawa, czynności sprawdzające już ze swej istoty mają charakter potencjalnie przedwymiarowy. Już samo ich podjęcie przez organy podatkowe pozwala założyć, że ustalenia, które dokonane zostaną w ich toku, skutkować mogą przeprowadzeniem przez organy podatkowe postępowania jurysdykcyjnego i dokonaniem wymiaru wysokości zobowiązania niepodatkowej należności budżetowej. W tym sensie postępowanie to, jako procedura umożliwiająca weryfikację prawidłowości samoobliczania wysokości zobowiązania niepodatkowej należności budżetowej dokonywanego przez podmiot zobowiązany niepodatkowej należności budżetowej, hipotetycznie skutkować może wszczęciem przez organy podatkowe postępowania podatkowego oraz dokonaniem wymiaru wysokości tego zobowiązania. Natomiast faktyczny charakter przedwymiarowy mają czynności sprawdzające w sytuacji, gdy poczynione w ich ramach ustalenia implikują wszczęcie przez organ podatkowy postępowania podatkowego, w toku którego ujawnione zostaną nieprawidłowości samoobliczania niepodatkowej należności budżetowej, w przypadku których stwierdzenia organ podatkowy zobligowany jest, na podstawie art. 21 § 3 o.p., do określenia (wymiaru) prawidłowej wysokości zobowiązania niepodatkowej należności budżetowej w drodze decyzji.

Sformułować można wniosek, że procedura czynności sprawdzających odgrywa szczególnie istotną rolę w przypadku, gdy ustawodawca zdecydował o zastosowaniu techniki samoobliczania niepodatkowych należności budżetowych. Wynika to z samej istoty tej instytucji. Zastosowanie techniki samoobliczania jest możliwe wyłącznie, gdy zobowiązanie niepodatkowej należności budżetowej powstaje z mocy samego prawa, co powoduje, że działania organów podatkowych koncentrują się wtedy przede wszystkim na kontroli prawidłowości samoobliczania wysokości zobowiązania dokonanego przez podmiot zobowiązany niepodatkowej należności budżetowej⁷⁶⁸. Niemniej jednak deklaracjami w rozumieniu przepisu art. 3 pkt 5 o.p. są również zeznania, wykazy, sprawozdania, zestawienia i informacje, do których składania, na podstawie przepisów prawa podatkowego, obowiązani są podatnicy, płatnicy i inkasenci. W doktrynie prawopodatkowej podkreśla się dlatego, że czynności sprawdzające mające na celu sprawdzenie terminowości i poprawności składanych deklaracji mogą dotyczyć nie tylko deklaracji podatkowych związanych z samoobliczeniem podatku, a więc deklaracji związanych z zobowiązaniami podatkowymi powstałymi z mocy prawa, ale również weryfikacji

⁷⁶⁸ Zob. na temat działań organów podatkowych podejmowanych w przypadku, gdy zastosowanie ma technika samoobliczania podatkowego: K. Teszner, *Pozycja organów podatkowych w postępowaniu podatkowym i kontrolnym – wybrane problemy*, „Studia Elckie” 10 (2008), s. 299.

terminowości i poprawności zeznań i informacji składanych przez podatników w celu umożliwienia organowi podatkowemu wydania decyzji wymiarowej ustalającej wysokość zobowiązania podatkowego⁷⁶⁹. Wskazuje się także, że w przypadku tym czynności sprawdzające poprzedzają wydanie decyzji wymiarowej przez organ podatkowy⁷⁷⁰. Przedstawiony pogląd odnieść należy także do czynności sprawdzających podejmowanych w celu weryfikacji terminowości i poprawności deklaracji (zeznań i informacji) składanych przez podmioty zobowiązane niepodatkowych należności budżetowych w celu umożliwienia organowi podatkowemu wydania decyzji ustalającej wysokość zobowiązania niepodatkowej należności budżetowej. Jeżeli zobowiązanie niepodatkowej należności budżetowej powstaje z dniem doręczenia decyzji wymiarowej, czynności sprawdzające podjęte przez organ podatkowy w celu sprawdzenia poprawności i terminowości składania deklaracji (zeznań, informacji) przez podmiot zobowiązany niepodatkowej należności budżetowej mają charakter przedwymiarowy w tym sensie, że dokonane w ich toku ustalenia umożliwiają organowi podatkowemu ustalenie prawidłowej wysokości tego zobowiązania. Wszczęcie przez organ podatkowy postępowania podatkowego i wydanie decyzji wymiarowej nie jest jednak w tym przypadku uzależnione od ustaleń poczynionych w ich ramach, ponieważ organ podatkowy obowiązany jest, na podstawie przepisów ustawy regulującej określoną niepodatkową należność budżetową, do wydania decyzji wymiarowej, jeżeli zobowiązanie niepodatkowej należności budżetowej powstaje z dniem doręczenia tej decyzji.

3.2.1.2. Kontrola podatkowa i kontrola celno-skarbowa

Postępowaniem kontrolnym nieposiadającym charakteru postępowania wymiarowego jest także uregulowana w dziale VI o.p. kontrola podatkowa. Podobnie jak czynności sprawdzające, podejmowana jest z urzędu i przez organy pierwszej instancji⁷⁷¹. Również analogicznie jak procedura czynności sprawdzających, kontrola podatkowa jest postępowaniem odrębnym, prowadzonym przez organy podatkowe poza postępowaniem jurysdykcyjnym⁷⁷². Przepisy Ordynacji podatkowej szczegółowo określają zarówno moment wszczęcia⁷⁷³, jak i zakończenia kontroli podatkowej⁷⁷⁴. Celem kontroli podatkowej jest sprawdzenie, czy kontrolowani, którymi mogą być podatnicy, płatnicy, inkasenci oraz następcy prawni, wywiązują się z obowiązków wynikających z przepisów prawa

⁷⁶⁹ A. Kaźmierski, D. Zalewski, [w:] D. Zalewski, A. Melezini (red. nauk.), *op. cit.*, s. 40. Podobnie: K. Teszner, *Czynności sprawdzające jako forma nadzoru podmiotów administracji podatkowej w zakresie realizacji zobowiązań podatkowych*, [w:] R. Dowgier (red.), *Ordynacja podatkowa. Kontrola...*, s. 93-94.

⁷⁷⁰ A. Kaźmierski, D. Zalewski, [w:] D. Zalewski, A. Melezini (red. nauk.), *op. cit.*, s. 40.

⁷⁷¹ Art. 282 oraz art. 281 § 1 o.p.

⁷⁷² M. Masternak, *Rodzaje...*, s. 108-109.

⁷⁷³ Art. 284 i art. 284a o.p.

⁷⁷⁴ Art. 291 § 4 o.p.

podatkowego⁷⁷⁵. Tak szeroko określony cel kontroli podatkowej obejmuje obowiązki o charakterze materialnoprawnym i proceduralnym⁷⁷⁶. Przepisy działu VI o.p., tak jak przepisy działu V tej ustawy regulujące czynności sprawdzające, winny być stosowane wprost i w pełnym zakresie do niepodatkowych należności budżetu państwa i budżetów jednostek samorządu terytorialnego, do których ustalania lub określania uprawnione są organy podatkowe. Stosowanie przepisów działu V i działu VI o.p. do przedmiotowej kategorii niepodatkowych należności budżetowych uzasadniają analogiczne argumenty. Do niepodatkowych należności budżetowych w rozumieniu Ordynacji podatkowej przepisy tego aktu prawnego stosuje się wprost i w całości. Przepis art. 3 pkt 3 lit. c o.p. nakazuje, na jej potrzeby, przez podatki rozumieć również niepodatkowe należności budżetowe. Uprawniony zatem jest wniosek, że „kontrolowanymi” w rozumieniu art. 281 § 1 o.p. mogą być również podmioty zobowiązane omawianej kategorii niepodatkowych należności budżetowych, a celem kontroli podatkowej jest sprawdzenie, czy podmioty te wywiązują się z obowiązków wynikających z przepisów prawa podatkowego. Przepisy Ordynacji podatkowej nie precyzują, czy kontroli podatkowej poddawane są zobowiązania powstające z mocy prawa, czy przez doręczenie decyzji⁷⁷⁷. Przyjmuje się zatem, że kontrola podatkowa ma szeroki zakres i obejmować może wszelkie wynikające z całości prawa podatkowego obowiązki kontrolowanego⁷⁷⁸. Przepisy działu VI o.p. stanowią więc podstawę prawną do przeprowadzania kontroli podatkowej zarówno w przypadku, gdy zobowiązania niepodatkowych należności budżetowych powstają z mocy prawa, jak i gdy powstają one z dniem doręczenia decyzji organu podatkowego. Za szczególnie istotną uznać należy możliwość przeprowadzenia, na podstawie przepisów dotyczących kontroli podatkowej, weryfikacji samoobliczania wysokości zobowiązań niepodatkowych należności budżetowych dokonywanego przez podmioty zobowiązane niepodatkowych należności budżetowych. Efektywne funkcjonowanie techniki samoobliczania niepodatkowych należności budżetowych uzależnione jest od dysponowania przez organy podatkowe skutecznymi narzędziami weryfikacji jego prawidłowości.

Procedura kontroli podatkowej, mimo formalnego wyodrębnienia legislacyjnego, jest ściśle powiązana z jurysdykcyjnym postępowaniem podatkowym⁷⁷⁹. Zgodnie z art. 292 o.p. w sprawach nieuregulowanych w dziale VI tej ustawy stosuje się odpowiednio wymienione w niniejszym artykule przepisy regulujące postępowanie podatkowe. W myśl powołanego artykułu w toku kontroli podatkowej stosuje się odpowiednio m.in. przepisy rozdziału 11 działu IV o.p. (z wyłączeniem art. 182-185) normującego postępowanie

⁷⁷⁵ Art. 281 § 1-2 o.p.

⁷⁷⁶ M. Niezgódka-Medek, [w:] S. Babiarczy *et al.*, *op. cit.*, s. 699.

⁷⁷⁷ D. Antonów, [w:] R. Mastalski, E. Fojcik-Mastalska (red. nauk.), *op. cit.*, s. 276.

⁷⁷⁸ *Ibidem*.

⁷⁷⁹ *Zob. ibidem*.

dowodowe. W konsekwencji zakres środków, którymi dysponują organy podatkowe w ramach kontroli podatkowej, jest szerszy niż ten, którymi dysponują one w toku postępowania podatkowego, ponieważ mogą korzystać z uprawnień przewidzianych w przepisach działu VI o.p., a dodatkowo, w zakresie nieuregulowanym w tym dziale, z instrumentów dowodowych, o których mowa w rozdziale 11 działu IV niniejszej ustawy⁷⁸⁰. W doktrynie wskazuje się, że kontrola podatkowa jest immanentnie związana z jurysdykcyjnym postępowaniem podatkowym, a fakt, że nie została ona uregulowana w dziale IV o.p., lecz w odrębnym dziale VI, stanowi istotny mankament Ordynacji podatkowej⁷⁸¹. Podkreśla się również, że postępowanie podatkowe i kontrola podatkowa w pewnej części, tj. w zakresie postępowania dowodowego są tożsame, a to uzasadnia, by były także tożsame pod względem regulacji prawnej⁷⁸². Różnice między obu postępowaniami sprowadzają się do ich rezultatu – protokół kontroli dotyczy merytorycznie tej samej materii co decyzja wymiarowa, lecz ustalenia w nim poczynione nie mają charakteru wiążącego, są przesłanką wydania decyzji, która zawiera dopiero regułę powinno zachowania się⁷⁸³. W ujęciu tym kontrola to etap postępowania podatkowego, który w zależności od dokonanych w nim ustaleń może zakończyć się potrzebą potencjalnego wymiaru, co oznacza, że wymiar jest dalszym w kolejności i szerszym co do zakresu konsekwencji rezultatem kontroli⁷⁸⁴.

W toku kontroli podatkowej organy podatkowe ustalają, czy kontrolowany zastosował właściwe normy prawne do danego stanu faktycznego, co oznacza, że kontrola ta dokonywana jest według kryterium legalności, czyli zgodności działania podmiotów kontrolowanych z prawem podatkowym⁷⁸⁵. Protokół kontroli, który dokumentuje przebieg kontroli podatkowej i którego doręczenie kontrolowanemu kończy kontrolę podatkową, zawierać powinien dlatego nie tylko opis dokonanych w trakcie kontroli ustaleń faktycznych, ale również ocenę prawną sprawy, będącej przedmiotem kontroli⁷⁸⁶. Dokonując oceny prawnej sprawy będącej przedmiotem kontroli podatkowej, kontrolujący powinien wskazać regulacje prawne, których stosowanie przez kontrolowanego było przedmiotem kontroli, i ustalić, czy kontrolowany wywiązał się z obowiązków wynikających z tych regulacji⁷⁸⁷. Powstaje pytanie, czy protokół kontroli może zawierać oprócz oceny prawnej

⁷⁸⁰ M. Niezgódka-Medek, [w:] S. Babiarz *et al.*, *op. cit.*, s. 700.

⁷⁸¹ R. Mastalski, [w:] B. Adamiak, J. Borkowski, P. Borszowski, R. Mastalski, J. Zubrzycki, *op. cit.*, s. 18.

⁷⁸² H. Dzwonkowski, Z. Zgierski, *op. cit.*, s. 171-174.

⁷⁸³ *Ibidem*.

⁷⁸⁴ *Ibidem*.

⁷⁸⁵ J. Zubrzycki, [w:] B. Adamiak, J. Borkowski, P. Borszowski, R. Mastalski, J. Zubrzycki, *op. cit.*, s. 1595.

⁷⁸⁶ Art. 290 § 1, art. 290 § 2 pkt 5, art. 290 § 2 pkt 6a oraz art. 291 § 4 o.p.

⁷⁸⁷ M. Popławski, [w:] C. Kosikowski, L. Etel, R. Dowgier, P. Pietrasz, M. Popławski, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2009, s. 1132.

także wyliczenie podstaw opodatkowania i kwoty zobowiązań niepodatkowych należności budżetowych, w tym przy zastosowaniu oszacowania podstawy opodatkowania. W literaturze prawnofinansowej, odnośnie do kontroli podatkowej przeprowadzanej w zakresie realizacji zobowiązań podatkowych, zauważa się, że przepis art. 290 § 2 o.p. nie wskazuje obliczenia podstawy opodatkowania lub kwoty zobowiązania jako elementu, który musi zawierać protokół kontroli, choć zawarte w treści tego artykułu sformułowanie „w szczególności” świadczy o tym, że wymieniony w nim katalog elementów protokołu kontroli nie ma charakteru zamkniętego⁷⁸⁸. Ponadto wskazuje się, że za ograniczeniem możliwości oszacowania podstawy opodatkowania w protokole kontroli przemawiają następujące argumenty. Po pierwsze, ustalenie podstawy opodatkowania w drodze oszacowania nie jest etapem kontroli podatkowej, lecz postępowania podatkowego, a protokół kontroli jest jedynie odzwierciedleniem czynności podejmowanych w toku kontroli⁷⁸⁹. Zważywszy ponadto, że po doręczeniu protokołu kontrolowany ma prawo uzupełnić materiał dowodowy, to wyliczenie podstawy opodatkowania w protokole kontroli byłoby po prostu przedwcześnie⁷⁹⁰. Po drugie, organ podatkowy nie jest związany ustaleniami protokołu kontroli w zakresie wyliczenia podstawy opodatkowania lub kwot zobowiązań podatkowych, gdy wydaje decyzję podatkową i są to elementy ujęte w protokole kontroli jedynie ze względów informacyjnych⁷⁹¹. Z drugiej strony zauważa się, że wyliczenie zobowiązań podatkowych w protokole kontroli ułatwia kontrolowanemu podjęcie decyzji o korekcie deklaracji po zakończeniu kontroli podatkowej, jak i ułatwia samą czynność korekty, a organ podatkowy może dzięki temu uniknąć konieczności prowadzenia postępowania jurysdykcyjnego⁷⁹². Mając na uwadze temat niniejszej pracy, rozważyć należy, czy ewentualne zamieszczenie w protokole kontroli wyliczenia podstawy opodatkowania lub kwoty niepodatkowej należności budżetowej nie mieści się w pojęciu wymiaru niepodatkowej należności budżetowej. Odpowiedź na to pytanie jest zdecydowanie negatywna. Uwzględniając poglądy występujące w piśmiennictwie na temat protokołu kontroli w przypadku, gdy kontrola dotyczy realizacji zobowiązań podatkowych, stwierdzić należy, że protokół kontroli nie zawiera elementów, o których mowa w art. 210 § 1 o.p., a fakt, iż zawiera on wyliczenie zobowiązań, nie daje podstawy do uznania, że jest to decyzja określająca w sposób władczy wysokość zobowiązania niepodatkowej należności budżetowej⁷⁹³.

⁷⁸⁸ Zob.: M. Sroczyński, [w:] P. Bohatyrewicz, S. Firkowski, M. Piotrowski, M. Przybylski, Ł. Sadowski, M. Sroczyński, K. Sołowiec, *Procedury podatkowe i administracyjne 2018 w jednostkach samorządu terytorialnego*, Warszawa 2018, s. 267.

⁷⁸⁹ P. Pietrasz, *Protokół badania ksiąg i protokół kontroli – wybrane zagadnienia*, [w:] M. Popławski (red.), *Ordynacja podatkowa. Zagadnienia proceduralne*, Białystok 2011, s. 83.

⁷⁹⁰ *Ibidem*, s. 82.

⁷⁹¹ *Ibidem*, s. 86.

⁷⁹² *Ibidem*, s. 84.

⁷⁹³ Zob. na temat protokołu kontroli, w przypadku gdy zakresem przedmiotowym kontroli podatkowej jest realizacja zobowiązań podatkowych: *ibidem*, s. 84.

Ustalenia dokonane w ramach kontroli podatkowej, gdy zobowiązanie niepodatkowej należności budżetowej w rozumieniu przepisów Ordynacji podatkowej powstaje z mocy prawa, skutkować mogą podjęciem przez organ podatkowy postępowania podatkowego i dokonaniem wymiaru niepodatkowej należności budżetowej. Przepis art. 165b § 1 o.p. stanowi, iż organ podatkowy, nie później niż w terminie 6 miesięcy od zakończenia kontroli podatkowej, wszczyna postępowanie podatkowe w sprawie, która była przedmiotem tej kontroli, w przypadku ujawnienia w jej toku nieprawidłowości co do wywiązywania się przez kontrolowanego z obowiązków wynikających z przepisów prawa podatkowego oraz niezłożenia przez podatnika deklaracji lub niedokonania przez niego korekty deklaracji w całości uwzględniającej ujawnione nieprawidłowości. Mając na uwadze treść art. 2 § 1 pkt 1 oraz art. 3 pkt 3 lit. c o.p., uznać należy, że organ podatkowy obowiązany jest, na podstawie art. 165b § 1 tej ustawy, do wszczęcia postępowania podatkowego w przypadku ujawnienia przez kontrolę podatkową nieprawidłowości co do wywiązywania się przez podmiot zobowiązany niepodatkowej należności budżetowej z obowiązków wynikających z przepisów prawa podatkowego oraz niezłożenia przez niego deklaracji lub niedokonania korekty deklaracji w całości uwzględniającej ujawnione nieprawidłowości. W postępowaniu tym organ podatkowy określa prawidłową wysokość zobowiązania niepodatkowej należności budżetowej. Ma miejsce zatem wymiar niepodatkowej należności budżetowej dokonywany przez organ podatkowy w drodze decyzji o charakterze deklaratoryjnym. Dokumenty zgromadzone w toku kontroli podatkowej stanowią dowody w tym postępowaniu⁷⁹⁴. Organ podatkowy nie wszczyna postępowania podatkowego w przypadku uwzględnienia w całości złożonych przez kontrolowanego wyjaśnień lub zastrzeżeń do protokołu kontroli⁷⁹⁵. Uprawnienie do skorygowania deklaracji, które na czas trwania kontroli ulega zawieszeniu, w zakresie nią objętym, przysługuje nadal po jej zakończeniu⁷⁹⁶. Z treści powołanych unormowań wynika, że organ podatkowy w przypadku ujawnienia w toku kontroli podatkowej nieprawidłowości samoobliczania niepodatkowej należności budżetowej przez kontrolowanego nie wszczyna postępowania podatkowego mającego na celu określenie prawidłowej wysokości zobowiązania niepodatkowej należności budżetowej, jeżeli kontrolowany dokona korekty deklaracji w całości uwzględniającej ujawnione nieprawidłowości lub organ podatkowy w całości uwzględnieni złożone przez kontrolowanego wyjaśnienia lub zastrzeżenia do protokołu kontroli. W świetle przepisu art. 165b § 3 pkt 1 i pkt 2 o.p. postępowanie podatkowe może być wszczęte także po upływie sześciu miesięcy od zakończenia kontroli podatkowej, jeżeli podmiot zobowiązany niepodatkowej należności budżetowej dokona ponownej korekty deklaracji, w której nieprawidłowości

⁷⁹⁴ Art. 181 o.p.

⁷⁹⁵ Art. 165b § 2 o.p.

⁷⁹⁶ Art. 81b § 1 pkt 1 i art. 81b § 1 pkt 2 lit a o.p.

ujawnione w kontroli podatkowej nie zostaną uwzględnione lub też organ podatkowy otrzyma informacje uzasadniające wszczęcie postępowania podatkowego od organów podatkowych lub od innych organów. Analiza przepisów działu VI o.p. i poglądów przedstawicieli doktryny na temat instytucji kontroli podatkowej prowadzi do wniosku, że procedura ta ma charakter typowo kontrolny i potencjalnie przedwymiarowy. W postępowaniu kontrolnym organy podatkowe weryfikują zastosowanie przez kontrolowanego odpowiednich przepisów prawnych do danego stanu faktycznego, ale nie dokonują wymiaru wysokości zobowiązania niepodatkowej należności budżetowej. W przypadku gdy zobowiązanie niepodatkowej należności budżetowej w rozumieniu przepisów Ordynacji podatkowej powstaje z mocy prawa, a ustalenia kontroli podatkowej ujawnią konieczność dokonania wymiaru, organy podatkowe obowiązane są wszcząć postępowanie jurysdykcyjne i określić wysokość zobowiązania w drodze decyzji. Wymiar niepodatkowej należności budżetowej może być zatem konsekwencją dokonanej kontroli podatkowej, jeśli w jej wyniku ujawnione zostaną nieprawidłowości samoobliczenia niepodatkowej należności budżetowej przez podmiot zobowiązany niepodatkowej należności budżetowej. W sytuacji tej kontrola podatkowa poprzedzająca postępowanie wymiarowe stanowi faktyczne postępowanie przedwymiarowe.

Postępowaniem kontrolnym, które poprzedzać może wymiar zobowiązań niepodatkowych należności budżetowych w rozumieniu przepisów Ordynacji podatkowej jest również kontrola celno-skarbowa. Przepisy normujące kontrolę celno-skarbową zawarte są poza Ordynacją podatkową. Zgodnie z art. 94 ust. 1 ustawy o KAS wymienione w tym artykule przepisy Ordynacji podatkowej znajdują zastosowanie do kontroli celno-skarbowej tylko w zakresie nieuregulowanym w ustawie o KAS i odpowiednio. Za postępowanie odrębne od kontroli podatkowej kontrolę celno-skarbową uznaje się również w doktrynie⁷⁹⁷. Przyjmuje się, iż stanowi ona szczególną procedurę pozyskiwania i gromadzenia dowodów do postępowania podatkowego, istotną w przypadku zawiłego stanu faktycznego⁷⁹⁸.

Wykonywanie kontroli celno-skarbowej należy do zadań naczelnika urzędu celno-skarbowego⁷⁹⁹, a jej zakresem przedmiotowym objęte jest m.in. przestrzeganie przepisów prawa podatkowego w rozumieniu art. 3 pkt 2 o.p.⁸⁰⁰ Podmiotami podlegającymi tej

⁷⁹⁷ Zob. J. Zubrzycki, [w:] B. Adamiak, J. Borkowski, P. Borszowski, R. Mastalski, J. Zubrzycki, *op. cit.*, s. 1596.

⁷⁹⁸ A. Melezini, K. Teszner, *Kontrola celno-skarbowa – wybrane aspekty ustrojowe i proceduralne*, „Białostockie Studia Prawnicze” 2019, Vol. 24, nr 3, s. 23.

⁷⁹⁹ Art. 33 ust. 1 pkt 1 ustawy o KAS (z wyłączeniem kontroli, o której mowa w dziale IIB o.p., oraz kontroli prawidłowości i prawdziwości oświadczeń o stanie majątkowym, składanych przez osoby zatrudnione w jednostkach organizacyjnych KAS oraz funkcjonariuszy – art. 33 ust. 1 pkt 1 w związku z art. 54 ust. 2 pkt 9 ustawy o KAS).

⁸⁰⁰ Art. 54 ust. 1 pkt 1 ustawy o KAS.

kontroli (kontrolowanymi) są podmioty obowiązane do przestrzegania przepisów prawa objętych jej zakresem przedmiotowym⁸⁰¹. Przypomnieć należy, że przepisami prawa podatkowego są m.in. ustawy dotyczące niepodatkowych należności budżetowych oraz przepisy aktów wykonawczych wydanych na ich podstawie. Mając powyższe na uwadze, podmioty zobowiązane niepodatkowych należności budżetowych w rozumieniu przepisów Ordynacji podatkowej uznać należy za podmioty, których obowiązkiem jest przestrzeganie przepisów prawa podatkowego, a co za tym idzie, podlegać mogą kontroli celno-skarbowej.

Wynik kontroli, którego doręczenie kończy kontrolę celno-skarbową prowadzoną w zakresie przestrzegania przepisów prawa podatkowego, zawiera m.in. informację o stwierdzonych w jej toku nieprawidłowościach lub ich braku oraz pouczenie o prawie złożenia korekty deklaracji⁸⁰². Kontrolowany może skorygować w zakresie objętym kontrolą celno-skarbową uprzednio złożoną deklarację podatkową w terminie czternastu dni od dnia doręczenia wyniku kontroli⁸⁰³, przy czym uprawnienie do skorygowania deklaracji przysługuje nadal po zakończeniu kontroli celno-skarbowej, jeżeli w jej wyniku nie stwierdzono nieprawidłowości albo organ uwzględnił złożoną korektę⁸⁰⁴. W przypadku gdy w toku kontroli celno-skarbowej stwierdzone zostały nieprawidłowości w zakresie przestrzegania przepisów prawa podatkowego, a kontrolowany nie złożył korekty deklaracji lub organ nie uwzględnił złożonej korekty deklaracji, zakończona kontrola celno-skarbowa przekształca się w postępowanie podatkowe⁸⁰⁵, co następuje z dniem doręczenia kontrolowanemu postanowienia o przekształceniu, na które nie służy zażalenie⁸⁰⁶. Do przeprowadzenia postępowania podatkowego i wydania decyzji właściwy jest naczelnik urzędu celno-skarbowego, który sporządził wynik kontroli celno-skarbowej⁸⁰⁷. Konsekwencją przekształcenia kontroli celno-skarbowej w postępowanie podatkowe jest „stabilizacja” właściwości danego naczelnika urzędu celno-skarbowego, ponieważ o ile kontrola celno-skarbowa może być przez niego wykonywana na terytorium całego kraju, to w świetle art. 83 ust. 4 ustawy o KAS do przeprowadzenia postępowania podatkowego i wydania decyzji właściwy jest wyłącznie ten naczelnik urzędu celno-skarbowego, który sporządził wynik kontroli celno-skarbowej⁸⁰⁸. W zakresie nieuregulowanym w ustawie o KAS do postępowania podatkowego podjętego

⁸⁰¹ Art. 57 ustawy o KAS.

⁸⁰² Art. 82 ust. 1, art. 82 ust. 2 pkt 5-6 ustawy o KAS.

⁸⁰³ Art. 82 ust. 3 ustawy o KAS.

⁸⁰⁴ Art. 82 ust. 4 ustawy o KAS.

⁸⁰⁵ Art. 83 ust. 1 pkt 1-2 ustawy o KAS.

⁸⁰⁶ Art. 83 ust. 3 ustawy o KAS.

⁸⁰⁷ Art. 83 ust. 4 ustawy o KAS.

⁸⁰⁸ K. Teszner, *Wpływ reformy administracji skarbowej na podatkowe postępowanie wyjaśniające*, [w:] R. Dowgier, M. Popławski (red.), *op. cit.*, s. 215.

w wyniku przekształcenia kontroli celno-skarbowej przepisy Ordynacji podatkowej stosuje się odpowiednio, z wyjątkiem art. 165 o.p. normującego możliwość wszczęcia postępowania na żądanie strony lub z urzędu⁸⁰⁹. W postępowaniu tym, na mocy art. 181 o.p., dokumenty zgromadzone w toku kontroli celno-skarbowej są dowodami. Korekta deklaracji złożona po upływie czternastu dni od dnia doręczenia wyniku kontroli, a przed doręczeniem postanowienia o przekształceniu nie wywołuje skutków prawnych⁸¹⁰.

Analiza powołanych przepisów ustawy o KAS potwierdza, że kontrola celno-skarbowa stanowi postępowanie kontrolne odrębne od kontroli podatkowej w rozumieniu przepisów działu VI o.p. Nie jest to również postępowanie wymiarowe, w toku którego dokonywany zostaje wymiar wysokości zobowiązań niepodatkowych należności budżetowych. Kontrola celno-skarbowa może przekształcić się w postępowanie wymiarowe – postępowanie podatkowe – dopiero w przypadku stwierdzenia w jej toku nieprawidłowości w zakresie przestrzegania przepisów prawa podatkowego i pod warunkiem niezłożenia przez kontrolowanego korekty deklaracji lub nieuwzględnienia przez organ złożonej przez kontrolowanego korekty deklaracji. Postępowanie podatkowe wszczęte przez naczelnika urzędu celno-skarbowego w wyniku przekształcenia kontroli celno-skarbowej jest odrębnym od niej postępowaniem wymiarowym mającym na celu określenie prawidłowej wysokości zobowiązania niepodatkowej należności budżetowej, czego potwierdzeniem jest formalne oddzielenie obu postępowań wymogiem doręczenia kontrolowanemu postanowienia o przekształceniu, o którym mowa w art. 83 ust. 3 ustawy o KAS. Wszczęta kontrola celno-skarbowa stanowi postępowanie potencjalnie przedwymiarowe. Kontrolę celno-skarbową uznać należy natomiast za faktyczne postępowanie przedwymiarowe, jeżeli w postępowaniu podatkowym podjętym na skutek przekształcenia kontroli celno-skarbowej w to postępowanie naczelnik urzędu celno-skarbowego dokona wymiaru wysokości zobowiązania niepodatkowej należności budżetowej w drodze decyzji.

3.2.2. Określanie wysokości zobowiązań niepodatkowych należności budżetowych w drodze deklaratoryjnej decyzji podatkowej

W przypadku stwierdzenia w toku postępowań przedwymiarowych nieprawidłowości samoobliczania niepodatkowych należności budżetowych w rozumieniu przepisów Ordynacji podatkowej ustalenia poczynione w ramach tych postępowań rodzić mogą konieczność wszczęcia przez organy podatkowe jurysdykcyjnego postępowania podatkowego i określenia (dokonania wymiaru) prawidłowej wysokości zobowiązania niepodatkowej należności budżetowej. Postępowanie, w toku którego organy podatkowe określają wysokość zobowiązań przedmiotowej kategorii niepodatkowych należności

⁸⁰⁹ Art. 94 ust. 2 ustawy o KAS.

⁸¹⁰ Art. 82 ust. 3 ustawy o KAS.

budżetowych (postępowanie wymiarowe), regulują przepisy działu IV o.p. Postępowanie w sprawie określenia wysokości zobowiązań niepodatkowych należności budżetowych w rozumieniu przepisów Ordynacji podatkowej ma zatem ten sam charakter prawny co postępowanie w przedmiocie określenia wysokości zobowiązań podatkowych. Weryfikacja dokonanej przez podmiot zobowiązany niepodatkowej należności budżetowej samoobliczenia wysokości jej zobowiązania przeprowadzona zostać może przez organ podatkowy w postępowaniu jurysdykcyjnym (postępowaniu wymiarowym) również bez wcześniejszego przeprowadzenia przez ten organ postępowania lub postępowań o charakterze kontrolnym i potencjalnie przedwymiarowym. Przepisy Ordynacji podatkowej nie zawierają wymogu obligatoryjnego przeprowadzenia przez organy podatkowe czynności sprawdzających lub kontroli podatkowej przed wszczęciem postępowania podatkowego w sprawie określenia wysokości zobowiązania podatkowego. Analogicznie organ podatkowy może wszcząć postępowanie podatkowe mające na celu określenie wysokości zobowiązania niepodatkowej należności budżetowej bez uprzedniego przeprowadzenia czynności sprawdzających lub kontroli podatkowej. Zgodnie z art. 165 § 1 o.p. postępowanie podatkowe wszczyna się z urzędu lub na żądanie strony. Przepis powołanego artykułu, wskazując na dwa sposoby wszczęcia postępowania podatkowego, nie określa, w jakich sprawach sposoby te mogą znaleźć zastosowanie⁸¹¹. W orzecznictwie sądów administracyjnych podnosi się, że w przypadku, gdy ustawa nakłada na podatnika obowiązek obliczenia podatku, nie może on żądać od organu dokonania takiego obliczenia, gdyż w ten sposób przerzuciłaby w istocie obowiązek na organ, niwecząc sens tej konstrukcji poboru podatku (samoobliczenia)⁸¹². Odnosząc powołane stanowisko judykatury do postępowania podatkowego, którego celem jest weryfikacja samoobliczenia dokonanej przez podmiot zobowiązany niepodatkowej należności budżetowej i określenie wysokości zobowiązania niepodatkowej należności budżetowej, uprawnione jest twierdzenie, że postępowanie to organ podatkowy wszczyna z urzędu. Datą wszczęcia postępowania podatkowego z urzędu jest dzień doręczenia stronie postanowienia o jego wszczęciu⁸¹³. Z momentem wszczęcia postępowania podatkowego kończy się proces samodzielnego obliczenia wysokości zobowiązania, a uprawnienie i obowiązek określenia jego prawidłowej wysokości spoczywa od tej chwili na organach podatkowych⁸¹⁴. Złożenie deklaracji korygującej po wszczęciu postępowania podatkowego nie wywołuje skutków prawnych⁸¹⁵. Uprawnienie do skorygowania deklaracji ulega zawieszeniu na czas trwania postępowania podatkowego

⁸¹¹ Wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 9 grudnia 2004 r., I SA/Wr 1323/03, Legalis nr 1147844.

⁸¹² Wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 9 grudnia 2004 r., I SA/Wr 1323/03, Legalis nr 1147844.

⁸¹³ Art. 165 § 4 o.p.

⁸¹⁴ W odniesieniu do zobowiązań podatkowych: Z. Ofiarski, *Ogólne prawo podatkowe. Zagadnienia materialnoprawne i proceduralne*, Warszawa 2013, s. 134.

⁸¹⁵ Wyrok WSA w Warszawie z dnia 10 marca 2004 r., III SA 1446/02, Legalis nr 89438.

– w zakresie objętym tym postępowaniem, a po jego zakończeniu przysługuje tylko w zakresie nieobjętym decyzją określającą wysokość zobowiązania⁸¹⁶. Organ podatkowy określa prawidłową wysokość zobowiązania niepodatkowej należności budżetowej, jeżeli zaistnieją przesłanki, o których mowa w art. 21 § 3 o.p., a więc w przypadku stwierdzenia w postępowaniu podatkowym, że podmiot zobowiązany niepodatkowej należności budżetowej, mimo ciążącego na nim obowiązku, nie zapłacił niepodatkowej należności budżetowej w całości lub w części, nie złożył deklaracji albo powstałego zobowiązania nie wykazano lub że wysokość tego zobowiązania jest inna niż wykazana w deklaracji. Zauważyć należy, że w myśl art. 21 § 3 o.p. organ podatkowy zobowiązany jest do określenia wysokości niepodatkowej należności budżetowej w przypadku stwierdzenia w postępowaniu podatkowym zaistnienia którejkolwiek z wymienionych w tym artykule przesłanek. Określając w postępowaniu podatkowym wysokość zobowiązania niepodatkowej należności budżetowej, organ podatkowy dokonuje wymiaru prawidłowej wysokości tego zobowiązania. Przesłanki wymienione w treści art. 21 § 3 o.p. stanowią nieprawidłowości (wadliwości) samoobliczenia wysokości zobowiązania niepodatkowej należności budżetowej przez podmiot zobowiązany niepodatkowej należności budżetowej, których stwierdzenie skutkuje koniecznością dokonania przez organ podatkowy wymiaru prawidłowej wysokości tego zobowiązania. W odróżnieniu zatem od czynności sprawdzających, kontroli podatkowej i kontroli celno-skarbowej, postępowanie podatkowe jest postępowaniem wymiarowym niepodatkowych należności budżetowych, w ramach którego organ podatkowy określa prawidłową wysokość powstałego z mocy prawa zobowiązania niepodatkowej należności budżetowej. Podobnie natomiast jak w przypadku wymienionych postępowań przedwymiarowych, celem tego postępowania jest także weryfikacja samoobliczania wysokości zobowiązania niepodatkowej należności budżetowej dokonanego przez podmiot zobowiązany niepodatkowej należności budżetowej.

W postępowaniu w sprawie określenia wysokości zobowiązania niepodatkowej należności budżetowej w rozumieniu przepisów Ordynacji podatkowej obowiązują zasady ogólne postępowania podatkowego uregulowane w art. 120-129 tej ustawy. Zasady ogólne wyznaczają model danej procedury i stanowią linie przewodnie do szczegółowych rozwiązań proceduralnoprawnych⁸¹⁷. Jedną z zasad ogólnych postępowania podatkowego jest zasada prawdy obiektywnej, która ma podstawowy wpływ na ukształtowanie całego postępowania oraz rozłożenie ciężaru dowodu w postępowaniu podatkowym⁸¹⁸.

⁸¹⁶ Art. 81b § 1 pkt 1 oraz art. 81b § 1 pkt 2 lit. b o.p.

⁸¹⁷ K. Jandy-Jendrońska, J. Jendrońska, *op. cit.*, s. 171, za: P. Pietrasz, I. Szczepańska, *Nowe technologie w podatkowym postępowaniu dowodowym – wybrane zagadnienia*, [w:] R. Dowgier (red.), *Ordynacja podatkowa. Stan obecny i kierunki zmian*, Białystok 2015, s. 90.

⁸¹⁸ B. Adamiak, [w:] B. Adamiak, J. Borkowski, P. Borszowski, R. Mastalski, J. Zubrzycki, *op. cit.*, s. 1073.

Zasada ta wyraża się w obowiązku podejmowania przez organy podatkowe wszelkich niezbędnych działań w celu dokładnego wyjaśnienia stanu faktycznego oraz załatwienia sprawy w postępowaniu podatkowym⁸¹⁹. Zgodnie z przepisami Ordynacji podatkowej jako dowód należy dopuścić wszystko, co przyczynić się może do wyjaśnienia sprawy, a nie jest sprzeczne z prawem⁸²⁰. W ustawie tej przyjmuje się więc zasadę otwartego katalogu dowodów w postępowaniu podatkowym, przy czym w art. 181 wymienia się przykładowy katalog dowodów mogących mieć zastosowanie w postępowaniu podatkowym⁸²¹. Na mocy powołanego artykułu dowodami w postępowaniu podatkowym mogą być w m.in. księgi podatkowe, deklaracje złożone przez stronę, zeznania świadków, opinie biegłych, dokumenty zgromadzone w toku czynności sprawdzających, kontroli podatkowej lub kontroli celno-skarbowej. Organ podatkowy jest obowiązany zebrać oraz w sposób wyczerpujący rozpatrzyć cały materiał dowodowy⁸²². W przypadku gdy brakuje dowodów pozwalających na określenie podstawy wymiaru (ustalenia) niepodatkowej należności budżetowej, organ podatkowy dokonuje jej oszacowania. Przesłanki dokonywania wymiaru szacunkowego określa art. 23 § 1 o.p.⁸²³ Najczęściej przyczyną oszacowania jest niemożność wykorzystania ksiąg podatkowych w procesie wymiarowym⁸²⁴. Organ podatkowy stwierdza konieczność dokonania oszacowania oraz jego metodę, której wybór powinien uzasadnić⁸²⁵. W doktrynie prawa podatkowego zauważa się, że oszacowanie podstawy opodatkowania, pomimo iż nominalnie stanowi instytucję prawa materialnego uregulowaną w art. 23 o.p., musi być jednak realizowane w ramach postępowania podatkowego⁸²⁶. Stanowi składnik wymiarowego postępowania podatkowego, a efekty oszacowania są elementem wymiaru, w tym decyzji kończącej to postępowanie⁸²⁷.

Pojęcie wymiaru wysokości zobowiązania i pojęcie decyzji wymiarowej są ze sobą immanentnie związane. Decyzje wymiarowe podejmowane w wyniku dokonania przez organy podatkowe w toku postępowania podatkowego wymiaru niepodatkowych należności budżetowych, analogicznie jak decyzje wymiarowe wydawane przez organy

⁸¹⁹ Art. 122 o.p.

⁸²⁰ Art. 180 § 1 o.p.

⁸²¹ H. Dzwonkowski, J. Gorąca-Paczuska, *Art. 180*, [w:] H. Dzwonkowski (red.), *Ordynacja podatkowa...*, 2020 [dostęp: 20.06.2020].

⁸²² Art. 187 § 1 o.p.

⁸²³ Zgodnie z art. 23 § 1 o.p.: „Organ podatkowy określa podstawę opodatkowania w drodze oszacowania, jeżeli: 1) brak jest ksiąg podatkowych lub innych danych niezbędnych do jej określenia lub 2) dane wynikające z ksiąg podatkowych nie pozwalają na określenie podstawy opodatkowania, lub 3) podatnik naruszył warunki uprawniające do korzystania ze zryczałtowanej formy opodatkowania”.

⁸²⁴ A. Huchla, [w:] R. Mastalski, E. Fojcik-Mastalska (red. nauk.), *op. cit.*, s. 266.

⁸²⁵ *Ibidem*. Zob. także: wyrok WSA w Gorzowie Wlkp. z dnia 29 marca 2007 r., I SA/Go 1208/06, Legalis nr 105786.

⁸²⁶ A. Huchla, [w:] R. Mastalski, E. Fojcik-Mastalska (red. nauk.), *op. cit.*, s. 266.

⁸²⁷ *Ibidem*.

podatkowe na skutek przeprowadzenia wymiaru zobowiązań podatkowych, to decyzje w rozumieniu art. 207 o.p. Decyzje podejmowane przez organy podatkowe w wyniku przeprowadzenia wymiaru wysokości zobowiązania niepodatkowej należności budżetowej, czyli decyzje, w których organ podatkowy określa lub ustala wysokość zobowiązania, zaliczyć należy bez wątpienia do kategorii decyzji *stricte* wymiarowych, a więc decyzji dotyczących wysokości zobowiązania. Zgodnie z podziałem decyzji podatkowych na deklaratoryjne i konstytutywne decyzje wymiarowe, w których organy podatkowe określają wysokość powstałego z mocy prawa zobowiązania niepodatkowych należności budżetowych, mają charakter deklaratoryjny. Należy zwrócić uwagę na to, że na podstawie art. 21 § 3 o.p., w brzmieniu tego artykułu obowiązującym do dnia 31 grudnia 2002 r.⁸²⁸, organ podatkowy, wydając przedmiotową decyzję, obowiązany był do określenia w niej wysokości zaległości z tytułu niepodatkowej należności budżetowej lub stwierdzenia nadpłaty. Na mocy powołanej już w niniejszej pracy nowelizacji o.p. z 12 września 2002 r. (która weszła w życie z dniem 1 stycznia 2003 r.) art. 21 § 3 o.p. otrzymał nowe brzmienie, zgodnie z którym organ podatkowy, wydając decyzję, o której mowa w tym artykule, określa w niej jedynie wysokość zobowiązania podatkowego⁸²⁹. Na podstawie tej samej nowelizacji nowe brzmienie otrzymał również art. 53 § 4 o.p.⁸³⁰, który w brzmieniu do dnia 31 grudnia 2002 r.⁸³¹ zobowiązywał organy podatkowe do naliczania odsetek za zwłokę m.in. w przypadku wydawania decyzji określającej wysokość zaległości podatkowej na podstawie art. 21 § 3 i § 4 o.p. Od początku 2003 r. jedyną wielkością określaną przez organ podatkowy w decyzji wydawanej na podstawie art. 21 § 3 o.p. powinna być wysokość zobowiązania podatkowego za dany okres, w szczególności decyzja taka nie powinna rozstrzygać o wysokości odsetek za zwłokę, zaległości podatkowej lub kwocie nadpłaty⁸³². Zważywszy, że na podstawie art. 21 § 3 o.p. organy podatkowe zobligowane są także do określania w drodze decyzji wysokości zobowiązania niepodatkowych należności budżetowych w rozumieniu przepisów Ordynacji podatkowej, uprawniony jest wniosek, że od 1 stycznia 2003 r. w decyzji tej organ podatkowy określa wyłącznie prawidłową wysokość zobowiązania niepodatkowej należności budżetowej.

⁸²⁸ Zob. Dz. U. Nr 137, poz. 926.

⁸²⁹ Art. 1 pkt 12 lit. a nowelizacji o.p. z 12 września 2002 r.

⁸³⁰ Art. 1 pkt 42 nowelizacji o.p. z 12 września 2002 r.

⁸³¹ Zob. Dz. U. Nr 137, poz. 926.

⁸³² K. Rutkowski, *Decyzja w sprawie stwierdzenia nadpłaty a decyzja określająca wysokość zobowiązania podatkowego*, „Monitor Podatkowy” 2011, nr 7, Legalis/el. [dostęp: 02.05.2020].

3.3. Normatywny model wymiaru niepodatkowych należności budżetowych w rozumieniu przepisów Ordynacji podatkowej, których zobowiązanie powstaje z mocy prawa

Analiza polskich regulacji prawnych dotyczących wymiaru niepodatkowych należności budżetowych w rozumieniu przepisów Ordynacji podatkowej, których zobowiązanie powstaje z mocy prawa, dokonana w czwartym rozdziale pracy umożliwia określenie konstrukcji modelu wymiaru przewidzianego przez ustawodawcę dla tej kategorii niepodatkowych należności budżetowych. Analiza ta pozwala odtworzyć strukturę i wskazać elementy tego modelu. Pierwszym jego elementem, który determinuje dalszą jego konstrukcję, jest sposób powstawania zobowiązania niepodatkowej należności budżetowej. W przypadku gdy zobowiązanie niepodatkowej należności budżetowej powstaje z mocy prawa, obowiązek ustalenia jego wysokości ciąży na podmiocie zobowiązanym niepodatkowej należności budżetowej. W sytuacji gdy zobowiązanie niepodatkowej należności budżetowej powstaje z mocy prawa, podmiot zobowiązany niepodatkowej należności budżetowej dokonuje samoobliczenia obciążającego go zobowiązania, co sprowadza się do obliczenia i zwykle wykazania jego wysokości w deklaracji oraz wpłaty należnej kwoty niepodatkowej należności budżetowej na rachunek właściwego organu podatkowego. W przypadku gdy przepisy prawa podatkowego nakładają na podmiot zobowiązany niepodatkowej należności budżetowej obowiązek złożenia deklaracji, niepodatkowa należność budżetowa wykazana w deklaracji jest jej kwotą do zapłaty. Samoobliczenie niepodatkowej należności budżetowej przez podmiot zobowiązany niepodatkowej należności budżetowej polegać może także na wpłacie (zapłacie) niepodatkowej należności budżetowej, jeżeli przepisy prawa podatkowego nie przewidują obowiązku składania deklaracji. Samoobliczenie niepodatkowej należności budżetowej wiąże się zatem z tym, że ciężar ustalenia wysokości zobowiązania ciąży na podmiocie zobowiązanym niepodatkowej należności budżetowej, bez udziału organów podatkowych⁸³³. Niemniej jednak na tym etapie nie dochodzi do wymiaru niepodatkowej należności budżetowej. Mamy tu więc do czynienia z prezentowanym w doktrynie prawa podatkowego dwuetapowym modelem stosowania prawa⁸³⁴. Zgodnie z założeniami koncepcji dwuetapowego modelu stosowania prawa podatkowego samoobliczanie podatkowe dokonywane przez podatników jest pierwszym etapem tego modelu, co oznacza, że pierwszy etap stosowania prawa w przedmiotowym modelu odbywa się bez bezpośredniego udziału organów publicznych⁸³⁵. Drugi etap stosowania prawa podatkowego następuje natomiast wówczas, gdy organ podatkowy, kwestionując prawidłowość

⁸³³ Zob. na temat samoobliczania podatkowego: R. Wolański, *op. cit.*, s. 245.

⁸³⁴ Zob. R. Mastalski, *Stosowanie...*, s. 39.

⁸³⁵ *Ibidem*.

samoobliczania podatkowego, dokonuje wymiaru kontrolnego⁸³⁶. Ustalenie roszczenia podatkowego państwa lub władzy samorządowej i jego realizacja nastąpić może zatem już w pierwszym etapie stosowania prawa, jeżeli organ podatkowy nie kwestionuje prawidłowości samoobliczenia podatku przez podatnika⁸³⁷. Powołana koncepcja dwuetapowego modelu stosowania prawa podatkowego ma zastosowanie także w odniesieniu do niepodatkowych należności budżetowych w rozumieniu przepisów Ordynacji podatkowej. W sytuacji gdy zobowiązanie niepodatkowej należności budżetowej tej kategorii powstaje z mocy prawa, wymiar tego zobowiązania przez organ podatkowy ma na celu weryfikację prawidłowości samoobliczania niepodatkowej należności budżetowej. W przypadku gdy zobowiązanie niepodatkowej należności budżetowej powstaje z mocy prawa, do jego wymiaru przez organ podatkowy może zatem w ogóle nie dojść. Przeprowadzenie wymiaru zobowiązania niepodatkowej należności budżetowej przez organ podatkowy jest bezcelowe, gdy podmiot zobowiązany niepodatkowej należności budżetowej prawidłowo obliczy i wykaże w deklaracji wysokość obciążającego go zobowiązania (jeżeli z przepisów prawa podatkowego wynika obowiązek składania deklaracji) oraz uiści w terminie należną kwotę niepodatkowej należności budżetowej na rachunek organu podatkowego. W sytuacji gdy organ podatkowy nie kwestionuje dokonanego przez podmiot zobowiązany niepodatkowej należności budżetowej samoobliczenia jej wysokości, kwota niepodatkowej należności budżetowej wykazana w deklaracji jest kwotą tej należności do zapłaty.

Sformułować można wniosek, że sposób powstawania zobowiązania niepodatkowej należności budżetowej jest istotnym elementem normatywnego modelu wymiaru niepodatkowych należności budżetowych, który determinuje strukturę tego modelu. Kolejnym elementem normatywnego modelu wymiaru niepodatkowych należności budżetowych w rozumieniu przepisów Ordynacji podatkowej, których zobowiązanie powstaje z mocy prawa, są postępowania przedwymiarowe. Postępowania przedwymiarowe w analizowanym modelu odgrywają szczególną rolę. Efektywność zastosowania techniki samoobliczania niepodatkowych należności budżetowych uzależniona jest bowiem od możliwości weryfikacji jego prawidłowości przez organy podatkowe. Weryfikacja ta może mieć miejsce zarówno w toku postępowań przedwymiarowych, jak i w postępowaniu wymiarowym. Stąd w omawianym normatywnym modelu wymiaru niepodatkowych należności budżetowych dwa odrębne jego elementy – postępowania przedwymiarowe i postępowanie wymiarowe – określić można wspólnym mianem weryfikacji prawidłowości samoobliczania niepodatkowych należności budżetowych. Zaznaczyć przy tym należy, że postępowania wymiarowego jako elementu normatywnego modelu

⁸³⁶ *Ibidem*.

⁸³⁷ *Ibidem*, s. 40.

wymiaru niepodatkowych należności budżetowych w rozumieniu przepisów Ordynacji podatkowej, których zobowiązanie powstaje z mocy prawa, nie musi poprzedzać przeprowadzenie przez organ podatkowy postępowania (postępowania) przedwymiarowych. Istotnym elementem analizowanego modelu są także organy właściwe w sprawach wymiaru przedmiotowej kategorii niepodatkowych należności budżetowych. Wymiar niepodatkowych należności budżetowych w rozumieniu przepisów Ordynacji podatkowej należy do kompetencji wyłącznie organów podatkowych. Końcowym elementem prezentowanego modelu jest rozstrzygnięcie wymiarowe, które ma formę decyzji podatkowej. Wydanie i doręczenie decyzji wymiarowej nie skutkuje jednak w tym przypadku powstaniem zobowiązania niepodatkowej należności budżetowej, gdyż to powstało już z mocy samego prawa. Decyzja wymiarowa ma charakter deklaratoryjny. W decyzji tej organ podatkowy stwierdza jedynie, że powstałe z mocy prawa zobowiązanie nie zostało przez podmiot zobowiązany niepodatkowej należności budżetowej ujawnione w prawidłowej wysokości w ramach samoobliczenia⁸³⁸. Innymi słowy, w omawianym modelu od przeprowadzenia przez organ podatkowy wymiaru niepodatkowej należności budżetowej nie jest uzależnione powstanie zobowiązania z jej tytułu. Powyższe rozważania prowadzą do wniosku, że nie zawsze wystąpią wszystkie elementy normatywnego modelu wymiaru niepodatkowych należności budżetowych w rozumieniu przepisów Ordynacji podatkowej, których zobowiązanie powstaje z mocy prawa. Konstrukcja prezentowanego modelu zakłada wystąpienie wszystkich jego elementów, lecz w konkretnym przypadku poszczególne elementy mogą nie wystąpić. W sytuacji gdy organ podatkowy nie kwestionuje prawidłowości samoobliczania niepodatkowych należności budżetowych, takie elementy przedmiotowego modelu, jak postępowanie (postępowania) przedwymiarowe, postępowanie wymiarowe i rozstrzygnięcie wymiarowe, nie wystąpią.

4. Wymiar niepodatkowych należności budżetowych w rozumieniu przepisów Ordynacji podatkowej, których zobowiązanie powstaje z dniem doręczenia decyzji organu podatkowego

Drugi, obok powstawania z mocy prawa, sposób powstawania zobowiązań niepodatkowych należności budżetowych w rozumieniu przepisów Ordynacji podatkowej, przewiduje art. 21 § 1 pkt 2 niniejszej ustawy. Jak ustalono, jeżeli zobowiązanie niepodatkowej należności budżetowej powstaje z mocy prawa, wymiar tego zobowiązania przez organ podatkowy ma miejsce tylko w przypadku stwierdzenia przez ten organ w postępowaniu podatkowym nieprawidłowości dokonanego przez podmiot zobowiązany

⁸³⁸ Zob. na temat decyzji określającej wysokość zobowiązania podatkowego: wyrok WSA w Olsztynie z dnia 29 września 2017 r., I SA/OI 468/17, Legalis nr 1688577.

niepodatkowej należności budżetowej samoobliczania wysokości zobowiązania z jej tytułu. Natomiast powstanie zobowiązania niepodatkowej należności budżetowej w sposób, o którym mowa w art. 21 § 1 pkt 2 o.p., uzależnione jest od wydania przez organ podatkowy decyzji wymiarowej, z dniem doręczenia której zobowiązanie to powstaje. W przypadku tym wymiar zobowiązania niepodatkowej należności budżetowej polega na ustaleniu wysokości tego zobowiązania przez organy podatkowe w drodze decyzji podatkowej. Ustalanie przez organy podatkowe wysokości zobowiązań niepodatkowych należności budżetowych i innych świadczeń publicznoprawnych wymienionych w art. 2 § 1 pkt 1 o.p. reguluje art. 21 § 5 tego aktu prawnego. Artykuł ten stanowi, że w sytuacji, gdy przepisy prawa podatkowego nakładają na podatnika obowiązek złożenia deklaracji, to wysokość zobowiązania podatkowego, o którym mowa w art. 21 § 1 pkt 2 o.p., ustala się zgodnie z danymi zawartymi w tej deklaracji, chyba że przepisy szczególne przewidują inny sposób ustalenia wysokości zobowiązania podatkowego lub w toku postępowania podatkowego organ podatkowy stwierdzi, że dane zawarte w deklaracji, mogące mieć wpływ na wysokość zobowiązania podatkowego, niezgodne są ze stanem faktycznym. Uprawniony jest wniosek, że przepis art. 21 § 5 o.p. stosowany być winien także w odniesieniu do zobowiązań niepodatkowych należności budżetowych w rozumieniu przepisów Ordynacji podatkowej, które powstają z dniem doręczenia decyzji organu podatkowego. Na wymiar wysokości zobowiązania niepodatkowej należności budżetowej dokonywany przez organ podatkowy składają się nie tylko czynności *stricto* wymiarowe (czynności rachunkowe), lecz także zewnętrzna forma, którą przyjmuje. Obliczenie prawidłowej wysokości zobowiązania przez organ podatkowy przyjmuje formalny wyraz w rozstrzygnięciu wymiarowym, które aby wejść do obrotu prawnego, musi zostać prawidłowo doręczone podmiotowi zobowiązanemu niepodatkowej należności budżetowej lub jego pełnomocnikowi, stosownie do postanowień art. 145 § 1 i § 2 o.p. Decyzja wymiarowa ustalająca wysokość zobowiązania niepodatkowej należności budżetowej ma charakter konstytutywny. Samo wydanie przez organ podatkowy decyzji wymiarowej, bez jej ujawnienia (doręczenia) stronie, nie wywołuje skutków prawnych. Dotyczy to zarówno decyzji, w których organ podatkowy określa wysokość zobowiązania niepodatkowej należności budżetowej, na podstawie art. 21 § 3 lub § 4 o.p., jak i decyzji organu podatkowego ustalającej wysokość tego zobowiązania. Doręczenie decyzji, w której organ podatkowy określa wysokość zobowiązania niepodatkowej należności budżetowej, nie skutkuje powstaniem zobowiązania niepodatkowej należności budżetowej, gdyż to powstało już z mocy prawa. Do momentu doręczenia takiej decyzji wiążąca pozostaje wysokość tej należności zadeklarowana przez podmiot zobowiązany z jej

tytułu w ramach samoobliczenia⁸³⁹. Deklaracja zawierająca kwotę niepodatkowej należności budżetowej do zapłaty obliczoną przez podmiot zobowiązany niepodatkowej należności budżetowej korzysta z domniemania prawdziwości i dopóki to domniemanie nie zostanie obalone przez organ podatkowy poprzez wydanie decyzji, dopóty wiąże ten podmiot i organ⁸⁴⁰. Szczególnego znaczenia nadaje instytucji doręczenia decyzji ustalającej wysokość zobowiązania niepodatkowej należności budżetowej przepis art. 21 § 1 pkt 2 o.p. Na jego mocy z dniem doręczenia decyzji powstaje zobowiązanie niepodatkowej należności budżetowej, co oznacza, że samo jej wydanie przez organ podatkowy nie powoduje jeszcze powstania tego zobowiązania. Doręczenie decyzji wymiarowej, mimo iż stanowi czynność materialno-techniczną, jest niezwykle istotnym elementem procedury podatkowej, szczególnie w przypadku doręczenia decyzji ustalającej wysokość zobowiązania⁸⁴¹. Skoro ustawodawca uzależnia powstanie zobowiązania niepodatkowej należności budżetowej od doręczenia takiej decyzji, a warunkiem jej doręczenia jest jej uprzednie wydanie, jako konsekwencji dokonania wymiaru wysokości zobowiązania przez organy podatkowe, uznać należy, że bez dokonania wymiaru wysokości zobowiązania przez organy podatkowe zobowiązanie to nie mogłoby powstać. Wymiar niepodatkowej należności budżetowej przez organy podatkowe wywołuje zatem skutki prawne z dniem doręczenia decyzji wymiarowej, w drodze której jest dokonywany. Jak już podnoszono, w doktrynie prawa podatkowego przyjmuje się, że zobowiązania podatkowe powstają z mocy prawa albo poprzez wymiar. Sądy administracyjne posługują się nie rzadko w uzasadnieniach wydawanych orzeczeń sformułowaniami: „zobowiązanie podatkowe powstaje poprzez wydanie i doręczenie decyzji ustalającej jego wysokość”⁸⁴² lub „zobowiązanie podatkowe kreowane przez wydanie i doręczenie decyzji ustalającej”⁸⁴³. Zarówno więc w doktrynie, jak i w judykaturze zauważa się immanentny związek wymiaru wysokości zobowiązania z powstaniem zobowiązania podatkowego w sposób, o którym mowa w art. 21 § 1 pkt 2 o.p. Zważywszy, że zobowiązania niepodatkowych należności budżetowych w rozumieniu przepisów Ordynacji podatkowej powstają w analogiczny sposób jak zobowiązania podatkowe, uprawnione jest odniesienie powołanych poglądów do zobowiązań przedmiotowej kategorii niepodatkowych należności budżeto-

⁸³⁹ Zob. na temat decyzji określającej wysokość zobowiązania podatkowego: wyrok NSA z dnia 13 marca 2013 r., I FSK 393/12, Legalis nr 760696.

⁸⁴⁰ Zob. na temat decyzji określającej wysokość zobowiązania podatkowego: wyrok NSA z dnia 13 marca 2013 r., I FSK 393/12, Legalis nr 760696; wyrok NSA z dnia 31 maja 2017 r., II FSK 2278/15, Legalis nr 1627786.

⁸⁴¹ Zob. na temat doręczenia decyzji ustalającej wysokość zobowiązania podatkowego: A. Sędkowska, K. Stelmaszczyk, *Nieprawidłowości w doręczaniu decyzji podatkowych ustalane podczas kontroli gospodarki finansowej prowadzonej przez regionalne izby obrachunkowe*, „Finanse Komunalne” 2008, nr 6, s. 53. Zob. także: wyrok WSA w Olsztynie z dnia 13 marca 2018 r., I SA/OI 639/17, Legalis nr 1788875.

⁸⁴² Wyrok WSA w Lublinie z dnia 22 listopada 2017 r., I SA/Lu 774/17, Legalis nr 1711163.

⁸⁴³ Wyrok WSA w Warszawie z dnia 25 marca 2004 r., III SA 2807/02, Legalis nr 63794.

wych, które powstają w sposób przewidziany w art. 21 § 1 pkt 2 o.p. Założenie, iż zobowiązania niepodatkowych należności budżetowych w rozumieniu przepisów Ordynacji podatkowej powstają z mocy prawa lub poprzez wymiar, nie stoi w sprzeczności z przepisem art. 21 § 1 pkt 2 tej ustawy i podkreśla jedynie ścisły związek pomiędzy dokonaniem wymiaru wysokości zobowiązania, nadaniem mu zewnętrznej formy decyzji wymiarowej i czynnością materialno-techniczną prawidłowego jej doręczenia a powstaniem zobowiązania niepodatkowej należności budżetowej. Związek ten będzie jednak istniał jedynie w przypadku powstania zobowiązania z dniem prawidłowego doręczenia stronie lub jej pełnomocnikowi decyzji wymiarowej. W przeciwnym wypadku w sytuacji, gdy decyzja wymiarowa nie zostanie prawidłowo doręczona adresatowi, wymiar wysokości zobowiązania niepodatkowej należności budżetowej dokonany przez organ podatkowy pozostanie bez wpływu na powstanie zobowiązania niepodatkowej należności budżetowej. Zobowiązanie nie powstanie, a wydana przez organ podatkowy decyzja ustalająca wysokość tego zobowiązania nie wejdzie do obrotu prawnego.

W doktrynie prawa podatkowego zauważa się także, że przepisy artykułu 21 § 5 o.p. niewystarczająco wyraźnie wskazują na odrębności zawartej w nich regulacji od regulacji wynikającej z art. 21 § 3 tego aktu prawnego⁸⁴⁴. Wymiar wysokości zobowiązania realizowany przez organy podatkowe na podstawie przepisów obu powołanych artykułów Ordynacji podatkowej dokonywany jest bowiem w toku postępowania podatkowego i w drodze decyzji podatkowej⁸⁴⁵. Można skonstatować, że wskazanie zasadniczych różnic wymiaru zobowiązań niepodatkowych należności budżetowych w rozumieniu przepisów Ordynacji podatkowej dokonywanego na podstawie art. 21 § 3 (a także § 4) o.p. oraz art. 21 § 5 o.p. sprowadza się do kilku punktów. Po pierwsze, wymiar wysokości zobowiązania realizowany w oparciu o przepisy art. 21 § 3 i § 4 o.p. przeprowadzany jest przez organ podatkowy wyłącznie w konsekwencji stwierdzenia przez ten organ w postępowaniu podatkowym nieprawidłowości samoobliczania niepodatkowej należności budżetowej. Wymiar zobowiązań niepodatkowych należności budżetowych dokonywany przez organ podatkowy na podstawie art. 21 § 5 o.p. w każdym przypadku ma charakter obligatoryjny⁸⁴⁶. Po drugie, regulacje zawarte w art. 21 § 3 i art. 21 § 5 o.p. odróżnia charakter prawny deklaracji, o których mowa w tych artykułach⁸⁴⁷. Niewątpliwie deklaracje, o których stanowi zarówno art. 21 § 2 i § 3, jak i art. 21 § 5 o.p., to deklaracje w rozumieniu art. 3 pkt 5 tego aktu prawnego. W art. 21 o.p. mowa jest zatem o różnych rodzajach deklaracji, przy czym wszystkie są deklaracjami w rozumieniu art. 3 pkt 5 o.p. Odmienny jest natomiast ich

⁸⁴⁴ Na temat wymiaru zobowiązań podatkowych: H. Dzwonkowski, *Powstawanie...*, s. 216.

⁸⁴⁵ Por. na temat wymiaru zobowiązań podatkowych: *ibidem*.

⁸⁴⁶ Por. odnośnie do wymiaru zobowiązań podatkowych, które powstają w sposób przewidziany w art. 21 § 1 pkt 2 o.p.: *ibidem*, s. 213 i n.

⁸⁴⁷ Por. *ibidem*, s. 216-217.

charakter prawny i funkcje, jakie pełnią. W przypadku gdy podmiot zobowiązany niepodatkowej należności budżetowej w określonym przepisami prawa terminie prawidłowo ustali wysokość zobowiązania niepodatkowej należności budżetowej w deklaracji, o której stanowi art. 21 § 2 o.p., i wpłaci zadeklarowaną kwotę niepodatkowej należności budżetowej na rachunek właściwego organu podatkowego, dokonywanie wymiaru przez organy podatkowe jest bezcelowe. Natomiast deklaracja, o której mowa w art. 21 § 5 o.p., ma charakter informacyjny. Na podstawie zawartych w niej danych organ podatkowy ustala wysokość zobowiązania niepodatkowej należności budżetowej, ma ona zatem przede wszystkim wartość dowodową. Po trzecie, odmienny charakter prawny mają decyzje wymiarowe, w których organ podatkowy określa lub ustala wysokość zobowiązania niepodatkowej należności budżetowej. Decyzje, w których organ podatkowy określa wysokość powstałego z mocy prawa zobowiązania działają z mocą *ex tunc*, a więc od chwili, gdy zaistniało zdarzenie powodujące powstanie stosunku prawnego z mocy prawa, podczas gdy decyzje ustalające wysokość zobowiązania wywołują skutki prawne *ex nunc*, z chwili ich doręczenia⁸⁴⁸. Podkreślić jednak należy, że rozróżnienie decyzji podatkowych na deklaratoryjne i konstytutywne ma charakter względny⁸⁴⁹. Przykładowo decyzje deklaratoryjne zawierają element konstytutywności, ponieważ w sposób wiążący ustalają treść i zakres praw i obowiązków ich adresatów⁸⁵⁰. Natomiast w zakresie struktury prawnej decyzji konstytutywnych i deklaratoryjnych przepisy prawa nie przewidują żadnych różnic⁸⁵¹. Uzasadniony zatem jest wniosek, że niezależnie od charakteru prawnego (deklaratoryjnego lub konstytutywnego) decyzje wymiarowe, w których organ podatkowy określa lub ustala wysokość zobowiązania niepodatkowej należności budżetowej w rozumieniu przepisów Ordynacji podatkowej, to decyzje, o których mowa w art. 207 o.p., zawierające elementy wymienione w art. 210 tej ustawy.

Powyższe rozważania prowadzą do wniosku, że normatywny model wymiaru niepodatkowych należności budżetowych w rozumieniu przepisów Ordynacji podatkowej, których zobowiązanie powstaje z dniem doręczenia decyzji organu podatkowego, różni się od normatywnego modelu wymiaru niepodatkowych należności budżetowych w rozumieniu przepisów Ordynacji podatkowej, których zobowiązanie powstaje z mocy prawa. Jedną z najistotniejszych różnic między tymi dwoma modelami jest sposób powstawania zobowiązania niepodatkowej należności budżetowej. Wynikający z przepisów ustawy regulującej określoną niepodatkową należność budżetową sposób powstawania zobowiązania z jej tytułu determinuje konstrukcję normatywnego modelu jej wymiaru.

⁸⁴⁸ Zob. odnośnie do podziału decyzji podatkowych na deklaratoryjne i konstytutywne: M. Masternak, *Istota...*, s. 116-119.

⁸⁴⁹ *Ibidem*, s. 118. Por. również: J. Borkowski, *Decyzja administracyjna*, Łódź-Zielona Góra 1998, s. 81.

⁸⁵⁰ M. Masternak, *Istota...*, s. 118.

⁸⁵¹ *Ibidem*, s. 119.

Normatywny model wymiaru niepodatkowych należności budżetowych w rozumieniu przepisów Ordynacji podatkowej, których zobowiązanie powstaje z dniem doręczenia decyzji wymiarowej, nie przewiduje możliwości niewystąpienia takich jego elementów jak postępowanie wymiarowe i rozstrzygnięcie wymiarowe. Wymiar wysokości zobowiązania niepodatkowej należności budżetowej przez organ podatkowy następuje więc w każdym przypadku, gdy zobowiązanie niepodatkowej należności budżetowej powstaje z dniem doręczenia decyzji wymiarowej, a jego przeprowadzenie nie jest uzależnione od działania (bądź zaniechania działania) podmiotu zobowiązanego niepodatkowej należności budżetowej. W analizowanym modelu warunkiem powstania zobowiązania niepodatkowej należności budżetowej jest wydanie przez organ podatkowy i doręczenie decyzji wymiarowej. Podkreślić przy tym należy, że samo wydanie przez organ podatkowy decyzji wymiarowej nie skutkuje powstaniem zobowiązania niepodatkowej należności budżetowej, gdyż powstaje ono dopiero z dniem doręczenia przedmiotowej decyzji. Niemniej jednak uprawniony jest wniosek, że w omawianym modelu wymiar zobowiązań niepodatkowych należności budżetowych jest ściśle związany z powstawaniem tych zobowiązań. Postępowaniem wymiarowym w prezentowanym modelu, podobnie jak w modelu, w którym wymiar na celu weryfikację samoobliczania niepodatkowych należności budżetowych, jest postępowanie podatkowe. Przepisy Ordynacji podatkowej mają zastosowanie w pełnym zakresie do niepodatkowych należności budżetowych w rozumieniu przepisów niniejszej ustawy niezależnie od sposobu powstawania zobowiązań z ich tytułu. Wszczęcie przez organ podatkowy postępowania podatkowego mającego na celu ustalenie wysokości zobowiązania niepodatkowej należności budżetowej w rozumieniu przepisów Ordynacji podatkowej poprzedzać może przeprowadzenie przez ten organ postępowania o charakterze kontrolnym lub *quasi*-kontrolnym. Czynności sprawdzające podejmowane być mogą także w celu weryfikacji terminowości i poprawności deklaracji (zeznań i informacji) składanych przez podmioty zobowiązane niepodatkowych należności budżetowych w celu umożliwienia organowi podatkowemu wydania decyzji ustalającej wysokość zobowiązania niepodatkowej należności budżetowej. Przepisy działu VI o.p., pomimo iż nie określają tego wprost, stanowią podstawę prawną do przeprowadzania kontroli podatkowej zarówno w przypadku, gdy zobowiązania niepodatkowych należności budżetowych powstają z mocy prawa, jak i gdy powstają one z dniem doręczenia decyzji organu podatkowego. Przepisy ustawy o KAS również nie precyzują, czy kontroli celno-skarbowej poddawane są zobowiązania niepodatkowych należności budżetowych powstające z mocy prawa czy z dniem doręczenia decyzji. Niewątpliwie jednym z głównych celów kontroli celno-skarbowej jest sprawdzanie przestrzegania przepisów prawa podatkowego poprzez analizę rzetelności deklarowanych przez kontrolowanych podstaw opodatkowania i prawidłowości obliczania oraz

wpłacania przez nich podatków stanowiących dochód budżetu państwa⁸⁵². Zakres przedmiotowy kontroli celno-skarbowej określony został jednak dość ogólnie i nie został zawężony do kontroli prawidłowości deklarowania, obliczania czy też wpłacania podatków i cel⁸⁵³. Kontrola celno-skarbowa dotyczyć może wszelkich zjawisk, o których mowa w ustawach podatkowych i celnych⁸⁵⁴.

Postępowania przedwymiary, które poprzedzać mogą wymiar niepodatkowych należności budżetowych, odgrywają z pewnością bardziej znaczącą rolę w normatywnym modelu wymiaru niepodatkowych należności budżetowych, których zobowiązanie powstaje z mocy prawa. W modelu tym od ustaleń poczynionych w ich toku uzależnione może być bowiem przeprowadzenie wymiaru wysokości zobowiązania niepodatkowej należności budżetowej przez organ podatkowy. W modelu, w którym zobowiązanie niepodatkowej należności budżetowej powstaje z dniem doręczenia decyzji wymiarowej, ustalenia dokonane w toku postępowań przedwymiarych umożliwiają organowi podatkowemu wymierzenie prawidłowej wysokości tego zobowiązania (dokumenty zgromadzone w ich ramach są dowodami w postępowaniu podatkowym). W ujęciu tym postępowania te stanowią zatem faktyczne postępowania przedwymiary. Poczynione w ich toku ustalenia nie mają jednak wpływu na wszczęcie przez organ podatkowy postępowania podatkowego i wydanie decyzji wymiarowej. Konstrukcja obu analizowanych normatywnych modeli wymiaru niepodatkowych należności budżetowych zakłada przy tym możliwość niewystąpienia w konkretnym przypadku postępowania (postępowań) przedwymiarych. Organ podatkowy może wszcząć postępowanie wymiarowe bez uprzedniego przeprowadzenia postępowania przedwymiarych. W obu modelach organami właściwymi w sprawach wymiaru niepodatkowych należności budżetowych są organy podatkowe. W obecnym stanie prawnym organami uprawnionymi do ustalania i określania niepodatkowych należności budżetowych w rozumieniu przepisów Ordynacji podatkowej są wyłącznie organy podatkowe.

5. Wymiar niepodatkowych należności budżetowych w rozumieniu przepisów Ordynacji podatkowej na przykładzie wpłat z zysku przedsiębiorstw państwowych

Przedsiębiorstwa państwowe działające na podstawie przepisów ustawy z dnia 25 września 1981 r. o przedsiębiorstwach państwowych⁸⁵⁵ oraz na podstawie innych ustaw

⁸⁵² Uzasadnienie poselskiego projektu ustawy o Krajowej Administracji Skarbowej, Druk Sejmu VIII kadencji, Nr 826 z dnia 3 czerwca 2016 r., s. 50.

⁸⁵³ A. Melezini, K. Teszner, *op. cit.*, s. 20.

⁸⁵⁴ *Ibidem*.

⁸⁵⁵ T.j. Dz. U. z 2020 r. poz. 1644 ze zm., dalej: u.p.p.

(art. 1 u.g.f.p.p.) obowiązane są do dokonywania wpłat z zysku, po opodatkowaniu podatkiem dochodowym na rzecz budżetu państwa (art. 12 ust. 1 u.g.f.p.p.). Wpłaty z zysku nie zostały określone mianem niepodatkowych należności budżetowych w przepisach ustawy o gospodarce finansowej przedsiębiorstw państwowych. Podobnie zatem jak w przypadku większości niepodatkowych należności budżetowych, ustalenie ich charakteru prawnego wymaga szczegółowej analizy ich konstrukcji prawnej, która jest przedmiotem rozważań w orzecznictwie sądów administracyjnych i literaturze przedmiotu. Na przykładzie wpłat z zysku przedsiębiorstw państwowych dostrzec można brak wyraźnego i jednoznacznego określenia w ustawach normujących poszczególne niepodatkowe należności budżetowe ich charakteru prawnego, co uznać należy za istotny mankament regulacji dotyczących niepodatkowych należności budżetowych w prawie polskim.

Wobec powyższego w pierwszej kolejności ustalić należy, czy wpłaty z zysku przedsiębiorstw państwowych stanowią niepodatkowe należności budżetowe w rozumieniu przepisów Ordynacji podatkowej. Wpłaty z zysku są daninami publicznymi⁸⁵⁶, zobowiązaniem publicznoprawnym, stanowiącym dochód budżetu państwa⁸⁵⁷. Kwalifikacja danego świadczenia publicznoprawnego jako niepodatkowej należności budżetowej w rozumieniu przepisów Ordynacji podatkowej możliwa jest w przypadku, gdy do jej ustalania lub określania uprawnione są wyłącznie organy podatkowe. W przepisach ustawy o gospodarce finansowej przedsiębiorstw państwowych nie zostały *expressis verbis* wskazane organy właściwe w sprawach określania wysokości wpłat z zysku przedsiębiorstw państwowych. Zgodnie z art. 13 ust. 2 u.g.f.p.p. wpłatę z zysku pobierają właściwe urzędy skarbowe. Zauważyć należy, że organem podatkowym nie jest urząd skarbowy jako wyodrębniona jednostka w strukturze administracji publicznej, lecz naczelnik urzędu skarbowego reprezentujący urząd i kierujący nim, działający w granicach przyznanych mu kompetencji i realizujący te kompetencje przy pomocy urzędu jako aparatu pomocniczego⁸⁵⁸. Zgodnie z przepisami ustawy o KAS ustalanie, określanie i pobór niepodatkowych należności budżetowych należą do zadań naczelnika urzędu skarbowego. Naczelnik urzędu skarbowego wykonuje zadania przy pomocy urzędu skarbowego i dysponuje środkami pieniężnymi, które zgromadzone są na rachunkach bankowych obsługującego go urzędu⁸⁵⁹. Uzasadniony zatem jest wniosek, że naczelnik

⁸⁵⁶ Zob. wyrok NSA z dnia 17 grudnia 2008 r., II FSK 1287/07, Legalis nr 219555; wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 8 stycznia 2008 r., I SA/Wr 1628/07, Legalis nr 276670; S. Gurgul, *Prawo upadłościowe i naprawcze. Komentarz*, Warszawa 2004, s. 877-878. Podkreślić także należy, że o tym, że wpłaty z zysku przedsiębiorstw państwowych, podobnie jak wpłaty z zysku jednoosobowych spółek Skarbu Państwa są daninami publicznymi *expressis verbis* stanowią przepisy art. 5 ust. 2 pkt 1 u.f.p.

⁸⁵⁷ Wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 8 stycznia 2008 r., I SA/Wr 1628/07, Legalis nr 276670.

⁸⁵⁸ Zob. M. Stahl, *Organy podatkowe w świetle teorii prawa administracyjnego i Ordynacji podatkowej*, [w:] B. Brzeziński, C. Kosikowski (red.), *op. cit.*, s. 179-180.

⁸⁵⁹ Art. 28 ust. 2 i ust. 4 ustawy o KAS.

urzędu skarbowego jest organem podatkowym właściwym w sprawach określania i poboru wpłat z zysku przedsiębiorstw państwowych. Przepisy ustawy o gospodarce finansowej przedsiębiorstw państwowych ograniczają się jedynie do wskazania, że wpłaty z zysku pobierają właściwe urzędy skarbowe co, wobec powyższego, wydaje się być sformułowaniem nieprecyzyjnym, a nawet mylącym. W przypadku gdy przepisy ustaw szczególnych nie określają, jaki organ podatkowy jest właściwy miejscowo w danej sprawie, zastosowanie znajduje generalna zasada, wyrażona w art. 17 § 1 o.p., zgodnie z którą właściwość miejscową organów podatkowych ustala się według miejsca zamieszkania albo adresu siedziby podatnika (płatnika, inkasenta). Uznać zatem należy, że organem podatkowym właściwym w sprawach poboru i określania wysokości zobowiązania z tytułu wpłat z zysku przedsiębiorstwa państwowego jest naczelnik urzędu skarbowego właściwy miejscowo ze względu na adres siedziby przedsiębiorstwa państwowego⁸⁶⁰.

Organem podatkowym uprawnionym do określania wysokości zobowiązania z tytułu wpłat z zysku przedsiębiorstw państwowych jest również naczelnik urzędu celno-skarbowego. Organ ten posiada uprawnienia kontrolne w zakresie prawidłowości realizowania przez zobowiązane podmioty omawianych wpłat z zysku do budżetu państwa. Jak wskazywano, do zadań naczelnika urzędu celno-skarbowego należy wykonywanie kontroli celno-skarbowej, której zakresem przedmiotowym objęte jest m.in. przestrzeganie przepisów prawa podatkowego w rozumieniu art. 3 pkt 2 o.p. Mając na uwadze treść art. 3 pkt 1 o.p., uznać należy, że ustawa o gospodarce finansowej przedsiębiorstw państwowych to ustawa podatkowa w rozumieniu niniejszego artykułu. Dotyczy ona niepodatkowych należności budżetowych i określa ich podstawowe elementy konstrukcyjne. W konsekwencji uprawniony jest wniosek, że przedsiębiorstwa państwowe stanowią podmioty obowiązane do przestrzegania przepisów prawa podatkowego w rozumieniu art. 3 pkt 2 o.p. objętych zakresem przedmiotowym procedury kontroli celno-skarbowej. Naczelnik urzędu celno-skarbowego, który sporządził wynik kontroli celno-skarbowej, w którym stwierdził nieprawidłowości w zakresie realizacji wpłat z zysku, zobowiązany jest w przypadku nieuwzględnienia złożonej przez kontrolowany podmiot korekty deklaracji dotyczącej wpłat z zysku lub w przypadku niezłożenia przez kontrolowanego korekty deklaracji do przeprowadzenia postępowania podatkowego i wydania decyzji określającej prawidłową wysokość wpłaty z zysku. Mając natomiast na uwadze treść art. 61 ustawy o KAS, stwierdzić należy, że kontrola celno-skarbowa w zakresie prawidłowości realizowania wpłat z zysku do budżetu państwa może zostać

⁸⁶⁰ Przedsiębiorstwo państwowe, jako samodzielna, samorządna i samofinansująca się osoba prawna, posiada siedzibę, która określona jest w akcie o utworzeniu przedsiębiorstwa państwowego (art. 1 i art. 7 ust. 3 u.p.p.).

wszczęta wobec przedsiębiorstwa państwowego mającego siedzibę w danym województwie przez naczelnika urzędu celno-skarbowego z innego województwa⁸⁶¹.

Analiza przepisów ustawy o gospodarce finansowej przedsiębiorstw państwowych wykazała, że organami uprawnionymi do określania wpłat z zysku dokonywanych na podstawie niniejszej ustawy są organy podatkowe. Konstatacja ta pozwala na sformułowanie wniosku, że wpłaty z zysku przedsiębiorstw państwowych spełniają przesłanki kwalifikujące je jako niepodatkowe należności budżetowe w rozumieniu przepisów Ordynacji podatkowej. Wynikają one ze stosunków publicznoprawnych, stanowią dochód budżetu państwa, a do ich określania uprawnione są organy podatkowe. Niemniej jednak podkreślić należy, że brak wyraźnego ustawowego wskazania, jaki organ administracji publicznej jest właściwy w sprawach określania omawianych wpłat z zysku do budżetu państwa, stanowi istotną wadę regulacji tych publicznoprawnych należności, zwłaszcza że organami właściwymi w sprawach ustalania i określania niepodatkowych należności budżetowych w prawie polskim są również, i to nierzadko, organy niebędące organami podatkowymi. Jak już podnoszono, w piśmiennictwie wskazuje się, że nie tylko zakres stosowania przepisów Ordynacji podatkowej powinien jednoznacznie wynikać z obowiązującego prawa, ale również jednoznacznie określona winna być kategoria organów uprawnionych do realizacji danin, do których stosuje się przepisy tej ustawy.

Zobowiązanie z tytułu wpłat z zysku przedsiębiorstw państwowych powstaje z mocy prawa, a zatem poddane jest reżimowi art. 21 § 1 pkt 1 i art. 21 § 3 o.p.⁸⁶² Przedsiębiorstwa państwowe uiszczają wpłaty z zysku w formie zaliczek miesięcznych lub kwartalnych⁸⁶³ i dokonują wyboru okresu, za jaki wpłata zaliczki będzie dokonywana⁸⁶⁴, a wysokość zaliczki na poczet wpłaty wynosi 15% zysku po opodatkowaniu podatkiem dochodowym⁸⁶⁵. Do wpłat z zysku przedsiębiorstw państwowych zastosowanie ma zatem technika samobliczania niepodatkowej należności budżetowej. W przepisach ustawy o gospodarce finansowej przedsiębiorstw państwowych zawarto upoważnienie dla Ministra Finansów do określenia, w drodze rozporządzenia, trybu, terminów wpłacania wpłat z zysku i składania deklaracji oraz wzorów tych deklaracji⁸⁶⁶. Zgodnie z przepisami rozporządzenia Ministra Finansów⁸⁶⁷, wydanego na podstawie niniejszego ustawowego upoważnienia,

⁸⁶¹ Zob. A. Krukowski, *Art. 61*, [w:] L. Bielecki, A. Gorgol (red.), *op. cit.* [dostęp: 26.04.2020].

⁸⁶² Wyrok WSA w Lublinie z dnia 17 grudnia 2008 r., I SA/Lu 457/08, Legalis nr 239350; wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 8 stycznia 2008 r., I SA/Wr 1628/07, Legalis nr 276670; wyrok WSA w Lublinie z dnia 11 lutego 2011 r., I SA/Lu 697/10, Legalis nr 335523.

⁸⁶³ Art. 13 ust. 3 u.g.f.p.p.

⁸⁶⁴ Art. 13 ust. 4 u.g.f.p.p.

⁸⁶⁵ Art. 13 ust. 6 u.g.f.p.p.

⁸⁶⁶ Art. 15 ust. 2 u.g.f.p.p.

⁸⁶⁷ Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 21 lutego 1996 r. w sprawie określenia terminów i trybu wpłat z zysku oraz wzorów i terminów składania deklaracji przez przedsiębiorstwa państwowe (Dz. U. Nr 21, poz. 99 ze zm.; dalej: r.t.p.p.)

przedsiębiorstwa państwowe ustalają i dokonują wpłat z zysku w okresach miesięcznych lub kwartalnych w terminach określonych w powołanym rozporządzeniu na podstawie deklaracji, których wzory stanowią załączniki do tego rozporządzenia⁸⁶⁸. Ostatecznego rozliczenia wpłat z zysku do budżetu państwa na podstawie deklaracji, której wzór stanowi załącznik do przedmiotowego rozporządzenia, zobowiązane podmioty dokonują w terminie 14 dni po zatwierdzeniu sprawozdania finansowego lub sporządzeniu sprawozdania, jeżeli zgodnie z przepisami o rachunkowości nie występuje obowiązek zatwierdzania tego sprawozdania⁸⁶⁹. W przypadku stwierdzenia przez organ podatkowy w toku postępowania podatkowego nieprawidłowości samoobliczania wpłat z zysku przez przedsiębiorstwa państwowe organ ten dokonuje wymiaru wysokości zobowiązania z ich tytułu w drodze decyzji o charakterze deklaratoryjnym. Decyzja, w której organ podatkowy określa wysokość zobowiązania z tytułu wpłat z zysku, to decyzja w rozumieniu art. 207 o.p. Doręczenie decyzji wymiarowej nie skutkuje powstaniem zobowiązania z tytułu wpłat z zysku. Decyzja ta potwierdza jedynie, że zobowiązanie z tytułu wpłat z zysku powstało z mocy prawa, i określa jego wysokość.

Fundamentalne znaczenie dla analizy problematyki wymiaru wpłat z zysku przedsiębiorstw państwowych ma odpowiedź na pytanie, czy do tych publicznoprawnych należności stosuje się i w jakim zakresie przepisy Ordynacji podatkowej. Przypomnieć w tym miejscu należy, że przepisy ustawy o gospodarce finansowej przedsiębiorstw państwowych weszły w życie⁸⁷⁰ w okresie obowiązywania ustawy o zobowiązaniach podatkowych⁸⁷¹. Zgodnie z art. 15 ust. 1 u.g.f.p.p. do wpłat z zysku przedsiębiorstw państwowych na rzecz budżetu państwa stosuje się przepisy o zobowiązaniach podatkowych⁸⁷². Wejście w życie Ordynacji podatkowej skutkowało uchyceniem ustawy o zobowiązaniach podatkowych⁸⁷³. Ordynacja podatkowa stanowi, że w przypadkach, gdy obowiązujące przepisy powołują się na ustawę o zobowiązaniach podatkowych lub odsyłają ogólnie do przepisów o zobowiązaniach podatkowych, stosuje się przepisy działu III o.p.⁸⁷⁴ Bez wątpienia zatem do wpłat z zysku przedsiębiorstw państwowych stosuje się przepisy działu III o.p. Wynika to z treści art. 15 ust. 1 u.g.f.p.p. w związku z art. 341 o.p. Należy jednak rozważyć, czy wynikające z art. 15 ust. 1 u.g.f.p.p. odesłanie do stosowania do

⁸⁶⁸ § 2 ust. 1-2 r.t.p.p. oraz § 3 ust. 1-2 r.t.p.p.

⁸⁶⁹ § 5 pkt 1-2 r.t.p.p.

⁸⁷⁰ U.g.f.p.p. weszła w życie z dniem 7 lutego 1989 r. Zgodnie z art. 28 pierwotnej wersji ustawy (Dz. U. Nr 3, poz. 10) ustawa ta wchodzi w życie z dniem ogłoszenia z mocą od dnia 1 stycznia 1989 r.

⁸⁷¹ Ustawa z dnia 19 grudnia 1980 r. o zobowiązaniach podatkowych (t.j. Dz. U. z 1993 r. Nr 108, poz. 486 ze zm.; dalej: ustawa o zobowiązaniach podatkowych).

⁸⁷² Z zastrzeżeniem art. 12 ust. 3 u.g.f.p.p. dotyczącego możliwości zwolnienia z wpłat lub przyznania ulgi we wpłatach z zysku przedsiębiorstwom państwowym wykonującym zadania na potrzeby obronności i bezpieczeństwa państwa, przez Radę Ministrów, w drodze rozporządzenia.

⁸⁷³ Art. 343 § 1 pkt 3 o.p.

⁸⁷⁴ Art. 341 o.p.

wpłat z zysku przepisów o zobowiązaniach podatkowych (obecnie działu III o.p.) w sposób wystarczający i kompletny reguluje kwestię stosowania Ordynacji podatkowej do tych publicznoprawnych należności. Co więcej, rozważyć należy, czy konstrukcja powołanego przepisu *de lege lata* nie jest nieprecyzyjna, a nawet myląca. Do wpłat z zysku przedsiębiorstw państwowych zastosowanie mają przepisy Ordynacji podatkowej w pełnym zakresie, a nie tylko, jak wynika z literalnego brzmienia art. 15 ust. 1 u.g.f.p.p. w związku z art. 341 o.p. – działu III niniejszej ustawy. Konstatacja ta znajduje potwierdzenie w orzecznictwie sądów administracyjnych. W wyroku z dnia 17 grudnia 2008 r.⁸⁷⁵ WSA w Lublinie stwierdza, że gdy organ podatkowy kwestionuje wynikającą ze skorygowanej deklaracji złożonej z wnioskiem o stwierdzenie nadpłaty wysokość wpłat z zysku, powinien z urzędu, na podstawie art. 165 § 1 o.p., wszcząć postępowanie w sprawie określenia wysokości zobowiązania we wpłatach z zysku, które zakończy decyzja o określeniu wysokości tego zobowiązania wydana w trybie art. 21 § 3 o.p. W wyroku tym WSA w Lublinie powołuje się na art. 165 § 1 o.p., dotyczący wszczęcia postępowania podatkowego, zawarty w dziale IV o.p. Stanowisko, zgodnie z którym do wpłat z zysku stosuje się przepisy Ordynacji podatkowej, prezentowane jest także w doktrynie⁸⁷⁶.

Analiza problematyki wymiaru wpłat z zysku przedsiębiorstw państwowych prowadzi zatem do wniosku, że do wpłat z zysku dokonywanych przez zobowiązane podmioty na podstawie ustawy o gospodarce finansowej przedsiębiorstw państwowych przepisy Ordynacji podatkowej stosuje się w pełnym zakresie. Z konstatacją tą koresponduje prezentowany w orzecznictwie i piśmiennictwie pogląd, że wpłaty z zysku przedsiębiorstw państwowych na rzecz budżetu państwa to niepodatkowe należności budżetowe w rozumieniu art. 2 § 1 pkt 1 o.p. *De lege lata* przepisy dotyczące zakresu stosowania Ordynacji podatkowej do wpłat z zysku ograniczają się jednak do wskazania, że do tych publicznoprawnych należności stosuje się dział III niniejszej ustawy. Regulację taką uznać należy za nieprecyzyjną, a nawet myłą. W związku z powyższym uzasadnione jest postulowanie *de lege ferenda* zmiany przepisów ustawy o gospodarce finansowej przedsiębiorstw państwowych w następującym zakresie:

1) w ustawie tej określony powinien zostać charakter prawny wpłat z zysku dokonywanych na jej podstawie na rzecz budżetu państwa przez zobowiązane podmioty. W powołanej ustawie znaleźć się zatem winien zapis, iż wpłaty te stanowią niepodatkową należność budżetu państwa w rozumieniu art. 2 § 1 pkt 1 o.p.;

2) w przepisach ustawy o gospodarce finansowej przedsiębiorstw państwowych określić należy *expressis verbis*, jakie organy podatkowe właściwe są w sprawach dotyczących wpłat z zysku na rzecz budżetu państwa;

⁸⁷⁵ Wyrok WSA w Lublinie z dnia 17 grudnia 2008 r., I SA/Lu 457/08, Legalis nr 239350.

⁸⁷⁶ Zob. P. Borszowski, A. Huchla, [w:] R. Mastalski, E. Fojcik-Mastalska (red. nauk.), *op. cit.*, s. 294.

3) zmianie powinien ulec przepis art. 15 ust. 1 u.g.f.p.p. w zakresie, w jakim od-
syła on do stosowania do wpłat z zysku przepisów o zobowiązaniach podatkowych zamiast
do stosowania przepisów Ordynacji podatkowej.

Sformułować można wniosek, że konstruując normatywny model wymiaru wpłat
z zysku przedsiębiorstw państwowych, ustawodawca zakłada możliwość niewystąpienia
w konkretnym przypadku takich elementów tego modelu jak postępowanie wymiarowe
i rozstrzygnięcie wymiarowe. Z wymiarem zobowiązania z tytułu wpłat z zysku i wy-
daniem przez organ podatkowy decyzji wymiarowej mamy do czynienia jedynie w przy-
padku weryfikacji przez ten organ dokonanego przez przedsiębiorstwo państwowe sa-
moobliczania wysokości tego zobowiązania. Wszczęcie postępowania wymiarowego
może być poprzedzone przeprowadzeniem przez organ podatkowy postępowania lub
postępowania o charakterze kontrolnym lub *quasi*-kontrolnym. Postępowaniem przedwy-
miarowym, w znaczeniu przyjętym w niniejszej pracy może być w analizowanym mo-
delu kontrola celno-skarbowa, a także czynności sprawdzające i kontrola podatkowa,
mając na uwadze, że do wpłat z zysku stosuje się przepisy Ordynacji podatkowej, a więc
również działu V i VI tej ustawy. Organ podatkowy może także wszcząć postępowanie
podatkowe i określić w drodze decyzji wysokość zobowiązania z tytułu wpłat z zysku
przedsiębiorstwa państwowego bez uprzedniego przeprowadzania czynności sprawdza-
jących, kontroli podatkowej lub kontroli celno-skarbowej. Normatywny model wymiaru
wpłat z zysku przedsiębiorstw państwowych zakłada więc również możliwość niewy-
stąpienia w danym przypadku postępowania przedwymiarowego jako elementu jego
konstrukcji.

6. Podsumowanie

W czwartym rozdziale pracy określona została konstrukcja zasadniczych norma-
tywnych modeli wymiaru niepodatkowych należności budżetowych w rozumieniu prze-
pisów Ordynacji podatkowej, a więc jednej z dwóch podstawowych kategorii, na jakie
podzielić można niepodatkowe należności budżetowe w prawie polskim.

W obecnym stanie prawnym wyróżnić można dwa zasadnicze normatywne mo-
dele wymiaru niepodatkowych należności budżetowych w rozumieniu przepisów Ord-
ynacji podatkowej – model, w którym wysokość powstałego z mocy prawa zobowiązania
niepodatkowej należności budżetowej ustalana jest przez podmiot zobowiązany niepodat-
kowej należności budżetowej, oraz model, w którym powstanie zobowiązania niepodat-
kowej należności budżetowej uzależnione jest od wydania i doręczenia przez organ
podatkowy decyzji ustalającej wysokość tego zobowiązania. Podstawowym kryterium
tego podziału jest sposób powstawania zobowiązania niepodatkowej należności

budżetowej. Sposób powstawania zobowiązania niepodatkowej należności budżetowej jest jednym z najistotniejszych elementów struktury obu powołanych modeli, determinującym ich konstrukcję.

W przypadku gdy zobowiązanie niepodatkowej należności budżetowej powstaje z mocy prawa, ciężar obliczenia jego wysokości ciąży na podmiocie zobowiązanym niepodatkowej należności budżetowej. Zobowiązanie niepodatkowej należności budżetowej powstaje z mocy prawa jako następstwo zaistnienia obowiązku niepodatkowej należności budżetowej, bez udziału organów podatkowych. Ustalenia wysokości powstałego z mocy prawa zobowiązania dokonuje podmiot zobowiązany niepodatkowej należności budżetowej (samoobliczanie niepodatkowych należności budżetowych). W normatywnym modelu wymiaru niepodatkowych należności budżetowych w rozumieniu przepisów Ordynacji podatkowej, których zobowiązanie powstaje z mocy prawa, wymiar wysokości zobowiązania przeprowadzany jest więc przez organ podatkowy dopiero w sytuacji stwierdzenia przez ten organ nieprawidłowości dokonanego przez podmiot zobowiązany niepodatkowej należności budżetowej samoobliczenia zobowiązania z jej tytułu. W modelu tym powstanie zobowiązania niepodatkowej należności budżetowej nie jest zatem uzależnione od wydania przez organ podatkowy decyzji wymiarowej. Decyzja, w której organ podatkowy określa wysokość zobowiązania niepodatkowej należności budżetowej, ma charakter deklaratoryjny, gdyż potwierdza jedynie wysokość zobowiązania, które powstało z mocy prawa. Natomiast w modelu wymiaru przewidzianym przez ustawodawcę dla niepodatkowych należności budżetowych w rozumieniu przepisów Ordynacji podatkowej, których zobowiązanie powstaje z dniem doręczenia decyzji organu podatkowego, bez przeprowadzenia przez organ podatkowy wymiaru niepodatkowej należności budżetowej, zobowiązanie z jej tytułu nie powstanie. Decyzja wymiarowa ma więc w tym przypadku charakter konstytutywny. W obu więc modelach wymiar niepodatkowej należności budżetowej wiąże się z wydaniem przez organ podatkowy decyzji wymiarowej, lecz jej wydanie i doręczenie skutkuje powstaniem zobowiązania niepodatkowej należności budżetowej tylko w tym ostatnim.

Elementem konstrukcji obu prezentowanych normatywnych modeli wymiaru niepodatkowych należności budżetowych są postępowania o charakterze kontrolnym lub *quasi*-kontrolnym, które poprzedzać mogą wymiar niepodatkowych należności budżetowych. Postępowania te określone zostały w niniejszej pracy mianem postępowań przedwymiarowych, przy czym przyjęto podział na potencjalne (hipotetyczne) postępowania przedwymiarowe i faktyczne postępowania przedwymiarowe. Postępowaniami, które poprzedzać mogą wymiar niepodatkowych należności budżetowych w rozumieniu przepisów Ordynacji podatkowej, są czynności sprawdzające, kontrola podatkowa i kontrola celno-skarbowa. W normatywnym modelu wymiaru niepodatkowych należności

budżetowych w rozumieniu przepisów Ordynacji podatkowej, których zobowiązania powstają z mocy prawa, czynności sprawdzające, kontrola podatkowa i kontrola celno-skarbowa mają potencjalnie charakter przedwymiarowy już w momencie ich podjęcia przez organy podatkowe. Samo bowiem ich podjęcie przez organy podatkowe pozwala założyć, że ustalenia, które dokonane zostaną w ich toku, skutkować mogą przeprowadzeniem przez organy podatkowe postępowania wymiarowego i dokonaniem wymiaru niepodatkowej należności budżetowej. Natomiast faktyczny charakter przedwymiarowy mają przedmiotowe postępowania w sytuacji, gdy ustalenia, które poczynione zostały w ich ramach, skutkowały wszczęciem przez organ podatkowy postępowania podatkowego, w toku którego organ podatkowy dokonał, na podstawie art. 21 § 3 o.p., wymiaru prawidłowej wysokości zobowiązania niepodatkowej należności budżetowej w drodze decyzji. W modelu tym charakter potencjalnie przedwymiarowy mają zatem czynności sprawdzające, kontrola podatkowa i kontrola celno-skarbowa już z samej swej istoty. Ustalenia dokonane w ich toku hipotetycznie mogą być przyczyną wszczęcia postępowania podatkowego (w przypadku kontroli celno-skarbowej – przekształcenia się zakończonej kontroli celno-skarbowej w postępowanie podatkowe), a następnie określenia przez organ podatkowy wysokości zobowiązania. Jednak w przypadku nieujawnienia w ich ramach nieprawidłowości samoobliczenia niepodatkowej należności budżetowej lub usunięcia tych nieprawidłowości, w przewidzianym przepisami prawa dla każdego z tych postępowań trybie (np. przez korektę deklaracji), nie będą one miały charakteru przedwymiarowego. Analiza przepisów regulujących czynności sprawdzające, kontrolę podatkową i kontrolę celno-skarbową pozwoliła także na sformułowanie wniosku, że procedury te mogą mieć zastosowanie również w zakresie zobowiązań niepodatkowych należności budżetowych w rozumieniu przepisów Ordynacji podatkowej, których zobowiązania powstają w sposób przewidziany w art. 21 § 1 pkt 2 niniejszej ustawy. W sytuacji tej podjęte przez organ podatkowy czynności sprawdzające, kontrola podatkowa i kontrola celno-skarbowa mają charakter przedwymiarowy w każdym przypadku, gdyż ustalenia dokonane w ich toku umożliwiają ustalenie przez organy podatkowe prawidłowej wysokości zobowiązania niepodatkowej należności budżetowej. Inaczej jednak niż w przypadku zobowiązań powstających z mocy prawa od ustaleń dokonanych w ramach przedmiotowych procedur nie jest uzależnione wszczęcie przez organ podatkowy postępowania wymiarowego, gdyż jeżeli zobowiązanie powstaje z dniem doręczenia decyzji wymiarowej, organ podatkowy zobligowany jest do przeprowadzenia postępowania podatkowego i ustalenia (wymierzenia) wysokości zobowiązania niepodatkowej należności budżetowej w drodze decyzji.

W normatywnym modelu wymiaru niepodatkowych należności budżetowych w rozumieniu przepisów Ordynacji podatkowej, których zobowiązania powstają z mocy

prawa, postępowania przedwymiarowe wraz z postępowaniem wymiarowym, w którym dopiero ma miejsce wymiar wysokości zobowiązania, stanowią etap weryfikacji prawidłowości samoobliczenia niepodatkowej należności budżetowej. W każdym z tych postępowań organy podatkowe weryfikują bowiem, czy podmiot zobowiązany niepodatkowej należności budżetowej wywiązał się z nałożonych na niego przepisami prawa obowiązków procesowych. W modelu tym wymiar ma zatem na celu weryfikację samoobliczania niepodatkowych należności budżetowych. Natomiast w modelu, w którym zobowiązania niepodatkowych należności budżetowych powstają z dniem doręczenia decyzji wymiarowej, przeprowadzenie przez organ podatkowy wymiaru wysokości zobowiązania nie jest uzależnione od działania (bądź zaniechania działania) podmiotu zobowiązanego niepodatkowej należności budżetowej. W obu analizowanych modelach postępowanie wymiarowe to postępowanie podatkowe uregulowane przepisami działu IV o.p., a rozstrzygnięciem wymiarowym jest decyzja w rozumieniu art. 207 o.p., określana mianem decyzji podatkowej. W obu również modelach organami właściwymi w sprawach wymiaru niepodatkowych należności budżetowych są organy podatkowe. W obecnym stanie prawnym organami uprawnionymi do ustalania i określania niepodatkowych należności budżetowych w rozumieniu przepisów Ordynacji podatkowej są wyłącznie organy podatkowe. Konstrukcja normatywnego modelu wymiaru niepodatkowych należności budżetowych w rozumieniu przepisów Ordynacji podatkowej zarówno w przypadku, gdy zobowiązanie niepodatkowej należności budżetowej powstaje z mocy prawa, jak i z dniem doręczenia decyzji wymiarowej, zakłada możliwość niewystąpienia niektórych jego elementów w konkretnym przypadku. Oznacza to, że ustawodawca przewiduje wystąpienie wszystkich elementów struktury modelu, lecz przyjmuje także możliwość, że w określonym stanie faktycznym pewne elementy tego modelu mogą nie wystąpić. Elementami takimi w modelu, w którym ustalenie wysokości powstałego z mocy prawa zobowiązania niepodatkowej należności budżetowej ciąży na podmiocie zobowiązanym niepodatkowej należności budżetowej, są postępowania przedwymiarowe, ale także postępowanie wymiarowe oraz rozstrzygnięcie wymiarowe. Natomiast w modelu, w którym zobowiązanie niepodatkowej należności budżetowej powstaje z dniem doręczenia decyzji wymiarowej – postępowanie (postępowania) przedwymiarowe.

Sformułować można wniosek, że struktura normatywnych modeli wymiaru niepodatkowych należności budżetowych w rozumieniu przepisów Ordynacji podatkowej wykazuje wiele cech wspólnych, przede wszystkim w obu przypadkach wymiar wysokości zobowiązania dokonywany jest przez organy podatkowe w toku postępowania podatkowego i w drodze decyzji, o której mowa w art. 207 o.p., lecz wykazuje także cechy odmienne.

Przeprowadzona w czwartym rozdziale pracy analiza normatywnego modelu wymiaru wpłat z zysku przedsiębiorstw państwowych pozwoliła przybliżyć problem braku precyzyjnych regulacji dotyczących wymiaru niepodatkowych należności budżetowych w ustawach stanowiących podstawę ich pobierania. Wykazana została konieczność zmiany przepisów ustawy o gospodarce finansowej przedsiębiorstw państwowych, a zakres tych zmian wskazany został w formie postulatów *de lege ferenda*.

Rozdział V

Normatywne modele wymiaru niepodatkowych należności budżetowych w rozumieniu przepisów ustawy o finansach publicznych

1. Wprowadzenie

Niepodatkowe należności budżetowe w rozumieniu przepisów ustawy o finansach publicznych, a więc środki publiczne będące dochodami budżetu państwa, dochodami budżetu jednostki samorządu terytorialnego lub przychodami państwowych funduszy celowych, których otwarty katalog zawarty został w art. 60 tego aktu prawnego, są najliczniejszą, a zarazem najbardziej zróżnicowaną kategorią niepodatkowych należności budżetowych w prawie polskim. Katalog tych środków publicznych wskazany w powołanym artykule ulega ponadto systematycznemu rozszerzaniu przez ustawodawcę. W konsekwencji niepodatkowe należności budżetowe w rozumieniu art. 60 u.f.p. klasyfikować można według różnych kryteriów. Wyróżniamy wśród nich zarówno daniny publiczne, jak i środki publiczne o charakterze niedaninowym, a w ramach tych dwóch podstawowych rodzajów niepodatkowych należności budżetowych w rozumieniu przepisów ustawy o finansach publicznych dokonywać można dalszych ich podziałów, w zależności od przyjętych kryteriów klasyfikacji. Konsekwencją niejednolitości charakteru prawnego jest różny zakres stosowania przepisów Ordynacji podatkowej do poszczególnych niepodatkowych należności budżetowych w rozumieniu przepisów ustawy o finansach publicznych. Natomiast od tego, czy i w jakim zakresie zastosowanie mają do nich przepisy Ordynacji podatkowej, uzależniona jest, co wykazane zostanie w dalszej części niniejszego rozdziału, konstrukcja normatywnego modelu ich wymiaru, przede wszystkim charakter prawny postępowania wymiarowego. W art. 67 ust. 1 u.f.p. zawarte zostało odesłanie do stosowania w sprawach dotyczących należności, o których mowa w art. 60 u.f.p., nieuregulowanych tą ustawą, przepisów Kodeksu postępowania

administracyjnego i odpowiednio przepisów działu III o.p. Pamiętać jednak należy, że ustawa o finansach publicznych to akt prawny o charakterze ogólnym, generalnie regulujący materię niepodatkowych należności budżetowych, o których mowa w jej art. 60⁸⁷⁷. Ustawy stanowiące materialnoprawną podstawę poszczególnych niepodatkowych należności budżetowych o charakterze publicznoprawnym mogą odrębnie od ustawy o finansach publicznych normować kwestię stosowania przepisów Ordynacji podatkowej do regulowanych tymi ustawami niepodatkowych należności budżetowych. Jak już podnoszono, przepisem szczególnym w stosunku do art. 67 ust. 1 u.f.p. jest także art. 67 ust. 2 tej ustawy, którego konstrukcja, zważywszy na treść art. 67 ust. 1 u.f.p., wskazuje, że do spraw dotyczących administracyjnych kar pieniężnych nie ma zastosowania Ordynacja podatkowa. Sformułować można więc ogólny wniosek, że niepodatkowe należności budżetowe w rozumieniu przepisów ustawy o finansach publicznych, w zależności od zakresu stosowania do nich Ordynacji podatkowej, podzielić można zasadniczo na dwie grupy – te, do których odpowiednie zastosowanie mają przepisy działu III o.p., oraz takie, do spraw których Ordynacji podatkowej nie stosuje się. Niejednorodność charakteru prawnego niepodatkowych należności budżetowych, o których mowa w art. 60 u.f.p., a w konsekwencji różny zakres stosowania przepisów Ordynacji podatkowej do spraw ich dotyczących powoduje, że wskazanie wszystkich możliwych normatywnych modeli ich wymiaru jest znacznie utrudnione. Wobec powyższego celem piątego rozdziału pracy będzie przedstawienie i określenie konstrukcji normatywnych modeli wymiaru wybranych niepodatkowych należności budżetowych w rozumieniu ustawy o finansach publicznych z uwzględnieniem ich podziału według kryterium zakresu stosowania do nich przepisów Ordynacji podatkowej. Analizie poddane zostaną normatywne modele wymiaru przykładowych niepodatkowych należności budżetowych należących do obu wspomnianych grup – niepodatkowych należności budżetowych w rozumieniu ustawy o finansach publicznych, do których odpowiednio stosuje się dział III o.p., i niepodatkowych należności budżetowych omawianej kategorii, do których przepisy Ordynacji podatkowej nie mają zastosowania. Normatywne modele wymiaru niepodatkowych należności budżetowych poddane analizie w tej części pracy są charakterystyczne dla zasadniczych kategorii niepodatkowych należności budżetowych w rozumieniu ustawy o finansach publicznych.

Uzasadnieniem dla prowadzenia rozważań na temat problematyki wymiaru niepodatkowych należności budżetowych o charakterze publicznoprawnym według powołanego podziału jest przyjęte w tym rozdziale założenie, że przewidziany przez

⁸⁷⁷ M. Bitner, [w:] W. Misiąg (red. nauk.), *Ustawa o finansach publicznych. Komentarz...*, s. 248. Zob. również: A. Mikos-Sitek, [w:] A. Mikos-Sitek, P. Zapadka, *Prawo finansów publicznych*, Warszawa 2018, s. 5-6.

ustawodawcę model ich wymiaru uzależniony jest m.in. od tego, czy i w jakim zakresie do spraw dotyczących tych należności zastosowanie znajdują przepisy Ordynacji podatkowej. W ramach tak przyjętego podziału rozważania na temat wymiaru niepodatkowych należności budżetowych w rozumieniu ustawy o finansach publicznych, do których odpowiednio stosuje się przepisy działu III o.p., prowadzone będą w dalszej kolejności z uwzględnieniem sposobu powstawania zobowiązań z ich tytułu.

Na przykładzie opłaty z tytułu wzrostu wartości nieruchomości w związku z uchwaleniem lub zmianą miejscowego planu zagospodarowania przestrzennego, o której mowa w art. 36 ust. 4 u.p.z.p., analizie poddany zostanie normatywny model wymiaru niepodatkowych należności budżetowych o charakterze publicznoprawnym, do których odpowiednio stosuje się przepisy działu III o.p. Uzasadnieniem wyboru w tym celu opłaty planistycznej są trzy zasadnicze argumenty. Po pierwsze, do opłaty planistycznej, jak do większości niepodatkowych należności budżetowych w rozumieniu ustawy o finansach publicznych o charakterze daninowym, stosuje się, w myśl art. 67 ust. 1 tej ustawy, w zakresie nią nieuregulowanym – przepisy Kodeksu postępowania administracyjnego i odpowiednio działu III o.p. Opłata ta stanowi zatem klasyczny przykład niepodatkowej należności budżetowej o charakterze publicznoprawnym, do której zastosowanie ma powołany przepis (jego stosowania nie wyłączają przepisy szczególne). Po drugie, zobowiązanie z tytułu opłaty planistycznej powstaje z dniem doręczenia decyzji ustalającej wysokość tego zobowiązania, a co za tym idzie, na przykładzie opłaty planistycznej zbadany zostanie normatywny model wymiaru niepodatkowych należności budżetowych w rozumieniu ustawy o finansach publicznych, do których odpowiednie zastosowanie mają przepisy działu III o.p., a których zobowiązanie powstaje z dniem doręczenia decyzji organu administracji publicznej. Po trzecie, przykład opłaty planistycznej w pełni ilustruje jeden z najpoważniejszych mankamentów unormowań dotyczących niepodatkowych należności budżetowych w prawie polskim, w tym przede wszystkim niepodatkowych należności budżetowych w rozumieniu art. 60 u.f.p., polegający na braku pełnej, kompleksowej regulacji dotyczącej ich wymiaru w ustawach szczególnych stanowiących podstawę ich pobierania.

W dalszej części piątego rozdziału pracy analizie poddany zostanie normatywny model wymiaru należności z tytułu zwrotów dotacji podmiotowych udzielanych z budżetów jednostek samorządu terytorialnego na podstawie ustawy o finansowaniu zadań oświatowych. Wybór tych niepodatkowych należności budżetowych uzasadniają następujące argumenty. Po pierwsze, odpowiednie zastosowanie ma do nich dział III o.p., a zobowiązanie z ich tytułu powstaje z mocy prawa. Analiza normatywnego modelu ich wymiaru pozwoli na porównanie tego modelu z modelem wymiaru niepodatkowych należności budżetowych w rozumieniu ustawy o finansach publicznych, do których

odpowiednio stosuje się dział III o.p., ale których zobowiązanie powstaje z dniem doręczenia decyzji organu administracji publicznej. Pomimo że zakres stosowania przepisów Ordynacji podatkowej do obu przedmiotowych niepodatkowych należności budżetowych jest tożsamy, konstrukcja normatywnych modeli ich wymiaru jest odrębna. Przyczyną tych rozbieżności jest sposób powstawania zobowiązania niepodatkowej należności budżetowej. Po drugie, kwoty dotacji podlegające zwrotowi w przypadkach określonych w ustawie o finansach publicznych wymienione zostały *expressis verbis* w katalogu niepodatkowych należności budżetowych o charakterze publicznoprawnym, zawartym w art. 60 tej ustawy. W konsekwencji ustalenie normatywnego modelu ich wymiaru nie wymaga, jak w przypadku opłaty planistycznej, uprzedniej analizy ich charakteru prawnego.

Następna część piątego rozdziału pracy poświęcona będzie wymiarowi niepodatkowych należności budżetowych w rozumieniu ustawy o finansach publicznych, do których przepisy Ordynacji podatkowej nie mają zastosowania, na przykładzie kary pieniężnej za naruszenie obowiązków lub warunków przewozu drogowego, o której mowa w art. 92a ust. 1 ustawy o transporcie drogowym⁸⁷⁸. Wybór ten pozwoli na analizę przykładowego normatywnego modelu wymiaru niepodatkowych należności budżetowych w rozumieniu przepisów ustawy o finansach publicznych o charakterze sankcyjnym i niedaninowym. W konsekwencji możliwe będzie wykazanie nie tylko odrębności takiego modelu od modelu wymiaru niepodatkowych należności budżetowych o charakterze publicznoprawnym stanowiących daniny publiczne, ale również przybliżenie regulacji dotyczących wymiaru jednej z zasadniczych kategorii niepodatkowych należności budżetowych o charakterze publicznoprawnym, jaką stanowią administracyjne kary pieniężne.

Przedmiotem badań w piątym rozdziale pracy są zatem wybrane normatywne modele wymiaru reprezentatywne dla zasadniczych rodzajów niepodatkowych należności budżetowych w rozumieniu przepisów ustawy o finansach publicznych. Wybór w tym celu wskazanych powyżej niepodatkowych należności budżetowych pozwoli zweryfikować przyjęte w niniejszym rozdziale założenie, że konsekwencją zróżnicowania charakteru prawnego środków publicznych stanowiących niepodatkowe należności budżetowe w rozumieniu ustawy o finansach publicznych oraz zakresu stosowania do spraw ich dotyczących przepisów Ordynacji podatkowej jest różnorodność normatywnych modeli ich wymiaru.

⁸⁷⁸ Ustawa z dnia 6 września 2001 r. o transporcie drogowym (t.j. Dz. U. z 2021 r. poz. 919; dalej: u.t.d.).

2. Wymiar niepodatkowych należności budżetowych w rozumieniu ustawy o finansach publicznych, do których odpowiednio stosuje się przepisy działu III Ordynacji podatkowej

2.1. Normatywny model wymiaru opłaty planistycznej

2.1.1. Charakter prawny opłaty planistycznej a procedura jej wymiaru

Uchwalanie miejscowych planów zagospodarowania przestrzennego należy do zadań własnych gminy⁸⁷⁹. Konsekwencją uchwalenia lub zmiany planu miejscowego może być zarówno obniżenie wartości nieruchomości, a nawet uniemożliwienie lub istotne ograniczenie korzystania z niej lub jej części w dotychczasowy sposób lub zgodnie z dotychczasowym przeznaczeniem, jak również wzrost jej wartości. Odpowiednio, zmiana wartości nieruchomości, która nastąpiła w wyniku uchwalenia lub zmiany planu miejscowego, powodować może powstanie po stronie właściciela lub użytkownika wieczystego nieruchomości roszczenia wobec gminy o odszkodowanie lub wykup nieruchomości lub jej części (art. 36 ust. 1 pkt 1 i pkt 2 oraz art. 36 ust. 3 u.p.z.p.)⁸⁸⁰, lub skutkować obowiązkiem uiszczenia przez właściciela lub użytkownika wieczystego nieruchomości opłaty z tytułu wzrostu wartości nieruchomości w związku z uchwaleniem albo zmianą planu miejscowego (art. 36 ust. 4 u.p.z.p.).

W przypadku gdy w związku z uchwaleniem planu miejscowego albo jego zmianą wzrosła wartość nieruchomości, a właściciel lub użytkownik wieczysty zbywa tę nieruchomość, wójt, burmistrz lub prezydent miasta pobiera jednorazową opłatę ustaloną w tym planie, określoną w stosunku procentowym do wzrostu wartości nieruchomości, przy czym wysokość opłaty nie może być wyższa niż 30% wzrostu wartości nieruchomości⁸⁸¹. Roszczenie o zapłatę opłaty planistycznej można zgłaszać w terminie pięciu lat od dnia, w którym plan miejscowy albo jego zmiana stały się obowiązujące⁸⁸². Opłatę planistyczną ustala wójt, burmistrz albo prezydent miasta w drodze decyzji, bezzwłocznie po otrzymaniu od notariusza wypisu z aktu notarialnego umowy, której przedmiotem jest zbycie nieruchomości⁸⁸³. Przed zbyciem nieruchomości, której wartość wzrosła w związku z uchwaleniem lub zmianą planu miejscowego, ustalenia w drodze decyzji wysokości opłaty planistycznej może żądać od wójta, burmistrza albo prezydenta miasta właściciel lub użytkownik wieczysty tej nieruchomości⁸⁸⁴.

⁸⁷⁹ Zob. art. 3 ust. 1 u.p.z.p.

⁸⁸⁰ Realizacja roszczeń właściciela albo użytkownika wieczystego nieruchomości wobec gminy może nastąpić również w drodze zaoferowania przez gminę właścicielowi albo użytkownikowi wieczystemu nieruchomości zamiennej (art. 36 ust. 2 u.p.z.p.).

⁸⁸¹ Art. 36 ust. 4 u.p.z.p.

⁸⁸² Art. 37 ust. 3 i ust. 4 u.p.z.p.

⁸⁸³ Art. 37 ust. 6 u.p.z.p.

⁸⁸⁴ Art. 37 ust. 7 u.p.z.p.

Prawodawca nie określa w ustawie o planowaniu i zagospodarowaniu przestrzennym, czy i w jakim zakresie do opłaty planistycznej stosować należy przepisy Ordynacji podatkowej, przy czym nie wskazuje również *expressis verbis*, że w postępowaniu w sprawach jej ustalania zastosowanie mają przepisy Kodeksu postępowania administracyjnego. Przepisy ustawy o planowaniu i zagospodarowaniu przestrzennym stanowią, że opłatę planistyczną ustala wójt, burmistrz albo prezydent miasta w drodze decyzji, nie wskazując jednak, czy organy te działają w sprawach jej ustalenia jako organy podatkowe oraz jaki charakter prawny ma decyzja ustalająca jej wysokość. Ustalenie normatywnego modelu wymiaru, w tym wskazanie, jaka procedura postępowania (podatkowa czy ogólnoadministracyjna) właściwa jest w sprawach wymiaru opłaty planistycznej, możliwe jest zatem wyłącznie poprzez określenie jej charakteru prawnego. Opłata planistyczna nie została wymieniona w katalogu niepodatkowych należności budżetowych o charakterze publicznoprawnym zawartym w art. 60 u.f.p. Stwierdzenie, że procedurą właściwą w sprawach wymiaru opłaty planistycznej jest procedura ogólnoadministracyjna, możliwe jest tylko w przypadku kwalifikacji tej należności publicznoprawnej jako niepodatkowej należności budżetowej w rozumieniu przepisów ustawy o finansach publicznych. Brak wyraźnego wskazania przez ustawodawcę charakteru prawnego opłaty planistycznej, przy jednoczesnym nieuregulowaniu zakresu stosowania w jej sprawach przepisów Ordynacji podatkowej, uznać należy za podstawowy problem związany z jej wymiarem. W celu rozstrzygnięcia, czy w postępowaniu w sprawach ustalenia opłaty planistycznej zastosowanie mają przepisy Ordynacji podatkowej czy Kodeksu postępowania administracyjnego, konieczne staje się zatem w pierwszej kolejności określenie charakteru prawnego samej opłaty planistycznej, a następnie na tej podstawie ustalenie, czy i w jakim zakresie zastosowanie mają do niej przepisy Ordynacji podatkowej⁸⁸⁵.

W judykaturze i literaturze przedmiotu od lat zauważyć można rozbieżność stanowisk na temat charakteru prawnego opłaty planistycznej i zakresu stosowania do niej Ordynacji podatkowej, a w konsekwencji różnorodność koncepcji uznających opłatę planistyczną za podatek, opłatę bądź niepodatkową należność budżetową, i to zarówno na gruncie przepisów ustawy z dnia 7 lipca 1994 r. o zagospodarowaniu przestrzennym⁸⁸⁶, jak i w obecnym stanie prawnym. W tym miejscu przypomnieć należy, że opłata z tytułu wzrostu wartości nieruchomości w związku z uchwaleniem lub zmianą planu

⁸⁸⁵ W literaturze prawnofinansowej zauważa się, że zróżnicowanie niepodatkowych należności budżetowych i brak kompleksowej regulacji dotyczącej poszczególnych niepodatkowych należności budżetowych w aktach prawnych stanowiących podstawę ich pobierania powoduje, że ocena, czy stosować do nich przepisy Ordynacji podatkowej w części lub w całości podjęta być musi nierzadko na podstawie oceny charakteru prawnego danej należności (M. Uśák, *Niepodatkowe należności budżetowe w nowej ustawie o finansach publicznych*, „Finanse Komunalne” 2010, nr 4, s. 7).

⁸⁸⁶ T.j. Dz. U. z 1999 r. Nr 15, poz. 139 ze zm. (dalej: u.z.p.).

miejscowego do polskiego systemu prawnego wprowadzona została na mocy art. 36 ust. 3 wspomnianej ustawy z 1994 r. Ustawę niniejszą zastąpiła ustawa o planowaniu i zagospodarowaniu przestrzennym⁸⁸⁷. Ta ostatnia nie wprowadziła jednak istotnych zmian w regulacji opłaty planistycznej⁸⁸⁸. Pozwala to na uznanie, że koncepcje formułowane na tle przepisów ustawy o zagospodarowaniu przestrzennym na temat charakteru prawnego opłaty planistycznej pozostają nadal aktualne.

W doktrynie prawa finansowego prezentowane są poglądy, zgodnie z którymi jednorazowa opłata z tytułu wzrostu wartości nieruchomości na skutek uchwalenia lub zmiany planu miejscowego spełnia kryteria kwalifikujące ją jako podatek w rozumieniu art. 6 o.p.⁸⁸⁹ Wskazuje się przy tym, że stanowi ona formę podatku majątkowego (podatku od wzrostu wartości nieruchomości spowodowanego uchwaleniem lub zmianą planu miejscowego)⁸⁹⁰. Zdaniem innych Autorów wątpliwości budzić może spełnianie przez opłatę planistyczną dwóch ustawowych przesłanek kwalifikujących dane świadczenie jako podatek – przesłanki nieodpłatności i wynikania z ustawy podatkowej. Z jednej strony argumentuje się, że opłata planistyczna ma charakter nieodpłatny, gdyż zobowiązany do jej uiszczenia nie otrzymuje ze strony gminy jakiegokolwiek świadczenia wzajemnego⁸⁹¹. Zgodnie natomiast z innym stanowiskiem w odniesieniu do tych, którzy ponoszą ciężar opłaty planistycznej, stanowi ona świadczenie odpłatne⁸⁹². W jeszcze innym ujęciu w przypadku opłaty planistycznej mamy do czynienia z odpłatnością „szczególną”, przez którą rozumieć należy korzyść, jaką uzyskuje wnoszący opłatę w postaci wzrostu wartości jego nieruchomości w związku z czynnościami dokonanymi przez władze lokalne⁸⁹³. Opłata planistyczna może zaistnieć jedynie w przypadku wystąpienia owej korzyści, a jeżeli ona nie wystąpi – brak podstaw do jej pobierania⁸⁹⁴. Obok kontrowersji związanych z ewentualną odpłatnością bądź nieodpłatnością opłaty planistycznej zauważalne są w piśmiennictwie także wątpliwości, czy stosownie do

⁸⁸⁷ Zob. art. 88 u.p.z.p.

⁸⁸⁸ Zob. I. Czaja-Hliniak, *Prawnofinansowa...*, s. 377.

⁸⁸⁹ Zob. na temat charakteru prawnego opłaty planistycznej w świetle przepisów u.z.p.: B. Brzeziński, *Glosa do wyroku NSA z dnia 3 września 2004 r., OSK 520/04*, „Przegląd Orzecznictwa Podatkowego” 2005, nr 3, s. 206.

⁸⁹⁰ W odniesieniu do opłaty planistycznej przewidzianej w art. 36 ust. 3 u.z.p.: A. Borodo, *Glosa do wyroku NSA z dnia 7 listopada 2001 r., II SA/Gd 1948/01*, „Orzecznictwo Sądów Polskich” 2003, poz. 16, s. 69. Podobnie: A. Huchla, *Charakter prawny jednorazowej opłaty z art. 36 ust. 3 ustawy o zagospodarowaniu przestrzennym*, „Nowe Zeszyty Samorządowe” 2000, nr 6, poz. 61, s. 40. Zdaniem Autora w przypadku opłaty planistycznej zauważyć można ponadto elementy podatku przychodowego, ponieważ świadczenie pobierane jest w związku ze sprzedażą nieruchomości.

⁸⁹¹ Zob. R. Kosior, M. Wepa, *op. cit.*, s. 56. W odniesieniu do opłaty planistycznej przewidzianej w art. 36 ust. 3 u.z.p.: A. Huchla, *Charakter...*, s. 40.

⁸⁹² P. Pietrasz, R. Suwaj, *op. cit.*, s. 206-207.

⁸⁹³ L. Etel, *Renta planistyczna i opłata adiacencka jako niepodatkowe należności budżetowe*, [w:] G. Li-szewski (red.), *op. cit.*, s. 82.

⁸⁹⁴ *Ibidem*.

postanowień art. 6 o.p. jest ona świadczeniem wynikającym z ustawy podatkowej. Podnosi się, że legalna definicja podatku wymaga, aby świadczenie to wynikało z ustawy podatkowej, a więc takiej, jak określa ją Ordynacja podatkowa⁸⁹⁵. Ta natomiast wymaga, by ustawa podatkowa określała stawki podatkowe, prawa i obowiązki organów podatkowych, podatników, płatników i inkasentów, a także ich następców prawnych oraz osób trzecich, których to regulacji ustawa o planowaniu i zagospodarowaniu przestrzennym nie zawiera, co nie pozwala uznać jej za ustawę podatkową⁸⁹⁶. Na tle przywołanych wątpliwości uznaje się, że mimo iż opłata planistyczna wyraźnie koresponduje w swej istocie z istotą podatku, za daninę taką nie może zostać uznana⁸⁹⁷.

Z drugiej strony wyrażane są poglądy, że ustawa o planowaniu i zagospodarowaniu przestrzennym, której podstawową materią jest unormowanie ładu przestrzennego, niewątpliwie nie jest klasyczną ustawą podatkową, co nie oznacza jednak, że ustawą podatkową jest tylko taka, która w swej nazwie ma określenie „podatek”, lecz również ustawa normująca zagadnienia dotyczące daniny, która jest w istocie podatkiem⁸⁹⁸. Już na tle przepisów ustawy o zagospodarowaniu przestrzennym wskazywano, że przeciwne rozumowanie ogranicza zakres ustawy podatkowej do najwęższego możliwego zakresu⁸⁹⁹. Z poglądem tym koresponduje stanowisko, zgodnie z którym brak podstaw, aby odmawiać uznania za ustawę podatkową ustawy regulującej chociaż jeden z elementów wymienionych w definicji zawartej w art. 3 pkt 1 o.p.⁹⁰⁰ Nie należy bowiem zakładać, że aby uznać ustawę za ustawę podatkową, muszą się w niej znaleźć wszystkie elementy wskazane w tej definicji⁹⁰¹.

W doktrynie prawa finansowego brakuje zatem jednolitego stanowiska co do podatkowego charakteru opłaty planistycznej. Rozważa się przy tym, czy w przypadku odrzucenia koncepcji opłaty planistycznej jako podatku uznać ją można za opłatę lub niepodatkową należność budżetową w rozumieniu przepisów Ordynacji podatkowej, a więc jedno ze świadczeń publicznoprawnych objętych, obok podatków, zakresem przedmiotowym stosowania przepisów niniejszej ustawy. Prezentowane są poglądy,

⁸⁹⁵ P. Smoleń, *Kontrowersje dotyczące charakteru prawnego renty planistycznej*, [w:] K. Święch, A. Zalcewicz (red. nauk.), *Sanacja finansów publicznych w Polsce. Aspekty prawne i ekonomiczne*, Szczecin 2005, s. 564.

⁸⁹⁶ A. Ostrowska, *Opłata z tytułu wzrostu wartości nieruchomości w związku z uchwaleniem (zmianą) miejscowego planu zagospodarowania przestrzennego (wybrane zagadnienia)*, [w:] J. Parchomiuk, B. Uliasz, E. Kruk (red.), *Dziesięć lat reformy ustrojowej administracji publicznej w Polsce*, Warszawa 2009, s. 808.

⁸⁹⁷ Zob. P. Smoleń, *Kontrowersje...*, s. 564.

⁸⁹⁸ A. Kosicki, M. Wincenciak, *Opłata planistyczna z tytułu wzrostu wartości nieruchomości*, [w:] G. Liszewski (red.), *op. cit.*, s. 151.

⁸⁹⁹ Zob. B. Brzeziński, *Glosa...*, s. 206.

⁹⁰⁰ T. Brzeziński, W. Morawski, *Zakres przedmiotowy Ordynacji podatkowej w świetle orzecznictwa sądów administracyjnych*, „Przegląd Orzecznictwa Podatkowego” 2009, nr 6, s. 516.

⁹⁰¹ *Ibidem*.

zgodnie z którymi organy prowadzące postępowanie w sprawie ustalenia opłaty planistycznej naruszają istotnie art. 2 § 1 pkt 1 o.p. w przypadku, gdy prowadzą całe postępowanie na podstawie przepisów Kodeksu postępowania administracyjnego, które w sprawach tych nie mają zastosowania, gdyż opłata planistyczna stanowi opłatę publicznoprawną ustalaną przez będącego organem podatkowym wójta (burmistrza, prezydenta miasta)⁹⁰². Zgodnie natomiast z innym stanowiskiem opłata powinna w założeniu odpowiadać wartości świadczenia wzajemnego ze strony państwa, natomiast wnoszący opłatę planistyczną uzyskuje znacznie więcej („szczególną korzyść”), a więc kilkakrotnie przekraczający jej wysokość wzrost wartości nieruchomości, co prowadzi do wniosku, że opłata planistyczna to dopłata i nie może być uznana za opłatę⁹⁰³. Jednocześnie zauważa się, że skoro w świetle przepisów Ordynacji podatkowej opłata planistyczna nie może być zaliczana do podatków i opłat, o których mowa w art. 2 § 1 pkt 1 niniejszej ustawy, można ją sklasyfikować jedynie jako niepodatkową należność budżetową⁹⁰⁴. Zgodnie z powyższym poglądem nie oznacza to jednak, iż do świadczenia tego stosuje się przepisy Ordynacji podatkowej, na podstawie powołanego artykułu, gdyż wójt (burmistrz, prezydent miasta), wydając decyzję w sprawie opłaty planistycznej, nie działa jako organ podatkowy, lecz jako organ wykonawczy gminy (organ administracji samorządowej właściwy w sprawach zagospodarowania przestrzennego)⁹⁰⁵. W efekcie do opłaty planistycznej nie mogą być stosowane przepisy Ordynacji podatkowej na podstawie art. 2 § 1 pkt 1 tej ustawy⁹⁰⁶. Inni Autorzy, dzieląc stanowisko, iż wątpliwości budzić może, czy ustalający opłatę organ administracji samorządowej, działający jednocześnie jako podmiot procesu planowania przestrzennego, ma, w świetle art. 37 ust. 6 u.p.z.p., status organu podatkowego właściwego w sprawach opłaty planistycznej, formułując pogląd, że opłatę planistyczną uznać należy za opłatę ustalaną przez organy administracji samorządowej, które w związku z administrowaniem nią nie uzyskały statusu organów podatkowych⁹⁰⁷. W konsekwencji daninę tę potraktować należy jako opłatę, do której na podstawie art. 2 § 2 o.p. zastosowanie znajdują przepisy działu III niniejszej ustawy⁹⁰⁸. Analiza poglądów doktryny prawa finansowego prowadzi zatem do konstatacji, że stosowanie Ordynacji podatkowej do opłaty z tytułu wzrostu wartości

⁹⁰² M. Uśák, *Wybrane problemy regulacji danin publicznych związanych z obrotem nieruchomościami*, [w:] K. Świąch, A. Zalcewicz (red. nauk.), *op. cit.*, s. 102-103.

⁹⁰³ L. Etel, *Renta...*, s. 84-85. Zob. także: I. Czaja-Hliniak, *Postulaty...*, s. 36-37; *eadem*, *Opłata...*, s. 18.

⁹⁰⁴ L. Etel, *Renta...*, s. 85.

⁹⁰⁵ *Ibidem*, s. 87.

⁹⁰⁶ *Ibidem*, s. 88.

⁹⁰⁷ P. Pietrasz, R. Suwaj, *op. cit.*, s. 212-213.

⁹⁰⁸ *Ibidem*.

nieruchomości w wyniku uchwalenia lub zmiany planu miejscowego, na podstawie przepisów tej ustawy, wydaje się być znacznie utrudnione.

Nie ulega wątpliwości, że opłata planistyczna jest świadczeniem pieniężnym, bezzwrotnym, przymusowym i publicznoprawnym. Jest źródłem dochodów własnych gminy, o czym *expressis verbis* stanowi przepis art. 36 ust. 4 u.p.z.p. Ma charakter daniny publicznej⁹⁰⁹. Na gruncie Ordynacji podatkowej odpowiedzi na pytanie, czy i w jakim zakresie do opłaty planistycznej stosuje się przepisy niniejszej ustawy, poszukiwać można wyłącznie w przepisach uszczegółwiającego jej zakres przedmiotowy artykułu 2 tego aktu prawnego. Opłata planistyczna nie została wymieniona wprost w powołanym artykule jako świadczenie, do którego zastosowanie ma Ordynacja podatkowa, jak ma to przykładowo miejsce w przypadku opłaty skarbowej⁹¹⁰. Trafne wydaje się spostrzeżenie, że opłata planistyczna niewątpliwie wykazuje cechy podatku, przy czym generalnie przyjmując należy jednak, że świadczenie w przepisach nazwane opłatą nie może być z powodu podobieństwa do podatku uznane od razu za podatek w rozumieniu art. 2 § 1 pkt 1 o.p., gdyż do oceny podlegania danej należności Ordynacji podatkowej odwołać należy się do innych kryteriów⁹¹¹. Kontrowersje związane z kwestią ewentualnej odpłatności lub nieodpłatności opłaty planistycznej oraz wątpliwości, czy ustawa o planowaniu i zagospodarowaniu przestrzennym spełnia przesłanki kwalifikujące ją jako ustawę podatkową, utrudniają jednoznaczne zaliczenie tego świadczenia publicznoprawnego do kategorii podatków i opłat. Ustalenie, czy świadczenie, o którym mowa w art. 36 ust. 4 u.p.z.p., stanowi opłatę publiczną, komplikuje dodatkowo podnoszony już brak definicji legalnej opłaty. Przyjmując, że uiszczający opłatę planistyczną osiąga „szczególną korzyść”, w postaci wzrostu wartości nieruchomości na skutek uchwalenia lub zmiany planu miejscowego, uznać należy opłatę planistyczną za dopłatę. Pamiętać jednak trzeba, że pojęcie dopłaty funkcjonuje wyłącznie w doktrynie⁹¹². Powstaje zatem pytanie, czy opłaty planistycznej nie należałoby uznać za niepodatkową należność budżetową (budżetu jednostki samorządu terytorialnego) w rozumieniu przepisów Ordynacji podatkowej⁹¹³. Z pewnością opłata planistyczna stanowi dochód budżetu jednostki samorządu

⁹⁰⁹ Zob. T. Brzezicki, W. Morawski, *Podstawy normatywne poboru renty planistycznej – kwestia stosowania Ordynacji podatkowej*, „Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych” 2009, nr 12, s. 22; D. Wszółkowski, *Opłata planistyczna – duże skutki małej zmiany*, „Causus” wiosna 2009, nr 51, s. 41; K. Król, *Renta planistyczna i opłata adiacencka – wybrane zagadnienia prawne*, „Acta Scientiarum Polonorum. Formatio Circumietus” 2016, 15(4), s. 245; K. Rokicka-Murszewska, *Administracyjnoprawne aspekty opłaty planistycznej*, Toruń 2019, s. 75-76; uchwała Składu Sędziów NSA z dnia 10 grudnia 2009 r., II OPS 3/09, Legalis nr 226255; wyrok NSA z dnia 20 lipca 2012 r., II OSK 786/11, Legalis nr 779709; wyrok NSA z dnia 26 czerwca 2014 r., II OSK 137/13, Legalis nr 1043190.

⁹¹⁰ Art. 2 § 1 pkt 3 o.p.

⁹¹¹ A. Huchla, *Świadczenia...*, s. 260-261.

⁹¹² P. Pietrasz, R. Suwaj, *op. cit.*, s. 207.

⁹¹³ Zob. P. Smoleń, *Kontrowersje...*, s. 564-565.

terytorialnego. W odniesieniu do niepodatkowych należności budżetowych ustawodawca nie wprowadza, jak w przypadku podatków, wymogu wynikania świadczenia z ustawy podatkowej⁹¹⁴. Pojęcie niepodatkowych należności budżetowych zostało zdefiniowane w art. 3 pkt 8 o.p., odrębnie od pojęcia podatku, którego definicję legalną zawiera art. 6 tej ustawy. Co więcej, z treści art. 3 pkt 8 o.p. *expressis verbis* wynika, iż niepodatkowymi należnościami budżetowymi są stanowiące dochód budżetu państwa lub budżetu jednostki samorządu terytorialnego, wynikające ze stosunków publicznoprawnych należności niebędące podatkami lub opłatami. Wprawdzie, zgodnie z przepisami art. 3 pkt 3 lit. c o.p., przez podatki rozumie się również m.in. opłaty i niepodatkowe należności budżetowe, lecz jest to definicja skonstruowana wyłącznie na potrzeby niniejszej ustawy, regulująca kwestię stosowania Ordynacji podatkowej także do innych niż podatki należności publicznoprawnych objętych zakresem przedmiotowym stosowania jej przepisów. Można zatem sformułować wniosek, że ustawodawca w odniesieniu do niepodatkowych należności budżetowych w rozumieniu przepisów Ordynacji podatkowej nie wprowadza wymogu wynikania tego świadczenia publicznoprawnego z ustawy podatkowej, jak ma to miejsce w przypadku podatków, stosownie do treści art. 6 o.p.

Świadczenia, o których mowa w art. 2 § 1 o.p., a więc takie, do których stosuje się Ordynację podatkową w całości, to świadczenia, które charakteryzują się następującymi cechami: 1) są podatkami, opłatami lub niepodatkowymi należnościami budżetu państwa lub budżetu jednostki samorządu terytorialnego, 2) organami właściwymi w sprawach ich określania lub ustalania są organy podatkowe⁹¹⁵. Wspólną przesłanką, której spełnienie warunkuje zaliczenie danej należności do każdej z wymienionych w tym artykule kategorii świadczeń publicznoprawnych, jest wymóg ustalania lub określania ich wysokości przez organy podatkowe. Uzasadniony zatem jest wniosek, że rozważania na temat stosowania do opłaty planistycznej przepisów Ordynacji podatkowej, na podstawie art. 2 § 1 pkt 1 tej ustawy, rozpocząć należy od określenia, czy ustalając opłatę planistyczną, wójt (burmistrz, prezydent miasta) działa jako organ podatkowy. Jak wskazywano, wójt (burmistrz, prezydent miasta) jest organem administracji publicznej o zróżnicowanych kompetencjach. Status organu podatkowego omawianym organom administracji publicznej nadaje Ordynacja podatkowa. Wójt (burmistrz, prezydent miasta) jest organem podatkowym pierwszej instancji, stosownie do swojej właściwości⁹¹⁶. Oznacza to, że wójt (burmistrz, prezydent miasta) działa jako organ podatkowy tylko wtedy, gdy o jego

⁹¹⁴ T. Brzezicki, W. Morawski, *Stosowanie Ordynacji podatkowej do świadczeń publicznoprawnych uzyskiwanych przez jednostki samorządu terytorialnego w świetle orzecznictwa sądów administracyjnych*, [w:] G. Liszewski (red.), *op. cit.*, s. 21.

⁹¹⁵ H. Dzwonkowski, T. Nowak, *Art. 2*, [w:] H. Dzwonkowski (red.), *Ordynacja podatkowa...*, 2020 [dostęp: 13.05.2020].

⁹¹⁶ Art. 13 § 1 pkt 1 o.p.

właściwości rzeczowej do prowadzenia określonej kategorii spraw jako organ podatkowy stanowią przepisy prawa, w tym przede wszystkim przepisy ustaw regulujących poszczególne świadczenia publicznoprawne wymierzone przez organy podatkowe.

Powstaje zatem wątpliwość, czy przepisy ustawy o planowaniu i zagospodarowaniu przestrzennym określają właściwość rzeczową wójta (burmistrza, prezydenta miasta) w sprawach ustalania opłaty planistycznej jako organu podatkowego, czy też organu administracji publicznej (organu wykonawczego gminy). Zgodzić należy się z podnoszonym w piśmiennictwie stanowiskiem, że ustawa o planowaniu i zagospodarowaniu przestrzennym nie wskazuje wójta (burmistrza, prezydenta miasta) jako organu podatkowego właściwego w sprawach opłaty planistycznej, lecz stanowi jedynie, że organy te uprawnione są do wydania decyzji ustalającej jej wysokość⁹¹⁷. Wymienia się przy tym przykłady aktów prawnych, w których ustawodawca wyraźnie wskazuje, że organem podatkowym właściwym w sprawach podatków i opłat w nich unormowanych jest wójt (burmistrz, prezydent miasta)⁹¹⁸. Wyrażne określenie przez ustawodawcę w tekście aktu prawnego, że organ administracji publicznej o tak zróżnicowanych kompetencjach, w sprawach określonej należności publicznoprawnej, działa jako organ podatkowy, jest w pełni uzasadnione. Przepisy Ordynacji podatkowej nadają wójtowi (burmistrzowi, prezydentowi miasta) status organu podatkowego, nie można jednak zapominać, że jest on także i przede wszystkim organem wykonawczym gminy, uprawnionym do wydawania decyzji w indywidualnych sprawach z zakresu administracji publicznej, a więc decyzji administracyjnych, w tym m.in. decyzji podatkowych. Przepisy ustawy o planowaniu i zagospodarowaniu przestrzennym nie określają wójta (burmistrza, prezydenta miasta) jako organu podatkowego właściwego w sprawach opłaty planistycznej, nie regulując jednocześnie, czy i w jakim zakresie do opłaty planistycznej stosuje się Ordynację podatkową, co prowadzi do wniosku, że organy te, ustalając opłatę planistyczną, nie działają jako organy podatkowe, lecz jako organy wykonawcze gminy (organy administracji samorządowej właściwe w sprawach zagospodarowania przestrzennego⁹¹⁹). Uzasadnione więc jest stwierdzenie, że opłatę planistyczną uznać należy za niepodatkową należność budżetu jednostki samorządu terytorialnego ustalaną przez organy administracji publicznej, które pomimo iż posiadają status organów podatkowych, w sprawach jej wymiaru nie działają jako organy podatkowe. W konsekwencji opłata planistyczna, jako należność publicznoprawna, która nie jest ustalana przez organy podatkowe, nie spełnia przesłanek kwalifikujących ją do katalogu świadczeń, o których mowa w art. 2

⁹¹⁷ L. Etel, *Renta...*, s. 86-87. Podobnie: P. Pietrasz, R. Suwaj, *op. cit.*, s. 212.

⁹¹⁸ Zob. L. Etel, *Renta...*, s. 86; P. Pietrasz, R. Suwaj, *op. cit.*, s. 211.

⁹¹⁹ Zob. przypis 905.

§ 1 pkt 1 o.p.⁹²⁰ Opłata z tytułu wzrostu wartości nieruchomości w wyniku uchwalenia lub zmiany planu miejscowego nie może zatem zostać uznana za podatek, opłatę lub niepodatkową należność budżetu jednostki samorządu terytorialnego, o których mowa w art. 2 § 1 pkt 1 o.p., co wyklucza stosowanie do niej Ordynacji podatkowej na podstawie przepisów powołanego artykułu. Zważywszy, że do wymienionych w tym artykule świadczeń publicznych przepisy Ordynacji podatkowej stosuje się w pełnym zakresie, powyższa konstatacja implikuje wniosek o braku podstaw prawnych do stosowania do opłaty planistycznej przepisów Ordynacji podatkowej w całości.

Odrzucenie koncepcji o spełnianiu przez opłatę planistyczną przesłanek kwalifikujących ją do katalogu świadczeń wymienionych w art. 2 § 1 pkt 1 o.p. nakazuje rozważyć, czy na podstawie Ordynacji podatkowej możliwe jest stosowanie do opłaty planistycznej przepisów tego aktu prawnego w ograniczonym zakresie. Stosowanie przepisów Ordynacji podatkowej w ograniczonym zakresie (wyłącznie działu III) do opłat, do których ustalenia lub określenia uprawnione są organy inne niż organy podatkowe, przewiduje art. 2 § 2 o.p. Podnoszone już wątpliwości związane z kwestią ewentualnej odpłatności bądź nieodpłatności opłaty planistycznej i brak definicji legalnej pojęcia opłaty w prawie polskim utrudniają zaliczenie opłaty planistycznej do tej kategorii należności publicznych, choć, jak już wskazywano, w piśmiennictwie spotkać można się ze stanowiskiem uznającym opłatę planistyczną za opłatę, o której mowa w art. 2 § 2 o.p. Co więcej, także przepisy niniejszego artykułu w jego brzmieniu sprzed dnia wejścia w życie nowelizacji o.p. z 10 września 2015 r. nie stanowiły podstawy do stosowania do opłaty planistycznej działu III o.p. Wynikające z treści powołanego artykułu, w jego ówczesnym brzmieniu, ograniczenie stosowania przepisów o zobowiązaniach podatkowych tylko do niepodatkowych należności budżetu państwa wykluczało stosowanie na jego podstawie działu III o.p. do opłaty planistycznej ustalonej, co prawda, przez organy inne niż organy podatkowe, lecz stanowiącej dochód budżetu jednostki samorządu terytorialnego.

Analiza przepisów Ordynacji podatkowej uszczegóławiających zakres przedmiotowy jej stosowania wykazała, że przepisy te nie stanowią podstawy do stosowania tego aktu prawnego do opłaty planistycznej zarówno w pełnym, jak i w ograniczonym zakresie (dział III o.p.). Ustawodawca nie określa charakteru prawnego opłaty planistycznej, a analiza charakteryzujących ją cech nie pozwala na jej jednoznaczne zakwalifikowanie do katalogu świadczeń publicznych, o których mowa w art. 2 o.p. W literaturze prawnofinansowej podkreśla się, że Ordynacja podatkowa stanowi specjalny zespół

⁹²⁰ Zob. A. Miernik, *Charakter prawny opłaty planistycznej w świetle orzecznictwa sądów administracyjnych przed wejściem w życie ustawy o finansach publicznych z 27 sierpnia 2009 r. i po nim*, „Prawo Budżetowe Państwa i Samorządu” 2019, Vol. 7, No 1, s. 201.

zasad i procedur skonstruowanych przez ustawodawcę dla należności publicznoprawnych, dlatego też stosowanie tej ustawy do opłaty planistycznej jest w pełni uzasadnione⁹²¹. Niewątpliwie należy zgodzić się z tym stanowiskiem. Opłata planistyczna jest publicznoprawnym zobowiązaniem pieniężnym, do którego wymiaru przystosowane są przepisy Ordynacji podatkowej. Niemniej jednak w aktualnym stanie prawnym Ordynacja podatkowa nie zawiera regulacji umożliwiających stosowanie przepisów tej ustawy do niepodatkowych należności budżetu jednostki samorządu terytorialnego, do których ustalania uprawnione są organy inne niż organy podatkowe. Powyższe rozważania prowadzą do wniosku, że do dnia wejścia w życie art. 60-67 u.f.p. ustalenie charakteru prawnego opłaty planistycznej i zakresu stosowania do niej przepisów Ordynacji podatkowej było mocno utrudnione. Wynikało to z fragmentaryczności regulacji w tym zakresie w ustawie o planowaniu i zagospodarowaniu przestrzennym ograniczającej się w zasadzie do wskazania, kto, w jakiej formie i po spełnieniu jakich przesłanek uprawniony jest do ustalenia opłaty oraz z braku możliwości jednoznacznej jej kwalifikacji jako świadczenia, o którym mowa w art. 2 § 1 pkt 1 lub w art. 2 § 2 o.p. Brak kompleksowej regulacji ustawowej w tej materii powodował rozbieżność stanowisk w literaturze przedmiotu i utrudniał praktykę organów administracji publicznej.

Ustalenie zakresu stosowania Ordynacji podatkowej do opłaty planistycznej stało się możliwe dopiero wraz z wejściem w życie ustawy o finansach publicznych, a dokładnie art. 60-67 tej ustawy. Opłata planistyczna jako niepodatkowa należność budżetu jednostki samorządu terytorialnego ustalana przez wójta (burmistrza, prezydenta miasta), który wydając decyzję w sprawie jej wymiaru, działa jako organ wykonawczy gminy, a nie organ podatkowy, spełnia przesłanki kwalifikujące ją do katalogu niepodatkowych należności budżetowych o charakterze publicznoprawnym zawartego w art. 60 u.f.p. Na mocy pkt 7 niniejszego artykułu niepodatkowymi należnościami budżetowymi o charakterze publicznoprawnym są dochody pobierane przez państwowe oraz samorządowe jednostki budżetowe na podstawie odrębnych ustaw. Konsekwencją zaliczenia należności publicznoprawnej do niepodatkowych należności budżetowych, o których mowa w art. 60 u.f.p., jest stosowanie do niej art. 67 tego aktu prawnego. Zakładając więc, że opłata planistyczna stanowi niepodatkową należność budżetową w rozumieniu przepisów ustawy o finansach publicznych i nie jest administracyjną karą pieniężną, do spraw jej dotyczących, na mocy art. 67 ust. 1 u.f.p. i w zakresie w tej ustawie nieuregulowanym, stosuje się Kodeks postępowania administracyjnego oraz odpowiednio – przepisy działu III o.p.⁹²² Mając zatem na uwadze, że Ordynacja podatkowa ma zastosowanie do opłaty

⁹²¹ A. Borodo, *op. cit.*, s. 70.

⁹²² Por. T. Brzezicki, [w:] *idem* (red. nauk.), *Opłaty i wybrane roszczenia dotyczące nieruchomości*, Warszawa 2018, s. 25-26.

planistycznej tylko odpowiednio i w zakresie nieobejmującym przepisów dotyczących postępowania podatkowego, sformułować można wniosek, że w obowiązującym stanie prawnym procedurą postępowania właściwą w sprawach wymiaru opłaty planistycznej jest procedura ogólnoadministracyjna. Kwalifikacja opłaty planistycznej jako niepodatkowej należności budżetowej w rozumieniu przepisów ustawy o finansach publicznych przesądza więc o tym, jaka procedura postępowania właściwa jest w sprawach jej wymiaru. Pamiętać przy tym należy, że opłata planistyczna jest daniną publiczną. Niemniej jednak przepisy Ordynacji podatkowej nie mają do niej zastosowania w całości. Prowadzi to do konstatacji, że opłata planistyczna jest przykładem niepodatkowej należności budżetowej w rozumieniu przepisów ustawy o finansach publicznych stanowiącej daninę publiczną, do której z woli ustawodawcy przepisy Ordynacji podatkowej nie mają zastosowania w pełnym zakresie. Zaliczenie przedmiotowej należności publicznoprawnej do danin publicznych nie decyduje zatem o tym, jaka procedura postępowania jest właściwa w sprawach jej wymiaru, a w konsekwencji nie determinuje normatywnego modelu jej wymiaru. Powstaje pytanie, czy przepisy Kodeksu postępowania administracyjnego przystosowane są do wymiaru opłaty planistycznej. W piśmiennictwie, jak już podnoszono, podkreśla się, że dla należności publicznoprawnych, w tym dla ich wymiaru, skonstruowana została Ordynacja podatkowa. Z drugiej strony, wyrażane są poglądy, zgodnie z którymi twierdzenie o nieprzystosowaniu przepisów Kodeksu postępowania administracyjnego do wymiaru podatków i opłat uznać należy za nietrafne⁹²³. Wskazuje się przy tym przykłady opłat, także naliczanych i wymierzanych przez wójta (burmistrza, prezydenta miasta) w trybie niniejszej ustawy⁹²⁴. Prezentowane jest także stanowisko, iż z uwagi na zasady wymiaru opłaty planistycznej, wiążące się z wydaniem i doręczeniem decyzji, nie ma większego znaczenia, że nie znajdują w tym przypadku zastosowania przepisy Ordynacji podatkowej regulujące czynności sprawdzające i kontrolę podatkową⁹²⁵. Niezależnie od oceny przystosowania procedury ogólnoadministracyjnej do wymiaru opłaty planistycznej uznanie przedmiotowej należności publicznoprawnej za niepodatkową należność budżetową w rozumieniu art. 60 u.f.p. implikuje stosowanie do niej art. 67 ust. 1 u.f.p. Twierdzenie o takim charakterze prawnym opłaty planistycznej znajduje aprobatę także w literaturze przedmiotu, gdzie zauważa się, że od 1 stycznia 2010 r., z uwagi na treść art. 67 u.f.p., nie budzi już wątpliwości stosowanie do niej przepisów działu III o.p.⁹²⁶

⁹²³ J. Stelmasiak, W. Falczyński, *Glosa do wyroku NSA z dnia 3 września 2004 r., OSK 520/04*, „Orzecznictwo Sądów Polskich” 2005, poz. 91, s. 394.

⁹²⁴ Zob. *ibidem*.

⁹²⁵ P. Pietrasz, R. Suwaj, *op. cit.*, s. 216.

⁹²⁶ Zob. *ibidem*, s. 213. Zob. także: T. Brzezicki, [w:] *idem* (red. nauk.), *op. cit.*, s. 25-26. Za niepodatkową należność budżetową w rozumieniu art. 60 u.f.p. opłatę planistyczną uznają także m.in.: I. Bobowska, J. Kowalski, K. Hudzik, [w:] M. Kaczurak-Kozak, M. Rotkiewicz, P. Walczak (red.), *Vademecum głównego księgowego jednostki finansów publicznych*, Warszawa 2018, s. 20.

W orzecznictwie sądowoadministracyjnym ugruntowane jest natomiast stanowisko, zgodnie z którym opłata planistyczna nie jest podatkiem ani innym świadczeniem, o którym mowa w art. 2 § 1 pkt 1 o.p.⁹²⁷ Wskazuje się także, że opłata planistyczna jako dochód budżetu gminy od 1 stycznia 2010 r. kwalifikuje się do niepodatkowych należności budżetowych o charakterze publicznoprawnym, czego konsekwencją jest jej podleganie pod dyspozycję art. 67 u.f.p.⁹²⁸ Podkreśla się, że opłatę planistyczną zaliczyć należy do niepodatkowych należności budżetowych o charakterze publicznoprawnym pobieranych przez samorządowe jednostki budżetowe na podstawie odrębnych ustaw (art. 60 pkt 7 u.f.p.)⁹²⁹. Wyrażany jest również pogląd, że opłata planistyczna nie została wymieniona w art. 60 u.f.p., dlatego też przepisy tego artykułu mogą mieć do niej zastosowanie pod warunkiem zakwalifikowania jej do niepodatkowych należności budżetowych o charakterze publicznoprawnym⁹³⁰. Zwraca się przy tym uwagę na to, że po wejściu w życie ustawy o finansach publicznych w art. 36 i 37 u.p.z.p. nie zawarto żadnych odesłań do przepisów Ordynacji podatkowej, co jest powszechnie przyjętą techniką legislacyjną w przypadku, gdy prawodawca chce wskazać przepisy zamieszczone w innej ustawie, uzupełniające lub odmiennie regulujące sprawy normowane daną ustawą⁹³¹.

Uzasadniony zatem jest wniosek, że przykład opłaty planistycznej potwierdza, iż wejście w życie art. 60-67 u.f.p. uporządkowało obszar niepodatkowych należności budżetowych ustalanych lub określanych przez organy niebędące organami podatkowymi, ale tylko częściowo. Regulacje zawarte w przepisach powołanych artykułów odgrywają istotne znaczenie zwłaszcza w tych przypadkach, gdy ustawa szczegółowa normuje daną

⁹²⁷ Na gruncie przepisów u.z.p.: wyrok NSA z dnia 3 września 2004 r., OSK 520/04, Legalis nr 67942; wyrok NSA z dnia 7 października 2005 r., II OSK 93/05, Legalis nr 609659; wyrok NSA z dnia 26 marca 2009 r., II OSK 438/08, Legalis nr 215508; wyrok WSA w Warszawie z dnia 6 października 2004 r., IV SA 3013/03, Legalis nr 1134250; wyrok WSA w Warszawie z dnia 18 marca 2005 r., IV SA/Wa 40/05, Legalis nr 93483; wyrok WSA w Warszawie z dnia 25 kwietnia 2007 r., IV SA/Wa 2431/06, Legalis nr 282525. Na tle przepisów u.p.z.p.: wyrok NSA z dnia 22 czerwca 2007 r., II OSK 935/06, Legalis nr 602176; wyrok NSA z dnia 15 kwietnia 2008 r., II OSK 408/07, Legalis nr 123883; wyrok NSA z dnia 19 listopada 2008 r., II OSK 1316/07, Legalis nr 168820; wyrok NSA z dnia 15 grudnia 2008 r., II OSK 1600/07, Legalis nr 164590; wyrok NSA z dnia 25 maja 2009 r., II OSK 826/08, Legalis nr 233388; wyrok WSA w Bydgoszczy z dnia 8 listopada 2005 r., II SA/Bd 858/05, Legalis nr 583050; wyrok WSA w Warszawie z dnia 3 lipca 2007 r., IV SA/Wa 807/07, Legalis nr 102630; wyrok WSA w Gorzowie Wlkp. z dnia 30 lipca 2009 r., II SA/Go 373/09, Legalis nr 405101.

⁹²⁸ Postanowienie NSA z dnia 22 listopada 2017 r., II OSK 2885/17, Legalis nr 1700818; wyrok WSA w Gdańsku z dnia 20 listopada 2013 r., II SA/Gd 595/13, Legalis nr 872020; wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 4 grudnia 2015 r., III SA/Wr 536/15, Legalis nr 1399416.

⁹²⁹ Wyrok WSA w Szczecinie z dnia 10 września 2014 r., I SA/Sz 134/14, Legalis nr 1105643; wyrok WSA w Szczecinie z dnia 17 grudnia 2014 r., I SA/Sz 732/14, Legalis nr 1182229; wyrok WSA w Krakowie z dnia 30 sierpnia 2016 r., II SAB/Kr 91/16, Legalis nr 1538807; wyrok WSA w Poznaniu z dnia 5 lipca 2017 r., III SA/Po 18/17, Legalis nr 1636200.

⁹³⁰ Wyrok NSA z dnia 2 października 2015 r., II OSK 148/14, Legalis nr 1362568.

⁹³¹ Wyrok NSA z dnia 2 października 2015 r., II OSK 148/14, Legalis nr 1362568. Podobnie: wyrok NSA z dnia 4 grudnia 2015 r., II OSK 880/14, Legalis nr 1776315.

należność publicznoprawną w sposób fragmentaryczny i niekompletny. Cenne wydają się być pod tym względem przede wszystkim regulacje zawarte w art. 67 u.f.p. W przypadku gdy ustawa szczególna nie określa, czy i w jakim zakresie do niepodatkowej należności budżetowej stosuje się Ordynację podatkową lub jaka procedura postępowania właściwa jest w sprawach jej wymiaru, przepisy powołanego artykułu umożliwiają rozstrzygnięcie ewentualnych wątpliwości w tym zakresie. Kwalifikacja należności publicznoprawnej jako niepodatkowej należności budżetowej w rozumieniu przepisów ustawy o finansach publicznych powinna być wystarczającą przesłanką do uznania, że zastosowanie znajduje do niej art. 67 tej ustawy. Niejednokrotnie, na co wskazuje przykład opłaty planistycznej, jest to jednak znacznie utrudnione z uwagi na niewątpliwy mankament regulacji art. 60-67 u.f.p. związany z otwartym charakterem katalogu niepodatkowych należności budżetowych zawartym w art. 60 tego aktu prawnego. Zważywszy, że niepodatkowe należności budżetowe, o których mowa w art. 60 u.f.p., mają bardzo zróżnicowany charakter prawny, a w regulujących je ustawach szczególnych występują pod różnymi nazwami, przykładowe jedynie ich wyliczenie rodzi nierzadko wątpliwości, czy w danym przypadku w ogóle mamy do czynienia z niepodatkową należnością budżetową w rozumieniu przepisów ustawy o finansach publicznych, a tym samym czy zastosowanie w tym przypadku znajdują regulacje art. 67 u.f.p. Oczywiście jest, że katalog środków publicznych stanowiących niepodatkowe należności budżetowe zawarty w art. 60 u.f.p. nie może mieć innego charakteru niż otwarty. Nie jest bowiem możliwe wymienienie wszystkich środków publicznych, które spełniają przesłanki kwalifikujące je jako niepodatkowe należności budżetowe w rozumieniu ustawy o finansach publicznych w przepisach jednego artykułu tej ustawy. Chybnym rozwiązaniem tego problemu jest dodawanie w treści art. 60 u.f.p. kolejnych pozycji. Z założenia zawarte w tym artykule wyliczenie niepodatkowych należności budżetowych ma przecież charakter wyłącznie przykładowy. Natomiast jego systematyczne rozszerzanie świadczy o tym, że ustawodawca zauważył konieczność jednoznacznego określenia, że dana należność publicznoprawna stanowi niepodatkową należność budżetową w rozumieniu przepisów ustawy o finansach publicznych, lecz jak wskazuje przykład opłaty planistycznej, cel ten można osiągnąć jedynie poprzez rozwiązania systemowe. Wejście w życie art. 60-67 u.f.p. powinno być zsynchronizowane z dostosowaniem przepisów ustaw szczególnych do regulacji zawartych w powołanych artykułach. Idealnym i postulowanym rozwiązaniem byłoby zamieszczenie w przepisach ustaw szczególnych zapisu, że należność publicznoprawna regulowana daną ustawą stanowi niepodatkową należność budżetową o charakterze publicznoprawnym w rozumieniu art. 60 u.f.p. Rozwiązanie takie umożliwiłoby uznać bezspornie, że do niepodatkowej należności budżetowej zastosowanie ma art. 67 u.f.p., chyba że przepisy ustawy szczególnej stanowiącej podstawę jej

pobierania przewidują unormowania odrębne w stosunku do ogólnej reguły wynikającej z treści wskazanego artykułu. W szczególności *de lege ferenda* postulować należy wskazanie w przepisach ustawy o planowaniu i zagospodarowaniu przestrzennym, że opłata z tytułu wzrostu wartości nieruchomości w związku z uchwaleniem lub zmianą planu miejscowego, o której mowa w art. 36 ust. 4 tej ustawy, stanowi niepodatkową należność budżetową o charakterze publicznoprawnym w rozumieniu art. 60 u.f.p.

2.1.2. Ustalanie opłaty planistycznej w drodze decyzji administracyjnej

Opłata planistyczna stanowi przykład niepodatkowej należności budżetowej w rozumieniu przepisów ustawy o finansach publicznych, w przypadku której wobec braku odrębnych uregulowań w ustawie szczególnej stanowiącej podstawę jej pobierania zakres stosowania Ordynacji podatkowej w sprawach jej dotyczących reguluje, zważywszy, że nie jest ona administracyjną karą pieniężną, przepis art. 67 ust. 1 u.f.p. Przepis ten determinuje charakter prawny postępowania właściwego w sprawach wymiaru opłaty planistycznej. W orzecznictwie sądów administracyjnych podnosi się, że reżim prawny określony w art. 67 ust. 1 u.f.p. ma charakter „mieszany”, gdyż postępowanie toczy się na podstawie przepisów Kodeksu postępowania administracyjnego, a odpowiednie zastosowanie mają jednocześnie przepisy działu III o.p.⁹³² W doktrynie prawnofinansowej zauważa się natomiast, że odesłanie do stosowania w sprawach dotyczących należności, o których mowa w art. 60 u.f.p., zarówno Kodeksu postępowania administracyjnego, jak i działu III o.p., stanowi swoistą, niestosowaną wcześniej konstrukcję⁹³³. Ze względu na to, że normatywny model wymiaru niepodatkowych należności budżetowych w rozumieniu przepisów ustawy o finansach publicznych zdeterminowany jest m.in. sposobem powstawania zobowiązań z ich tytułu, szczególne znaczenie dla konstrukcji tego modelu ma możliwość odpowiedniego stosowania do nich przepisów regulujących powstawanie zobowiązań podatkowych. Stosując odpowiednio przepisy normujące powstawanie zobowiązań podatkowych do opłaty planistycznej, uznać należy, że zobowiązanie z jej tytułu powstaje w sposób przewidziany w art. 21 § 1 pkt 2 o.p., a więc z chwilą doręczenia decyzji, o której mowa w art. 37 ust. 6 u.p.z.p.⁹³⁴ W normatywnym modelu wymiaru opłaty planistycznej powstawanie zobowiązania niepodatkowej należności budżetowej regulują więc przepisy normujące powstawanie zobowiązania podatkowego, natomiast rozstrzygnięciem wymiarowym, zważywszy na charakter prawny postępowania w sprawie jej ustalenia, jest decyzja administracyjna, o której mowa w art. 104 k.p.a. Do konkluzji, iż wójt, burmistrz lub prezydent miasta ustala opłatę planistyczną w drodze decyzji administracyjnej, prowadzi także analiza przepisu art. 37 ust. 6 u.p.z.p., który

⁹³² Wyrok NSA z dnia 5 maja 2015 r., II OSK 2499/13, Legalis nr 1311305.

⁹³³ B. Kucia-Guściora, [w:] P. Smoleń (red.), *Ustawa...*, s. 433.

⁹³⁴ Wyrok WSA w Gliwicach z dnia 7 października 2016 r., II SA/GI 272/15, Legalis nr 1542232.

zawiera normę o charakterze kompetencyjnym. W przepisie tym ustawodawca stanowi, że organy te ustalają opłatę planistyczną w drodze decyzji i nie posługuje się terminem „decyzja administracyjna”. Wykazano jednak, że powołane organy, pomimo iż posiadają status organów podatkowych w rozumieniu art. 13 o.p., w sprawach wymiaru opłaty planistycznej nie działają jako organy podatkowe, ale jako organy wykonawcze gminy. Przyjmuje się ponadto, że przepisy prawa materialnego nie muszą w sposób bezpośredni wskazywać decyzji administracyjnej jako formy załatwienia sprawy, gdyż wystarczająca jest nawet wyrażona w formie czasownikowej (np. „zezwała”, „stwierdza”, „przydziela”) kompetencja organu administracyjnego do rozstrzygnięcia sprawy⁹³⁵. Decyzja w sprawie ustalenia opłaty planistycznej jako „typowa” decyzja administracyjna powinna spełniać wymogi określone w art. 107 k.p.a.⁹³⁶ Z dniem jej doręczenia powstaje zobowiązanie z tytułu opłaty planistycznej. Ma ona zatem charakter konstytutywny⁹³⁷. Tworzy stosunek prawny zobowiązania z tytułu opłaty planistycznej.

Wzrost wartości nieruchomości spowodowany uchwaleniem lub zmianą planu miejscowego nie uzasadnia jeszcze nałożenia opłaty planistycznej. Organ wykonawczy gminy pobiera przedmiotową opłatę dopiero, gdy łącznie spełnione zostaną następujące przesłanki: 1) nastąpiła zmiana bądź uchwalenie planu miejscowego, 2) wzrost wartości nieruchomości jest konsekwencją uchwalenia lub zmiany planu miejscowego, 3) w planie określono stawkę opłaty w stosunku procentowym do wzrostu wartości nieruchomości, 4) nieruchomość została zbyta przez właściciela lub użytkownika wieczystego w ciągu pięciu lat od dnia wejścia w życie planu miejscowego⁹³⁸. Zauważyć należy, że wykładnia językowa art. 36 ust. 4 u.p.z.p. prowadzi do wniosku, że wójt, burmistrz lub prezydent miasta uprawniony jest do poboru opłaty planistycznej już od momentu uchwalenia lub zmiany planu miejscowego, a więc od chwili podjęcia przez radę gminy uchwały w sprawie uchwalenia lub zmiany planu miejscowego. Podobnie z treści artykułu 37 ust. 1 u.p.z.p. wywodzić można, że wzrost wartości nieruchomości następuje już w dacie uchwalenia lub zmiany planu miejscowego⁹³⁹. Oznaczałoby to możliwość poboru opłaty planistycznej w przypadku, gdy zbycie nieruchomości nastąpiło po uchwaleniu planu miejscowego lub jego zmiany, ale jeszcze przed wejściem w życie uchwały rady gminy w tej sprawie⁹⁴⁰. Plan miejscowy uchwalany jest przez radę gminy i jest aktem prawa

⁹³⁵ M. Bitner, [w:] W. Misiąg (red. nauk.), *Ustawa o finansach publicznych. Komentarz...*, s. 250. Zob. także: uchwała Składu Siedmiu Sędziów NSA z dnia 12 października 1998 r., OPS 6/98, ONSA 1999, nr 1, poz. 3.

⁹³⁶ I. Fisz, [w:] T. Brzezicki (red. nauk.), *op. cit.*, s. 159.

⁹³⁷ Wyrok WSA w Szczecinie z dnia 17 grudnia 2014 r., I SA/Sz 732/14, Legalis nr 1182229; wyrok WSA w Krakowie z dnia 30 listopada 2015 r., II SA/Kr 661/15, Legalis nr 1391976. Zob. także: M. Uśák, *Wybrane...*, s. 101.

⁹³⁸ Wyrok WSA w Opolu z dnia 19 stycznia 2017 r., II SA/Op 550/16, Legalis nr 1600798.

⁹³⁹ A. Ostrowska, *op. cit.*, s. 807.

⁹⁴⁰ *Ibidem*.

miejscowego⁹⁴¹. Stanowi źródło powszechnie obowiązującego prawa, a przy wykładni jego przepisów zastosowanie mają te same reguły, co w odniesieniu do innych źródeł prawa⁹⁴². Uchwała rady gminy w sprawie uchwalenia planu miejscowego obowiązuje od dnia wejścia w życie w niej określonego, lecz nie wcześniej niż po upływie 14 dni od dnia ogłoszenia w dzienniku urzędowym województwa, i podlega publikacji na stronie internetowej gminy⁹⁴³. Zmiana planu miejscowego następuje w takim trybie, w jakim jest on uchwalany⁹⁴⁴. Zgodzić należy się zatem ze stanowiskiem, że ustawa o planowaniu i zagospodarowaniu przestrzennym wiąże powstanie obowiązku z aktem prawa miejscowego, który nie obowiązuje jeszcze w porządku prawnym, co wzbudzać może wątpliwości co do zgodności takiego rozwiązania z Konstytucją RP⁹⁴⁵. Ponadto podkreślenia wymaga, że do unieważnienia istniejących dotychczas planów miejscowych prowadzi wejście w życie uchwalonego planu miejscowego⁹⁴⁶. W orzecznictwie sądów administracyjnych brak jednolitego stanowiska, jak rozumieć należy zawarty w art. 36 ust. 4 u.p.z.p. zwrot „w związku z uchwaleniem planu miejscowego albo jego zmianą”⁹⁴⁷. Dominuje pogląd, zgodnie z którym do pobrania opłaty planistycznej upoważnia organ gminy dopiero dokonana, a nie przewidywana zmiana przeznaczenia nieruchomości, która następuje w dacie wejścia planu miejscowego w życie⁹⁴⁸. W konsekwencji uznaje się, że przepis art. 36 ust. 4 u.p.z.p. posługuje się, co prawda, sformułowaniem „w związku z uchwaleniem planu miejscowego albo jego zmianą”, niemniej jednak wywodzić nie można, iż wystarczające do naliczenia opłaty planistycznej jest jedynie uchwalenie bądź też uchwalenie i opublikowanie uchwały, ponieważ przepis prawa staje się normą obowiązującą w chwili jego wejścia w życie⁹⁴⁹.

Postępowanie administracyjne w sprawie ustalenia opłaty planistycznej (postępowanie wymiarowe) wszczynane jest zasadniczo z urzędu. Przepisy Kodeksu postępowania administracyjnego nie określają daty wszczęcia postępowania z urzędu. Przyjmuje się, że wszczęcie postępowania administracyjnego z urzędu następuje z chwilą podjęcia

⁹⁴¹ Art. 14 ust. 8 oraz art. 20 ust. 1 u.p.z.p.

⁹⁴² T. Brzezicki, W. Morawski, *Miejscowy plan zagospodarowania przestrzennego i decyzje o warunkach zabudowy i zagospodarowania terenu a renta planistyczna*, „Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych” 2010, nr 1, s. 13.

⁹⁴³ Art. 29 ust. 1-2 u.p.z.p.

⁹⁴⁴ Art. 27 u.p.z.p.

⁹⁴⁵ T. Brzezicki, W. Morawski, *Miejscowy...*, s. 14.

⁹⁴⁶ E. Serafin, *Skutki prawne uchwalenia miejscowego planu zagospodarowania przestrzennego*, „Annales Universitatis Mariae Curie-Skłodowska. Sectio G. Ius” 2018, Vol 65, No 2, s. 230.

⁹⁴⁷ Zob. wyrok NSA z dnia 22 marca 2017 r., II OSK 1851/15, Legalis nr 1605739 i wyrok NSA z dnia 5 czerwca 2018 r., II OSK 3044/17, Legalis nr 1836779.

⁹⁴⁸ Wyrok NSA z dnia 5 czerwca 2018 r., II OSK 3044/17, Legalis nr 1836779; wyrok NSA z dnia 10 lipca 2018 r., II OSK 3257/17, Legalis nr 1823544; wyrok WSA w Poznaniu z dnia 10 kwietnia 2019 r., II SA/Po 994/18, Legalis nr 1922389.

⁹⁴⁹ Wyrok WSA w Warszawie z dnia 23 listopada 2005 r., IV SA/Wa 1372/05, Legalis nr 109663.

pierwszej czynności procesowej w sprawie, a pierwszą taką czynnością jest przede wszystkim zawiadomienie o wszczęciu postępowania⁹⁵⁰. Uznać zatem należy, że dniem wszczęcia z urzędu postępowania w sprawie ustalenia opłaty planistycznej jest dzień doręczenia stronie (stronom) zawiadomienia o jego wszczęciu. Datą wszczęcia przedmiotowego postępowania na żądanie strony jest natomiast, w świetle art. 61 § 3 k.p.a., dzień doręczenia żądania organowi wykonawczemu gminy. Na wniosek postępowanie w sprawie ustalenia opłaty planistycznej wszczynane jest w przypadku, o którym mowa w art. 37 ust. 7 u.p.z.p., a więc gdy właściciel lub użytkownik wieczysty nieruchomości, której wartość wzrosła w związku z uchwaleniem lub zmianą planu miejscowego, przed jej zbyciem zażąda ustalenia opłaty w drodze decyzji. Wydanie takiej decyzji umożliwia poznanie przez właściciela (użytkownika wieczystego) nieruchomości wysokości opłaty planistycznej przed tym, jak stanie się ona wymagalna⁹⁵¹. O ile charakter prawny decyzji wydanej na podstawie art. 37 ust. 6 u.p.z.p. nie budzi wątpliwości, na temat charakteru prawnego decyzji, o której mowa w art. 37 ust. 7 tej ustawy, brak w literaturze przedmiotu jednolitego stanowiska. Zgodnie z jednym poglądem decyzja wydana na wniosek zainteresowanego na podstawie art. 37 ust. 7 u.p.z.p. nie ustala opłaty planistycznej, a pełni jedynie funkcję informacyjną o możliwej wysokości opłaty i projektuje (planuje) jej wysokość⁹⁵². Jako decyzja jedynie „projektująca” wysokość opłaty nie tworzy stanu rzeczy osądzonej, a w związku z jej „planistycznym” charakterem nie można jej zaliczyć do kategorii aktów deklaratoryjnych ani konstytutywnych⁹⁵³. W ujęciu tym na podstawie przepisów art. 37 ust. 7 i art. 36 ust. 4 u.p.z.p. wydawane są dwie odrębne i niewykluczające się decyzje, rozstrzygające w odrębnych postępowaniach dwie różne sprawy administracyjne⁹⁵⁴. Odmienne stanowisko zakłada, że cel postępowania i charakter decyzji wydanej na żądanie wnioskodawcy różnią się od postępowania (jego celu) prowadzonego z urzędu i charakteru prawnego wydanej w jego toku decyzji, chociaż oba prowadzą do ustalenia opłaty planistycznej⁹⁵⁵. Wydanie decyzji ustalającej opłatę planistyczną na wniosek nie rodzi jeszcze obowiązku jej zapłaty, gdyż jego powstanie uzależnione jest od zbycia nieruchomości po wydaniu decyzji⁹⁵⁶. Powstanie

⁹⁵⁰ Zob. R. Hauser, *Wszczęcie postępowania administracyjnego*, „Ruch Prawniczy, Ekonomiczny i Socjologiczny” 1998, z. 1, s. 8. Zob. także: B. Adamiak, *Art. 61*, [w:] B. Adamiak, J. Borkowski, *op. cit.* [dostęp: 15.05.2020]; wyrok WSA w Warszawie z dnia 2 sierpnia 2019 r., VI SA/Wa 868/19, Legalis nr 2232440.

⁹⁵¹ A. Ostrowska, *op. cit.*, s. 811.

⁹⁵² B. Dobkowska, K. Klonowski, *Decyzja „projektująca” czy ustalająca wysokość opłaty planistycznej – rozważania na temat art. 37 ust. 7 ustawy z dnia 27 marca 2003 r. o planowaniu i zagospodarowaniu przestrzennym*, [w:] I. Niżnik-Dobosz (red.), *Przestrzeń i nieruchomości jako przedmiot prawa administracyjnego. Publiczne prawo rzeczowe*, Warszawa 2012, s. 250 i n.

⁹⁵³ *Ibidem*, s. 252.

⁹⁵⁴ *Ibidem*, s. 253. Zob. także: M.J. Nowak, *Planowanie i zagospodarowanie przestrzenne. Komentarz do ustawy i przepisów powiązanych*, Warszawa 2020, komentarz do art. 37, Legalis/el. [dostęp: 15.05.2020].

⁹⁵⁵ L. Klat-Wertelecka, *Renta...*, s. 54.

⁹⁵⁶ *Ibidem*.

zobowiązania zapłaty opłaty planistycznej powoduje zatem dopiero zbycie nieruchomości⁹⁵⁷. Konsekwencją takiego założenia jest uznanie po pierwsze, iż decyzja wydana na podstawie art. 37 ust. 7 u.p.z.p. ma charakter konstytutywny, po drugie, że ostateczna decyzja wydana na podstawie powołanego artykułu tworzy stan rzeczy osądzonej, co uniemożliwia wydanie decyzji na podstawie art. 36 ust. 4 u.p.z.p. pod rygorem stwierdzenia nieważności tej drugiej, zgodnie z art. 156 § 1 pkt 3 k.p.a.⁹⁵⁸

Zgodnie z literalnym brzmieniem przepisu art. 37 ust. 7 u.p.z.p. właściciel lub użytkownik wieczysty nieruchomości, której wartość wzrosła w związku z uchwaleniem lub zmianą planu miejscowego, może przed jej zbyciem zażądać ustalenia opłaty planistycznej w drodze decyzji. Stosując zatem dyrektywy językowej wykładni powołanego przepisu, zgodzić należy się ze stanowiskiem, że art. 37 ust. 7 u.p.z.p. wskazuje wyrażenie na „ustalenie” opłaty planistycznej⁹⁵⁹. Decyzja wydana na podstawie niniejszego artykułu umożliwia niewątpliwie stronie ocenę skutków finansowych zbycia nieruchomości, informując o wysokości opłaty planistycznej, którą strona będzie musiała uiścić, ale przede wszystkim jest rozstrzygnięciem stanowczym, które poprzez nadanie mu formy decyzji administracyjnej kształtuje prawa i obowiązki jednostki⁹⁶⁰.

W toku postępowania w sprawie ustalenia opłaty planistycznej (postępowania wymiarowego) organ wykonawczy gminy obowiązany jest, stosownie do postanowień art. 77 § 1 k.p.a., w sposób wyczerpujący zebrać i rozpatrzyć cały materiał dowodowy. Kluczowym dowodem w przedmiotowym postępowaniu jest operat szacunkowy sporządzony przez rzeczoznawcę majątkowego. Przesłankami koniecznymi do pobrania opłaty planistycznej są bowiem: obiektywny (określony w operacie szacunkowym) wzrost wartości nieruchomości oraz ustalenie, że wzrost wartości nieruchomości nastąpił wskutek uchwalenia lub zmiany planu miejscowego, co oznacza, że między uchwaleniem lub zmianą planu miejscowego a wzrostem wartości obiektywnej (rynkowej) nieruchomości musi istnieć związek przyczynowy⁹⁶¹. Wzrost wartości nieruchomości spowodowany innymi okolicznościami, niemającymi związku ze zmianą bądź uchwaleniem planu miejscowego, nie uzasadnia ustalenia opłaty planistycznej⁹⁶². Wzrost wartości nieruchomości stanowi różnicę pomiędzy wartością nieruchomości określoną przy uwzględnieniu przeznaczenia terenu obowiązującego po uchwaleniu lub zmianie planu miejscowego a jej wartością, określoną przy uwzględnieniu przeznaczenia terenu obowiązującego przed

⁹⁵⁷ *Ibidem*, s. 57.

⁹⁵⁸ Zob. B. Dobkowska, K. Klonowski, *op. cit.*, s. 256.

⁹⁵⁹ Zob. I. Fisz, [w:] T. Brzezicki (red. nauk.), *op. cit.*, s. 165.

⁹⁶⁰ *Ibidem*.

⁹⁶¹ Wyrok WSA w Gdańsku z dnia 14 stycznia 2015 r., II SA/Gd 641/14, Legalis nr 1196691. Zob. także: wyrok WSA w Szczecinie z dnia 16 lipca 2015 r., II SA/Sz 88/15, Legalis nr 1343087; wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 3 stycznia 2018 r., II SA/Wr 522/17, Legalis nr 1787589.

⁹⁶² Wyrok NSA z dnia 4 lipca 2008 r., II OSK 774/07, Legalis nr 565326.

zmianą planu miejscowego lub faktycznego sposobu wykorzystywania nieruchomości przed jego uchwaleniem⁹⁶³. Za „wartość nieruchomości” ustawa o planowaniu i zagospodarowaniu przestrzennym przyjmuje wartość rynkową tej nieruchomości⁹⁶⁴. Ustawa ta odsyła jednocześnie, w odniesieniu do zasad określania wartości nieruchomości i skutków finansowych uchwalania lub zmiany planów miejscowych oraz w odniesieniu do osób uprawnionych do określania tych wartości i skutków finansowych (art. 37 ust. 12 u.p.z.p.), do stosowania przepisów ustawy o gospodarce nieruchomościami. Zgodnie z przepisami niniejszej ustawy pisemną opinię o wartości nieruchomości w formie operatu szacunkowego sporządza rzeczoznawca majątkowy⁹⁶⁵. Operat szacunkowy stanowi dowód tego, jaką wartość miała nieruchomość przed uchwaleniem (zmianą) planu miejscowego i jaką wartość ma szacowana nieruchomość po uchwaleniu (zmianie) tego planu, a różnica tych wartości jest podstawą ustalenia opłaty planistycznej⁹⁶⁶. Sporządzony przez rzeczoznawcę majątkowego operat szacunkowy jest zatem podstawą ustalenia wzrostu wartości nieruchomości i jedynym merytorycznym dowodem na potwierdzenie tej okoliczności⁹⁶⁷. W orzecznictwie sądów administracyjnych przyjmuje się, że operat szacunkowy ma walor opinii biegłego w rozumieniu art. 84 § 1 k.p.a.⁹⁶⁸ Operat szacunkowy, jak każdy dowód w sprawie, podlega ocenie organu administracji publicznej z zastosowaniem zasady swobodnej oceny dowodów wyrażonej w art. 80 k.p.a.⁹⁶⁹ Organ rozpoznający sprawę nie posiada wiadomości specjalnych, jakimi dysponuje biegły, stąd może ocenić operat szacunkowy jako dowód w sprawie przede wszystkim pod względem formalnym, tj. czy został sporządzony i podpisany przez uprawnioną osobę, czy zawiera elementy treści wymagane przepisami prawa, nie zawiera niejasności, pomyłek lub braków⁹⁷⁰. Oceniając operat szacunkowy, organ administracji publicznej, podobnie jak sąd administracyjny, nie może natomiast ingerować w merytoryczną część operatu i wchodzić w zakres wiadomości specjalnych posiadanych przez biegłego⁹⁷¹. Pomimo więc, iż operat szacunkowy

⁹⁶³ Art. 37 ust. 1 u.p.z.p.

⁹⁶⁴ Art. 2 pkt 18 u.p.z.p.

⁹⁶⁵ Art. 156 ust. 1 u.g.n.

⁹⁶⁶ Wyrok NSA z dnia 21 lutego 2018 r., II OSK 1070/16, Legalis nr 1788193.

⁹⁶⁷ Wyrok WSA w Gliwicach z dnia 24 maja 2013 r., II SA/GI 1382/12, Legalis nr 768278.

⁹⁶⁸ Wyrok NSA z dnia 21 stycznia 2016 r., I OSK 1126/14, Legalis nr 1455720; wyrok NSA z dnia 24 marca 2016 r., II OSK 1841/14, Legalis nr 1509685; wyrok WSA w Gdańsku z dnia 9 maja 2018 r., II SA/Gd 104/18, Legalis nr 1780745; wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 23 stycznia 2019 r., II SA/Wr 717/18, Legalis nr 1876137.

⁹⁶⁹ Wyrok WSA w Poznaniu z dnia 12 kwietnia 2017 r., II SA/Po 1035/16, Legalis nr 1635203; wyrok WSA w Poznaniu z dnia 10 sierpnia 2017 r., IV SA/Po 484/17, Legalis nr 1656676; wyrok WSA w Kielcach z dnia 1 lutego 2018 r., II SA/Ke 735/17, Legalis nr 1721751. Zob. także: wyrok NSA z dnia 9 czerwca 2016 r., I OSK 2269/14, Legalis nr 1509675.

⁹⁷⁰ Wyrok NSA z dnia 16 października 2014 r., I OSK 611/13, Legalis nr 1162087; wyrok NSA z dnia 21 stycznia 2016 r., I OSK 1126/14, Legalis nr 1455720.

⁹⁷¹ Wyrok NSA z dnia 27 grudnia 2016 r., II OSK 801/15, Legalis nr 1578087; wyrok WSA w Białymstoku z dnia 27 czerwca 2017 r., II SA/Bk 224/17, Legalis nr 1631432.

nie ma charakteru wiążącego i podlega ocenie organu administracyjnego, jako dokument sporządzony przez eksperta (rzeczoznawcę majątkowego) dysponującego wiedzą fachową w dziedzinie szacowania nieruchomości, ma moc prawną opinii biegłego, skutkiem czego ocena operatu przez organ administracji nie może dotyczyć wiadomości specjalnych posiadanych przez biegłego i ogranicza się do kontroli, czy zachowane zostały wszystkie przepisy prawa mające zastosowanie w danej sprawie⁹⁷². W sytuacji gdy strona kwestionuje prawidłowość sporządzonego w sprawie operatu szacunkowego, powinna na poparcie swoich zarzutów przedłożyć przeciwdowód z opinii organizacji zawodowej rzeczoznawców majątkowych albo przedstawić operat szacunkowy wykonany przez innego rzeczoznawcę szacujący wartość tej samej nieruchomości⁹⁷³. Operat szacunkowy przedłożony organowi przez stronę, wykonany na jej zlecenie, podlega ocenie organu administracji jak każdy inny dowód zgromadzony w sprawie⁹⁷⁴.

W planie miejscowym rada gminy obligatoryjnie określa stawki procentowe, na podstawie których ustala się opłatę planistyczną⁹⁷⁵. W judykaturze prezentowane jest stanowisko, zgodnie z którym skoro ustawodawca przesądza o istnieniu obowiązku wniesienia opłaty w okolicznościach wymienionych w art. 36 ust. 4 u.p.z.p., brak jest podstaw prawnych umożliwiających określenie przez radę gminy stawki procentowej opłaty planistycznej w wysokości 0%⁹⁷⁶. W najnowszym orzecznictwie sądów administracyjnych dopuszcza się możliwość ustalenia zerowej stawki opłaty planistycznej w sytuacji, gdy przy tworzeniu planu miejscowego można bezspornie stwierdzić, że w stosunku do pewnych nieruchomości nie mogą zaistnieć przesłanki do jej wymiaru (przykładowo, gdy nieruchomości te nie mogą być zbywane), co wymaga jednak przeprowadzenia szczegółowej analizy nieruchomości objętych planem, odzwierciedlenia wyników tej analizy w materiałach planistycznych oraz dokładnego określenia w ustaleniach planu terenów, w stosunku do których uchwalona została stawka zerowa⁹⁷⁷.

⁹⁷² Wyrok NSA z dnia 11 maja 2017 r., I OSK 2540/16, Legalis nr 1618421. Zob. również: M. Olczyk, *Operat szacunkowy jako dowód w postępowaniu administracyjnym*, „Rynek-Społeczeństwo-Kultura” 2017, t. 26, nr specjalny, s. 112-113, <https://www.kwartalnikrsk.pl/assets/rsk-specjalny-2017-olczyk-operat-szacunkowy-jako-dowod-w-postepowaniu-administracyjnym.pdf> [dostęp: 15.06.2020].

⁹⁷³ Zob. wyrok WSA w Warszawie z dnia 4 września 2013 r., I SA/Wa 2308/12, Legalis nr 774478; wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 8 lipca 2014 r., II SA/Wr 225/14, Legalis nr 1106158; wyrok WSA w Łodzi z dnia 23 lutego 2016 r., II SA/Łd 1079/15, Legalis nr 1434042.

⁹⁷⁴ Wyrok WSA w Warszawie z dnia 4 września 2013 r., I SA/Wa 2308/12, Legalis nr 774478.

⁹⁷⁵ Art. 15 ust. 2 pkt 12 u.p.z.p.

⁹⁷⁶ Wyrok NSA z dnia 1 lipca 2010 r., II OSK 904/10, Legalis nr 820496.

⁹⁷⁷ Wyrok NSA z dnia 9 lutego 2018 r., II OSK 1469/17, Legalis nr 1758333. Podobnie w wyroku z dnia 20 grudnia 2016 r., II SA/Gd 539/16 (Legalis nr 1594266) WSA w Gdańsku stwierdza, iż nieustalenie w planie miejscowym stawki procentowej opłaty planistycznej w ogóle bądź określenie jej na poziomie 0% jest dopuszczalne w sytuacji, w której z prawdopodobieństwem graniczącym z pewnością zmiana miejscowego planu nie może spowodować zmiany wartości nieruchomości objętych planem.

W przypadku braku planu miejscowego przeznaczenie nieruchomości ustala się na podstawie studium uwarunkowań i kierunków zagospodarowania przestrzennego gminy albo decyzji o warunkach zabudowy i zagospodarowania terenu, a jeżeli brakuje również tych aktów – uwzględnia się faktyczny sposób użytkowania nieruchomości⁹⁷⁸. Określenie sposobów zagospodarowania i warunków zabudowy terenu w przypadku braku planu miejscowego następuje natomiast w drodze decyzji o warunkach zabudowy i zagospodarowania terenu, przy czym lokalizację inwestycji celu publicznego ustala się w drodze decyzji o lokalizacji inwestycji celu publicznego, natomiast sposób zagospodarowania terenu i warunki zabudowy dla innych inwestycji – w drodze decyzji o warunkach zabudowy⁹⁷⁹. Ustawa o planowaniu i zagospodarowaniu przestrzennym stanowi również, że jeżeli decyzja o ustaleniu lokalizacji inwestycji celu publicznego lub decyzja o warunkach zabudowy wywołuje skutki, o których mowa w art. 36 tej ustawy, przepisy art. 36 oraz art. 37 tego aktu prawnego stosuje się odpowiednio⁹⁸⁰. Powstać może zatem pytanie, czy ustalenie opłaty planistycznej możliwe jest w przypadku braku planu miejscowego. Mając na uwadze, że studium uwarunkowań i kierunków zagospodarowania przestrzennego gminy nie jest aktem prawa miejscowego (art. 9 ust. 5 u.p.z.p.), jego postanowienia mają charakter nienormatywny, a co za tym idzie, nie mogą wpływać na sytuację prawną podmiotów spoza systemu podmiotów administracji publicznej, chyba że wyraźny przepis ustawy taki skutek przewiduje⁹⁸¹. Brak waloru przepisu prawa powszechnie obowiązującego dyskwalifikuje ten akt planistyczny jako podstawę wymiaru opłaty planistycznej⁹⁸². W konsekwencji uchwalenie studium uwarunkowań i kierunków zagospodarowania przestrzennego gminy nie może powodować wzrostu wartości nieruchomości i stanowić podstawy poboru opłaty planistycznej⁹⁸³. Podobnie uznać należy, że nie jest możliwe nałożenie opłaty planistycznej w przypadku wydania jednej z decyzji o warunkach zabudowy i zagospodarowania terenu⁹⁸⁴. W wyroku z dnia 6 marca 2008 r.⁹⁸⁵ NSA stwierdza, że w przypadku braku planu miejscowego, gdy wydawane są decyzje o warunkach zabudowy, odpowiednie stosowanie przepisów art. 36 i 37 u.p.z.p. prowadzi do wyłączenia stosowania art. 36 ust. 4 oraz art. 37 ust. 6 i 7 tej ustawy z uwagi na brak podstaw prawnych zarówno do uchwalania stawek procentowych opłaty

⁹⁷⁸ Art. 154 ust. 2-3 u.g.n.

⁹⁷⁹ Art. 4 ust. 2 u.p.z.p.

⁹⁸⁰ Art. 58 ust. 2 oraz art. 63 ust. 3 u.p.z.p.

⁹⁸¹ Zob. wyrok NSA z dnia 15 grudnia 2008 r., II OSK 1600/07, Legalis nr 164590; wyrok NSA z dnia 5 stycznia 2012 r., II OSK 1962/10, Legalis nr 491314.

⁹⁸² T. Brzezicki, [w:] *idem* (red. nauk.), *op. cit.*, s. 36.

⁹⁸³ *Ibidem*.

⁹⁸⁴ Zob. T. Brzezicki, W. Morawski, *Miejscowy...*, s. 16 i n.

⁹⁸⁵ Wyrok NSA z dnia 6 marca 2008 r., II OSK 1887/07, Legalis nr 106969. Podobnie: wyrok NSA z dnia 12 października 2010 r., II OSK 1560/09, Legalis nr 338287; wyrok NSA z dnia 7 grudnia 2011, II OSK 1810/10, Legalis nr 1945181.

planistycznej przez radę gminy w odrębnej uchwale, jak i do jej naliczania i związanego z tym ustalenia wysokości stawki przez organ wykonawczy gminy.

Termin załatwienia sprawy ustalenia opłaty planistycznej określany jest na podstawie przepisów Kodeksu postępowania administracyjnego. Zastosowania nie mają w tym przypadku przepisy działu IV o.p. normujące terminy załatwiania sprawy podatkowej. Stosownie do postanowień art. 35 § 3 k.p.a. załatwienie sprawy wymagającej przeprowadzenia postępowania wyjaśniającego nastąpić powinno nie później niż w ciągu miesiąca, a w przypadku sprawy szczególnie skomplikowanej – nie później niż w ciągu dwóch miesięcy od dnia wszczęcia postępowania. Przepisy szczególne mogą przy tym zawierać odmienne regulacje w tym zakresie⁹⁸⁶. Ustawa o planowaniu i zagospodarowaniu przestrzennym nakłada w art. 37 ust. 6 na organ wykonawczy gminy obowiązek ustalenia opłaty planistycznej w drodze decyzji, bezzwłocznie po otrzymaniu od notariusza wypisu z aktu notarialnego umowy, której przedmiotem jest zbycie nieruchomości. Zawarty w powołanym artykule termin określany jako „bezzwłoczny” ma dyscyplinować organy administracji w szybkim dochodzeniu należności budżetowych gminy, ale nie jest to termin prawa materialnego, z upływem którego wiążą się skutki prawne polegające na niemożności ustalenia opłaty⁹⁸⁷. Przepis art. 37 ust. 4 u.p.z.p. nie określa maksymalnego terminu do wydania decyzji wymiarowej, lecz ogranicza jedynie możliwość wszczęcia postępowania administracyjnego w sprawie ustalenia opłaty planistycznej. W przepisie tym nie zawarto żadnych regulacji odnośnie do terminu do wydania decyzji⁹⁸⁸. Na jego mocy do opłaty planistycznej stosuje się odpowiednio art. 37 ust. 3 u.p.z.p., który określa maksymalny termin zgłaszania roszczeń o odszkodowanie z tytułu obniżenia wartości nieruchomości na skutek uchwalenia planu miejscowego lub jego zmiany. Stosując odpowiednio art. 37 ust. 3 u.p.z.p. do opłaty planistycznej, zastąpić należy cywilnoprawne wyrażenie „zgłosić roszczenie” jego administracyjnoprawnym odpowiednikiem „wszczęć postępowanie”, które w obu przypadkach oznaczają rozpoczęcie procedury dochodzenia świadczenia⁹⁸⁹. Ustawa o planowaniu i zagospodarowaniu przestrzennym w art. 37 ust. 3 i 4 nie stawia znaku równości pomiędzy pojęciami „zgłoszenie roszczenia” i „wydanie decyzji administracyjnej”, dlatego pojęć tych nie należy utożsamiać⁹⁹⁰. Organ właściwy do pobrania opłaty planistycznej w celu dochodzenia roszczeń w tym zakresie powinien wszczęć postępowanie administracyjne w sprawie jej ustalenia przed upływem terminu określonego w art. 37 ust. 3 u.p.z.p., a datą wszczęcia

⁹⁸⁶ Art. 35 § 4 k.p.a.

⁹⁸⁷ Wyrok WSA w Poznaniu z dnia 29 maja 2014 r., II SA/Po 68/14, Legalis nr 1104180. Podobnie: wyrok WSA w Lublinie z dnia 4 listopada 2010 r., II SA/Lu 483/10, Legalis nr 331936.

⁹⁸⁸ Wyrok NSA z dnia 27 września 2016 r., II OSK 3161/14, Legalis nr 1534446.

⁹⁸⁹ Wyrok WSA w Poznaniu z dnia 11 września 2009 r., II SA/Po 808/08, Legalis nr 185640. Podobnie: wyrok WSA w Krakowie z dnia 10 grudnia 2013 r., II SA/Kr 1127/13, Legalis nr 877482.

⁹⁹⁰ Wyrok NSA z dnia 16 grudnia 2008 r., II OSK 944/07, Legalis nr 219592.

tego postępowania jest data doręczenia stronie zawiadomienia o jego wszczęciu⁹⁹¹. W istocie więc art. 37 ust. 4 u.p.z.p. nie dotyczy przedawnienia prawa do wymiaru opłaty planistycznej, lecz reguluje przedawnienie prawa do wszczęcia postępowania w sprawie jej ustalenia. Zobowiązanie z tytułu opłaty planistycznej nie powstaje z dniem wszczęcia postępowania administracyjnego, lecz z dniem doręczenia decyzji wymiarowej. Samo wszczęcie postępowania w sprawie ustalenia opłaty planistycznej przed upływem pięciu lat od dnia, w którym plan miejscowy albo jego zmiana stały się obowiązujące, bez wydania przez organ decyzji wymiarowej, nie skutkuje jeszcze powstaniem zobowiązania niepodatkowej należności budżetowej. Co więcej, zobowiązanie to może w ogóle nie powstać po wszczęciu postępowania, jeżeli operat szacunkowy sporządzony przez rzeczoznawcę majątkowego nie wykaże wzrostu wartości nieruchomości na skutek uchwalenia lub zmiany planu miejscowego. Uprawniony zatem jest wniosek, że maksymalny termin dokonania przez wójta (burmistrza, prezydenta miasta) wymiaru opłaty planistycznej, który realizowany jest przez wydanie i doręczenie decyzji ustalającej wysokość zobowiązania z jej tytułu, nie został przez ustawodawcę określony. Istnieje więc możliwość, że zobowiązanie z tytułu przedmiotowej opłaty powstanie nawet po upływie pięciu lat od dnia, w którym plan miejscowy albo jego zmiana stały się obowiązujące. Rozstrzygnięcie w sprawie ustalenia opłaty planistycznej może bowiem zapaść (przy założeniu, że postępowanie w przedmiocie jej ustalenia zostało wszczęte w określonym przez ustawodawcę terminie) już po upływie pięciu lat od dnia wejścia w życie planu miejscowego lub jego zmiany⁹⁹². Podkreślić jednak należy, że możliwość wszczęcia postępowania w sprawie ustalenia opłaty planistycznej przed upływem powyższego terminu nie oznacza, iż postępowanie to może być prowadzone bez ograniczeń czasowych, ponieważ sprawa ustalenia opłaty planistycznej załatwiona być powinna w terminie określonym na podstawie przepisów Kodeksu postępowania administracyjnego⁹⁹³.

Przeprowadzona w tej części pracy analiza regulacji prawnych normujących ustalanie opłaty planistycznej umożliwia określenie konstrukcji normatywnego modelu jej wymiaru. Sformułować można wniosek, że podstawowym determinantem struktury przedmiotowego modelu jest zakres stosowania w sprawach dotyczących opłaty planistycznej przepisów Ordynacji podatkowej, przy czym określenie tego zakresu wymaga, wobec niedostatku regulacji ustawowej, uprzedniego ustalenia jej charakteru prawnego. Opłata planistyczna jest niepodatkową należnością budżetową w rozumieniu przepisów

⁹⁹¹ Wyrok NSA z dnia 3 września 2008 r., II OSK 984/07, Legalis nr 159647. Podobnie: wyrok NSA z dnia 23 czerwca 2016 r., II OSK 2604/14, Legalis nr 1509821; wyrok WSA w Krakowie z dnia 1 sierpnia 2007 r., II SA/Kr 276/06, Legalis nr 293135; wyrok WSA w Gdańsku z dnia 18 sierpnia 2010 r., II SA/Gd 517/09, Legalis nr 874024.

⁹⁹² K. Małyś-Sulińska, *Termin podjęcia postępowania w sprawie ustalenia opłaty planistycznej jako przesłanka ustalenia tej opłaty*, „Finanse Komunalne” 2015, nr 6, s. 28.

⁹⁹³ *Ibidem*, s. 29.

ustawy o finansach publicznych, która stanowi daninę publiczną. Niemniej jednak przepisy Ordynacji podatkowej nie mają do niej zastosowania w pełnym zakresie, jak do stanowiących również daniny publiczne niepodatkowych należności budżetowych w rozumieniu przepisów Ordynacji podatkowej, lecz stosowane są w zakresie ograniczonym do działu III o.p. i wyłącznie odpowiednio. W dalszej kolejności konstrukcję normatywnego modelu wymiaru opłaty planistycznej determinuje sposób powstawania zobowiązania z jej tytułu.

Możliwość stosowania Ordynacji podatkowej do spraw dotyczących opłaty planistycznej wyłącznie odpowiednio i w ograniczonym do przepisów działu III zakresie wyznacza kształt normatywnego modelu jej wymiaru i decyduje o jego specyfice. Model wymiaru o takiej konstrukcji charakterystyczny jest dla niepodatkowych należności budżetowych w rozumieniu przepisów ustawy o finansach publicznych, do których zastosowanie ma art. 67 ust. 1 tej ustawy. Regulacja prawna zawarta w niniejszym artykule stanowi systemowe przyjęcie przez ustawodawcę koncepcji stosowania Kodeksu postępowania administracyjnego i Ordynacji podatkowej⁹⁹⁴. W konsekwencji normatywne modele wymiaru niepodatkowych należności budżetowych, do których przepis ten ma zastosowanie, i normatywne modele wymiaru niepodatkowych należności budżetowych w rozumieniu przepisów Ordynacji podatkowej wykazują zarówno pewne podobieństwa, jak i odrębności.

Odpowiednie stosowanie w sprawach opłaty planistycznej przepisów dotyczących zobowiązań podatkowych, w szczególności regulujących ich powstawanie, upodabnia normatywny model jej wymiaru do normatywnego modelu wymiaru powstających z dniem doręczenia decyzji organu podatkowego zobowiązań niepodatkowych należności budżetowych w rozumieniu przepisów Ordynacji podatkowej. Stosując odpowiednio art. 21 § 1 pkt 2 o.p. do opłaty planistycznej, uznać należy, że zobowiązanie z jej tytułu powstaje z dniem doręczenia decyzji organu administracji publicznej ustalającej wysokość tego zobowiązania. Bez wydania i doręczenia decyzji ustalającej opłatę planistyczną obowiązek niepodatkowej należności budżetowej nie przekształci się w zobowiązanie niepodatkowej należności budżetowej. W prezentowanym modelu wymiaru, podobnie jak w normatywnym modelu wymiaru niepodatkowych należności budżetowych w rozumieniu przepisów Ordynacji podatkowej, których zobowiązanie powstaje z dniem doręczenia decyzji organu podatkowego, powstanie zobowiązania niepodatkowej należności budżetowej uzależnione jest od wydania i doręczenia decyzji wymiarowej. W obu modelach ustawodawca nie przewiduje zatem możliwości niewystąpienia postępowania wymiarowego, a rozstrzygnięcie wymiarowe (decyzja wymiarowa) ma charakter konstytutywny. W sytuacji gdy zobowiązanie niepodatkowej należności budżetowej

⁹⁹⁴ Zob. M. Uśák, *Niepodatkowe...*, s. 8.

powstaje w sposób przewidziany w art. 21 § 1 pkt 2 o.p., organ administracji publicznej obowiązany jest do przeprowadzenia postępowania wymiarowego i ustalenia w jego toku wysokości tego zobowiązania.

Przewidziany przez ustawodawcę model wymiaru opłaty planistycznej od normatywnego modelu wymiaru powstających z dniem doręczenia decyzji organu podatkowego zobowiązań niepodatkowych należności budżetowych w rozumieniu przepisów Ordynacji podatkowej odróżnia natomiast przede wszystkim charakter prawny postępowania wymiarowego. Ustalony na podstawie art. 67 ust. 1 u.f.p. zakres stosowania Ordynacji podatkowej do spraw dotyczących opłaty planistycznej determinuje bowiem także charakter prawny postępowania w sprawie jej ustalenia, kształtując tym samym normatywny model jej wymiaru. W modelu tym zobowiązanie niepodatkowej należności budżetowej nie jest ustalane na podstawie przepisów działu IV o.p., lecz na podstawie przepisów Kodeksu postępowania administracyjnego. Procedurą postępowania właściwą w sprawie ustalenia opłaty planistycznej nie jest więc postępowanie podatkowe, lecz ogólne postępowanie administracyjne. W konsekwencji rozstrzygnięcie wymiarowe w analizowanym modelu ma formę decyzji, o której mowa w art. 104 k.p.a. W przypadku opłaty planistycznej mamy do czynienia ze szczególną, a zarazem charakterystyczną dla tej kategorii niepodatkowych należności budżetowych sytuacją, gdy do wymiaru niepodatkowej należności budżetowej uprawniony jest organ administracji publicznej, który na mocy przepisów Ordynacji podatkowej posiada status organu podatkowego, lecz nie działa w tym charakterze, wydając decyzję ustalającą wysokość zobowiązania niepodatkowej należności budżetowej. Sposób ustalania właściwości organu uprawnionego do wymiaru opłaty planistycznej normują przepisy Kodeksu postępowania administracyjnego. Z uwagi na zakres stosowania do opłaty planistycznej przepisów Ordynacji podatkowej zastosowania nie mają bowiem do niej przepisy działu II tego aktu prawnego. Zgodnie z przepisami Kodeksu postępowania administracyjnego właściwość miejscową organu administracji publicznej w sprawach dotyczących nieruchomości ustala się według miejsca położenia nieruchomości, a jeżeli położona jest ona na obszarze właściwości dwóch lub więcej organów, orzekanie należy do organu, na obszarze którego znajduje się większa część tej nieruchomości⁹⁹⁵. Treść art. 67 ust. 1 u.f.p. przesądza także o braku możliwości stosowania w sprawach dotyczących opłaty planistycznej przepisów Ordynacji podatkowej regulujących czynności sprawdzające i kontrolę podatkową. Wydaje się jednak, że z uwagi na przewidziany przez ustawodawcę sposób ustalenia zobowiązania z tytułu opłaty planistycznej, w drodze wydania i doręczenia decyzji wymiarowej, niewystąpienie w analizowanym normatywnym modelu wymiaru niepodatkowej należności budżetowej postępowania o charakterze kontrolnym lub

⁹⁹⁵ Art. 21 § 1 pkt 1 k.p.a.

quasi-kontrolnym, które stanowiłoby hipotetyczne lub faktyczne postępowanie przedwymiarowe w rozumieniu przyjętym w niniejszej pracy, nie ma istotnego wpływu na możliwość ustalenia przez organ wykonawczy gminy prawidłowej wysokości zobowiązania z jej tytułu. Podstawą ustalenia opłaty planistycznej (kluczowym dowodem w postępowaniu wymiarowym) jest bowiem operat szacunkowy, a więc sformalizowana prawnie opinia rzeczoznawcy majątkowego wydawana w zakresie posiadanych przez niego wiadomości specjalnych⁹⁹⁶.

2.2. Określanie wysokości zobowiązania należności z tytułu zwrotów dotacji podmiotowych udzielanych z budżetów jednostek samorządu terytorialnego na podstawie ustawy o finansowaniu zadań oświatowych

Kwoty dotacji podlegające zwrotowi w przypadkach określonych w ustawie o finansach publicznych są, na mocy art. 60 pkt 1 tej ustawy, środkami publicznymi stanowiącymi niepodatkowe należności budżetowe o charakterze publicznoprawnym. Należności te zostały *expressis verbis* wymienione w katalogu niepodatkowych należności budżetowych o charakterze publicznoprawnym zawartym w powołanym artykule, skutkiem czego, inaczej niż w przypadku opłaty planistycznej niewymienionej wprost w tym katalogu, nie jest konieczne ustalanie ich charakteru prawnego, gdyż ten wynika z treści art. 60 u.f.p. Wyszczególnienie niepodatkowej należności budżetowej w wyliczeniu niepodatkowych należności budżetowych o charakterze publicznoprawnym w art. 60 u.f.p. ułatwia jej właściwą klasyfikację w systemie środków publicznych oraz pozwala uniknąć wątpliwości co do jej charakteru prawnego. Jak wskazywano, nie jest możliwe, aby w art. 60 u.f.p. wymienione zostały wszystkie niepodatkowe należności budżetowe w rozumieniu przepisów tej ustawy. Wyróżnienie w katalogu niepodatkowych należności budżetowych o charakterze publicznoprawnym kwot dotacji podlegających zwrotowi w przypadkach określonych w ustawie o finansach publicznych pozwala stwierdzić, że zastosowanie ma do nich art. 67 ust. 1 niniejszej ustawy. Kwoty dotacji podlegające zwrotowi stanowią niepodatkowe należności budżetowe o charakterze restytucyjno-prewencyjnym. Nie są daninami publicznymi. Nie zaliczają się do administracyjnych kar pieniężnych. Nie podlegają zatem przepisowi art. 67 ust. 2 u.f.p. W konsekwencji uznać należy, że znajduje do nich zastosowanie zawarte w art. 67 ust. 1 u.f.p. odesłanie do stosowania, w sprawach nieuregulowanych w tej ustawie, przepisów Kodeksu postępowania administracyjnego i odpowiednio przepisów działu III o.p.

⁹⁹⁶ Na temat charakteru prawnego operatu szacunkowego: wyrok NSA z dnia 7 marca 2014 r., I OSK 1894/12, Legalis nr 951940.

Zgodnie z art. 126 u.f.p. dotacje to podlegające szczególnym zasadom rozliczania środki z budżetu państwa, budżetu jednostek samorządu terytorialnego lub z państwowych funduszy celowych, które przeznaczone są na podstawie niniejszej ustawy, odrębnych ustaw albo umów międzynarodowych na finansowanie lub dofinansowanie realizacji zadań publicznych. Jak wynika z treści powołanej definicji, dotacje udzielane są ze środków publicznych i służą realizacji zadań publicznych, a podstawą ich udzielania są przepisy ustawy o finansach publicznych, ustaw odrębnych lub umów międzynarodowych⁹⁹⁷. Przedmiotem badań w tej części pracy jest normatywny model wymiaru niepodatkowych należności budżetowych w rozumieniu ustawy o finansach publicznych na przykładzie należności z tytułu zwrotów dotacji podmiotowych udzielanych z budżetów jednostek samorządu terytorialnego na podstawie ustawy o finansowaniu zadań oświatowych. Przepisy ustawy o finansach publicznych przewidują możliwość udzielania z budżetów jednostek samorządu terytorialnego trzech rodzajów dotacji: podmiotowych, przedmiotowych i celowych⁹⁹⁸. Dotacje podmiotowe mogą być udzielane z budżetu jednostki samorządu terytorialnego, o ile odrębne ustawy tak stanowią⁹⁹⁹. Dotacje podmiotowe wyodrębnia się ze względu na podmiot (beneficjenta), któremu udziela się dotacji¹⁰⁰⁰. Ze względu na beneficjenta środków przekazywanych z budżetu jednostki samorządu terytorialnego wyróżnić można dotacje dla jednostek zaliczonych do sektora finansów publicznych oraz dotacje dla jednostek spoza sektora finansów publicznych¹⁰⁰¹. W literaturze prawnofinansowej wskazuje się, że dotacje podmiotowe udzielane z budżetów jednostek samorządu terytorialnego, podobnie jak dotacje podmiotowe z budżetu państwa, przeznaczone mogą być wyłącznie na dofinansowanie działalności bieżącej beneficjenta dotacji¹⁰⁰². Pojęcie dotacji nie zostało zdefiniowane w części ustawy o finansach publicznych normującej zagadnienia gospodarki finansowej jednostek samorządu terytorialnego i uzasadnione jest z tego względu odniesienie się w tym zakresie do przepisów dotyczących dotacji udzielanych z budżetu państwa¹⁰⁰³. W szczególności uzasadnione jest, charakteryzując dotacje podmiotowe udzielane z budżetów jednostek samorządu terytorialnego, sięgnięcie do przepisu art. 131 u.f.p. definiującego dotacje podmiotowe

⁹⁹⁷ Zob. na temat dotacji udzielanych z budżetów jednostek samorządu terytorialnego: K. Stelmaszczyk, *Pełność regulacji ustawowej w zakresie dotacji z budżetów jednostek samorządu terytorialnego a ochrona publicznych zasobów finansowych – wprowadzenie do problematyki*, [w:] J.M. Salachna, K. Stelmaszczyk, P. Borszowski (red.), *Prawo i Administracja dla Regionu. Nr 4. Zagadnienia prawnofinansowe*, Wałbrzych 2016, s. 71.

⁹⁹⁸ Art. 218-221a u.f.p.

⁹⁹⁹ Art. 218 u.f.p.

¹⁰⁰⁰ Zob. P. Walczak, [w:] A. Walasik, A. Babczuk, A. Talik (red.), *Dotacje z budżetów jednostek samorządu terytorialnego. Planowanie, udzielanie, rozliczanie*, Warszawa 2013, s. 5.

¹⁰⁰¹ *Ibidem*.

¹⁰⁰² Zob. A. Mikos-Sitek, [w:] W. Misiąg (red. nauk.), *Ustawa o finansach publicznych. Komentarz...*, s. 716.

¹⁰⁰³ *Ibidem*.

udzielane z budżetu państwa¹⁰⁰⁴. Zgodnie z treścią tego przepisu dotacje podmiotowe obejmują środki dla podmiotu wskazanego w odrębnej ustawie albo w umowie międzynarodowej, przeznaczone wyłącznie na dofinansowanie działalności bieżącej w zakresie określonym w odrębnej ustawie albo umowie międzynarodowej. Podstawą prawną udzielenia dotacji podmiotowej zarówno z budżetu państwa, jak i z budżetu jednostki samorządu terytorialnego, jest odrębna ustawa (z budżetu państwa dotacje podmiotowe udzielane mogą być także na podstawie umowy międzynarodowej), przez którą, na mocy art. 2 pkt 4 u.f.p., rozumieć należy ustawę inną niż ustawa o finansach publicznych oraz ustawa budżetowa. Odrębną ustawą w rozumieniu powołanego przepisu jest niewątpliwie ustawa o finansowaniu zadań oświatowych. Ustawa niniejsza stanowi kompleksowy zbiór przepisów regulujących kwestię finansowania zadań z zakresu kształcenia, wychowania i opieki¹⁰⁰⁵. Dotacjami podmiotowymi udzielanymi z budżetów jednostek samorządu terytorialnego na podstawie przepisów ustawy o finansowaniu zadań oświatowych są dotacje, o których mowa w art. 15-21, art. 25, art. 26, art. 28-31a i art. 32 tej ustawy. Dotacje te udzielane są z budżetu jednostki samorządu terytorialnego niepublicznym i publicznym placówkom wychowania przedszkolnego, szkołom i placówkom prowadzonym przez osoby prawne niebędące jednostkami samorządu terytorialnego oraz osoby fizyczne¹⁰⁰⁶. Zgodnie z przepisami ustawy z dnia 14 grudnia 2016 r. – Prawo oświatowe¹⁰⁰⁷ szkoły i placówki mogą być publiczne lub niepubliczne i zakładane być mogą nie tylko przez jednostki samorządu terytorialnego, ale również przez inne osoby prawne oraz osoby fizyczne, przy czym jednostki samorządu terytorialnego uprawnione są do zakładania i prowadzenia jedynie szkół i placówek publicznych¹⁰⁰⁸. Beneficjentami dotacji podmiotowych udzielanych z budżetów jednostek samorządu terytorialnego na podstawie ustawy o finansowaniu zadań oświatowych są niepubliczne i publiczne placówki wychowania przedszkolnego, szkoły i placówki prowadzone przez podmioty spoza sektora finansów publicznych (osoby fizyczne i osoby prawne niebędące jednostkami samorządu terytorialnego). Pojęcie placówki wychowania przedszkolnego obejmuje przedszkola, oddziały przedszkolne w szkołach podstawowych oraz inne formy wychowania przedszkolnego¹⁰⁰⁹. Placówkami są natomiast

¹⁰⁰⁴ *Ibidem*.

¹⁰⁰⁵ A. Majchrzak, [w:] L. Marciniak, E. Piotrowska-Albin (red.), *Dotacje oświatowe po zmianach*, Warszawa 2018, s. 15.

¹⁰⁰⁶ Zwrócić w tym miejscu uwagę należy na to, że przed dniem wejścia w życie u.f.z.o. dotacje podmiotowe dla publicznych i niepublicznych szkół i placówek prowadzonych przez osoby fizyczne lub osoby prawne niezaliczane do sektora finansów publicznych udzielane były na podstawie przepisów ustawy z dnia 7 września 1991 r. o systemie oświaty (t.j. Dz. U. z 2020 r. poz. 1327 ze zm.; dalej: u.s.o.). Zasady i tryb udzielania tych dotacji regulowały przepisy art. 80 i art. 90 u.s.o. (zob. t.j. Dz. U. z 2017 r. poz. 2198). Art. 80 i art. 90 u.s.o. uchylone zostały na mocy art. 80 pkt 16 u.f.z.o.

¹⁰⁰⁷ T.j. Dz. U. z 2020 r. poz. 910 ze zm. (dalej: u.p.o.).

¹⁰⁰⁸ Art. 8 ust. 1-3 u.p.o.

¹⁰⁰⁹ Art. 2 pkt 20 u.f.z.o.

jednostki organizacyjne wymienione w art. 2 pkt 3-8 i 10 u.p.o.¹⁰¹⁰ Za beneficjenta dotacji nie może zostać uznana osoba prowadząca placówkę wychowania przedszkolnego, szkołę lub placówkę. W literaturze przedmiotu zauważa się, że art. 34 ust. 1 u.f.z.o. nakazuje przekazywanie dotacji na rachunek bankowy szkoły lub placówki, a nie organu prowadzącego¹⁰¹¹. Dotację otrzymuje i wydatkuje beneficjent, czyli podmiot oświatowy wskazany we właściwym przepisie¹⁰¹². Podkreślić jednak należy, że za działalność szkoły lub placówki odpowiada organ ją prowadzący¹⁰¹³, a więc osoba prawna niebędąca jednostką samorządu terytorialnego lub osoba fizyczna prowadząca tę szkołę lub placówkę¹⁰¹⁴. Placówki, placówki wychowania przedszkolnego i szkoły nie mogą we własnym imieniu nabywać praw ani zaciągać zobowiązań, a uprawnienia takie przysługują podmiotom je prowadzącym¹⁰¹⁵.

Dotacje, o których mowa w art. 15-21, art. 25, art. 26, art. 28-31a i art. 32 u.f.z.o., przeznaczone są na dofinansowanie realizacji zadań placówek wychowania przedszkolnego, szkół i placówek w zakresie kształcenia, wychowania i opieki, w tym również kształcenia specjalnego oraz profilaktyki społecznej¹⁰¹⁶. Mogą być wykorzystane wyłącznie na pokrycie wydatków bieżących szkoły, placówki wychowania przedszkolnego lub placówki, obejmujących każdy wydatek poniesiony na cele działalności tej szkoły lub placówki albo na pokrycie wydatków na zakup środków trwałych lub wartości niematerialnych i prawnych¹⁰¹⁷. Dotacje te mają zatem niewątpliwie podmiotowy charakter, ponieważ są udzielane podmiotowi wskazanemu w ustawie o finansowaniu zadań oświatowych na dofinansowanie jego działalności bieżącej¹⁰¹⁸. Mogą być przy tym wykorzystane wyłącznie na pokrycie wydatków poniesionych w roku budżetowym, na który zostały udzielone, niezależnie od tego, którego roku dotyczą realizowane zadania¹⁰¹⁹. Mają zatem charakter roczny¹⁰²⁰. W przypadkach określonych w ustawie o finansach

¹⁰¹⁰ Art. 4 pkt 14 u.p.o.

¹⁰¹¹ A. Pawlikowska, W. Lachiewicz, [w:] W. Lachiewicz, A. Pawlikowska, *Dotacje...*, 2018, s. 3.

¹⁰¹² Zob. A. Pawlikowska, W. Lachiewicz, [w:] W. Lachiewicz, A. Pawlikowska, *Dotacje...*, 2019, s. 153.

¹⁰¹³ Art. 10 ust. 1 u.p.o.

¹⁰¹⁴ Art. 2 pkt 15 u.f.z.o.

¹⁰¹⁵ Zob. wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 10 listopada 2016 r., III SA/Wr 597/16, Legalis nr 1553336.

¹⁰¹⁶ Art. 35 ust. 1 u.f.z.o.

¹⁰¹⁷ Art. 35 ust. 1 pkt 1-2 u.f.z.o.

¹⁰¹⁸ Zob. A. Piszko, [w:] L. Marciniak, E. Piotrowska-Albin (red.), *op. cit.*, s. 31 i s. 55.

¹⁰¹⁹ Art. 35 ust. 3 u.f.z.o. Wyjątek od zasady, że dotacja może być wykorzystana wyłącznie na pokrycie wydatków poniesionych w roku budżetowym, na który została udzielona, przewiduje przepis art. 31b u.f.z.o., zgodnie z którego treścią dotacje na każdego słuchacza kwalifikacyjnego kursu zawodowego, który zdał egzamin zawodowy w zakresie danej kwalifikacji, może być wykorzystana także na refundację wydatków związanych z realizacją zadań szkoły poniesionych w okresie roku budżetowego poprzedzającego rok wypłacenia dotacji.

¹⁰²⁰ Zob. A. Piszko, *Finansowanie zadań oświatowych. Nowe zasady przyznawania i rozliczania dotacji*, Warszawa 2018, s. 129.

publicznych podlegają zwrotowi. Zważywszy, że ustawa o finansowaniu zadań oświatowych nie określa trybu i zasad zwrotu dotacji podmiotowych udzielanych na jej podstawie z budżetów jednostek samorządu terytorialnego, zastosowanie w tym zakresie mają przepisy ustawy o finansach publicznych regulujące zasady i tryb zwrotu dotacji udzielanych z budżetów jednostek samorządu terytorialnego. Wynika to z treści art. 253 u.f.p., zgodnie z którym przepisów ustawy o finansach publicznych regulujących zasady i tryb zwrotu dotacji udzielonych z budżetów jednostek samorządu terytorialnego nie stosuje się tylko w przypadku, gdy kwestie te normują odrębne ustawy. Przesłanki, terminy i tryb zwrotu dotacji udzielonych z budżetu jednostki samorządu terytorialnego określone zostały w art. 251 i 252 u.f.p. Na mocy niniejszych przepisów przesłankami zwrotu dotacji otrzymanych z budżetu jednostki samorządu terytorialnego jest ich niewykorzystanie, wykorzystanie niezgodnie z przeznaczeniem, pobranie nienależnie lub w nadmiernej wysokości. Przepisy ustawy o finansach publicznych określają przy tym, co rozumieć należy przez wykorzystanie dotacji, dotacje nienależne i pobrane w nadmiernej wysokości. Wykorzystanie dotacji następuje przez zapłatę za zrealizowane zadania, na które udzielono dotacji, albo przez realizację celów wskazanych w odrębnych przepisach w przypadku, gdy przepisy te stanowią o sposobie udzielenia i rozliczenia dotacji¹⁰²¹. Niewykorzystana do końca roku budżetowego część dotacji udzielonej z budżetu jednostki samorządu terytorialnego podlega zwrotowi do budżetu tej jednostki w terminie do dnia 31 stycznia następnego roku¹⁰²². Zwrotowi w terminie 15 dni po upływie terminu wykorzystania dotacji podlega niewykorzystana część dotacji, jeżeli termin wykorzystania dotacji jest krótszy niż rok budżetowy¹⁰²³. Ponadto w przypadku podjęcia przez organ stanowiący jednostki samorządu terytorialnego uchwały ustalającej wykaz wydatków niewygasających z upływem roku budżetowego zaliczona do tych wydatków niewykorzystana część dotacji podlega zwrotowi do budżetu jednostki samorządu terytorialnego w terminie 15 dni od dnia określonego w tej uchwale¹⁰²⁴. Dotacjami pobranymi w nadmiernej wysokości są natomiast dotacje otrzymane z budżetu jednostki samorządu terytorialnego w wysokości wyższej niż określona w odrębnych przepisach lub umowie albo w wysokości wyższej niż niezbędna na dofinansowanie lub finansowanie dotowanego zadania¹⁰²⁵. Dotacje nienależne to dotacje udzielone bez podstawy prawnej¹⁰²⁶. Dotacje udzielone z budżetu jednostki samorządu terytorialnego wykorzystane niezgodnie z przeznaczeniem lub pobrane nienależnie albo w nadmiernej wysokości

¹⁰²¹ Art. 251 ust. 4 u.f.p.

¹⁰²² Z zastrzeżeniem terminów wynikających z przepisów wydanych na podstawie art. 189 ust. 4 u.f.p. (art. 251 ust. 1 u.f.p.).

¹⁰²³ Art. 251 ust. 3 u.f.p.

¹⁰²⁴ Art. 251 ust. 2 u.f.p.

¹⁰²⁵ Art. 252 ust. 3 u.f.p.

¹⁰²⁶ Art. 252 ust. 4 u.f.p.

podlegają zwrotowi do budżetu (wraz z odsetkami w wysokości określonej jak dla zaległości podatkowych) w terminie 15 dni od dnia stwierdzenia okoliczności uzasadniającej obowiązek zwrotu, przy czym jeżeli termin wykorzystania dotacji jest krótszy niż rok budżetowy, podlegają one zwrotowi w terminie 15 dni po upływie tego terminu¹⁰²⁷. Zwrotowi podlega ta część dotacji, która została wykorzystana niezgodnie z przeznaczeniem lub nienależnie udzielona albo pobrana w nadmiernej wysokości¹⁰²⁸. Z treści przepisów określających tryb i terminy zwrotu dotacji udzielonych z budżetu jednostek samorządu terytorialnego wynika zatem, że beneficjent ma obowiązek zwrócić dotację w części niewykorzystanej, wykorzystanej niezgodnie z przeznaczeniem, pobranej nienależnie lub w nadmiernej wysokości bez wezwania organu jednostki samorządu terytorialnego.

Kwoty zwróconych dotacji podmiotowych udzielonych z budżetu jednostki samorządu terytorialnego na podstawie ustawy o finansowaniu zadań oświatowych stanowią niepodatkowe należności budżetowe o charakterze publicznoprawnym w rozumieniu art. 60 pkt 1 u.f.p. Przepisy ustawy o finansowaniu zadań oświatowych nie określają, jaka procedura, podatkowa czy administracyjna, właściwa jest w sprawach dotyczących zwrotu omawianych dotacji oraz czy i w jakim zakresie do należności z tytułu ich zwrotu zastosowanie mają przepisy Ordynacji podatkowej. Brak odrębnych regulacji w tym zakresie w ustawie o finansowaniu zadań oświatowych uzasadnia stosowanie do należności z tego tytułu art. 67 ust. 1 u.f.p. Oznacza to, że w sprawach zwrotu dotacji podmiotowych udzielanych z budżetu jednostek samorządu terytorialnego na podstawie ustawy o finansowaniu zadań oświatowych, nieuregulowanych w ustawie o finansach publicznych, zastosowanie mają przepisy Kodeksu postępowania administracyjnego i odpowiednio przepisy działu III o.p. Rozważania na temat normatywnego modelu wymiaru tych niepodatkowych należności budżetowych rozpocząć należy od ustalenia, w jaki sposób powstaje zobowiązanie z ich tytułu. W doktrynie prawa finansowego¹⁰²⁹ i orzecznictwie sądów administracyjnych¹⁰³⁰ wskazuje się generalnie, że zobowiązania do zwrotu dotacji w przypadkach określonych w ustawie o finansach publicznych powstają z mocy prawa, stosownie do przepisu art. 21 § 1 pkt 1 o.p. Przepis art. 67 ust. 1 u.f.p. wskazuje odpowiednie stosowanie do dotacji podlegających zwrotowi przepisów

¹⁰²⁷ Art. 252 ust. 1 pkt 1-2 oraz art. 252 ust. 2 u.f.p.

¹⁰²⁸ Art. 252 ust. 5 u.f.p.

¹⁰²⁹ Zob. L. Lipiec-Warzecha, *op. cit.*, s. 826.

¹⁰³⁰ Zob. wyrok NSA z dnia 3 września 2014 r., II GSK 916/13, Legalis nr 1092456; wyrok WSA w Bydgoszczy z dnia 23 marca 2016 r., I SA/Bd 104/16, Legalis nr 1473963; wyrok WSA w Gdańsku z dnia 16 maja 2017 r., I SA/Gd 264/17, Legalis nr 1633066; wyrok WSA w Łodzi z dnia 28 marca 2018 r., I SA/Łd 11/18, CBOSA [dostęp: 10.06.2020]; wyrok WSA w Lublinie z dnia 21 lutego 2018 r., I SA/Lu 1046/17, Legalis nr 1788213.

działu III o.p. dotyczących zobowiązań podatkowych i sposobu ich powstawania¹⁰³¹. Ani przepisy ustawy o finansach publicznych, ani Kodeksu postępowania administracyjnego nie zawierają regulacji dotyczących sposobu powstawania zobowiązań, co uzasadnia odwołanie się w tej materii do niniejszych przepisów¹⁰³². Zobowiązanie do zwrotu dotacji udzielonej z budżetu jednostki samorządu terytorialnego powstaje z mocy prawa, z dniem zaistnienia zdarzenia, z którym ustawa wiąże powstanie takiego zobowiązania¹⁰³³. Zdarzeniem tym jest pobranie dotacji nienależnie lub w nadmiernej wysokości¹⁰³⁴, wykorzystanie dotacji niezgodnie z przeznaczeniem, a w przypadku zobowiązań z tytułu zwrotu niewykorzystanej części dotacji – upływ okresu, na jaki dotacja ta została udzielona¹⁰³⁵. Powyższe poglądy na temat sposobu powstawania zobowiązań z tytułu zwrotu dotacji odnieść należy do zobowiązań do zwrotu niewykorzystanych, wykorzystanych niezgodnie z przeznaczeniem, pobranych nienależnie lub w nadmiernej wysokości dotacji podmiotowych udzielonych z budżetów jednostek samorządu terytorialnego na podstawie ustawy o finansowaniu zadań oświatowych. Przepisy tej ustawy nie normują bowiem sposobu powstawania zobowiązań z tytułu zwrotu dotacji ani nie zawierają, jak wskazywano, odrębnych regulacji w stosunku do art. 67 ust. 1 u.f.p. Można skonstatować, że zobowiązania z tytułu zwrotu dotacji podmiotowych udzielanych z budżetów jednostek samorządu terytorialnego na podstawie ustawy o finansowaniu zadań oświatowych powstają w sposób przewidziany w art. 21 § 1 pkt 1 o.p.

Konsekwencją odesłania do działu III o.p. jest to, że należność z tytułu zwrotu dotacji powinna być odpowiednio traktowana, tak jak zobowiązanie podatkowe¹⁰³⁶. Na podmiocie, który pobrał dotację nienależną, w nadmiernej wysokości lub wykorzystał pobraną dotację niezgodnie z przeznaczeniem, ciążyą podobne obowiązki jak na podatniku¹⁰³⁷. W przypadku gdy beneficjent nie zwróci dotacji (w części niewykorzystanej, wykorzystanej niezgodnie z przeznaczeniem, pobranej nienależnie lub w nadmiernej wysokości), organ jednostki samorządu terytorialnego, z budżetu której udzielono dotacji, ma obowiązek wydać decyzję, w której określi obowiązki beneficjenta¹⁰³⁸. W świetle art. 67 ust. 1 u.f.p. procedurą właściwą w sprawach zwrotu dotacji nie jest jednak procedura podatkowa, lecz ogólnoadministracyjna. Zgodzić należy się zatem ze stanowiskiem, że wydanie decyzji w sprawie zwrotu dotacji udzielanych z budżetów jednostek samorządu

¹⁰³¹ Zob. wyrok WSA w Poznaniu z dnia 25 września 2012 r., I SA/Po 410/12, Legalis nr 871576.

¹⁰³² Zob. wyrok WSA w Bydgoszczy z dnia 23 marca 2016 r., I SA/Bd 104/16, Legalis nr 1473963.

¹⁰³³ Zob. wyrok WSA w Gliwicach z dnia 16 lutego 2017 r., I SA/Gl 1040/16, Legalis nr 1597501.

¹⁰³⁴ Zob. wyrok WSA w Gliwicach z dnia 16 lutego 2017 r., I SA/Gl 1040/16, Legalis nr 1597501.

¹⁰³⁵ Por. wyrok WSA w Lublinie z dnia 21 lutego 2018 r., I SA/Lu 1046/17, Legalis nr 1788213. W przypadku podjęcia uchwały, o której mowa w art. 263 ust. 2 u.f.p., zdarzeniem tym jest upływ terminu zwrotu dotacji określony w uchwale.

¹⁰³⁶ A. Pawlikowska, W. Lachiewicz, [w:] W. Lachiewicz, A. Pawlikowska, *Dotacje...*, 2018, s. 222.

¹⁰³⁷ Wyrok WSA w Poznaniu z dnia 25 września 2012 r., I SA/Po 410/12, Legalis nr 871576.

¹⁰³⁸ Por. wyrok WSA w Bydgoszczy z dnia 29 stycznia 2018 r., I SA/Bd 805/17, Legalis nr 1741302.

terytorialnego poprzedza przeprowadzenie przez właściwy organ postępowania administracyjnego, zgodnie z zasadami uregulowanymi w Kodeksie postępowania administracyjnego z odpowiednimi modyfikacjami wynikającymi z charakteru sprawy określonymi w Ordynacji podatkowej¹⁰³⁹. Wątpliwości powodować natomiast może, czy istnieje podstawa prawna do wydania przez organ jednostki samorządu terytorialnego, który udzielił dotacji, decyzji administracyjnej w sprawie zwrotu tej dotacji w przypadku jej niewykorzystania, wykorzystania niezgodnie z przeznaczeniem, pobrania nienależnie lub w nadmiernej wysokości. W treści art. 251 i art. 252 u.f.p. nie zawarto bowiem delegacji dla organu jednostki samorządu terytorialnego do wydawania decyzji administracyjnej w przypadku braku zwrotu dotacji w określonym w niniejszej ustawie terminie. Zauważyć przy tym należy, że przepisy ustawy o finansach publicznych określające tryb zwrotu dotacji udzielonych z budżetu państwa taką delegację zawierają. Zgodnie z art. 169 ust. 6 u.f.p. w przypadku niedokonania zwrotu dotacji udzielonej z budżetu państwa w wyznaczonym terminie organ lub inny dysponent części budżetowej, który dotacji udzielił, wydaje decyzję określającą kwotę przypadającą do zwrotu oraz termin, od którego nalicza się odsetki. Co więcej, w u.f.p. z 30 czerwca 2005 r. tryb rozstrzygania o zwrocie dotacji udzielonych z budżetów jednostek samorządu terytorialnego nie budził wątpliwości poprzez odesłanie do odpowiedniego stosowania przepisów regulujących zwrot dotacji udzielonych z budżetu państwa (art. 190 w związku z art. 146 ust. 1 niniejszej ustawy)¹⁰⁴⁰. Z treści art. 190 u.f.p. z 30 czerwca 2005 r. wynikało także, że decyzję w sprawie zwrotu dotacji udzielonych z budżetu jednostki samorządu terytorialnego wydaje wójt (burmistrz, prezydent miasta), starosta lub marszałek województwa. Tryb postępowania w przypadku niedokonania w terminie zwrotu dotacji udzielonych z budżetu jednostki samorządu terytorialnego nie został zatem *expressis verbis* określony w obowiązującej ustawie o finansach publicznych¹⁰⁴¹. W literaturze przedmiotu podnosi się, że w pracach legislacyjnych nad tą ustawą, prowadzonych w latach 2008-2009, wskutek pewnego niezrozumienia sensu nowych regulacji wycięto z jej treści przepis o decyzjach administracyjnych przewidujących zwrot dotacji do budżetu samorządu¹⁰⁴². W judykaturze po wejściu w życie ustawy o finansach publicznych również wskazywano, że rozważenia wymaga, czy pomimo braku jednoznacznie brzmiącego przepisu przewidującego obowiązek wydania przez właściwy organ decyzji administracyjnej określającej kwotę zwrotu dotacji, możliwość taka istnieje¹⁰⁴³. Wobec niedostatku regulacji ustawowej sądy administracyjne stanęły

¹⁰³⁹ D. Drozdowski, P. Ciszewski, [w:] A. Walasik, A. Babczuk, A. Talik (red.), *op. cit.*, s. 32.

¹⁰⁴⁰ Zob. A. Miernik, *Problematyka...*, s. 86.

¹⁰⁴¹ *Ibidem*, s. 88.

¹⁰⁴² Zob. W. Lachiewicz, [w:] M. Korolewska, A. Babczuk (red.), *Dotacje z budżetu jednostek samorządu terytorialnego – stan obecny i kierunki pożądaných zmian. Konferencja: Warszawa, 23 czerwca 2014 r.*, Warszawa 2014, s. 29.

¹⁰⁴³ Zob. postanowienie WSA w Łodzi z dnia 1 sierpnia 2012 r., I SA/Łd 742/12, Legalis nr 624521.

przed koniecznością rozstrzygnięcia omawianej problematyki¹⁰⁴⁴. Zauważano, iż pojawić mogą się wątpliwości, jaką formę prawną powinno przybierać rozstrzygnięcie organu w przedmiocie zwrotu dotacji – decyzji administracyjnej, innej czynności z zakresu administracji publicznej dotyczącej uprawnień lub obowiązków wynikających z przepisów prawa, czy też czynności niemieszczącej się w kategorii sprawy administracyjnej i w konsekwencji niepoddającej się kontroli przez sąd administracyjny¹⁰⁴⁵. Zgodnie z dominującą i ugruntowaną już linią orzecniczą w tym zakresie zwrot dotacji udzielonych z budżetów jednostek samorządu terytorialnego następuje w drodze decyzji administracyjnej, a przesłanką jej wydania jest stwierdzenie, że dotacja została wykorzystana niezgodnie z przeznaczeniem, pobrana nienależnie lub w nadmiernej wysokości¹⁰⁴⁶. Decyzja ta ma charakter deklaratoryjny, ponieważ zobowiązanie do zwrotu dotacji powstaje z mocy prawa¹⁰⁴⁷. Potwierdza ona jedynie istnienie po stronie beneficjenta obowiązku zwrotu dotacji i stanowi jednocześnie podstawę do wystawienia tytułu egzekucyjnego¹⁰⁴⁸. Podnosi się przy tym, że brakuje uzasadnienia, aby zwrot tożsamy rodzajowo dotacji odbywał się na podstawie odmiennych co do charakteru decyzji, tylko z tego powodu, że w jednym przypadku następuje zwrot dotacji udzielonych z budżetu państwa, a w innym – z budżetu jednostki samorządu terytorialnego¹⁰⁴⁹. Wskazuje się także, że jakkolwiek przepis art. 61 u.f.p. określa właściwość organów do wydania decyzji, to na podstawie art. 60 pkt 1 i art. 61 tej ustawy wywodzić należy, że intencją ustawodawcy było, by wymieniony w tym ostatnim artykule organ wydawał decyzję o zwrocie dotacji, za wyjątkiem sytuacji uregulowanych w odrębnych przepisach lub w innych ustawach¹⁰⁵⁰.

Rozważania na temat podstawy prawnej wydania i charakteru prawnego rozstrzygnięcia w sprawie zwrotu dotacji udzielanych z budżetu jednostek samorządu terytorialnego odnieść należy do należności z tytułu zwrotu dotacji podmiotowych udzielanych z budżetu jednostki samorządu terytorialnego na podstawie ustawy o finansowaniu zadań

¹⁰⁴⁴ Zob. A. Miernik, *Problematyka...*, s. 89 i n.

¹⁰⁴⁵ Wyrok WSA w Białymstoku z dnia 2 kwietnia 2014 r., I SA/Bk 634/13, Legalis nr 1048526.

¹⁰⁴⁶ Zob. wyrok NSA z dnia 28 lutego 2017 r., II GSK 4527/16, Legalis nr 1723274; wyrok WSA w Kielcach z dnia 7 marca 2012 r., II SA/Ke 45/12, Legalis nr 811115; wyrok WSA w Białymstoku z dnia 2 kwietnia 2014 r., I SA/Bk 634/13, Legalis nr 1048526; wyrok WSA w Gliwicach z dnia 7 czerwca 2016 r., I SA/Gl 188/16, Legalis nr 1475624; wyrok WSA w Gliwicach z dnia 16 lutego 2017 r., I SA/Gl 1040/16, Legalis nr 1597501.

¹⁰⁴⁷ Zob. wyrok NSA z dnia 3 września 2014 r., II GSK 916/13, Legalis nr 1092456; wyrok WSA w Warszawie z dnia 5 marca 2008 r., V SA/Wa 1748/07, Legalis nr 273003; wyrok WSA w Białymstoku z dnia 2 kwietnia 2014 r., I SA/Bk 634/13, Legalis nr 1048526; wyrok WSA w Łodzi z dnia 21 marca 2017 r., I SA/Ld 1124/16, Legalis nr 1600128; wyrok WSA w Szczecinie z dnia 30 sierpnia 2017 r., I SA/Sz 476/17, Legalis nr 1669351.

¹⁰⁴⁸ Wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 2 listopada 2017 r., III SA/Wr 644/17, Legalis nr 1710729.

¹⁰⁴⁹ Wyrok WSA w Bydgoszczy z dnia 23 marca 2016 r., I SA/Bd 104/16, Legalis nr 1473963.

¹⁰⁵⁰ Postanowienie WSA w Łodzi z dnia 1 sierpnia 2012 r., I SA/Ld 742/12, Legalis nr 624521.

oświatowych. Do należności tych zastosowanie ma art. 67 ust. 1 u.f.p., a tryb i przesłanki ich zwrotu określa art. 251 i art. 252 niniejszej ustawy. Uprawniony zatem jest wniosek, że dotacje udzielone na podstawie art. 15-21, art. 25, art. 26, art. 28-31a i art. 32 u.f.z.o. w części niewykorzystanej, wykorzystanej niezgodnie z przeznaczeniem, pobranej nienależnie albo w nadmiernej wysokości podlegają zwrotowi do budżetu jednostki samorządu terytorialnego, która ich udzieliła, w terminach określonych w art. 251 i art. 252 u.f.p., a w przypadku niedokonania przez beneficjenta dotacji ciążącego na nim z mocy prawa obowiązku jej zwrotu, organ jednostki samorządu terytorialnego, który udzielił dotacji, określa w drodze deklaratoryjnej decyzji administracyjnej wysokość kwoty do zwrotu. Wydanie decyzji w sprawie zwrotu dotacji poprzedza przeprowadzenie przez ten organ postępowania administracyjnego na podstawie przepisów Kodeksu postępowania administracyjnego, którego celem jest weryfikacja, czy w danym przypadku zaistniały przesłanki zwrotu dotacji udzielonej z budżetu jednostki samorządu terytorialnego określone w przepisach ustawy o finansach publicznych, a jeśli tak, czy beneficjent dotacji w wyznaczonym również przepisami niniejszej ustawy terminie dokonał zwrotu tej części dotacji, która została niewykorzystana, wykorzystana niezgodnie z przeznaczeniem, pobrana nienależnie lub w nadmiernej wysokości. Postępowanie to jest nie tylko postępowaniem weryfikującym prawidłowość dokonania zwrotu dotacji przez jej beneficjenta, w toku którego organ jednostki samorządu terytorialnego dokonuje swobodnej oceny zgromadzonego materiału dowodowego, zgodnie z art. 80 k.p.a., ale również postępowaniem wymiarowym. Wydając decyzję w sprawie zwrotu dotacji, organ ten określa wysokość zobowiązania z tytułu zwrotu dotacji, a więc dokonuje wymiaru wysokości zobowiązania niepodatkowej należności budżetowej.

Postępowanie wymiarowe, w ramach którego wydawana jest decyzja wymiarowa określająca wysokość zobowiązania do zwrotu dotacji podmiotowej udzielonej z budżetu jednostki samorządu terytorialnego na podstawie ustawy o finansowaniu zadań oświatowych, poprzedzać może kontrola prawidłowości pobrania i wykorzystania tej dotacji, o której mowa w art. 36 ust. 1 u.f.z.o. Kontrola nie jest obowiązkiem, lecz uprawnieniem jednostki samorządu terytorialnego, o czym świadczy użyte przez ustawodawcę w treści powołanego artykułu sformułowanie „organ dotujący [...] może kontrolować [...]”¹⁰⁵¹. Zauważyć należy, że kontrola ta może poprzedzać postępowanie wymiarowe. Ustalenia poczynione w jej toku skutkować mogą wszczęciem przez właściwy organ postępowania w sprawie określenia wysokości zobowiązania z tytułu zwrotu dotacji. W ujęciu tym kontrola prawidłowości pobrania i wykorzystania dotacji podmiotowych udzielanych z budżetów jednostek samorządu terytorialnego w trybie ustawy o finansowaniu zadań oświatowych ma zatem charakter potencjalnie przedwymiarowy już z samej swej istoty.

¹⁰⁵¹ Por. A. Pawlikowska, [w:] W. Lachiewicz, A. Pawlikowska, *Dotacje...*, 2018, s. 159.

Kontrola prawidłowości pobrania i wykorzystania dotacji nie jest jednak dokonywana na podstawie przepisów działu V lub VI o.p., gdyż przepisy te, zważywszy na treść art. 67 ust. 1 u.f.p., nie mają zastosowania do niepodatkowych należności budżetowych w rozumieniu przepisów ustawy o finansach publicznych. Podstawą prawną jej przeprowadzania jest art. 36 ust. 1 u.f.z.o.

W art. 38 ust. 1 u.f.z.o. zawarta została delegacja ustawowa dla organu stanowiącego jednostki samorządu terytorialnego do ustalenia w drodze uchwały trybu udzielania i rozliczania dotacji podmiotowych udzielanych z budżetu tej jednostki, trybu przeprowadzania kontroli prawidłowości pobrania i wykorzystania tych dotacji, w tym zakresu danych, które powinny być zawarte we wniosku o udzielenie dotacji i w rozliczeniu jej wykorzystania oraz terminu przekazania informacji o liczbie odpowiednio uczniów, wychowanków, dzieci objętych wczesnym wspomaganiem rozwoju, uczestników zajęć rewalidacyjno-wychowawczych lub słuchaczy kwalifikacyjnych kursów zawodowych, a także terminu i sposobu rozliczenia wykorzystania dotacji. Uchwała wydana na podstawie powołanego artykułu określana jest literaturze przedmiotu mianem uchwały dotacyjnej jednostki samorządu terytorialnego¹⁰⁵². Zważywszy, że w uchwale tej organ stanowiący jednostki samorządu terytorialnego ustala tryb rozliczania dotacji, wskazać w niej należy termin rozliczenia dotacji oraz (w formie zestawień lub tabel zawartych w załącznikach do uchwały) jak wyglądać powinno zestawienie danych, przez które beneficjent dotacji będzie rozliczał się z jej wykorzystania¹⁰⁵³. Uchwały wydane na podstawie art. 38 ust. 1 u.f.z.o. stanowią niezbędne uzupełnienie regulacji ustawowej, dlatego nie powinny powtarzać tych treści, które w zakresie omawianych dotacji uregulowane są przepisami ustawy o finansowaniu zadań oświatowych i ustawy o finansach publicznych¹⁰⁵⁴. Organ stanowiący jednostki samorządu terytorialnego nie posiada zatem kompetencji do określania w uchwale dotacyjnej zakresu kontroli prawidłowości pobrania i wykorzystania dotacji¹⁰⁵⁵ lub terminu zwrotu dotacji¹⁰⁵⁶, ponieważ kwestie te uregulowane zostały przepisami powołanych ustaw. Mając na uwadze, że ustawa o finansowaniu zadań oświatowych nie określa formy zakończenia przeprowadzanej przez jednostkę samorządu terytorialnego kontroli prawidłowości pobrania i wykorzystania dotacji podmiotowych udzielonych z budżetu tej jednostki na podstawie niniejszej ustawy, kwestie te regulują przepisy uchwał dotacyjnych. Przebieg kontroli dokumentowany

¹⁰⁵² Zob. *ibidem*, s. 165.

¹⁰⁵³ A. Pawlikowska, W. Lachiewicz, [w:] W. Lachiewicz, A. Pawlikowska, *Dotacje...*, 2018, s. 133 i s. 138.

¹⁰⁵⁴ *Ibidem*, s. 123.

¹⁰⁵⁵ Zob. uchwała RIO w Rzeszowie z dnia 4 kwietnia 2018 r., IX/1081/2018, Legalis nr 1746901; uchwała RIO w Warszawie z dnia 15 maja 2018 r., 10.156.2018, Legalis nr 1808535; uchwała RIO w Szczecinie z dnia 25 lipca 2018 r., XIX.186.S.2018, Legalis nr 1809367.

¹⁰⁵⁶ Zob. uchwała RIO w Szczecinie z dnia 25 lipca 2018 r., XIX.177.K.2018, Legalis nr 1809363.

jest w protokole kontroli, którego elementy proceduralne powinna określać uchwała dotacyjna¹⁰⁵⁷. Podmiot kontrolowany może zgłosić w terminie wskazanym w uchwale umotywowane zastrzeżenia do ustaleń zawartych w protokole kontroli, a kontrolujący w przypadku stwierdzenia ich zasadności dokonuje odpowiednich zmian w protokole¹⁰⁵⁸. Uchwała dotacyjna przewidywać może także podjęcie przez organ dotujący środków pokontrolnych w postaci zaleceń (wniosków) pokontrolnych. Uchwały dotacyjne przewidują zwykle po zakończeniu kontroli, w terminie określonym w uchwale, przekazanie kontrolowanemu wystąpienia pokontrolnego. W wystąpieniu pokontrolnym zamieszczone są zalecenia pokontrolne w przypadku stwierdzenia uchybień lub nieprawidłowości. Kontrolowany podmiot w określonym w uchwale dotacyjnej terminie obowiązany jest poinformować organ dotujący o sposobie realizacji zaleceń pokontrolnych¹⁰⁵⁹. O ile zatem uchwała dotacyjna przewiduje zalecenia pokontrolne, sporządzane są one w przypadku ustalenia nieprawidłowości w toku kontroli, a konsekwencją ich niewykonania i niezapłacenia żądanej kwoty zwrotu dotacji przez kontrolowaną jednostkę oświatową jest wszczęcie postępowania administracyjnego¹⁰⁶⁰.

Dokonywanie przez organ dotujący kontroli prawidłowości pobrania i wykorzystania dotacji podmiotowych udzielanych z budżetu jednostek samorządu terytorialnego na podstawie ustawy o finansowaniu zadań oświatowych jest ściśle związane i stanowi niejako konsekwencję charakteru prawnego tych dotacji jako środków z budżetu jednostki samorządu terytorialnego podlegających szczególnym zasadom rozliczania. Podleganie szczególnym zasadom rozliczania to jedna z zasadniczych cech wspólna wszystkim dotacjom, wskazana przez ustawodawcę *expressis verbis* w ogólnej definicji dotacji zawartej w art. 126 u.f.p. Zauważyć w tym miejscu należy, że środki budżetowe nie tracą swojego publicznego charakteru na skutek przekazania ich w formie dotacji¹⁰⁶¹. Stąd należy w szczególności sposób dokumentować wydatkowanie publicznych środków pieniężnych przekazywanych w ramach dotacji, co odnosi się również do dotacji podmiotowych udzielanych z budżetów jednostek samorządu terytorialnego w trybie ustawy

¹⁰⁵⁷ A. Pawlikowska, [w:] W. Lachiewicz, A. Pawlikowska, *Dotacje...*, 2018, s. 175.

¹⁰⁵⁸ Zob. § 14 ust. 5 i ust. 8 uchwały nr 105/VII/19 Rady Miasta Żory z dnia 25 kwietnia 2019 r. w sprawie trybu udzielania i rozliczania dotacji udzielanych z budżetu Miasta Żory publicznym i niepublicznym placówkom wychowania przedszkolnego, szkołom i placówkom oświatowym prowadzonym przez osoby fizyczne i prawne oraz trybu przeprowadzania kontroli prawidłowości ich pobrania i wykorzystania (Dz. Urz. Woj. Śląskiego z 2019 r. poz. 3481).

¹⁰⁵⁹ Zob. § 8 ust. 9 i ust. 10 uchwały nr 135.XI.2019 Rady Miasta Częstochowy z dnia 16 maja 2019 r. w sprawie ustalenia trybu udzielania i rozliczania dotacji dla publicznych i niepublicznych podmiotów oświatowych oraz trybu przeprowadzania kontroli prawidłowości ich pobrania i wykorzystania (Dz. Urz. Woj. Śląskiego z 2019 r. poz. 3872).

¹⁰⁶⁰ A. Pawlikowska, [w:] W. Lachiewicz, A. Pawlikowska, *Dotacje...*, 2018, s. 175-176.

¹⁰⁶¹ Por. wyrok SN – Izba Pracy, Ubezpieczeń Społecznych i Spraw Publicznych z dnia 13 lutego 2003 r., III RN 11/02, Legalis nr 59021. Zob. też: R. Mazur, [w:] W. Lachiewicz, A. Talik (red.), *Dotacje z budżetów jednostek samorządu terytorialnego*, Warszawa 2017, s. 52-53.

o finansowaniu zadań oświatowych¹⁰⁶². Beneficjent dotacji udzielanych z budżetu jednostki samorządu terytorialnego na podstawie tego aktu prawnego zobowiązany jest do przedstawiania organowi dotującemu zestawienia rozliczenia poniesionych z dotacji wydatków w terminach określonych w uchwale organu stanowiącego jednostki samorządu terytorialnego, o której mowa w art. 38 ust. 1 u.f.z.o. oraz zgodnie ze wzorem dokumentu przewidzianym w tej uchwale¹⁰⁶³. Restytucyjno-prewencyjny charakter należności z tytułu zwrotów dotacji w przypadkach określonych w ustawie o finansach publicznych, w tym dotacji podmiotowych udzielonych z budżetów jednostek samorządu terytorialnego na podstawie ustawy o finansowaniu zadań oświatowych, implikuje nie tylko konieczność określenia szczególnych zasad rozliczania dotacji, aby umożliwić weryfikację, czy w danym przypadku zaistniały przesłanki do ich zwrotu i wysokości tego zwrotu, ale determinuje również normatywny model wymiaru tych publicznoprawnych należności. Kontrola prawidłowości pobrania i wykorzystania dotacji stanowi integralny element tego modelu o charakterze potencjalnie przedwymiarowym. W przypadku gdy ustalenia dokonane w toku przedmiotowej kontroli skutkują wszczęciem postępowania administracyjnego i dokonaniem wymiaru wysokości zobowiązania z tytułu zwrotu dotacji, kontrolę prawidłowości pobrania i wykorzystania dotacji uznać należy za faktyczne postępowanie przedwymiarowe¹⁰⁶⁴. W przypadku potwierdzenia przesłanek zwrotu dotacji organ jednostki samorządu terytorialnego, która udzieliła dotacji, wzywa beneficjenta do zwrotu i uiszczenia odsetek jak od zaległości podatkowych, a jeżeli taki zwrot nie nastąpi, organ wszczyna postępowanie mające na celu określenie kwoty zwrotu dotacji¹⁰⁶⁵. Organ dotujący nie wszczyna postępowania administracyjnego, jeżeli dotowana jednostka wykona zalecenia pokontrolne i w terminie zapłaci żadaną kwotę zwrotu dotacji, jak również gdy jednostka ta dokona korekty rozliczenia dotacji i uiści wynikającą z niej kwotę zwrotu. Do rozliczenia dotacji podmiotowej udzielonej z budżetu jednostki samorządu terytorialnego na podstawie ustawy o finansowaniu zadań oświatowych zastosowanie mają przepisy Ordynacji podatkowej dotyczące korekty deklaracji podatkowej. Stosując odpowiednio art. 81 § 1 o.p. do rozliczeń dotacji podmiotowych udzielanych z budżetów jednostek samorządu terytorialnego na podstawie ustawy o finansowaniu zadań oświatowych, uznać należy, że istnieje możliwość złożenia przez dotowany podmiot korekty rozliczenia dotacji. Jak wskazywano, rozliczenie dotacji przyjmuje, na mocy przepisów uchwał dotacyjnych jednostek samorządu terytorialnego, formę zestawień lub

¹⁰⁶² Zob. A. Pawlikowska, [w:] W. Lachiewicz, A. Pawlikowska, *Dotacje...*, 2018, s. 114.

¹⁰⁶³ *Ibidem*, s. 115.

¹⁰⁶⁴ Zwrócić uwagę należy na to, że informacja o podstawach do zwrotu dotacji pochodzić może także z innych źródeł, w tym od innych organów państwowych, na przykład organów ścigania. Zob. A. Pawlikowska, W. Lachiewicz, [w:] W. Lachiewicz, A. Pawlikowska, *Dotacje...*, 2019, s. 240.

¹⁰⁶⁵ *Ibidem*.

wykazów. W judykaturze uznaje się, że jest ono odpowiednikiem deklaracji podatkowej, ponieważ tak samo jak deklaracja zawiera oświadczenie o sytuacji finansowej danego podmiotu, a złożenie błędnego rozliczenia dotacji prowadzić może do odpowiedzialności karnej i karnoskarbowej podmiotu zobowiązanego do jego złożenia, podobnie jak ma to miejsce w przypadku złożenia błędnej deklaracji podatkowej¹⁰⁶⁶. Zaznacza się jednak, że dokumentu rozliczenia dotacji, pomimo iż posiada on bez wątpienia istotne znaczenie z punktu widzenia ustalenia przez właściwy organ kwoty dotacji przypadającej do zwrotu, nie można klasyfikować tak samo jak deklaracji podatkowych w ramach instytucji samoobliczenia podatkowego, podobnie jak obowiązku zwrotu dotacji nie można traktować na równi z zobowiązaniem podatkowym¹⁰⁶⁷.

Postępowanie w sprawie zwrotu dotacji organ jednostki samorządu terytorialnego, która udzieliła dotacji, wszczyna z urzędu na podstawie art. 61 § 1 k.p.a. Stronami postępowania administracyjnego mogą być osoby fizyczne lub osoby prawne, a w przypadku państwowych i samorządowych jednostek organizacyjnych i organizacji społecznych – również jednostki nieposiadające osobowości prawnej¹⁰⁶⁸. Beneficjentami dotacji podmiotowych udzielanych z budżetu jednostek samorządu terytorialnego na podstawie ustawy o finansowaniu zadań oświatowych są placówki wychowania przedszkolnego, szkoły i placówki w rozumieniu art. 2 pkt 19 u.f.z.o. Podmioty te nie są osobami fizycznymi ani osobami prawnymi¹⁰⁶⁹, a w konsekwencji nie mogą występować w postępowaniu administracyjnym w charakterze strony. Stroną postępowania w sprawie zwrotu dotacji jest organ prowadzący placówkę wychowania przedszkolnego, szkołę lub placówkę, który, jak wskazywano, odpowiada za jej działalność.

Organem pierwszej instancji właściwym do wydawania decyzji w sprawie zwrotu dotacji podmiotowych udzielonych z budżetu jednostki samorządu terytorialnego na podstawie ustawy o finansowaniu zadań oświatowych jest, w świetle art. 61 ust. 1 pkt 4 u.f.p., wójt (burmistrz, prezydent miasta) lub starosta. O wszczęciu postępowania w sprawie zwrotu dotacji organ jednostki samorządu terytorialnego zawiadamia organ prowadzący dotowany podmiot oświatowy, stosownie do postanowień art. 61 § 4 k.p.a. Prowadząc postępowanie wójt (burmistrz, prezydent miasta) lub starosta obowiązany jest, na podstawie art. 77 § 1 k.p.a., w sposób wyczerpujący zebrać i rozpatrzyć cały materiał

¹⁰⁶⁶ Na temat charakteru prawnego rozliczenia dotacji oświatowych w stanie prawnym obowiązującym do dnia wejścia w życie u.f.z.o.: wyrok NSA z dnia 5 września 2018 r., I GSK 2583/18, Legalis nr 1869186. Zob. także: wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 5 stycznia 2017 r., III SA/Wr 651/16, Legalis nr 1603539. Inaczej: wyrok WSA w Olsztynie z dnia 8 marca 2018 r., I SA/Ol 80/18, Legalis nr 1760591.

¹⁰⁶⁷ Na temat charakteru prawnego rozliczenia dotacji oświatowych w stanie prawnym obowiązującym do dnia wejścia w życie u.f.z.o.: wyrok NSA z dnia 2 kwietnia 2019 r., I GSK 12/19, Legalis nr 1914412. Podobnie: wyrok NSA z dnia 5 września 2018 r., I GSK 2583/18, Legalis nr 1869186.

¹⁰⁶⁸ Art. 29 k.p.a.

¹⁰⁶⁹ Przepisy u.p.o. nie nadają osobowości prawnej przedszkolom i innym formom wychowania przedszkolnego, szkołom oraz placówkom, o których mowa w art. 2 pkt 3-8 i 10 niniejszej ustawy.

dowodowy. Mając na uwadze treść art. 75 § 1 k.p.a., jako dowód w postępowaniu w sprawie zwrotu dotacji należy dopuścić wszystko, co przyczynić się może do wyjaśnienia sprawy, a nie jest sprzeczne z prawem, w szczególności dowodem są dokumenty, opinie biegłych, zeznania świadków oraz oględziny. Protokół kontroli prawidłowości pobrania i wykorzystania dotacji jest niewątpliwie jednym z najważniejszych dowodów, które organ winien wziąć pod uwagę, rozstrzygając w przedmiocie zwrotu dotacji. Podlega on, zgodnie z art. 80 k.p.a., swobodnej ocenie dowodów, podobnie jak cały zebrany w sprawie materiał dowodowy. Organ jednostki samorządu terytorialnego, określając wysokość kwoty dotacji do zwrotu, nie jest zatem związany ustaleniami protokołu kontroli prawidłowości pobrania i wykorzystania dotacji i powinien w toku postępowania w sprawie zwrotu dotacji, zgodnie z zawartą w art. 7 k.p.a. zasadą prawdy obiektywnej, podjąć wszelkie czynności niezbędne do dokładnego wyjaśnienia stanu faktycznego oraz załatwienia sprawy. Postępowanie w sprawie zwrotu dotacji powinno być prowadzone z uwzględnieniem ogólnych zasad postępowania administracyjnego wyrażonych w art. 6-16 k.p.a. Konsekwencją stosowania przepisów Kodeksu postępowania administracyjnego do należności z tytułu zwrotów dotacji w przypadkach określonych w ustawie o finansach publicznych jest także konieczność uwzględniania przez organ prowadzący postępowanie w sprawie zwrotu dotacji terminów załatwienia sprawy wynikających z art. 35 k.p.a., w szczególności z § 3 powołanego artykułu. Na mocy tego przepisu wydanie decyzji określającej kwotę dotacji do zwrotu powinno nastąpić nie później niż w terminie miesiąca, a w przypadku sprawy szczególnie skomplikowanej – nie później niż w ciągu dwóch miesięcy od dnia wszczęcia postępowania. Decyzja w sprawie zwrotu dotacji (decyzja wymiarowa) jako decyzja administracyjna powinna zawierać elementy wskazane w art. 107 § 1 k.p.a.

Należności z tytułu zwrotów dotacji podmiotowych udzielonych z budżetu jednostki samorządu terytorialnego na podstawie ustawy o finansowaniu zadań oświatowych stanowią przykład niepodatkowych należności budżetowych w rozumieniu przepisów ustawy o finansach publicznych, do których zastosowanie ma art. 67 ust. 1 tej ustawy. Jak już wskazywano, w judykaturze reżim prawny określony w powołanym artykule nazywany jest „mieszanym”. W konsekwencji poddania należności z tytułu zwrotów dotacji „mieszanemu” reżimowi prawnemu postępowanie toczy się na podstawie przepisów Kodeksu postępowania administracyjnego, zastosowanie znajdują jednocześnie instytucje przewidziane w dziale III o.p. (m.in. sposób powstawania i wygaśnięcia zobowiązania, terminy płatności, zaległości, odsetki, tryb korygowania złożonych deklaracji)¹⁰⁷⁰. Wynikający z treści art. 67 ust. 1 u.f.p. zakres stosowania przepisów Ordynacji podatkowej do należności z tytułu zwrotów dotacji podmiotowych udzielonych

¹⁰⁷⁰ Zob. wyrok NSA z dnia 5 maja 2015 r., II OSK 2404/13, Legalis nr 1311303.

z budżetu jednostki samorządu terytorialnego na podstawie ustawy o finansowaniu zadań oświatowych determinuje konstrukcję normatywnego modelu ich wymiaru. Możliwość stosowania Ordynacji podatkowej wyłącznie odpowiednio i w ograniczonym zakresie wyznacza kształt tego modelu i decyduje o jego specyfice. Normatywny model wymiaru o takiej konstrukcji, podobnie jak normatywny model wymiaru opłaty planistycznej, charakterystyczny jest dla niepodatkowych należności budżetowych w rozumieniu przepisów ustawy o finansach publicznych, do których zastosowanie ma art. 67 ust. 1 niniejszej ustawy. Konstrukcję obu wspomnianych modeli upodabnia zakres stosowania przepisów Ordynacji podatkowej, charakter prawny postępowania wymiarowego, a w konsekwencji także rozstrzygnięcia wymiarowego. Modele te wykazują także podobieństwa w zakresie organów właściwych w sprawach wymiaru niepodatkowych należności budżetowych. Zauważyć należy, że w obu modelach organami właściwymi w sprawach wymiaru niepodatkowych należności budżetowych są organy, którym przepisy Ordynacji podatkowej nadają status organów podatkowych, przy czym w sprawach wymiaru przedmiotowych niepodatkowych należności budżetowych organy te nie działają jako organy podatkowe.

Normatywny model wymiaru należności z tytułu zwrotów dotacji podmiotowych udzielonych z budżetów jednostek samorządu terytorialnego na podstawie ustawy o finansowaniu zadań oświatowych i normatywny model wymiaru opłaty planistycznej odróżnia natomiast przede wszystkim sposób powstawania zobowiązania niepodatkowej należności budżetowej. Sposób powstawania zobowiązania niepodatkowej należności budżetowej determinuje konstrukcję każdego z wymienionych modeli. W normatywnym modelu wymiaru należności z tytułu zwrotów dotacji podmiotowych udzielonych z budżetu jednostki samorządu terytorialnego na podstawie ustawy o finansowaniu zadań oświatowych zobowiązanie niepodatkowej należności budżetowej powstaje z mocy prawa, a rozliczenie dotacji, do którego obowiązany jest beneficjent dotacji, uznawane jest za odpowiednik deklaracji podatkowej. Rozliczenia dotacji nie należy jednak utożsamiać z samoobliczeniem niepodatkowej należności budżetowej, z jakim mamy do czynienia na przykład w przypadku wpłat z zysku przedsiębiorstw państwowych. Należności z tytułu zwrotów dotacji nie stanowią danin publicznych. W konsekwencji rozliczenia dotacji nie należy traktować jako obliczenia należności daninowej, a zwrotu dotacji jako spełnienia powinności daninowej. Zgodzić należy się zatem z prezentowanym już stanowiskiem, że tak jak rozliczenia dotacji nie można klasyfikować jak deklaracji podatkowych w ramach instytucji samoobliczenia podatkowego, podobnie obowiązku zwrotu dotacji nie można traktować na równi z zobowiązaniem podatkowym. Mając jednak na uwadze, że do należności z tytułu zwrotów dotacji odpowiednie zastosowanie

mają przepisy działu III o.p., uznać należy, że do rozliczenia dotacji odpowiednio stosować należy przepisy tej ustawy dotyczące korekty deklaracji podatkowej.

Konstrukcja normatywnego modelu wymiaru należności z tytułu zwrotów dotacji podmiotowych udzielonych z budżetu jednostki samorządu terytorialnego na podstawie ustawy o finansowaniu zadań oświatowych zakłada ponadto możliwość niewystąpienia postępowania wymiarowego i rozstrzygnięcia wymiarowego w przypadku, gdy beneficjent dotacji podlegającej zwrotowi zrealizuje obciążający go obowiązek zwrotu dotacji. W modelu tym, podobnie więc jak w modelu wymiaru niepodatkowych należności budżetowych w rozumieniu przepisów Ordynacji podatkowej, których zobowiązanie powstaje z mocy prawa, od dokonania przez uprawniony organ administracji publicznej wymiaru wysokości zobowiązania niepodatkowej należności budżetowej nie jest uzależnione powstanie tego zobowiązania. Decyzja w sprawie zwrotu dotacji ma charakter deklaratoryjny, ponieważ potwierdza, że zobowiązanie niepodatkowej należności budżetowej powstało i nie zostało prawidłowo wykonane.

Z uwagi na restytucyjno-prewencyjny charakter należności z tytułu zwrotów dotacji, w tym należności z tytułu zwrotów dotacji podmiotowych udzielonych z budżetów jednostek samorządu terytorialnego na podstawie ustawy o finansowaniu zadań oświatowych, istotnym elementem normatywnego modelu ich wymiaru jest postępowanie przedwymiarowe. Obowiązek zwrotu dotacji w przypadku wystąpienia określonych w ustawie o finansach publicznych przesłanek zwrotu umożliwia odzyskanie przez podmiot publicznoprawny środków publicznych, które pobrane zostały przez beneficjenta dotacji nienależnie, w nadmiernej wysokości, nie zostały przez niego wykorzystane lub zostały wykorzystane niezgodnie z przeznaczeniem. Stąd szczególne znaczenie ma zapewnienie mechanizmów sprawowania przez organy administracji publicznej kontroli prawidłowości pobrania i wykorzystania dotacji.

Analiza normatywnego modelu wymiaru należności z tytułu zwrotów dotacji podmiotowych udzielonych z budżetów jednostek samorządu terytorialnego na podstawie ustawy o finansowaniu zadań oświatowych prowadzi do wniosku, że podstawowym determinantem konstrukcji tego modelu jest zakres stosowania do przedmiotowych niepodatkowych należności budżetowych przepisów Ordynacji podatkowej. W dalszej kolejności strukturę prezentowanego modelu determinuje sposób powstawania zobowiązania niepodatkowej należności budżetowej. Do należności z tytułu zwrotów dotacji, pomimo iż nie stanowią danin publicznych, odpowiednie zastosowanie znajdują przepisy działu III o.p., a więc aktu prawnego, którego regulacją objęte są zasadniczo daniny publiczne. W szczególności do należności z tytułu zwrotów dotacji odpowiednio stosuje się przepisy Ordynacji podatkowej normujące powstawanie zobowiązań podatkowych. Wydaje się, że przyjęcie przez ustawodawcę takiego rozwiązania normatywnego uzasadnione jest tym,

że Ordynacja podatkowa jest aktem prawnym przystosowanym do wymiaru należności pieniężnych. Wiele uregulowanych w Ordynacji podatkowej instytucji służy sprawnemu ustalaniu (określaniu) i poborowi tych należności¹⁰⁷¹. Niewątpliwie również do należności z tytułu zwrotów dotacji przepisy Ordynacji podatkowej mają zastosowanie w ograniczonym do działu III tej ustawy zakresie i wyłącznie odpowiednio. „Odpowiednie stosowanie”, jak już wskazywano, oznaczać może natomiast stosowanie wprost przepisów, których dotyczy odesłanie, ich stosowanie z pewnymi modyfikacjami, aż do całkowitego wyłączenia stosowania regulacji objętych odesłaniem.

3. Wymiar niepodatkowych należności budżetowych w rozumieniu ustawy o finansach publicznych, do których nie stosuje się Ordynacji podatkowej na przykładzie kary pieniężnej, o której mowa w art. 92a ust. 1 ustawy o transporcie drogowym

Niepodatkowe należności budżetowe w rozumieniu przepisów ustawy o finansach publicznych, do których Ordynacja podatkowa nie ma zastosowania, to liczna i równie niejednorodna pod względem charakteru prawnego kategoria środków publicznych jak niepodatkowe należności budżetowe, do których odpowiednio stosuje się przepisy działu III o.p. Celem tej części rozdziału piątego pracy jest analiza normatywnego modelu wymiaru niepodatkowych należności budżetowych w rozumieniu ustawy o finansach publicznych, do których przepisy Ordynacji podatkowej nie mają zastosowania, na przykładzie normatywnego modelu wymiaru kary pieniężnej, o której mowa w art. 92a ust. 1 u.t.d. Odpowiedzialności na podstawie powołanego artykułu podlega podmiot wykonujący przewóz drogowy lub inne czynności związane z tym przewozem z naruszeniem obowiązków lub warunków przewozu drogowego¹⁰⁷². Przez obowiązki lub warunki

¹⁰⁷¹ M. Uśák, *Niepodatkowe...*, s. 6.

¹⁰⁷² W myśl art. 92a ust. 1 u.t.d. karze pieniężnej w wysokości od 50 złotych do 12 000 złotych za każde naruszenie podlega podmiot wykonujący przewóz drogowy lub inne czynności związane z tym przewozem z naruszeniem obowiązków lub warunków przewozu drogowego. Karze pieniężnej w wysokości od 5000 złotych do 40 000 złotych za każde naruszenie podlega przy tym przedsiębiorca prowadzący pośrednictwo przy przewozie osób z naruszeniem obowiązków lub warunków przewozu drogowego. Przepisy u.t.d. określają także maksymalną sumę przedmiotowych kar pieniężnych nałożonych za naruszenia stwierdzone podczas jednej kontroli drogowej (art. 92a ust. 3) oraz kontroli w podmiocie wykonującym przewóz drogowy (art. 92a ust. 5). Ustawodawca nie definiuje pojęcia podmiotu wykonującego przewóz drogowy. Definiuje natomiast pojęcie przewoźnika drogowego. Przewoźnikiem drogowym jest przedsiębiorca, który uprawniony jest do wykonywania działalności gospodarczej w zakresie transportu drogowego (art. 4 pkt 15 u.t.d.). Mając na uwadze, że przewozem drogowym jest zarówno transport drogowy, jak i niezarobkowy przewóz drogowy, a więc przewóz na potrzeby własne, wykonywany przez przedsiębiorcę pomocniczo w stosunku do jego podstawowej działalności gospodarczej (zob. art. 4 pkt 4 i pkt 6a u.t.d.), uznać należy, że podmiotem wykonującym przewóz drogowy jest zarówno przewoźnik drogowy, jak i przedsiębiorca wykonujący przewóz drogowy pomocniczo w stosunku do jego podstawowej działalności gospodarczej.

przewozu drogowego ustawa o transporcie drogowym nakazuje rozumieć obowiązki lub warunki wynikające z przepisów niniejszej ustawy oraz aktów prawnych wymienionych w jej art. 4 pkt 22¹⁰⁷³. Wykaz naruszeń obowiązków lub warunków przewozu drogowego, za które nakładana jest kara pieniężna, o której mowa w art. 92a ust. 1 u.t.d., oraz wysokości kar pieniężnych za poszczególne naruszenia określa załącznik nr 3 do u.t.d.¹⁰⁷⁴ W przypadku gdy czyn będący naruszeniem, o którym mowa w załączniku nr 3 do u.t.d., wyczerpuje jednocześnie znamiona wykroczenia lub przestępstwa, w stosunku do podmiotu będącego osobą fizyczną stosuje się wyłącznie przepisy o odpowiedzialności administracyjnej¹⁰⁷⁵.

Kara pieniężna, o której mowa w art. 92a ust. 1 u.t.d., nakładana jest w drodze decyzji administracyjnej przez właściwy ze względu na miejsce wykonywanej kontroli organ, którego pracownicy lub funkcjonariusze stwierdzili naruszenie obowiązków lub warunków przewozu drogowego, z wyjątkiem sytuacji, gdy naruszenie ujawni funkcjonariusz Policji¹⁰⁷⁶. Funkcjonariusz Policji, który stwierdził naruszenie obowiązków lub warunków przewozu drogowego, przekazuje dokumenty z przeprowadzonej kontroli właściwemu ze względu na miejsce kontroli wojewódzkiemu inspektorowi transportu drogowego¹⁰⁷⁷. Postępowanie administracyjne prowadzi wówczas i wydaje decyzję administracyjną o nałożeniu kary pieniężnej wojewódzki inspektor transportu drogowego¹⁰⁷⁸. Powołana regulacja nie znajdzie jednak zastosowania, jeżeli funkcjonariusz Policji ujawni naruszenie, za które przewidziana jest przedmiotowa kara pieniężna, popełnione przez zagranicznego przewoźnika drogowego¹⁰⁷⁹.

Analiza normatywnego modelu wymiaru kary pieniężnej, o której mowa w art. 92a ust. 1 u.t.d., wymaga w pierwszej kolejności ustalenia jej charakteru prawnego. Podobnie bowiem jak opłata planistyczna, nie została ona wprost nazwana niepodatkową należnością budżetową w żadnym z aktów prawnych. Uprawnione jest twierdzenie, że kara,

Podmiotem wykonującym przewóz drogowy może być także podmiot niebędący przedsiębiorcą, jeżeli wykonuje on przewóz drogowy w rozumieniu art. 4 pkt 6a u.t.d. Do przewozu drogowego wykonywanego przez podmiot niebędący przedsiębiorcą stosuje się odpowiednio przepisy dotyczące niezarobkowego przewozu drogowego (art. 3 ust. 2 pkt 3 u.t.d.). W art. 92a ust. 11 u.t.d. zawarto natomiast otwarty katalog podmiotów wykonujących czynności związane z przewozem drogowym. Odpowiedzialności na podstawie art. 92a ust. 1 u.t.d. podlegają także podmioty, które w związku z zaprzestaniem wykonywania działalności gospodarczej lub wykonywania przewozu drogowego lub cofnięciem albo wygaśnięciem zezwolenia na wykonywanie zawodu przewoźnika drogowego albo licencji obowiązane są, na mocy art. 16a i art. 33a u.t.d., przechowywać i udostępniać osobom uprawnionym do kontroli dokumenty i inne nośniki informacji, a obowiązku tego nie dopełniły (art. 92a ust. 12 u.t.d.).

¹⁰⁷³ Art. 4 pkt 22 u.t.d.

¹⁰⁷⁴ Art. 92a ust. 7 u.t.d.

¹⁰⁷⁵ Art. 92a ust. 9 u.t.d.

¹⁰⁷⁶ Art. 93 ust. 1 u.t.d.

¹⁰⁷⁷ Art. 93 ust. 4 u.t.d.

¹⁰⁷⁸ Art. 93 ust. 5 u.t.d.

¹⁰⁷⁹ Art. 93 ust. 6 u.t.d.

o której mowa w art. 92a ust. 1 u.t.d., ma charakter należności publicznoprawnej. W doktrynie prawa administracyjnego podnosi się, że kary pieniężne są instytucjami prawa publicznego¹⁰⁸⁰. Wymierzane są przez organy administracyjne, stanowią jeden ze środków prawnych odpowiedzialności administracyjno-prawnej i dotyczą dziedzin z zakresu działalności administracji publicznej¹⁰⁸¹. Sformułować można generalny wniosek o publicznoprawnym charakterze należności z tytułu kar pieniężnych przewidzianych w przepisach prawa administracyjnego za ich nieprzestrzeganie (naruszenie). Na mocy art. 94 ust. 1 u.t.d. kara pieniężna stanowi dochód budżetu państwa, przy czym kara pieniężna pobrana przez organ Inspekcji Transportu Drogowego stanowi wpływ Funduszu rozwoju przewozów autobusowych o charakterze użyteczności publicznej (dalej: Fundusz rozwoju przewozów autobusowych), o którym mowa w ustawie z dnia 16 maja 2019 r. o Funduszu rozwoju przewozów autobusowych o charakterze użyteczności publicznej¹⁰⁸². Zauważyć w tym miejscu należy, że przepis powołanego artykułu uległ zmianie 18 lipca 2019 r., tj. z dniem wejścia w życie wspomnianej ustawy¹⁰⁸³. Zgodnie z treścią art. 94 ust. 1 u.t.d. w brzmieniu sprzed dnia wejścia w życie przepisów ustawy o Funduszu rozwoju przewozów autobusowych o charakterze użyteczności publicznej kara pieniężna stanowiła dochód budżetu państwa¹⁰⁸⁴ i uznawana była powszechnie za niepodatkową należność budżetową o charakterze publicznoprawnym w rozumieniu art. 60 pkt 7 u.f.p.¹⁰⁸⁵ Powstać może pytanie, czy w obecnym stanie prawnym karę pieniężną, o której mowa w art. 92a ust. 1 u.t.d., nadal kwalifikować można jako niepodatkową należność budżetową w rozumieniu art. 60 pkt 7 u.f.p. Zgodnie z literalnym brzmieniem art. 60 u.f.p. środkami publicznymi stanowiącymi niepodatkowe należności budżetowe o charakterze publicznoprawnym są w szczególności wymienione w jego treści dochody budżetu państwa, dochody budżetu jednostki samorządu terytorialnego albo przychody państwowych funduszy celowych. Niewątpliwie więc taka klasyfikacja przedmiotowej kary pieniężnej jest uzasadniona w przypadku, gdy jest ona dochodem budżetu państwa. Rozważyć natomiast należy, czy omawianą karę pieniężną uznać należy za niepodatkową należność budżetową w rozumieniu przepisów ustawy o finansach publicznych w sytuacji, gdy stanowi wpływ Funduszu rozwoju przewozów autobusowych. W art. 29 u.f.p. ustawodawca posługuje się pojęciem „przychodów” i „środków” państwowego

¹⁰⁸⁰ J. Jendrośka, *Kary administracyjne*, [w:] R. Mastalski (red. nauk.), *op. cit.*, s. 52.

¹⁰⁸¹ *Ibidem*.

¹⁰⁸² T.j. Dz. U. z 2021 r. poz. 717; dalej: u.f.r.p.a.

¹⁰⁸³ Art. 37 pkt 3 u.f.r.p.a.

¹⁰⁸⁴ Zob. t.j. Dz. U. z 2019 r. poz. 58 ze zm.

¹⁰⁸⁵ Zob. wyrok NSA z dnia 31 marca 2016 r., II GSK 2289/14, Legalis nr 1455275; wyrok NSA z dnia 2 sierpnia 2016 r., II GSK 308/15, Legalis nr 1511799; wyrok NSA z dnia 21 października 2015 r., II GSK 2011/14, Legalis nr 1395292; postanowienie NSA z dnia 11 grudnia 2012 r., II GZ 470/12, Legalis nr 1120555; postanowienie NSA z dnia 27 września 2011 r., II GZ 422/11, Legalis nr 931186.

funduszu celowego. Przychody państwowego funduszu celowego pochodzą ze środków publicznych¹⁰⁸⁶. Koszty państwowego funduszu celowego pokrywane mogą być tylko w ramach posiadanych środków finansowych obejmujących bieżące przychody, w tym dotacje z budżetu państwa oraz pozostałości środków z okresów poprzednich¹⁰⁸⁷. Fundusz rozwoju przewozów autobusowych jest państwowym funduszem celowym¹⁰⁸⁸. Wpływy w wysokości wynikającej z ustawy o transporcie drogowym wymienione zostały w katalogu środków przedmiotowego funduszu zawartym w art. 5 u.f.r.p.a.¹⁰⁸⁹ Wydaje się zatem, że mając na uwadze regulacje art. 29 u.f.p., uznać należy, że wpływy Funduszu rozwoju przewozów autobusowych zaliczają się do jego przychodów bieżących. Podkreślić należy, że wpływy z kar pieniężnych zaliczane są w przepisach innych ustaw do przychodów państwowych funduszy celowych. Dla przykładu, przychodem Narodowego Funduszu Ochrony Zabytków są, zgodnie z art. 83b ust. 3 ustawy z dnia 23 lipca 2003 r. o ochronie zabytków i opiece nad zabytkami¹⁰⁹⁰, wpływy z kar pieniężnych, o których mowa w art. 107a-107e tej ustawy. Na niekonsekwencję językową ustawodawcy zwraca się także uwagę w literaturze przedmiotu. Podnosi się, że w przepisie art. 60 u.f.p. ustawodawca zrównał „należności” z „dochodami” lub „przychodami”¹⁰⁹¹. Zmiana powołanego artykułu polegająca na dodaniu w jego treści przychodów państwowych funduszy celowych miała na celu uzupełnienie podmiotów uprawnionych do określonych należności o państwowe fundusze celowe, a ze względu na przykładowy charakter wyliczenia zawartego w tym artykule uznać należy, że każda należność przypadająca państwowemu funduszowi celowemu mająca charakter publicznoprawny jest niepodatkową należnością budżetową w rozumieniu ustawy o finansach publicznych¹⁰⁹². Przyjąć więc należy, że omawiana kara pieniężna stanowi niepodatkową należność budżetową w rozumieniu przepisów ustawy o finansach publicznych także w przypadku, gdy pobierana jest przez organ Inspekcji Transportu Drogowego. W konsekwencji sformułować można wniosek, że kary pieniężne przewidziane w art. 92a ust. 1 u.t.d. są środkami prawnymi wynikającymi z przepisów prawa administracyjnego i sankcjonującymi ich naruszenie, które zaliczyć należy do jednej z kategorii niepodatkowych należności budżetowych w rozumieniu art. 60 pkt 7 u.f.p. – administracyjnych kar pieniężnych. Pojęcie administracyjnych kar pieniężnych zostało normatywnie zdefiniowane w art. 189b k.p.a. Kara pieniężna, o której mowa w art. 92a ust. 1 u.t.d., spełnia przesłanki do

¹⁰⁸⁶ Art. 29 ust. 2 u.f.p.

¹⁰⁸⁷ Art. 29 ust. 8 u.f.p.

¹⁰⁸⁸ Art. 3 ust. 1 u.f.r.p.a.

¹⁰⁸⁹ Art. 5 pkt 4 u.f.r.p.a.

¹⁰⁹⁰ T.j. Dz. U. z 2021 r. poz. 710 ze zm.

¹⁰⁹¹ M. Bitner, [w:] W. Misiąg (red. nauk.), *Ustawa o finansach publicznych. Ustawa...*, 2017, komentarz do art. 60 u.f.p., [dostęp: 01.06.2020].

¹⁰⁹² *Ibidem*.

uznania jej za administracyjną karę pieniężną w rozumieniu art. 189b k.p.a. Stanowi bowiem sankcję o charakterze pieniężnym określoną w akcie prawnym rangi ustawowej, nakładaną przez organ administracji publicznej w drodze decyzji w następstwie naruszenia przez podmiot wykonujący przewóz drogowy lub inne czynności związane z tym przewozem obowiązków lub warunków tego przewozu. W sprawach analizowanej kary pieniężnej, jako administracyjnej kary pieniężnej i niepodatkowej należności budżetowej o charakterze publicznoprawnym w rozumieniu art. 60 pkt 7 u.f.p., zastosowanie ma więc art. 67 ust. 2 u.f.p. Jak ustalono, wykładnia systemowa art. 67 ust. 2 u.f.p. prowadzi do wniosku o niestosowaniu Ordynacji podatkowej do administracyjnych kar pieniężnych, chyba że przepisy odrębnych ustaw zawierają odmienne regulacje w tym zakresie. Ustawą odrębną w rozumieniu art. 2 pkt 4 u.f.p. jest niewątpliwie ustawa o transporcie drogowym. Art. 93 ust. 7 u.t.d. stanowi *expressis verbis*, że do kar pieniężnych przewidzianych niniejszą ustawą Ordynacja podatkowa nie ma zastosowania. Powstaje więc wątpliwość, czy przepis ten, mając na uwadze regulacje art. 67 ust. 2 u.f.p., nie jest zbędny. Ustawę o finansach publicznych traktować należy w analizowanym przypadku jako *lex generalis*. Zawarcie w jednej z licznych odrębnych ustaw dotyczących administracyjnych kar pieniężnych przepisu stanowiącego o niestosowaniu Ordynacji podatkowej do tych kar pieniężnych rodzić może niepewność, czy w przypadku, gdy inne odrębne ustawy nie zawierają takiej regulacji, oznacza to, że do spraw administracyjnych kar pieniężnych nimi normowanych przepisy Ordynacji podatkowej mają zastosowanie. Zauważyć ponadto należy, że do dnia wejścia w życie ust. 2 art. 67 u.f.p. do administracyjnych kar pieniężnych, jako niepodatkowych należności budżetowych w rozumieniu niniejszej ustawy, zastosowanie miał jej art. 67 w brzmieniu do dnia 31 maja 2017 r. W sprawach tej kategorii niepodatkowych należności budżetowych, nieuregulowanych ustawą o finansach publicznych, zastosowanie miały zatem przepisy Kodeksu postępowania administracyjnego i odpowiednio przepisy działu III o.p. W konsekwencji regulacja zawarta w art. 93 ust. 7 u.t.d. stanowiła *lex specialis* w stosunku do art. 67 u.f.p. Istnieje zatem uzasadniona wątpliwość, czy obowiązywanie art. 93 ust. 7 u.t.d. po dniu 1 czerwca 2017 r. stanowi przykład, podnoszonego już w niniejszym rozdziale pracy, problemu braku odzwierciedlenia w przepisach odrębnych ustaw regulacji zawartych w art. 67 u.f.p. i ich zmian.

Ustalenie charakteru prawnego kary pieniężnej, o której mowa w art. 92a ust. 1 u.t.d., a w konsekwencji kwestii stosowania w sprawach jej dotyczących przepisów Ordynacji podatkowej, jest punktem wyjścia do dalszych rozważań na temat normatywnego modelu jej wymiaru. Konstrukcję tego modelu determinuje przede wszystkim fakt, że przedmiotowa kara pieniężna należy do szerszej kategorii administracyjnych kar pieniężnych. Zobowiązania z tytułu sankcji administracyjnych różnią się bowiem od

zobowiązań niepodatkowych należności budżetowych o charakterze niesankcyjnym. Jak wskazywano, w przypadku administracyjnych kar pieniężnych brak jest podstaw do przełożenia pojęcia obowiązku podatkowego na grunt regulacji ich dotyczących, gdyż do momentu wydania decyzji w przedmiocie nałożenia kary na stronie nie ciąży żaden, nawet abstrakcyjny i ogólny ustawowy obowiązek zapłaty kary¹⁰⁹³. Uznać więc należy, że zobowiązanie z tytułu kary pieniężnej, o której mowa w art. 92a ust. 1 u.t.d., nie powstaje w wyniku konkretyzacji wcześniej istniejącego nieskonkretyzowanego obowiązku jej zapłaty w związku z zaistnieniem zdarzenia określonego w ustawie o transporcie drogowym. W przypadku tym powstania zobowiązania niepodatkowej należności budżetowej nie poprzedza wystąpienie obowiązku niepodatkowej należności budżetowej (obowiązku daninowego). Nie można bowiem przyjąć istnienia obowiązku zapłaty przedmiotowej kary pieniężnej w związku naruszeniem obowiązków lub warunków przewozu drogowego przez podmiot wykonujący ten przewóz lub inne czynności z nim związane aż do czasu ustalenia tego obowiązku w decyzji przez właściwy organ, gdyż obowiązek ten nie wynika z żadnego przepisu ustawowego¹⁰⁹⁴. Na podmiocie wykonującym przewóz drogowy lub inne czynności z nim związane nie ciąży obowiązek zapłaty kary w związku z samym faktem naruszenia przez ten podmiot obowiązków lub warunków przewozu drogowego¹⁰⁹⁵. Powyższe rozważania, a przede wszystkim fakt, że ustawa o transporcie drogowym stanowi, iż do kar pieniężnych w niej przewidzianych nie stosuje się Ordynacji podatkowej, prowadzą do konstatacji, że do zobowiązań z tytułu kary pieniężnej, o której mowa w art. 92a ust. 1 u.t.d., nie mają zastosowania przepisy Ordynacji podatkowej określające sposoby powstawania zobowiązań podatkowych. Zobowiązanie z tytułu analizowanej kary pieniężnej, a jednocześnie obowiązek jej zapłaty powstaje z dniem doręczenia decyzji w przedmiocie jej nałożenia wydawanej na podstawie przepisów ustawy o transporcie drogowym.

Delikty administracyjne, o których mowa w art. 92a ust. 1 u.t.d., polegają na naruszeniu obowiązków lub warunków przewozu drogowego¹⁰⁹⁶. Kontrola przestrzegania obowiązków lub warunków przewozu drogowego jest jednym z zadań Inspekcji Transportu Drogowego¹⁰⁹⁷. Czynności kontrolne w tym zakresie, na zasadach i w trybie określonym w ustawie o transporcie drogowym, wykonują inspektorzy Inspekcji Transportu Drogowego¹⁰⁹⁸. W art. 87 ust. 1 u.t.d. wymieniony został katalog dokumentów, które kierowca pojazdu samochodowego obowiązany jest mieć przy sobie podczas wykonywania

¹⁰⁹³ Zob. przepis 490.

¹⁰⁹⁴ Por. wyrok NSA z dnia 26 października 2016 r., II GSK 1609/16, Legalis nr 1534736.

¹⁰⁹⁵ Por. wyrok NSA z dnia 28 listopada 2017 r., II GSK 2433/17, Legalis nr 1727398.

¹⁰⁹⁶ A. Piszcz, *Art. 92a*, [w:] M. Etel, A. Piszcz (red.), *Ustawa o transporcie drogowym. Komentarz*, Warszawa 2020, Legalis/el. [dostęp: 01.06.2020].

¹⁰⁹⁷ Art. 50 pkt 1 lit. a u.t.d.

¹⁰⁹⁸ Art. 51 ust. 5 i art. 89a ust. 2 u.t.d.

przewozu drogowego i okazywać na żądanie uprawnionego organu kontroli. Natomiast w kolejnych ustępach art. 87 niniejszej ustawy wskazuje się, jakie dokumenty, poza wymienionymi w ust. 1, obowiązany jest mieć przy sobie i okazywać na żądanie uprawnionego organu kontroli odpowiednio – kierowca pojazdu samochodowego podczas przejazdu wykonywanego w ramach transportu drogowego przez zagranicznego przewoźnika oraz kontrolowany podczas przewozu drogowego wykonywanego na potrzeby własne¹⁰⁹⁹. Za wyposażenie kierowcy wykonującego transport drogowy lub przewóz na potrzeby własne w wymagane dokumenty odpowiedzialny jest odpowiednio przedsiębiorca wykonujący przewóz drogowy lub przedsiębiorca albo podmiot niebędący przedsiębiorcą, wykonujący przewozy na potrzeby własne¹¹⁰⁰. Do kontroli drogowej dokumentów wymienionych w art. 87 u.t.d., a także warunków w nich określonych, uprawnieni są funkcjonariusze: Policji, Służby Celno-Skarbowej, Straży Granicznej; inspektorzy Inspekcji Transportu Drogowego oraz inspektorzy Państwowej Inspekcji Pracy¹¹⁰¹; strażnicy straży gminnych¹¹⁰², upoważnieni pracownicy zarządców dróg publicznych oraz upoważnieni pracownicy organu właściwego w sprawach wydania zezwolenia na wykonywanie przewozów regularnych i przewozów regularnych specjalnych¹¹⁰³ (art. 89 ust. 1 pkt 1-8 u.t.d.). Do nałożenia w drodze decyzji administracyjnej kary pieniężnej, o której mowa w art. 92a ust. 1 u.t.d., uprawnione są zatem liczne organy administracji publicznej, których pracownicy lub funkcjonariusze stwierdzili naruszenie obowiązków lub warunków przewozu drogowego¹¹⁰⁴.

Z treści art. 93 ust. 1 u.t.d. wprost wynika, że nakładanie kary pieniężnej, o której mowa w art. 92a ust. 1 tej ustawy, poprzedza przeprowadzenie kontroli przez pracowników lub funkcjonariuszy organów, które wydają decyzję administracyjną o nałożeniu kary. Zgodnie z art. 89a u.t.d. kontrola w zakresie przewozu drogowego przeprowadzana jest przez: Inspektorów Inspekcji Transportu Drogowego i upoważnionych pracowników organu wydającego zezwolenia na przewozy regularne lub regularne specjalne – na warunkach i w trybie określonych w przepisach niniejszej ustawy; Inspektorów Państwowej Inspekcji Pracy – na warunkach i w trybie określonych w przepisach o Państwowej Inspekcji Pracy¹¹⁰⁵; funkcjonariuszy Policji, Służby Celno-Skarbowej i Straży Granicznej

¹⁰⁹⁹ Art. 87 ust. 1b i ust. 2 u.t.d.

¹¹⁰⁰ Art. 87 ust. 3 u.t.d.

¹¹⁰¹ Inspektorzy Państwowej Inspekcji Pracy uprawnieni są do kontroli danych rejestrowanych przez tachograf (art. 89 ust. 1 pkt 6 u.t.d.).

¹¹⁰² Na mocy art. 89 ust. 1 pkt 8 u.t.d. strażnicy straży gminnych uprawnieni są do kontroli dokumentów, o których mowa w art. 87 niniejszej ustawy, oraz warunków w nich określonych w odniesieniu do publicznego transportu zbiorowego w zakresie określonym ustawą z dnia 16 grudnia 2010 r. o publicznym transporcie zbiorowym (t.j. Dz. U. z 2020 r. poz. 1944 ze zm.).

¹¹⁰³ W odniesieniu do przewozów regularnych i regularnych specjalnych (art. 89 ust. 1 pkt 7 u.t.d.).

¹¹⁰⁴ Z zastrzeżeniem przypadku ujawnienia naruszenia obowiązków lub warunków przewozu drogowego przez funkcjonariusza Policji.

¹¹⁰⁵ Ustawa z dnia 13 kwietnia 2007 r. o Państwowej Inspekcji Pracy (t.j. Dz. U. z 2019 r. poz. 1251).

oraz upoważnionych pracowników zarządców dróg – na warunkach i w sposób określony w przepisach o kontroli ruchu drogowego¹¹⁰⁶. Kontrola przestrzegania warunków i obowiązków przewozu drogowego może być zatem przeprowadzana na warunkach i w trybie określonym przepisami różnych ustaw. Celem kontroli w zakresie przestrzegania przepisów ustawy o transporcie drogowym jest wyłącznie udokumentowanie ewentualnych naruszeń, a nie rozstrzyganie, czy kontrolowany podlega karze¹¹⁰⁷. Postępowanie kontrolne jest zatem postępowaniem odrębnym, wstępnym, a jego wyniki stanowić mogą podstawę do wszczęcia z urzędu postępowania administracyjnego w przedmiocie nałożenia kary¹¹⁰⁸.

Kontrola przestrzegania obowiązków lub warunków przewozu drogowego, w tym kontrola dokumentów, o których mowa w art. 87 u.t.d., ma zatem charakter potencjalnie przedwymiarowy. Pomimo iż jest postępowaniem formalnie odrębnym od postępowania wymiarowego, ustalenia poczynione w jej toku skutkować mogą wszczęciem postępowania wymiarowego. W przypadku ujawnienia w toku kontroli naruszeń, za które ustawa o transporcie drogowym przewiduje karę pieniężną, o której mowa w art. 92a ust. 1 niniejszej ustawy, w konsekwencji czego na podmiot wykonujący przewóz drogowy lub inne czynności związane z tym przewozem nałożona zostanie przedmiotowa kara pieniężna, kontrola ta stanowi faktyczne postępowanie przedwymiarowe i jest istotnym elementem normatywnego modelu wymiaru tej kary pieniężnej. Dotychczasowa analiza normatywnych modeli wymiaru poszczególnych kategorii niepodatkowych należności budżetowych wykazała, że w przypadku niepodatkowych należności budżetowych o charakterze niesankcyjnym organy uprawnione do wymiaru tych należności mogą wszcząć postępowanie wymiarowe i wydać rozstrzygnięcie wymiarowe bez uprzedniego przeprowadzenia postępowania kontrolnego. Nałożenie na podmiot wykonujący przewóz drogowy lub inne czynności związane z tym przewozem kary pieniężnej, o której mowa w art. 92a ust. 1 u.t.d., w każdym przypadku poprzedza kontrola przestrzegania obowiązków lub warunków przewozu drogowego. Innymi słowy, organ właściwy ze względu na miejsce wykonywanej kontroli jest uprawniony do nałożenia przedmiotowej kary pieniężnej jedynie w przypadku, gdy w toku tej kontroli funkcjonariusz lub pracownik tego organu ujawni naruszenie obowiązków lub warunków przewozu drogowego. Taka konstrukcja normatywnego modelu wymiaru charakterystyczna jest dla administracyjnych kar pieniężnych i jest konsekwencją ich charakteru prawnego jako sankcji administracyjnych.

¹¹⁰⁶ Ustawa z dnia 20 czerwca 1997 r. Prawo o ruchu drogowym (t.j. Dz. U. z 2021 r. poz. 450 ze zm.).

¹¹⁰⁷ Wyrok WSA w Olsztynie z dnia 12 lutego 2013 r., II SA/OI 1402/12, Legalis nr 628099.

¹¹⁰⁸ Wyrok WSA w Olsztynie z dnia 12 lutego 2013 r., II SA/OI 1402/12, Legalis nr 628099.

Tryb postępowania w przedmiocie nałożenia kary pieniężnej, o której mowa w art. 92a ust. 1 u.t.d. (postępowania wymiarowego), normują przepisy ogólnego postępowania administracyjnego. Postępowanie administracyjne w sprawie nałożenia przedmiotowej kary pieniężnej wszczynane jest z urzędu. Za datę wszczęcia tego postępowania uznać należy dzień doręczenia stronie zawiadomienia o jego wszczęciu. O właściwości miejscowej organu nakładającego karę pieniężną przesądza miejsce wykonywanej kontroli¹¹⁰⁹. W toku postępowania administracyjnego w sprawie nałożenia kary pieniężnej działania organu nakierowane są na ustalenie, czy istotnie doszło do naruszeń prawa skutkujących sankcją administracyjną¹¹¹⁰. W szczególności obowiązkiem organu nakładającego karę za naruszenie warunków lub obowiązków przewozu drogowego jest ustalenie, czy wykonywano przewóz drogowy, jaki podmiot wykonywał ten przewóz (kto był podmiotem wykonawczym) oraz czy nastąpiło naruszenie obowiązków lub warunków przewozu drogowego określonych w art. 4 pkt 22 u.t.d.¹¹¹¹ Przy ustalaniu odpowiedzialności podmiotu wykonującego przewóz drogowy lub inne czynności związane z tym przewozem zastosowanie znajdują zasady i reguły postępowania przewidziane przepisami Kodeksu postępowania administracyjnego, w tym w części dotyczącej postępowania dowodowego¹¹¹². Organ prowadzący postępowanie w przedmiocie nałożenia kary pieniężnej obowiązany jest, stosownie do art. 77 § 1 i art. 80 k.p.a., w sposób wyczerpujący zebrać i rozpatrzyć materiał dowodowy, a następnie ocenić, na podstawie całokształtu materiału dowodowego, czy dana okoliczność została udowodniona. Rozstrzygnięciem wymiarowym w normatywnym modelu wymiaru kary pieniężnej, o której mowa w art. 92a ust.1 u.t.d., jest decyzja w rozumieniu art. 104 k.p.a. Decyzja w sprawie nałożenia przedmiotowej kary pieniężnej ma charakter konstytutywny, tworzy stosunek prawny zobowiązania z tytułu kary pieniężnej. Kary pieniężne określone w załączniku nr 3 do u.t.d. ustalone zostały w sposób sztywny, a więc ich wysokość nie została pozostawiona uznaniu organów administracji, co w konsekwencji powoduje, że decyzja o nałożeniu kary ma charakter decyzji związanej¹¹¹³. W przypadku stwierdzenia naruszenia obowiązków lub warunków przewozu drogowego organ zobowiązany jest ustalić karę pieniężną w wysokości określonej w niniejszym załączniku bez możliwości

¹¹⁰⁹ A. Piszcz, *Art. 93*, [w:] M. Etel, A. Piszcz (red.), *op. cit.* [dostęp: 04.06.2020].

¹¹¹⁰ Wyrok WSA w Gorzowie Wlkp. z dnia 20 czerwca 2013 r., II SA/Go 344/13, *Legalis* nr 860401.

¹¹¹¹ Wyrok WSA w Białymstoku z dnia 12 kwietnia 2018 r., II SA/Bk 825/17, *Legalis* nr 1762595.

¹¹¹² Wyrok WSA w Gorzowie Wlkp. z dnia 20 czerwca 2013 r., II SA/Go 344/13, *Legalis* nr 860401.

¹¹¹³ Wyrok WSA w Gdańsku z dnia 21 marca 2019 r., III SA/Gd 936/18, *Legalis* nr 1894084. Zob. również: wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 14 stycznia 2016 r., III SA/Wr 745/15, *Legalis* nr 1447583. Zauważyć w tym miejscu należy, że przewidziana w załączniku nr 3 do u.t.d. kara pieniężna za nieprzekazanie w wymaganym terminie uprawnionym organom co najmniej jednej z informacji, o których mowa w art. 27b ust. 1 pkt 4 u.t.d., lub wyniku weryfikacji, o której mowa w tym przepisie, może zostać nałożona w wysokości do 40 000 złotych, co stanowi wyjątek od określenia w sposób sztywny wysokości kar pieniężnych w powołanym załączniku do u.t.d.

miarkowania jej wysokości¹¹¹⁴. Wszczęcie postępowania w przedmiocie nałożenia kary pieniężnej, o której mowa w art. 92a ust. 1 u.t.d., związanej z większą liczbą uchybień stwierdzonych w wyniku jednej kontroli na drodze bądź w przedsiębiorstwie, zapoczątkowuje jedną sprawę administracyjną, w wyniku której na stronę nałożona zostaje kara pieniężna, wyliczana zasadniczo poprzez zsumowanie kar jednostkowych za poszczególne naruszenia¹¹¹⁵. Jednakże ta jedna kara pieniężna nie wynika z prostego zsumowania kar za poszczególne uchybienia, bowiem jej górna granica zawsze ograniczona jest do kwoty określonej w ustawie¹¹¹⁶. Kara ta stanowi więc sumę kar za poszczególne naruszenia, ale nie może przekroczyć wysokości granicznych wskazanych w ustawie o transporcie drogowym dla danego rodzaju kontroli¹¹¹⁷.

Administracyjnym karom pieniężnym poświęcony został, jak już wskazywano, dział IVA k.p.a., obejmujący art. 189a-189k. Zgodnie z art. 189a § 1 k.p.a. przepisy niniejszego działu stosuje się w sprawach nakładania lub wymierzania administracyjnej kary pieniężnej lub udzielania ulg w jej wykonaniu. Zgodzić należy się ze stanowiskiem, że treść niniejszego artykułu zredagowana została w sposób dalece niefortunny, ponieważ zgodnie z literalnym brzmieniem tego przepisu kodeksowy zakres regulacji administracyjnych kar pieniężnych sprowadza się tylko do przepisów działu IVA k.p.a.¹¹¹⁸ W przepisach tego działu zawarte są unormowania o charakterze materialnoprawnym, podczas gdy kara pieniężna jest sankcją pieniężną nakładaną przez organ administracji publicznej w drodze decyzji administracyjnej, a więc proceduralny aspekt czynności dotyczących nakładania administracyjnych kar pieniężnych objęty jest zakresem obowiązywania przepisów Kodeksu postępowania administracyjnego regulujących jurysdykcyjne postępowanie administracyjne¹¹¹⁹. Powołany pogląd uznać należy za słuszny także zważywszy na treść art. 67 ust. 2 u.f.p., który dotyczy administracyjnych kar pieniężnych jako niepodatkowych należności budżetowych w rozumieniu art. 60 tej ustawy. Przepis art. 67 ust. 2 u.f.p. stanowi bowiem, że w sprawach administracyjnych kar pieniężnych stosuje się przepisy Kodeksu postępowania administracyjnego, a nie wyłącznie określonego działu lub działów tego aktu prawnego.

Przepisy działu IVA k.p.a. określają: przesłanki wymiaru administracyjnej kary pieniężnej, przesłanki odstąpienia od nałożenia administracyjnej kary pieniężnej,

¹¹¹⁴ Wyrok WSA w Gdańsku z dnia 21 marca 2019 r., III SA/Gd 936/18, Legalis nr 1894084.

¹¹¹⁵ Zob. wyrok NSA z dnia 16 stycznia 2014 r., II GSK 1138/12, Legalis nr 776989; wyrok NSA z dnia 28 września 2017 r., II GSK 3675/15, Legalis nr 1729499; wyrok WSA w Gorzowie Wlkp. z dnia 8 listopada 2017 r., II SA/Go 921/17, Legalis nr 1695223; wyrok WSA w Rzeszowie z dnia 11 września 2019 r., II SA/Rz 791/19, Legalis nr 2225818.

¹¹¹⁶ Wyrok NSA z dnia 11 kwietnia 2017 r., II GSK 1516/15, Legalis nr 1638010.

¹¹¹⁷ Wyrok WSA w Gorzowie Wlkp. z dnia 8 listopada 2017 r., II SA/Go 921/17, Legalis nr 1695223.

¹¹¹⁸ R. Kędziora, *op. cit.*, komentarz do art. 189a [dostęp: 02.06.2020].

¹¹¹⁹ *Ibidem*.

terminy przedawnienia nakładania administracyjnej kary pieniężnej i terminy przedawnienia egzekucji administracyjnej kary pieniężnej, zasady naliczania odsetek od zaległej administracyjnej kary pieniężnej oraz przesłanki i tryb udzielania ulg w wykonaniu administracyjnej kary pieniężnej. W przypadku uregulowania wymienionych kwestii w przepisach odrębnych, przepisów działu IVA k.p.a. w tym zakresie nie stosuje się¹¹²⁰. Przepisy działu IVA k.p.a. są więc przepisami ogólnymi stanowiącymi uzupełnienie regulacji przewidzianych w przepisach szczególnych, przy poszanowaniu reguły *lex specialis derogat legi generali*¹¹²¹. Wymienione w art. 189d k.p.a. dyrektywy wymiaru administracyjnej kary pieniężnej to prawnie określone okoliczności towarzyszące naruszeniu prawa, które organ powinien wziąć pod uwagę, dokonując oceny stanu faktycznego sprawy stanowiącego podstawę decyzji nakładającej karę pieniężną i których uwzględnienie może mieć wpływ na wysokość kary¹¹²². Dyrektywy te mają zastosowanie w przypadku braku określenia tego rodzaju przesłanek w przepisach szczególnych i wyłącznie w odniesieniu do tych administracyjnych kar pieniężnych, które nakładane są w warunkach uznania administracyjnego (określone są w sposób widełkowy lub ich nałożenie jest fakultatywne)¹¹²³. Są to okoliczności, których wystąpienie nie ma wpływu na nałożenie kary bądź odstąpienie od jej nałożenia, lecz brane są pod uwagę przez organ administracji publicznej przy określaniu wysokości administracyjnej kary pieniężnej¹¹²⁴. Mając na uwadze, że wysokość określonych w załączniku nr 3 do u.t.d. kar pieniężnych za poszczególne naruszenia obowiązków lub warunków przewozu drogowego ustalona jest w sposób sztywny, dyrektywy wymiaru kary przewidziane w art. 189d k.p.a. nie mają zastosowania w odniesieniu do kary, o której mowa w art. 92a ust. 1 u.t.d.

Jak już podnoszono, Kodeks postępowania administracyjnego nie definiuje zarówno pojęcia „nakładania”, jak i „wymierzania” administracyjnej kary pieniężnej. Rozważania poczynione w niniejszej pracy pozwalają sformułować konstatację, że z wymiarem niepodatkowej należności budżetowej mamy do czynienia również w przypadku nakładania przez organ administracji publicznej, w drodze decyzji, administracyjnej kary pieniężnej, której wysokość przepisy prawa określają w sposób sztywny. Tak jak w sytuacji, gdy wysokość kary pieniężnej określona jest w sposób widełkowy, wydanie przez organ administracji publicznej decyzji w przedmiocie nałożenia kary pieniężnej w przypadku, gdy wysokość tej kary określona jest przepisami prawa w sposób sztywny, poprzedza przeprowadzenie przez organ postępowania wymiarowego, w toku którego organ

¹¹²⁰ Art. 189a § 2 k.p.a.

¹¹²¹ Zob. S. Gajewski, *Kodeks postępowania administracyjnego. Nowe instytucje. Komentarz do rozdziałów 5a, 8a, 14 oraz działów IV i VIIIa KPA*, Warszawa 2017, komentarz do art. 189a, Legalis/el. [dostęp: 02.06.2020].

¹¹²² R. Kędziora, *op. cit.*, komentarz do art. 189d [dostęp: 02.06.2020].

¹¹²³ M. Jabłoński, *Art. 189d* [w:] M. Wierzbowski, A. Wiktorowska (red.), *op. cit.* [dostęp: 02.06.2020].

¹¹²⁴ S. Gajewski, *op. cit.*, komentarz do art. 189d [dostęp: 02.06.2020].

ten ocenia, na podstawie zebranego materiału dowodowego, czy doszło do naruszeń prawa skutkujących sankcją administracyjną, a działania organu administracji publicznej mają na celu ustalenie stanu faktycznego, dokonanie subsumpcji oraz określenie konsekwencji obowiązującej normy prawnej. Zauważyć również należy, że sądy administracyjne w orzeczeniach wydanych w sprawach dotyczących kary pieniężnej, o której mowa w art. 92a ust. 1 u.t.d., odwołują się do pojęcia wymiaru przedmiotowej kary i posługują się sformułowaniami takimi jak: „wymierzanie kar pieniężnych za niezgodne z przepisami wykonywanie transportu drogowego” lub „organy wymierzające kary”¹¹²⁵.

Wątpliwości, czy organ administracji publicznej, nakładając w drodze decyzji karę pieniężną, której wysokość określona jest przepisami prawa w sposób sztywny, dokonuje jednocześnie jej wymiaru, są wynikiem braku jednoznacznej regulacji na temat pojęcia nakładania i pojęcia wymierzania administracyjnych kar pieniężnych w przepisach Kodeksu postępowania administracyjnego. Wnioskować należy dlatego *de lege ferenda* o zdefiniowanie w przepisach tego aktu prawnego przedmiotowych pojęć. Nadmienić także należy, że rozważenia wymaga zasadność określania przez prawodawcę administracyjnych kar pieniężnych w sposób sztywny. W wyroku z dnia 1 lipca 2014 r.¹¹²⁶ TK stwierdził, że wysokość administracyjnej kary pieniężnej bywa w ustawach określona bezwzględnie (sztywno), tymczasem prawo materialne powinno stwarzać w szczególnych okolicznościach organowi właściwemu do nakładania kar pieniężnych możliwość miarowania wysokości kary, a nawet odstępiania od jej wymierzenia. Wysokość kary określona sztywno nie pozwala uwzględnić ciężkości naruszenia obowiązku ustawowego ani sytuacji majątkowej sprawcy deliktu¹¹²⁷. Przytoczone orzeczenie TK wyraźnie ilustruje wątpliwości co do zasadności stosowania kar sztywno określonych. Sztywne określanie wysokości kar administracyjnych budzi kontrowersje także w literaturze przedmiotu. Wskazuje się, że z zasady demokratycznego państwa prawnego wynika zakaz mechanicznego regulowania sytuacji prawnej podmiotów, na których spoczywa obowiązek przestrzegania określonych norm, dlatego wymierzenie administracyjnej kary pieniężnej nie może nastąpić bez uwzględnienia elementu subiektywnego, a więc w szczególności ustalenia, w jakim stopniu naruszenie obowiązku administracyjnoprawnego nastąpiło wskutek okoliczności, na które podmiot obowiązany do jego przestrzegania miał wpływ oraz w jakiej proporcji pozostaje do wagi dóbr chronionych przez nałożenie sankcji¹¹²⁸.

Normatywny model wymiaru kary pieniężnej, o której mowa w art. 92a ust. 1 u.t.d., uznać należy za normatywny model wymiaru charakterystyczny dla administracyjnych kar pieniężnych, spełniających przesłanki do ich uznania za niepodatkowe

¹¹²⁵ Zob. wyrok WSA w Białymstoku z dnia 12 kwietnia 2018 r., II SA/Bk 825/17, Legalis nr 1762595.

¹¹²⁶ Wyrok TK z dnia 1 lipca 2014 r., SK 6/12, Dz. U. z 2014 r. poz. 926.

¹¹²⁷ Wyrok TK z dnia 1 lipca 2014 r., SK 6/12, Dz. U. z 2014 r. poz. 926.

¹¹²⁸ S. Gajewski, *op. cit.*, komentarz do art. 189d [dostęp: 02.06.2020].

należności budżetowe w rozumieniu przepisów ustawy o finansach publicznych. Konstrukcję tego modelu determinuje przede wszystkim sankcyjny charakter prawny przedmiotowej kary pieniężnej oraz niestosowanie do spraw jej dotyczących przepisów Ordynacji podatkowej, w tym przepisów określających sposoby powstawania zobowiązań podatkowych. Powstanie zobowiązania niepodatkowej należności budżetowej o charakterze sankcyjnym nie poprzedza wystąpienie obowiązku niepodatkowej należności budżetowej (obowiązku daninowego). W konstrukcji normatywnego modelu wymiaru kary pieniężnej, o której mowa w art. 92a ust.1 u.t.d., szczególnie istotną rolę odgrywa kontrola przestrzegania obowiązków lub warunków przewozu drogowego, która z samej swej istoty ma charakter potencjalnie przedwymiarowy. Organ administracji publicznej wszczyna postępowanie wymiarowe tylko w przypadku ujawnienia w toku kontroli naruszeń przewidzianych w art. 92a ust. 1 u.t.d. Zwrócić uwagę należy na to, że od ustaleń poczynionych w toku postępowania kontrolnego uzależnione jest wszczęcie postępowania wymiarowego również w normatywnych modelach wymiaru niepodatkowych należności budżetowych o charakterze niesankcyjnym, których zobowiązanie powstaje z mocy prawa. Niemniej jednak w modelach takich zobowiązanie niepodatkowej należności budżetowej powstaje (z mocy prawa) nawet w przypadku nieprzeprowadzenia przez organ administracji publicznej postępowania przedwymiarowego i postępowania wymiarowego. W normatywnym modelu wymiaru kary pieniężnej, o której mowa w art. 92a ust. 1 u.t.d., zobowiązanie niepodatkowej należności budżetowej nie powstanie bez uprzedniego przeprowadzenia wymiaru jego wysokości przez właściwy organ administracji publicznej, lecz do wymiaru zobowiązania niepodatkowej należności budżetowej (nałożenia administracyjnej kary pieniężnej) dojdzie tylko w sytuacji ujawnienia w toku kontroli naruszeń obowiązków lub warunków przewozu drogowego.

4. Podsumowanie

Przeprowadzona w piątym rozdziale pracy analiza problematyki wymiaru niepodatkowych należności budżetowych w rozumieniu przepisów ustawy o finansach publicznych polegała na przybliżeniu konstrukcji wybranych normatywnych modeli wymiaru charakterystycznych dla ich zasadniczych kategorii. Rozważania poczynione w niniejszym rozdziale pozwoliły zweryfikować przyjęte w nim założenie, że konsekwencją zróżnicowania charakteru prawnego środków publicznych stanowiących niepodatkowe należności budżetowe w rozumieniu ustawy o finansach publicznych oraz zakresu stosowania do nich przepisów Ordynacji podatkowej jest różnorodność normatywnych modeli ich wymiaru. Wybrane do celów analizy normatywne modele wymiaru niepodatkowych należności budżetowych o charakterze publicznoprawnym odróżnia

zakres stosowania w sprawach danej niepodatkowej należności budżetowej przepisów Ordynacji podatkowej, sposób powstawania zobowiązania z jej tytułu, ale także jej charakter prawny. Jako podstawowe kryterium podziału niepodatkowych należności budżetowych w rozumieniu przepisów ustawy o finansach publicznych przyjęto kryterium zakresu stosowania do spraw ich dotyczących przepisów Ordynacji podatkowej. Sformułować można ogólny wniosek, że środki publiczne należące do omawianej kategorii niepodatkowych należności budżetowych, w zależności od zakresu stosowania do nich Ordynacji podatkowej, podzielić można zasadniczo na dwie grupy – te, do których odpowiednie zastosowanie mają przepisy działu III tego aktu prawnego, oraz takie, do spraw których Ordynacji podatkowej nie stosuje się.

W przepisie art. 67 ust. 1 u.f.p. mowa jest o należnościach, o których mowa w art. 60 u.f.p., bez rozróżniania poszczególnych ich kategorii, do których przepis ten ma zastosowanie. Wyłącznie do określonej grupy niepodatkowych należności budżetowych w rozumieniu przepisów ustawy o finansach publicznych – administracyjnych kar pieniężnych – odnosi się natomiast art. 67 ust. 2 u.f.p. Regulacje odmienne w stosunku do art. 67 ust. 1 u.f.p. zawierać mogą przepisy ustaw normujących poszczególne niepodatkowe należności budżetowe. Uzasadniony zatem jest wniosek, że o ile przepisy szczególne, zgodnie z regułą *lex specialis derogat legi generali*, nie wyłączają zastosowania przepisu art. 67 ust. 1 u.f.p., stosuje się go do wszystkich niepodatkowych należności budżetowych o charakterze publicznoprawnym, o których mowa w art. 60 u.f.p., z wyjątkiem administracyjnych kar pieniężnych. Rozwiązanie normatywne przyjęte w art. 67 ust. 1 u.f.p. skonstruowane zostało przez ustawodawcę dla niepodatkowych należności budżetowych w rozumieniu przepisów ustawy o finansach publicznych, a objęcie nim odróżnia tę kategorię środków publicznych od podatków, ale także od niepodatkowych należności budżetowych w rozumieniu Ordynacji podatkowej.

Określony w powołanym artykule zakres stosowania przepisów Ordynacji podatkowej do spraw dotyczących niepodatkowych należności budżetowych, o których mowa w art. 60 u.f.p. (z wyjątkiem administracyjnych kar pieniężnych), kształtuje, w zależności od sposobu powstawania zobowiązania niepodatkowej należności budżetowej, dwa zasadnicze normatywne modele wymiaru tej kategorii niepodatkowych należności budżetowych. Normatywny model wymiaru opłaty planistycznej stanowi przykład modelu wymiaru charakterystycznego dla niepodatkowych należności budżetowych, do których zastosowanie ma art. 67 ust. 1 u.f.p. i których zobowiązanie powstaje z dniem doręczenia decyzji ustalającej wysokość tego zobowiązania. Stosując odpowiednio dział III o.p. do przedmiotowej opłaty, uznać należy, że zobowiązanie niepodatkowej należności budżetowej, a więc zobowiązanie z tytułu opłaty planistycznej, powstaje w sposób, o którym mowa w art. 21 § 1 pkt 2 o.p., czyli z dniem doręczenia decyzji organu

administracji publicznej o charakterze konstytutywnym. Decyzję tę wydaje wójt (burmistrz, prezydent miasta), który pomimo że posiada status organu podatkowego, w sprawach dotyczących opłaty planistycznej nie występuje jako organ podatkowy, lecz jako organ wykonawczy gminy.

Przykładem normatywnego modelu wymiaru niepodatkowych należności budżetowych w rozumieniu ustawy o finansach publicznych, do których zastosowanie ma art. 67 ust. 1 niniejszej ustawy, a których zobowiązanie powstaje z mocy prawa, są należności z tytułu zwrotów dotacji podmiotowych udzielanych z budżetów jednostek samorządu terytorialnego na podstawie ustawy o finansowaniu zadań oświatowych. Decyzję określającą wysokość zwrotu dotacji podmiotowych udzielonych z budżetu jednostki samorządu terytorialnego na podstawie ustawy o finansowaniu zadań oświatowych, podobnie jak decyzję ustalającą wysokość opłaty planistycznej, wydaje wójt (burmistrz, prezydent miasta). W przypadku gdy niepodatkowa należność budżetowa wymieniona została w treści art. 60 u.f.p., jak kwoty dotacji podlegające zwrotowi, w judykaturze i piśmiennictwie nie zauważa się, jak w odniesieniu do niewymienionej w powołanym artykule opłaty planistycznej, wątpliwości, że organ ten, wydając decyzję określającą kwotę dotacji do zwrotu, nie działa jako organ podatkowy. Wójt (burmistrz, prezydent miasta) jest organem administracji publicznej, w odniesieniu do którego takie wątpliwości mogą powstać, gdyż posiada status organu podatkowego, ale realizuje także inne zadania z zakresu administracji publicznej. Zauważyć należy, że w przepisach ustaw podatkowych zawsze wskazuje się, że dany organ jest organem podatkowym właściwym w sprawach danego podatku i to pomimo że bezsporne jest, iż podatki ustalone lub określone mogą być tylko przez organy podatkowe. Wydaje się więc, że uzasadniony jest wniosek, iż gdy ustawodawca nie określa wyraźnie organu uprawnionego do ustalenia lub określenia niepodatkowej należności budżetowej mianem organu podatkowego właściwego w jej sprawach, uznać należy, że organ ten, nawet jeśli na mocy Ordynacji podatkowej posiada status organu podatkowego, w sprawach tej niepodatkowej należności budżetowej nie działa jako organ podatkowy.

Z uwagi na treść art. 67 ust. 1 u.f.p. normatywne modele wymiaru niepodatkowych należności budżetowych w rozumieniu przepisów ustawy o finansach publicznych, do których odpowiednie zastosowanie ma dział III o.p., wykazują zarówno podobieństwa, jak i odrębności od normatywnych modeli wymiaru niepodatkowych należności budżetowych w rozumieniu przepisów Ordynacji podatkowej. Modele te odróżnia przede wszystkim charakter prawny postępowania wymiarowego, a w konsekwencji także rozstrzygnięcia wymiarowego. Możliwość odpowiedniego stosowania przepisów Ordynacji podatkowej normujących powstawanie zobowiązań podatkowych do niepodatkowych należności budżetowych w rozumieniu przepisów ustawy o finansach publicznych, do

których zastosowanie ma art. 67 ust. 1 tej ustawy, upodabnia natomiast normatywne modele ich wymiaru do przewidzianych przez ustawodawcę modeli wymiaru niepodatkowych należności budżetowych w rozumieniu przepisów Ordynacji podatkowej.

Normatywny model wymiaru niepodatkowych należności budżetowych w rozumieniu ustawy o finansach publicznych, do których przepisy Ordynacji podatkowej nie mają zastosowania, poddany został analizie na przykładzie normatywnego modelu wymiaru kary pieniężnej za naruszenie obowiązków lub warunków przewozu drogowego, o której mowa w art. 92a ust. 1 u.t.d. Przepisy wspomnianej ustawy *expressis verbis* stanowią, że do regulowanych nią kar pieniężnych Ordynacja podatkowa nie ma zastosowania. W sprawach dotyczących administracyjnych kar pieniężnych przepisy Ordynacji podatkowej co do zasady nie mają zastosowania. Do wniosku takiego prowadzą wyniki wykładni systemowej art. 67 ust. 2 u.f.p. Przepis ten, jako przepis szczególny w stosunku do art. 67 ust. 1 u.f.p., wprowadza wyjątek od ogólnej zasady wynikającej z treści tego ostatniego. W stosunku natomiast do przepisów ustaw stanowiących podstawę nakładania administracyjnych kar pieniężnych przepis ten ma charakter *lex generalis*, co oznacza, że ustawy te mogą odmiennie regulować kwestie stosowania przepisów Ordynacji podatkowej do spraw dotyczących administracyjnych kar pieniężnych nimi normowanych. Jednocześnie od dnia jego wejścia w życie brak już wątpliwości co do klasyfikacji prawnej administracyjnych kar pieniężnych jako niepodatkowych należności budżetowych w rozumieniu art. 60 u.f.p. Ustalenie zasad nakładania i wymierzania określonej kary pieniężnej wymaga także uwzględnienia korelacji zachodzących między przepisami działu IVA k.p.a. a przepisami regulującej tę karę pieniężną ustawy szczególnej. Niewątpliwie wejście w życie przepisów działu IVA k.p.a. ocenić należy pozytywnie, gdyż do tego czasu brakowało w prawie polskim regulacji zawierających jednolite, ogólne zasady nakładania i wymierzania administracyjnych kar pieniężnych, co prowadziło do rozbieżności stanowisk w orzecznictwie sądowoadministracyjnym i wpływało na pracę organów administracji publicznej. Niemniej jednak wnioskować należy *de lege ferenda* zamieszczenie w przepisach działu IVA k.p.a. definicji pojęć „nakładania” i „wymierzania” administracyjnych kar pieniężnych, ponieważ w obecnym stanie prawnym wątpliwości budzić może zakres znaczeniowy obu pojęć, w szczególności czy w przypadku kar pieniężnych o sztywno określonej wysokości organ administracji publicznej, wydając decyzję w sprawie nałożenia kary, dokonuje jej wymiaru. *De lege ferenda* postulować należy także rozważenie celowości i zasadności ustalania wysokości administracyjnych kar pieniężnych w sposób sztywny, bez uwzględnienia elementu subiektywnego.

Zakończenie i wnioski

W pracy przedstawiono i zbadano problematykę wymiaru niepodatkowych należności budżetowych w prawie polskim. Regulacje dotyczące wymiaru niepodatkowych należności budżetowych zawarte są w wielu aktach prawnych, nie tylko z zakresu prawa podatkowego i finansowego, ale również prawa administracyjnego, a nawet szeroko rozumianego prawa karnego. Stąd ustalenie rozwiązań normatywnych dotyczących wymiaru niepodatkowych należności budżetowych wymagało uwzględnienia przepisów wielu różnych ustaw. Mając powyższe na uwadze, przyjęty w pracy sposób analizy regulacji prawa polskiego dotyczących wymiaru niepodatkowych należności budżetowych polegał na wskazaniu i określeniu konstrukcji (struktury) normatywnych modeli wymiaru zasadniczych kategorii niepodatkowych należności budżetowych, co pozwoliło nadać rozważaniom na temat wymiaru niepodatkowych należności budżetowych charakter bardziej ogólny i czytelny. Normatywny model wymiaru niepodatkowych należności budżetowych wyznaczają przepisy ustaw zawierających regulacje dotyczące wymiaru (ustalania i określania wysokości zobowiązania) niepodatkowych należności budżetowych. Normatywny model wymiaru w znaczeniu przyjętym w pracy to w istocie normatywny model prawny wymiaru niepodatkowych należności budżetowych, albowiem analizie poddane zostały reguły i zasady wymiaru niepodatkowych należności budżetowych zawarte w konkretnych przepisach obowiązującego prawa.

Wyróżnienie i określenie konstrukcji normatywnych modeli wymiaru niepodatkowych należności budżetowych charakterystycznych dla ich zasadniczych kategorii wymagało w pierwszej kolejności wyodrębnienia podstawowych rodzajów tej niezwykle licznej, a zarazem obejmującej instytucje prawne o zróżnicowanym charakterze prawnym kategorii świadczeń publicznoprawnych, jaką stanowią niepodatkowe należności budżetowe. Do niepodatkowych należności budżetowych zaliczamy zarówno daniny publiczne, jak i środki publiczne o charakterze niedaninowym. Niepodatkowe należności budżetowe klasyfikowane mogą być według różnych kryteriów, o czym świadczy propozycja ich podziału dokonana w niniejszej pracy. Ustawy szczególne zawierają regulacje odnoszące się wyłącznie do normowanych tymi ustawami niepodatkowych należności budżetowych, które najczęściej nie są określane w ich przepisach tym mianem.

Analiza przepisów ustaw o charakterze systemowym prowadzi natomiast do wniosku, że podstawowym podziałem niepodatkowych należności budżetowych, wyznaczonym niejako ich przepisami, jest podział na 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., a więc zgodnie z terminologią przyjętą w pracy – niepodatkowe należności budżetowe w rozumieniu przepisów Ordynacji podatkowej i niepodatkowe należności budżetowe w rozumieniu przepisów ustawy o finansach publicznych. Podział ten nie tylko porządkuje zagadnienia terminologiczne w obszarze niepodatkowych należności budżetowych poprzez wyróżnienie zasadniczych rodzajów tej heterogenicznej kategorii świadczeń publicznoprawnych, ale również wskazuje na podstawowe zakresy stosowania do niepodatkowych należności budżetowych przepisów Ordynacji podatkowej. O ile zatem przepisy szczególne nie stanowią inaczej, do niepodatkowych należności budżetowych w rozumieniu Ordynacji podatkowej przepisy tej ustawy mają zastosowanie w pełnym zakresie, natomiast do niepodatkowych należności budżetowych w rozumieniu przepisów ustawy o finansach publicznych, w zakresie w niej nieuregulowanym, odpowiednie zastosowanie znajdują przepisy działu III o.p. Zasada ta doznaje wyjątku w odniesieniu do administracyjnych kar pieniężnych. Do tej kategorii niepodatkowych należności budżetowych w rozumieniu ustawy o finansach publicznych, o ile przepisy szczególne nie stanowią inaczej, Ordynacja podatkowa nie ma zastosowania.

Analiza rozwiązań normatywnych dotyczących wymiaru poszczególnych niepodatkowych należności budżetowych prowadzi do wniosku, że adekwatnie do podziału na niepodatkowe należności budżetowe w rozumieniu przepisów Ordynacji podatkowej i niepodatkowe należności budżetowe w rozumieniu przepisów ustawy o finansach publicznych, a w konsekwencji w zależności od zakresu stosowania do niepodatkowych należności budżetowych przepisów Ordynacji podatkowej, wyodrębnić można zasadnicze normatywne modele wymiaru niepodatkowych należności budżetowych. Mając powyższe na uwadze, udzieleniu odpowiedzi na pierwsze pytanie badawcze, jakie wyróżnić można zasadnicze normatywne modele wymiaru niepodatkowych należności budżetowych, służyć miała dokonana w pracy analiza konstrukcji normatywnych modeli wymiaru niepodatkowych należności budżetowych z uwzględnieniem ich podziału na niepodatkowe należności budżetowe w rozumieniu przepisów Ordynacji podatkowej i niepodatkowe należności budżetowe w rozumieniu ustawy o finansach publicznych.

Konstrukcję normatywnego modelu wymiaru niepodatkowych należności budżetowych w rozumieniu przepisów Ordynacji podatkowej wyznacza w pierwszej kolejności ich charakter prawny oraz zdeterminowany nim zakres stosowania w odniesieniu do nich przepisów Ordynacji podatkowej. Niepodatkowe należności budżetowe w rozumieniu

przepisów Ordynacji podatkowej, a więc niepodatkowe należności budżetu państwa i budżetów jednostek samorządu terytorialnego, do których określania lub ustalania uprawnień są organy podatkowe, stanowią jedną z kategorii danin publicznych wymienionych w art. 2 § 1 pkt 1 o.p., do których przepisy niniejszej ustawy mają zastosowanie w pełnym zakresie. Ustalenie, iż określona niepodatkowa należność budżetowa stanowi niepodatkową należność budżetową w rozumieniu Ordynacji podatkowej, a co za tym idzie, ustalenie zakresu stosowania do niej przepisów tego aktu prawnego, nie jest jednak jeszcze wystarczającą przesłanką do precyzyjnego określenia kształtu normatywnego modelu jej wymiaru. Kolejnym determinantem konstrukcji przedmiotowego modelu jest sposób powstawania zobowiązania niepodatkowej należności budżetowej. Odpowiednio do określonych przepisami art. 21 § 1 o.p. sposobów powstawania zobowiązań niepodatkowych należności budżetowych w rozumieniu przepisów tej ustawy, wyodrębnia się dwa normatywne modele ich wymiaru – model, w którym wysokość powstałego z mocy prawa zobowiązania ustalana jest przez podmiot zobowiązany niepodatkowej należności budżetowej, oraz model, w którym powstanie zobowiązania niepodatkowej należności budżetowej uzależnione jest od wydania i doręczenia przez organ podatkowy decyzji ustalającej wysokość tego zobowiązania.

Niepodatkowe należności budżetowe w rozumieniu przepisów ustawy o finansach publicznych są kategorią niepodatkowych należności budżetowych bardziej niejednorodną niż niepodatkowe należności budżetowe w rozumieniu przepisów Ordynacji podatkowej. W konsekwencji konstrukcja normatywnych modeli ich wymiaru wykazywać może większe zróżnicowanie. W przypadku niepodatkowych należności budżetowych w rozumieniu przepisów ustawy o finansach publicznych wyodrębnić można trzy zasadnicze normatywne modele ich wymiaru.

O ile przepisy szczególne nie stanowią inaczej, generalną zasadą jest stosowanie do spraw niepodatkowych należności budżetowych w rozumieniu ustawy o finansach publicznych jedynie przepisów Ordynacji podatkowej dotyczących zobowiązań podatkowych (dział III) i to wyłącznie odpowiednio, natomiast tryb postępowania unormowany jest przepisami regulującymi postępowanie ogólnoadministracyjne. W konsekwencji w przypadkach, gdy zastosowanie ma ta ogólna zasada, do zobowiązań niepodatkowych należności budżetowych odpowiednie zastosowanie mają przepisy Ordynacji podatkowej dotyczące zobowiązań podatkowych, w tym powstawania tych zobowiązań, natomiast rozstrzygnięcie wymiarowe ma charakter decyzji administracyjnej. Określony w art. 67 ust. 1 u.f.p. zakres stosowania przepisów Ordynacji podatkowej do spraw dotyczących niepodatkowych należności budżetowych w rozumieniu ustawy o finansach publicznych (z wyjątkiem administracyjnych kar pieniężnych) wyznacza zatem podstawy konstrukcji normatywnych modeli wymiaru tej kategorii niepodatkowych należności budżetowych.

W dalszej kolejności, w zależności od sposobu powstawania zobowiązania niepodatkowej należności budżetowej kształtują się dwa zasadnicze modele wymiaru przewidziane przez ustawodawcę dla niepodatkowych należności budżetowych w rozumieniu przepisów ustawy o finansach publicznych. W modelu pierwszym zobowiązanie niepodatkowej należności budżetowej powstaje z mocy prawa. Wymiar wysokości zobowiązania przez organ administracji publicznej ma wówczas miejsce wyłącznie w sytuacji, gdy podmiot zobowiązany niepodatkowej należności budżetowej nie wypełnił nałożonych na niego przepisami prawa obowiązków procesowych. Natomiast w normatywnym modelu wymiaru niepodatkowych należności budżetowych w rozumieniu przepisów ustawy o finansach publicznych, do których zastosowanie ma art. 67 ust. 1 tej ustawy, a których zobowiązanie powstaje z dniem doręczenia decyzji ustalającej wysokość tego zobowiązania, organ administracji publicznej obowiązany jest do dokonania wymiaru wysokości zobowiązania niepodatkowej należności budżetowej, który przybiera formę decyzji administracyjnej.

Konstrukcja normatywnych modeli wymiaru niepodatkowych należności budżetowych w rozumieniu przepisów ustawy o finansach publicznych, do których odpowiednie zastosowanie mają przepisy działu III o.p., wykazuje zatem podobieństwa do konstrukcji normatywnych modeli wymiaru niepodatkowych należności budżetowych w rozumieniu przepisów Ordynacji podatkowej. Stanowi to konsekwencję odpowiedniego stosowania do niepodatkowych należności budżetowych w rozumieniu ustawy o finansach publicznych przepisów Ordynacji podatkowej normujących powstawanie zobowiązań podatkowych. Modele te nie są jednak tożsame z uwagi na inny zakres stosowania do każdej z tych kategorii niepodatkowych należności budżetowych przepisów Ordynacji podatkowej. O ile organami właściwymi w sprawach wymiaru niepodatkowych należności budżetowych w rozumieniu przepisów Ordynacji podatkowej są wyłącznie organy podatkowe, organami właściwymi w sprawach wymiaru niepodatkowych należności budżetowych w rozumieniu przepisów ustawy o finansach publicznych są często organy administracji publicznej niebędące organami podatkowymi. W wielu przypadkach organami uprawnionymi do wymiaru niepodatkowych należności budżetowych w rozumieniu przepisów ustawy o finansach publicznych są organy administracji publicznej, które posiadają status organów podatkowych (np. wójt, burmistrz, prezydent miasta), lecz w sprawach ich wymiaru nie działają jako organy podatkowe, co potwierdza przeprowadzona w pracy analiza normatywnych modeli wymiaru opłaty planistycznej i należności z tytułu zwrotów dotacji podmiotowych udzielonych z budżetów jednostek samorządu terytorialnego na podstawie ustawy o finansowaniu zadań oświatowych. W największym stopniu normatywne modele wymiaru niepodatkowych należności budżetowych w rozumieniu przepisów Ordynacji podatkowej i normatywne modele

wymiaru niepodatkowych należności budżetowych w rozumieniu przepisów ustawy o finansach publicznych, do których odpowiednie zastosowanie mają przepisy działu III o.p., odróżnia charakter prawny postępowania wymiarowego. Procedurą postępowania właściwą w sprawach wymiaru tych ostatnich nie jest postępowanie podatkowe, lecz ogólne postępowanie administracyjne, w następstwie czego rozstrzygnięciem wymiarowym jest decyzja, o której mowa w art. 104 k.p.a.

Konsekwencją ograniczenia zakresu stosowania Ordynacji podatkowej do niepodatkowych należności budżetowych, do których zastosowanie ma art. 67 ust. 1 u.f.p., jedynie do przepisów dotyczących zobowiązań podatkowych jest nie tylko brak możliwości stosowania do nich przepisów normujących postępowanie podatkowe, ale również przepisów dotyczących właściwości organów podatkowych, czynności sprawdzających i kontroli podatkowej. W sytuacji gdy zobowiązanie niepodatkowej należności budżetowej ustalane jest w drodze decyzji organu administracji publicznej, jak na przykład zobowiązanie z tytułu opłaty planistycznej, brak możliwości stosowania do spraw jej dotyczących przepisów Ordynacji podatkowej regulujących czynności sprawdzające i kontrolę podatkową nie ma istotnego wpływu na konstrukcję normatywnego modelu jej wymiaru. Natomiast w przypadku gdy zobowiązanie niepodatkowej należności budżetowej powstaje z mocy samego prawa, szczególnie istotne jest zapewnienie mechanizmów sprawowania przez organy administracji publicznej kontroli prawidłowości ustalenia przez podmiot zobowiązany niepodatkowej należności budżetowej zobowiązania z jej tytułu. Podkreślić należy, że konstatacja ta odnosi się zarówno do powstających z mocy prawa zobowiązań niepodatkowych należności budżetowych w rozumieniu przepisów Ordynacji podatkowej, jak i powstających z mocy prawa zobowiązań niepodatkowych należności budżetowych w rozumieniu ustawy o finansach publicznych.

Analiza rozwiązań normatywnych dotyczących wymiaru niepodatkowych należności budżetowych wykazała, że oprócz wyróżnionych powyżej wyodrębnić można także normatywny model wymiaru niepodatkowych należności budżetowych w rozumieniu przepisów ustawy o finansach publicznych, do których Ordynacja podatkowa nie ma zastosowania. Do niepodatkowych należności budżetowych w rozumieniu ustawy o finansach publicznych, do których nie mają zastosowania przepisy Ordynacji podatkowej, zaliczają się przede wszystkim niepodatkowe należności budżetowe o charakterze niedaninowym. Konstrukcja przedmiotowego modelu wykazuje najwięcej swoistości, co widoczne jest na przykładzie normatywnego modelu wymiaru kary pieniężnej, o której mowa w art. 92a ust. 1 u.t.d. Stanowi to niewątpliwie konsekwencję zaliczania wspomnianej niepodatkowej należności budżetowej do administracyjnych kar pieniężnych.

Zobowiązania z tytułu sankcji administracyjnych różnią się od zobowiązań podatkowych i zobowiązań niepodatkowych należności budżetowych o charakterze

niesankcyjnym. Administracyjne kary pieniężne nie są daninami publicznymi. Powstania zobowiązania z ich tytułu nie poprzedza wystąpienie obowiązku niepodatkowych należności budżetowych, rozumianego jako obowiązek daninowy. Zobowiązanie z tytułu administracyjnej kary pieniężnej powstaje z dniem doręczenia decyzji w przedmiocie jej nałożenia, która tworzy stosunek prawny zobowiązania z tytułu kary pieniężnej. Tryb postępowania w przedmiocie nałożenia administracyjnej kary pieniężnej regulują przepisy ogólnego postępowania administracyjnego. Materialnoprawne regulacje o charakterze *lex generalis* w stosunku do przepisów ustaw stanowiących podstawę nakładania administracyjnych kar pieniężnych zawarte zostały w przepisach rozdziału IVA k.p.a. Precyzyjne ustalenie zasad nakładania i wymierzania określonej kary pieniężnej wymaga uwzględnienia korelacji zachodzących między przepisami tego działu a przepisami regulującej tę karę ustawy szczególnej, a więc oceny, czy w przypadku tej kary zastosowanie mają poszczególne przepisy działu IVA k.p.a., czy też z woli ustawodawcy dana kwestia unormowana została odrębnie w przepisie szczególnym.

W pracy wyodrębniono oraz dokonano analizy konstrukcji zasadniczych normatywnych modeli wymiaru niepodatkowych należności budżetowych charakterystycznych dla obu ich podstawowych kategorii. Niemniej jednak przyjąć należy, że obok zasadniczych normatywnych modeli wymiaru niepodatkowych należności budżetowych wyróżnić można także normatywne modele wymiaru przewidziane przez ustawodawcę dla niektórych niepodatkowych należności budżetowych wyznaczone przepisami szczególnymi, o konstrukcji odmiennej od konstrukcji modeli podstawowych.

Przeprowadzona w pracy analiza konstrukcji normatywnych modeli wymiaru niepodatkowych należności budżetowych wykazała, że pierwsza z postawionych na wstępie pracy hipotez znajduje potwierdzenie. Hipoteza ta zakłada, że o ile przepisy szczególne nie stanowią inaczej, adekwatnie do podziału niepodatkowych należności budżetowych na niepodatkowe należności budżetowe w rozumieniu przepisów Ordynacji podatkowej i niepodatkowe należności budżetowe w rozumieniu przepisów ustawy o finansach publicznych, zróżnicowany jest normatywny model wymiaru niepodatkowych należności budżetowych.

Rozważania prowadzone z uwzględnieniem podziału na niepodatkowe należności budżetowe w rozumieniu przepisów Ordynacji podatkowej i niepodatkowe należności budżetowe w rozumieniu przepisów ustawy o finansach publicznych pozwoliły również na udzielenie odpowiedzi na drugie z postawionych pytań badawczych, od czego uzależniona jest konstrukcja normatywnych modeli wymiaru niepodatkowych należności budżetowych. Odpowiedź na to pytanie udzielona została po części w odpowiedzi na pierwsze pytanie badawcze. Poczyniona w pracy analiza konstrukcji zasadniczych normatywnych modeli wymiaru niepodatkowych należności budżetowych prowadzi do

wniosku, że struktura normatywnego modelu wymiaru niepodatkowej należności budżetowej uzależniona jest od charakteru prawnego niepodatkowej należności budżetowej i zakresu stosowania Ordynacji podatkowej do spraw jej dotyczących, a w dalszej kolejności od sposobu powstawania zobowiązania niepodatkowej należności budżetowej. Niemniej jednak jednoznaczne ustalenie, czy decydującym determinantem konstrukcji normatywnego modelu wymiaru niepodatkowej należności budżetowej jest jej charakter prawny czy zakres stosowania do niej przepisów Ordynacji podatkowej, nie jest możliwe w świetle obowiązujących rozwiązań normatywnych dotyczących wymiaru niepodatkowych należności budżetowych. Co do zasady, zakres stosowania przepisów Ordynacji podatkowej do poszczególnych niepodatkowych należności budżetowych określany być winien przez ustawodawcę z uwzględnieniem ich charakteru prawnego. Przeprowadzone w pracy rozważania na temat zakresu stosowania przepisów Ordynacji podatkowej do niepodatkowych należności budżetowych prowadzą do wniosku, że do niepodatkowych należności budżetowych stanowiących daniny publiczne przepisy Ordynacji podatkowej mają zastosowanie w pełnym lub w ograniczonym (odpowiednie stosowanie działu III) zakresie. Natomiast do niepodatkowych należności budżetowych, które nie są daninami publicznymi, przepisy Ordynacji podatkowej nie mają zastosowania lub odpowiednie zastosowanie znajdują przepisy działu III tego aktu prawnego. W przypadku niektórych poddanych badaniu w dysertacji normatywnych modeli wymiaru niepodatkowych należności budżetowych determinantem decydującym o ich konstrukcji jest charakter prawny niepodatkowej należności budżetowej (np. normatywny model wymiaru kary pieniężnej, o której mowa w art. 92a ust. 1 u.t.d.), a w przypadku innych – zakres stosowania przepisów Ordynacji podatkowej. Zważywszy na treść art. 67 ust. 2 u.f.p., uznać należy, że przepisy Ordynacji podatkowej nie mają zastosowania do administracyjnych kar pieniężnych, które niewątpliwie stanowią grupę niepodatkowych należności budżetowych w rozumieniu przepisów ustawy o finansach publicznych o charakterze niedaninowym. Niemniej jednak rozważania poczynione w pracy pozwalają sformułować konstatację, że o zakresie stosowania Ordynacji podatkowej do niepodatkowych należności budżetowych nie w każdym przypadku przesądza ich charakter prawny. Przepisy Ordynacji podatkowej nie mają zastosowania w pełnym zakresie do niepodatkowych należności budżetowych w rozumieniu ustawy o finansach publicznych, które są daninami publicznymi, ale wymierzane są przez organy niebędące organami podatkowymi lub organy, które posiadają status organów podatkowych w rozumieniu art. 13 o.p., lecz w sprawach wymiaru tych niepodatkowych należności budżetowych nie działają jako organy podatkowe. Podstawowym determinantem konstrukcji normatywnych modeli wymiaru przedmiotowej kategorii niepodatkowych należności budżetowych jest, wynikający z treści art. 67 ust. 1 u.f.p., zakres stosowania do nich przepisów Ordynacji

podatkowej. Należności z tytułu zwrotów dotacji nie stanowią danin publicznych. Do spraw ich dotyczących, z woli ustawodawcy, odpowiednie zastosowanie mają jednak przepisy działu III o.p., a więc, jak podnosi się w doktrynie prawa podatkowego, aktu prawnego ogólnego prawa daninowego¹¹²⁹. Podobnie przepisy ustaw stanowiących podstawę pobierania niektórych administracyjnych kar pieniężnych, a więc należności publicznoprawnych o charakterze sankcyjnym, zawierają odesłania do odpowiedniego stosowania do normowanych nimi kar pieniężnych działu III o.p. Wydaje się, że stosowanie w ograniczonym zakresie i wyłącznie odpowiednio przepisów Ordynacji podatkowej do niepodatkowych należności budżetowych, które nie stanowią danin publicznych, uzasadniać może fakt, że Ordynacja podatkowa jest aktem prawnym dostosowanym do wymiaru świadczeń pieniężnych. Powstać może wątpliwość, czy stanowi to wystarczający argument do stosowania, nawet w ograniczonym zakresie i odpowiednio, przepisów aktu prawnego, którego regulacją objęte są daniny publiczne do niepodatkowych należności budżetowych o charakterze niedaninowym, w tym sankcyjnym.

Determinantem konstrukcji normatywnych modeli wymiaru niepodatkowych należności budżetowych jest także sposób powstawania zobowiązania niepodatkowej należności budżetowej. Sposób powstawania zobowiązania niepodatkowej należności budżetowej determinuje konstrukcję normatywnego modelu wymiaru niepodatkowych należności budżetowych w dalszej kolejności. W przypadku niepodatkowych należności budżetowych, do których przepisy Ordynacji podatkowej stosowane są w pełnym zakresie lub odpowiednie zastosowanie ma dział III o.p., w zależności od sposobu powstawania zobowiązania niepodatkowej należności budżetowej kształtują się dwa zasadnicze modele wymiaru przewidziane przez ustawodawcę dla tych kategorii niepodatkowych należności budżetowych. Natomiast sposób powstawania zobowiązań niepodatkowych należności budżetowych o charakterze sankcyjnym zdeterminowany jest ich charakterem prawnym.

Przeprowadzona w pracy analiza konstrukcji zasadniczych normatywnych modeli wymiaru niepodatkowych należności budżetowych umożliwiła zatem wykazanie, że potwierdzenie znajduje druga z przyjętych w pracy hipotez, która zakłada, że determinantami konstrukcji normatywnych modeli wymiaru niepodatkowych należności budżetowych są: charakter prawny niepodatkowej należności budżetowej i zakres stosowania do spraw jej dotyczących przepisów Ordynacji podatkowej oraz sposób powstawania zobowiązania niepodatkowej należności budżetowej. Wykazano przy tym, że jednoznaczne ustalenie, czy decydującym determinantem konstrukcji normatywnego modelu wymiaru niepodatkowej należności budżetowej jest jej charakter prawny czy zakres stosowania w odniesieniu do niej przepisów Ordynacji podatkowej, nie jest możliwe

¹¹²⁹ Zob. przypis 55.

w świetle obowiązujących rozwiązań normatywnych dotyczących wymiaru niepodatkowych należności budżetowych.

Udzieleniu odpowiedzi na trzecie pytanie badawcze służyła analiza przepisów ustaw szczególnych regulujących niepodatkowe należności budżetowe, których normatywnym modelom wymiaru poświęcone zostały rozważania w niniejszej pracy. Stwierdzono, że przepisy ustaw szczególnych nie zawierają wystarczająco precyzyjnych regulacji dotyczących wymiaru normowanych tymi ustawami niepodatkowych należności budżetowych.

Ustawy szczególne stanowiące podstawę pobierania niepodatkowych należności budżetowych zwykle nie zawierają regulacji dotyczących wymiaru normowanych nimi niepodatkowych należności budżetowych lub zawierają jedynie częściowe, nierzadko fragmentaryczne regulacje dotyczące procedury ich wymiaru. Wobec powyższego ustalenie rozwiązań normatywnych dotyczących wymiaru niepodatkowej należności budżetowej następuje w konsekwencji przyjęcia, że regulowana daną ustawą należność publicznoprawna to niepodatkowa należność budżetowa i jakiego rodzaju, co umożliwia w dalszej kolejności określenie zakresu stosowania do niej przepisów Ordynacji podatkowej i jej charakteru prawnego, a więc determinantów konstrukcji normatywnego modelu jej wymiaru. W wielu przypadkach przepisy ustaw szczególnych nie wskazują jednak jednoznacznie, że w danym przypadku mamy do czynienia z niepodatkową należnością budżetową i nie określają jednocześnie zakresu stosowania Ordynacji podatkowej do normowanych nimi niepodatkowych należności budżetowych.

Trudności w klasyfikacji danego środka publicznego jako niepodatkowej należności budżetowej, a następnie jego przyporządkowania do jednej ze wskazanych podstawowych kategorii ich podziału mają u podstaw kilka przyczyn. Ordynacja podatkowa nie zawiera katalogu środków publicznych stanowiących niepodatkowe należności budżetowe w rozumieniu jej przepisów. Katalog środków publicznych stanowiących niepodatkowe należności budżetowe o charakterze publicznoprawnym zawarty w art. 60 u.f.p. ma natomiast charakter przykładowy i otwarty. Pomimo zdefiniowania pojęcia niepodatkowych należności budżetowych w art. 3 pkt 8 o.p., wskazania ich przykładowego katalogu w art. 60 u.f.p. i powszechnego posługiwania się terminem „niepodatkowe należności budżetowe” w orzecznictwie i doktrynie, ustawy szczególne normujące należności o tym charakterze posługują się tym terminem bardzo rzadko. W sytuacji gdy przepisy ustawy szczególnej stanowiącej podstawę pobierania niepodatkowej należności budżetowej nie zawierają dodatkowo regulacji określających zakres stosowania do tej należności przepisów Ordynacji podatkowej, ustalenie po pierwsze, że należność ta stanowi niepodatkową należność budżetową, a w dalszej kolejności – jakiego rodzaju niepodatkową należność budżetową, wymaga pogłębionej analizy jej charakteru prawnego.

Przyczynami wątpliwości co do charakteru prawnego poszczególnych niepodatkowych należności budżetowych, które implikują nierzadko rozbieżności stanowisk w judykaturze i piśmiennictwie, jest także niejednorodność terminologiczna w zakresie niepodatkowych należności budżetowych, które występują w prawie polskim pod różnymi nazwami, oraz niewystarczające rozróżnienie opłat od niepodatkowych należności budżetowych. Konstatację tę potwierdza przeprowadzona w piątym rozdziale pracy analiza wybranych normatywnych modeli wymiaru niepodatkowych należności budżetowych w rozumieniu przepisów ustawy o finansach publicznych. Najczęściej bowiem, ze względu na dużą różnorodność środków publicznych stanowiących niepodatkowe należności budżetowe w rozumieniu ustawy o finansach publicznych, wątpliwości co do charakteru prawnego poszczególnych niepodatkowych należności budżetowych pojawiają się w odniesieniu do tej właśnie kategorii niepodatkowych należności budżetowych, o czym najdobitniej świadczy przykład opłaty planistycznej. Dla porównania przepisy ustaw podatkowych nie zawierają odesłań do stosowania Ordynacji podatkowej do spraw dotyczących podatków regulowanych tymi ustawami. Kwalifikacja prawna należności publicznoprawnej jako podatku pozwala uznać, że do należności tej stosuje się Ordynację podatkową na podstawie art. 2 § 1 pkt 1 niniejszej ustawy. Z pewnością o charakterze prawnym należności publicznoprawnej nie decyduje nazwa, lecz jej cechy, niemniej jednak nazwanie należności publicznoprawnej przez ustawodawcę podatkiem ułatwia ustalenie, a nawet przesądza o jej kwalifikacji prawnej jako podatku. Analogiczną zależność obserwuje się w przypadku niepodatkowych należności budżetowych w rozumieniu ustawy o finansach publicznych. Kwoty dotacji podlegające zwrotowi w przypadkach określonych w tej ustawie zaliczone zostały *expressis verbis* w treści jej art. 60 do środków publicznych stanowiących niepodatkowe należności budżetowe o charakterze publicznoprawnym. W orzecznictwie sądów administracyjnych i literaturze prawnofinansowej brak dlatego wątpliwości, iż stanowią one niepodatkowe należności budżetowe w rozumieniu przepisów niniejszego artykułu, przez co nie zauważa się rozbieżności stanowisk w tym zakresie. Ustalenie zakresu stosowania Ordynacji podatkowej do należności z tytułu zwrotów dotacji i charakteru prawnego postępowania właściwego w sprawach ich wymiaru nie nastręcza trudności. Natomiast w przypadku opłaty planistycznej wątpliwości co do jej charakteru prawnego nie usunęło całkowicie nawet wejście w życie art. 60-67 u.f.p., czego przyczynę upatrywać należy przede wszystkim w tym, że opłata planistyczna nie została wprost wymieniona w treści art. 60 u.f.p. Wątpliwości te pogłębia dodatkowo nazwanie przedmiotowej niepodatkowej należności budżetowej opłatą w przepisach ustawy o planowaniu i zagospodarowaniu przestrzennym.

De lege lata przepisy ustaw szczególnych ustanawiających niepodatkowe należności budżetowe w rozumieniu ustawy o finansach publicznych w niektórych przypadkach stanowią, że do regulowanych nimi niepodatkowych należności budżetowych odpowiednie zastosowanie ma dział III o.p., przez co powtarzają regulację zawartą w art. 67 ust. 1 u.f.p. Innym razem nie zawierają żadnych regulacji na temat stosowania Ordynacji podatkowej do normowanych nimi niepodatkowych należności budżetowych. Taka niekonsekwencja prawodawcy prowadzi do rozbieżności stanowisk w piśmiennictwie i judykaturze na temat zakresu stosowania Ordynacji podatkowej w sprawach dotyczących poszczególnych niepodatkowych należności budżetowych o charakterze publicznoprawnym oraz utrudnia praktykę organów administracji publicznej. Powstaje bowiem wątpliwość, czy brak regulacji o zakresie stosowania Ordynacji podatkowej jest celowym zamierzeniem ustawodawcy i oznacza, że w przypadku tym Ordynacja podatkowa nie ma zastosowania, czy jest niedostatkim regulacji ustawowej, czy też ustawodawca uznał, że zawieranie w ustawach szczególnych przepisów określających zakres stosowania Ordynacji podatkowej do regulowanych tymi ustawami niepodatkowych należności budżetowych w rozumieniu art. 60 u.f.p. byłoby zbędnym powtórzeniem unormowania zawartego w art. 67 ust. 1 niniejszej ustawy.

Analiza przepisów ustaw szczególnych regulujących niepodatkowe należności budżetowe, których normatywnym modelem wymiaru poświęcone zostały rozważania w poszczególnych rozdziałach dysertacji, umożliwiła zatem wykazanie, że potwierdzenie znajduje trzecia z przyjętych na wstępie pracy hipotez, zgodnie z którą w prawie polskim brakuje wystarczająco określonych i jednolitych regulacji dotyczących wymiaru niepodatkowych należności budżetowych.

Przeprowadzone w pracy rozważania na temat wymiaru niepodatkowych należności budżetowych pozwoliły na sformułowanie wniosków *de lege ferenda*.

Mając na uwadze, iż w pracy ustalono, że w prawie polskim brakuje wystarczająco określonych i jednolitych regulacji dotyczących wymiaru niepodatkowych należności budżetowych, uzasadnione jest postulowanie wprowadzenia do ustaw szczególnych ustanawiających niepodatkowe należności budżetowe regulacji wskazujących, że normowane daną ustawą środki publiczne stanowią niepodatkowe należności budżetowe i jakiego rodzaju (niepodatkowe należności budżetowe w rozumieniu przepisów Ordynacji podatkowej lub niepodatkowe należności budżetowe w rozumieniu przepisów ustawy o finansach publicznych). Postulat ten wydaje się wyjątkowo istotny w przypadku najbardziej niejednorodnej kategorii niepodatkowych należności budżetowych w prawie polskim, jaką stanowią niepodatkowe należności budżetowe w rozumieniu przepisów ustawy o finansach publicznych. Przyjęcie proponowanego rozwiązania stanowiłoby systemowe rozwinięcie regulacji zawartej w art. 60 u.f.p., a zarazem umożliwiłoby

rozwiązanie problemów związanych z wątpliwościami na temat charakteru prawnego poszczególnych niepodatkowych należności budżetowych w rozumieniu przepisów niniejszej ustawy. Ustawodawca w art. 60 u.f.p. wyodrębnił tę kategorię niepodatkowych należności budżetowych, również w zakresie terminologicznym, oraz określił w art. 67 u.f.p. reżim prawny, któremu podlegają. Wyodrębnienie niepodatkowych należności budżetowych o charakterze publicznoprawnym w przepisach ustawy o finansach publicznych nie znalazło jednak wystarczającego odzwierciedlenia w przepisach ustaw szczególnych stanowiących podstawę ich pobierania. Dodawanie w treści art. 60 u.f.p. kolejnych pozycji jest zabiegiem niewystarczającym i jedynie połowicznie rozwiązującym analizowany problem. Konieczne jest dlatego poszukiwanie rozwiązań systemowych. Wprowadzenie w ustawie szczególnej przepisu stanowiącego, że regulowana tą ustawą należność publicznoprawna stanowi niepodatkową należność budżetową i jakiego rodzaju usunie ewentualne wątpliwości co do jej charakteru prawnego, a w konsekwencji zakresu stosowania w sprawach jej dotyczących Ordynacji podatkowej, gdyż zakres ten wynika z art. 2 § 1 pkt 1 o.p. w odniesieniu do niepodatkowych należności budżetowych w rozumieniu przepisów tego aktu prawnego i art. 67 ust. 1 u.f.p. w odniesieniu do niepodatkowych należności budżetowych w rozumieniu przepisów niniejszej ustawy (przy czym w świetle art. 67 ust. 2 u.f.p. do administracyjnych kar pieniężnych Ordynacja podatkowa nie ma zastosowania). Określenie w ustawie szczególnej zakresu stosowania Ordynacji podatkowej w sprawach normowanej tą ustawą niepodatkowej należności budżetowej uzasadnione będzie natomiast nadal w sytuacji, gdy przepisy tej ustawy jako *lex specialis* zmieniają ten zakres lub całkowicie wyłączają stosowanie Ordynacji podatkowej w sprawach dotyczących przedmiotowej niepodatkowej należności budżetowej. W przypadku przyjęcia prezentowanego rozwiązania ustalenie mechanizmów normatywnych dotyczących wymiaru poszczególnych niepodatkowych należności budżetowych nie będzie wymagało każdorazowego określania ich charakteru prawnego. W konsekwencji regulacje prawne dotyczące niepodatkowych należności budżetowych stałyby się bardziej precyzyjne i czytelne. Niejednolitość terminologiczna w zakresie niepodatkowych należności budżetowych, zrozumiała z uwagi na ich duże zróżnicowanie, nie będzie wywoływać wątpliwości na temat ich charakteru prawnego, co obserwuje się w obecnym stanie prawnym, chociażby na przykładzie opłaty planistycznej.

Innym sposobem systemowego rozwiązania problemu braku w prawie polskim wystarczająco określonych i jednolitych regulacji dotyczących wymiaru niepodatkowych należności budżetowych jest określenie w przepisach ustaw szczególnych zakresu stosowania Ordynacji podatkowej do normowanych tymi ustawami niepodatkowych należności budżetowych. Rozwiązanie takie umożliwiłoby jednoznaczne określenie zakresu stosowania Ordynacji podatkowej w sprawach poszczególnych niepodatkowych

należności budżetowych, co bezsprzecznie pozwoliłoby uniknąć ewentualnych rozbieżności stanowisk w tym zakresie w judykaturze i piśmiennictwie oraz usprawniłoby praktykę działania organów administracji publicznej. W przypadku niepodatkowych należności budżetowych w rozumieniu przepisów ustawy o finansach publicznych powstać może jednak wątpliwość, czy rozwiązanie takie nie będzie podważało sensu wprowadzenia art. 67 ust. 1 u.f.p. i czy nie będzie stanowić, zbędnego i naruszającego § 23 ust. 1 rozporządzenia Prezesa Rady Ministrów z dnia 20 czerwca 2002 r. w sprawie „Zasad techniki prawodawczej”¹¹³⁰, powtórzenia w przepisach szczegółowych unormowań, które uregulowane zostały wyczerpująco w przepisach ogólnych. Określenie w przepisach ustaw regulujących niepodatkowe należności budżetowe wyłącznie zakresu stosowania Ordynacji podatkowej do spraw ich dotyczących, bez wskazania, z jakiego rodzaju niepodatkowymi należnościami budżetowymi mamy do czynienia, nie usunie ponadto całkowicie wątpliwości co do charakteru prawnego poszczególnych z nich w szczególności, czy w ogóle stanowią one niepodatkowe należności budżetowe. Wydaje się więc, że w sytuacji, gdy w ustawie stanowiącej podstawę pobierania niepodatkowej należności budżetowej wskazane zostałoby *expressis verbis*, że stanowi ona niepodatkową należność budżetową i jakiego rodzaju, brak unormowań w tej ustawie o zakresie stosowania Ordynacji podatkowej do spraw dotyczących przedmiotowej niepodatkowej należności budżetowej nie stanowiłby niedostatku regulacji ustawowej.

Poczynione w pracy ustalenia prowadzą także do wniosku, że uzasadnione jest postulowanie *de lege ferenda* konstruowania przez ustawodawcę rozwiązań normatywnych dostosowanych do wymiaru niepodatkowych należności budżetowych o charakterze niedaninowym. W obecnym stanie prawnym odesłania do odpowiedniego stosowania przepisów działu III o.p. do niepodatkowych należności budżetowych o charakterze niedaninowym implikują nierzadko rozbieżność stanowisk w judykaturze i doktrynie, które przepisy działu III o.p. winny być do poszczególnych niepodatkowych należności budżetowych stosowane, a których „odpowiednie stosowanie” polegać powinno w istocie na ich niestosowaniu. Wydaje się, że ustawodawca zauważa konieczność konstruowania mechanizmów normatywnych umożliwiających wymiar niepodatkowych należności budżetowych, które nie stanowią danin publicznych, bez konieczności sięgania w tym zakresie do przepisów Ordynacji podatkowej. Najdobitniejszym tego przykładem jest dodanie do Kodeksu postępowania administracyjnego działu IVA zawierającego regulacje dotyczące nakładania i wymierzania administracyjnych kar pieniężnych. Wprowadzenie podobnych rozwiązań w odniesieniu do innych niepodatkowych należności budżetowych o charakterze niedaninowym lub ich grup pozwoliłoby na bardziej konsekwentne

¹¹³⁰ T.j. Dz. U. z 2016 r. poz. 283.

konstruowanie normatywnych modeli ich wymiaru poprzez zdeterminowanie struktury tych modeli jednym z prezentowanych w pracy czynników, tj. charakterem prawnym.

Mając na uwadze, że ze względu na zróżnicowanie środków publicznych stanowiących niepodatkowe należności budżetowe w rozumieniu ustawy o finansach publicznych wątpliwości co do charakteru prawnego poszczególnych niepodatkowych należności budżetowych pojawiają się najczęściej w odniesieniu do tej właśnie kategorii niepodatkowych należności budżetowych, właściwe wydaje się wnioskowanie o ujednolicenie regulacji prawnych dotyczących niepodatkowych należności budżetowych w rozumieniu art. 60 u.f.p. zarówno w zakresie terminologicznym, jak i w kwestii określania w ustawach szczególnych zakresu stosowania do nich Ordynacji podatkowej.

Zważywszy, że definicja legalna niepodatkowych należności budżetowych zawarta w art. 3 pkt 8 o.p. odwołuje się do niezdefiniowanego normatywnie pojęcia opłaty, zasadne jest sformułowanie w przepisach Ordynacji podatkowej ustawowej definicji opłaty. Umożliwiłoby to nie tylko precyzyjne określenie, co rozumieć należy pod pojęciem opłaty, ale pozwoliłoby również na sprecyzowanie pojęcia niepodatkowych należności budżetowych oraz jego odróżnienie od pojęcia opłaty. W obecnym stanie prawnym największych trudności przysparza odróżnienie niepodatkowych należności budżetowych od opłat, a zwłaszcza niepodatkowych należności budżetowych, do których zastosowanie ma art. 67 ust. 1 u.f.p., od opłat, o których mowa w art. 2 § 2 o.p. Niepodatkowe należności budżetowe, do których zastosowanie ma art. 67 ust. 1 u.f.p., wymierzane są najczęściej przez organy niebędące organami podatkowymi. Opłaty, o których mowa w art. 2 § 2 o.p., określane lub ustalane są przez organy inne niż organy podatkowe. Do spraw obu tych kategorii należności publicznoprawnych zastosowanie ma, o ile przepisy szczególne nie stanowią inaczej, dział III o.p., przy czym do opłat przepisy tego działu stosuje się wprost, a do niepodatkowych należności budżetowych – odpowiednio. Z tych samych względów postulować należy, aby ustawodawca nie określał niepodatkowych należności budżetowych mianem opłat w przepisach ustaw szczególnych.

Wykaz literatury

- Adam L., *Podatki i opłaty w kapitalizmie*, Warszawa 1962
- Adam L., *Podstawowe instrumenty redystrybucji*, [w:] M. Weralski (red.), *System instytucji prawno-finansowych PRL*, t. I. *Instytucje ogólne*, Wrocław-Warszawa-Kraków-Gdańsk-Łódź 1982
- Adam L., Mazurkiewicz M., *Opłaty*, [w:] M. Weralski (red.), *System instytucji prawno-finansowych PRL*, t. III. *Instytucje budżetowe*, Wrocław-Warszawa-Kraków-Gdańsk-Łódź 1985
- Adamiak B., [w:] B. Adamiak, J. Borkowski, P. Borszowski, R. Mastalski, J. Zubrzycki, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Wrocław 2017
- Adamiak B., *Art. 61*, [w:] B. Adamiak, J. Borkowski, *Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz*, Warszawa 2019, Legalis/el.
- Adamiak B., *Art. 189d*, [w:] B. Adamiak, J. Borkowski, *Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz*, Warszawa 2019, Legalis/el.
- Adamus R., *Przedsiębiorstwo upadłego w upadłości likwidacyjnej*, Warszawa 2011
- Antonów D., [w:] R. Mastalski, E. Fojcik-Mastalska (red. nauk.), *Prawo finansowe*, Warszawa 2013
- Antonów D., *Cechy danin publicznych w polskim systemie prawa*, „Annales Universitatis Mariae Curie-Skłodowska. Sectio G. Ius” 2016, Vol. LXIII, No 1
- Antonów D., *Cele opłat publicznych*, [w:] W. Miemiec, K. Sawicka (red. nauk.), *Instytucje prawnofinansowe w warunkach kryzysu gospodarczego*, Warszawa 2014
- Antonów D., *Opłata skarbowa w polskim porządku prawnym*, Warszawa 2017
- Antonów D., *Pojęcie opłaty administracyjnej w polskim języku prawnym i prawniczym*, [w:] Z. Ofiarski (red.), *XXV lat przeobrażeń w prawie finansowym i prawie podatkowym – ocena dokonań i wnioski na przyszłość*, Szczecin 2014
- Antonów D., *Pojęcie opłaty w polskim języku prawnym*, [w:] W. Miemiec (red. nauk.), *Księga jubileuszowa ku czci Profesor Krystyny Sawickiej. Gromadzenie i wydawanie środków publicznych. Zagadnienia finansowoprawne*, Wrocław 2017

- Antonów D., *Szczególne opłaty administracyjne*, Wrocław 2017
- Arndt H.W., Jenzen H., *Grundzüge des Allgemeinen Steuer- und Abgabenrechts*, München 2005
- Banaszak B., *Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz*, Warszawa 2012
- Bartosiewicz A., *Stosunek podatkowoprawny na tle konstrukcji prawnej podatku*, „Toruński Rocznik Podatkowy” 2009
- Bielecki L., *Władztwo administracyjne jako istotna cecha definicyjna administracji publicznej*, [w:] B. Jaworska-Dębska et al. (red. nauk.), *O prawie administracyjnym i administracji. Refleksje. Księga jubileuszowa dedykowana Profesor Małgorzacie Stahl*, Łódź 2017
- Bień-Kacała A., *Daniny publiczne. Próba rekonstrukcji pojęcia na tle postanowień Konstytucji RP z 1997 r.*, [w:] P. Budzinowski (red.), *Prawo i Administracja*, t. II, Piła 2003
- Bień-Kacała A., *Zasada władztwa daninowego w Konstytucji RP z 1997 r.*, Toruń 2005
- Bitner M., [w:] W. Misiąg (red. nauk.), *Ustawa o finansach publicznych. Komentarz*, Warszawa 2015
- Bitner M., [w:] W. Misiąg (red. nauk.), *Ustawa o finansach publicznych. Ustawa o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych. Komentarz*, Warszawa 2017, komentarz do art. 60 u.f.p., Legalis/el.
- Bitner M., [w:] W. Misiąg (red. nauk.), *Ustawa o finansach publicznych. Ustawa o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych. Komentarz*, Warszawa 2017, komentarz do art. 61 u.f.p., Legalis/el.
- Blumenstein E., *System des Steuerrechts*, Zürich 1971
- Błachnio-Parzych A., *Przepisy odsyłające systemowo (Wybrane zagadnienia)*, „Państwo i Prawo” 2003, nr 1
- Błachnio-Parzych A., *Sankcja administracyjna a sankcja karna w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego oraz Europejskiego Trybunału Praw Człowieka*, [w:] M. Stahl, R. Lewicka, M. Lewicki (red.), *Sankcje administracyjne. Blaski i cienie*, Warszawa 2011
- Błaszczak A., [w:] W. Grześkiewicz (red. nauk.), *Finanse publiczne z elementami prawa podatkowego*, Warszawa 2014
- Bobowska I., Kowalski J., Hudzik K., [w:] M. Kaczurak-Kozak, M. Rotkiewicz, P. Walczak (red.), *Vademecum głównego księgowego jednostki finansów publicznych*, Warszawa 2018

- Bojanowski E., [w:] E. Bojanowski, J. Lang, *Postępowanie administracyjne. Zarys wykładu*, Warszawa 2002
- Borkowski J., Adamiak B., *Art. 104*, [w:] B. Adamiak, J. Borkowski, *Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz*, Warszawa 2019, Legalis/el.
- Borkowski J., *Decyzja administracyjna*, Łódź-Zielona Góra 1998
- Borkowski J., *Przepisy postępowania podatkowego na tle Kodeksu postępowania administracyjnego*, „Przegląd Podatkowy” 1999, nr 3
- Borodo A., *Glosa do wyroku NSA z dnia 7 listopada 2001 r., II SA/Gd 1948/01*, „Orzecznictwo Sądów Polskich” 2003, poz. 16
- Borszowski P., [w:] R. Mastalski, E. Fojcik-Mastalska (red. nauk.), *Prawo finansowe*, Warszawa 2013
- Borszowski P., *Działalność gospodarcza w konstrukcji prawnej podatku*, Warszawa 2010
- Borszowski P., *Elementy stosunku prawnego zobowiązania podatkowego*, Kraków 2004
- Borszowski P., Huchla A., [w:] R. Mastalski, E. Fojcik-Mastalska (red. nauk.), *Prawo finansowe*, Warszawa 2013
- Borszowski P., *Podmioty stosunku prawnego zobowiązania podatkowego*, „Glosa” 2000, nr 6
- Bossert R., *Unternehmensbesteuerung und Bilanzsteuerrecht: Grundlagen der Einkommen- und Körperschaftbesteuerung von Unternehmen*, Heidelberg 1997
- Bożek W., *Konstrukcja prawna opłaty prowizyjnej od poręczeń i gwarancji udzielanych przez Skarb Państwa*, [w:] Z. Ofiarski (red.), *XXV lat przeobrażeń w prawie finansowym i prawie podatkowym – ocena dokonani i wnioski na przyszłość*, Szczecin 2014
- Brylak J., *Ocena konstrukcji i rozwiązań Kodeksu karnego skarbowego (krytyka Kodeksu)*, „Palestra” 2016, t. 12
- Brzezicki T., [w:] T. Brzezicki (red. nauk.), *Opłaty i wybrane roszczenia dotyczące nieruchomości*, Warszawa 2018
- Brzezicki T., Morawski W., *Miejscowy plan zagospodarowania przestrzennego i decyzje o warunkach zabudowy i zagospodarowania terenu a renta planistyczna*, „Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych” 2010, nr 1
- Brzezicki T., Morawski W., *Podstawy normatywne poboru renty planistycznej – kwestia stosowania Ordynacji podatkowej*, „Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych” 2009, nr 12

- Brzezicki T., Morawski W., *Przedawnienie obowiązku uiszczenia opłaty dodatkowej za parkowanie*, „Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych” 2011, nr 7-8
- Brzezicki T., Morawski W., *Stosowanie Ordynacji podatkowej do świadczeń publiczno-prawnych uzyskiwanych przez jednostki samorządu terytorialnego w świetle orzecznictwa sądów administracyjnych*, [w:] G. Liszewski (red.), *Opłaty samorządowe w Polsce – problemy praktyczne*, Białystok 2010
- Brzezicki T., Morawski W., *Zakres przedmiotowy Ordynacji podatkowej w świetle orzecznictwa sądów administracyjnych*, „Przegląd Orzecznictwa Podatkowego” 2009, nr 6
- Brzeziński B., [w:] B. Brzeziński, M. Kalinowski, M. Masternak, A. Olesińska, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Toruń 2002
- Brzeziński B., *Glosa do wyroku NSA z dnia 3 września 2004 r., OSK 520/04*, „Przegląd Orzecznictwa Podatkowego” 2005, nr 3
- Brzeziński B., *Prawo podatkowe*, Toruń 2000
- Brzeziński B., *Uwagi o znaczeniu definicji w prawie podatkowym*, [w:] R. Mastalski (red. nauk.), *Księga jubileuszowa Profesora Marka Mazurkiewicza. Studia z dziedziny prawa finansowego, prawa konstytucyjnego i ochrony środowiska*, Wrocław 2001
- Brzeziński B., *Wstęp do nauki prawa podatkowego*, Toruń 2003
- Brzeziński B., Kalinowski M., Morawski W., Olesińska A., Lasiński-Sulecki K., Prejs E., Matuszewski W., Zalański A., *Prawo finansów publicznych*, B. Brzeziński, A. Olesińska (red.), Toruń 2017
- Brzeziński B., Kalinowski M., Olesińska A., Masternak M., Orłowski J., *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Toruń 2007
- Brzeziński B., Matuszewski W., Morawski W., Olesińska A., *Prawo finansów publicznych*, Toruń 1999
- Brzeziński B., Morawski W., *Opłaty za gospodarcze korzystanie ze środowiska a przepisy Ordynacji podatkowej*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 1999, nr 3-4
- Brzeziński B., Nykiel W., *Uwagi o treści i zakresie pojęcia „procedura podatkowa”*, [w:] *Procedura administracyjna wobec wyzwań współczesności. Profesorowi zwyczajnemu dr. hab. Januszowi Borkowskiemu przyjaciele i uczniowie*, Łódź 2004
- Budziarek M., *Charakter prawny poboru podatku przez płatnika*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2010, nr 3-4

- Budziarek M., *Zobowiązanie płatnicze – charakter, konstrukcja oraz relacje pomiędzy zobowiązaniem płatniczym a zobowiązaniem podatkowym*, „Studia Prawno-Ekonomiczne” 2017, t. CIII
- Chojna-Duch E., *Podstawy finansów publicznych i prawa finansowego*, Warszawa 2012
- Chojna-Duch E., *Prawo finansowe. Finanse publiczne*, Warszawa 2017
- Chróścielewski W., [w:] W. Chróścielewski, W. Nykiel, *Postępowanie podatkowe w świetle Ordynacji podatkowej*, Warszawa 2000
- Chuderski J., Chuderski K., *Postępowanie celne. Prawo celne krajowe i wspólnotowe z komentarzem*, Warszawa 2010
- Cieślak Z., [w:] Z. Cieślak (red. nauk.), *Nauka administracji*, Warszawa 2017
- Czachórski W., *Prawo zobowiązań w zarysie*, Warszawa 1968
- Czaja-Hliniak I., *Dopłaty*, [w:] M. Weralski (red.), *System instytucji prawno-finansowych PRL*, t. III. *Instytucje budżetowe*, Wrocław-Warszawa-Kraków-Gdańsk-Łódź 1985
- Czaja-Hliniak I., *Dopłaty publiczne*, [w:] J. Głuchowski, C. Kosikowski, J. Szolno-Koguc (red.), *Nauka finansów publicznych i prawa finansowego w Polsce. Dorobek i kierunki rozwoju. Księga jubileuszowa Profesor Alicji Pomorskiej*, Lublin 2008
- Czaja-Hliniak I., *Oplata planistyczna jako dochód własny gminy*, „Casus” jesień 2007, nr 45
- Czaja-Hliniak I., *Postulaty zmian regulacji opłat adiacenckich i opłaty planistycznej*, [w:] G. Liszewski (red.), *Oplaty samorządowe w Polsce – problemy praktyczne*, Białystok 2010
- Czaja-Hliniak I., *Prawnofinansowa instytucja dopłat jako forma pozapodatkowych dań publicznych*, Kraków 2006
- Czichy K., *O niestosowaniu gwarancji karnych do administracyjnych kar pieniężnych*, „Prokuratura i Prawo” 2017, nr 12
- Ćwiąkałski Z., *Uwagi do założeń reformy prawa wykroczeń*, „Państwo i Prawo” 1989, nr 6
- Dawidowicz W., *Ogólne postępowanie administracyjne. Zarys systemu*, Warszawa 1962
- Dębowska-Romanowska T., *Obliczenie podatku a gwarancje praw obywatelskich*, „Państwo i Prawo” 1998, nr 7
- Dębowska-Romanowska T., *Pojęcie obliczenia podatku a odwzorowanie podatkowego stanu faktycznego za pomocą czynności i aktów z zakresu administracji publicz-*

- nej, „Roczniki Nauk Prawnych” 1998, t. VIII. *Księga pamiątkowa poświęcona pamięci Profesora Henryka Renigera* (zeszyt specjalny)
- Dębowska-Romanowska T., *Prawo daninowe – podstawowe pojęcia konstytucyjne i ustawowe. Część I*, „Glosa” 1996, nr 11
- Dębowska-Romanowska T., *Prawo daninowe – podstawowe pojęcia konstytucyjne i ustawowe. Część II*, „Glosa” 1996, nr 12
- Dębowska-Romanowska T., *Prawo finansowe. Część konstytucyjna wraz z częścią ogólną*, Warszawa 2010
- Dębowska-Romanowska T., *Uwagi o sposobie definiowania przedmiotu i podstawy opodatkowania z punktu widzenia obliczenia prawidłowej (jednej i jedynej) kwoty podatku*, [w:] B. Brzeziński et al. (kom. red.), *Księga pamiątkowa ku czci Profesora Apoloniusza Kosteckiego. Studia z dziedziny prawa podatkowego*, Toruń 1998
- Dobkowska B., Klonowski K., *Decyzja „projektująca” czy ustalająca wysokość opłaty planistycznej – rozważania na temat art. 37 ust. 7 ustawy z dnia 27 marca 2003 r. o planowaniu i zagospodarowaniu przestrzennym*, [w:] I. Niżnik-Dobosz (red.), *Przestrzeń i nieruchomości jako przedmiot prawa administracyjnego. Publiczne prawo rzeczowe*, Warszawa 2012
- Dobkowski J., *Kompetencja administracyjna (niektóre uwagi na kanwie pracy M. Matczaka, Kompetencja organu administracji publicznej, Kraków 2004)*, „Studia z Zakresu Nauk Prawnoustrojowych. Miscellanea” 2008, t. I
- Drozdek A., *Analiza normatywna dochodów budżetowych uzyskiwanych z cel w polskim porządku prawnym*, „Prawo Budżetowe Państwa i Samorządu” 2017, Vol. 5, No 2
- Drozdek A., *Cło jako niepodatkowa należność budżetowa, część II*, „Monitor Prawa Celnego i Podatkowego” 2012, nr 1
- Drozdowski D., Ciszewski P., [w:] A. Walasik, A. Babczuk, A. Talik (red.), *Dotacje z budżetów jednostek samorządu terytorialnego. Planowanie, udzielanie, rozliczanie*, Warszawa 2013
- Drwiłło A., *Inne formy danin niepodatkowych*, [w:] L. Etel (red.), *System Prawa Finansowego*, t. III. *Prawo daninowe*, Warszawa 2010
- Drwiłło A., *Prawo celne*, Gdańsk 2001
- Drwiłło A., *Problem podatkowego charakteru cel w świetle obowiązującego prawa celnego i podatkowego*, [w:] W. Miemieć (red. nauk.), *Księga jubileuszowa Profesora Ryszarda Mastalskiego. Stanowienie i stosowanie prawa podatkowego*, Wrocław 2009

- Drywa A., *Odpowiedzialność odszkodowawcza za wydanie niezgodnej z prawem decyzji podatkowej*, Warszawa 2014
- Dubisz S. (red. nauk.), *Wielki słownik języka polskiego PWN. Tom u-ż*, Warszawa 2018
- Dworniak K., *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2003
- Dyl M., *Art. 104*, [w:] R. Hauser, M. Wierzbowski (red.), *Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz*, Warszawa 2020, Legalis/el.
- Działocha K., *Art. 84*, [w:] L. Garlicki (red.), *Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz*, t. III, Warszawa 2003
- Dzwonkowski H., [w:] A. Buczek et al., *Prawo podatkowe*, Warszawa 2006
- Dzwonkowski H., *Charakter prawny deklaracji podatkowych. (Zagadnienia podstawowe)*, „Państwo i Prawo” 2001, nr 12
- Dzwonkowski H., *Powstawanie i wymiar zobowiązań podatkowych*, Warszawa 2003
- Dzwonkowski H., *Samowymiar zobowiązań podatkowych*, „Państwo i Prawo” 2004, nr 12
- Dzwonkowski H., Gorąca-Paczuska J., *Art. 180*, [w:] H. Dzwonkowski (red.), *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2020, Legalis/el.
- Dzwonkowski H., Kurzac M., *Art. 210*, [w:] H. Dzwonkowski (red.), *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2020, Legalis/el.
- Dzwonkowski H., Nowak T., *Art. 2*, [w:] H. Dzwonkowski (red.), *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2020, Legalis/el.
- Dzwonkowski H., Rudowski J., *Podatnik w systemie wymiaru zobowiązań podatkowych*, [w:] H. Dzwonkowski (red.), *Procedury podatkowe – gwarancje procesowe czy instrument fiskalizmu?*, Warszawa 2005
- Dzwonkowski H., Zgierski Z., *Procedury podatkowe*, Warszawa 2006
- Etel L., *Renta planistyczna i opłata adiacencka jako niepodatkowe należności budżetowe*, [w:] G. Liszewski (red.), *Opłaty samorządowe w Polsce – problemy praktyczne*, Białystok 2010
- Etel L., *Uchwały podatkowe samorządu terytorialnego*, Białystok 2004
- Etel L. et al., *Nowa Ordynacja Podatkowa. Z prac Komisji Kodyfikacyjnej Ogólnego Prawa Podatkowego*, Białystok 2017
- Fisz I., [w:] T. Brzezicki (red. nauk.), *Opłaty i wybrane roszczenia dotyczące nieruchomości*, Warszawa 2018
- Fundowicz S., *Wójt jako organ podatkowy*, [w:] B. Kucia-Guściora, M. Münnich, L. Bielecki, A. Krukowski, *Ordynacja podatkowa w teorii i praktyce*, Lublin 2008

- Gajewski S., *Kodeks postępowania administracyjnego. Nowe instytucje. Komentarz do rozdziałów 5a, 8a, 14 oraz działów IV i VIIIa KPA*, Warszawa 2017, Legalis/el.
- Gałązka M., Sadło-Nowak A., *Postępowanie mandatowe*, Szczepiń 2012
- Gessel-Kalinowska vel Kalisz B., *Oświadczenia i zapewnienia w umowie sprzedaży udziałów w spółce z ograniczoną odpowiedzialnością (w świetle zasady swobody umów)*, Warszawa 2010
- Gil D., *Opozycja wobec postępowania mandatowego*, „Przegląd Prawno-Ekonomiczny” 2015, nr 31 (2)
- Gliniecka J., *Oplaty publiczne*, [w:] L. Etel (red.), *System Prawa Finansowego*, t. III. *Prawo daninowe*, Warszawa 2010
- Gliniecka J., *Oplaty publiczne a inne formy władczych dochodów publicznych*, [w:] J. Głuchowski, C. Kosikowski, J. Szolno-Koguc (red.), *Nauka finansów publicznych i prawa finansowego w Polsce. Dorobek i kierunki rozwoju. Księga jubileuszowa Profesor Alicji Pomorskiej*, Lublin 2008
- Gliniecka J., *Oplaty publiczne w Polsce. Analiza prawna i funkcjonalna*, Bydgoszcz-Gdańsk 2007
- Głuchowski J., [w:] J. Głuchowski, J. Patyk, *Zarys polskiego prawa podatkowego*, Warszawa 2009
- Goleniowska-Gałąn J., *Właściwość organów administracji*, „Causus” 2010, nr 55
- Gołaszewski P., Wąsowski K., *Art. 1*, [w:] R. Hauser, M. Wierzbowski (red.), *Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz*, Warszawa 2020, Legalis/el.
- Gomułowicz A., *Postępowanie w sprawach zobowiązań podatkowych*, Warszawa-Poznań 1991
- Gorgol A., [w:] W. Wójtowicz (red. nauk.), *Zarys finansów publicznych i prawa finansowego*, Warszawa 2011
- Gorgol A., *Ordynacja podatkowa czy daninowa?*, „Państwo i Prawo” 2013, nr 4
- Graczyk B., *Postępowanie administracyjne. Zarys systemu z dodaniem tekstów podstawowych przepisów prawnych*, Warszawa 1953
- Grapperhaus F.H.M., *Opowieści podatkowe Drugiego Milenium*, tłum. J. Głuchowski, Toruń 2000
- Gruszczyński B., [w:] S. Babiarz, B. Dauter, B. Gruszczyński, R. Hauser, A. Kabat, M. Niezgódka-Medek, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2004
- Grzegorzczak T., *Kodeks karny skarbowy. Komentarz*, Warszawa 2009

- Grzegorzczak T., *Kodeks postępowania w sprawach o wykroczenia. Komentarz*, Warszawa 2008
- Grzegorzczak T., *Postępowanie mandatowe jako pozasądowy sposób rozstrzygania spraw o wykroczenia po ponad 10 latach obowiązywania kodyfikacji procedury wykroczeniowej z 2001 r.*, [w:] A. Błachnio-Parzych, J. Jakubowska-Hara, J. Kosonoga, H. Kuczyńska (red. nauk.), *Problemy wymiaru sprawiedliwości karnej. Księga jubileuszowa Profesora Jana Skupińskiego*, Warszawa 2013
- Grzybowski S., *Stosunek cywilnoprawny*, [w:] *System prawa cywilnego*, t. I. Część ogólna, Wrocław-Warszawa-Kraków-Gdańsk 1974
- Gurgul S., *Prawo upadłościowe i naprawcze. Komentarz*, Warszawa 2004
- Guzek M., Stefaniak M., *Klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania. Komentarz praktyczny*, Warszawa 2018
- Guziejewska B., *Pojęcie i zakres środków publicznych a warunki pomocy publicznej dla przedsiębiorców*, „Acta Universitatis Lodzensis. Folia Oeconomica” 2003, nr 163. B. Mikołajczyk (red.), *Wybrane zagadnienia finansów. Część II*
- Hauser R., *Wszczęcie postępowania administracyjnego*, „Ruch Prawniczy, Ekonomiczny i Socjologiczny” 1998, z. 1
- Hensel A., *Steuerrecht*, Berlin 1927
- Henseler P., *Begriffsmerkmale und Legitimation von Sonderabgaben*, Baden-Baden 1984
- Huchla A., [w:] R. Mastalski, E. Fojcik-Mastalska (red. nauk.), *Prawo finansowe*, Warszawa 2013
- Huchla A., *Charakter prawny jednorazowej opłaty z art. 36 ust. 3 ustawy o zagospodarowaniu przestrzennym*, „Nowe Zeszyty Samorządowe” 2000, nr 6
- Huchla A., *Ciężary i świadczenia publiczne a podatki w świetle art. 84 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej*, [w:] P.J. Lewkowicz, J. Stankiewicz (red.), *Konstytucyjne uwarunkowania tworzenia i stosowania prawa finansowego i podatkowego*, Białystok 2010
- Huchla A., *Niepodatkowe należności budżetowe w ustawie o finansach publicznych i w ordynacji podatkowej*, [w:] W. Miemiec, K. Sawicka (red. nauk.), *Instytucje prawnofinansowe w warunkach kryzysu gospodarczego*, Warszawa 2014
- Huchla A., *Świadczenia, do których stosuje się Ordynację podatkową*, [w:] R. Mastalski (red. nauk.), *Księga jubileuszowa Profesora Marka Mazurkiewicza. Studia z dziedziny prawa finansowego, prawa konstytucyjnego i ochrony środowiska*, Wrocław 2001

- Huchla A., *Właściwość organów w sprawach zobowiązań podatkowych w I i II instancji*, „Przegląd Podatkowy” 1998, nr 5
- Huchla A., *Wszczęcie postępowania podatkowego według ordynacji*, „Przegląd Podatkowy” 1998, nr 11
- Jabłoński M., *Art. 189d*, [w:] M. Wierzbowski, A. Wiktorowska (red.), *Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz*, Warszawa 2020, Legalis/el.
- Jakubowska-Hara J., *Grzywna w prawie wykroczeń. Model ustawowy i praktyka*, Warszawa 2004
- Jandy-Jendrońska K., Jendrońska J., *System jurysdykcyjnego postępowania administracyjnego*, [w:] T. Rabska, J. Łętowski (red.), *System Prawa Administracyjnego*, t. III, Wrocław-Warszawa-Kraków-Gdańsk 1978
- Jendrońska J., *Kary administracyjne*, [w:] R. Mastalski (red. nauk.), *Księga jubileuszowa Profesora Marka Mazurkiewicza. Studia z dziedziny prawa finansowego, prawa konstytucyjnego i ochrony środowiska*, Wrocław 2001
- Kalinowski M., *Nadpłata w świetle przepisów Ordynacji podatkowej*, [w:] *Księga pamiątkowa ku czci docenta Eligiusza Drgasa. Studia z zakresu Ordynacji podatkowej*, Toruń 1998
- Kalinowski M., *Podmiotowość podatkowoprawna*, [w:] B. Brzeziński (red.), *Prawo podatkowe. Teoria. Instytucje. Funkcjonowanie*, Toruń 2009
- Kalinowski M., Prejs E., *Organy podatkowe i ich właściwość po nowelizacji ordynacji podatkowej*, „Przegląd Podatkowy” 2015, nr 12
- Karlikowska M., [w:] H. Dzwonkowski (red.), *Ordynacja podatkowa 2011*, Warszawa 2011
- Karlikowska M., *Właściwość organów podatkowych w świetle przepisów Ordynacji podatkowej*, [w:] B. Brzeziński, C. Kosikowski (red.), *Studia nad Ordynacją podatkową*, Łódź-Toruń 1999
- Kasznica S., *Polskie prawo administracyjne. Pojęcia i instytucje zasadnicze*, Poznań 1946
- Kaźmierski A., Melezini A., Zalewski D., [w:] D. Zalewski, A. Melezini (red. nauk.), *Postępowanie podatkowe. 810 wyjaśnień i interpretacji*, Warszawa 2013
- Kaźmierski A., Zalewski D., [w:] D. Zalewski, A. Melezini (red. nauk.), *Postępowanie podatkowe. 810 wyjaśnień i interpretacji*, Warszawa 2013
- Kędziora R., *Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz*, Warszawa 2017, Legalis/el.
- Kiełkowski T., *Sprawa administracyjna*, Kraków 2004

- Kirchhof F., *Grundriss des Abgabenrechts. Steuern, Gebühren, Beiträge, EG- und Sonderabgaben*, Heidelberg 1991
- Klat-Wertelecka L., [w:] E. Klat-Górska, L. Klat-Wertelecka, J. Korczak, M. Woźniak, *Oplaty w prawie administracyjnym*, Wrocław 2013
- Klat-Wertelecka L., *Renta planistyczna ustalana na wniosek*, „Nowe Zeszyty Samorządowe” 2008, nr 1
- Klat-Wertelecka L., *Sankcja egzekucyjna w administracji a kara administracyjna*, [w:] M. Stahl, R. Lewicka, M. Lewicki (red.), *Sankcje administracyjne. Blaski i cienie*, Warszawa 2011
- Klein A., *Elementy zobowiązaniowego stosunku prawnego*, Wrocław 1964
- Kleszczewski K., [w:] H. Dzwonkowski, G. Gołębiowski (red.), *Ustawa o finansach publicznych. Komentarz prawno-finansowy*, Warszawa 2014
- Klimkiewicz L., *Wpłaty na Państwowy Fundusz Rehabilitacji Osób Niepełnosprawnych*, Warszawa 2011
- Knapik A., *Stwierdzenie nieważności decyzji podatkowej*, [w:] R. Dowgier (red.), *Ordynacja podatkowa. Kontrola realizacji zobowiązań podatkowych*, Białystok 2012
- Komisja Konstytucyjna Zgromadzenia Narodowego, Biuletyn XXXVIII, Wydawnictwo Sejmowe, Warszawa 1997
- Korczyński I., *Podatkowoprawny stan faktyczny*, [w:] B. Brzeziński (red.), *Prawo podatkowe. Teoria. Instytucje. Funkcjonowanie*, Toruń 2009
- Kornberger-Sokołowska E., [w:] W. Misiąg (red. nauk.), *Ustawa o finansach publicznych. Ustawa o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych. Komentarz*, Warszawa 2019, komentarz do art. 5 u.f.p., Legalis/el.
- Korzeniowski P., *Model prawny systemu gospodarki odpadami. Studium administracyjno-prawne*, Łódź 2014
- Kosicki A., Wincenciak M., *Oплата planistyczna z tytułu wzrostu wartości nieruchomości*, [w:] G. Liszewski (red.), *Oplaty samorządowe w Polsce – problemy praktyczne*, Białystok 2010
- Kosikowski C., [w:] C. Kosikowski, H. Dzwonkowski, A. Huchla, *Ustawa Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2000
- Kosikowski C., [w:] C. Kosikowski, L. Etel, R. Dowgier, P. Pietrasz, S. Presnarowicz, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2007
- Kosikowski C., [w:] C. Kosikowski, E. Ruśkowski, *Finanse i prawo finansowe*, Białystok 1994

- Kosior R., Wepa M., *Wpływ planowania przestrzennego na wartość nieruchomości – renta planistyczna (cz. II)*, „Rejent” 2005, nr 11
- Kostecki A., *Podatkowy stan faktyczny*, [w:] M. Mazurkiewicz (red.), *Studia z zakresu polityki finansowej i prawa finansowego*, Wrocław 1992
- Kowalski M., *Niepodatkowe należności budżetowe jako danina publiczna w świetle orzecznictwa sądów administracyjnych*, [w:] B. Brzeziński, J.P. Tarno (red.), *Sądowa kontrola administracji w sprawach podatkowych. IV letnie warsztaty doktorskie Łódź 30 czerwca–2 lipca 2010 r.*, Warszawa 2011
- Kowalski M., *Niepodatkowe należności budżetowe powiatu z tytułu wykonywania przez starostę zadań z zakresu administracji rządowej*, „Finanse Komunalne” 2011, nr 7-8
- Kowalski M., *Niepodatkowe należności budżetowe w systemie danin publicznych* (rozprawa doktorska), Uniwersytet im. Adama Mickiewicza w Poznaniu, Wydział Prawa i Administracji, Poznań 2014
- Krawczyk I., Sobczak J., *Ordynacja podatkowa w praktyce. Omówienie-orzecznictwo-przykłady*, Warszawa 1998
- Kropiewnicka M., *Normatywny model udziału społeczeństwa w sprawach dotyczących organizmów genetycznie zmodyfikowanych*, rozprawa doktorska, Uniwersytet w Białymstoku, Wydział Prawa, Białystok 2018, <http://hdl.handle.net/11320/7587>
- Król K., *Renta planistyczna i opłata adiacencka – wybrane zagadnienia prawne*, „Acta Scientiarum Polonorum. Formatio Circumiectus” 2016, 15(4)
- Król-Bogomilska M., *Kary pieniężne w prawie antymonopolowym: w ustawie o ochronie konkurencji i konsumentów, w europejskim prawie wspólnotowym*, Warszawa 2001
- Krukowski A., *Art. 61*, [w:] L. Bielecki, A. Gorgol (red.), *Ustawa o Krajowej Administracji Skarbowej. Komentarz*, Warszawa 2018, Legalis/el.
- Krzywoń A., *Podatki i inne daniny publiczne – podstawowe pojęcia konstytucyjne*, „Zeszyty Naukowe Sądownictwa Administracyjnego” 2011, nr 2
- Krzywoń A., *Podatki i inne daniny publiczne w Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej*, Warszawa 2011
- Kucia-Guściora B., [w:] P. Smoleń (red. nauk.), *Prawo finansów publicznych. Kompendium akademickie*, Warszawa 2012
- Kucia-Guściora B., [w:] P. Smoleń (red.), *Ustawa o finansach publicznych. Komentarz*, Warszawa 2012

- Kucia-Guściora B., *Status prawny funduszy celowych*, „Ruch Prawniczy, Ekonomiczny i Socjologiczny” 2004, R. LXVI, z. 4
- Kucia-Guściora B., *Zmiany w charakterze prawnym funduszy celowych*, „Ruch Prawniczy, Ekonomiczny i Socjologiczny” 2007, R. LXIX, z. 1
- Kuncman P.M., *Sankcje administracyjne – istota i charakter prawny w doktrynie i orzecznictwie sądowym*, [w:] D. Gil (red.), *Korzenie i ewolucja instytucji prawa sądowego*, Lublin 2013
- Kunysz J., *Wójt, burmistrz, prezydent miasta jako organ podatkowy (wybrane zagadnienia)*, „Administracja. Teoria. Dydaktyka. Praktyka” 2012, nr 2(27)
- Kuśnierz W., *Odsetki za zwłokę od zobowiązań podatkowych po nowelizacji Ordynacji podatkowej ustawą z dnia 7 listopada 2008 r. o zmianie ustawy Ordynacja podatkowa*, [w:] R. Dowgier (red.), *Ordynacja podatkowa. Wokół nowelizacji*, Białystok 2009
- Kwietko-Bębnowski M., *Ordynacja podatkowa. 366 wyjaśnień i interpretacji*, Warszawa 2013
- Lachiewicz W., [w:] M. Korolewska, A. Babczuk (red.), *Dotacje z budżetu jednostek samorządu terytorialnego – stan obecny i kierunki pożądanych zmian. Konferencja: Warszawa, 23 czerwca 2014 r.*, Warszawa 2014
- Lang W., *Struktura kontroli prawnej organów państwowych PRL*, Kraków 1963
- Lasiński-Sulecki K., Morawski W., *Powstawanie zobowiązań podatkowych*, [w:] B. Brzeziński (red.), *Prawo podatkowe. Teoria. Instytucje. Funkcjonowanie*, Toruń 2009
- Leoński Z., [w:] R. Hauser, Z. Leoński, *Postępowanie egzekucyjne w administracji. Komentarz*, Warszawa 2003
- Lewicki M., *Pojęcie sankcji prawnej w prawie administracyjnym*, „Państwo i Prawo” 2002, nr 8
- Lewiński J., *Mandat karny*, Warszawa 2003
- Lewkowicz P.J., [w:] S. Presnarowicz, B. Sudavičius (red.), *System finansów publicznych Polski i Litwy*, Białystok 2017
- Lipiec-Warzecha L., *Ustawa o finansach publicznych. Komentarz*, Warszawa 2011
- Lippmann S., *Steuerliche Dritteinflüsse als ökonomisches und praktisches Problem*, Berlin 2010
- Liszewski G., [w:] C. Kosikowski, J. M. Salachna (red.), *Finanse samorządowe. 580 pytań i odpowiedzi. Wzory uchwał, deklaracji, decyzji, umów*, Warszawa 2012

- Liszewski G. (red.), *Oplaty samorządowe w Polsce – problemy praktyczne*, Białystok 2010
- Longchamps F., *O pojęciu stosunku prawnego w prawie administracyjnym*, Acta Universitatis Wratislaviensis No 19, „Prawo” 1964, t. XII
- Łuc M., [w:] A. Kaźmierczyk (red.), *Ordynacja podatkowa. Źródła i wykładnia prawa podatkowego*, Warszawa 2010
- Majchrzak A., [w:] L. Marciniak, E. Piotrowska-Albin (red.), *Dotacje oświatowe po zmianach*, Warszawa 2018
- Majchrzycka-Guzowska A., *Finanse i prawo finansowe*, Warszawa 2011
- Majka P., *Sankcje w prawie podatkowym*, Warszawa 2011
- Małecki J., [w:] A. Gomułowicz, J. Małecki, *Podatki i prawo podatkowe*, Warszawa 2011
- Małysa-Sulińska K., *Termin podjęcia postępowania w sprawie ustalenia opłaty planistycznej jako przesłanka ustalenia tej opłaty*, „Finanse Komunalne” 2015, nr 6
- Marciszewski W., *Model*, [w:] W. Marciszewski (red. nauk.), *Mała encyklopedia logiki*, Wrocław-Warszawa-Kraków- Gdańsk-Łódź 1988
- Marek A., *Prawo wykroczeń*, Warszawa 1999
- Mariański A., *Rozstrzygnięcie wątpliwości na korzyść podatnika. Zasada prawa podatkowego*, Warszawa 2009
- Mastalski R., [w:] B. Adamiak, J. Borkowski, P. Borszowski, R. Mastalski, J. Zubrzycki, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Wrocław 2017
- Mastalski R., [w:] B. Adamiak, J. Borkowski, R. Mastalski, J. Zubrzycki, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Wrocław 2010
- Mastalski R., [w:] R. Mastalski, E. Fojcik-Mastalska (red. nauk.), *Prawo finansowe*, Warszawa 2013
- Mastalski R., *Glosa do uchwały NSA z dnia 16 listopada 2009 r., I FPS 2/09, „Orzecznictwo Sądów Polskich” 2010, 5/54*
- Mastalski R., *Istota i charakter prawny postępowania podatkowego prowadzonego wobec państwowych organizacji gospodarczych*, Wrocław 1980
- Mastalski R., *Niektóre problemy stosunku prawnego w prawie podatkowym*, „Ruch Prawniczy, Ekonomiczny i Socjologiczny” 1978, nr 1
- Mastalski R., *Obowiązek podatkowy i zobowiązanie podatkowe*, [w:] M. Weralski (red.), *System instytucji prawno-finansowych PRL*, t. III. *Instytucje budżetowe*, Wrocław-Warszawa-Kraków-Gdańsk-Łódź 1985

- Mastalski R., *Postępowanie podatkowe*, [w:] M. Weralski (red.), *System instytucji prawno-finansowych PRL*, t. III. *Instytucje budżetowe*, Wrocław-Warszawa-Kraków-Gdańsk-Łódź 1985
- Mastalski R., *Postępowanie podatkowe jako szczególne postępowanie administracyjne*, „Państwo i Prawo” 1980, nr 6
- Mastalski R., *Prawo podatkowe*, Warszawa 2016
- Mastalski R., *Stosowanie prawa podatkowego*, Warszawa 2008
- Mastalski R., *Ustalanie podstawy wymiaru w polskim postępowaniu podatkowym*, Wrocław 1973
- Mastalski R., *Wprowadzenie do prawa podatkowego*, Warszawa 1995
- Masternak M., *Istota oraz rodzaje decyzji podatkowych*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 1999, nr 3-4
- Masternak M., *Postępowanie podatkowe, kontrola podatkowa oraz inne procedury stosowane w sprawach podatkowych*, [w:] B. Brzeziński (red.), *Prawo podatkowe. Teoria. Instytucje. Funkcjonowanie*, Toruń 2009
- Masternak M., *Rodzaje postępowań w sprawach podatkowych*, [w:] *Księga pamiątkowa ku czci docenta Eligiusza Drgasa. Studia z zakresu Ordynacji podatkowej*, Toruń 1998
- Mazur R., [w:] W. Lachiewicz, A. Talik (red.), *Dotacje z budżetów jednostek samorządu terytorialnego*, Warszawa 2017
- Meisel F., *Steuertechnik, neubearbeitet von W. Gerloff*, [w:] *Handbuch der Finanzwissenschaft. Zweiter Band*, bearbeitet von W. Bickel et al., Tübingen 1956
- Melezini A., Teszner K., *Kontrola celno-skarbowa – wybrane aspekty ustrojowe i proceduralne*, „Białostockie Studia Prawnicze” 2019, Vol. 24, nr 3
- Merk W., *Steuerschuldrecht*, Tübingen 1926
- Michalski J., *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2002
- Michór A., *O charakterze odpowiedzialności administracyjnej*, *Acta Universitatis Wratislaviensis* No 2642, „Przegląd Prawa i Administracji” 2004, t. LX
- Miemiec W., [w:] J. Boć (red.), *Konstytucje Rzeczypospolitej oraz komentarz do Konstytucji RP z 1997 roku*, Wrocław 1998
- Miemiec W., *Przesłanki determinujące zwrot środków przeznaczonych na finansowanie programów realizowanych przez JST z udziałem bezzwrotnych środków europejskich*, „Finanse Komunalne” 2012, nr 1-2

- Miernik A., *Charakter prawny opłaty planistycznej w świetle orzecznictwa sądów administracyjnych przed wejściem w życie ustawy o finansach publicznych z 27 sierpnia 2009 r. i po nim*, „Prawo Budżetowe Państwa i Samorządu” 2019, Vol. 7, No 1
- Miernik A., *Problematyka podstawy prawnej postępowania w sprawie zwrotu dotacji udzielanych z budżetu jednostek samorządu terytorialnego*, „Prawo Budżetowe Państwa i Samorządu” 2016, Vol. 4, No 4
- Mikos-Sitek A., [w:] A. Mikos-Sitek, P. Zapadka, *Prawo finansów publicznych*, Warszawa 2018
- Mikos-Sitek A., [w:] W. Misiąg (red. nauk.), *Ustawa o finansach publicznych. Komentarz*, Warszawa 2015
- Mirek I., *Daniny publiczne w prawie niemieckim*, Warszawa 1999
- Misiąg W., [w:] W. Misiąg (red. nauk.), *Ustawa o finansach publicznych. Ustawa o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych. Komentarz*, Warszawa 2019, komentarz do art. 60 u.f.p., Legalis/el.
- Missala W., Wolbach Ł., *Likwidacja spółki kapitałowej. Prawo, podatki, rachunkowość*, W. Missala (red. nauk.), Warszawa 2013
- Morawski L., *Wykładowia w orzecznictwie sądów. Komentarz*, Toruń 2002
- Niewiadomski Z., *Samorząd terytorialny a planowanie przestrzenne. Nowe instytucje prawne*, „Samorząd Terytorialny” 1995, nr 6
- Niezgódka-Medek M., [w:] S. Babiarz, B. Dauter, B. Gruszczyński, R. Hauser, A. Kabat, M. Niezgódka-Medek, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2004
- Nita A., *Stosunek podatkowoprawny*, [w:] B. Brzeziński (red.), *Prawo podatkowe. Teoria. Instytucje. Funkcjonowanie*, Toruń 2009
- Nita A., *Stosunek prawnopodatkowy. Obowiązek i zobowiązanie podatkowe*, Kraków 1999
- Nowacki J., [w:] J. Nowacki, Z. Tobor, *Wstęp do prawoznawstwa*, Warszawa 1993
- Nowacki J., *Odpowiednie stosowanie przepisów prawa*, „Państwo i Prawo” 1964, nr 3
- Nowacki J., *Prawo publiczne – prawo prywatne*, Katowice 1992
- Nowacki J., *Studia z teorii prawa*, Kraków 2003
- Nowak M.J., *Planowanie i zagospodarowanie przestrzenne. Komentarz do ustawy i przepisów powiązanych*, Warszawa 2020, komentarz do art. 37, Legalis/el.
- Nowak T., Art. 245, [w:] H. Dzwonkowski (red.), *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2020, Legalis/el.

- Nowicki H., *Sankcja w teorii prawa*, [w:] R. Hauser, Z. Niewiadomski, A. Wróbel (red.), *System prawa administracyjnego*, t. 7. *Prawo administracyjne materialne*, Warszawa 2012
- Ofiarski Z., [w:] M. Karlikowska, W. Miemiec, Z. Ofiarski, K. Sawicka, *Ustawa o finansach publicznych. Komentarz*, Wrocław 2010
- Ofiarski Z., *Ogólne prawo podatkowe. Zagadnienia materialnoprawne i proceduralne*, Warszawa 2013
- Ofiarski Z. (red. nauk.), *Ustawa o finansach publicznych. Komentarz*, fragment komentarza: *Wprowadzenie*, Warszawa 2020
- Olczyk M., *Operat szacunkowy jako dowód w postępowaniu administracyjnym*, „Rynek-Społeczeństwo-Kultura” 2017, t. 26, nr specjalny, <https://www.kwartalnikrsk.pl/assets/rsk-specjalny-2017-olczyk-operat-szacunkowy-jako-dowod-w-postepowaniu-administracyjnym.pdf>
- Olesińska A., *Polskie prawo podatkowe*, Toruń 2012
- Olesińska A., *Prawo podatkowe*, Toruń 2004
- Olszowy W., *Decyzja podatkowa. Podejmowanie i kontrola*, Warszawa 1997
- Oniszczyk J., *Podatki i inne daniny w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego*, Warszawa 2001
- Osiński A., *Postępowanie mandatowe jako przykład postępowania opartego na prawie procesowym, w którym dochodzi do kumulacji funkcji procesowych*, [w:] T. Grzegorzczak, J. Izydorczyk, R. Olszewski (red. nauk.), *Z problematyki funkcji procesu karnego*, Warszawa 2013
- Ostrowska A., *Oplata z tytułu wzrostu wartości nieruchomości w związku z uchwaleniem (zmianą) miejscowego planu zagospodarowania przestrzennego (wybrane zagadnienia)*, [w:] J. Parchomiuk, B. Uliasz, E. Kruk (red.), *Dziesięć lat reformy ustrojowej administracji publicznej w Polsce*, Warszawa 2009
- Owsiak S., *Finanse publiczne. Teoria i praktyka*, Warszawa 2005
- Owsiak S., *Finanse publiczne. Współczesne ujęcie*, Warszawa 2017
- Papke-Olszauskas K., *Mandat karny gotówkowy w Kodeksie postępowania w sprawach o wykroczenia – problematyka art. 98 k.p.w.*, „Gdańskie Studia Prawnicze. Zagadnienia prawa karnego”, J. Warylewski (red.), 2008, t. XIX
- Pawlikowska A., [w:] W. Lachiewicz, A. Pawlikowska, *Dotacje oświatowe*, Warszawa 2018
- Pawlikowska A., Lachiewicz W., [w:] W. Lachiewicz, A. Pawlikowska, *Dotacje oświatowe*, Warszawa 2018

- Pawlikowska A., Lachiewicz W., [w:] W. Lachiewicz, A. Pawlikowska, *Dotacje oświatowe*, W. Warszawa 2019
- Piech K., *Postępowanie w sprawach celnych. Nowa procedura czy powrót do kodeksu postępowania administracyjnego?*, [w:] R. Dowgier, M. Popławski (red.), *Ordynacja podatkowa. Zmiany w ogólnym prawie podatkowym*, Białystok 2016
- Piech K., *Prawnoprocesowe problemy solidarnej odpowiedzialności za dług celny (część pierwsza)*, „Monitor Prawa Podatkowego i Celnego” 2007, nr 7
- Pietrasz P., [w:] C. Kosikowski, L. Etel, R. Dowgier, P. Pietrasz, S. Presnarowicz, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2007
- Pietrasz P., Siemieniako J., [w:] P. Pietrasz (red.), J. Siemieniako, E. Wróblewska, *Czynniki zmniejszające rolę władczych form działania administracji skarbowej w realizacji zobowiązań podatkowych*, Warszawa-Białystok 2013
- Pietrasz P., *Protokół badania ksiąg i protokół kontroli – wybrane zagadnienia*, [w:] M. Popławski (red.), *Ordynacja podatkowa. Zagadnienia proceduralne*, Białystok 2011
- Pietrasz P., Siemieniako J., *Znaczenie oświadczeń podatnika w rozstrzyganiu spraw podatkowych*, [w:] R. Dowgier (red.), *Ordynacja podatkowa. Rozstrzygnięcia organów podatkowych i skarbowych*, Białystok 2014
- Pietrasz P., Suwaj R., *Procedura wymierzenia opłaty planistycznej*, [w:] G. Liszewski (red.), *Opłaty samorządowe w Polsce – problemy praktyczne*, Białystok 2010
- Pietrasz P., Szczepańska I., *Nowe technologie w podatkowym postępowaniu dowodowym – wybrane zagadnienia*, [w:] R. Dowgier (red.), *Ordynacja podatkowa. Stan obecny i kierunki zmian*, Białystok 2015
- Piszc A., *Art. 92a*, [w:] M. Etel, A. Piszcz (red.), *Ustawa o transporcie drogowym. Komentarz*, Warszawa 2020, Legalis/el.
- Piszc A., *Art. 93*, [w:] M. Etel, A. Piszcz (red.), *Ustawa o transporcie drogowym. Komentarz*, Warszawa 2020, Legalis/el.
- Piszko A., [w:] L. Marciniak, E. Piotrowska-Albin (red.), *Dotacje oświatowe po zmianach*, Warszawa 2018
- Piszko A., *Finansowanie zadań oświatowych. Nowe zasady przyznawania i rozliczania dotacji*, Warszawa 2018
- Popławski M., [w:] C. Kosikowski, L. Etel, R. Dowgier, P. Pietrasz, M. Popławski, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2009
- Proskin L., *Decyzja w postępowaniu administracyjnym*, „Zeszyty Naukowe WSOWL” 2011, Nr 4 (162), <https://zeszyty-naukowe.awl.edu.pl/resources/html/article/details?id=40807>

- Przybysz P., [w:] M. Wierzbowski (red.), *Prawo administracyjne*, Warszawa 2015
- Przybysz P., *Egzekucja administracyjna*, Warszawa 1999
- Pulka Z., *Pojęcie władzy państwowej w prawoznawstwie PRL*, Wrocław 1993
- Pulka Z., *Władztwo administracyjne jako szczególna postać władzy państwowej*, *Acta Universitatis Wratislaviensis*, No 1313, „Prawo” 1992, t. CCVI
- Redelbach A., Wronkowska S., Ziemiński Z., *Zarys teorii państwa i prawa*, Warszawa 1994
- Robakowska M., *Zmiany w administracyjnych karach pieniężnych*, „Co do zasady. Studia i analizy prawne”, <https://codozasady.pl/p/zmiany-w-administracyjnych-karach-pienieznych>
- Rokicka-Murszewska K., *Administracyjnoprawne aspekty opłaty planistycznej*, Toruń 2019
- Rot H., *Wstęp do nauk prawnych*, Wrocław 1992
- Rutkowski K., *Decyzja w sprawie stwierdzenia nadpłaty a decyzja określająca wysokość zobowiązania podatkowego*, „Monitor Podatkowy” 2011, nr 7, Legalis/el.
- Sadowski W., *Teoria podejmowania decyzji. Wstęp do badań operacyjnych*, Warszawa 1976
- Salachna J.M., *Środki publiczne, ich formy prawne oraz zasady realizacji w sektorze finansów publicznych*, [w:] E. Ruśkowski (red.), *System Prawa Finansowego*, t. II. *Prawo finansowe sektora finansów publicznych*, Warszawa 2010
- Serafin E., *Skutki prawne uchwalenia miejscowego planu zagospodarowania przestrzennego*, „*Annales Universitatis Mariae Curie-Skłodowska, Sectio G. Ius*” 2018, Vol. 65, No 2
- Sędkowska A., Stelmaszczyk K., *Nieprawidłowości w doręczaniu decyzji podatkowych ustalane podczas kontroli gospodarki finansowej prowadzonej przez regionalne izby obrachunkowe*, „Finanse Komunalne” 2008, nr 6
- Skoczylas A., *Odesłania w postępowaniu sądowoadministracyjnym*, Warszawa 2001
- Skowron A., *Postępowanie mandatowe w kodeksie karnym skarbowym*, „Prokuratura i Prawo” 2001, nr 5
- Skowronek G., *Kodeks karny skarbowy. Komentarz*, Warszawa 2020, Legalis/el.
- Smoleń P., *Art. 13*, [w:] H. Dzwonkowski (red.), *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2020, Legalis/el.

- Smoleń P., *Kontrowersje dotyczące charakteru prawnego renty planistycznej*, [w:] K. Święch, A. Zalcewicz (red. nauk.), *Sanacja finansów publicznych w Polsce. Aspekty prawne i ekonomiczne*, Szczecin 2005
- Sochacki D., *Środki oddziaływania wychowawczego. Postępowanie mandatowe. Zasady postępowania i dokumentowania czynności*, Słupsk 2014
- Sroczyński M., [w:] P. Bohatyrewicz, S. Firkowski, M. Piotrowski, M. Przybylski, Ł. Sadkowski, M. Sroczyński, K. Sołoniewicz, *Procedury podatkowe i administracyjne 2018 w jednostkach samorządu terytorialnego*, Warszawa 2018
- Stahl M., [w:] M. Stahl (red. nauk.), *Prawo administracyjne. Pojęcia, instytucje, zasady w teorii i orzecznictwie*, Warszawa 2009
- Stahl M., *Organy podatkowe w świetle teorii prawa administracyjnego i Ordynacji podatkowej*, [w:] B. Brzeziński, C. Kosikowski (red.), *Studia nad Ordynacją podatkową*, Łódź-Toruń 1999
- Stahl M., *Sankcje administracyjne – problemy węzłowe*, [w:] M. Stahl, R. Lewicka, M. Lewicki (red.), *Sankcje administracyjne. Blaski i cienie*, Warszawa 2011
- Starościak J., *Stosunek administracyjnoprawny*, [w:] T. Rabska, J. Łętowski (red.), *System prawa administracyjnego*, t. III, Wrocław-Warszawa-Kraków-Gdańsk 1978
- Starościak J., *Zagadnienia budowy systemu postępowania administracyjnego*, [w:] E. Iserzon, J. Starościak, W. Dawidowicz, *Podstawowe zagadnienia postępowania administracyjnego*, Warszawa 1955
- Stawiński M., *Dopuszczalność udzielania ulg w zapłacie kar pieniężnych nakładanych na podstawie ustawy o międzynarodowym przemieszczaniu odpadów*, *Acta Universitatis Wratislaviensis* No 3705, „Prawo” 2016, t. CCCXX
- Stelmasiak J., Falczyński W., *Glosa do wyroku NSA z dnia 3 września 2004 r., OSK 520/04*, „Orzecznictwo Sądów Polskich” 2005, poz. 91
- Stelmaszczyk K., *Zupełność regulacji ustawowej w zakresie dotacji z budżetów jednostek samorządu terytorialnego a ochrona publicznych zasobów finansowych – wprowadzenie do problematyki*, [w:] J.M. Salachna, K. Stelmaszczyk, P. Borzowski (red.), *Prawo i Administracja dla Regionu. Nr 4. Zagadnienia prawnofinansowe*, Wałbrzych 2016
- Supernat J., *Modelowanie i modele*, Instytut Nauk Administracyjnych, Uniwersytet Wrocławski, www.supernat.pl/wyklady/plk/i_9_0_Modelowanie_i_modele.ppt
- Szalewska M., [w:] R. Hauser, Z. Niewiadomski, A. Wróbel (red.), *System Prawa Administracyjnego*, t. 7. *Prawo administracyjne materialne*, Warszawa 2012

- Szatkowski J., *Wszczęcie postępowania podatkowego*, [w:] R. Dowgier (red.), *Ordynacja podatkowa. Stan obecny i kierunki zmian*, Białystok 2015
- Szumski J., *Mandat za wykroczenie*, „Palestra” 1996, nr 1-2
- Ślifirczyk M., *Niepodatkowe należności budżetowe – pojęcie i systematyka*, „Gdańskie Studia Prawnicze” 2007, t. XVI
- Światłowski A., *Art. 96*, [w:] A. Sakowicz (red.), *Kodeks postępowania w sprawach o wykroczenia. Komentarz*, Warszawa 2018, Legalis/el.
- Światłowski A., *Art. 98*, [w:] A. Sakowicz (red.), *Kodeks postępowania w sprawach o wykroczenia. Komentarz*, Warszawa 2018, Legalis/el.
- Światłowski A., *Jedna czy wiele procedur karnych. Z zagadnień wewnętrznego zróżnicowania form postępowania karnego rozpoznawczego*, Sopot 2008
- Światłowski A.R., [w:] G. Bogdan, A. Nita, Z. Radzikowska, A.R. Światłowski, *Kodeks karny skarbowy z komentarzem*, Gdańsk 2000
- Święch-Kujawska K., *Charakter prawny opłaty reklamowej i jej elementy konstrukcyjne*, „Acta Iuris Stetinensis” 2019, nr 1 (25)
- Teszner K., *Administracja podatkowa i kontrola skarbowa w Polsce*, Warszawa 2012
- Teszner K., *Czynności sprawdzające jako forma nadzoru podmiotów administracji podatkowej w zakresie realizacji zobowiązań podatkowych*, [w:] R. Dowgier (red.), *Ordynacja podatkowa. Kontrola realizacji zobowiązań podatkowych*, Białystok 2012
- Teszner K., *Organy podatkowe i quasi-podatkowe – problemy wynikające z wadliwej legislacji Ordynacji podatkowej*, [w:] L. Etel et al., *Ordynacja podatkowa w praktyce. Materiały konferencyjne*, Białystok 2007
- Teszner K., *Pozycja organów podatkowych w postępowaniu podatkowym i kontrolnym – wybrane problemy*, „Studia Elckie” 10 (2008)
- Teszner K., *Wpływ reformy administracji skarbowej na podatkowe postępowanie wyjaśniające* [w:] R. Dowgier, M. Popławski (red.), *Ordynacja podatkowa. Zmiany w ogólnym prawie podatkowym*, Białystok 2016
- Tipke K., Kruse W., *Kommentar zur Abgabenordnung und Finanzgerichtsordnung*, Köln 1992
- Tokarski J. (red. nauk.), *Słownik wyrazów obcych PWN*, Warszawa 1980
- Tużnik M., *Postępowanie mandatowe w postępowaniu karnym skarbowym*, „Ius Novum” 2011, nr 3

- Ura E., *Wójt, zarząd powiatu i zarząd województwa jako organy wykonawcze jednostek samorządu terytorialnego – porównanie ich statusu prawnego*, [w:] M. Stec, K. Małysa-Sulińska (red. nauk.), *Pozycja ustrojowa organów wykonawczych jednostek samorządu terytorialnego*, Warszawa 2014
- Uśák M., *Niepodatkowe należności budżetowe w nowej ustawie o finansach publicznych*, „Finanse Komunalne” 2010, nr 4
- Uśák M., *Wybrane problemy regulacji danin publicznych związanych z obrotem nieruchomości*, [w:] K. Święch, A. Zalcewicz (red. nauk.), *Sanacja finansów publicznych w Polsce. Aspekty prawne i ekonomiczne*, Szczecin 2005
- Walczak P., [w:] A. Walasik, A. Babczuk, A. Talik (red.), *Dotacje z budżetów jednostek samorządu terytorialnego. Planowanie, udzielanie, rozliczanie*, Warszawa 2013
- Walczak P., *Art. 61*, [w:] P. Walczak (red.), *Ustawa o finansach publicznych. Komentarz dla jednostek samorządowych*, Warszawa 2017, Legalis/el.
- Weralski M., *Polskie prawo finansowe*, Warszawa 1978
- Wierzbowski M., Wiktorowska A., [w:] M. Wierzbowski (red.), *Prawo administracyjne*, Warszawa 2009
- Wincenciak M., *Sankcje w prawie administracyjnym i procedura ich wymierzania*, Warszawa 2008
- Wolański R., *System podatkowy w Polsce*, Kraków 2004
- Wójtowicz W., [w:] P. Smoleń, W. Wójtowicz (red.), *Prawo podatkowe*, Warszawa 2017
- Wójtowicz W., *Pojęcie danin publicznych*, [w:] L. Etel (red.), *System prawa finansowego*, t. III. *Prawo daninowe*, Warszawa 2010
- Wronkowska S., [w:] S. Wronkowska, Z. Ziemiński, *Zarys teorii prawa*, Poznań 2001
- Wronkowska S., *Analiza pojęcia prawa podmiotowego*, Poznań 1973
- Wróbel A., [w:] K. Choraży, W. Taras, A. Wróbel, *Postępowanie administracyjne, egzekucyjne i sądownicze*, Warszawa 2009
- Wróblewski J., [w:] W. Lang, J. Wróblewski, S. Zawadzki, *Teoria państwa i prawa*, Warszawa 1986
- Wróblewski J., *Teoria racjonalnego tworzenia prawa*, Wrocław-Warszawa-Kraków-Gdańsk-Łódź 1985
- Wszółkowski D., *Oplata planistyczna – duże skutki małej zmiany*, „Casus” wiosna 2009, nr 51
- Zagrodnik J., *Art. 138*, [w:] L. Wilk, J. Zagrodnik, *Kodeks karny skarbowy. Komentarz*, Warszawa 2018, Legalis/el.

- Zagrodnik J., *Rozdział 15. Postępowanie mandatowe. Uwagi ogólne*, [w:] L. Wilk, J. Zagrodnik, *Kodeks karny skarbowy. Komentarz*, Warszawa 2018, Legalis/el.
- Zakrzewska M., *Model prawny udziału organizacji społecznych w ochronie środowiska*, Warszawa 2018
- Zalewski D., *Dowód z czynności sprawdzających w praktyce działania organów kontroli skarbowej*, [w:] R. Dowgier (red.), *Ordynacja podatkowa. Dowody w postępowaniu podatkowym*, Białystok 2013
- Zieliński M., *Wykładnia prawa. Zasady. Reguły. Wskazówki*, Warszawa 2002
- Zięba B., *Czynności sprawdzające w świetle ustawy Ordynacja podatkowa*, [w:] B. Kucia-Guściora, M. Münnich, L. Bielecki, A. Krukowski, *Ordynacja podatkowa w teorii i praktyce*, Lublin 2008
- Zimmermann J., *Prawo administracyjne*, Warszawa 2016
- Ziółkowska W., *Finanse publiczne. Teoria i zastosowanie*, Poznań 2000
- Zubrzycki J., [w:] B. Adamiak, J. Borkowski, P. Borszowski, R. Mastalski, J. Zubrzycki, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Wrocław 2017

Wykaz aktów prawa unijnego

- Traktat ustanawiający Wspólnotę Europejską (Dz. Urz. UE 2006 C 321E, wersja skonsolidowana)
- Rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 952/2013 z dnia 9 października 2013 r. ustanawiające unijny kodeks celny (Dz. Urz. UE L 2013 Nr 269, s. 1, ze zm.)

Wykaz aktów prawa krajowego

- Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r. (Dz. U. Nr 78, poz. 483 ze zm.)
- Ustawa z dnia 14 czerwca 1960 r. – Kodeks postępowania administracyjnego (t.j. Dz. U. z 2021 r. poz. 735)
- Ustawa z dnia 23 kwietnia 1964 r. – Kodeks cywilny (t.j. Dz. U. z 2020 r. poz. 1740 ze zm.)
- Ustawa z dnia 17 czerwca 1966 r. o postępowaniu egzekucyjnym w administracji (t.j. Dz. U. z 2020 r. poz. 1427 ze zm.)

- Ustawa z dnia 20 maja 1971 r. – Kodeks wykroczeń (t.j. Dz. U. z 2021 r. poz. 281 ze zm.)
- Ustawa z dnia 26 czerwca 1974 r. – Kodeks pracy (t.j. Dz. U. z 2020 r. poz. 1320 ze zm.)
- Ustawa z dnia 19 grudnia 1980 r. o zobowiązaniach podatkowych (t.j. Dz. U. z 1993 r. Nr 108, poz. 486 ze zm.)
- Ustawa z dnia 25 września 1981 r. o przedsiębiorstwach państwowych (t.j. Dz. U. z 2020 r. poz. 1644 ze zm.)
- Ustawa z dnia 21 marca 1985 r. o drogach publicznych (t.j. Dz. U. z 2020 r. poz. 470 ze zm.)
- Ustawa z dnia 31 stycznia 1989 r. o gospodarce finansowej przedsiębiorstw państwowych (t.j. Dz. U. z 2020 r. poz. 1998)
- Ustawa z dnia 8 marca 1990 r. o samorządzie gminnym (t.j. Dz. U. z 2020 r. poz. 713 ze zm.)
- Ustawa z dnia 6 kwietnia 1990 r. o Policji (t.j. Dz. U. z 2020 r. poz. 360 ze zm.)
- Ustawa z dnia 12 października 1990 r. o Straży Granicznej (t.j. Dz. U. z 2020 r. poz. 305 ze zm.)
- Ustawa z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (t.j. Dz. U. z 2019 r. poz. 1170 ze zm.)
- Ustawa z dnia 21 marca 1991 r. o obszarach morskich Rzeczypospolitej Polskiej i administracji morskiej (t.j. Dz. U. z 2020 r. poz. 2135 ze zm.)
- Ustawa z dnia 7 września 1991 r. o systemie oświaty (t.j. Dz. U. z 2020 r. poz. 1327 ze zm.)
- Ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (t.j. Dz. U. z 2020 r. poz. 1406 ze zm.)
- Ustawa z dnia 7 lipca 1994 r. o zagospodarowaniu przestrzennym (t.j. Dz. U. z 1999 r. Nr 15, poz. 139 ze zm.)
- Ustawa z dnia 3 lutego 1995 r. o ochronie gruntów rolnych i leśnych (t.j. Dz. U. z 2017 r. poz. 1161 ze zm.)
- Ustawa z dnia 13 października 1995 r. – Prawo łowieckie (t.j. Dz. U. z 2020 r. poz. 1683)
- Ustawa z dnia 1 grudnia 1995 r. o wpłatach z zysku przez jednoosobowe spółki Skarbu Państwa (t.j. Dz. U. z 2020 r. poz. 16)
- Ustawa z dnia 10 kwietnia 1997 r. – Prawo energetyczne (t.j. Dz. U. z 2021 r. poz. 716 ze zm.)
- Ustawa z dnia 8 maja 1997 r. o poręczeniach i gwarancjach udzielanych przez Skarb Państwa oraz niektóre osoby prawne (t.j. Dz. U. z 2021 r. poz. 442)
- Ustawa z dnia 20 czerwca 1997 r. – Prawo o ruchu drogowym (t.j. Dz. U. z 2021 r. poz. 450 ze zm.)

- Ustawa z dnia 21 sierpnia 1997 r. o gospodarce nieruchomościami (t.j. Dz. U. z 2020 r. poz. 1990 ze zm.)
- Ustawa z dnia 27 sierpnia 1997 r. o rehabilitacji zawodowej i społecznej oraz zatrudnianiu osób niepełnosprawnych (t.j. Dz. U. z 2021 r. poz. 573)
- Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. o Narodowym Banku Polskim (t.j. Dz. U. z 2020 r. poz. 2027)
- Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (t.j. Dz. U. z 2020 r. poz. 1325 ze zm.)
- Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. o strażach gminnych (t.j. Dz. U. z 2019 r. poz. 1795 ze zm.)
- Ustawa z dnia 5 czerwca 1998 r. o samorządzie powiatowym (t.j. Dz. U. z 2020 r. poz. 920)
- Ustawa z dnia 5 czerwca 1998 r. o samorządzie województwa (t.j. Dz. U. z 2020 r. poz. 1668 ze zm.)
- Ustawa z dnia 24 lipca 1998 r. o zmianie niektórych ustaw określających kompetencje organów administracji publicznej – w związku z reformą ustrojową państwa (Dz. U. Nr 106, poz. 668 ze zm.)
- Ustawa z dnia 26 listopada 1998 r. o finansach publicznych (t.j. Dz. U. z 2003 r. Nr 15, poz. 148 ze zm.)
- Ustawa z dnia 10 września 1999 r. – Kodeks karny skarbowy (t.j. Dz. U. z 2021 r. poz. 408 ze zm.)
- Ustawa z dnia 9 września 2000 r. o podatku od czynności cywilnoprawnych (t.j. Dz. U. z 2020 r. poz. 815 ze zm.)
- Ustawa z dnia 21 grudnia 2000 r. o żegludze śródlądowej (t.j. Dz. U. z 2020 r. poz. 1863)
- Ustawa z dnia 27 kwietnia 2001 r. – Prawo ochrony środowiska (t.j. Dz. U. z 2020 r. poz. 1219 ze zm.)
- Ustawa z dnia 7 czerwca 2001 r. o zbiorowym zaopatrzeniu w wodę i zbiorowym odprowadzaniu ścieków (t.j. Dz. U. z 2020 r. poz. 2028 ze zm.)
- Ustawa z dnia 24 sierpnia 2001 r. – Kodeks postępowania w sprawach o wykroczenia (t.j. Dz. U. z 2021 r. poz. 457)
- Ustawa z dnia 6 września 2001 r. o transporcie drogowym (t.j. Dz. U. z 2021 r. poz. 919)
- Ustawa z dnia 3 lipca 2002 r. – Prawo lotnicze (t.j. Dz. U. z 2020 r. poz. 1970 ze zm.)
- Ustawa z dnia 12 września 2002 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz o zmianie niektórych innych ustaw (Dz. U. Nr 169, poz. 1387 ze zm.)

- Ustawa z dnia 10 października 2002 r. o minimalnym wynagrodzeniu za pracę (t.j. Dz. U. z 2020 r. poz. 2207)
- Ustawa z dnia 27 marca 2003 r. o planowaniu i zagospodarowaniu przestrzennym (t.j. Dz. U. z 2021 r. poz. 741 ze zm.)
- Ustawa z dnia 28 marca 2003 r. o transporcie kolejowym (t.j. Dz. U. z 2020 r. poz. 1043 ze zm.)
- Ustawa z dnia 24 kwietnia 2003 r. o działalności pożytku publicznego i o wolontariacie (t.j. Dz. U. z 2020 r. poz. 1057 ze zm.)
- Ustawa z dnia 9 lipca 2003 r. o zatrudnianiu pracowników tymczasowych (t.j. Dz. U. z 2019 r. poz. 1563)
- Ustawa z dnia 23 lipca 2003 r. o ochronie zabytków i opiece nad zabytkami (t.j. Dz. U. z 2021 r. poz. 710 ze zm.)
- Ustawa z dnia 12 grudnia 2003 r. o ogólnym bezpieczeństwie produktów (t.j. Dz. U. z 2021 r. poz. 222)
- Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o organizacji niektórych rynków rolnych (t.j. Dz. U. z 2018 r. poz. 945 ze zm.)
- Ustawa z dnia 12 marca 2004 r. o pomocy społecznej (t.j. Dz. U. z 2020 r. poz. 1876 ze zm.)
- Ustawa z dnia 19 marca 2004 r. – Prawo celne (t.j. Dz. U. z 2020 r. poz. 1382 ze zm.)
- Ustawa z dnia 16 kwietnia 2004 r. o administrowaniu obrotem towarowym z zagranicą (t.j. Dz. U. z 2019 r. poz. 1606)
- Ustawa z dnia 20 kwietnia 2004 r. o promocji zatrudnienia i instytucjach rynku pracy (t.j. Dz. U. z 2020 r. poz. 1409 ze zm.)
- Ustawa z dnia 16 lipca 2004 r. – Prawo telekomunikacyjne (t.j. Dz. U. z 2021 r. poz. 576)
- Ustawa z dnia 30 czerwca 2005 r. o finansach publicznych (Dz. U. Nr 249, poz. 2104 ze zm.)
- Ustawa z dnia 7 lipca 2005 r. o działalności lobbingsowej w procesie stanowienia prawa (t.j. Dz. U. z 2017 r. poz. 248)
- Ustawa z dnia 28 lipca 2005 r. o zmianie ustawy – Kodeks karny skarbowy oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. Nr 178, poz. 1479)
- Ustawa z dnia 22 lipca 2006 r. o paszach (t.j. Dz. U. z 2021 r. poz. 278)
- Ustawa z dnia 25 sierpnia 2006 r. o bezpieczeństwie żywności i żywienia (t.j. Dz. U. z 2020 r. poz. 2021 ze zm.)
- Ustawa z dnia 6 grudnia 2006 r. o zasadach prowadzenia polityki rozwoju (t.j. Dz. U. z 2019 r. poz. 1295 ze zm.)

- Ustawa z dnia 16 lutego 2007 r. o ochronie konkurencji i konsumentów (t.j. Dz. U. z 2021 r. poz. 275)
- Ustawa z dnia 13 kwietnia 2007 r. o Państwowej Inspekcji Pracy (t.j. Dz. U. z 2019 r. poz. 1251)
- Ustawa z dnia 10 lipca 2007 r. o nawozach i nawożeniu (t.j. Dz. U. z 2021 r. poz. 76)
- Ustawa z dnia 3 października 2008 r. o udostępnianiu informacji o środowisku i jego ochronie, udziale społeczeństwa w ochronie środowiska oraz o ocenach oddziaływania na środowisko (t.j. Dz. U. z 2021 r. poz. 247 ze zm.)
- Ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (t.j. Dz. U. z 2021 r. poz. 305)
- Ustawa z dnia 16 grudnia 2010 r. o publicznym transporcie zbiorowym (t.j. Dz. U. z 2020 r. poz. 1944 ze zm.)
- Ustawa z dnia 12 maja 2011 r. o wyrobie i rozlewie wyrobów winiarskich, obrocie tymi wyrobami i organizacji rynku wina (t.j. Dz. U. z 2020 r. poz. 1891)
- Ustawa z dnia 9 czerwca 2011 r. – Prawo geologiczne i górnicze (t.j. Dz. U. z 2020 r. poz. 1064 ze zm.)
- Ustawa z dnia 30 czerwca 2011 r. o wdrożeniu naziemnej telewizji cyfrowej (t.j. Dz. U. z 2016 r. poz. 649)
- Ustawa z dnia 31 sierpnia 2012 r. o Państwowej Komisji Badania Wypadków Morskich (t.j. Dz. U. z 2019 r. poz. 1374)
- Ustawa z dnia 14 września 2012 r. o etykietowaniu energetycznym produktów związanych z energią (t.j. Dz. U. z 2020 r. poz. 378)
- Ustawa z dnia 9 listopada 2012 r. o nasiennictwie (t.j. Dz. U. z 2021 r. poz. 129)
- Ustawa z dnia 8 marca 2013 r. o środkach ochrony roślin (t.j. Dz. U. z 2020 r. poz. 2097)
- Ustawa z dnia 8 marca 2013 r. o zmianie ustawy o ochronie gruntów rolnych i leśnych (Dz. U. poz. 503)
- Ustawa z dnia 13 czerwca 2013 r. o gospodarce opakowaniami i odpadami opakowaniowymi (t.j. Dz. U. z 2020 r. poz. 1114)
- Ustawa z dnia 24 stycznia 2014 r. o zmianie ustawy o zasadach prowadzenia polityki rozwoju oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. poz. 379)
- Ustawa z dnia 9 maja 2014 r. o informowaniu o cenach towarów i usług (t.j. Dz. U. z 2019 r. poz. 178)
- Ustawa z dnia 11 lipca 2014 r. o zasadach realizacji programów w zakresie polityki spójności finansowanych w perspektywie finansowej 2014-2020 (t.j. Dz. U. z 2020 r. poz. 818 ze zm.)

- Ustawa z dnia 15 stycznia 2015 r. o ochronie zwierząt wykorzystywanych do celów naukowych lub edukacyjnych (t.j. Dz. U. z 2019 r. poz. 1392 ze zm.)
- Ustawa z dnia 12 czerwca 2015 r. o systemie handlu uprawnieniami do emisji gazów cieplarnianych (t.j. Dz. U. z 2021 r. poz. 332)
- Ustawa z dnia 10 lipca 2015 r. o administracji podatkowej (Dz. U. poz. 1269 ze zm.)
- Ustawa z dnia 10 września 2015 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. poz. 1649 ze zm.)
- Ustawa z dnia 13 kwietnia 2016 r. o systemach oceny zgodności i nadzoru rynku (t.j. Dz. U. z 2021 r. poz. 514)
- Ustawa z dnia 20 maja 2016 r. o efektywności energetycznej (t.j. Dz. U. z 2021 r. poz. 468 ze zm.)
- Ustawa z dnia 10 czerwca 2016 r. o delegowaniu pracowników w ramach świadczenia usług (t.j. Dz. U. z 2018 r. poz. 2206 ze zm.)
- Ustawa z dnia 22 czerwca 2016 r. o zmianie ustawy – Prawo celne oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. poz. 1228)
- Ustawa z dnia 19 lipca 2016 r. o dostępie do zasobów genetycznych i podziale korzyści z ich wykorzystania (t.j. Dz. U. z 2019 r. poz. 1594)
- Ustawa z dnia 16 listopada 2016 r. o Krajowej Administracji Skarbowej (t.j. Dz. U. z 2021 r. poz. 422 ze zm.)
- Ustawa z dnia 14 grudnia 2016 r. – Prawo oświatowe (t.j. Dz. U. z 2020 r. poz. 910 ze zm.)
- Ustawa z dnia 16 grudnia 2016 r. o zasadach zarządzania mieniem państwowym (t.j. Dz. U. z 2020 r. poz. 735 ze zm.)
- Ustawa z dnia 10 lutego 2017 r. o zmianie ustawy o finansach publicznych (Dz. U. poz. 659)
- Ustawa z dnia 7 kwietnia 2017 r. o zmianie ustawy – Kodeks postępowania administracyjnego oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. poz. 935)
- Ustawa z dnia 7 lipca 2017 r. o zmianie ustawy o zasadach realizacji programów w zakresie polityki spójności finansowanych w perspektywie finansowej 2014–2020 oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. poz. 1475)
- Ustawa z dnia 15 września 2017 r. o ochronie zdrowia przed następstwami korzystania z solarium (Dz. U. poz. 2111)
- Ustawa z dnia 27 października 2017 r. o finansowaniu zadań oświatowych (t.j. Dz. U. z 2020 r. poz. 2029 ze zm.)

- Ustawa z dnia 10 stycznia 2018 r. o ograniczeniu handlu w niedziele i święta oraz w niektóre inne dni (t.j. Dz. U. z 2021 r. poz. 936)
- Ustawa z dnia 21 lutego 2019 r. o zmianie ustawy o zasadach zarządzania mieniem państwowym oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. poz. 492)
- Ustawa z dnia 16 maja 2019 r. o Funduszu rozwoju przewozów autobusowych o charakterze użyteczności publicznej (t.j. Dz. U. z 2021 r. poz. 717)
- Ustawa z dnia 19 lipca 2019 r. o systemie rekompensat dla sektorów i podsektorów energochłonnych (t.j. Dz. U. z 2020 r. poz. 2228)
- Rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 21 października 2014 r. w sprawie utworzenia, organizacji i trybu działania Komisji Kodyfikacyjnej Ogólnego Prawa Podatkowego (Dz. U. poz. 1471 ze zm.)
- Rozporządzenie Prezesa Rady Ministrów z dnia 20 czerwca 2002 r. w sprawie „Zasad techniki prawodawczej” (t.j. Dz. U. z 2016 r. poz. 283)
- Rozporządzenie Prezesa Rady Ministrów z dnia 24 listopada 2003 r. w sprawie wysokości grzywien nakładanych w drodze mandatów karnych za wybrane rodzaje wykroczeń (t.j. Dz. U. z 2013 r. poz. 1624 ze zm.)
- Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 21 lutego 1996 r. w sprawie określenia terminów i trybu wpłat z zysku oraz wzorów i terminów składania deklaracji przez przedsiębiorstwa państwowe (Dz. U. Nr 21, poz. 99 ze zm.)
- Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 21 lutego 1996 r. w sprawie określenia trybu i terminów dokonywania wpłat z zysku oraz składania deklaracji przez jednoosobowe spółki Skarbu Państwa, a także określenia wzorów tych deklaracji (Dz. U. Nr 21, poz. 100 ze zm.)
- Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 13 listopada 2015 r. w sprawie właściwości miejscowej naczelnika urzędu skarbowego uprawnionego do poboru należności wynikających z grzywien nałożonych w drodze mandatu karnego (Dz. U. poz. 1977)
- Rozporządzenie Ministra Rozwoju i Finansów z dnia 24 lutego 2017 r. w sprawie terytorialnego zasięgu działania oraz siedzib dyrektorów izb administracji skarbowej, naczelników urzędów skarbowych i naczelników urzędów celno-skarbowych oraz siedziby dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej (Dz. U. poz. 393 ze zm.)
- Uchwała nr 105/VII/19 Rady Miasta Żory z dnia 25 kwietnia 2019 r. w sprawie trybu udzielania i rozliczania dotacji udzielanych z budżetu Miasta Żory publicznym i niepublicznym placówkom wychowania przedszkolnego, szkołom i placówkom oświatowym prowadzonym przez osoby fizyczne i prawne oraz trybu przeprowa-

dzania kontroli prawidłowości ich pobrania i wykorzystania (Dz. Urz. Woj. Śląskiego z 2019 r. poz. 3481)

Uchwała nr 135.XI.2019 Rady Miasta Częstochowy z dnia 16 maja 2019 r. w sprawie ustalenia trybu udzielania i rozliczania dotacji dla publicznych i niepublicznych podmiotów oświatowych oraz trybu przeprowadzania kontroli prawidłowości ich pobrania i wykorzystania (Dz. Urz. Woj. Śląskiego z 2019 r. poz. 3872)

Orzecznictwo Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej

Wyrok TSUE z dnia 10 lipca 1990 r., C-326/88, *Anklagemyndigheden przeciwko Hansen & Soen I/S*, ECLI:EU:C:1990:291

Wyrok TSUE z dnia 30 września 2003 r., C-167/01, *Kamer van Koophandel en Fabrieken voor Amsterdam przeciwko Inspire Art Ltd*, ECLI:EU:C:2003:512

Wyrok TSUE z dnia 15 stycznia 2004 r., C-230/01, *Intervention Board for Agricultural Produce przeciwko Penyrcoed Farming Partnership*, ECLI:EU:C:2004:20

Wyrok TSUE z dnia 23 listopada 2006 r., C-315/05, *Lidl Italia Srl przeciwko Comune di Arcole (VR)*, ECLI:EU:C:2006:736

Orzecznictwo Trybunału Konstytucyjnego

Wyrok TK z dnia 29 kwietnia 1998 r., K 17/97, OTK ZU 3/1998, poz. 30

Wyrok TK z dnia 12 stycznia 1999 r., P 2/98, Dz. U. z 1999 r. Nr 3, poz. 30

Wyrok TK z dnia 4 lipca 2002 r., P 12/01, Dz. U. z 2002 r. Nr 113, poz. 990

Wyrok TK z dnia 18 maja 2004 r., SK 38/03, Dz. U. z 2004 r. Nr 128, poz. 1351

Wyrok TK z dnia 14 czerwca 2004 r., SK 21/03, Dz. U. z 2004 r. Nr 144, poz. 1531

Wyrok TK z dnia 24 stycznia 2006 r., SK 52/04, Dz. U. z 2006 r. Nr 21, poz. 165

Wyrok TK z dnia 15 stycznia 2007 r., P 19/06, Dz. U. z 2007 r. Nr 10, poz. 69

Wyrok TK z dnia 31 marca 2008 r., SK 75/06, Dz. U. z 2008 r. Nr 57, poz. 349

Wyrok TK z dnia 7 lipca 2009 r., K 13/08, Dz. U. z 2009 r. Nr 112, poz. 936

Wyrok TK z dnia 14 października 2009 r., Kp 4/09, OTK ZU 9A/2009, poz. 134

Wyrok TK z dnia 25 marca 2010 r., P 9/08, Dz. U. z 2010 r. Nr 61, poz. 388

Wyrok TK z dnia 1 lipca 2014 r., SK 6/12, Dz. U. z 2014 r. poz. 926

Wyrok TK z dnia 15 lipca 2014 r., K 23/13, Dz. U. z 2014 r. poz. 969

Wyrok TK z dnia 30 września 2014 r., U 4/13, Dz. U. z 2014 r. poz. 1374

Wyrok TK z dnia 20 czerwca 2017 r., P 124/15, Dz. U. z 2017 r. poz. 1214

Orzecznictwo Sądu Najwyższego

Wyrok SN z dnia 18 października 1985 r., II CR 320/85, Legalis nr 24966

Wyrok SN – Izba Pracy, Ubezpieczeń Społecznych i Spraw Publicznych z dnia 13 lutego 2003 r., III RN 11/02, Legalis nr 59021

Orzecznictwo Naczelnego Sądu Administracyjnego

Uchwała Składu Siedmiu Sędziów NSA z dnia 12 października 1998 r., OPS 6/98, ONSA 1999, nr 1, poz. 3

Uchwała Składu Siedmiu Sędziów NSA z dnia 10 grudnia 2009 r., II OPS 3/09, Legalis nr 226255

Uchwała Składu Siedmiu Sędziów NSA z dnia 24 maja 2012 r., II GPS 1/12, Legalis nr 486537

Wyrok NSA z dnia 20 lipca 1981 r., SA 1163/81, Legalis nr 34538

Wyrok NSA z dnia 5 czerwca 2001 r., III SA 2661/00, Legalis nr 2250692

Wyrok NSA z dnia 3 września 2004 r., OSK 520/04, Legalis nr 67942

Wyrok NSA z dnia 23 listopada 2004 r., GSK 899/04, Legalis nr 70805

Wyrok NSA z dnia 7 października 2005 r., II OSK 93/05, Legalis nr 609659

Wyrok NSA z dnia 7 grudnia 2005 r., FSK 2580/04, Legalis nr 824715

Wyrok NSA z dnia 22 czerwca 2007 r., II OSK 935/06, Legalis nr 602176

Wyrok NSA z dnia 6 marca 2008 r., II OSK 1887/07, Legalis nr 106969

Wyrok NSA z dnia 15 kwietnia 2008 r., II OSK 408/07, Legalis nr 123883

Wyrok NSA z dnia 4 lipca 2008 r., II OSK 774/07, Legalis nr 565326

Wyrok NSA z dnia 3 września 2008 r., II OSK 984/07, Legalis nr 159647

Wyrok NSA z dnia 19 listopada 2008 r., II OSK 1316/07, Legalis nr 168820

Wyrok NSA z dnia 15 grudnia 2008 r., II OSK 1600/07, Legalis nr 164590

Wyrok NSA z dnia 16 grudnia 2008 r., II OSK 944/07, Legalis nr 219592

Wyrok NSA z dnia 17 grudnia 2008 r., II FSK 1287/07, Legalis nr 219555
Wyrok NSA z dnia 11 marca 2009 r., I OSK 1513/08, Legalis nr 220282
Wyrok NSA z dnia 26 marca 2009 r., II OSK 438/08, Legalis nr 215508
Wyrok NSA z dnia 25 maja 2009 r., II OSK 826/08, Legalis nr 233388
Wyrok NSA z dnia 26 maja 2009 r., II OSK 800/08, Legalis nr 233377
Wyrok NSA z dnia 24 lutego 2010 r., II FSK 1643/08, Legalis nr 223609
Wyrok NSA z dnia 29 kwietnia 2010 r., II FSK 2087/08, Legalis nr 274339
Wyrok Składu Siedmiu Sędziów NSA z dnia 28 czerwca 2010 r., I FPS 5/09, Legalis nr 246656
Wyrok NSA z dnia 1 lipca 2010 r., II OSK 904/10, Legalis nr 820496
Wyrok NSA z dnia 12 października 2010 r., II OSK 1560/09, Legalis nr 338287
Wyrok NSA z dnia 7 grudnia 2011, II OSK 1810/10, Legalis nr 1945181
Wyrok NSA z dnia 5 stycznia 2012 r., II OSK 1962/10, Legalis nr 491314
Wyrok NSA z dnia 20 lipca 2012 r., II OSK 786/11, Legalis nr 779709
Wyrok NSA z dnia 13 marca 2013 r., I FSK 393/12, Legalis nr 760696
Wyrok NSA z dnia 20 marca 2013 r., II GSK 2259/11, Legalis nr 793925
Wyrok NSA z dnia 16 stycznia 2014 r., II GSK 1138/12, Legalis nr 776989
Wyrok NSA z dnia 7 marca 2014 r., I OSK 1894/12, Legalis nr 951940
Wyrok NSA z dnia 26 czerwca 2014 r., II OSK 137/13, Legalis nr 1043190
Wyrok NSA z dnia 19 sierpnia 2014 r., I OSK 140/13, Legalis nr 1918433
Wyrok NSA z dnia 3 września 2014 r., II GSK 916/13, Legalis nr 1092456
Wyrok NSA z dnia 16 października 2014 r., I OSK 611/13, Legalis nr 1162087
Wyrok NSA z dnia 3 lutego 2015 r., II OSK 1640/13, Legalis nr 1394308
Wyrok NSA z dnia 5 maja 2015 r., II OSK 2404/13, Legalis nr 1311303
Wyrok NSA z dnia 5 maja 2015 r., II OSK 2499/13, Legalis nr 1311305
Wyrok NSA z dnia 10 czerwca 2015 r., II GSK 1022/14, Legalis nr 1311990
Wyrok NSA z dnia 2 października 2015 r., II OSK 148/14, Legalis nr 1362568
Wyrok NSA z dnia 21 października 2015 r., II GSK 2011/14, Legalis nr 1395292
Wyrok NSA z dnia 4 grudnia 2015 r., II OSK 880/14, Legalis nr 1776315
Wyrok NSA z dnia 21 stycznia 2016 r., I OSK 1126/14, Legalis nr 1455720
Wyrok NSA z dnia 27 stycznia 2016 r., I OSK 1438/15, Legalis nr 1408483
Wyrok NSA z dnia 24 marca 2016 r., II OSK 1841/14, Legalis nr 1509685

Wyrok NSA z dnia 31 marca 2016 r., II GSK 2289/14, Legalis nr 1455275
Wyrok NSA z dnia 9 czerwca 2016 r., I OSK 2269/14, Legalis nr 1509675
Wyrok NSA z dnia 23 czerwca 2016 r., II OSK 2604/14, Legalis nr 1509821
Wyrok NSA z dnia 2 sierpnia 2016 r., II GSK 308/15, Legalis nr 1511799
Wyrok NSA z dnia 27 września 2016 r., II OSK 3161/14, Legalis nr 1534446
Wyrok NSA z dnia 26 października 2016 r., II GSK 1479/16, Legalis nr 1599510
Wyrok NSA z dnia 26 października 2016 r., II GSK 1482/16, Legalis nr 1577051
Wyrok NSA z dnia 26 października 2016 r., II GSK 1609/16, Legalis nr 1534736
Wyrok NSA z dnia 27 grudnia 2016 r., II OSK 801/15, Legalis nr 1578087
Wyrok NSA z dnia 28 lutego 2017 r., II GSK 4527/16, Legalis nr 1723274
Wyrok NSA z dnia 22 marca 2017 r., II OSK 1851/15, Legalis nr 1605739
Wyrok NSA z dnia 11 kwietnia 2017 r., II GSK 1516/15, Legalis nr 1638010
Wyrok NSA z dnia 11 maja 2017 r., I OSK 2540/16, Legalis nr 1618421
Wyrok NSA z dnia 31 maja 2017 r., II FSK 2278/15, Legalis nr 1627786
Wyrok NSA z dnia 28 września 2017 r., II GSK 3675/15, Legalis nr 1729499
Wyrok NSA z dnia 29 września 2017 r., II GSK 3696/15, Legalis nr 1694508
Wyrok NSA z dnia 28 listopada 2017 r., II GSK 2433/17, Legalis nr 1727398
Wyrok NSA z dnia 9 lutego 2018 r., II OSK 1469/17, Legalis nr 1758333
Wyrok NSA z dnia 21 lutego 2018 r., II OSK 1070/16, Legalis nr 1788193
Wyrok NSA z dnia 5 czerwca 2018 r., II OSK 3044/17, Legalis nr 1836779
Wyrok NSA z dnia 10 lipca 2018 r. II OSK 3257/17, Legalis nr 1823544
Wyrok NSA z dnia 5 września 2018 r., I GSK 2583/18, Legalis nr 1869186
Wyrok NSA z dnia 23 października 2018 r., I GSK 1945/18, Legalis nr 1864567
Wyrok NSA z dnia 9 stycznia 2019 r., II FSK 2600/18, Legalis nr 2245195
Wyrok NSA z dnia 2 kwietnia 2019 r., I GSK 12/19, Legalis nr 1914412
Wyrok NSA z dnia 19 września 2019 r., II OSK 2551/17, Legalis nr 2263857
Wyrok NSA z dnia 4 października 2019 r., I GSK 559/19, Legalis nr 2235247
Postanowienie NSA z dnia 27 września 2011 r., II GZ 422/11, Legalis nr 931186
Postanowienie NSA z dnia 11 grudnia 2012 r., II GZ 470/12, Legalis nr 1120555
Postanowienie NSA z dnia 22 listopada 2017 r., II OSK 2885/17, Legalis nr 1700818

Orzecznictwo Wojewódzkich Sądów Administracyjnych

Wyrok WSA w Białymstoku z dnia 2 kwietnia 2014 r., I SA/Bk 634/13, Legalis nr 1048526

Wyrok WSA w Białymstoku z dnia 9 marca 2017 r., II SA/Bk 63/17, Legalis nr 1576700

Wyrok WSA w Białymstoku z dnia 27 czerwca 2017 r., II SA/Bk 224/17, Legalis nr 1631432

Wyrok WSA w Białymstoku z dnia 12 kwietnia 2018 r., II SA/Bk 825/17, Legalis nr 1762595

Wyrok WSA w Bydgoszczy z dnia 8 listopada 2005 r., II SA/Bd 858/05, Legalis nr 583050

Wyrok WSA w Bydgoszczy z dnia 15 lutego 2011 r., I SA/Bd 1006/10, Legalis nr 339796

Wyrok WSA w Bydgoszczy z dnia 23 marca 2016 r., I SA/Bd 104/16, Legalis nr 1473963

Wyrok WSA w Bydgoszczy z dnia 15 marca 2017 r., II SA/Bd 1497/16, Legalis nr 1631595

Wyrok WSA w Bydgoszczy z dnia 29 stycznia 2018 r., I SA/Bd 805/17, Legalis nr 1741302

Wyrok WSA w Gdańsku z dnia 8 stycznia 2008 r., I SA/Gd 944/07, Legalis nr 129384

Wyrok WSA w Gdańsku z dnia 18 sierpnia 2010 r., II SA/Gd 517/09, Legalis nr 874024

Wyrok WSA w Gdańsku z dnia 20 listopada 2013 r., II SA/Gd 595/13, Legalis nr 872020

Wyrok WSA w Gdańsku z dnia 14 stycznia 2015 r., II SA/Gd 641/14, Legalis nr 1196691

Wyrok WSA w Gdańsku z dnia 20 grudnia 2016 r., II SA/Gd 539/16, Legalis nr 1594266

Wyrok WSA w Gdańsku z dnia 16 maja 2017 r., I SA/Gd 264/17, Legalis nr 1633066

Wyrok WSA w Gdańsku z dnia 20 marca 2018 r., I SA/Gd 82/18, Legalis nr 1746829

Wyrok WSA w Gdańsku z dnia 9 maja 2018 r., II SA/Gd 104/18, Legalis nr 1780745

Wyrok WSA w Gdańsku z dnia 26 lutego 2019 r., I SA/Gd 1129/18, Legalis nr 1878869

Wyrok WSA w Gdańsku z dnia 21 marca 2019 r., III SA/Gd 936/18, Legalis nr 1894084

Wyrok WSA w Gliwicach z dnia 23 lipca 2007 r., I SA/Gl 143/07, Legalis nr 896583

Wyrok WSA w Gliwicach z dnia 12 września 2008 r., III SA/Gl 696/08, Legalis nr 995738

Wyrok WSA w Gliwicach z dnia 24 maja 2013 r., II SA/Gl 1382/12, Legalis nr 768278

Wyrok WSA w Gliwicach z dnia 5 marca 2015 r., I SA/Gl 780/14, Legalis nr 1260123

Wyrok WSA w Gliwicach z dnia 7 czerwca 2016 r., I SA/Gl 188/16, Legalis nr 1475624

- Wyrok WSA w Gliwicach z dnia 7 października 2016 r., II SA/GI 272/15, Legalis nr 1542232
- Wyrok WSA w Gliwicach z dnia 16 lutego 2017 r., I SA/GI 1040/16, Legalis nr 1597501
- Wyrok WSA w Gliwicach z dnia 27 listopada 2019 r., I SA/GI 1068/19, Legalis nr 2260140
- Wyrok WSA w Gliwicach z dnia 19 grudnia 2019 r., I SA/GI 1354/19, Legalis nr 2272670
- Wyrok WSA w Gorzowie Wlkp. z dnia 27 listopada 2006 r., I SA/Go 1273/06, Legalis nr 340858
- Wyrok WSA w Gorzowie Wlkp. z dnia 29 marca 2007 r., I SA/Go 1208/06, Legalis nr 105786
- Wyrok WSA w Gorzowie Wlkp. z dnia 30 lipca 2009 r., II SA/Go 373/09, Legalis nr 405101
- Wyrok WSA w Gorzowie Wlkp. z dnia 20 czerwca 2013 r., II SA/Go 344/13, Legalis nr 860401
- Wyrok WSA w Gorzowie Wlk. z dnia 14 października 2015 r., II SA/Go 344/15, Legalis nr 1371889
- Wyrok WSA w Gorzowie Wlkp. z dnia 8 listopada 2017 r., II SA/Go 921/17, Legalis nr 1695223
- Wyrok WSA w Kielcach z dnia 7 marca 2012 r., II SA/Ke 45/12, Legalis nr 811115
- Wyrok WSA w Kielcach z dnia 1 lutego 2018 r., II SA/Ke 735/17, Legalis nr 1721751
- Wyrok WSA w Kielcach z dnia 10 maja 2018 r., I SA/Ke 104/18, Legalis nr 1771592
- Wyrok WSA w Krakowie z dnia 1 sierpnia 2007 r., II SA/Kr 276/06, Legalis nr 293135
- Wyrok WSA w Krakowie z dnia 6 grudnia 2013 r., I SA/Kr 941/13, Legalis nr 794989
- Wyrok WSA w Krakowie z dnia 10 grudnia 2013 r., II SA/Kr 1127/13, Legalis nr 877482
- Wyrok WSA w Krakowie z dnia 10 września 2015 r., I SA/Kr 1029/15, Legalis nr 1371095
- Wyrok WSA w Krakowie z dnia 30 listopada 2015 r., II SA/Kr 661/15, Legalis nr 1391976
- Wyrok WSA w Krakowie z dnia 30 sierpnia 2016, II SAB/Kr 91/16, Legalis nr 1538807
- Wyrok WSA w Lublinie z dnia 17 grudnia 2008 r., I SA/Lu 457/08, Legalis nr 239350
- Wyrok WSA w Lublinie z dnia 4 listopada 2010 r., II SA/Lu 483/10, Legalis nr 331936
- Wyrok WSA w Lublinie z dnia 11 lutego 2011 r., I SA/Lu 697/10, Legalis nr 335523
- Wyrok WSA w Lublinie z dnia 22 listopada 2017 r., I SA/Lu 774/17, Legalis nr 1711163

Wyrok WSA w Lublinie z dnia 21 lutego 2018 r., I SA/Lu 1046/17, Legalis nr 1788213
Wyrok WSA w Lublinie z dnia 28 sierpnia 2018 r., I SA/Lu 336/18, Legalis nr 1827658
Wyrok WSA w Łodzi z dnia 23 lutego 2016 r., II SA/Łd 1079/15, Legalis nr 1434042
Wyrok WSA w Łodzi z dnia 21 marca 2017 r., I SA/Łd 1124/16, Legalis nr 1600128
Wyrok WSA w Łodzi z dnia 28 marca 2018 r., I SA/Łd 11/18, CBOSA
Postanowienie WSA w Łodzi z dnia 1 sierpnia 2012 r., I SA/Łd 742/12, Legalis nr 624521
Wyrok WSA w Olsztynie z dnia 12 lutego 2013 r., II SA/Ol 1402/12, Legalis nr 628099
Wyrok WSA w Olsztynie z dnia 29 września 2017 r., I SA/Ol 468/17, Legalis nr 1688577
Wyrok WSA w Olsztynie z dnia 8 marca 2018 r., I SA/Ol 80/18, Legalis nr 1760591
Wyrok WSA w Olsztynie z dnia 13 marca 2018 r., I SA/Ol 639/17, Legalis nr 1788875
Wyrok WSA w Opolu z dnia 19 stycznia 2017 r., II SA/Op 550/16, Legalis nr 1600798
Wyrok WSA w Poznaniu z dnia 11 września 2009 r., II SA/Po 808/08, Legalis nr 185640
Wyrok WSA w Poznaniu z dnia 29 września 2010 r., I SA/Po 459/10, Legalis nr 516806
Wyrok WSA w Poznaniu z dnia 28 czerwca 2012 r., I SA/Po 383/12, Legalis nr 870945
Wyrok WSA w Poznaniu z dnia 25 września 2012 r., I SA/Po 410/12, Legalis nr 871576
Wyrok WSA w Poznaniu z dnia 29 maja 2014 r., II SA/Po 68/14, Legalis nr 1104180
Wyrok WSA w Poznaniu z dnia 23 kwietnia 2015 r., II SA/Po 1354/14, Legalis nr 1273787
Wyrok WSA w Poznaniu z dnia 12 kwietnia 2017 r., II SA/Po 1035/16, Legalis nr 1635203
Wyrok WSA w Poznaniu z dnia 5 lipca 2017 r., III SA/Po 18/17, Legalis nr 1636200
Wyrok WSA w Poznaniu z dnia 10 sierpnia 2017 r., IV SA/Po 484/17, Legalis nr 1656676
Wyrok WSA w Poznaniu z dnia 10 kwietnia 2019 r., II SA/Po 994/18, Legalis nr 1922389
Wyrok WSA w Rzeszowie z dnia 11 września 2019 r., II SA/Rz 791/19, Legalis nr 2225818
Wyrok WSA w Szczecinie z dnia 26 lipca 2006 r., II SA/Sz 534/06, Legalis nr 302349
Wyrok WSA w Szczecinie z dnia 7 maja 2009 r., II SA/Sz 232/09, Legalis nr 180402
Wyrok WSA w Szczecinie z dnia 23 lutego 2010 r., II SA/Sz 1125/09, Legalis nr 246976
Wyrok WSA w Szczecinie z dnia 29 maja 2013 r., I SA/Sz 257/12, Legalis nr 762237
Wyrok WSA w Szczecinie z dnia 10 września 2014 r., I SA/Sz 134/14, Legalis nr 1105643
Wyrok WSA w Szczecinie z dnia 6 listopada 2014 r., I SA/Sz 468/14, Legalis nr 1105816

Wyrok WSA w Szczecinie z dnia 17 grudnia 2014 r., I SA/Sz 732/14, Legalis nr 1182229

Wyrok WSA w Szczecinie z dnia 16 lipca 2015, II SA/Sz 88/15, Legalis nr 1343087

Wyrok WSA w Szczecinie z dnia 30 sierpnia 2017 r., I SA/Sz 476/17, Legalis nr 1669351

Wyrok WSA w Warszawie z dnia 10 marca 2004 r., III SA 1446/02, Legalis nr 89438

Wyrok WSA w Warszawie z dnia 25 marca 2004 r., III SA 2807/02, Legalis nr 63794

Wyrok WSA w Warszawie z dnia 6 października 2004 r., IV SA 3013/03, Legalis nr 1134250

Wyrok WSA w Warszawie z dnia 18 marca 2005 r., IV SA/Wa 40/05, Legalis nr 93483

Wyrok WSA w Warszawie z dnia 23 listopada 2005 r., IV SA/Wa 1372/05, Legalis nr 109663

Wyrok WSA w Warszawie z dnia 25 kwietnia 2007 r., IV SA/Wa 2431/06, Legalis nr 282525

Wyrok WSA w Warszawie z dnia 27 czerwca 2007 r., II SA/Wa 275/07, Legalis nr 104291

Wyrok WSA w Warszawie z dnia 3 lipca 2007 r., IV SA/Wa 807/07, Legalis nr 102630

Wyrok WSA w Warszawie z dnia 5 marca 2008 r., V SA/Wa 1748/07, Legalis nr 273003

Wyrok WSA w Warszawie z dnia 30 czerwca 2008 r., III SA/Wa 615/08, Legalis nr 105550

Wyrok WSA w Warszawie z dnia 3 sierpnia 2011 r., V SA/Wa 253/11, Legalis nr 392936

Wyrok WSA w Warszawie z dnia 21 lutego 2012 r., VI SA/Wa 1949/11, Legalis nr 474230

Wyrok WSA w Warszawie z dnia 14 maja 2013 r., V SA/Wa 2527/12, Legalis nr 782285

Wyrok WSA w Warszawie z dnia 4 września 2013 r., I SA/Wa 2308/12, Legalis nr 774478

Wyrok WSA w Warszawie z dnia 5 czerwca 2017 r., V SA/Wa 1592/16, Legalis nr 1674612

Wyrok WSA w Warszawie z dnia 21 czerwca 2017 r., VII SA/Wa 1710/16, Legalis nr 1664349

Wyrok WSA w Warszawie z dnia 28 marca 2019 r., VI SA/Wa 1948/18, Legalis nr 2235111

Wyrok WSA w Warszawie z dnia 2 sierpnia 2019 r., VI SA/Wa 868/19, Legalis nr 2232440

Wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 9 grudnia 2004 r., I SA/Wr 1323/03, Legalis nr 1147844

Wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 31 maja 2007 r., I SA/Wr 73/07, Legalis nr 1154014
Wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 8 stycznia 2008 r., I SA/Wr 1628/07, Legalis nr 276670
Wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 29 stycznia 2010 r., I SA/Wr 1866/09, Legalis nr 221811
Wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 19 maja 2011 r., III SA/Wr 53/11, Legalis nr 332172
Wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 21 grudnia 2011 r., I SA/Wr 759/11, Legalis nr 425187
Wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 8 lipca 2014 r., II SA/Wr 225/14, Legalis nr 1106158
Wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 4 grudnia 2015 r., III SA/Wr 536/15, Legalis nr 1399416
Wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 14 stycznia 2016 r., III SA/Wr 745/15, Legalis nr 1447583
Wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 27 stycznia 2016 r., III SA/Wr 1341/15, Legalis nr 1447832
Wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 10 listopada 2016 r., III SA/Wr 597/16, Legalis nr 1553336
Wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 5 stycznia 2017 r., III SA/Wr 651/16, Legalis nr 1603539
Wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 2 listopada 2017 r., III SA/Wr 644/17, Legalis nr 1710729
Wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 3 stycznia 2018 r., II SA/Wr 522/17, Legalis nr 1787589
Wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 23 stycznia 2019 r., II SA/Wr 717/18, Legalis nr 1876137

Akty nadzoru nad działalnością jednostek samorządu terytorialnego

Uchwała RIO w Rzeszowie z dnia 4 kwietnia 2018 r., IX/1081/2018, Legalis nr 1746901
Uchwała RIO w Warszawie z dnia 15 maja 2018 r., 10.156.2018, Legalis nr 1808535
Uchwała RIO w Szczecinie z dnia 25 lipca 2018 r., XIX.177.K.2018, Legalis nr 1809363
Uchwała RIO w Szczecinie z dnia 25 lipca 2018 r., XIX.186.S.2018, Legalis nr 1809367

Pozostałe materiały źródłowe

Projekt ustawy – Ordynacja podatkowa z dnia 21 grudnia 2018 r.: <https://legislacja.rcl.gov.pl/docs//2/12314054/12523386/12523387/dokument374138.pdf> [dostęp: 10.06.2020]

Uzasadnienie rządowego projektu ustawy o finansach publicznych, Druk Sejmu VI kadencji, Nr 1181 z dnia 20 października 2008 r.

Uzasadnienie rządowego projektu ustawy o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw, Druk Sejmu VII kadencji, Nr 3462 z dnia 2 czerwca 2015 r.

Uzasadnienie poselskiego projektu ustawy o Krajowej Administracji Skarbowej, Druk Sejmu VIII kadencji, Nr 826 z dnia 3 czerwca 2016 r.

Uzasadnienie rządowego projektu ustawy o zmianie ustawy o finansach publicznych, Druk Sejmu VIII kadencji, Nr 1014 z dnia 9 listopada 2016 r.

Uzasadnienie rządowego projektu ustawy o zmianie ustawy – Kodeks postępowania administracyjnego oraz niektórych innych ustaw, Druk Sejmu VIII kadencji, Nr 1183 z dnia 28 grudnia 2016 r.

Publikacje z dyscypliny nauki prawne – prawo finansowe, które ukazały się w e-Wydawnictwie WPAE UWr

Nadzór nad rynkiem finansowym. Aktualne tendencje i problemy dyskusyjne, red. Eugenia Fojcik-Mastalska, Edyta Rutkowska-Tomaszewska, seria „Studia Finansowoprawne” nr 1, Wrocław 2011

Dostęp online: <http://www.bibliotekacyfrowa.pl/publication/36759>

Podatnik versus organ podatkowy, red. Paweł Borszowski, Andrzej Huchla, Edyta Rutkowska-Tomaszewska, seria „Studia Finansowoprawne” nr 2, Wrocław 2011

Dostęp online: <http://www.bibliotekacyfrowa.pl/publication/36373>

Wiesława Miemiec, *Zagadnienia finansowoprawne zamówień publicznych w działalności jednostek samorządu terytorialnego*, Wrocław 2013

Dostęp online: <https://www.bibliotekacyfrowa.pl/publication/40799>

Marek Kopyściański, *Granice ingerencji prawnej w funkcjonowanie alternatywnych systemów obrotu instrumentami finansowymi (MTF)*, Wrocław 2013

Dostęp online: <http://www.bibliotekacyfrowa.pl/publication/41129>

Marek Kopyściański, *Dyskontowanie i redyskontowanie weksli przez banki*, Wrocław 2013

Dostęp online: <http://www.bibliotekacyfrowa.pl/publication/41351>

Podatkowy slalom przedsiębiorcy, red. Paweł Borszowski, Andrzej Huchla, seria „Studia Finansowoprawne” nr 3, Wrocław 2014

Dostęp online: <http://www.bibliotekacyfrowa.pl/publication/44254>

Regulacja MiFID – skutki prawne dla funkcjonowania rynku finansowego, red. Edyta Rutkowska-Tomaszewska, seria „Studia Finansowoprawne” nr 4, Wrocław 2014

Dostęp online: <http://www.bibliotekacyfrowa.pl/publication/46684>

Katarzyna Kopyściańska, *Przegląd bieżących problemów związanych z opodatkowaniem nieruchomości na tle orzecznictwa sądów administracyjnych*, Wrocław 2015

Dostęp online: <http://www.bibliotekacyfrowa.pl/publication/66810>

Aktualne i wybrane problemy z zakresu bankowości, podatków i rachunkowości, red. Anna Ćwiąkała-Małyś, Edyta Rutkowska-Tomaszewska, seria „Finanse i Rachunkowość” nr 1, Wrocław 2015

Dostęp online: <http://www.bibliotekacyfrowa.pl/publication/79911>

Katarzyna Kopyściańska, *Zabezpieczenie zobowiązań podatkowych hipoteką przymusową*, Wrocław 2015

Dostęp online: <http://www.bibliotekacyfrowa.pl/publication/72356>

Katarzyna Kopyściańska, *Koncepcja podatku katastralnego w Polsce na tle doświadczeń wybranych krajów*, Wrocław 2016

Dostęp online: <http://www.bibliotekacyfrowa.pl/publication/79995>

Sytuacja przedsiębiorcy w warunkach pokryzysowych, red. Anna Ćwiąkała-Małys, Edyta Rutkowska-Tomaszewska, seria „Finanse i Rachunkowość” nr 2, Wrocław 2016

Dostęp online: <http://www.bibliotekacyfrowa.pl/publication/80599>

Finanse wybranych jednostek organizacyjnych, red. Anna Ćwiąkała-Małys, Edyta Rutkowska-Tomaszewska, Marzena Karpińska, seria „Finanse i Rachunkowość” nr 3, Wrocław 2017

Dostęp online: <http://www.bibliotekacyfrowa.pl/publication/94981>

Dobrosława Antonów, *Szczególne opłaty administracyjne*, Wrocław 2017

Dostęp online: <http://www.bibliotekacyfrowa.pl/publication/84484>

Przemysław Pest, *Konstrukcja prawna subwencji ogólnej w polskich regulacjach prawnych dochodów jednostek samorządu terytorialnego*, Wrocław 2018

Dostęp online: <http://www.bibliotekacyfrowa.pl/publication/101225>

Prawno-finansowe systemy funkcjonowania wybranych jednostek organizacyjnych, red. Anna Ćwiąkała-Małys, Marzena Karpińska, seria „Finanse i Rachunkowość” nr 4, Wrocław 2018

Dostęp online: <http://www.bibliotekacyfrowa.pl/publication/99310>

Wyzwania współczesnych finansów – wybrane problemy, red. Anna Ćwiąkała-Małys, Marzena Karpińska, seria „Finanse i Rachunkowość” nr 5, Wrocław 2018

Dostęp online: <http://www.bibliotekacyfrowa.pl/publication/101224>

Rafał Kowalczyk, *Finansowo-prawne instrumenty kształtowania niepodatkowych dochodów własnych gmin o charakterze publiczno-prawnym*, Wrocław 2019

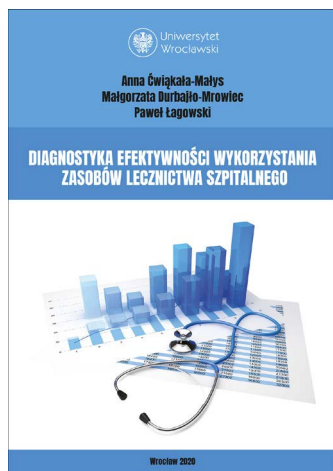
Dostęp online: <http://www.bibliotekacyfrowa.pl/publication/101629>

Katarzyna Kopyściańska, Ewelina Skwierczyńska, *Zmiany w podatku od towarów i usług w latach 2017-2018*, Wrocław 2019

Dostęp online: <http://www.bibliotekacyfrowa.pl/publication/101686>

Artur Halasz, *Definicje pojęć prawnych w ustawodawstwie dotyczącym podatków obrotowych*, Wrocław 2019

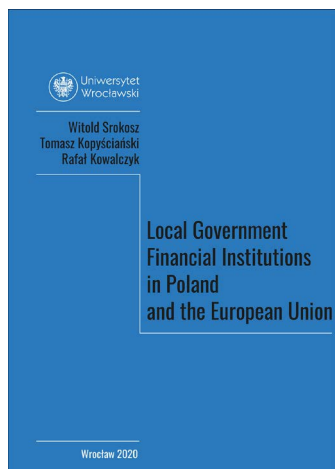
Dostęp online: <https://www.bibliotekacyfrowa.pl/publication/108536>



Anna Ćwiąkała-Małys, Małgorzata Durbajło-Mrowiec, Paweł Łagowski, *Diagnostyka efektywności wykorzystania zasobów lecznictwa szpitalnego*, Wrocław 2020

Dostęp online:

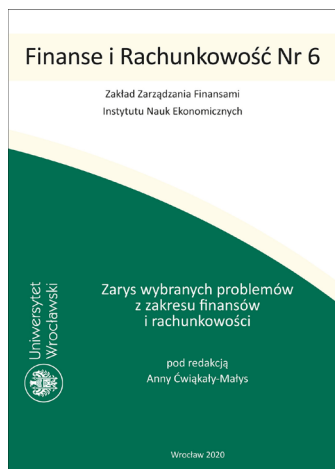
<https://www.bibliotekacyfrowa.pl/publication/116241>



Witold Srokosz, Tomasz Kopyściański, Rafał Kowalczyk, *Local government financial institutions in Poland and the European Union*, Wrocław 2020

Dostęp online:

<https://www.bibliotekacyfrowa.pl/publication/116238>



Zarys wybranych problemów z zakresu finansów i rachunkowości, red. Anna Ćwiąkała-Małys, seria „Finanse i Rachunkowość” nr 6, Wrocław 2020

Dostęp online:

<https://www.bibliotekacyfrowa.pl/publication/128082>

[...] zagadnienie niepodatkowych należności budżetowych, a w szczególności ich wymiaru, choć jest znacznie szerszym problemem niż należności podatkowe, nie doczekało się w doktrynie prawniczej odrębnego i kompleksowego opracowania. Opracowanie tej problematyki ma nie tylko charakter prekursorski, ale jest głosem pożądanym i od dawna oczekiwanym w polskiej nauce.

[...] Można stwierdzić z przekonaniem, że nauka prawa finansowego została wzbogacona o wartościową i oczekiwaną pracę naukową.

Z recenzji dr hab. Beaty Kuci-Guściory, prof. KUL

Praca jest oparta na solidnej analizie literatury przedmiotu. Nie to jest jednak jej główną zaletą. Jest nią analiza orzecznictwa. Naprawdę to solidny kawał roboty!

Z recenzji dr. hab. Wojciecha Morawskiego,
prof. UMK

ISBN 978-83-66601-50-5 (druk)
ISBN 978-83-66601-51-2 (online)