WF.0717-1-35/10

Załącznik nr 1 do zarządzenia Nr 7/2010 Prezesa RIO w Łodzi z dnia 31 marca 2010 roku

WNIOSEK O UDZIELENIE WYJAŚNIENIA W ZAKRESIE STOSOWANIA PRZEPISÓW O FINANSACH PUBLICZNYCH

Podstawa prawna: *Art. 13 pkt 11 ustawy z dnia [illegible] października 1992 o regionalnych izbach obrachunkowych (Dz.U. z 2001, Nr 55, poz. 577 z późn. zm.)*

A. ADRESAT WNIOSKU

Regionalna Izba Obrachunkowa w Łodzi, ul. Zamenhofa 10, 90-431 Łódź

B. DANE WNIOSKODAWCY

B.1. DANE IDENTYFIKACYJNE

Rodzaj wnioskodawcy (zaznaczyć właściwy kwadrat)

- [X] 1. jednostka samorządu terytorialnego
- [ ] 2. związek międzygminny
- [ ] 3. stowarzyszenie gmin, gmin i powiatów
- [ ] 4. związek, stowarzyszenie powiatów
- [ ] 5. samorządowe jednostki organizacyjne (w tym samorządowe osoby prawne)
- [ ] 6. beneficjenci dotacji z budżetów jst (w zakresie wykorzystania przyznanych dotacji)

Nazwa pełna
Miasto Bełchatów

B.2. ADRES SIEDZIBY

Powiat	Gmina	Miejscowość
bełchatowski	**Miasto Bełchatów**	**Bełchatów**
Ulica	**Nr domu**	**Nr lokalu**
T. Kościuszki	**1**	**-**

Kod pocztowy	Poczta
97-400	**Bełchatów**

B.3. WSKAZANIE PRZEPISÓW O FINANSACH PUBLICZNYCH BĘDĄCYCH PRZEDMIOTEM WYJAŚNIENIA W ZAKRESIE ICH STOSOWANIA

Należy wskazać jednostki redakcyjne przepisów wraz z nazwą aktu prawnego do każdego zaistniałego stanu faktycznego lub zdarzenia przyszłego (bez przytaczania treści przepisów)

- art. 60 - 67 ustawy z dnia 29 sierpnia 2009r. o finansach publicznych (Dz. U. Nr 157, poz. 1240 z późn. zm.),
- art. 53 – 78 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997r. – Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2005r. nr 8, poz. 60 z późn. zm.).

C. PRZEDSTAWIENIE ZAISTNIAŁEGO STANU FAKTYCZNEGO (STANÓW FAKTYCZNYCH), ZDARZENIA PRZYSZŁEGO (ZDARZEŃ PRZYSZŁYCH I PYTANIA (PYTAŃ)

Opis stanu faktycznego (stanów faktycznych), zdarzenia przyszłego (zdarzeń przyszłych)

Ustawa o finansach publicznych zalicza, w art. 60 pkt 7, do niepodatkowych należności budżetowych dochody pobierane przez państwowe i samorządowe jednostki budżetowe na podstawie odrębnych ustaw. Art. 67 tejże ustawy określa, że do spraw należności, o których mowa w art. 60, nieuregulowanych tą ustawą, stosuje się przepisy kpa i odpowiednio przepisy działu III ustawy z dnia 29 sierpnia 1997r. – Ordynacja podatkowa. Niepodatkowymi należnościami budżetowymi, w myśl Ordynacji podatkowej, są niebędące podatkami i opłatami należności stanowiące dochód budżetu państwa lub budżetu jednostki samorządu terytorialnego. W związku z powyższym, powstały wątpliwości prawne w zakresie stosowania działu III Ordynacji podatkowej do **opłat z tytułu zajęcia pasa drogowego, opłaty adiacenckiej, opłaty planistycznej, opłat i kar za wycinkę drzew, zwrotu zwaloryzowanego odszkodowania z tytułu zwrotu wywłaszczonych nieruchomości, opłaty za przekształcenie prawa użytkowania wieczystego w prawo własności**, które wynikają m.in. z następujących powodów:

1) **Inny jest rodzaj odsetek** pobieranych za zwłokę od w/w dochodów (**odsetki ustawowe**), niż określony w ustawie Ordynacja podatkowa **(odsetki podatkowe).** Odsetki ustawowe pobierane są w przypadku: opłat z tytułu zajęcia pasa drogowego (art. 40 d ust. 1 ustawy o drogach publicznych), opłaty adiacenckiej (art. 148 ust. 2 ustawy o gospodarce nieruchomościami), zwrotu zwaloryzowanego odszkodowania z tytułu zwrotu wywłaszczonych nieruchomości (art. 141 ust. 4 ustawy o gospodarce nieruchomościami). Jedynie w przypadku opłat za wycinkę drzew, w razie nieterminowego uiszczania opłat pobiera się odsetki za zwłokę, w wysokości odsetek pobieranych za nieterminowe regulowanie zobowiązań podatkowych (art. 87 ust. 4 ustawy o ochronie przyrody). W przypadku kar, o których mowa w art. 88 ustawy o ochronie przyrody, zasadne wydaje się również pobieranie odsetek podatkowych od nieterminowo regulowanych zobowiązań, mimo braku jednoznacznego określenia rodzaju odsetek (art.89 ust. 6). Natomiast, zarówno ustawa o planowaniu i zagospodarowaniu przestrzennym, jak i ustawa o przekształceniu prawa użytkowania wieczystego w prawo własności, nie przewidują naliczania odsetek z tytułu zwłoki, odpowiednio do opłaty planistycznej jak i opłaty za przekształcenie.

2) W związku z pobieraniem w większości przypadków odsetek za zwłokę w wysokości odsetek ustawowych, niekonsekwentne wydaje się **dokonywanie zwrotu oprocentowania nadpłat**, zgodnie z ustawą Ordynacja podatkowa, tj. w wysokości odsetek podatkowych.

3) **Należne opłaty ustalane są drodze decyzji administracyjnych, wydawanych w trybie KPA, bez zaokrągleń do pełnych złotych ich wysokości. Dochody te wynikają bowiem na wprost z przepisów prawa materialnego, które jednoznacznie określają zasady ich wyliczenia, np:**
   - opłaty za zajęcie pasa drogowego wylicza się jako iloczyn liczby m^2 zajętej powierzchni pasa drogowego, stawki opłaty za zajęcie $1m^2$ (przyjętej uchwałą Rady Miejskiej) i liczby dni zajmowania pasa drogowego (art. 40 ust. 4, 5, 6 ustawy o drogach publicznych),
   - opłatę adiacencką wylicza się jako iloczyn stawki procentowej (przyjętej uchwałą Rady Miejskiej) i różnicy wartości nieruchomości (przed podziałem i po podziale), określonej przez rzeczoznawcę (art. 98a ustawy o gospodarce nieruchomościami),
   - opłatę planistyczną ustala się jako iloczyn stawki procentowej (przyjętej uchwałą Rady Miejskie) i różnicy wartości nieruchomości (przed zmianą i po zmianie planu zagospodarowania), określonej przez rzeczoznawcę (art. 36 ust. 4 i 37 ust. 6 ustawy o planowaniu i zagospodarowaniu przestrzennym),
   - opłaty za usunięcie drzew ustala się jako iloczyn stawki za 1 cm obwodu pnia, liczby cm obwodu pnia, ewentualnie powierzchni w m^2 i stawki różnicującej (art. 85 ustawy o ochronie przyrody).

4) Artykuł 64 ustawy o finansach publicznych częściowo reguluje zasady udzielania ulg w zapłacie tych należności, poprzez odesłanie do art. 55 tejże ustawy. Art. 64 ustawy o finansach publicznych nie precyzuje przypadków w jakich ulgi mogłyby być stosowane, wskazuje tylko na możliwość ich stosowania. Ponadto, ust. 2 art. 64 ogranicza stosowanie ulg tylko do przedsiębiorców, z wyłączeniem niepodatkowych należności, określonych art. 60 pkt 7 ustawy o finansach.

5) W większości przypadków w/w opłaty, mimo iż kształtowane są w trybie prawa administracyjnego, mają charakter cywilnoprawny, np. opłaty z tytułu zwrotu odszkodowań za wywłaszczone nieruchomości, opłaty z tytułu przekształcenia prawa użytkowania w prawo własności, opłaty adiacenckie, opłaty planistyczne.

Pytanie (pytania) przyporządkowane do stanu faktycznego (stanów faktycznych) lub zdarzenia przyszłego (zdarzeń przyszłych) przedstawionego wyżej

1. Czy do opłat z tytułu zajęcia pasa drogowego, opłaty adiacenckiej, opłaty planistycznej, opłat i kar za wycinkę drzew, zwrotu zwaloryzowanego odszkodowania z tytułu zwrotu wywłaszczonych nieruchomości, opłaty za przekształcenie prawa użytkowania wieczystego w prawo własności należy stosować przepisy działu III ustawy z dnia 29 sierpnia 1997r. Ordynacja podatkowa, tj.:

a) art. 54 § 1 pkt 5, który stanowi o niepobieraniu odsetek do trzykrotności wartości opłaty dodatkowej pobieranej przez „Pocztę Polską za polecenie przesyłki listowej,
b) art. 55 § 2, określający proporcjonalny sposób rozksięgowywania wpłat niepokrywających kwoty zaległości wraz z odsetkami na kwotę zaległości i odsetek,
c) art. 60 § 1, określający termin dokonania zapłaty w obrocie gotówkowym i bezgotówkowym (dzień obciążenia rachunku),
d) art. 63 § 1, w zakresie zaokrąglania do pełnych złotych wysokości w/w opłat oraz należnych odsetek od tych zaległości ,
e) art. 67 a i b, w zakresie stosowania ulg w zapłacie, w postaci odroczeń, rozłożeń na raty i umorzeń,
f) art. 76, 76a, 77, 77b, 78, w zakresie nadpłat w w opłat.

2. Czy należy naliczać odsetki od nieterminowo uiszczonej zapłaty opłaty planistycznej ?

D. WŁASNE STANOWISKO W SPRAWIE OCENY PRAWNEJ ZAISTNIAŁEGO STANU FAKTYCZNEGO LUB ZDARZENIA PRZYSZŁEGO

Stanowisko wnioskodawcy do pytania (pytań) przedstawionego w części C

Uzasadnienie do pytania 1:

Naszym zdaniem niepodatkowymi należnościami budżetowymi są **opłata adiacencka i opłata planistyczna**, do których w myśl art. 67 ustawy o finansach publicznych należy odpowiednio stosować przepisy działu III ustawy Ordynacja podatkowa, z pewnymi jednak ograniczeniami. W zakresie **opłaty adiacenckiej** przepisy działu III stosowane winny być wyłącznie w zakresie **art. 54 § 1 pkt 5, art. 60 § 1 i art. 67 a i b.** Natomiast w przypadku **opłaty planistycznej** możemy stosować wyłącznie **przepisy art. 67 a i 67 b** Ordynacji podatkowej. Z uwagi na inny rodzaj odsetek z tytułu zwłoki lub opóźnienia w zapłacie opłaty adiacenckiej, wynikający z art. 148 ust. 2 ustawy o gospodarce nieruchomościami (odsetki ustawowe), niż przewiduje to ustawa Ordynacja podatkowa (odsetki podatkowe), uważamy, że nie jest możliwe zastosowanie art. 55 § 2, art. 63 § 1 i art. 76 – 78 tejże ustawy. Kierując się zasadą jednolitości stosowania prawa, nie uznajemy również za uzasadnione zaokrąglania, w myśl art. 63 § 1do pełnych złotych wysokości należnej opłaty adiacenckiej i planistycznej.

Pozostałe opłaty wymienione w zapytaniu nie stanowią naszym zdaniem niepodatkowych należności budżetowych. Potwierdzeniem tego może być orzecznictwo sądowe (I SA/Lu 6/2001 – w zakresie opłat za zajęcie pasa drogowego oraz NSA FPK 1/2000 – w zakresie opłat za zezwolenie na usunięcie drzew). Z kolei opłata dotycząca zwrotu zwaloryzowanego odszkodowania z tytułu zwrotu wywłaszczonych nieruchomości nie jest rodzajem daniny publicznej, a opłata za przekształcenie prawa użytkowania wieczystego w prawo własności stanowi odpowiednik ceny za nabycie własności.

Uzasadnienie do pytania 2:

Z przepisów ustawy o planowaniu i zagospodarowaniu przestrzennym nie wynika prawo do naliczania odsetek od nieterminowo regulowanej opłaty planistycznej. Brak w niej również odniesienia do posiłkowego stosowania innych ustaw, z których ewentualnie mogłoby wynikać uprawnienie do dochodzenia od dłużnika zapłaty odsetek. Z uwagi na publicznoprawny, a nie cywilnoprawny charakter świadczenia, nie znajdują tu również zastosowania przepisy Kodeksu Cywilnego. Zatem brak jest bezpośrednich podstaw prawnych w randze ustawy do naliczania odsetek od nieterminowo uiszczonej opłaty planistycznej.

W załączeniu opinie prawne: RP.0540-87/10 z dnia 09.11.2010r., RP.0540-4/2010 z dnia 14.01.2010r., RP.0540-87/09 z dnia 08.10.2009r.

Data wypełnienia wniosku	Imię i nazwisko wnioskodawcy lub osoby upoważnionej	Podpis wnioskodawcy lub osoby upoważnionej
19.11.2010r.	Marek Chrzanowski	PREZYDENT MIASTA mgr inż. Marek Chrzanowski

URZĄD MIASTA BEŁCHATOWA
97-400 Bełchatów, ul. Kościuszki 1
Zespół Radców Prawnych

Bełchatów 2010.01.14

RP.0540-4/.2010.

Opinia Prawna

Wydana na potrzeby Wydziału Finansowego

Dotyczy: opłaty za zajęcie pasa drogowego.

Mając na uwadze pismo Wydziału Finansowego z dnia 12.01.2010 r. znak WF.0540-1/10 oraz stan faktyczny w nim zawarty stwierdzam, co następuje:

Zgodnie z art. 40 ust. 3 i ust. 11 ustawy z dnia 21 marca 1985 r. o drogach publicznych (tj Dz.U. z 2007 r. Nr 19, poz. 115, z późn. zm.) za zajęcie pasa drogowego pobiera się opłatę. Opłatę tę nalicza i pobiera, w drodze decyzji administracyjnej, właściwy zarządca drogi przy udzielaniu zezwolenia na zajęcie pasa drogowego. Termin uiszczenia tej opłaty wynosi 14 dni od dnia, w którym decyzja ustalająca jej wysokość stała się ostateczna. Stosownie do art. 40a ustawy o drogach publicznych opłaty za zajęcie pasa drogowego są przekazywane odpowiednio do budżetów jednostek samorządu terytorialnego lub na wyodrębniony rachunek bankowy Generalnej Dyrekcji Dróg Krajowych i Autostrad. Należności te są naliczane i pobierane w drodze decyzji administracyjnej wydawanej przez właściwego zarządcę drogi (wójta, burmistrza, prezydenta miasta lub zarząd powiatu lub województwa). W przypadku opłat za zajęcie pasa drogowego, przekazywanych do budżetów jednostek samorządu terytorialnego, należy zauważyć, że z treści art. 2 § 1 pkt 1 ustawy z dnia 17 czerwca 1966 r. o postępowaniu egzekucyjnym w administracji (tj Dz. U. Nr 229 poz. 1954 z 2005 r. , z późn. zm.) wynika, że egzekucji administracyjnej podlegają podatki, opłaty i inne należności, do których stosuje się przepisy działu III ustawy Ordynacja podatkowa. Oznacza to, że w przypadku stosowania do danej należności przepisów działu III Ordynacji podatkowej, w ustawie regulującej tę należność nie zamieszcza się uregulowań w zakresie egzekwowania tych należności na podstawie przepisów o postępowaniu egzekucyjnym w administracji. Uregulowania takie są wówczas zbędne. Art. 40d ust. 2 ustawy o drogach publicznych zawiera takie uregulowanie. Stosownie do tego przepisu, nieuiszczone w terminie opłaty za zajęcie pasa drogowego podlegają wraz z odsetkami za zwłokę przymusowemu ściągnięciu w trybie określonym w przepisach o postępowaniu egzekucyjnym w administracji. Dodatkowo na mocy art. 40d ust. 1 tej ustawy, w przypadku nieterminowego uiszczenia opłat za zajęcie pasa drogowego pobiera się odsetki ustawowe. Mając na uwadze powyższe, należy uznać, że do opłat za zajęcie pasa drogowego (przekazywanych do budżetów jednostek samorządu terytorialnego) nie będą miały zastosowania przepisy ustawy Ordynacja podatkowa.

Reasumując, w stanie prawnym obowiązującym do opłat za zajęcie pasa drogowego, naliczanych i pobieranych w drodze decyzji administracyjnej wydawanej przez właściwego zarządcę drogi (wójta, burmistrza, prezydenta miasta lub zarząd powiatu lub województwa), nie mają zastosowania przepisy ustawy Ordynacja podatkowa.

RADCA PRAWNY-KOORDYNATOR
mgr Paweł Błaszczyk

[illegible]STA BEŁCHATOWA
[illegible] Bełchatów, ul. Kościuszki 1
Zespół Radców Prawnych

Bełchatów 08.10.2009
RP ...0540.-87/09

P. E. Bald
P. M. Bukała
12.10.09 r.

Opinia Prawna
wydana na potrzeby Wydziału Finansowego

Dotyczy: opłaty planistycznej

W odpowiedzi na pismo z dnia 06.10.2009 r. (znak WF.0540-5/09) złożone przez Wydział Finansowy Urzędu Miasta Bełchatowa, mając na uwadze stan faktyczny w nim opisany, stwierdzam co następuje:

Na podstawie art. 36 ust. 4 ustawy z 27 marca 2003 r. o planowaniu i zagospodarowaniu przestrzennym (Dz.U. nr 80 poz. 717 z 2003 r. ze zmianami), gmina może pobrać jednorazową opłatę (tzw. rentę planistyczną), gdy w związku z uchwaleniem miejscowego planu zagospodarowania przestrzennego lub jego zmianą wartość gruntu wzrasta, a właściciel gruntu lub jego użytkownik wieczysty, zbywając nieruchomość, uzyskuje wyższą cenę, niż otrzymałby, gdyby plan nie został uchwalony lub zmieniony. Wysokość stawki procentowej renty planistycznej powinna być określona w planie miejscowym (ustalenie w stosunku procentowym do wzrostu wartości nieruchomości). Nie może być jednak wyższa niż 30 proc. wzrostu wartości nieruchomości. Określenie obowiązującej stawki procentowej jest obligatoryjnym elementem uchwały wprowadzającej nowy plan zagospodarowania przestrzennego.

Publicznoprawny charakter opłat został potwierdzony przez orzecznictwo sądowe. (np. wyrok NSA z 7 listopada 2001 r., sygn. akt II S.A./GD 1948/01:
„Do opłaty planistycznej zastosowanie mają przepisy Ordynacji podatkowej. A zatem można sformułować pogląd, że opłata planistyczna ma charakter publicznej daniny przymusowej. Opłatę można więc nazwać podatkiem, który jest pobierany od właściciela nieruchomości tylko z tego powodu, że nowy plan zagospodarowania przestrzennego spowodował wzrost wartości jego nieruchomości. Tego rodzaju kreowanie dodatkowych danin na rzecz organów administracji należy ocenić zdecydowanie krytycznie."
podobnie wyrok WSA z 12 października 2005 r., sygn. akt I S.A./Gd 2838/02)

Wyroki sądów administracyjnych wskazują, że do renty planistycznej mają zastosowanie przepisy ustawy - Ordynacja podatkowa. Na podstawie art. 2 par. 1 pkt 1 Ordynacji podatkowej, ma ona zastosowanie również do opłat i innych niepodatkowych należności, przypadających m.in. budżetom jednostek samorządu terytorialnego. Ustalając wysokość renty planistycznej w konkretnym przypadku, Prezydent nie powinien opierać się na art. 43 ustawy z 30 czerwca 2005 r. o finansach publicznych. Przepis ten ma bowiem zastosowanie do należności pieniężnych, do których nie stosuje się przepisów Ordynacji podatkowej. Należy natomiast wziąć pod uwagę art. 18 ustawy z 13 listopada 2003 r. o dochodach jednostek samorządu terytorialnego, odsyłający do ustawy - Ordynacja podatkowa.
Obowiązek stosowania Ordynacji podatkowej oznacza m.in. odpowiednie stosowanie jej art. 67a. Na tej podstawie organ podatkowy może na wniosek podatnika stosować np. odroczenie płatności lub rozłożenie jej na raty. Wniosek podatnika zobowiązanego do uregulowania renty planistycznej musi być jednak uzasadniony ważnym interesem podatnika lub ważnym interesem publicznym.

Dochodzenie roszczeń z tytułu niewywiązywania się podatnika z nałożonych na niego obowiązków również odbywać się będzie zgodnie z przepisami Ordynacji podatkowej.

RADCA PRAWNY
Paweł Błaźniak
ŁD-P-219

URZĄD MIASTA BEŁCHATOWA
97-400 Bełchatów, ul. Kościuszki 1
Zespół Radców Prawnych

RP. 0540-87/10

Bełchatów, 9 listopada 2010 r.

Wydział Finansowy

w/m

Opinia prawna dotycząca niepodatkowych należności budżetu jednostki samorządu terytorialnego.

W odpowiedzi na Państwa zapytanie z dnia 28 października 2010 r. w sprawie stosowania przepisów Ordynacji podatkowej do różnego rodzaju dochodów gminy Miasto Bełchatów, poniżej przedstawiamy naszą opinię dotyczącą wątpliwych kwestii.

Na wstępie należy zaznaczyć, że nowa ustawa o finansach publicznych nie wprowadziła zasadniczej zmiany w definicji niepodatkowych należności budżetowych i zasad stosowania przepisów Ordynacji podatkowej do tych należności. Art. 60 pkt 7 ustawy o finansach publicznych mówi o dochodach pobieranych przez państwowe i samorządowe **jednostki budżetowe**, których definicja została zawarta w art. 11 ustawy o finansach publicznych. Opłaty, których dotyczy zapytanie, są pobierane przez Urząd Miasta jako jednostkę budżetową (art. 60 pkt 7 ustawy o finansach publicznych) i stanowią dochód jednostki samorządu terytorialnego (art. 3 pkt 8 Ordynacji podatkowej).

Niezależnie od powyższego, kwestia tego, które należności budżetowe objęte są definicją niepodatkowych należności budżetowych (czy to w świetle Ordynacji podatkowej, czy też ustawy o finansach publicznych), zawsze budziła wątpliwości w doktrynie i orzecznictwie. Niemniej jednak, w świetle nowej ustawy o finansach publicznych, wypracowane wcześniej w piśmiennictwie i orzecznictwie stanowiska pozostają aktualne. W konsekwencji podtrzymujemy również wcześniejsze wydane na potrzeby Wydziału Finansowego opinie dotyczące renty planistycznej, opłaty adiacenckiej oraz opłaty za zajęcie pasa drogowego.

1. **Opłata adiacencka.** Zgodnie ze stanowiskiem wyrażonym w opinii z dnia 9 listopada 2009 r., jest ona niepodatkową należnością budżetową, do której należy w myśl art. 67 ustawy o finansach publicznych odpowiednio stosować przepisy działu III Ordynacji podatkowej. Jedynie do skutków zwłoki lub opóźnienia w zapłacie opłaty adiacenckiej stosuje się odpowiednio przepisy Kodeksu cywilnego. W związku z tym wydaje się, że w zakresie rozksięgowywania wpłat stosować należy art. 451 Kodeksu cywilnego („Art. 451. § 1. Dłużnik mający względem tego samego wierzyciela kilka długów tego samego rodzaju może przy spełnieniu świadczenia wskazać, który dług chce zaspokoić. Jednakże to, co przypada na poczet danego długu, wierzyciel może przede wszystkim zaliczyć na związane z tym długiem zaległe należności uboczne oraz na zalegające świadczenia główne. § 2. Jeżeli dłużnik nie wskazał, który z kilku długów chce zaspokoić, a przyjął pokwitowanie, w którym wierzyciel zaliczył otrzymane świadczenie na poczet jednego z tych długów, dłużnik nie może już żądać zaliczenia na poczet innego długu. § 3. W braku oświadczenia dłużnika lub wierzyciela spełnione świadczenie zalicza się przede wszystkim na poczet długu wymagalnego, a jeżeli

jest kilka długów wymagalnych - na poczet najdawniej wymagalnego."). Ponadto, w zakresie oprocentowania nadpłat (pytanie nr 2), naszym zdaniem konsekwencją naliczania w przypadku zwłoki w zapłacie odsetek ustawowych powinno być oprocentowanie nadpłaty również z zastosowaniem odsetek ustawowych.

1. **Renta planistyczna.** Zgodnie ze stanowiskiem wyrażonym w opinii z dnia 8 października 2009 r. – **jest niepodatkową należnością budżetową**, do której należy w myśl art. 67 ustawy o finansach publicznych **odpowiednio** stosować przepisy działu III Ordynacji podatkowej.

2. **Opłata za zajęcie pasa drogowego.** Zgodnie ze stanowiskiem wyrażonym w opinii z dnia 14 stycznia 2010 r. – nie stosuje się do niej przepisów Ordynacji podatkowej (potwierdza to również orzecznictwo: I SA/Lu 6/2001). Zgodnie z art. 41 ust. 1 ustawy o drogach publicznych nieterminowe uiszczenie opłat powoduje naliczenie **odsetek ustawowych.**

3. **Opłaty za zezwolenie na usunięcie drzew.** Zgodnie z uchwałą NSA FPK 1/2000 opłaty te **nie są niepodatkowymi należnościami budżetu jednostki samorządu terytorialnego i nie stosuje się do nich przepisów Ordynacji podatkowej**. Wyjątkiem jest art. 87 ust. 4 ustawy o ochronie przyrody, który stanowi, że w razie nieterminowego uiszczenia opłaty nalicza się **odsetki podatkowe**. Wydaje się, że analogicznie należy traktować kary za usunięcie drzew bez zezwolenia, co oznacza wykluczenie stosowania do nich przepisów Ordynacji podatkowej. Wątpliwości budzić natomiast może rodzaj odsetek od kary nieuiszczonej w terminie – art. 89 ust. 6 mówi bowiem o „odsetkach za zwłokę" bez zaznaczenia, że chodzi o odsetki podatkowe (jak wskazuje art. 87 ust. 4). Ponieważ jednak odsetki ustawowe ustanawia się na postawie przepisów Kodeksu cywilnego, który reguluje stosunki cywilnoprawne, a w przypadku kar administracyjnych mamy do czynienia z daniną publicznoprawną, zasadne wydaje się w drodze analogii od przepisu art. 87 ust. 4 stosowanie odsetek podatkowych.

4. **Zwrot odszkodowania w przypadku zwrotu wywłaszczonej nieruchomości.** W naszej ocenie **nie stanowi on niepodatkowej należności budżetowej**, do której zastosowanie mają przepisy Ordynacji podatkowej z tego względu, że starosta wydający decyzję w sprawie zwrotu odszkodowania czyni to wykonując zadanie z zakresu administracji rządowej, w związku z czym nie jest organem podatkowym, o którym mowa w art. 2 § 1 pkt 1 oraz art. 13 Ordynacji podatkowej, ani w art. 61 ustawy o finansach publicznych, a w każdym razie decyzje o zwrocie odszkodowania wydaje poza zakresem swojej właściwości jako organu podatkowego. Przede wszystkim zaś, zarówno w postępowaniu wywłaszczeniowym jak i w sprawie zwrotu wywłaszczonych nieruchomości i zwrotu odszkodowania gmina jest stroną, nie korzysta więc ze swojego *imperium*, a w konsekwencji zwrot odszkodowania jest ekwiwalentnym świadczeniem w zamian za zwróconą nieruchomość, a nie rodzajem daniny publicznej.

5. **Opłata za przekształcenie użytkowania wieczystego w prawo własności.** Zgodnie z art. 4 ust. 1 ustawy o przekształceniu prawa użytkowania wieczystego w prawo własności opłatę uiszcza się na rzecz dotychczasowego właściciela nieruchomości. O ile w przypadku nieruchomości jednostek samorządu terytorialnego opłata taka będzie zawsze należna tej jednostce, to przy nieruchomościach Skarbu Państwa opłata taka powinna być wnoszona na rzecz podmiotu wykonującego w jego imieniu uprawnienia właścicielskie (np. Agencja

Nieruchomości Rolnych – wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Łodzi - II SA/Łd 544/2007), przy czym zgodnie z art. 23 ust. 3 ustawy o gospodarce nieruchomościami 25% takiej opłaty stanowi dochód powiatu, w którym nieruchomość się znajduje. Wobec powyższego, przyjęcie, że opłaty wnoszone na rzecz gminy są niepodatkowymi należnościami budżetowymi, a opłaty wnoszone na rzecz innych podmiotów nie mają takiego charakteru, wydaje się całkowicie nieuzasadnione. Dlatego należy uznać, że opłata ta **nie jest niepodatkową należnością budżetową**, do której stosować należy przepisy Ordynacji podatkowej. Przemawia za tym dodatkowo fakt, że w rzeczywistości opłata stanowi – w myśl przytoczonego powyżej orzeczenia - „swoisty odpowiednik ceny za nabycie własności (oczywiście w pewnym uproszczeniu), nie zaś opłatę za dokonaną czynność administracyjną", co w ogóle może rodzić wątpliwości co do jej administracyjnoprawnego a nie cywilnoprawnego charakteru. Zgodnie z art. 4 ust. 4 ustawy o przekształceniu prawa użytkowania wieczystego w prawo własności nieruchomości **nieuiszczona część opłaty, rozłożonej na raty** podlega oprocentowaniu przy zastosowaniu stopy procentowej równej stopie redyskonta weksli stosowanej przez Narodowy Bank Polski.

Odnośnie pytania nr 4, wskazujemy, że możliwość stosowania ulg, określona w ustawie o finansach publicznych lub w Ordynacji podatkowej, dotyczy wyłącznie należności, które mogą być uznane za niepodatkowe należności budżetowe. W przypadku należności innego rodzaju zwykle ustawa, która je przewiduje, ustanawia też tryb udzielania ulg w ich zapłacie (tak np. art. 87 ust 6 ustawy o ochronie przyrody, art. 4 ust. 3 ustawy o przekształceniu prawa użytkowania wieczystego w prawo własności nieruchomości). W omawianych przypadkach stosowanie ulg na podstawie ustawy o finansach publicznych dotyczy zatem tylko opłaty adiacenckiej oraz renty planistycznej. Art. 55 ustawy o finansach publicznych określa rodzaje ulg, którymi są umorzenie należności, odroczenie spłaty lub rozłożenie na raty. Takie same rodzaje ulg przewiduje Ordynacja podatkowa. Przepis art. 64 ust. 1 ustawy o finansach publicznych jest analogiczny do przepisu art. 67 b Ordynacji podatkowej. Zgodnie z art. 67 ustawy o finansach publicznych do spraw nieuregulowanych tą ustawą stosuje się odpowiednio przepisy Ordynacji podatkowej, zatem **w zakresie podstaw do stosowania ulg należy stosować Ordynację podatkową**. Treść art. 64 ust. 2 ustawy o finansach publicznych nie oznacza, że ulgi można stosować wyłącznie w stosunku do przedsiębiorców, a jedynie zawęża taką możliwość do ściśle określonych przypadków (podobnie jak art. 67 b Ordynacji podatkowej).

Zaznaczamy, że pojęcie niepodatkowych należności budżetowych rodziło i nadal rodzi wiele wątpliwości w doktrynie i orzecznictwie: w niektórych kwestiach orzecznictwo jest całkowicie rozbieżne. Wobec tego niniejsza opinia została wydana w odniesieniu do całości systemu prawa administracyjnego oraz podatkowego, w oparciu o dotychczasowe orzecznictwo. Może się jednak okazać, że w piśmiennictwie i orzecznictwie zostaną wypracowane na bazie nowej ustawy o finansach publicznych stanowiska odmienne.

Z poważaniem,

Marta Grzegorzewska
radca prawny

RADCA PRAWNY-KOORDYNATOR
mgr Paweł Błaziński

Radca Prawny
Bartosz Marchel

REGIONALNA IZBA
OBRACHUNKOWA

ul. Zamenhofa 10, 90-431 Łódź
tel. (42) 636 68 96, 636 69 11, fax (42) 636 74 24

Łódź, dnia 10 marca 2011 roku

Pan

Marek Chrzanowski

Prezydent

Miasta Bełchatów

WA 4120-2/2010/w/

W odpowiedzi na pismo Pana Prezydenta znak: WF.0717-1-35/10 zawierające *Wniosek o udzielenie wyjaśnienia w zakresie stosowania przepisów o finansach publicznych* uprzejmie informuję, że sposób rozwiązania problemu stosowania wyszczególnionych przepisów działu III ustawy z 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa do należności pieniężnych ujętych w wystąpieniu - zależy od przyjętego założenia co do tego, czy art. 13 § 1 pkt 1 ordynacji podatkowej stanowi samoistną podstawę uznania wójta (burmistrza, prezydenta) i starosty za organ podatkowy w rozumieniu art. 2 § 1 pkt 1 ordynacji podatkowej, czy też nie stanowi takiej podstawy. W obu przypadkach, mimo odmiennego uzasadnienia, dochodzi się jednak do takiego samego pozytywnego wniosku co do stosowania działu III ordynacji podatkowej do należności wyszczególnionych w wystąpieniu.

1. Przy założeniu, że art. 13 §1 ordynacji podatkowej stanowi samoistną podstawę uznania wójta (burmistrza, prezydenta) i starosty za organ podatkowy w rozumieniu art. 2 §1 pkt 1 ordynacji podatkowej, opłaty adiacenckie, opłaty planistyczne, opłaty za zezwolenie na usunięcie drzew (z wyjątkiem drzew i krzewów z terenu nieruchomości wpisanych do rejestrów zabytków), opłaty z tytułu zajęcia pasa drogowego ustalane przez wójtów (burmistrzów, prezydentów miast) i opłaty za przekształcenie prawa użytkowania wieczystego nieruchomości gminnej w prawo własności **są wymienionymi w art. 2 §1 pkt 1 ordynacji podatkowej opłatami, do których ustalania jest uprawniony organ podatkowy,** natomiast kary pieniężne za usuwanie drzew lub krzewów oraz za zniszczenie drzew, krzewów i terenów zieleni, jak również kwoty zwrotu odszkodowania na rzecz gminy z tytułu zwrotu wywłaszczonych nieruchomości **są wymienionymi w art. 2 §1 pkt 1 ordynacji podatkowej niepodatkowymi należnościami budżetu** jednostki samorządu terytorialnego, do których ustalania lub określania jest uprawniony organ podatkowy.

Opłaty z tytułu zajęcia pasa drogowego ustalane przez wójtów (burmistrzów, prezydentów miast), opłaty adiacenckie, opłaty planistyczne, opłaty za zezwolenie na usunięcie drzew (z wyjątkiem drzew i krzewów z terenu nieruchomości wpisanych do rejestrów zabytków) i opłaty za przekształcenie prawa użytkowania wieczystego w prawo własności należy uznać za opłaty w rozumieniu art. 2 §1 pkt 1 ordynacji podatkowej, gdyż są to należności pieniężne, nazwane przez ustawodawcę opłatami, a do ich ustalania lub określania jest uprawniony organ podatkowy wymieniony w

art. 13 §1 pkt 1 ordynacji podatkowej (wójt, burmistrz, prezydent), i nie są to świadczenia pieniężne wynikające ze stosunków cywilnoprawnych, ani opłaty za usługi, do których stosuje się przepisy o cenach (art. 2 §4 ordynacji podatkowej). Nawet opłaty za przekształcenie prawa użytkowania wieczystego w prawo własności nie mogą być uznane za świadczenie wynikające ze stosunków cywilnoprawnych, gdyż są one konkretyzowane w drodze decyzji administracyjnej; gdyby jednak odmówić im charakteru opłat, musiałyby być zakwalifikowane jako niepodatkowe należności budżetowe.

Kary pieniężne za usuwanie drzew lub krzewów oraz za zniszczenie drzew, krzewów i terenów zieleni trzeba uznać za niepodatkowe należności budżetu jednostki samorządu terytorialnego w rozumieniu art. 2 §1 pkt 1 ordynacji podatkowej, gdyż te należności nie będąc podatkami i opłatami stanowią dochód budżetu gminy, wynikają ze stosunków publicznoprawnych w rozumieniu art. 3 pkt 8 ordynacji podatkowej, a do ich ustalania jest uprawniony organ podatkowy (wójt, burmistrz, prezydent). Za wynikaniem tych kar ze stosunków publicznoprawnych przemawia kryterium formalne, jakim jest ich konkretyzowanie w drodze decyzji administracyjnej; ustawa o ochronie przyrody z 16 kwietnia 2004 r. nazywa je zresztą „administracyjnymi karami pieniężnymi".

Kwoty zwrotu odszkodowania na rzecz gminy z tytułu zwrotu wywłaszczonych nieruchomości są niepodatkowymi należnościami budżetowymi w rozumieniu art. 2 §1 pkt 1 w związku z art. 3 pkt 8 ordynacji podatkowej, gdyż te należności nie będąc podatkami i opłatami, stanowią dochód budżetu gminy, wynikają ze stosunków publicznoprawnych (są przecież konkretyzowane w drodze decyzji administracyjnych), a do ich ustalania jest uprawniony organ podatkowy (starosta).

Jeśli art. 13 §1 pkt 1 ordynacji podatkowej jest samoistną podstawą uznania wójta (burmistrza, prezydenta) lub starosty za organ podatkowy w rozumieniu art. 2 §1 pkt 1 ordynacji podatkowej, do wszystkich należności pieniężnych wymienionych we *Wniosku* należałoby stosować przepisy ordynacji podatkowej, bez ograniczenia do działu III, ale z uwzględnieniem unormowań szczególnych, zawartych w przepisach prawa administracyjnego, regulujących poszczególne należności.

2. Założenie, zgodnie z którym art. 13 §1 pkt 1 ordynacji podatkowej nie jest samoistną podstawą uznania wójta (burmistrza, prezydenta) lub starosty za organ podatkowy w rozumieniu art. 2 §1 pkt 1 ordynacji podatkowej oznacza, że wójt (burmistrz, prezydent) jest organem podatkowym tylko z mocy przepisów odrębnych, to znaczy wtedy, gdy orzeka o podatkach i opłatach lokalnych oraz gdy przepisy prawa administracyjnego materialnego dotyczące określonej należności pieniężnej *expressis verbis* nazywają te organy podatkowymi lub posługują się określeniami równoważnymi, np. stanowią, że organy te działają jako organy podatkowe bądź że przysługują im kompetencje organów podatkowych. Przyjęcie tego założenia **prowadzi do wniosku, że żadna z należności pieniężnych wymienionych w wystąpieniu Miasta Bełchatowa nie może być uznana za opłatę lub niepodatkową należność budżetu jednostki samorządu terytorialnego, do której stosuje się ordynację podatkową z mocy art. 2 §1 pkt 1 tej ustawy, gdyż nie są to podatki ani opłaty lokalne, a przepisy prawa administracyjnego regulujące te należności nie nazywają wójtów ani starostów organami podatkowymi, ani nie posługują się określeniami równoważnymi. W takim przypadku zakres zastosowania ordynacji podatkowej do przedmiotowych należności pieniężnych należy oceniać na podstawie art. 67 ustawy z 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych, z uwzględnieniem art. 60 tej ustawy,** który zawiera przykładowe

wyliczenie niepodatkowych należności budżetowych o charakterze publicznoprawnym, i który nie wprowadza wymagania, by niepodatkowe należności budżetowe o charakterze publicznoprawnym były ustalane lub określane przez organ podatkowy. Zgodnie z art. 67 ustawy o finansach publicznych, do spraw dotyczących należności, o których mowa w art. 60 ustawy o finansach publicznych, nieuregulowanych tą ustawą, stosuje się kodeks postępowania administracyjnego oraz odpowiednio przepisy działu III ordynacji podatkowej.

Artykuł 60 pkt 7 ustawy o finansach publicznych stanowi, że środkami publicznymi stanowiącymi niepodatkowe należności budżetowe o charakterze publicznoprawnym są w szczególności następujące dochody budżetu państwa lub budżetu jednostki samorządu terytorialnego: dochody pobierane przez państwowe i samorządowe jednostki budżetowe na podstawie odrębnych ustaw. **Wszystkie wymienione w wystąpieniu należności pieniężne** (opłaty z tytułu zajęcia pasa drogowego ustalane przez wójtów, opłaty adiacenckie, opłaty planistyczne, opłaty za zezwolenie na usunięcie drzew, z wyjątkiem drzew i krzewów z terenu nieruchomości wpisanych do rejestrów zabytków, opłaty za przekształcenie prawa użytkowania wieczystego w prawo własności, kary pieniężne za usuwanie drzew lub krzewów oraz za zniszczenie drzew, krzewów i terenów zieleni, jak również kwoty zwrotu odszkodowania z tytułu zwrotu wywłaszczonych na rzecz gminy nieruchomości) są dochodami pobieranymi przez samorządowe jednostki budżetowe (urzędy gminy) na podstawie odrębnych ustaw i mają charakter publicznoprawny ze względu na konieczność ich konkretyzacji w drodze decyzji administracyjnych, wobec czego **są niepodatkowymi należnościami budżetów gmin w świetle art. 60 pkt 7 ustawy o finansach publicznych**.

Odnosząc się do argumentów zawartych w wystąpieniu co do niemożności uznania kwoty odszkodowania do zwrotu na rzecz gminy z tytułu zwrotu wywłaszczonej nieruchomości za niepodatkową należność budżetową o charakterze publicznoprawnym, trzeba jeszcze raz podkreślić, że jest to należność o charakterze publicznoprawnym ze względu na kryterium formalne: decyzyjną formę ustalenia tej kwoty; nie ma znaczenia, że nie jest to danina publiczna, lecz ekwiwalentne świadczenie w zamian za zwróconą nieruchomość. Podobnie przy dokonywaniu oceny, czy opłaty za przekształcenie prawa użytkowania wieczystego nieruchomości gminnej w prawo własności są niepodatkowymi należnościami budżetu gminy o charakterze publicznoprawnym, nie ma znaczenia, że jest to swoisty odpowiednik ceny za nabycie własności. Prawnie obojętne z punktu widzenia oceny charakteru opłaty za przekształcenie prawa użytkowania wieczystego nieruchomości gminnej w prawo własności jest to, że w razie takiego przekształcenia co do nieruchomości Skarbu Państwa opłaty należy wnosić na rzecz podmiotu wykonującego w jego imieniu uprawnienia właścicielskie np. Agencji Nieruchomości Rolnych; takie zróżnicowanie charakteru opłat pozwala jedynie na sformułowanie wniosków krytycznych pod adresem ustawodawcy. Nasuwa się przy tym uwaga, że tezy orzeczeń sądowych, odnoszące się do poszczególnych należności i odmawiające im charakteru niepodatkowych należności budżetowych, były formułowane na gruncie art. 2 §1 pkt 1 ordynacji podatkowej, przed wejściem w życie ustawy z 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych, i nie mogą być automatycznie odnoszone do pojęcia niepodatkowych należności budżetowych, użytego w art. 60 ustawy o finansach publicznych.

Niezależnie od przyjętego założenia co do statusu wójtów (burmistrzów, prezydentów) i starostów jako organów podatkowych w rozumieniu art. 2 §1 pkt 1 ordynacji podatkowej, dochodzi się do wniosku, że dział III ordynacji podatkowej

znajduje odpowiednie zastosowanie do wszystkich należności pieniężnych, wymienionych w wystąpieniu Miasta Bełchatowa. Nie można jednak stosować tych przepisów działu III ordynacji podatkowej, które pozostają w sprzeczności z regulacjami zawartymi w przepisach prawa materialnego administracyjnego dotyczącymi poszczególnych należności, a ponadto - jeśli przyjmuje się, że są to niepodatkowe należności budżetowe o charakterze publicznoprawnym w rozumieniu art. 60 ustawy o finansach publicznych - nie można stosować przepisów działu III ordynacji podatkowej sprzecznych z art. 61-66 ustawy o finansach publicznych.

3. W zakresie opłaty adiacenckiej można zgodzić się ze stwierdzeniem zawartym w wystąpieniu Miasta, że stosuje się do niej art. 54 § 1 pkt 5, art. 60 § 1, art. 67a i art. 67b ordynacji podatkowej, a ze względu na inny rodzaj odsetek z tytułu zwłoki lub opóźnienia (ustawowe, a nie podatkowe) nie stosuje się art. 55 §2 ordynacji podatkowej. W zakresie opłaty planistycznej należy stosować art. 67a i art. 67b ordynacji podatkowej. Zaokrąglanie opłaty adiacenckiej i planistycznej do pełnych złotych zgodnie z art. 63 §1 ordynacji podatkowej nie wydaje się pozostawać w sprzeczności z przepisami prawa administracyjnego określającymi zasady ich wyliczania. Do opłaty planistycznej trzeba też stosować przepisy działu III ordynacji podatkowej dotyczące odsetek od zaległości; brak unormowania w ustawie o planowaniu i zagospodarowaniu przestrzennym dotyczącego odsetek byłby argumentem przeciw ich naliczaniu, gdyby dział III ordynacji podatkowej nie miał zastosowania do tej opłaty.

Co do opłaty za przekształcenie użytkowania wieczystego w prawo własności nie należy stosować przepisów ordynacji podatkowej o ulgach w spłacie, gdyż ustawa z 25 lipca 2005 r. o przekształceniu prawa użytkowania wieczystego w prawo własności nieruchomości reguluje te kwestie samodzielnie. Co do kwot odszkodowania do zwrotu z tytułu zwrotu nieruchomości nie należy stosować przepisów ordynacji podatkowej o ulgach w spłacie, gdyż ustawa z 27 sierpnia 1997 r. o gospodarce nieruchomościami przewiduje jeden rodzaj ulgi - rozłożenie na raty, nie należy też stosować przepisów o skutkach zwłoki lub opóźnienia w zapłacie, gdyż ustawa odsyła w tym zakresie do kodeksu cywilnego. Także ustawa z 16 kwietnia 2004 r. o ochronie przyrody samodzielnie reguluje ulgi w spłacie opłat za zezwolenie na wycięcie drzew i krzewów, dlatego nie należy stosować przepisów ordynacji podatkowej w tym zakresie.

W odniesieniu do kar pieniężnych z ustawy o ochronie przyrody za usunięcie drzew i krzewów bez zezwolenia i za zniszczenie drzew, krzewów i terenów zieleni należy stosować przepisy ordynacji podatkowej o ulgach w spłacie; stosuje się też przepisy dotyczące odsetek podatkowych, skoro należy stosować dział III ordynacji podatkowej, a w ustawie jest mowa o odsetkach, bez określenia, o który rodzaj odsetek chodzi.

Co do opłat za zajęcie pasa drogowego ustalanych przez wójtów (burmistrzów, prezydentów) ustawa z dnia 21 marca 1985 r. o drogach publicznych nie reguluje zagadnienia ulg w spłacie, należy więc stosować przepisy ordynacji podatkowej w tym zakresie; ustawa nie stanowi też o odsetkach w razie powstania zaległości, wobec czego należy stosować odsetki podatkowe.

Przypominam jednocześnie, że zaprezentowane w niniejszym piśmie stanowisko nie ma mocy wiążącej.

Z poważaniem

PREZES
Regionalnej Izby Obrachunkowej w Łodzi
Ryszard Paweł Krawczyk