

Przedawnienie niepodatkowych należności budżetowych – zarys problematyki

Statute of limitations for non-tax budgetary receivables – an outline of issues

Abstrakt

W artykule analizie poddano regulacje normatywne dotyczące przedawnienia zobowiązań niepodatkowych należności budżetowych oraz przedawnienia prawa do wymiaru tych zobowiązań. Określenie, jakie przepisy normują przedawnienie danej niepodatkowej należności budżetowej, wymaga nie tylko analizy przepisów ustawy szczególnej stanowiącej podstawę jej pobierania, ale także ustalenia, czy do przedmiotowego świadczenia zastosowanie ma Ordynacja podatkowa, oraz uwzględnienia jego charakteru prawnego. Konsekwencją heterogeniczności niepodatkowych należności budżetowych jest m.in. zróżnicowanie zakresu stosowania do spraw ich dotyczących przepisów Ordynacji podatkowej, w tym przepisów tej ustawy regulujących instytucję przedawnienia. Trudności nastręcza zwłaszcza ustalenie, jakie przepisy regulują przedawnienie niepodatkowych należności budżetowych o charakterze sankcyjnym.

Słowa kluczowe: niepodatkowe należności budżetowe, przedawnienie zobowiązań niepodatkowych należności budżetowych, przedawnienie prawa do ustalenia zobowiązań niepodatkowych należności budżetowych

Abstract

This article analyses normative regulations concerning the statute of limitations of liabilities of non-tax budgetary receivables and the statute of limitations of the right to establish the existence of such liabilities. In order to determine which regulations govern the statute of limitation of each given non-tax budgetary receivable, it is necessary not only to analyse the provisions of the special act that constitute the basis of its collection, but also to determine whether the Tax Ordinance Act applies to the encumbrance in question, and to take into account its legal nature. The consequence of the heterogeneity of non-tax budgetary receivables is, inter alia, a different scope of application of the Tax Ordinance Act provisions to different cases concerning such receivables, including the provisions of this act that regulate the institution of limitation. In particular, it is difficult to determine which provisions govern the statute of limitations for non-tax budgetary receivables of the sanction nature.

Keywords: non-tax budgetary receivables, statute of limitations of liabilities of non-tax budgetary receivables, statute of limitations of the right to establish the existence of liabilities of non-tax budgetary receivables

Wprowadzenie

Regulacje prawne dotyczące niepodatkowych należności budżetowych cechują się znacznym rozproszeniem, a często także fragmentarycznością¹. Do niepodatkowych należności budżetowych zaliczamy zarówno dani publiczne, jak i środki publiczne o charakterze niedaninowym, w tym sankcyjnym². Określenie reżimu prawnego, któremu podlegają poszczególne niepodatkowe należności budżetowe, jest nierzadko utrudnione i wymaga pogłębionej analizy ich charakteru prawnego i zakresu stosowania poszczególnych aktów prawnych do spraw ich dotyczących, w tym przede wszystkim

¹ Zob. A. Miernik, *Wymiar niepodatkowych należności budżetowych w prawie polskim*, Wrocław 2021, s. 25.

² *Ibidem*, s. 83.

Ordynacji podatkowej³, ustawy o finansach publicznych⁴ i Kodeksu postępowania administracyjnego⁵. Mając powyższe na uwadze, celem artykułu jest ustalenie, jakie przepisy normują przedawnienie niepodatkowych należności budżetowych, a w szczególności udzielenie odpowiedzi na pytanie, czy do niepodatkowych należności budżetowych zastosowanie mają przepisy Ordynacji podatkowej regulujące przedawnienie zobowiązania podatkowego oraz przedawnienie prawa do ustalenia tego zobowiązania.

W celu określenia, czy do danej niepodatkowej należności budżetowej zastosowanie mają przepisy Ordynacji podatkowej dotyczące przedawnienia zobowiązań podatkowych oraz przedawnienia prawa do wymiaru tych zobowiązań, niezbędne jest ustalenie zakresu stosowania tej ustawy do przedmiotowej niepodatkowej należności budżetowej. Przepisy ustaw szczególnych często nie określają, czy do normowanych nimi niepodatkowych należności budżetowych stosuje się Ordynację podatkową. W przypadkach takich ustalenie zakresu stosowania Ordynacji podatkowej do niepodatkowej należności budżetowej następuje na podstawie jej kwalifikacji do jednej z podstawowych kategorii niepodatkowych należności budżetowych. W doktrynie prawa finansowego zauważa się, że pojęcie niepodatkowych należności budżetowych w rozumieniu ustawy o finansach publicznych nie jest tożsame z pojęciem niepodatkowych należności budżetowych, które podlegają regulacji Ordynacji podatkowej, odmienny jest także ich reżim prawny⁶. W obecnym stanie prawnym wyróżnić można dwie zasadnicze kategorie niepodatkowych należności budżetowych: niepodatkowe należności budżetowe w rozumieniu przepisów Ordynacji podatkowej (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 (niepodatkowe

³ Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (t.j. Dz. U. z 2022 r. poz. 2651 ze zm.), dalej: o.p.

⁴ Ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (t.j. Dz. U. z 2022 r. poz. 1634 ze zm.), dalej: u.f.p.

⁵ Ustawa z dnia 14 czerwca 1960 r. – Kodeks postępowania administracyjnego (t.j. Dz. U. z 2022 r. poz. 2000 ze zm.), dalej: k.p.a.

⁶ Zob. M. Bitner, *Art. 60*, [w:] W. Misiąg (red. nauk.), *Ustawa o finansach publicznych. Komentarz*, Warszawa 2015, s. 243-245.

należności budżetowe o charakterze publicznoprawnym, o których mowa w art. 60 u.f.p.)⁷. Wskazany podział niepodatkowych należności budżetowych wyznacza także dwa zasadnicze zakresy stosowania do nich przepisów Ordynacji podatkowej⁸. Pamiętać jednak należy, że zgodnie z regułą *lex specialis derogat legi generali* w pierwszej kolejności o zakresie stosowania Ordynacji podatkowej do niepodatkowych należności budżetowych decydują przepisy normujących je ustaw szczególnych. Z tego względu analiza regulacji prawnych normujących przedawnienie niepodatkowych należności budżetowych dokonana zostanie w odniesieniu do ich zasadniczych kategorii.

W artykule posłużono się metodą dogmatycznoprawną.

1. Instytucja przedawnienia w prawie podatkowym

W nauce prawa podatkowego instytucja przedawnienia rozumiana jest jako wygaśnięcie powinności podatkowej na skutek upływu czasu⁹. Instytucja ta przyczynia się do kształtowania stabilnego stanu prawnego, gwarantując, że po upływie określonego czasu podmiot obowiązany nie będzie skutecznie wzywany do świadczenia, nawet jeśli nie spełnił ciążącej na nim powinności¹⁰. W Ordynacji podatkowej regulacje dotyczące przedawnienia zawarte zostały w rozdziale 8 działu III niniejszej ustawy¹¹. Od pojęcia przedawnienia zobowiązania podatkowego odróżnić należy pojęcie przedawnienia prawa do ustalenia (wymiaru) zobowiązania podatkowego.

Przedawnienie zobowiązań podatkowych zaliczane jest do nieefektywnych sposobów ich wygasania¹². Wskutek upływu terminu przedawnienia

⁷ A. Miernik, *Wymiar...*, s. 300. W opracowaniu tym szerzej na temat podziału niepodatkowych należności budżetowych na niepodatkowe należności budżetowe w rozumieniu Ordynacji podatkowej i niepodatkowe należności budżetowe w rozumieniu ustawy o finansach publicznych oraz cech niepodatkowych należności budżetowych obu tych kategorii.

⁸ *Ibidem*, s. 84.

⁹ Zob. A. Nita, *Przedawnienie powinności podatnika – zagadnienia dyskusyjne*, [w:] R. Dowgier (red.), *Ordynacja podatkowa. Rozstrzygnięcia organów podatkowych i skarbowych*, Białystok 2014, s. 205.

¹⁰ *Ibidem*, s. 204-205.

¹¹ Art. 68-71 o.p.

¹² D. Janas, *Przedawnienia zobowiązań podatkowych*, „Finanse i Prawo Finansowe” czerwiec 2019, t. 2(22), s. 23. Zob. także: D. Mączyński, [w:] A. Gomułowicz, D. Mączyński, *Podatki i prawo podatkowe*, Warszawa 2022, s. 439.

zobowiązanie podatkowe wygasa¹³. Pomimo niezaspokojenia interesu wierzyciela podatkowego stosunek zobowiązaniowy przestaje istnieć z mocy prawa¹⁴. Zgodnie z art. 70 § 1 o.p. termin przedawnienia zobowiązania podatkowego wynosi 5 lat, licząc od końca roku kalendarzowego, w którym upłynął termin płatności podatku. Początek biegu terminu przedawnienia nie jest związany z powstaniem zobowiązania podatkowego, lecz z upływem terminu płatności podatku¹⁵. Przedawnienie zobowiązania podatkowego określane w doktrynie jako przedawnienie wykonania zobowiązania podatkowego jest instytucją działającą samoistnie i do jego stwierdzenia nie jest konieczne wydanie decyzji¹⁶. Przedawnieniu podlegają wszystkie zobowiązania podatkowe, bez względu na sposób, w jaki powstają¹⁷. Zobowiązania podatkowe powstałe z mocy prawa przedawniają się zatem na takich samych zasadach jak zobowiązania podatkowe powstałe z dniem doręczenia decyzji organu podatkowego, ustalającej wysokość zobowiązania¹⁸. Przedawnieniu nie ulegają zobowiązania podatkowe zabezpieczone hipoteką lub zastawem skarbowym, przy czym po upływie terminu przedawnienia zobowiązania te egzekwowane mogą być tylko z przedmiotu hipoteki lub zastawu¹⁹.

Instytucję przedawnienia prawa do wymiaru zobowiązania podatkowego normuje natomiast art. 68 i art. 69 o.p.²⁰ Regulacje w nich zawarte mają zastosowanie wyłącznie do zobowiązań podatkowych, których sposób powstawania określa art. 21 § 1 pkt 2 o.p.²¹ Zobowiązanie takie nie powstaje, jeżeli

¹³ Art. 59 § 1 pkt 9 o.p.

¹⁴ L. Guzek, *Przedawnienie zobowiązania podatkowego*, „Monitor Podatkowy” 2002, nr 11, Legalis/el. [dostęp: 12.05.2022].

¹⁵ D. Mączyński, *Efektywność fiskalna systemu podatkowego a przedawnienie zobowiązań podatkowych*, „Annales Universitatis Mariae Curie-Skłodowska. Sectio H. Oeconomia” 2016, t. 50, nr 1, s. 205.

¹⁶ W. Kuśnierz, *Przedawnienie w prawie podatkowym*, [w:] A. Pomorska (red.), *Polski system podatkowy. Założenia a praktyka*, Lublin 2004, s. 448.

¹⁷ B. Dauter, *Wpływ przedawnienia na rozstrzyganie w sprawach podatkowych, ze szczególnym uwzględnieniem możliwości wydawania decyzji określających po upływie terminu przedawnienia*, [w:] R. Dowgier (red.), *Ordynacja podatkowa...*, s. 60.

¹⁸ *Ibidem*.

¹⁹ Art. 70 § 8 o.p.

²⁰ Zob. W. Morawski, *Przedawnienie obowiązku podatkowego, cz. 1*, „Przegląd Podatkowy” 2008, nr 1, s. 28.

²¹ *Ibidem*.

decyzja je ustalająca została doręczona po upływie 3 lub 5 lat (w przypadkach wymienionych w art. 68 § 2 o.p.), licząc od końca roku kalendarzowego, w którym powstał obowiązek podatkowy²². Brak doręczenia decyzji we wspomnianych terminach sprawia, że prawo do wydania decyzji wygasa, a zobowiązanie podatkowe nie powstaje²³. W przypadku niedopełnienia przez podatnika warunków uprawniających do skorzystania z uzyskanej ulgi podatkowej termin do wydania decyzji ustalającej zobowiązanie podatkowe wynosi 3 lata od końca roku podatkowego, w którym nastąpiło zdarzenie powodujące utratę prawa do ulgi podatkowej, a jeśli podatnik nie zgłosił organowi podatkowemu utraty prawa do ulgi co najmniej na 2 miesiące przed upływem tego terminu – termin do wydania decyzji wynosi 5 lat²⁴. Termin przedawnienia prawa do wydania decyzji ustalającej wysokość zobowiązania podatkowego związany jest ze sposobem powstania zobowiązania podatkowego²⁵. W doktrynie prawa podatkowego przyjmuje się, że obowiązek podatkowy przekształca się w zobowiązanie podatkowe z mocy prawa lub poprzez wymiar²⁶. Przedawnienie prawa do wydania decyzji ustalającej wysokość zobowiązania podatkowego uznać zatem należy za przedawnienie prawa do wymiaru tego zobowiązania²⁷. Zobowiązanie podatkowe, które powstało w sposób, o którym mowa w art. 21 § 1 pkt 2 o.p., przedawnia się także na zasadach określonych w art. 70 tej ustawy, co oznacza, że organ podatkowy ma 3 lata lub 5 lat na wydanie decyzji ustalającej wysokość zobowiązania podatkowego, a następnie 5 lat na pobór podatku²⁸.

²² Art. 68 § 1-2 o.p.

²³ A. Mariański, *Art. 68*, [w:] *idem* (red.), *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2021, Le-galis/el. [dostęp: 14.05.2022].

²⁴ Art. 69 § 2 o.p.

²⁵ A. Mariański, *Art. 68*....

²⁶ R. Mastalski, *Prawo podatkowe*, Warszawa 2016, s. 232.

²⁷ W doktrynie instytucja ta określana jest jako przedawnienie prawa do wymiaru podatku lub przedawnienie prawa do ustalenia zobowiązania podatkowego (zob. J. Zubrzycki, *Art. 68*, [w:] B. Adamiak, J. Borkowski, P. Borszowski, R. Mastalski, J. Zubrzycki, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Wrocław 2017, s. 440-441), a także jako przedawnienie obowiązku podatkowego i przedawnienie prawa do wydania decyzji ustalającej wysokość zobowiązania podatkowego (zob. W. Morawski, *Przedawnienie*..., s. 28 i powołana tam literatura).

²⁸ A. Mariański, *Art. 70*, [w:] *idem* (red.), *Ordynacja podatkowa*....

Zgodnie z przepisami Ordynacji podatkowej bieg terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego może zostać zawieszony²⁹ lub przerwany³⁰, natomiast bieg terminu przedawnienia prawa do ustalenia zobowiązania podatkowego może zostać zawieszony³¹. Okres zawieszenia biegu terminu przedawnienia nie jest wliczany do terminu przedawnienia, który biegnie dalej po ustaniu przesłanki zawieszenia³². W przypadku przerwania biegu terminu przedawnienia termin ten liczony jest od nowa³³. W przepisach Ordynacji podatkowej określony został także termin przedawnienia prawa do wydania decyzji o odpowiedzialności podatkowej osoby trzeciej (decyzji takiej nie można wydać, jeżeli od końca roku kalendarzowego, w którym powstała zaległość podatkowa, upłynęło 5 lat³⁴) oraz termin przedawnienia zobowiązania z niej wynikającego (przedawnienie zobowiązania wynikającego z decyzji o odpowiedzialności podatkowej osoby trzeciej następuje po upływie 3 lat od końca roku kalendarzowego, w którym decyzja ta została doręczona³⁵).

2. Przedawnienie niepodatkowych należności budżetowych w rozumieniu przepisów Ordynacji podatkowej

Niepodatkowe należności budżetowe w rozumieniu przepisów Ordynacji podatkowej to wynikające ze stosunków publicznoprawnych, niebędące podatkami i opłatami dochody budżetu państwa i budżetów jednostek samorządu terytorialnego wymierzane wyłącznie przez organy podatkowe³⁶.

²⁹ Art. 70 § 2, art. 70 § 6, art. 70a oraz art. 70e o.p.

³⁰ Art. 70 § 3 oraz art. 70 § 4 o.p.

³¹ Art. 68 § 5, art. 70a oraz art. 70e o.p.

³² R. Dowgier, M. Popławski, *Podstawowe zagadnienia materialnego prawa podatkowego zawarte w Ordynacji podatkowej, stosowane przez gminne organy podatkowe*, [w:] M. Popławski (red.), *Wymiar i pobór podatków i opłat lokalnych*, Białystok 2009, s. 145.

³³ *Ibidem*, s. 147.

³⁴ Art. 118 § 1 o.p.

³⁵ Art. 118 § 2 o.p.

³⁶ W art. 3 pkt 8 o.p. sformułowana została definicja ustawowa niepodatkowych należności budżetowych, zgodnie z której treścią świadczenia te są niebędącymi podatkami i opłatami należnościami stanowiącymi dochód budżetu państwa lub budżetu jednostki samorządu terytorialnego, wynikającymi ze stosunków publicznoprawnych. W myśl art. 2 § 1 pkt 1 o.p. do określania lub ustalania niepodatkowych należności budżetowych w rozumieniu niniejszego przepisu uprawnione są organy podatkowe.

Zakres stosowania przepisów Ordynacji podatkowej do niepodatkowych należności budżetowych przedmiotowej kategorii wyznacza, co do zasady, przepis art. 2 § 1 pkt 1 tej ustawy³⁷. Na jego mocy do niepodatkowych należności budżetowych w rozumieniu Ordynacji podatkowej stosuje się przepisy niniejszej ustawy. W myśl natomiast art. 3 pkt 3 lit. c o.p. przez podatki rozumieć należy (dla jej celów) niepodatkowe należności budżetowe. Uzasadniony zatem jest wniosek, że do niepodatkowych należności budżetowych w rozumieniu Ordynacji podatkowej zastosowanie mają przepisy tej ustawy dotyczące przedawnienia zobowiązania podatkowego oraz przedawnienia prawa do ustalenia zobowiązania podatkowego. Jak już jednak podnoszono, w pierwszej kolejności o zakresie stosowania Ordynacji podatkowej do niepodatkowych należności budżetowych decydują przepisy ustaw szczególnych.

Niepodatkowe należności budżetowe w rozumieniu przepisów Ordynacji podatkowej to przede wszystkim daniny publiczne³⁸. Przykładem świadczeń zaliczanych do tej grupy niepodatkowych należności budżetowych są wpłaty z zysku przedsiębiorstw państwowych³⁹. Ustawa o gospodarce finansowej przedsiębiorstw państwowych stanowi, że do świadczeń tych stosuje się przepisy o zobowiązaniach podatkowych⁴⁰. W przypadku, gdy obowiązujące przepisy powołują się na ustawę o zobowiązaniach podatkowych albo odsyłają ogólnie do przepisów o zobowiązaniach podatkowych, stosuje się dział III o.p.⁴¹ Uznać więc należy, że do wpłat z zysku przedsiębiorstw

³⁷ A. Miernik, *Wymiar...*, s. 80.

³⁸ *Ibidem*, s. 59.

³⁹ Art. 12 ust. 1 ustawy z dnia 31 stycznia 1989 r. o gospodarce finansowej przedsiębiorstw państwowych (t.j. Dz. U. z 2022 r. poz. 1439), dalej: u.g.f.p.p. Wpłaty z zysku przedsiębiorstw państwowych są daninami publicznymi (wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 8 stycznia 2008 r., I SA/Wr 1628/07, Legalis nr 276670). Stanowisko, zgodnie z którym wpłaty z zysku przedsiębiorstw państwowych stanowią niepodatkowe należności budżetowe w rozumieniu art. 2 § 1 pkt 1 oraz art. 3 pkt 8 o.p., prezentowane jest zarówno w doktrynie, jak i orzecznictwie sądów administracyjnych (zob. R. Mastalski, *Art. 2*, [w:] B. Adamiak *et al.*, *Ordynacja podatkowa...*, s. 26; H. Dzwonkowski, T. Nowak, *Art. 2*, [w:] H. Dzwonkowski (red.), *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2020, Legalis/el. [dostęp: 9.01.2023]; wyrok WSA w Gorzowie Wlkp. z dnia 27 listopada 2006 r., I SA/Go 1273/06, Legalis nr 340858).

⁴⁰ Art. 15 ust. 1 u.g.f.p.p.

⁴¹ Art. 341 o.p.

państwowych zastosowanie ma dział III o.p. Trzeba jednak w tym miejscu zauważyć, że zarówno w doktrynie⁴², jak i judykaturze⁴³ wpłaty z zysku przedsiębiorstw państwowych uznawane są za świadczenia, do których stosuje się Ordynację podatkową, a nie jedynie dział III tego aktu prawnego. Ustawa o gospodarce finansowej przedsiębiorstw państwowych nie zawiera regulacji dotyczących przedawnienia zobowiązania z ich tytułu. Przy uwzględnieniu, że zobowiązania z tytułu wpłat z zysku powstają z mocy prawa⁴⁴, zastosowanie znajdą do nich przepisy Ordynacji podatkowej normujące instytucję przedawnienia zobowiązania podatkowego. Stosownie do treści art. 70 § 1 o.p. zobowiązanie z tytułu wpłat z zysku przedsiębiorstw państwowych przedawnia się z upływem 5 lat, licząc od końca roku kalendarzowego, w którym upłynął termin ich płatności. Przedsiębiorstwa państwowe dokonują ostatecznego rozliczenia wpłat z zysku do budżetu państwa w terminie 14 dni po zatwierdzeniu sprawozdania finansowego lub sporządzeniu sprawozdania w przypadku, gdy zgodnie z przepisami o rachunkowości nie występuje obowiązek zatwierdzania tego sprawozdania⁴⁵. Do wpłat z zysku przedsiębiorstw państwowych zastosowanie mają również przepisy działu III o.p. dotyczące zawieszenia i przerwania biegu terminów przedawnienia zobowiązań podatkowych oraz przedawnienia prawa do wydania decyzji o odpowiedzialności podatkowej osoby trzeciej, a także zobowiązania wynikającego z tej decyzji. Skonstatować można, że wpłaty z zysku przedsiębiorstw państwowych stanowią przykład niepodatkowych należności budżetowych w rozumieniu Ordynacji podatkowej, do których zastosowanie znajdują przepisy niniejszej ustawy regulujące instytucję przedawnienia.

Niepodatkową należnością budżetową w rozumieniu przepisów Ordynacji podatkowej jest także m.in. dodatkowe zobowiązanie podatkowe

⁴² Zob. P. Borszowski, A. Huchla, [w:] R. Mastalski, E. Fojcik-Mastalska (red. nauk.), *Prawo finansowe*, Warszawa 2013, s. 294.

⁴³ Zob. wyrok WSA w Lublinie z dnia 17 grudnia 2008 r., I SA/Lu 457/08, Legalis nr 239350.

⁴⁴ Zob. wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 8 stycznia 2008 r., I SA/Wr 1628/07, Legalis nr 276670.

⁴⁵ § 5 rozporządzenia 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 (t.j. Dz. U. z 2021 r. poz. 1282).

uregulowane ustawą o podatku od towarów i usług⁴⁶. Świadczenie to jest szczególnym przykładem niepodatkowych należności budżetowych tej kategorii o charakterze sankcyjnym⁴⁷. Dodatkowe zobowiązanie podatkowe, pomimo że określone jest w ustawie o podatku od towarów i usług, nie posiada cech tego podatku⁴⁸. Stanowi dyscyplinującą, mającą działać prewencyjnie sankcję za uchylanie się od opodatkowania albo próbę wyłudzenia środków pieniężnych od Skarbu Państwa⁴⁹. Zgodnie z przepisami ustawy o podatku od towarów i usług dodatkowe zobowiązanie podatkowe ustalane jest przez naczelnika urzędu skarbowego lub naczelnika urzędu celno-skarbowego, a więc organy podatkowe w rozumieniu art. 13 o.p.⁵⁰ Wykonanie dodatkowego zobowiązania podatkowego nie może przedawniać się według art. 70 o.p., dopóki nie zostanie wydana decyzja wymiarowa⁵¹. Dopiero po dokonaniu wymiaru przez organy podatkowe biegnie przedawnienie wykonania zobowiązania⁵². Termin przedawnienia prawa do jego ustalenia określony został w art. 68 § 3 o.p. Zgodnie z treścią powołanego przepisu dodatkowe zobowiązanie podatkowe w podatku od towarów i usług nie powstaje w przypadku, gdy decyzja ustalająca to zobowiązanie doręczona została po upływie 5 lat, licząc od końca roku kalendarzowego, w którym powstał obowiązek podatkowy. Termin przedawnienia prawa do wymiaru przedmiotowego świadczenia określony został zatem odrębnie od terminu przedawnienia prawa do ustalenia zobowiązania podatkowego

⁴⁶ Art. 106b ust. 6, art. 106e ust. 12, art. 108a ust. 7, art. 109a, art. 111 ust. 2, art. 112b, art. 112c oraz art. 138j ust. 2 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (t.j. Dz. U. z 2022 r. poz. 931 ze zm.), dalej: u.p.t.u. Szerzej na temat dodatkowego zobowiązania podatkowego jako niepodatkowej należności budżetowej zob.: A. Miernik, *Dodatkowe zobowiązanie podatkowe ustalone na podstawie ustawy o podatku od towarów i usług jako niepodatkowa należność budżetowa*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2021, nr 3, s. 51-67.

⁴⁷ *Ibidem*, s. 65.

⁴⁸ Wyrok NSA z dnia 28 sierpnia 2008 r., I FSK 972/07, Legalis nr 114923 (pogląd wyrażony na gruncie art. 27 ust. 5 i 6 ustawy z dnia 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym, Dz. U. Nr 11, poz. 50 ze zm., pozostaje aktualny).

⁴⁹ *Ibidem*.

⁵⁰ Zob. art. 106b ust. 6, art. 106e ust. 12, art. 108a ust. 7, art. 109a, art. 111 ust. 2, art. 112b, art. 112c oraz art. 138j ust. 2 u.p.t.u.

⁵¹ H. Dzwonkowski, M. Kurzac, *Art. 68*, [w:] H. Dzwonkowski (red.), *Ordynacja podatkowa...*

⁵² *Ibidem*.

w art. 68 § 1 o.p. Zauważyć przy tym należy, że określając wskazany termin, ustawodawca odwołuje się do pojęcia obowiązku podatkowego. Bieg terminu przedawnienia dla ustalenia dodatkowego zobowiązania podatkowego rozpoczyna się z końcem roku kalendarzowego, w którym powstał obowiązek podatkowy, a więc wystąpiły zdarzenia objęte obowiązkiem podatkowym za okres rozliczeniowy, za który wymierzane jest dodatkowe zobowiązanie podatkowe⁵³. Powiązanie początku biegu terminu przedawnienia prawa do wymiaru świadczenia o charakterze sankcyjnym z pojęciem obowiązku podatkowego budzić może wątpliwości. W przypadku sankcji nie występuje przedmiot i podstawa opodatkowania w znaczeniu podatkowym, a wymiar nie odnosi się do obrotu będącego przedmiotem opodatkowania podatkiem, w związku z którym powstaje sankcja, ale do zdarzenia pozostającego poza podatkowoprawnym stanem faktycznym⁵⁴.

Z uwagi na sankcyjny charakter dodatkowego zobowiązania podatkowego, pomimo że uregulowane zostało w ustawie podatkowej w rozumieniu art. 3 pkt 1 o.p., nie wszystkie przepisy Ordynacji podatkowej znajdą do niego zastosowanie⁵⁵. W orzecznictwie sądów administracyjnych przyjmuje się, że dodatkowego zobowiązania podatkowego nie powinna obejmować odpowiedzialność osób trzecich, ponieważ ciężar wykonania sankcji administracyjnych, z racji funkcji, jakie one pełnią, powinien obciążać jedynie podmioty, na które sankcje te zostały nałożone⁵⁶. Uzasadniony zatem jest wniosek, że skoro do przedmiotowego świadczenia nie mają zastosowania przepisy Ordynacji podatkowej dotyczące odpowiedzialności podatkowej osób trzecich, zastosowania nie znajdują także przepisy tej ustawy regulujące przedawnienie prawa do wydania decyzji o odpowiedzialności podatkowej osoby trzeciej oraz przedawnienie zobowiązania wynikającego z tej decyzji.

⁵³ J. Zubrzycki, *Art. 68*, [w:] B. Adamiak *et al.*, *Ordynacja podatkowa...*, s. 445.

⁵⁴ H. Dzwonkowski, M. Kurzac, *Art. 68...*

⁵⁵ A. Miernik, *Dodatkowe...*, s. 64.

⁵⁶ Zob. uchwała Składu Siedmiu Sędziów NSA z dnia 16 listopada 2009 r., I FPS 2/09, *Legalis* nr 213595.

3. Przedawnienie niepodatkowych należności budżetowych w rozumieniu przepisów ustawy o finansach publicznych

Niepodatkowe należności budżetowe w rozumieniu ustawy o finansach publicznych to kategoria środków publicznych o niejednorodnym charakterze prawnym. Wśród nich wyróżnić można daniny publiczne, ale także środki publiczne o charakterze niedaninowym, w tym sankcje administracyjne oraz sankcje karne i karnoskarbowe⁵⁷. W ustawie o finansach publicznych świadczeniom tym poświęcone zostały art. 60-67. W art. 60 niniejszej ustawy sformułowany został katalog niepodatkowych należności budżetowych o charakterze publicznoprawnym. Katalog ten ma charakter otwarty⁵⁸. Zakres stosowania przepisów Ordynacji podatkowej do niepodatkowych należności budżetowych w rozumieniu ustawy o finansach publicznych określa, co do zasady, art. 67 ust. 1 u.f.p.⁵⁹ Zgodnie z treścią powołanego przepisu do spraw dotyczących należności, o których mowa w art. 60 u.f.p., nieuregulowanych niniejszą ustawą, stosuje się przepisy Kodeksu postępowania administracyjnego i odpowiednio przepisy działu III o.p. Do niepodatkowych należności budżetowych w rozumieniu ustawy o finansach publicznych, w zakresie w niej nieuregulowanym, odpowiednie zastosowanie ma zatem dział III o.p. W konsekwencji przyjąć należy, że do przedmiotowej kategorii niepodatkowych należności budżetowych, w zakresie nieuregulowanym w ustawie o finansach publicznych, odpowiednio stosować należy przepisy Ordynacji podatkowej normujące instytucję przedawnienia.

Przykładem niepodatkowych należności budżetowych w rozumieniu ustawy o finansach publicznych, do których odpowiednie zastosowanie

⁵⁷ A. Miernik, *Wymiar...*, s. 69 i n. Niepodatkowymi należnościami budżetowymi w rozumieniu przepisów ustawy o finansach publicznych są m.in. administracyjne kary pieniężne (zob. A. Cebe-
ra, J.G. Firlus, *Art. 189g*, [w:] H. Knysiak-Sudyka (red. nauk.), *Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz*, Warszawa 2019, s. 1298-1302) i należności z tytułu grzywien nakładanych w drodze mandatu karnego w postępowaniu w sprawach o wykroczenia i w postępowaniu w spra-
wach o wykroczenia skarbowe (art. 60 pkt 6a u.f.p.).

⁵⁸ P. Majka, *Art. 60*, [w:] Z. Ofiarski (red. nauk.), *Ustawa o finansach publicznych. Komentarz*, Warszawa 2020, s. 441.

⁵⁹ A. Miernik, *Wymiar...*, s. 78.

mają przepisy Ordynacji podatkowej regulujące przedawnienie zobowiązań podatkowych, są należności z tytułu zwrotu dotacji podmiotowych udzielanych z budżetów jednostek samorządu terytorialnego niepublicznym i publicznym placówkom wychowania przedszkolnego, szkołom i placówkom prowadzonym przez osoby prawne niebędące jednostkami samorządu terytorialnego oraz osoby fizyczne na podstawie ustawy o finansowaniu zadań oświatowych⁶⁰. Należności z tytułu zwrotu dotacji w przypadkach określonych w ustawie o finansach publicznych zaliczone zostały *expressis verbis* do niepodatkowych należności budżetowych o charakterze publicznoprawnym, o których mowa w jej art. 60⁶¹, wskutek czego zastosowanie ma do nich regulacja zawarta w art. 67 ust. 1 tej ustawy. Do świadczeń tych odpowiednie zastosowanie znajdują zatem przepisy działu III o.p. W ustawie o finansach publicznych i w ustawie o finansowaniu zadań oświatowych nie zawarto unormowań dotyczących przedawnienia wspomnianych świadczeń. Uznać więc należy, że przedawnienie zobowiązań z tytułu zwrotu dotacji podmiotowych udzielanych z budżetów jednostek samorządu terytorialnego na podstawie ustawy o finansowaniu zadań oświatowych regulują przepisy Ordynacji podatkowej dotyczące przedawnienia zobowiązań podatkowych. Przepisy te, zgodnie z dyspozycją art. 67 ust. 1 u.f.p., powinny być stosowane „odpowiednio”. Stosowanie przepisu „odpowiednio” wymaga uwzględnienia ewentualnych różnic między instytucjami, do których należy przepis odsyłający i przepis odesłania⁶². W konsekwencji odesłania do działu III o.p. należność z tytułu zwrotu dotacji powinna być odpowiednio traktowana, tak jak zobowiązanie podatkowe⁶³. Przy uwzględnieniu, że zobowiązania z tytułu zwrotu dotacji w przypadkach określonych w ustawie o finansach publicznych powstają z mocy prawa, a więc w sposób określony w art. 21 § 1 pkt 1 o.p.⁶⁴, uzasadniony jest wniosek,

⁶⁰ Art. 15-21, art. 25, art. 26, art. 28-31a oraz art. 32 ustawy z dnia 27 października 2017 r. o finansowaniu zadań oświatowych (t.j. Dz. U. z 2022 r. poz. 2082 ze zm.).

⁶¹ Art. 60 pkt 1 u.f.p.

⁶² L. Morawski, *Wykładnia w orzecznictwie sądów. Komentarz*, Toruń 2002, s. 294.

⁶³ A. Pawlikowska, W. Lachiewicz, *Dochodzenie zwrotu dotacji od beneficjenta*, [w:] W. Lachiewicz, A. Pawlikowska, *Dotacje oświatowe*, Warszawa 2019, Legalis/el. [dostęp: 2.06.2022].

⁶⁴ Zob. wyrok NSA z dnia 3 września 2014 r., II GSK 916/13, Legalis nr 1092456.

że do zobowiązań tych odpowiednie zastosowanie znajduje przepis art. 70 § 1 o.p. Stosując odpowiednio powołany przepis do dotacji podlegających zwrotowi, przyjmuje się, że zobowiązanie z ich tytułu przedawnia się z upływem pięciu lat, licząc od końca roku kalendarzowego, w którym upłynął termin zwrotu, określony w art. 251 lub 252 u.f.p.⁶⁵ Odpowiednie zastosowanie do należności z tytułu zwrotów dotacji podmiotowych udzielanych z budżetów jednostek samorządu terytorialnego na podstawie ustawy o finansowaniu zadań oświatowych znajdują także przepisy Ordynacji podatkowej dotyczące zawieszenia i przerwania biegu terminu przedawnienia zobowiązań podatkowych oraz przedawnienia prawa do wydania decyzji o odpowiedzialności podatkowej osoby trzeciej i przedawnienia zobowiązania wynikającego z tej decyzji.

Stosownie do treści art. 67 ust. 1 u.f.p. przepisy Ordynacji podatkowej regulujące przedawnienie zobowiązań podatkowych oraz przedawnienie prawa do ustalenia tych zobowiązań stosuje się odpowiednio do niepodatkowych należności budżetowych w rozumieniu ustawy o finansach publicznych w zakresie w niej nieuregulowanym. Niepodatkowymi należnościami budżetowymi omawianej kategorii, w odniesieniu do których w ustawie o finansach publicznych sformułowano unormowania dotyczące ich przedawnienia, są należności wymienione w art. 60 pkt 6 tego aktu prawnego. W art. 66a ust. 1 u.f.p. określone zostały terminy przedawnienia zobowiązań z tytułu zwrotu środków przeznaczonych na realizację programów finansowanych z udziałem środków europejskich i innych należności związanych z realizacją projektów finansowanych z udziałem tych środków oraz odsetek od tych środków i należności. Zgodnie z treścią powołanego przepisu zobowiązanie do zwrotu przedmiotowych środków przedawnia się z upływem 5 lat, licząc od dnia, w którym decyzja o zapłacie odsetek w przypadku niezłożenia wniosku o płatność albo decyzja w sprawie zwrotu środków unijnych stała się ostateczna, lub od dnia wypłaty salda lub wypłaty salda końcowego, o których mowa we wskazanych tym artykule rozporządzeniach Parlamentu Europejskiego

⁶⁵ A. Pawlikowska, W. Lachiewicz, *Dochodzenie....*

i Rady Unii Europejskiej – w zależności od tego, który z tych terminów nastąpi później. W zakresie terminów przedawnienia zobowiązań z tytułu zwrotu środków przeznaczonych na realizację programów finansowanych z udziałem środków europejskich i innych należności związanych z realizacją projektów finansowanych z udziałem tych środków oraz odsetek od tych środków i należności zastosowania nie znajdują zatem unormowania art. 70 o.p., na zasadzie odesłania zawartego w art. 67 ust. 1 u.f.p.⁶⁶ Odpowiednie zastosowanie, w związku z odesłaniem z art. 67 ust. 1 u.f.p., znajdują natomiast przepisy Ordynacji podatkowej o zawieszeniu i przerwaniu biegu przedawnienia, gdyż regulacje art. 66a ust. 1 u.f.p. dotyczą jedynie terminu przedawnienia zobowiązań do zwrotu środków, o których mowa w art. 60 pkt 6 tej ustawy⁶⁷. Zwrócić uwagę należy na to, że z dniem 21 sierpnia 2022 r. wszedł w życie art. 66b u.f.p., który określa termin przedawnienia prawa do wydania decyzji o odpowiedzialności osób trzecich za zobowiązania do zwrotu przedmiotowych środków oraz termin przedawnienia zobowiązania wynikającego z takiej decyzji⁶⁸. W konsekwencji zastosowania nie mają przepisy Ordynacji podatkowej określające terminy przedawnienia

⁶⁶ P. Majka, *Art. 66a*, [w:] Z. Ofiarski (red. nauk.), *Ustawa o finansach publicznych...*, s. 471. Podobnie: P. Walczak, *Art. 66a*, [w:] *idem* (red.), *Ustawa o finansach publicznych. Komentarz dla jednostek samorządowych*, Warszawa 2017, Legalis/el. [dostęp: 3.06.2022]; W. Misiąg, *Komentarz do art. 66a ustawy o finansach publicznych*, [w:] *idem* (red. nauk.), *Ustawa o finansach publicznych. Ustawa o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych. Komentarz*, Warszawa 2019, Legalis/el. [dostęp: 4.06.2022]. Zob. także: wyrok WSA w Łodzi z dnia 26 sierpnia 2021 r., III SA/Łd 675/21, Legalis nr 2614429, w którym Sąd ten podkreśla, że art. 66a ust. 1 u.f.p. odnosi się do przedawnienia zobowiązania do zwrotu środków, o których mowa w art. 60 pkt 6 niniejszej ustawy.

⁶⁷ M. Wincenciak, *Przedawnienie w polskim prawie administracyjnym*, Warszawa 2019, s. 185.

⁶⁸ Zob. art. 113 pkt 5 ustawy z dnia 28 kwietnia 2022 r. o zasadach realizacji zadań finansowanych ze środków europejskich w perspektywie finansowej 2021-2027 (Dz. U. poz. 1079). Zgodnie z ust. 1 art. 66b u.f.p.: „Decyzję o odpowiedzialności osób trzecich za zobowiązania do zwrotu środków, o których mowa w art. 60 pkt 6, wydaje się przed upływem pięciu lat od końca roku kalendarzowego, w którym decyzja, o której mowa w art. 189 ust. 3b, albo decyzja, o której mowa w 207 ust. 9, stała się ostateczna”. W myśl natomiast ust. 3 art. 66b u.f.p.: „Zobowiązanie wynikające z decyzji o odpowiedzialności osób trzecich za zobowiązania do zwrotu środków, o których mowa w art. 60 pkt 6, przedawnia się z upływem 5 lat, licząc od dnia: 1) w którym decyzja ta stała się ostateczna albo 2) o którym mowa w art. 66a ust. 1 pkt 1a i 2 – w zależności od tego, który z tych terminów nastąpi później”.

prawa do wydania decyzji o odpowiedzialności podatkowej osoby trzeciej i wynikającego z tej decyzji zobowiązania.

Skonstatować można, że w odniesieniu do niepodatkowych należności budżetowych w rozumieniu ustawy o finansach publicznych zasadą jest odpowiednie stosowanie przepisów Ordynacji podatkowej dotyczących przedawnienia, w zakresie nieuregulowanym w ustawie o finansach publicznych⁶⁹. W pierwszej jednak kolejności, podobnie jak w przypadku niepodatkowych należności budżetowych w rozumieniu Ordynacji podatkowej, zakres stosowania Ordynacji podatkowej do niepodatkowych należności budżetowych w rozumieniu ustawy o finansach publicznych określają przepisy ustaw szczególnych. W zakresie uregulowanym w ustawie szczególnej ustanawiającej daną niepodatkową należność budżetową o charakterze publicznoprawnym, do należności tej zastosowania nie mają więc przepisy Ordynacji podatkowej normujące instytucję przedawnienia. Przykładem niepodatkowej należności budżetowej w rozumieniu ustawy o finansach publicznych, dla której przewidziano tego rodzaju odrębne regulacje, jest opłata dodatkowa za nieuiszczenie opłat za postój pojazdów samochodowych na drogach publicznych w strefie płatnego parkowania i śródmiejskiej strefie płatnego parkowania (art. 13f ust. 1 ustawy z dnia 21 marca 1985 r. o drogach publicznych⁷⁰). Świadczenie to nie zostało wprost zaliczone do niepodatkowych należności budżetowych o charakterze publicznoprawnym w treści art. 60 u.f.p. Przepisy ustawy o drogach publicznych nie określają, czy do opłaty dodatkowej stosuje się Ordynację podatkową. Odpowiednie stosowanie do przedmiotowego świadczenia przepisów Ordynacji podatkowej dotyczących przedawnienia zobowiązań podatkowych, na zasadzie odesłania zawartego w art. 67 ust. 1 u.f.p., możliwe jest zatem w przypadku jego uznania za niepodatkową należność budżetową w rozumieniu art. 60 u.f.p. Opłata dodatkowa jako dochód własny gminy⁷¹ pobierany przez zarząd drogi, a w przypadku jego

⁶⁹ Zob. P. Majka, *Art. 66a...*, s. 470.

⁷⁰ T.j. Dz. U. z 2022 r. poz. 1693 ze zm., dalej: u.d.p.

⁷¹ Zgodnie z art. 13b ust. 3 u.d.p. strefę płatnego parkowania lub śródmiejską strefę płatnego parkowania może ustalić rada gminy (rada miasta) na wniosek wójta (burmistrza, prezydenta

braku przez zarządcę drogi⁷², spełnia przesłanki do takiej jej kwalifikacji, co potwierdza linia orzecznicza w tym zakresie⁷³. Uzasadniony jest więc wniosek, że zastosowanie ma do niej przepis art. 67 ust. 1 u.f.p. Zgodnie natomiast z art. 40d ust. 3 u.d.p. obowiązek uiszczenia opłaty dodatkowej przedawnia się z upływem 5 lat, licząc od ostatniego dnia roku kalendarzowego, w którym powinna zostać uiszczona. W orzecnictwie sądów administracyjnych przyjmuje się, że obowiązek uiszczenia opłaty dodatkowej jest obowiązkiem wynikającym z mocy prawa (*ex lege*) i nie jest wymagane konkretyzowanie tego obowiązku w drodze indywidualnego aktu administracyjnego⁷⁴. Zauważa się także, że art. 40d ust. 3 u.d.p. określa jedynie termin przedawnienia opłaty dodatkowej, a zatem normuje kwestie uregulowane w art. 70 § 1 o.p.⁷⁵ Treść obu powołanych przepisów w zakresie określenia terminu przedawnienia jest więc tożsama⁷⁶. Norma wyrażona w art. 40d ust. 3 u.d.p. nie odnosi się jednak do pozostałych kwestii związanych z przedawnieniem, jak zawieszenie lub przerwanie biegu terminu przedawnienia, i nie może tych zagadnień regulować w sposób szczególny do regulacji zawartej w Ordynacji podatkowej⁷⁷. Przepis art. 40d ust. 3 u.d.p. jest przepisem szczególnym w stosunku do art. 70 § 1 o.p. i ma niewątpliwie pierwszeństwo stosowania w obszarze poddanym jego regulacji, co jednak nie wyklucza stosowania do opłaty dodatkowej pozostałych przepisów działu III o.p., w tym przepisów o zawieszeniu oraz przerwaniu biegu terminu przedawnienia tych należności⁷⁸. Zwrócić

miasta), zaopiniowany przez organy zarządzające drogami i ruchem na drogach. Rada gminy (rada miasta) określa także wysokość opłaty dodatkowej oraz sposób jej pobierania (art. 13f ust. 2 u.d.p.). W myśl art. 4 ust. 1 pkt 2 lit. f ustawy z dnia 13 listopada 2003 r. o dochodach jednostek samorządu terytorialnego (t.j. Dz. U. z 2022 r. poz. 2267) źródłami dochodów własnych gminy są wpływy z opłat stanowiących dochody gminy, uiszczanych na podstawie odrębnych przepisów.

⁷² Art. 13f ust. 3 u.d.p.

⁷³ Zob. wyrok WSA w Krakowie z dnia 22 kwietnia 2020 r., I SA/Kr 135/20, Legalis nr 2356721; wyrok WSA w Gdańsku z dnia 20 marca 2018 r., I SA/Gd 82/18, Legalis nr 1746829.

⁷⁴ Wyrok NSA z dnia 16 września 2021 r., II GSK 1012/21, Legalis nr 2633085.

⁷⁵ Wyrok NSA z dnia 9 maja 2019 r., I GSK 25/19, Legalis nr 1939334.

⁷⁶ *Ibidem*.

⁷⁷ Wyrok NSA z dnia 9 stycznia 2019 r., II FSK 2600/18, Legalis nr 2245195.

⁷⁸ *Ibidem*. Podobnie: wyrok NSA z dnia 17 listopada 2021 r., III FSK 101/21, Legalis nr 2638826; wyrok NSA z dnia 2 marca 2021 r., III FSK 2320/21, Legalis nr 2611912; wyrok NSA z dnia

jednak uwagę należy na to, że ze względu na sankcyjny charakter opłaty dodatkowej rozważenia wymaga, czy do świadczenia tego odpowiednie zastosowanie znajdują przepisy Ordynacji podatkowej dotyczące odpowiedzialności podatkowej osób trzecich i w konsekwencji przedawnienia prawa do wydania decyzji o odpowiedzialności podatkowej osoby trzeciej oraz przedawnienia wynikającego z tej decyzji zobowiązania. Zważywszy na prezentowane już poglądy judykatury na temat niestosowania powołanych przepisów do dodatkowego zobowiązania podatkowego ustalanego na podstawie ustawy o podatku od towarów i usług, a więc również świadczenia o charakterze sankcyjnym, przyjąć należy, że do opłaty dodatkowej przepisy te również nie znajdują zastosowania. Opłata dodatkowa nie jest związana z pojazdem, ale z pewnym zdarzeniem połączonym z działaniem dysponującego pojazdem podmiotu, a za jej osobistym (indywidualnym) charakterem przemawia także jej sankcyjność⁷⁹.

Przepisem szczególnym w stosunku do art. 67 ust. 1 u.f.p. jest także art. 67 ust. 2 u.f.p.⁸⁰ Przepis ten nie został sformułowany w ustawie wprowadzającej daną niepodatkową należność budżetową, lecz w ustawie o finansach publicznych i dotyczy wyłącznie niepodatkowych należności budżetowych o charakterze publicznoprawnym w rozumieniu jej art. 60, stanowiących administracyjne kary pieniężne⁸¹. Zgodnie z treścią art. 67 ust. 2 u.f.p. do spraw dotyczących administracyjnych kar pieniężnych zastosowanie mają przepisy Kodeksu postępowania administracyjnego. Unormowania dotyczące nakładania lub wymierzania oraz udzielania ulg w wykonaniu administracyjnych kar pieniężnych zawarte zostały

17 września 2019 r., I GSK 493/19, Legalis nr 2247938; wyrok NSA z dnia 1 kwietnia 2019 r., I GSK 3504/18, Legalis nr 1916148; wyrok NSA z dnia 10 lipca 2019 r., I GSK 145/19, Legalis nr 1973055; wyrok WSA w Gdańsku z dnia 20 marca 2018 r., I SA/Gd 82/18, Legalis nr 1746829. Zauważyć należy, że w judykaturze prezentowane jest także stanowisko odmienne, zakładające, że wykładnia językowa art. 40d ust. 3 u.d.p. nie daje podstaw do posiłkowego stosowania do dodatkowej opłaty parkingowej przepisów Ordynacji podatkowej normujących zagadnienia związane z przerwaniem bądź zawieszeniem biegu terminu przedawnienia (zob. wyrok WSA w Poznaniu z dnia 5 lipca 2018 r., I SA/Po 410/18, Legalis nr 1810395).

⁷⁹ T. Brzezicki, *O możliwości dziedziczenia opłaty dodatkowej za parkowanie w miejskiej strefie płatnego parkowania*, „Prawo Budżetowe Państwa i Samorządu” 2017, t. 5, nr 4, s. 75.

⁸⁰ A. Miernik, *Wymiar...*, s. 78-79.

⁸¹ *Ibidem*.

w dziale IVA tego aktu prawnego⁸². W art. 189g k.p.a. określono terminy przedawnienia nałożenia i egzekucji administracyjnej kary pieniężnej. Na jego mocy administracyjna kara pieniężna nie może zostać nałożona, jeśli upłynęło pięć lat od dnia naruszenia prawa lub wystąpienia skutków naruszenia prawa⁸³. Administracyjna kara pieniężna nie podlega natomiast egzekucji, jeśli upłynęło pięć lat od dnia, w którym powinna być ona wykonana⁸⁴. Skutkiem prawnym przedawnienia nałożenia administracyjnej kary pieniężnej jest wygaśnięcie możliwości jej nałożenia⁸⁵. Przedawnienie egzekucji administracyjnej kary pieniężnej powoduje uniemożliwienie, poprzez zastosowanie środków egzekucyjnych pieniężnych, doprowadzenia do zapłaty nieuiszczonej kary pieniężnej⁸⁶. W przepisach działu IVA k.p.a. uregulowane zostały także instytucje zawieszenia i przerwania biegu terminu przedawnienia nałożenia administracyjnej kary pieniężnej⁸⁷ oraz instytucja przerwania biegu terminu przedawnienia jej egzekucji⁸⁸.

Przepisy działu IVA k.p.a. w zakresie zasad nakładania administracyjnych kar pieniężnych i udzielania ulg w ich wykonaniu są przepisami ogólnymi w stosunku do przepisów ustaw stanowiących podstawę ich pobierania⁸⁹. W przypadku unormowania w przepisach odrębnych poszczególnych aspektów w obszarze kar administracyjnych przepisy niniejszego działu nie znajdują zastosowania w zakresie tych aspektów⁹⁰. Konstatacja ta odnosi się również do uregulowań dotyczących przedawnienia. Jeżeli w przepisach odrębnych unormowane zostały terminy przedawnienia nakładania lub egzekucji administracyjnej kary pieniężnej, działu IVA k.p.a. w tym

⁸² Art. 189a-189k k.p.a.

⁸³ Art. 189g § 1 k.p.a.

⁸⁴ Art. 189g § 3 k.p.a.

⁸⁵ B. Adamiak, Art. 189j, [w:] B. Adamiak, J. Borkowski, *Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz*, Warszawa 2021, Legalis/el. [dostęp: 6.06.2022].

⁸⁶ *Ibidem* [dostęp: 6.06.2022].

⁸⁷ Art. 189h k.p.a.

⁸⁸ Art. 189j k.p.a.

⁸⁹ R. Stankiewicz, Art. 189a, [w:] R. Hauser, M. Wierzbowski (red.), *Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz*, Warszawa 2021, Legalis/el. [dostęp: 7.06.2022].

⁹⁰ *Ibidem*. Zob. także: B. Adamiak, Art. 189a, [w:] B. Adamiak, J. Borkowski, *Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz*, Warszawa 2022, Legalis/el. [dostęp: 10.01.2023].

zakresie nie stosuje się⁹¹. Ponadto określony w art. 189g § 1 k.p.a. termin przedawnienia nałożenia kary pieniężnej nie dotyczy sytuacji, w których przepisy odrębne określają termin, po upływie którego nie można wszcząć postępowania w sprawie nałożenia kary lub stwierdzenia naruszenia prawa, w następstwie którego może być ona nałożona⁹². Ustalenie reguł przedawnienia określonej kary pieniężnej wymaga zatem uwzględnienia korelacji zachodzących między przepisami działu IVA k.p.a. a przepisami normującej tę karę pieniężną ustawy szczególnej⁹³.

W doktrynie prawa administracyjnego zwraca się uwagę na to, że przed wejściem w życie art. 189g k.p.a. nie było generalnej, normatywnej podstawy do zastosowania instytucji przedawnienia administracyjnych kar pieniężnych⁹⁴. W szczególności zauważa się, że wątpliwości budzi stosowanie do administracyjnych kar pieniężnych przepisów Ordynacji podatkowej o przedawnieniu zobowiązań podatkowych⁹⁵. Wskazuje się przy tym, że warunkiem rozpoczęcia biegu terminu przedawnienia określonego w kluczowym z tego punktu widzenia art. 68 § 1 o.p. jest uprzednie powstanie obowiązku podatkowego, a w przypadku odpowiedzialności za delikt administracyjny nie powstaje stan analogiczny jak w przypadku obowiązku podatkowego⁹⁶. Niemniej jednak, pomimo wejścia w życie działu IVA k.p.a., przepisy niektórych ustaw szczególnych regulujących administracyjne kary pieniężne nadal zawierają odesłania do odpowiedniego stosowania działu III o.p. do normowanych tymi ustawami kar

⁹¹ Art. 189a § 2 pkt 3-4 k.p.a.

⁹² Art. 189g § 2 k.p.a. Przykładem takiej odrębnej regulacji jest art. 36k ust. 3 ustawy z dnia 16 kwietnia 2004 r. o wyrobach budowlanych (t.j. Dz. U. z 2021 r. poz. 1213), zgodnie z którego treścią: „Nie wszczyna się postępowania w sprawie nałożenia kary pieniężnej, jeżeli od dnia popełnienia czynu, o którym mowa w art. 36c-36i, upłynęły 3 lata, licząc od końca roku, w którym czyn został popełniony”.

⁹³ Zob. A. Miernik, *Wymiar...*, s. 298.

⁹⁴ Zob. M. Jabłoński, *Art. 189g*, [w:] M. Wierzbowski, A. Wiktorowska (red.), *Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz*, Warszawa 2021, Legalis/el. [dostęp: 6.06.2022] oraz powołane tam orzecznictwo i literatura.

⁹⁵ Zob. *ibidem*.

⁹⁶ Zob. *ibidem*.

pieniężnych⁹⁷. Prowadzić może to do wątpliwości, czy w przypadku takim przepisy Ordynacji podatkowej regulujące instytucję przedawnienia uznać należy za regulacje odrębne w rozumieniu art. 189a § 2 k.p.a.⁹⁸ Wprowadzenie do Kodeksu postępowania administracyjnego regulacji działu IVA uzasadnia niestosowanie do administracyjnych kar pieniężnych przepisów działu III o.p., w tym przepisów dotyczących przedawnienia. Ordynacja podatkowa jest aktem prawnym ogólnego prawa daninowego⁹⁹. Sankcje administracyjne związane są natomiast z wystąpieniem deliktu administracyjnego i bliższe sankcjom przewidzianym w przepisach karnych niż zobowiązaniom podatkowym¹⁰⁰. Nawet w przypadku, gdy przepisy ustaw szczególnych zawierają odesłania do odpowiedniego stosowania działu III o.p. do normowanych tymi ustawami kar pieniężnych, uzasadniony jest wniosek, że z uwagi na sankcyjny charakter przedmiotowych świadczeń, zastosowania nie znajdą do nich przepisy Ordynacji podatkowej dotyczące odpowiedzialności podatkowej osób trzecich i w konsekwencji przepisów dotyczących przedawnienia prawa do wydania decyzji o odpowiedzialności podatkowej osoby trzeciej oraz wynikającego z tej decyzji zobowiązania¹⁰¹. Powinności poniesienia kary nie można przenosić na inne osoby, gdyż jej celem jest spowodowanie osobistej dolegliwości osoby, która popełniła bezprawny czyn¹⁰².

Podsumowanie i wnioski

Konsekwencją zróżnicowania niepodatkowych należności budżetowych jest brak jednolitych regulacji dotyczących ich przedawnienia. Określenie, jakie przepisy normują instytucję przedawnienia danej niepodatkowej należności budżetowej, wymaga analizy przepisów ustawy wprowadzającej

⁹⁷ Zob. art. 31c ust. 5 ustawy z dnia 20 lipca 1991 r. o Inspekcji Ochrony Środowiska (t.j. Dz. U. z 2021 r. poz. 1070 ze zm.).

⁹⁸ Zob. M. Robakowska, *Zmiany w administracyjnych karach pieniężnych*, Co do zasady, <https://codozasady.pl/p/zmiany-w-administracyjnych-karach-pienieznych> [dostęp: 8.06.2022].

⁹⁹ A. Gorgol, *Ordynacja podatkowa czy daninowa?*, „Państwo i Prawo” 2013, nr 4, s. 13.

¹⁰⁰ Wyrok WSA w Warszawie z dnia 21 czerwca 2017 r., VII SA/Wa 1710/16, Legalis nr 1664349.

¹⁰¹ Zob. A. Miernik, *Wymiar...*, s. 131-132.

¹⁰² Wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 19 maja 2011 r., III SA/Wr 53/11, Legalis nr 332172.

tę należność, ustalenia jej charakteru prawnego oraz zakresu stosowania poszczególnych aktów prawnych do spraw jej dotyczących. W szczególności niezbędne jest ustalenie, czy do przedmiotowej niepodatkowej należności budżetowej zastosowanie mają przepisy Ordynacji podatkowej regulujące instytucję przedawnienia. Zasadnicze zakresy stosowania Ordynacji podatkowej do niepodatkowych należności budżetowych wyznacza ich podział na niepodatkowe należności budżetowe w rozumieniu przepisów tej ustawy i niepodatkowe należności budżetowe w rozumieniu przepisów ustawy o finansach publicznych. Zasadą jest stosowanie do niepodatkowych należności budżetowych w rozumieniu Ordynacji podatkowej przepisów niniejszej ustawy normujących instytucję przedawnienia oraz odpowiednie stosowanie tych przepisów do niepodatkowych należności budżetowych w rozumieniu ustawy o finansach publicznych, na zasadzie odesłania zawartego w jej art. 67 ust. 1, w zakresie w niej nieuregulowanym. Zasada ta znajduje jednak zastosowanie wyłącznie w przypadku, gdy przepisy ustawy ustanawiającej niepodatkową należność budżetową nie zawierają regulacji dotyczących jej przedawnienia.

Dużą grupę niepodatkowych należności budżetowych stanowią niepodatkowe należności budżetowe o charakterze sankcyjnym. Ustawodawca zauważa konieczność formułowania rozwiązań normatywnych regulujących przedawnienie wspomnianych świadczeń bez konieczności sięgania w tym zakresie do przepisów Ordynacji podatkowej regulujących instytucję przedawnienia. Najdobitniejszym tego przykładem jest wprowadzenie do przepisów działu IVA k.p.a. regulacji dotyczących przedawnienia administracyjnych kar pieniężnych. Niemniej jednak przepisy niektórych ustaw stanowiących podstawę pobierania administracyjnych kar pieniężnych nadal zawierają odesłania do odpowiedniego stosowania działu III o.p. do normowanych tymi ustawami kar pieniężnych. W przypadkach takich powstać mogą wątpliwości, czy do przedawnienia administracyjnych kar pieniężnych zastosowanie mają przepisy działu III o.p., czy też działu IVA k.p.a.

Analiza regulacji prawnych dotyczących przedawnienia niepodatkowych należności budżetowych prowadzi do wniosku, że ze względu na ich duże

zróźnicowanie ustalenie, jakie przepisy normują przedawnienie przedmiotowych świadczeń, jest często znacznie utrudnione. Mając powyższe na uwadze, zasadne jest postulowanie *de lege ferenda* precyzyjnego określania w przepisach ustaw szczególnych zasad przedawnienia normowanych tymi ustawami niepodatkowych należności budżetowych. W przypadku, gdy ustawa szczególna zawiera fragmentaryczne regulacje dotyczące przedawnienia niepodatkowej należności budżetowej (wskazuje np. termin przedawnienia), szczególnie istotne jest określenie, jakie przepisy normują instytucję jej przedawnienia w pozostałym zakresie, w tym przede wszystkim zawieszenia i przerwania biegu terminów przedawnienia. W związku z wejściem w życie działu IVA k.p.a. zasadne wydaje się także wnioskować o nieodsyłanie w przepisach ustaw szczególnych do odpowiedniego stosowania do administracyjnych kar pieniężnych działu III o.p., w tym przepisów regulujących instytucję przedawnienia.

BIBLIOGRAFIA

Wykaz literatury

Adamiak B., *Art. 189a*, [w:] B. Adamiak, J. Borkowski, *Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz*, Warszawa 2022, Legalis/el.

Adamiak B., *Art. 189j*, [w:] B. Adamiak, J. Borkowski, *Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz*, Warszawa 2021, Legalis/el.

Bitner M., *Art. 60*, [w:] W. Misiąg (red. nauk.), *Ustawa o finansach publicznych. Komentarz*, Warszawa 2015.

Borszowski P., Huchla A., [w:] R. Mastalski, E. Fojcik-Mastalska (red. nauk.), *Prawo finansowe*, Warszawa 2013.

Brzezicki T., *O możliwości dziedziczenia opłaty dodatkowej za parkowanie w miejskiej strefie płatnego parkowania*, „Prawo Budżetowe Państwa i Samorządu” 2017, t. 5, nr 4.

Cebera A., Firlus J.G., *Art. 189g*, [w:] H. Knysiak-Sudyka (red. nauk.), *Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz*, Warszawa 2019.

Dauter B., *Wpływ przedawnienia na rozstrzyganie w sprawach podatkowych, ze szczególnym uwzględnieniem możliwości wydawania decyzji określających po upływie terminu przedawnienia*, [w:] R. Dowgier (red.), *Ordynacja podatkowa. Rozstrzygnięcia organów podatkowych i skarbowych*, Białystok 2014.

Dowgier R., Popławski M., *Podstawowe zagadnienia materialnego prawa podatkowego zawarte w Ordynacji podatkowej, stosowane przez gminne organy podatkowe*, [w:] M. Popławski (red.), *Wymiar i pobór podatków i opłat lokalnych*, Białystok 2009.

Dzwonkowski H., Kurzac M., Art. 68, [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.

Gorgol A., *Ordynacja podatkowa czy daninowa?*, „Państwo i Prawo” 2013, nr 4.

Guzek L., *Przedawnienie zobowiązania podatkowego*, „Monitor Podatkowy” 2002, nr 11, Legalis/el.

Jabłoński M., Art. 189g, [w:] M. Wierzbowski, A. Wiktorowska (red.), *Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz*, Warszawa 2021, Legalis/el.

Janas D., *Przedawnienia zobowiązań podatkowych*, „Finanse i Prawo Finansowe” czerwiec 2019, t. 2(22).

Kuśnierz W., *Przedawnienie w prawie podatkowym*, [w:] A. Pomorska (red.), *Polski system podatkowy. Założenia a praktyka*, Lublin 2004.

Majka P., Art. 60, [w:] Z. Ofiarski (red. nauk.), *Ustawa o finansach publicznych. Komentarz*, Warszawa 2020.

Majka P., Art. 66a, [w:] Z. Ofiarski (red. nauk.), *Ustawa o finansach publicznych. Komentarz*, Warszawa 2020.

Mariański A., Art. 68, [w:] A. Mariański (red.), *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2021, Legalis/el.

Mariański A., Art. 70, [w:] A. Mariański (red.), *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2021, Legalis/el.

Mastalski R., *Art. 2*, [w:] B. Adamiak, J. Borkowski, P. Borszowski, R. Mastalski, J. Zubrzycki, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Wrocław 2017.

Mastalski R., *Prawo podatkowe*, Warszawa 2016.

Mączyński D., [w:] A. Gomułowicz, D. Mączyński, *Podatki i prawo podatkowe*, Warszawa 2022.

Mączyński D., *Efektywność fiskalna systemu podatkowego a przedawnienie zobowiązań podatkowych*, „*Annales Universitatis Mariae Curie-Skłodowska. Sectio H. Oeconomia*” 2016, t. 50, nr 1.

Miernik A., *Dodatkowe zobowiązanie podatkowe ustalane na podstawie ustawy o podatku od towarów i usług jako niepodatkowa należność budżetowa*, „*Kwartalnik Prawa Podatkowego*” 2021, nr 3.

Miernik A., *Wymiar niepodatkowych należności budżetowych w prawie polskim*, Wrocław 2021.

Misiąg W., *Komentarz do art. 66a ustawy o finansach publicznych*, [w:] W. Misiąg (red. nauk.), *Ustawa o finansach publicznych. Ustawa o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych. Komentarz*, Warszawa 2019, Legalis/el.

Morawski W., *Przedawnienie obowiązku podatkowego, cz. 1*, „*Przegląd Podatkowy*” 2008, nr 1.

Morawski L., *Wykładowia w orzecznictwie sądów. Komentarz*, Toruń 2002.

Nita A., *Przedawnienie powinności podatnika – zagadnienia dyskusyjne*, [w:] R. Dowgier (red.), *Ordynacja podatkowa. Rozstrzygnięcia organów podatkowych i skarbowych*, Białystok 2014.

Pawlikowska A., Lachiewicz W., *Dochodzenie zwrotu dotacji od beneficjenta*, [w:] W. Lachiewicz, A. Pawlikowska, *Dotacje oświatowe*, Warszawa 2019, Legalis/el.

Robakowska M., *Zmiany w administracyjnych karach pieniężnych*, Co do zasady, <https://codozasady.pl/p/zmiany-w-administracyjnych-karach-pienieznych>

Stankiewicz R., *Art. 189a*, [w:] R. Hauser, M. Wierzbowski (red.), *Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz*, Warszawa 2021, Legalis/el.

Walczak P., *Art. 66a*, [w:] P. Walczak (red.), *Ustawa o finansach publicznych. Komentarz dla jednostek samorządowych*, Warszawa 2017, Legalis/el.

Wincenciak M., *Przedawnienie w polskim prawie administracyjnym*, Warszawa 2019.

Zubrzycki J., *Art. 68*, [w:] B. Adamiak, J. Borkowski, P. Borszowski, R. Mastalski, J. Zubrzycki, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Wrocław 2017.

Wykaz aktów prawnych

Ustawa z dnia 14 czerwca 1960 r. – Kodeks postępowania administracyjnego (t.j. Dz. U. z 2022 r. poz. 2000 ze zm.).

Ustawa z dnia 21 marca 1985 r. o drogach publicznych (t.j. Dz. U. z 2022 r. poz. 1693 ze zm.).

Ustawa z dnia 31 stycznia 1989 r. o gospodarce finansowej przedsiębiorstw państwowych (t.j. Dz. U. z 2022 r. poz. 1439).

Ustawa z dnia 20 lipca 1991 r. o Inspekcji Ochrony Środowiska (t.j. Dz. U. z 2021 r. poz. 1070 ze zm.).

Ustawa z dnia 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym (Dz. U. Nr 11, poz. 50 ze zm.).

Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (t.j. Dz. U. z 2022 r. poz. 2651 ze zm.).

Ustawa z dnia 13 listopada 2003 r. o dochodach jednostek samorządu terytorialnego (t.j. Dz. U. z 2022 r. poz. 2267).

Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (t.j. Dz. U. z 2022 r. poz. 931 ze zm.).

Ustawa z dnia 16 kwietnia 2004 r. o wyrobach budowlanych (t.j. Dz. U. z 2021 r. poz. 1213).

Ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (t.j. Dz. U. z 2022 r. poz. 1634 ze zm.).

Ustawa z dnia 27 października 2017 r. o finansowaniu zadań oświatowych (t.j. Dz. U. z 2022 r. poz. 2082 ze zm.).

Ustawa z dnia 28 kwietnia 2022 r. o zasadach realizacji zadań finansowanych ze środków europejskich w perspektywie finansowej 2021-2027 (Dz. U. poz. 1079).

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 (t.j. Dz. U. z 2021 r. poz. 1282).

Wykaz orzecznictwa

Uchwała Składu Siedmiu Sędziów NSA z dnia 16 listopada 2009 r., I FPS 2/09, Legalis nr 213595.

Wyrok NSA z dnia 28 sierpnia 2008 r., I FSK 972/07, Legalis nr 114923.

Wyrok NSA z dnia 3 września 2014 r., II GSK 916/13, Legalis nr 1092456.

Wyrok NSA z dnia 9 stycznia 2019 r., II FSK 2600/18, Legalis nr 2245195.

Wyrok NSA z dnia 1 kwietnia 2019 r., I GSK 3504/18, Legalis nr 1916148.

Wyrok NSA z dnia 9 maja 2019 r., I GSK 25/19, Legalis nr 1939334.

Wyrok NSA z dnia 10 lipca 2019 r., I GSK 145/19, Legalis nr 1973055.

Wyrok NSA z dnia 17 września 2019 r., I GSK 493/19, Legalis nr 2247938.

Wyrok NSA z dnia 2 marca 2021 r., III FSK 2320/21, Legalis nr 2611912.

Wyrok NSA z dnia 16 września 2021 r., II GSK 1012/21, Legalis nr 2633085.

Wyrok NSA z dnia 17 listopada 2021 r., III FSK 101/21, Legalis nr 2638826.

Wyrok WSA w Gorzowie Wlkp. z dnia 27 listopada 2006 r., I SA/Go 1273/06, Legalis nr 340858.

Wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 8 stycznia 2008 r., I SA/Wr 1628/07, Legalis nr 276670.

Wyrok WSA w Lublinie z dnia 17 grudnia 2008 r., I SA/Lu 457/08, Legalis nr 239350.

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

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

Wyrok WSA w Gdańsku z dnia 20 marca 2018 r., I SA/Gd 82/18, Legalis nr 1746829.

Wyrok WSA w Poznaniu z dnia 5 lipca 2018 r., I SA/Po 410/18, Legalis nr 1810395.

Wyrok WSA w Krakowie z dnia 22 kwietnia 2020 r., I SA/Kr 135/20, Legalis nr 2356721.

Wyrok WSA w Łodzi z dnia 26 sierpnia 2021 r., III SA/Łd 675/21, Legalis nr 2614429.