

# **Rozdział I. Opłaty za korzystanie z wychowania przedszkolnego w publicznych placówkach wychowania przedszkolnego prowadzonych przez jednostki samorządu terytorialnego oraz za korzystanie z wyżywienia w takich placówkach jako niepodatkowe należności budżetowe**

## **1. Charakter prawny niepodatkowych należności budżetowych**

Zgodnie z art. 52 ust. 15 FinZadOśwU opłaty za korzystanie z wychowania przedszkolnego w publicznych placówkach wychowania przedszkolnego prowadzonych przez JST oraz opłaty za korzystanie z wyżywienia w takich placówkach stanowią niepodatkowe należności budżetowe o charakterze publicznoprawnym, o których mowa w art. 60 pkt 7 FinPubU. Wobec tak jednoznacznego wskazania charakteru prawnego wspomnianych opłat przez ustawodawcę, a także zakreślonego odesłania niezbędna jest analiza regulacji dotyczących niepodatkowych należności budżetowych na gruncie FinPubU. Identyfikacja istotnych cech tej kategorii dochodów będzie podstawą zrozumienia i praktycznego stosowania regulacji modelujących ich publicznoprawną naturę.

Stosownie do art. 60 FinPubU środkami publicznymi stanowiącymi niepodatkowe należności budżetowe o charakterze publicznoprawnym są w szczególności następujące do-

chody budżetu państwa, dochody budżetu JST albo przychody państwowych funduszy celowych:

- 1) kwoty dotacji podlegające zwrotowi w przypadkach określonych w FinPubU,
- 2) należności z tytułu gwarancji i poręczeń udzielonych przez Skarb Państwa i JST,
- 3) wpłaty nadwyżek środków obrotowych samorządowych zakładów budżetowych,
- 4) wpłaty nadwyżek środków finansowych agencji wykonawczych,
- 5) wpłaty środków z tytułu rozliczeń realizacji programów przedakcesyjnych,
- 6) należności z tytułu zwrotu środków przeznaczonych na realizację programów finansowanych z udziałem środków europejskich oraz inne należności związane z realizacją projektów finansowanych z udziałem tych środków, a także odsetki od tych środków i od tych należności,
- 7) należności z tytułu grzywien nałożonych w drodze mandatu karnego w postępowaniu w sprawach o wykroczenia oraz w postępowaniu w sprawach o wykroczenia skarbowe,
- 8) dochody pobierane przez państwowe i samorządowe jednostki budżetowe na podstawie odrębnych ustaw,
- 9) dochody pobierane przez państwowe i samorządowe jednostki budżetowe na podstawie odrębnych ustaw,
- 10) pobrane przez JST dochody związane z realizacją zadań z zakresu administracji rządowej oraz innych zadań zleconych JST odrębnymi ustawami i nieodprowadzone na rachunek dochodów budżetu państwa.

Wskazany przepis art. 60 FinPubU nie definiuje pojęcia niepodatkowych należności budżetowych, ale określa przykładowy katalog należności, którym ustawodawca taki charakter nadaje. Definicję można jednak znaleźć w art. 3 pkt 8 OrdPU, wskazującym, że niepodatkowe należności budżetowe to niebędące podatkami i opłatami należności stanowiące dochód budżetu państwa lub budżetu JST, wynikające ze stosunków publiczno-prawnych. Zgodnie z art. 2 § 1 OrdPU – określającym zakres przedmiotowy tego aktu normatywnego – przepisy OrdPU stosuje się m.in. do niepodatkowych należności budżetu państwa oraz budżetów JST, do których ustalania lub określania są uprawnione organy podatkowe. Ponieważ w przypadku JST organem podatkowym jest wójt, burmistrz lub prezydent miasta, taka regulacja może sugerować, że niepodatkowe dochody budżetowe, o których mowa w art. 60 FinPubU, stanowią kategorię należności, do której znajdują zastosowanie przepisy OrdPU. Niemniej problem definicji i stosowania do niepodatkowych należności budżetowych przepisów FinPubU bądź regulacji OrdPU nie powinien być źródłem niejasności – zwłaszcza w kontekście jednoznacznego brzmienia art. 52 ust. 15 FinZadOśwU, wskazującego na FinPubU jako akt normatywny właściwy do przyporządkowania należności z tytułu opłat za wychowanie przedszkolne oraz wyżywienie w placówkach przedszkolnych. Co najistotniejsze, należności wskazane w przepisie art. 52 ust. 15 FinZadOśwU mają charakter należności publicznych, tj. wynikających ze stosunku administracyjnoprawnego. W tej kwestii warto się odwołać do orzecnictwa.

#### Orzecnictwo

Stosunek cywilnoprawny od administracyjnoprawnego odróżnia typ relacji między stronami stosunku, z których jedna jest organem administracji.

Gdy relacja ta oparta jest na zasadzie równości stron, a stosunek ma charakter ekwiwalentny, sprawa powstała na tle takiego stosunku ma charakter cywilny. Natomiast w przypadku, gdy stosunek prawny nosi cechy nierówności, podporządkowania, a świadczenia z nim związane należą do zarządzającej i wykonawczej działalności organu administracji, spór powstały na tle takiego stosunku ma charakter administracyjny [uchw. SN(7) z 7.4.1993 r., III AZP 3/93, Legalis].

---

Przy ocenie charakteru prawnego źródła zobowiązania istotna jest więc pozycja stron, którą w przypadku stosunków cywilnoprawnych cechuje równorzędność oraz co do zasady ekwiwalentność wzajemnych świadczeń. Ten parametr w fundamentalny sposób odróżnia stosunki cywilnoprawne od stosunków publicznoprawnych i zobowiązań pieniężnych z nich wynikających, gdzie dominująca jest pozycja organu administracji publicznej, który w sposób władczy oraz jednostronny rozstrzyga o pozycji prawnej drugiej strony stosunku prawnego. Taki charakter mają niepodatkowe należności budżetowe, będące konsekwencją zaistniałego stosunku prawnego o charakterze publicznoprawnym, którego treścią jest świadczenie pieniężne na rzecz podmiotu publicznego. Obowiązek ich uiszczenia jest następstwem jednostronnego rozstrzygnięcia – w ramach istniejących norm kompetencyjnych – organu administracyjnego. Adresat jest zobligowany podporządkować się temu rozstrzygnięciu, brak dobrowolnego spełnienia świadczenia powoduje bowiem uruchomienie przepisów sankcyjnych, umożliwiających przymusową realizację tego obowiązku.

Obowiązek o charakterze pieniężnym, nałożony przez organ administracyjny, może wynikać z:

- 1) ogólnego aktu normatywnego,
- 2) indywidualnego aktu administracyjnego.

**Ad 1.** Obowiązek świadczenia łączy się z zaistnieniem określonego stanu faktycznego lub prawno-faktycznego z określonym skutkiem prawnym, polegającym na konieczności uiszczenia należności pieniężnej na rzecz podmiotu publicznego. Obowiązek ten ma charakter generalny i abstrakcyjny, dotyczy więc generalnie wskazanego adresata i ciężącej na nim powinności. W uproszczeniu można przyjąć, że dotyczy on zobowiązań powstałych z mocy prawa.

### Orzecznictwo

---

Zawarte w art. 3 § 1 EgzAdmU sformułowanie „wynikają bezpośrednio z przepisu prawa” trzeba rozumieć w ten sposób, że prawo określa wszystkie istotne cechy danego obowiązku, tj. podmiot, na którym ten obowiązek ciąży, okoliczności, w których ten obowiązek się aktualizuje, oraz jego zakres (wyr. NSA z 29.1.2010 r., II FSK 1494/08, Legalis).

---

Powyższe orzeczenie NSA wskazuje wymogi, które powinien spełniać akt normatywny, aby stanowić źródło konkretnego obowiązku powstającego z mocy prawa. Ma to istotne znaczenie z punktu widzenia gwarancji potencjalnego zobowiązanego. W przypadku gdy obowiązek uiszczenia opłaty wynika wprost z przepisów ustawy, dokonanie obliczenia wysokości świadczenia powinno następować w drodze czynności materialno-technicznej typu wykonawczego, w trybie pozaprocesowym lub w wyniku procesu samoobliczenia świadczenia pieniężnego przez zobowiązanego.

**Ad 2.** W wypadku indywidualnego aktu administracyjnego normatywny obowiązek ciąży na podmiocie podlega indywidualizacji i konkretyzacji w formie np. wydanej i skutecznie doręczonej decyzji. Co istotne, decyzja administracyjna może być wydana tylko wtedy, gdy przewiduje to wyraźny przepis prawa materialnego. Na ten element wskazuje WSA w Warszawie w wyroku z 4.12.2008 r. (I SA/Wa 708/08, Legalis), zgodnie z którym jedynie wówczas organ administracji publicznej może rozstrzygać w formie decyzji zarówno zagadnienie wstępne, jak i każdą inną sprawę indywidualną (zgodnie z żądaniem strony lub odmawiając uwzględnienia żądania), gdy przepis prawa materialnego na to zezwala. Podobnie wskazał NSA w wyroku z 27.3.2007 r. (I OSK 657/06, Legalis), w którym analizował różnice między obowiązkiem wynikającym wprost z przepisów prawa a obowiązkiem powstałym w wyniku wydania decyzji administracyjnej.

#### Orzecznictwo

Norma prawa materialnego, jeżeli w sposób bezpośredni wyznacza elementy stosunku prawnego, bez potrzeby ich konkretyzacji, a zatem z mocy prawa przyznane są jednostce danego rodzaju uprawnienia lub nałożone danego rodzaju obowiązki, nie daje podstawy prawnej do działania organom wykonującym administrację publiczną w formie decyzji. W razie gdy norma administracyjnego prawa materialnego wymaga konkretyzacji, formą dokonania tej konkretyzacji jest forma decyzji administracyjnej (wyr. NSA z 27.3.2007 r., I OSK 657/06, Legalis).

---

Powstałe wątpliwości co do formy załatwienia sprawy powinny przemawiać za koniecznością wydania decyzji, co wynika m.in. z poniższego orzeczenia.

#### Orzecznictwo

Wątpliwości co do formy załatwienia przez organ administracji sprawy strony, w sytuacji gdy przepisy ustawy stanowiącej materialnoprawną podstawę jej rozstrzygnięcia odsyłają w kwestiach nieuregulowanych do stosowania KPA, należy rozstrzygać na korzyść decyzyjnej formy załatwienia sprawy. Za takim wyborem przemawia zasada domniemania załatwiania spraw przez organ administracji publicznej w formie decyzji administracyjnej oraz prokonstytucyjna wykładnia przepisów prawa (wyr. WSA w Białymstoku z 9.3.2017 r., II SA/Bk 63/17, Legalis).

---

Niemniej jednak, aby zaistniały podstawy do wydania decyzji, niezbędna jest sprawa administracyjna. Do konstytutywnych elementów sprawy administracyjnej należą:

- 1) elementy podmiotowe, tzn. adresat sprawy i organ ją rozstrzygający,
- 2) elementy przedmiotowe, które stanowią normy prawa materialnego podlegające indywidualizacji i konkretyzacji w drodze decyzji administracyjnej,
- 3) stan faktyczny, do którego te normy znajdują zastosowanie.

Niedopuszczalne jest wydanie decyzji w sprawie, w której zgodnie z obowiązującymi przepisami prawa uprawnienie lub obowiązek wynikały wprost z ustaw. W doktrynie prawa administracyjnego oraz w orzecznictwie dominuje stanowisko, że wydanie decyzji w sprawie, co do której przepis prawa przewiduje jej załatwienie w inny sposób niż przez wydanie decyzji, oznacza, że decyzja została wydana bez podstawy prawnej (*H. Polesszak*, Stwierdzenie nieważności decyzji administracyjnej w postępowaniu przed NSA, NP 1984, Nr 1, s. 22–23). Tak więc decyzja nakładająca obowiązki na stronę w sytuacji, gdy wynikają one wprost z normy prawnej, dotknięta jest wadą nieważności z przyczyny określonej w art. 156 § 1 pkt 2 KPA – jako wydana bez podstawy prawnej zawartej w prze-

pisach prawa materialnego. Dotyczy to również sytuacji, w której wydano decyzję wówczas, gdy przewidziana jest inna forma działania, np. czynności materialno-techniczne.

### Przykład

Z przepisów PodLokU wynika, że wysokość zobowiązania ustala organ w formie decyzji. W opisanej sytuacji fakt istnienia ustawowego obowiązku wymaga konkretyzacji i indywidualizacji w formie decyzji, a jej brak skutkuje tym, że pomimo istnienia obowiązku nie przekształca się on w zobowiązanie. Dopiero wydanie decyzji, a następnie jej skuteczne doręczenie stanowi moment powstania zobowiązania, które – w razie braku dobrowolnego świadczenia dłużnika – może być przedmiotem egzekucji administracyjnej. W ten sposób powstają zobowiązania, np. z tytułu podatku od nieruchomości od osób fizycznych, z tytułu wzrostu wartości nieruchomości, tzw. renta planistyczna i szereg innych.

Reasumując, niepodatkowe należności budżetowe wskazane w art. 60 FinPubU stanowią należności o charakterze pieniężnym, wynikające ze stosunków prawoadministracyjnych, będących źródłem dochodów m.in. JST. Zindywidualizowany i skonkretyzowany obowiązek ich świadczenia na rzecz beneficjentów wynika wprost z przepisów prawa (ewentualny obowiązek samoobliczenia przez zobowiązanych, np. w formie deklaracji) lub z orzeczenia organu administracyjnego w formie decyzji lub postanowienia, a także z innych podstaw, np. mandatów.

## **2. Włączenie opłat za korzystanie z wychowania przedszkolnego i wyżywienia w placówkach przedszkolnych do niepodatkowych należności budżetowych na mocy ustawy o finansowaniu zadań oświatowych**

Jak wskazano wyżej, opłaty za korzystanie z wychowania przedszkolnego w publicznych placówkach wychowania przedszkolnego prowadzonych przez JST oraz opłaty za korzystanie z wyżywienia w takich placówkach mają charakter niepodatkowych należności budżetowych, w rozumieniu art. 60 pkt 7 FinPubU. Są to zatem – zgodnie z treścią przywołanego przepisu – opłaty stanowiące dochody pobierane przez państwowe i samorządowe jednostki budżetowe na podstawie odrębnych ustaw. Ustawodawca arbitralnie określił ich charakter prawny, wyłączając możliwość zakwalifikowania ich do należności o charakterze cywilnoprawnym. W poprzednio obowiązującym stanie prawnym omawiane opłaty regulowały przepisy art. 14 ust. 5–9 PrOśw, które stanowiły źródło sporów i wątpliwości. Dla podmiotów uprawnionych do ich pobierania zmiana dokonana na mocy FinZadOśwU ma istotne znaczenie praktyczne. Chociaż co do charakteru prawnego omawianych opłat spory toczyły się przed datą wejścia w życie FinZadOśwU (czyli przed 1.1.2018 r.), a orzecznictwo sądowoadministracyjne wskazywało na ich publicznoprawny charakter (np. wyr. WSA w Gliwicach z 23.5.2018 r., III SA/Gl 149/18, Legalis), to w praktyce dominująca większość JST oraz prowadzonych przez nie placówek przed-

szkolnych traktowała te należności jako dochody o charakterze cywilnoprawnym. Konsekwencją przyjęcia takiego poglądu było podpisywanie umów cywilnoprawnych z rodzicami lub opiekunami uczniów. Umowy te stanowiły źródło zobowiązania rodziców do uiszczania opłat, określały sposób ich ustalania, terminy płatności itp. W kwestiach nieuregulowanych w umowie stosowano przepisy KC, zwłaszcza w zakresie odsetek za opóźnienie, terminów przedawnienia świadczenia, potrącenia czy rozliczenia nadpłat (nie-należnych świadczeń). Jednocześnie w razie braku dobrowolnej wpłaty zobowiązanych opłaty te były dochodzone przed sądami powszechnymi, a egzekucje prowadzili komornicy sądowi. Dlatego też ustawowe wskazanie w art. 52 ust. 15 FinZadOśwU, że omawiane opłaty mają charakter niepodatkowych należności budżetowych, implikuje konieczność zupełnego przeorientowania w odniesieniu do zasad ich ustalania i dochodzenia. Dlatego po 1.1.2018 r. diametralnie zmieniło się całe otoczenie prawne regulujące opłaty za korzystanie z wychowania przedszkolnego oraz wyżywienia w przedszkolach prowadzonych przez JST.

Zgodnie z art. 60 pkt 7 FinPubU niepodatkowe należności budżetowe muszą wynikać z przepisów ustaw szczegółowych, a taki charakter ma FinZadOśwU. Wskazane opłaty stanowią więc świadczenie publicznoprawne, które ponosi się zawsze, gdy w grę wchodzi korzystanie z usług lub czynności organów administracji publicznej oraz jej jednostek organizacyjnych. Co istotne, opłaty te powstają z mocy prawa. Obowiązujące bowiem w tym zakresie przepisy ustawy szczegółowej, tj. FinZadOśwU, nie przewidują postępowania, w którego wyniku ustalano by wymiar opłat przez ich konkretyzację i indywidualizację w orzeczeniu administracyjnym. Nie istnieją po prostu procedury, na podstawie których zaistniałby obowiązek ustalenia i zapłaty opłat za korzystanie z wychowania przedszkolnego oraz wyżywienia w przedszkolach w drodze decyzji lub postanowienia właściwego organu. Jeżeli zobowiązania do świadczenia pieniężnego mają wynikać bezpośrednio z przepisu prawa, to przepis ten powinien określać wszystkie istotne cechy obowiązku, który kreuje. W szczególności powinien wskazywać podmioty, na których ciąży obowiązek, okoliczności, w których następuje jego aktualizacja, oraz – co istotne – zakres tego obowiązku. Tym wymogom powinny czynić zadość przepisy FinZadOśwU, wskazujące na zasady ustalania wysokości omawianych opłat.

### **3. Wątpliwości związane z kompletnością regulacji dotyczącej opłaty za korzystanie z wyżywienia w placówkach przedszkolnych**

W przypadku opłaty zarówno za wyżywienie, jak i za korzystanie z wychowania przedszkolnego przepisy prawa nie przewidują postępowania, w wyniku którego ustalono by wymiar opłaty przez jej konkretyzację i indywidualizację w decyzji administracyjnej lub innym orzeczeniu administracyjnym. Skoro z jednej strony obowiązek uiszczania opłaty przez rodziców lub opiekunów nie wynika z zawartej w nimi umowy cywilnoprawnej (art. 52 ust. 15 FinZadOśwU wskazuje, że opłata za korzystanie z wychowania przedszkolnego i wyżywienia w placówkach przedszkolnych stanowi niepodatkową należność budżetową), z drugiej zaś – nie ma podstaw prawnych do wydania w tej sprawie orze-

czenia, należy przyjąć, że opłata powstaje z mocy prawa. Co do zasady opłaty o charakterze publicznoprawnym są pobierane w związku z wyraźnie wskazanymi usługami i czynnościami organów państwowych lub samorządowych. Stanowią one swoistą formę zapłaty za uzyskanie zindywidualizowanego świadczenia oferowanego przez podmiot prawa publicznego. Co istotne, obowiązek uiszczenia opłaty publicznej powstaje przy tym bez względu na to, czy osoby, na których on ciąży, same żądały podjęcia określonych czynności przez organy publicznoprawne, czy też zostały prawnie zobowiązane do korzystania z określonych usług<sup>1</sup>.

Z obowiązkiem uiszczenia konkretnej opłaty i z jej wysokością łączy się zagadnienie ekwiwalentności świadczenia wzajemnego, wynikające z charakteru czynności podmiotów publicznoprawnych. Świadczenie pieniężne strony w przypadku pełnej ekwiwalentności ze świadczeniem wzajemnym otrzymanym od podmiotu publicznego zbliża się swoimi parametrami do ceny. Ekwiwalentność w odniesieniu do zdecydowanej większości opłat publicznoprawnych nie jest realizowana (cechy ekwiwalentności pozbawiona jest np. konieczność uiszczenia podatku), a ich zindywidualizowana wysokość nie gwarantuje zbilansowania się wpływów i wydatków w każdym przypadku. Tak właśnie jest z konstrukcją opłaty za korzystanie z wyżywienia w placówkach przedszkolnych – z kalkulacji jej wysokości ustawowo wyłączono bowiem pewne elementy cenotwórcze. Ze względu na publicznoprawny charakter opłaty za korzystanie z wyżywienia w placówkach przedszkolnych obowiązek jej uiszczenia musi wynikać z przepisów rangi ustawowej. Zasada polegająca na ustawowej regulacji podatku oraz innych danin publicznych, którą określa się także mianem zasady wyłączności ustawowej w prawie daninowym, jest powszechnie akceptowana we współczesnych ustawodawstwach. Jednocześnie trzeba podkreślić, że taki wymóg ma na celu ograniczenie swobody czy wręcz dowolności administracji publicznej, ma więc charakter gwarancyjny dla podmiotów zobowiązanych do świadczenia. Wskazany imperatyw ma zatem na celu ochronę potencjalnych adresatów norm przed dowolnością w zakresie kształtowania ich obowiązków. W szczególności gdy obowiązek powstaje z mocy prawa, organ administracyjny nie ma prawa do jego indywidualizacji w formie orzeczenia w odniesieniu do konkretnego zobowiązanego, a hipotetycznemu dłużnikowi nie przysługuje droga instancyjnego nadzoru nad rozstrzygnięciem organu na etapie postępowania ustalającego zobowiązanie.

W istocie analizowany problem dotyczy dostatecznej określoności elementów regulacji prawnych – czy raczej pewnego stopnia konkretności materii obejmującej obowiązkowe świadczenia, która bezwzględnie musi być regulowana w ustawie. W myśl art. 5 ust. 2 pkt 1 FinPubU do danin publicznych zalicza się m.in. opłaty stanowiące świadczenia pieniężne, których obowiązek ponoszenia na rzecz państwa, JST, państwowych funduszy celowych oraz innych jednostek sektora finansów publicznych wynika z odrębnych ustaw. Dlatego wszystkie istotne elementy stosunku daninowego powinny być uregulowane bezpośrednio w ustawie, a do unormowania w drodze rozporządzenia mogą zostać przekazane tylko te sprawy, które nie mają istotnego znaczenia dla konstrukcji danej daniny. Na te elementy wskazał Trybunał Konstytucyjny (wyr. z 9.11.1999 r., K 28/98, OTK 1999, Nr 7, poz. 156, Legalis), zaznaczając, że „wszystkie istotne elementy stosunku daninowego powinny być uregulowane w ustawie” i to tak „aby unormowanie ustawowe zyskało

---

<sup>1</sup> Zob. *J. Gliniecka*, *Opłaty publiczne w Polsce. Analiza prawna i funkcjonalna*, Bydgoszcz 2007, s.12.

cechy kompletności, precyzji i jednoznaczności”. W konsekwencji to na podstawie ustawy jej adresaci powinni móc bez trudności określić kształt i zakres obowiązku daninowego. W zakresie opłaty za korzystanie z wyżywienia w placówkach przedszkolnych regulacja zawarta w FinZadOśwU jest wyjątkowo lakoniczna, ogranicza się bowiem do odesłania do odpowiedniego przepisu PrOśw. Mianowicie zgodnie z art. 52 ust. 12 FinZadOśwU do ustalania opłat za korzystanie z wyżywienia w publicznych placówkach wychowania przedszkolnego przepisy art. 106 PrOśw stosuje się odpowiednio (więcej o ustaleniu tej opłaty zob. rozdział III.3). Pojawia się więc pytanie, czy treść art. 52 ust. 12 FinZadOśwU, a także – na zasadzie odesłania – art. 106 PrOśw spełnia powyższe postulaty. Z pewnością regulacja ta była wystarczająca do konstruowania umów cywilnoprawnych, które następnie stanowiły skonkretyzowane źródło zobowiązania rodziców lub opiekunów uczniów korzystających z wyżywienia w przedszkolach publicznych. W obecnym stanie prawnym takie działanie musi budzić wątpliwości, ponieważ ta sama norma ma stanowić podstawę obowiązku świadczenia pieniężnego o charakterze publicznoprawnym oraz – co ważniejsze – powstającego z mocy prawa, który w razie braku dobrowolnej wpłaty jest egzekwowany w trybie egzekucji administracyjnej.

#### Przykład

Pracownik placówki przedszkolnej wyliczył zobowiązanym rodzicom opłatę za korzystanie z wyżywienia w wysokości 123 zł. Informacja obejmująca wysokość opłaty należnej wierzycielowi została przekazana zobowiązanym, którzy nie zgadzają się ze sposobem jej ustalenia. Na etapie przedegzekucyjnym zobowiązani nie dysponują jednak żadnym prawnym środkiem odwoławczym umożliwiającym weryfikację przez organ nadzoru ciążyącego na nich obowiązku uiszczenia opłaty.

---

Dość rzadkie są przypadki egzekucji obowiązków o charakterze pieniężnym, powstających bezpośrednio z przepisów prawa, bez potrzeby ich konkretyzacji w drodze aktu indywidualnego. W odniesieniu do opłat stanowiących dochody JST przykładem może być regulacja zawarta w art. 13f ust. 1 DrPublU, z której bezpośrednio wynika obowiązek poniesienia opłaty dodatkowej z tytułu nieuiszczenia opłaty za parkowanie pojazdów samochodowych na drogach publicznych w strefie płatnego parkowania, na podstawie DrPublU oraz aktu prawa miejscowego, uchwalonego przez radę gminy. W tym przepisie widać więc analogię do sposobu powstania opłaty za korzystanie z wychowania przedszkolnego. Obowiązek świadczenia wynikający z przepisów rangi ustawowej jest uzupełniany uchwałą organu stanowiącego gminy, podjętą na podstawie delegacji ustawowej, czyli aktem prawa miejscowego, który w hierarchii źródeł prawa jest zrównany z rozporządzeniem wykonawczym. Takiej regulacji niestety nie ma w przypadku opłaty za korzystanie z wyżywienia w placówkach przedszkolnych. Warto w tym miejscu odwołać się do orzecznictwa.

#### Orzecznictwo

Zasadna jest taka wykładnia normy z art. 217 Konstytucji RP, w której wyliczenie zawarte w tym artykule obejmuje wszystkie istotne elementy stosunku daninowego, do których zaliczają się m.in.: określenie podmiotu oraz przedmiotu opodatkowania, stawek podatkowych, zasad przyznawania ulg i umorzeń oraz kategorii podmiotów zwolnionych od podatku. Wyliczenie zawarte w art. 217 Konstytucji RP nie ma charakteru wyczerpującego, co oznacza, że wszystkie istotne elementy stosunku daninowego powinny być uregulowane bezpośrednio w ustawie, zaś do unormowania



w drodze rozporządzenia mogą zostać przekazane tylko te sprawy, które nie mają istotnego znaczenia dla konstrukcji danej daniny (wyr. WSA w Krakowie z 20.3.2017 r., II SA/Kr 1393/16, Legalis).

---

W przypadku opłaty za korzystanie z wyżywienia w placówkach przedszkolnych powstają więc uzasadnione wątpliwości co do prawidłowej konstrukcji przepisów stanowiących osnowę tego pieniężnego obowiązku o charakterze publicznoprawnym, wynikającego i powstającego bezpośrednio z mocy prawa. Należy jednak zauważyć, że organy administracji publicznej, kierujące się zasadą legalizmu, są zobligowane do działania na podstawie obowiązujących przepisów prawa i zgodnie z nimi. Nie są w żadnym zakresie uprawnione do badania zgodności norm uchwalonych przez ustawodawcę np. z ustawą zasadniczą. W praktyce oznacza to ustalanie należnej im opłaty za korzystanie z wyżywienia w placówkach przedszkolnych zgodnie z obowiązującą treścią art. 52 ust. 12 FinZadOśwU i art. 106 PrOśw. Do sposobu konkretyzacji obowiązków jednostki przez organ administracyjny odniósł się NSA.

#### Orzecznictwo

Na gruncie art. 1 pkt 1 KPA wykładanego w świetle zasady demokratycznego państwa prawnego (art. 2 Konstytucji RP) każda sprawa, w której organ administracji publicznej dokonuje władczej konkretyzacji uprawnień lub obowiązków jednostki, jest rozstrzygana w drodze decyzji administracyjnej. Chodzi tu o sytuację, w której spełnione zostały trzy przesłanki. Po pierwsze, organ administracji publicznej stosuje normę prawa materialnego znajdującą oparcie w przepisach prawa powszechnie obowiązującego. Po drugie, norma ta nie kształtuje stosunku materialnoprawnego bezpośrednio, w sposób niewymagający autorytatywnej konkretyzacji. Po trzecie, norma ta nie wskazuje innej niż decyzja prawnej formy działania administracji jako właściwej do zastosowania w tej sprawie (wyr. NSA z 29.9.2017 r., II GSK 3696/15, Legalis).

---

Dlatego organ administracji samorządowej, mając na uwadze obowiązek ustalania, pobierania i dochodzenia opłaty za wyżywienie w placówkach przedszkolnych, powinien – pomimo formalnych wątpliwości – stosować obowiązujące regulacje prawne i traktować tę opłatę jako obowiązek o charakterze publicznoprawnym, powstający z mocy prawa.

## 4. Pozostałe regulacje mające zastosowanie do niepodatkowych należności budżetowych

### 4.1. Uwagi wstępne

Zakres regulacji FinZadOśwU odnoszących się do ustalania, pobierania oraz dochodzenia opłat za wychowanie przedszkolne i wyżywienie w placówkach przedszkolnych jest znacznie ograniczony, co powoduje konieczność posługiwania się innymi aktami normatywnymi. Zgodnie z art. 67 ust. 1 FinPubU do spraw dotyczących należności, o których mowa w art. 60 FinPubU – tj. niepodatkowych należności budżetowych – nieuregulowanych FinPubU stosuje się przepisy KPA i odpowiednio przepisy działu III OrdPU. Regulacja ta odsyła więc do wskazanych aktów normatywnych w sprawach nieuregulowanych w FinPubU, a istotnych dla analizy niepodatkowych należności budżetowych. Opłaty

za korzystanie z wychowania przedszkolnego oraz wyżywienia w placówkach przedszkolnych – mieszczące się w grupie należności o takim charakterze – zgodnie z wolą ustawodawcy stanowią opłaty publicznoprawne, składające się na dochody pobierane przez państwowe i samorządowe jednostki budżetowe na podstawie odrębnych ustaw. W konsekwencji przy interpretacji i stosowaniu regulacji dotyczących niepodatkowych należności budżetowych, w tym omawianych opłat, znajdują zastosowanie także przepisy FinPubU, KPA i działu III OrdPU.

## **4.2. Wskazanie organów właściwych do prowadzenia postępowania i wydawania decyzji w sprawie niepodatkowych należności budżetowych**

Zgodnie z art. 61 ust. 1 pkt 4 FinPubU organem właściwym w pierwszej instancji w sprawach dotyczących należności budżetowych stanowiących dochody JST jest wójt, burmistrz lub prezydent miasta (oczywiście obejmuje to przypadki, w których przepisy prawa przewidują wydanie orzeczenia). Stosownie do art. 61 ust. 3 pkt 4 FinPubU organem odwoławczym właściwym do załatwienia sprawy w drugiej instancji jest samorządowe kolegium odwoławcze.

### **Orzecznictwo**

Artykuł 61 ust. 2 FinPubU stanowi, że organami pierwszej instancji właściwymi do wydawania decyzji w odniesieniu do należności, o których mowa w art. 60 FinPubU, o ile odrębne ustawy nie stanowią inaczej, są – w stosunku do należności budżetów JST – wójt, burmistrz, prezydent miasta, starosta albo marszałek województwa. Postępowanie, którego przedmiotem są niepodatkowe należności budżetowe, jest dwuinstancyjne, od decyzji wydanej w pierwszej instancji przysługuje odwołanie. Organy odwoławcze wymienia art. 61 ust. 3 FinPubU. Ponadto zgodnie z art. 67 FinPubU do spraw dotyczących należności, o których mowa w art. 60 FinPubU, nieuregulowanych w FinPubU stosuje się przepisy KPA, dotyczące w szczególności zasad ogólnych postępowania administracyjnego, terminów załatwienia spraw, doręczeń, wezwań, protokołów, dowodów, decyzji i postanowień, odwołań oraz nadzwyczajnych trybów wzruszania rozstrzygnięć (wyr. NSA z 3.9.2014 r., II GSK 916/13, Legalis).

---

## **4.3. Wszczywanie postępowania administracyjnego i wydawanie decyzji dotyczących niepodatkowych należności budżetowych**

O ile co do zasady samo ustalanie opłat za korzystanie z wychowania przedszkolnego i wyżywienie w placówkach przedszkolnych – powstających z mocy prawa – nie wiąże się z koniecznością przeprowadzenia postępowania administracyjnego i wydania decyzji w tym zakresie, o tyle szereg innych spraw, takich jak ustalenie całkowitego lub częściowego zwolnienia z opłat, określenie nadpłaty czy udzielenie lub odmowa udzielenia ulgi, wymaga rozstrzygnięcia w formie decyzji administracyjnej. Organ JST – tj. wójt, burmistrz lub prezydent miasta – może upoważnić kierującego placówką przedszkolną do prowadzenia postępowań oraz wydawania decyzji administracyjnych w jego imieniu. Również w trakcie postępowania egzekucyjnego w administracji mogą pojawić się oko-

liczności wymagające rozstrzygnięcia w formie postanowienia wierzyciela. I w tym przypadku właściwy organ JST może upoważnić kierującego placówką lub inną wskazaną przez niego osobę do wykonywania w jego imieniu praw i obowiązków wierzyciela.

#### Ważne

Do końca 2017 r. zdecydowana większość gmin traktowała opłaty za korzystanie z wychowania przedszkolnego i wyżywienia w placówkach przedszkolnych jako należności cywilnoprawne, a czynności wierzyciela – po zawarciu umowy – miały charakter czynności materialno-technicznych. W obowiązującym obecnie stanie prawnym do spraw dotyczących omawianych opłat mają zastosowanie wprost przepisy KPA, a same czynności przybierają formę administracyjnoprawną.

Odesłanie w FinPubU wprost do KPA wskazuje na stosowanie wszystkich przepisów o charakterze proceduralnym. Sam KPA normuje przebieg postępowania m.in. przed organami JST jako organami pierwszej instancji. Ponadto określa zasady ogólne prawa, takie jak:

- 1) praworządności i prawdy obiektywnej (art. 6 i 7 KPA),
- 2) czynnego udziału strony w postępowaniu (art. 10 § 1 KPA),
- 3) szybkości i prostoty postępowania (art. 12 KPA),
- 4) dwuinstancyjności (art. 15 KPA).

Powyższe reguły wywierają znaczący wpływ na cały proces stosowania prawa administracyjnego. Co istotne, zasady ogólne mają nie tylko charakter postulatywny, lecz także taki sam normatywny charakter jak każdy inny przepis KPA. Organy administracji publicznej mają zatem obowiązek stosowania tych zasad i podporządkowania się im na każdym etapie postępowania administracyjnego. Przepisy KPA – w interesującym nas zakresie, obejmującym możliwe postępowania dotyczące opłat – regulują w szczególności:

- 1) właściwość miejscową i rzeczową organów – art. 19–21 KPA,
- 2) wyłączenie pracownika od udziału w postępowaniu oraz organu administracji od załatwienia sprawy – art. 24–25 KPA,
- 3) strukturę podmiotową (przez zdefiniowanie pojęcia strony postępowania administracyjnego) – art. 28–31 KPA,
- 4) terminy załatwiania spraw, skutki przekroczenia tych terminów, ponaglenie organu – art. 35–37 KPA,
- 5) miejsce i sposoby doręczenia pism i innych dokumentów w toku postępowania – art. 39–47 KPA,
- 6) zasady wzywiania stron i ich udział w postępowaniu – art. 50–56 KPA,
- 7) zasady liczenia terminów i jego przywrócenia – art. 57–60 KPA,
- 8) wszczęcia postępowania z urzędu i na wniosek strony, formę, odmowę wszczęcia – art. 61 KPA,
- 9) pojęcie dowodu, proces gromadzenia i ocenę zgromadzonego materiału dowodowego – art. 75–86 KPA,
- 10) przesłanki obligatoryjnego i fakultatywnego zawieszenia postępowania administracyjnego – art. 97–103 KPA,
- 11) sposób załatwienia sprawy, bezprzedmiotowość postępowania, składniki obligatoryjne decyzji administracyjnej – art. 104–107 KPA,
- 12) wydawanie postanowień i ich obligatoryjne elementy – art. 103–106 KPA.

Wskazany zakres regulacji obejmuje tylko fragment KPA odnoszący się do postępowań i czynności realizowanych przez organy pierwszej instancji.

#### Przykład

Zobowiązany do uiszczenia opłaty za korzystanie z wychowania przedszkolnego skierował do wierzyciela wniosek o rozłożenie zaległości na raty. Wniosek ten wszczyna postępowanie administracyjne. Zgodnie z art. 61 § 3 KPA datą wszczęcia postępowania na żądanie strony jest dzień doręczenia żądania organowi administracji publicznej. W myśl art. 35 § 3 KPA organ JST jest zobligowany do załatwienia sprawy wymagającej postępowania wyjaśniającego – a taki charakter mają postępowania w sprawie udzielenia ulgi – nie później niż w ciągu miesiąca. W przypadku gdy jest to sprawa szczególnie skomplikowana – nie później niż w ciągu dwóch miesięcy od dnia wszczęcia postępowania.

---

Orzeczenia organów JST podlegają nadzorowi instancyjnemu oraz kontroli sądowno-administracyjnej zarówno co do treści orzeczenia, jak i co do prawidłowości postępowania. Ten drugi aspekt ma istotne znaczenie zwłaszcza w toku postępowania w sprawie udzielenia ulgi, gdy rozstrzygnięcia organów mają charakter uznaniowy. W tej kategorii spraw, kiedy sama treść rozstrzygnięcia *de facto* wymyka się kontroli instancyjnej i sądowej, czynności weryfikujące poprawność orzeczenia koncentrują się na elementach proceduralnych oraz treści uzasadnienia decyzji. Publicznoprawny charakter opłat za korzystanie z wychowania przedszkolnego oraz za wyżywienie w placówkach przedszkolnych skutkuje koniecznością stosowania procedur administracyjnych oraz załatwiania spraw w formie indywidualnych orzeczeń.

#### Orzecznictwo

Warunkiem rozstrzygnięcia określonej sprawy w oparciu o regulacje KPA jest łączne wystąpienie wskazanych w art. 1 pkt 1 KPA elementów, tj. istnienia indywidualnej sprawy administracyjnej, dotyczącej konkretnego stanu faktycznego (okoliczności faktycznych), która jest uregulowana przepisami prawa administracyjnego i która przewiduje rozstrzygnięcie tej sytuacji przez właściwy organ administracji publicznej w odniesieniu do zindywidualizowanego podmiotu w drodze jednostronnej, zewnętrznej i władczej prawnej formy działania, jaką jest decyzja administracyjna. Przy czym załatwienie sprawy w formie decyzji uzależnione jest od istnienia w przepisach prawa administracyjnego materialnego wyraźnie sformułowanej dla określonego organu bądź typu organów administracji publicznej normy kompetencyjnej, która upoważnia je do załatwiania określonych spraw indywidualnych właśnie w formie decyzji (wyr. WSA w Szczecinie z 6.3.2014 r., II SA/Sz 1308/13, Legalis).

---

## 4.4. Przesłanki uzasadniające wzajemne potrącanie świadczeń

Na podstawie art. 63 FinPubU zobowiązania z tytułu należności, o których mowa w art. 60 FinPubU, oraz zobowiązania wraz z odsetkami za zwłokę stanowiące dochód

budżetu JST podlegają, na wniosek zobowiązanego, potrąceniu z wzajemnej, bezspornej i wymagalnej wierzytelności zobowiązanego wobec JST z tytułu:

- 1) nabycia przez gminę, powiat lub województwo nieruchomości na cele uzasadniające jej wywłaszczenie lub wywłaszczenia nieruchomości na podstawie odrębnych ustaw,
- 2) odszkodowania orzeczonego w decyzji wydanej przez wójta, burmistrza, prezydenta miasta, starostę lub marszałka województwa.

Potrącenia z powyższych tytułów można dokonać również z urzędu. Potrącenie następuje z dniem:

- 1) złożenia wniosku, który został uwzględniony,
- 2) wydania z urzędu postanowienia o potrąceniu.

Zatem okoliczności uzasadniające potrącenie stanowią katalog zamknięty – na podstawie art. 63 FinPubU niedopuszczalne jest zastosowanie tej instytucji prawnej w innych przypadkach. Potrącenie następuje w drodze postanowienia, na które służy zażalenie. Z kolei w przypadku wniosku zobowiązanego o potrącenie, który został negatywnie rozpatrzony przez organ, odmowa potrącenia następuje w drodze decyzji.

#### Przykład

---

Zobowiązany do zapłaty opłat za korzystanie z wychowania przedszkolnego oraz za wyżywienie w placówce przedszkolnej, będący jednocześnie wierzycielem gminy z tytułu odszkodowania za wywłaszczenie nieruchomości, zalega z ich uiszczeniem. Organ JST, którego dochód stanowią te opłaty, może z urzędu wydać postanowienie o potrąceniu wzajemnych świadczeń na podstawie KPA oraz FinPubU. Potrącenie następuje z chwilą wydania takiego postanowienia. Powoduje ono wygaśnięcie wzajemnych świadczeń do wysokości świadczenia o niższej wysokości.

---

#### Przykład

---

Zobowiązany do uiszczenia opłat za korzystanie z wychowania przedszkolnego oraz wyżywienia w placówce przedszkolnej złożył do burmistrza gminy wniosek o potrącenie zaległych opłat z jego wzajemnej wierzytelności wobec gminy z tytułu nadpłaty za użytkowanie wieczyste. Organ gminy po rozpatrzeniu wniosku zobowiązanego powinien wydać decyzję odmawiającą wzajemnego potrącenia świadczeń. Ewentualna nadpłata zobowiązanego w podatkach stanowiących dochody gminy nie została wskazana w art. 63 FinPubU jako przesłanka dopuszczająca instytucję potrącenia.

---

Jednostka (w interesującym nas zakresie dotyczy to placówek przedszkolnych), której zobowiązanie zostało potrącone z wierzytelności zobowiązanego, musi wpłacić równowartość wygasłego zobowiązania do właściwego organu w terminie 7 dni od dnia dokonania potrącenia. Od niewpłaconej w terminie równowartości wygasłego zobowiązania nalicza się odsetki ustawowe za opóźnienie. Potrącenie stanowi jedną z form efektywnego wygaśnięcia zobowiązania. Wierzyciel otrzymuje *de facto* świadczenie tożsame z zapłatą zaległej należności. Pozytywne rozpatrzenie wniosku zobowiązanego lub wydanie postanowienia o potrąceniu z urzędu skutkuje wygaśnięciem wzajemnych wierzytelności do wysokości niższej należności. W myśl zasad rachunkowości potrącenie powinno znaleźć odzwierciedlenie po stronie zarówno dochodów, jak i wydatków JST.

## 4.5. Przesłanki udzielania ulg w spłacie zaległości z tytułu niepodatkowych należności budżetowych

Zgodnie z art. 64 ust. 1 FinPubU należności, o których mowa w art. 60 FinPubU, właściwy organ może:

- 1) z urzędu umarzać w całości – w przypadku gdy zachodzi jedna z okoliczności, o których mowa w art. 56 ust. 1 pkt 1–4 FinPubU;
- 2) na wniosek zobowiązanego:
  - a) umarzać w całości – w przypadkach uzasadnionych ważnym interesem zobowiązanego lub interesem publicznym,
  - b) umarzać w części, odraczać terminy spłaty całości albo części należności lub rozkładać na raty płatność całości albo części należności – w przypadkach uzasadnionych względami społecznymi lub gospodarczymi, w szczególności możliwościami płatniczymi zobowiązanego.

### 4.5.1. Umarzanie zaległości z urzędu

Regulacja art. 64 ust. 1 pkt 1 FinPubU odsyła do art. 56 ust. 1 pkt 1–4 FinPubU, tj. do przepisów dotyczących umorzenia z urzędu należności cywilnoprawnych stanowiących dochody budżetu Skarbu Państwa. Ustawodawca wskazuje w nich, że należności, o których mowa w art. 55 FinPubU (należności pieniężne mające charakter cywilnoprawny, przypadające organom administracji rządowej, państwowym jednostkom budżetowym i państwowym funduszom celowym), mogą być z urzędu umarzane w całości, jeżeli:

- 1) osoba fizyczna – zmarła, nie pozostawiając żadnego majątku albo pozostawiła majątek niepodlegający egzekucji na podstawie odrębnych przepisów, albo pozostawiła przedmioty codziennego użytku domowego, których łączna wartość nie przekracza kwoty 6000 zł,
- 2) osoba prawna – została wykreślona z właściwego rejestru osób prawnych przy jednoczesnym braku majątku, z którego można by egzekwować należność, a odpowiedzialność z tytułu należności nie przechodzi z mocy prawa na osoby trzecie,
- 3) zachodzi uzasadnione przypuszczenie, że w postępowaniu egzekucyjnym nie uzyska się kwoty wyższej od kosztów dochodzenia i egzekucji tej należności, lub postępowanie egzekucyjne okazało się nieskuteczne,
- 4) jednostka organizacyjna nieposiadająca osobowości prawnej uległa likwidacji.

Z oczywistych względów zobowiązanymi do uiszczania omawianych opłat za wychowanie przedszkolne i wyżywienie w placówkach przedszkolnych będą wyłącznie osoby fizyczne – z wymienionych powyżej okoliczności zastosowanie znajdują przesłanki wskazane w art. 56 ust. 1 pkt 1 i 3 FinPubU. W praktyce wierzyciel będzie mógł umarzać zaległości z tytułu tych opłat w przypadku, gdy ma uzasadnione przypuszczenie, że w toku postępowania egzekucyjnego nie uzyska kwoty wyższej od kosztów ich dochodzenia i egzekucji, lub gdy egzekucja okazała się bezskuteczna. Można zatem wyróżnić dwie sytu-

acje, w których uprawniony wierzyciel definitywnie rezygnuje z dochodzenia należności, mianowicie:

- 1) doprowadził do wszczęcia postępowania egzekucyjnego mającego na celu przymusową realizację obowiązku objętego wystawionym tytułem wykonawczym, lecz okazało się ono nieskuteczne,
- 2) nie inicjuje postępowania egzekucyjnego, niejako z góry zakładając, że w toku postępowania egzekucyjnego nie uzyska kwoty wyższej od kosztów dochodzenia i egzekucji tej należności.

**Ad 1.** Jeżeli podjęte czynności i zastosowane środki egzekucyjne przez właściwy organ egzekucyjny nie doprowadziły do zaspokojenia wierzyciela, a ustalone w toku postępowania składniki majątkowe oraz źródła dochodów wykazały, że nie ma możliwości uzyskania od zobowiązanego kwoty wyższej od wydatków egzekucyjnych, to postępowania egzekucyjne umarza się z powodu jego bezskuteczności. W opisanej sytuacji właściwy organ JST dysponuje dokumentem, tj. postanowieniem organu egzekucyjnego, potwierdzającym zaistnienie przesłanki stanowiącej podstawę umorzenia należności z urzędu. Oczywiście wierzyciel ma swobodę wyboru decyzji co do umorzenia zaległości lub ewentualnego ponownego uruchomienia egzekucji zaległego świadczenia przez ponowne wystawienie tytułu wykonawczego. Rozstrzygnięcie tej alternatywy powinno być konsekwencją oceny prawdopodobieństwa poprawy możliwości płatniczych dłużnika w przyszłości, trwałości stanu jego niewypłacalności oraz zdolności wierzyciela do ustalenia majątku zobowiązanego. Decyzja zarówno o definitywnej rezygnacji z dalszego dochodzenia należności, jak i o późniejszym ponownym jej dochodzeniu jest zgodna z prawem, kiedy podstawą jej podjęcia jest ustalony stan faktyczny i prawny w danym momencie (zgodnie z oceną legalności i prawidłowości podjęcia decyzji).

**Ad 2.** Druga przesłanka uzasadniająca umorzenie należnych opłat z urzędu obejmuje przypadki, w których wierzyciel nie inicjuje postępowania egzekucyjnego, ponieważ zakłada, że w toku postępowania egzekucyjnego nie uzyska kwoty wyższej od kosztów dochodzenia i egzekucji należności. Takie działanie stanowi odstępstwo od zasady nakazującej pracownikom jednostki sektora finansów publicznych dochodzenie należności stanowiących jej dochody. Dlatego do umarzania zaległych opłat za korzystanie z wychowania przedszkolnego i wyżywienia w placówkach przedszkolnych ze względu na tę podstawę prawną należy podchodzić z ostrożnością, zwłaszcza że przepis art. 56 ust. 1 pkt 3 FinPubU, wskazujący na uzasadnione przypuszczenie, że nie uzyska się kwoty wyższej od kosztów dochodzenia i egzekucji należności, co do zasady dotyczy należności o charakterze cywilnoprawnym. W odniesieniu do tej kategorii dochodów, dochodzonych przed sądami powszechnymi, wierzyciel ponosi koszty (nieraz znaczne) związane z opłatami sądowymi. Publicznoprawny charakter opłat za korzystanie z wychowania przedszkolnego i wyżywienia w placówkach przedszkolnych, dochodzonych w trybie postępowania egzekucyjnego w administracji nie wiąże się z takimi wydatkami po stronie wierzyciela. Nie oznacza to jednak, że wierzyciel należności publicznoprawnych nie ponosi żadnych wydatków związanych z ich dochodzeniem, obciążają go bowiem wydatki na korespondencję (upomnienie), a także powstałe i niewyegzekwowane od zobowiązanego koszty egzekucyjne. Chociaż nie są one wysokie, to – biorąc pod uwagę zupełną bezskuteczność egzekucji – konieczność ich ponoszenia może w określonych sytuacjach uzasadniać za-

niechanie dochodzenia opłat, a w dalszej kolejności – umorzenie nieuiszczonych świadczeń.

Zgodnie z art. 42 ust. 6 FinPubU jednostki sektora finansów publicznych mogą odstąpić od podejmowania w stosunku do zobowiązanego czynności zmierzających do wykonania zobowiązania, jeżeli zachodzą przesłanki odstąpienia przez te jednostki od czynności zmierzających do zastosowania środków egzekucyjnych zgodnie z przepisami o postępowaniu egzekucyjnym w administracji. Takie przesłanki reguluje art. 6 § 1c EgzAdmU (generalnie obejmujący zaległości multimedialistów). Jeżeli wobec tego samego dłużnika prowadzono już kilka egzekucji administracyjnych, a postępowania te zakończyły się umorzeniem z powodu bezskuteczności, to nie ma racjonalnych podstaw do wszczęcia kolejnej egzekucji, obejmującej zaległe opłaty za następne okresy. Taka okoliczność z pewnością wyczerpuje dyspozycję zawartą w art. 64 ust. 1 pkt 1 w zw. z art. 56 ust. 1 pkt 3 FinPubU i uzasadnia umorzenie zaległych opłat za korzystanie z wychowania przedszkolnego i wyżywienia w placówce przedszkolnej z tego powodu, że w postępowaniu egzekucyjnym nie uzyska się kwoty wyższej od kosztów dochodzenia i egzekucji tej należności. Dowodami uzasadniającymi legalność i trafność takiego rozstrzygnięcia są postanowienia organu egzekucyjnego umarzającego postępowania egzekucyjne wobec zobowiązanego na podstawie art. 59 § 2 EgzAdmU, tj. z powodu ich bezskuteczności. Należy jednak zaznaczyć, że w przypadku odpowiedzialności solidarnej dłużników wskazana przesłanka umorzenia należności z urzędu musi dotyczyć obojga rodziców.

#### Przykład

Po powstaniu zaległości z tytułu opłaty za korzystanie z wychowania przedszkolnego i wyżywienia w placówkach przedszkolnych upoważniony pracownik wystawił tytuł wykonawczy, w którym wskazał jako zobowiązanego jedno z rodziców. W toku postępowania egzekucyjnego organ egzekucyjny realizujący czynności nie ustalił żadnego majątku ani żadnych źródeł dochodu zobowiązanego. Okoliczność ta spowodowała umorzenie postępowania egzekucyjnego z powodu bezskuteczności.

Podobna sytuacja dotyczyła naliczonych i egzekwowanych opłat za następne okresy. Zaległości zobowiązanego narastały za dalsze okresy wychowania i wyżywienia dziecka w placówce przedszkolnej. Opisana sytuacja uzasadnia:

- 1) brak podstaw do umorzenia z urzędu zaległych oraz bieżąco naliczonych opłat w sytuacji, gdy zobowiązanym jest również drugie z rodziców i można skierować wobec niego czynności egzekucyjne,
- 2) ewentualne umorzenie z urzędu zaległych i bieżących opłat, gdy zobowiązanym pozostaje jedynie to z rodziców, wobec którego podejmowano bezskuteczne czynności egzekucyjne, a jednocześnie zachodzi uzasadnione przypuszczenie, że w ponownym postępowaniu egzekucyjnym nie uzyska się kwoty wyższej od kosztów dochodzenia i egzekucji należności.

### 4.5.2. Udzielanie ulg na wniosek zobowiązanego

Zgodnie z art. 64 ust. 1 pkt 2 FinPubU na wniosek dłużnika właściwy organ może udzielić ulgi w spłacie zaległości, polegającej na:

- 1) umorzeniu należności w całości – w przypadkach uzasadnionych ważnym interesem zobowiązanego lub interesem publicznym,
- 2) umorzeniu należności w części, odroczeniu terminów spłaty całości albo części należności lub rozłożeniu na raty płatności całości albo części należności – w przy-



padkach uzasadnionych względami społecznymi lub gospodarczymi, w szczególności możliwościami płatniczymi zobowiązanego.

Zastosowanie ulgi w formie umorzenia stanowi wyjątek od ogólnej zasady, którą jest obowiązek zapłaty przez zobowiązanego ciężących na nim zobowiązań o charakterze publicznoprawnym.

#### **4.5.2.1. Umorzenie całości zaległości w przypadkach uzasadnionych ważnym interesem zobowiązanego lub interesem publicznym**

Przepis art. 64 ust. 1 pkt 2 lit. a FinPubU, odnoszący się do umorzenia należności w całości, wprowadza przesłanki o charakterze nieostrym, ocennym – występowanie ważnego interesu zobowiązanego lub interesu publicznego. Decyzja jest wydawana w ramach tzw. uznania administracyjnego. Oznacza to, że organ administracji ma swobodę w zakresie wyboru rozstrzygnięcia, tj. umorzenia lub odmowy umorzenia powstałego zobowiązania. Ta swoboda nie jest jednak nieograniczona i nie może oznaczać dowolności. Organ administracji publicznej, do którego skierowano wniosek, nie jest bowiem uprawniony do swobodnego interpretowania zakresu żądania strony. O treści wniosku strony w postępowaniu administracyjnym decyduje sama strona, a nie organ, do którego było skierowane żądanie. W sytuacji gdy charakter pisma wnioskodawcy budzi wątpliwości, organ administracji ma obowiązek wyjaśnić rzeczywistą wolę strony. W tym celu powinien wezwać stronę do sprecyzowania żądania, a dopiero po wyjaśnieniu jego treści przez stronę przystąpić do rozpatrzenia wniesionego podania (dotyczy to w szczególności formy wnioskowanej ulgi). Organ nie może więc samodzielnie rozłożyć na raty zaległości, co do których dłużnik wnioskował o umorzenie, i odwrotnie. Dlatego też gdy postępowanie zostało wszczęte na wniosek strony, tylko ona może określić zarówno przedmiot, jak i zakres żądania. Decyzja ma charakter uznaniowy, co oznacza, że nawet w przypadku faktycznego zaistnienia przesłanek umorzenia należności organ nie jest zobligowany do uwzględnienia wniosku dłużnika o umorzenie zaległości lub rozłożenie ich na raty. Zatem przy podejmowaniu decyzji w konkretnej sprawie organ może, ale nie musi, przychylić się do żądania strony.

Na podstawie zgromadzonego materiału dowodowego organ ocenia, czy istnieją przesłanki umorzeniowe. Później na podstawie tej oceny wierzyciel wybiera konsekwencje prawne dokonanych ustaleń. Warto w tym miejscu przytoczyć tezę wyroku WSA w Warszawie z 24.2.2017 r., określającego charakter prawny decyzji uznaniowej, a także interpretującego przesłankę ważnego interesu dłużnika i ważnego interesu publicznego.

#### **Orzecznictwo**

Z treści art. 64 ust. 1 i art. 55 i 56 FinPubU wynika, że decyzje wydawane na podstawie tych przepisów mają charakter decyzji uznaniowych. Uznanie administracyjne charakteryzuje się tym, że organ administracji publicznej ma możliwość wyboru pozytywnego lub negatywnego dla strony rozstrzygnięcia. Oznacza to, że pomimo stwierdzenia zaistnienia danej przesłanki organ nie ma obowiązku uwzględnić wniosku strony. Może stronie odmówić, jednak rozstrzygnięcie to nie może mieć charakteru dowolnego. Wydanie aktu uznaniowego winno poprzedzać należyte zgromadzenie i przeanalizowanie materiału dowodowego, prawidłowe ustalenie stanu faktycznego i przeprowadzenie wnioskowania opartego na zasadach logicznego rozumowania i doświadczenia życiowego. Wszystkie te elementy winny znaleźć odzwierciedlenie w uzasadnieniu podjętej decyzji. Ma

to szczególnie istotne znaczenie w sytuacji, gdy decyzja jest dla strony niekorzystna. Zadaniem organu jest wówczas w sposób rzetelny i wyczerpujący wyjaśnić stronie przebieg przeprowadzonego rozumowania i przyczyny braku przychylenia się do wniosku.

Przesłanki „ważnego interesu dłużnika” oraz „interesu publicznego” to pojęcia nieostre wymagające precyzyjnego ich wyjaśnienia. Są to również przesłanki równoważne. Nie ma podstaw do przeciwstawiania im interesu publicznego jako sprzecznego z indywidualnym interesem obywatela. Decyzja o charakterze uznaniowym musi więc odpowiednio wyważać interesy przeciwstawianych stron – interesu obywatela z interesem publicznym, kierując się przy tym proporcjonalnością uwzględnienia obu rodzajów interesów. W państwie prawa nie ma bowiem miejsca dla mechanicznie i sztywno pojmowanej nadrzędności interesu ogólnego nad interesem indywidualnym, o ile ten ostatni można uznać za słuszny interes. Oznacza to, że w każdym przypadku organ ma obowiązek wskazać nie tylko, o jaki interes ogólny (publiczny) chodzi, ale także, że jest on na tyle ważny i znaczący, iż bezwzględnie wymaga ograniczenia uprawnień indywidualnych obywateli (wyr. WSA w Warszawie z 24.2.2017 r., V SA/Wa 214/16, Legalis).

---

Za wystąpieniem przesłanki ważnego interesu strony może przemawiać obiektywna niemożność uiszczenia opłaty za korzystanie z wychowania przedszkolnego i wyżywienia w placówkach przedszkolnych, rozumiana jako całkowity brak środków. Ważny interes zobowiązanego może zachodzić również wówczas, gdy z powodu niskich dochodów, sytuujących się na granicy minimum socjalnego, wnioskodawca nie jest w stanie pogodzić obowiązku spłaty należności z koniecznością zaspokojenia podstawowych potrzeb życiowych, a ewentualne uiszczenie opłaty spowodowałoby potrzebę korzystania ze środków pomocy społecznej. Natomiast pojęcie interesu publicznego oznacza dyrektywę postępowania, zgodnie z którą należy respektować wartości wspólne dla całego społeczeństwa, takie jak sprawiedliwość, równość, bezpieczeństwo, zaufanie obywateli do organów władzy, sprawność działania aparatu administracyjnego.

Prawidłowy przebieg postępowania w sprawie udzielenia ulgi, kończący się wydaniem decyzji, powinien składać się z następujących etapów:

- 1) prawidłowe i wszechstronne ustalenie stanu faktycznego na podstawie zgromadzonego materiału dowodowego,
- 2) przeprowadzenie analizy zebranego materiału dowodowego, zgodnie z zasadą logicznego rozumowania i doświadczenia życiowego, której wynik wykazuje zaistnienie lub brak zaistnienia przesłanek udzielenia ulgi,
- 3) precyzyjne odzwierciedlenie w treści uzasadnienia motywów podjętej decyzji, opisanie analizy zebranego materiału dowodowego oraz wskazanie, czy organ stwierdził zaistnienie przesłanek udzielenia ulgi i dlaczego.

Przy ustalonym i udokumentowanym stanie faktycznym organ wierzyciela ma możliwość wyboru sposobu rozstrzygnięcia wniosku dłużnika. W przypadku niezastnienia w rozpatrywanej sprawie przesłanki ważnego interesu dłużnika lub ważnego interesu publicznego organ nie jest uprawniony do umorzenia należnego mu dochodu. Dopiero wystąpienie ważnego interesu dłużnika lub interesu publicznego daje organowi możliwość swobodnego wyboru rozstrzygnięcia złożonego wniosku.

#### Orzecznictwo

---

Organ administracyjny przy wydawaniu decyzji w zakresie zastosowania ulg dotyczących niepodatkowych należności budżetowych o charakterze publicznoprawnym winien rozważyć, czy

za zastosowaniem ulgi w postaci umorzenia przedmiotowych należności przemawia ważny interes strony lub interes publiczny.

Powyższe przesłanki stanowią katalog zamknięty, dlatego też organ administracyjny rozpoznający sprawę winien rozpoznać wniosek o umorzenie po wnikliwym ich zbadaniu. Pamiętać także należy, iż ustawodawca, używając zwrotu „może” przesądził, że decyzja organu ma charakter uznaniowy, a to oznacza, że organ ten przy ustalonym stanie faktycznym ma możliwość wyboru sposobu rozstrzygnięcia wniosku (WSA w Warszawie z 14.2.2017 r., V SA/Wa 985/16, Legalis).

---

Należy pamiętać, że przesłanki te nie są wobec siebie konkurencyjne ani też żadna z nich nie może być uznana z definicji za najważniejszą. Organ po stwierdzeniu wystąpienia jednej z przesłanek podejmuje decyzję, czy uwzględnić wniosek. Wybór konkretnego rozstrzygnięcia należy do organu w ramach istniejącego uznania administracyjnego. Na granice tego uznania administracyjnego zwrócił uwagę WSA w Gliwicach w wyroku z 27.4.2018 r.

#### Orzecznictwo

---

Są pewne granice uznania administracyjnego, w obrębie których może poruszać się organ podatkowy, podejmując decyzję w następstwie wystąpienia przesłanki „ważnego interesu podatnika” lub „interesu publicznego”, o których mowa w art. 67a § 1 OrdPU. Przekroczenie tych granic ma m.in. miejsce wówczas, gdy wybór alternatywy decyzyjnej dokonany został:

- 1) z rażącym naruszeniem zasady sprawiedliwości,
  - 2) wskutek uwzględnienia kryteriów oczywiście nieistotnych (bagatelnych) lub nieracjonalnych,
  - 3) na podstawie fałszywych przesłanek (argumentów, które są nieprawdziwe) (wyr. WSA w Gliwicach z 27.4.2018 r., I SA/Gl 1322/17, Legalis).
- 

Wyżej przytoczony fragment wyroku podkreśla fundamentalną rolę procesu gromadzenia dowodów w toku postępowania, a w dalszej kolejności – precyzyjnej i wnikliwej ich analizy. Istotne jest również wskazanie podmiotu, na którym ciąży ciężar dowodowy w toku postępowania w sprawie udzielenia ulgi – co do zasady spoczywa on na organie administracyjnym, jednak z uwagi na specyfikę tego postępowania (co odnosi się do dostępności informacji) kluczowa jest rola wnioskodawcy.

#### Orzecznictwo

---

Ustalenie niektórych faktów, zwłaszcza tych, o których wiedzę posiada wyłącznie podatnik, pozostaje poza zakresem możliwości organu podatkowego. Obowiązki podatnika w tym zakresie nabierają znaczenia, jeżeli organ musi skorzystać z danych znajdujących się wyłącznie w dyspozycji podatnika. Tak jest przy ustalaniu okoliczności związanych z sytuacją życiową, materialną i zdrowotną stron ubiegających się o przyznanie ulg w spłacie zobowiązań (wyr. NSA z 13.4.2018 r., II FSK 894/16, Legalis).

---

Zaniechanie przez zobowiązanego udostępnienia organowi dowodów potwierdzających istnienie przesłanek umorzenia może skutkować wydaniem niekorzystnego dla niego orzeczenia.

#### Przykład

---

Zobowiązany złożył wniosek o umorzenie zaległości z tytułu opłaty za korzystanie z wychowania przedszkolnego i wyżywienia w placówce przedszkolnej. W piśmie skierowanym do wierzyciela

przedstawił okoliczności, które w jego ocenie stanowią o ważnym interesie dłużnika, a w rezultacie uzasadniają udzielenie mu ulgi we wskazanej formie. Do wniosku zobowiązany nie dołączył żadnych dowodów potwierdzających okoliczności podniesione przez niego we wniosku. Okoliczności tych organ nie mógł ustalić z urzędu. Zaniechanie przez zobowiązanego udowodnienia okoliczności, na które sam się powołał, spowodowało wydanie decyzji o odmowie umorzenia zaległości ze względu na brak przesłanek zastosowania ulgi.

---

W przypadku rodziców odpowiedzialnych solidarnie za zaległe opłaty umorzenie zaległości jednemu z nich nie powoduje wygaśnięcia samego zobowiązania. Skutek prawny decyzji ogranicza się wyłącznie do wnioskodawcy, a jej konsekwencją jest zwolnienie tylko tego dłużnika z długu. Drugie z rodziców lub opiekunów nadal pozostaje odpowiedzialne za całe zobowiązanie. Dopiero orzeczenie o umorzeniu zaległych opłat skierowane do obojga rodziców lub opiekunów skutkuje wygaśnięciem zobowiązania oraz odpisania należności z tego tytułu.

#### **4.5.2.2. Inne formy udzielania dłużnikom ulgi**

Zgodnie z art. 64 ust. 1 pkt 2 lit. b FinPubU inne formy udzielania dłużnikom ulgi, tj. odroczenie terminów spłaty należności, rozłożenie ich na raty lub częściowe umorzenie, mogą być brane pod uwagę w przypadkach uzasadnionych względami społecznymi lub gospodarczymi, w szczególności możliwościami płatniczymi zobowiązanego. Należy zastanowić się nad różnicą między ewentualnymi zdarzeniami faktycznymi wskazującymi na realizację powyższych przesłanek a tymi, które wchodzą w zakres pojęcia ważnego interesu dłużnika. Uzasadnione jest założenie, że ustawodawca celowo zróżnicował przesłanki będące podstawą umorzenia całości zaległości i inne formy udzielenia zobowiązanym ulgi. Oczywiścieścią jest to, że całkowite umorzenie zaległości stanowi ulgę najdalej idącą, skutkującą wygaśnięciem należnego dochodu, więc warunki i przesłanki jej zastosowania powinny też spełniać warunek istnienia uzasadnionych względów społecznych lub gospodarczych. Ważny interes dłużnika jest pojęciem szerszym i z pewnością obejmuje swoim zakresem uzasadnione względy społeczne czy możliwości płatnicze zobowiązanego. Co do zasady wszystkie te pojęcia mają charakter nieostrej, a decyzje wydawane na ich podstawie – charakter uznaniowy. Dlatego w pewnych sytuacjach nie można wykluczyć nakładania się zakresów czy wręcz tożsamości tych terminów. W obu przypadkach organ dokonuje oceny zaistnienia ustawowych przesłanek w toku indywidualnego, skonkretyzowanego postępowania, przy czym dysponuje znaczną samodzielnością w ustalaniu i kwalifikowaniu poszczególnych zdarzeń, z uwzględnieniem wyczerpania zakresu normatywnego podstaw do umorzenia zobowiązania w całości, częściowego umorzenia, rozłożenia na raty lub odroczenia zaległych opłat.

## **4.6. Egzekucja niepodatkowych należności budżetowych**

Stosownie do art. 66 FinPubU do egzekucji należności, o których mowa w art. 60 FinPubU, mają zastosowanie przepisy o postępowaniu egzekucyjnym w administracji. Podstawa prawna dochodzenia opłat za korzystanie z wychowania przedszkolnego i żywienia w placówkach przedszkolnych w trybie egzekucji administracyjnej wynika również z art. 2 § 1 pkt 1a EgzAdmU, zgodnie z którym egzekucji administracyjnej podlegają m.in. niepodatkowe należności budżetowe, do których stosuje się przepisy FinPubU. Z ko-

lei w art. 3 § 1 EgzAdmU wskazano, że egzekucję administracyjną stosuje się do obowiązków określonych w art. 2 EgzAdmU – obejmujących również te stanowiące zobowiązanie do świadczenia niepodatkowych należności budżetowych – gdy wynikają one z decyzji lub postanowień właściwych organów albo – w zakresie administracji rządowej i JST – bezpośrednio z przepisu prawa, chyba że przepis szczególnie zastrzega dla tych obowiązków tryb egzekucji sądowej. Dlatego regulacja zawarta w art. 66 FinPubU ma wyłącznie walor informacyjny, a tryb egzekucji właściwej do przymusowego dochodzenia tych należności jest pochodną ich administracyjnego charakteru prawnego. W toku postępowania egzekucyjnego w administracji, na etapie wykonawczym, odpowiednie zastosowanie znajdują również przepisy KPA (więcej na ten temat zob. w rozdziale IV, w którym omówiono wszczęcie i przebieg egzekucji administracyjnej).

## **4.7. Stosowanie przepisów działu III Ordynacji podatkowej do spraw dotyczących niepodatkowych należności budżetowych**

### **4.7.1. Odpowiednie stosowanie przepisów działu III Ordynacji podatkowej**

Jak wskazano, zgodnie z art. 67 FinPubU do spraw dotyczących należności, o których mowa w art. 60 FinPubU, nieuregulowanych FinPubU stosuje się odpowiednio przepisy działu III OrdPU. Taka konstrukcja wyklucza więc stosowanie wszystkich norm prawnych zamieszczonych w tej części OrdPU. Sam termin „odpowiednie stosowanie” ma charakter nieostry, dlatego może budzić wątpliwości i powodować praktyczne problemy. Pojawia się bowiem pytanie, czy dopuszczalne jest uzupełniające stosowanie konkretnego przepisu działu III OrdPU w razie braku regulacji danej kwestii w ustawie szczegółowej, KPA czy FinPubU. To zagadnienie ma istotne znaczenie z uwagi na sposób powstania zobowiązania, czyli wynikający wprost z przepisów prawa obowiązek opłacania świadczenia pieniężnego przez rodziców dziecka korzystającego z wychowania przedszkolnego i żywienia w placówkach przedszkolnych. Żeby wyjaśnić zasygnalizowane wątpliwości, warto się odwołać do orzecnictwa.

#### **Orzecnictwo**

Technika ustawodawcza zapobiegająca zbytniemu powiększeniu KC nie nakazuje oczywiście mechanicznego stosowania przepisów, do których odsyła. W praktyce stosowanie „odpowiednio” przepisów, do których odesłano, wymaga wnikliwego rozpatrzenia, w jakim zakresie i w jaki sposób należy je stosować. Mogą więc zachodzić trzy różne możliwości dotyczące stosowania poszczególnych przepisów, do których ogólnie odesłano, a mianowicie niektóre przepisy można stosować bez żadnej modyfikacji, inne trzeba odpowiednio modyfikować, jeszcze innych nie można w ogóle stosować (uchw. SN z 2.4.1993 r., CZP 39/93, Legalis).

---

Z pewnością odpowiednie stosowanie przepisów, do których odsyła FinPubU, nie może skutkować modyfikacją normy prawnej ustawy odsyłającej ani jej mechanicznym stosowaniem w pełnym zakresie. W konsekwencji przepisy działu III OrdPU będą miały walor uzupełniający w tych obszarach, które są niezbędne w procesie ustalania i pobierania pieniężnych świadczeń o charakterze publicznoprawnym. Na tę uzupełniającą funkcję

przepisów, do których następuje odesłanie, zwraca uwagę orzecznictwo sądowoadministracyjne (tak np. wyr. NSA z 13.10.2005 r., II FSK 642/05, Legalis). Podsumowując, do opłat za korzystanie z wychowania przedszkolnego i wyżywienia w placówkach przedszkolnych przepisy działu III OrdPU:

- 1) będą miały zastosowanie wprost – bez żadnych zmian – lub
- 2) będą miały zastosowanie po modyfikacji, lub
- 3) w ogóle nie znajdą zastosowania.

### **4.7.2. Przepisy działu III Ordynacji podatkowej znajdujące zastosowanie do opłat za korzystanie z wychowania przedszkolnego i wyżywienia w placówkach przedszkolnych**

Pracownicy realizujący czynności polegające na ustalaniu i dochodzeniu opłat za korzystanie z wychowania przedszkolnego i wyżywienia w placówkach przedszkolnych są zobligowani do prawidłowego określenia zakresu odpowiedzialności zobowiązanych, zarachowania ich wpłat, właściwego postępowania z nadpłatami i rozwiązywania szeregu innych problemów. Tych zagadnień nie reguluje ani FinZadOśwU, ani FinPubU czy KPA, lecz znajdują do nich zastosowanie przepisy działu III OrdPU. Stanowi on bardzo obszerny i istotny segment tego aktu normatywnego, obejmujący m.in. takie kwestie, jak powstawanie zobowiązań, odpowiedzialność podatników i innych osób, terminy płatności, wygaśnięcie zaległości, odsetki czy nadpłaty i wiele innych problemów istotnych dla publicznoprawnych obowiązków o charakterze pieniężnym. Tak szeroki zakres odesłania zawartego w art. 67 FinPubU wymaga wyselekcjonowania grupy przepisów działu III OrdPU na potrzeby omówienia procesu ustalania, pobierania i dochodzenia przedmiotowych opłat. Dlatego poniżej przedstawiono wybrane normy prawne z uwzględnieniem ich praktycznej przydatności oraz częstotliwości stosowania.

#### **Ważne**

Stosując odpowiednio przepisy działu III OrdPU, należy mieć na uwadze art. 3 pkt 3 lit. c OrdPU. Wynika z niego, że ilekroć w OrdPU jest mowa o podatkach, rozumie się przez to również opłaty i niepodatkowe należności budżetowe. Zarówno ta definicja, jak i odesłanie zawarte w art. 67 FinPubU uzasadniają stosowanie opisanych reguł odnoszących się do zobowiązań podatkowych również do opłat za korzystanie z wychowania przedszkolnego i wyżywienia w placówkach przedszkolnych.

---

#### **4.7.2.1. Zakres majątkowej odpowiedzialności zobowiązanych**

Stosownie do art. 26 OrdPU podatnik odpowiada całym swoim majątkiem za podatki wynikające z zobowiązań podatkowych. Przepis wskazuje na możliwość zaspokojenia roszczeń wierzyciela będącego organem publicznoprawnym z całego majątku dłużnika. W art. 29 § 1 OrdPU uregulowano ten zakres dla zobowiązanych pozostających w związku małżeńskim i ustroju wspólnoty majątkowej. Zgodnie z tą regulacją w przypadku osób pozostających w związku małżeńskim odpowiedzialność, o której mowa w art. 26 OrdPU, obejmuje majątek odrębny podatnika oraz majątek wspólny podatnika i jego małżonka.