

ANNA MIERNIK

Uniwersytet Wrocławski

[anna.miernik@uwr.edu.pl](mailto:anna.miernik@uwr.edu.pl)

ORCID: 0000-0002-1695-1965

## **Charakter prawny opłaty planistycznej w świetle orzecznictwa sądów administracyjnych przed wejściem w życie ustawy o finansach publicznych z 27 sierpnia 2009 r. i po nim**

**Legal nature of a planning fee in the light of  
judicial decisions of administrative courts which  
were made before and after an entry into force  
of the Public Finance Act of 27 August 2009**

**Streszczenie.** Celem niniejszej publikacji jest prezentacja zagadnienia charakteru prawnego opłaty planistycznej oraz ewentualnego stosowania do jej wymiaru przepisów Ordynacji podatkowej. Przedmiotowe rozważania oparte są o analizę orzecznictwa sądów administracyjnych zarówno przed wejściem w życie ustawy

z 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych, jak i po tym momencie. Przed wejściem w życie wspomnianej ustawy dominował w orzecznictwie pogląd, wedle którego opłata planistyczna nie jest podatkiem, stanowi natomiast niepodatkową należność budżetu gminy, do której zastosowania nie mają przepisy Ordynacji podatkowej. Podstawę takiego stanowiska upatrywano głównie w tym, iż w ocenie sądów administracyjnych opłata ta nie mogła być uznana za podatek w rozumieniu art. 6 Ordynacji podatkowej i nie była ustalana przez organy podatkowe. Kontrowersje wokół charakteru prawnego opłaty planistycznej nie ustały także po wejściu w życie ustawy o finansach publicznych z 2009 r. i to pomimo faktu zamieszczenia w jej przepisach instytucji niepodatkowych należności budżetowych o charakterze publicznoprawnym. Niemniej jednak uzasadnione wydaje się twierdzenie, że w orzecznictwie sądów administracyjnych, w tym najnowszym, wiodącym jest pogląd, zgodnie z którym opłata planistyczna to niepodatkowa należność budżetowa o charakterze publicznoprawnym, do której na podstawie art. 67 ustawy o finansach publicznych stosuje się odpowiednio przepisy działu III Ordynacji podatkowej. Przy czym to ostatnie budzi w judykaturze kontrowersje, zwłaszcza wobec braku tej opłaty w katalogu niepodatkowych należności budżetowych o charakterze publicznoprawnym z art. 60 ustawy o finansach publicznych.

**Słowa kluczowe:** opłata planistyczna; stosowanie Ordynacji podatkowej; niepodatkowe należności budżetowe.

**Abstract.** This publication aims at presenting an issue of the legal nature of the planning fee and an assessment of a potential application of the relevant provisions of the Tax Law Act in this regard. Considerations, which are discussed in this article are based on the analysis of the judicial decisions of administrative courts which were made before an entry into force of the Public Finance Act of 27 August 2009, and those which have been made after this period. The opinion that the planning fee is not a tax but it is a non-tax liability of the commune's budget to which provisions of the Tax Ordinance do not apply dominated judicial decisions made before the entry into force of above-mentioned act. These decisions were grounded in administrative courts opinions that this fee cannot be regarded as a tax within the meaning of Article 6 of the Tax Ordinance. Moreover, courts' decisions were not determined by tax authorities. Controversies concerning the legal nature of the planning fee have not ceased even when the Public Finance Act of 2009 entered into force. This happened despite the fact that non-tax budget liabilities of a public law nature were included in the above-

mentioned Act. Nevertheless, it seems justified to state that judicial decisions of administrative courts, including the most recent judgments, were based on the opinion that the planning fee is a non-tax budget liability of a public law nature. Courts clarified that the provisions of the chapter III of the Tax Ordinance apply *mutatis mutandis* to these fees. This view was derived from Article 67 of the Public Finance Act. However controversies in judicature were raised, especially because of the fact that Article 60 of the Public Finance Law does not enumerate this fee in the catalogue of non-tax budget liabilities of a public law nature.

**Keywords:** planning fee; application of Tax Ordinance; non-tax budget liabilities.

## 1. Wprowadzenie. Materialnoprawne regulacje dotyczące opłaty planistycznej

Instytucja opłaty z tytułu wzrostu wartości nieruchomości w wyniku uchwalenia lub zmiany miejscowego planu zagospodarowania przestrzennego, zwana w literaturze przedmiotu opłatą lub rentą planistyczną<sup>1</sup>, wprowadzona została do polskiego porządku prawnego ustawą z dnia 7 lipca 1994 r. o zagospodarowaniu przestrzennym<sup>2</sup>. 11 lipca 2003 r. ustawa ta zastąpiona została aktualnie obowiązującą ustawą o planowaniu i zagospodarowaniu przestrzennym<sup>3</sup>, która nie zmieniła znacząco regulacji w zakresie przedmiotowej opłaty. Ustawa ta stanowi, że jeżeli w związku z uchwaleniem miejscowego planu zagospodarowania przestrzennego (dalej: planu miejscowego) albo jego zmianą wartość nieruchomości wzrosła, a właściciel lub użytkownik wieczysty zbywa tę nieruchomość w terminie pięciu lat od dnia, w którym plan miejscowy albo jego zmiana stały się obowiązujące, wójt, burmistrz albo prezydent miasta pobiera jednorazową opłatę ustaloną w tym planie,

---

<sup>1</sup> Zob. I Czaja-Hliniak, *Prawnofinansowa instytucja dopłat jako forma pozapodatkowych danin publicznych*, Kraków 2006, s. 255.

<sup>2</sup> Ustawa z dnia 7 lipca 1994 r. o zagospodarowaniu przestrzennym (tekst jedn. Dz.U. 1999 nr 15 poz. 139, dalej: ustawa o zagospodarowaniu przestrzennym lub u.z.p.).

<sup>3</sup> Ustawa z dnia 27 marca 2003 r. o planowaniu i zagospodarowaniu przestrzennym (tekst jedn. Dz.U. z 2018 r. poz. 1945, dalej: ustawa o planowaniu i zagospodarowaniu przestrzennym lub u.p.z.p.).

która określona jest w stosunku procentowym do wzrostu wartości nieruchomości i stanowi dochód własny gminy, a jej wysokość nie może być wyższa niż 30% wzrostu wartości nieruchomości<sup>4</sup>.

Regulacje ustawy o planowaniu i zagospodarowaniu przestrzennym nie pozwalają określić jednoznacznie charakteru prawnego opłaty planistycznej. W szczególności ustawa ta nie wskazuje, czy wójt, burmistrz (prezydent miasta) ustalając przedmiotową opłatę, działa jako organ podatkowy, czy też jako organ wykonawczy gminy, jaka procedura postępowania właściwa jest w sprawach jej wymiaru oraz czy i w jakim zakresie do opłaty planistycznej zastosowanie znajdują przepisy Ordynacji podatkowej<sup>5</sup>. Podkreślić w tym miejscu należy, że z uwagi na „milczenie” ustawodawcy w kwestii stosowania przepisów Ordynacji podatkowej do omawianej opłaty warunkiem *sine qua non* ustalenia zakresu stosowania do niej przepisów tego aktu prawnego jest określenie jej charakteru prawnego. Ma to istotne znaczenie nie tylko z perspektywy teorii prawa finansowego, ale przede wszystkim dla praktyki organów administracji publicznej. W piśmiennictwie zwraca się uwagę, że kwestia objęcia danego świadczenia Ordynacją podatkową może znacząco zaważyć na prawach i obowiązkach zobowiązanego, a w przypadku, gdy brakuje przepisów bezpośrednio nakazujących stosowanie tej ustawy do określonego świadczenia, jedyną przesłanką pozwalającą ocenić podleganie jej przepisom jest kwalifikacja prawna tego świadczenia<sup>6</sup>. Uzasadnione wydaje się stwierdzenie, że z sytuacją taką mamy do czynienia w przypadku opłaty planistycznej. Niedostatek regulacji ustawowej spowodował, że sądy administracyjne, orzekając w sprawach dotyczących opłaty planistycznej, stanęły przed koniecznością analizy jej charakteru prawnego, a co za tym idzie – zakresu stosowania do niej Ordynacji podatkowej, co z kolei od lat implikuje rozbieżność stanowisk judykatury w tej kwestii. Celem niniej-

---

<sup>4</sup> Art. 36 ust. 4 u.p.z.p., art. 37 ust. 3 i 4 u.p.z.p.

<sup>5</sup> Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (tekst jedn. Dz.U. z 2018 r. poz. 800, dalej: Ordynacja podatkowa lub o.p.).

<sup>6</sup> A. Huchla, *Świadczenia, do których stosuje się Ordynację podatkową* [w:] R. Mastalski (red. nauk.), *Księga jubileuszowa Profesora Marka Mazurkiewicza. Studia z dziedziny prawa finansowego, prawa konstytucyjnego i ochrony środowiska*, Wrocław 2001, s. 265–267.

szego artykułu jest analiza charakteru prawnego opłaty planistycznej w kontekście tychże właśnie rozbieżności. Przy czym już na wstępie należy podkreślić, że w orzecznictwie sądów administracyjnych w sprawach opłaty planistycznej wyróżnić można wyraźnie dwa etapy – przed wejściem w życie aktualnie obowiązującej ustawy o finansach publicznych<sup>7</sup>, w szczególności art. 60–67 tej ustawy, i po nim.

## **2. Charakter prawny opłaty planistycznej w orzecznictwie sądów administracyjnych przed dniem wejścia w życie ustawy o finansach publicznych z dnia 27 sierpnia 2009 r.**

Wobec podniesionych wątpliwości kluczowym zagadnieniem, przed rozstrzygnięciem którego stanęły sądy administracyjne, było ustalenie, czy opłata planistyczna stanowi świadczenie, o którym mowa w art. 2 § 1 pkt 1 o.p. Do świadczeń wymienionych w powołanym artykule przepisy tego aktu prawnego stosuje się w pełnym zakresie. Konsekwencją zaliczenia opłaty planistycznej do podatków, opłat lub niepodatkowych należności budżetów jednostek samorządu terytorialnego byłoby zatem objęcie jej Ordynacją podatkową na podstawie przepisów uszczegółwiających zakres przedmiotowy stosowania niniejszej ustawy.

Do dnia wejścia w życie obowiązującej ustawy o finansach publicznych w orzecznictwie sądów administracyjnych, w tym Naczelnego Sądu Administracyjnego, szczególną uwagę poświęcono próbie odpowiedzi na pytanie, czy opłata, o której mowa w art. 36 ust. 4 u.p.z.p., jest podatkiem w rozumieniu art. 6 o.p. Analiza orzecznictwa sądownoadministracyjnego od początku obowiązywania przepisów o opłacie planistycznej, a więc w oparciu o przepisy zarówno ustawy o zagospodarowaniu przestrzennym, jak i późniejszej ustawy o planowaniu i zagospodarowaniu przestrzennym, do dnia wejścia w życie art. 60–67 u.f.p., pozwala sformułować wniosek, że w okresie tym

---

<sup>7</sup> Ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r., tekst jedn. Dz.U. z 2017 r. poz. 2077 (dalej: ustawa o finansach publicznych lub u.f.p.).

w judykaturze ugruntowany został pogląd, że opłata planistyczna nie spełnia przesłanek kwalifikujących ją jako podatek, a w konsekwencji nie mają do niej zastosowania przepisy Ordynacji podatkowej, przy czym sądy, uzasadniając swoje stanowisko, posługiwały się różną argumentacją. W wyroku z dnia 3 września 2004 r.<sup>8</sup>, odwołującym się do przepisów ustawy o zagospodarowaniu przestrzennym, NSA stwierdza, że opłata planistyczna ma co prawda cechy podatku w rozumieniu art. 6 o.p., ponieważ jest publicznoprawnym, nieodpłatnym, przymusowym i bezzwrotnym świadczeniem na rzecz jednostki samorządu terytorialnego, lecz wbrew wymaganiom przywołanej normy prawnej, niewynikającym z ustawy podatkowej, gdyż za ustawę taką trudno byłoby uznać ustawę o zagospodarowaniu przestrzennym. W ocenie sądu gdyby ustawodawca chciał nadać przedmiotowej opłacie status podatku lub innej należności niepodatkowej, do której stosuje się przepisy Ordynacji podatkowej, uczyniłby to wprost w ustawie o zagospodarowaniu przestrzennym lub przynajmniej zobowiązałyby do stosowania w tych sprawach przepisów Ordynacji podatkowej. Regulacji w tym zakresie nie można domniemywać, ponieważ o tym, czy przepisy te znajdują zastosowanie przy wydawaniu określonych decyzji, decyduje ustawa, a sam fakt, że przedmiotowa opłata jest dochodem budżetu gminy i ma charakter publicznoprawny, to zdecydowanie za mało, aby uznać ją za podatek, nawet jeżeli przez podatki rozumie się w Ordynacji opłaty i inne niepodatkowe należności budżetowe<sup>9</sup>. Na tle przepisów ustawy o planowaniu i zagospodarowaniu przestrzennym analogiczne stanowisko zajął NSA w wyroku z dnia 25 maja 2009 r.<sup>10</sup>, stwierdzając, że brak podstaw, by uznać ustawę tą, podobnie jak poprzedzającą ją ustawę o zagospodarowaniu przestrzennym, za ustawę podatkową. W wyroku tym sąd konstatuje, że w procedurze ustalania wysokości opłaty planistycznej zastosowanie mają przepisy Kodeksu postępowania

---

<sup>8</sup> Wyrok NSA z dnia 3 września 2004 r., OSK 520/04, Legalis nr 67942.

<sup>9</sup> Tamże. Podobnie: wyrok NSA z dnia 7 października 2005 r., II OSK 93/05, Legalis nr 609659.

<sup>10</sup> Wyrok NSA z dnia 25 maja 2009 r., II OSK 826/08, Legalis nr 233388.

administracyjnego<sup>11</sup>. Skoro przepisy zarówno ustawy o zagospodarowaniu przestrzennym, jak i ustawy o planowaniu i zagospodarowaniu przestrzennym nie zobowiązują organów ustalających wysokość przedmiotowych opłat do posługiwania się procedurą podatkową, to przyjęć należy, że w sprawach tych opłat zastosowanie mają przepisy k.p.a., zgodnie z art. 1 niniejszej ustawy<sup>12</sup>. Zwrócić także uwagę należy, że NSA w uzasadnieniu omawianego wyroku nie ogranicza się wyłącznie do stwierdzenia, że opłata z tytułu wzrostu wartości nieruchomości w związku z uchwaleniem lub zmianą planu miejscowego nie stanowi podatku w rozumieniu art. 6 o.p., ale uznaje ją za niepodatkową należność budżetu gminy, zaznaczając jednocześnie, iż taka kwalifikacja prawna nie przesądza jeszcze o tym, że w sprawach jej ustalania właściwe są przepisy Ordynacji podatkowej<sup>13</sup>.

Analiza orzecznictwa NSA prowadzi do wniosku, że stanowisko, zgodnie z którym opłata planistyczna nie stanowi należności, o której mowa w art. 2 § 1 pkt 1 o.p., sąd ten uzasadnia za pomocą zróżnicowanych argumentów. W powołanym już wyroku z dnia 3 września 2004 r. uznaje przedmiotową opłatę za świadczenie o charakterze nieodpłatnym, podczas gdy w orzeczeniu z dnia 26 marca 2009 r.<sup>14</sup> NSA wyjaśnia, że opłacie planistycznej brak wymaganej przez art. 6 o.p. cechy nieodpłatności. Ponadto w ostatnim ze wskazanych wyroków sąd wyraża pogląd, że opłata planistyczna nie stanowi świadczenia, o którym mowa w art. 2 § 1 pkt 1 o.p., gdyż świadczenia wymienione w przepisach niniejszego artykułu ustalane lub określone są przez organy podatkowe, co nie ma miejsca w przypadku przedmiotowej opłaty<sup>15</sup>. Natomiast w wyroku z dnia 15 kwietnia 2008 r.<sup>16</sup> sąd ten

---

<sup>11</sup> Ustawa z dnia 14 czerwca 1960 – Kodeks postępowania administracyjnego (tekst jedn. Dz.U. z 2018 r. poz. 2096, dalej: k.p.a.).

<sup>12</sup> Wyrok NSA z dnia 25 maja 2009 r., II OSK 826/08, Legalis nr 233388. Podobnie: wyroki NSA: z dnia 22 czerwca 2007 r., II OSK 935/06, Legalis nr 602176; z dnia 19 listopada 2008 r., II OSK 1316/07, Legalis nr 168820; z dnia 15 grudnia 2008 r., II OSK 1600/07, Legalis nr 164590; wyrok WSA w Warszawie z dnia 18 marca 2005 r., IV SA/Wa 40/05, Legalis nr 93483.

<sup>13</sup> Wyrok NSA z dnia 25 maja 2009 r., II OSK 826/08, Legalis nr 233388.

<sup>14</sup> Wyrok NSA z dnia 26 marca 2009 r., II OSK 438/08, Legalis nr 215508.

<sup>15</sup> Tamże.

podkreśla, że opłata ta nie może zostać objęta dyspozycją powołanego artykułu, gdyż nie wynika z ustawy podatkowej, wykazuje jednak pewne cechy opłaty w rozumieniu Ordynacji podatkowej, przykładowo, pobierana jest przez organ podatkowy, tj. wójta, burmistrza bądź prezydenta miasta. Zwrócić w tym miejscu uwagę należy na to, że tylko w nielicznych orzeczeniach NSA rozważa kwestię, czy wójt, burmistrz (prezydent miasta), wymierzając opłatę planistyczną, działa jako organ podatkowy, czy też jako organ wykonawczy gminy, podczas gdy uzasadnione wydaje się twierdzenie, że poszukiwanie odpowiedzi na pytanie, czy opłata planistyczna stanowi świadczenie, o którym mowa w art. 2 § 1 pkt 1 o.p., rozpocząć należy od rozstrzygnięcia tegoż właśnie zagadnienia. Warunkiem *sine qua non* uznania danego świadczenia za podatek, opłatę lub niepodatkową należność budżetową jest bowiem spełnianie przez to świadczenie wskazanej w niniejszym artykule przesłanki ustalenia lub określenia wysokości tego świadczenia przez organy podatkowe. W wyroku z dnia 7 listopada 2001 r.<sup>17</sup> NSA uznał, że do opłaty z tytułu wzrostu wartości nieruchomości w związku z uchwaleniem lub zmianą planu miejscowego zastosowanie mają przepisy Ordynacji podatkowej, gdyż, w ocenie sądu, nie ma wątpliwości, że wójt, burmistrz bądź prezydent miasta zobowiązani do jej pobierania są organami podatkowymi, w rozumieniu art. 13 § 1 pkt 1 o.p.

Niezależnie od istniejących rozbieżności i przyjętej argumentacji do dnia wejścia w życie ustawy o finansach publicznych z 2009 r. jako dominująca jawiła się linia orzecznicza, w której NSA wyraża pogląd, że opłata planistyczna nie jest podatkiem ani innym świadczeniem, o którym mowa w art. 2 § 1 pkt 1 o.p. i nie stosuje się do niej przepisów tego aktu prawnego. Wojewódzkie Sądy Administracyjne podzieliły stanowisko NSA w omawianej kwestii<sup>18</sup>. Do momentu wejścia w życie art. 60–67

---

<sup>16</sup> Wyrok NSA z dnia 15 kwietnia 2008 r., II OSK 408/07, Legalis nr 123883.

<sup>17</sup> Wyrok NSA z dnia 7 listopada 2001 r., II SA/Gd 1948/01, Legalis nr 55776.

<sup>18</sup> Wyrok WSA w Warszawie z dnia 6 października 2004 r., IV SA 3013/03, Legalis nr 1134250; wyrok WSA w Warszawie z dnia 18 marca 2005 r., IV SA/Wa 40/05, Legalis nr 93483; wyrok WSA w Bydgoszczy z dnia 8 listopada 2005 r., II SA/Bd 858/05, Legalis nr 583050; wyrok WSA w Gdańsku z dnia 7 marca 2007 r., II SA/Gd 24/07, Legalis nr 160646; wyrok WSA w Warszawie z dnia 25 kwietnia 2007 r., IV



u.f.p. utrwalona została linia orzecznicza wojewódzkich sądów administracyjnych, zgodnie z którą przepisy Ordynacji podatkowej nie znajdują zastosowania do opłaty planistycznej. Analiza orzecznictwa sądowoadministracyjnego w sprawach dotyczących przedmiotowej opłaty prowadzi zatem do konstatacji, że do 1 stycznia 2010 r. sądy administracyjne prezentowały ugruntowane stanowisko, że przepisy żadnego z obowiązujących aktów prawnych nie stanowią podstawy do stosowania w sprawach tych Ordynacji podatkowej.

### **3. Wątpliwości wokół charakteru prawnego opłaty planistycznej i zakresu stosowania do niej przepisów Ordynacji podatkowej w orzecznictwie sądowoadministracyjnym po wejściu w życie ustawy o finansach publicznych z dnia 27 sierpnia 2009 r.**

Z dniem wejścia w życie 1 stycznia 2010 r. ustawy o finansach publicznych obowiązywać zaczęły przepisy określające reżim prawny właściwy dla niepodatkowych należności budżetowych o charakterze publicznoprawnym, stanowiących heterogeniczną kategorię należności publicznoprawnych<sup>19</sup>. Wydawać by się mogło, że od momentu wejścia w życie powyższych regulacji charakter prawny opłaty planistycznej nie będzie budził już kontrowersji. Niewątpliwie opłata ta jako niepodatkowy dochód budżetu gminy ustalany przez wójta, burmistrza bądź prezydenta miasta działającego w sprawach jego wymiaru jako organ wykonawczy gminy, a nie organ podatkowy, spełnia przesłanki kwalifikujące do uznania jej za niepodatkową należność budżetową w rozumieniu art. 60 u.f.p. Zwrócić w tym miejscu uwagę należy na to, że wójt (burmistrz,

---

SA/Wa 2431/06, Legalis nr 282525; wyrok WSA w Warszawie z dnia 3 lipca 2007 r., IV SA/Wa 807/07, Legalis nr 102630; wyrok WSA w Gorzowie Wlkp. z dnia 30 lipca 2009 r., II SA/Go 373/09, Legalis nr 405101.

<sup>19</sup> Zob. A. Miernik, *Problematyka podstawy prawnej postępowania w sprawie zwrotu dotacji udzielanych z budżetu jednostek samorządu terytorialnego*, „Prawo Budżetowe Państwa i Samorządu” 2016, nr 4, s. 85, DOI: <http://dx.doi.org/10.12775/PBPS.2016.024>.

prezydent miasta) to organ administracji publicznej o niejednorodnych kompetencjach, a podstawowym aktem prawnym, który określa zadania, jakie on pełni, jest ustawa z dnia 8 marca 1990 r. o samorządzie gminnym<sup>20</sup>, która w art. 26 ust. 1 stanowi, że jest on organem wykonawczym gminy. Natomiast na mocy art. 13 § 1 pkt 1 o.p. wójt, burmistrz, prezydent miasta jest organem podatkowym I instancji, stosownie do swojej właściwości. Ustawa o planowaniu i zagospodarowaniu przestrzennym nie określa wójta (burmistrza, prezydenta miasta) jako organu podatkowego właściwego w sprawach opłaty planistycznej, lecz wskazuje jedynie, że organy te uprawnione są do wydania decyzji ustalającej jej wysokość<sup>21</sup>. Trafny zatem wydaje się wniosek, że wójt (burmistrz, prezydent miasta), ustalając opłatę planistyczną, działa jako organ wykonawczy gminy (organ administracji samorządowej właściwy w sprawach zagospodarowania przestrzennego)<sup>22</sup>. W literaturze przedmiotu podkreśla się, że przyczyną wprowadzenia instytucji niepodatkowych należności budżetowych do u.f.p. było przede wszystkim odróżnienie ich od należności niepodatkowych, których dotyczy Ordynacja podatkowa<sup>23</sup>, oraz wskazanie organów właściwych do wydawania decyzji w ich sprawach, z uwagi na to, że obszar ten nie należy do kompetencji organów podatkowych<sup>24</sup>.

Analiza dorobku judykatury sądownoadministracyjnej po 1 stycznia 2010 r. prowadzi do wniosku, że wejście w życie art. 60–67 u.f.p. nie usunęło wątpliwości co do charakteru prawnego opłaty planistycznej i zakresu stosowania do niej przepisów Ordynacji podatkowej.

Stanowisko NSA na temat kwalifikacji prawnej opłaty, o której mowa w art. 36 ust. 4 u.p.z.p., po wejściu w życie ustawy o finansach

---

<sup>20</sup> Tekst jedn. Dz.U. z 2018 r. poz. 994.

<sup>21</sup> P. Pietrasz, R. Suwaj, *Procedura wymierzenia opłaty planistycznej* [w:] G. Liszewski (red.), *Opłaty samorządowe w Polsce – problemy praktyczne*, Białystok 2010, s. 212; L. Etel, *Renta planistyczna i opłata adiacencka jako niepodatkowe należności budżetowe* [w:] G. Liszewski (red.), *Opłaty...*, s. 86–87.

<sup>22</sup> L. Etel, *Renta...*, s. 87.

<sup>23</sup> B. Kucia-Guściora [w:] P. Smoleń (red.), *Ustawa o finansach publicznych. Komentarz*, Warszawa 2012, s. 433.

<sup>24</sup> K. Kleszczewski [w:] H. Dzwonkowski, G. Gołębiowski (red.), *Ustawa o finansach publicznych. Komentarz prawno-finansowy*, Warszawa 2014, s. 133.

publicznych z 2009 r. nie jest jednolite. W wyroku z dnia 7 kwietnia 2016 r.<sup>25</sup>, orzekając w sprawie dotyczącej stosowania przepisów Ordynacji podatkowej o przedawnieniu zobowiązań podatkowych do opłaty planistycznej, NSA powołuje się na swoje wcześniejsze orzecznictwo i powtarza argumenty uzasadniające pogląd, że opłata planistyczna nie jest podatkiem i nie ma do niej zastosowania Ordynacja podatkowa. Rozważania, czy podstawę do stosowania przepisów Ordynacji o przedawnieniu do opłaty planistycznej stanowi odesłanie z art. 67 u.f.p., sąd ogranicza jedynie do wskazania, że kwestię przedawnienia roszczeń związanych ze wzrostem wartości nieruchomości w sposób wyczerpujący reguluje art. 37 ust. 4 u.p.z.p., nie można więc równolegle stosować art. 68 § 1 o.p. na podstawie art. 67 u.f.p.<sup>26</sup> W powołanym orzeczeniu sąd nie podejmuje więc analizy, czy opłata planistyczna jest niepodatkową należnością budżetową w rozumieniu ustawy o finansach publicznych i czy w związku z tym dotyczy jej odesłanie z art. 67 tej ustawy. Zważywszy na zawarte ponadto w uzasadnieniu omawianego wyroku stwierdzenie, że wejście w życie art. 60–67 u.f.p. nie załazło żadnego odzwierciedlenia w tekście ustawy o planowaniu i zagospodarowaniu przestrzennym<sup>27</sup>, powstaje pytanie, czy w ocenie NSA odesłanie z art. 67 u.f.p. nie dotyczy opłaty planistycznej, czy też z uwagi na uregulowanie kwestii przedawnienia roszczeń związanych ze wzrostem wartości nieruchomości w ustawie o planowaniu i zagospodarowaniu przestrzennym, sąd nie podjął dalszej analizy omawianego zagadnienia.

Pogłębione rozważania na temat trafności wywodzenia z brzmienia art. 60 i 67 u.f.p. obowiązku stosowania do opłaty planistycznej przepisów działu III o.p. zauważa się natomiast w wyroku NSA z dnia 2 października 2015 r.<sup>28</sup> W wyroku tym sąd zwraca uwagę, że przedmio-

---

<sup>25</sup> Wyrok NSA z dnia 7 kwietnia 2016 r., II OSK 1928/14, Legalis nr 1510924. Podobnie: wyrok NSA z dnia 22 stycznia 2018 r., II OSK 1243/17, Legalis nr 1787738.

<sup>26</sup> Tamże.

<sup>27</sup> Tamże.

<sup>28</sup> Wyrok NSA z dnia 2 października 2015 r., II OSK 148/14, Legalis nr 1362568. Podobnie: wyrok NSA z dnia 4 grudnia 2015 r., II OSK 880/14, Legalis nr 1776315.

towa opłata nie została wymieniona w art. 60 u.f.p., dlatego też przepisy tego artykułu mogą mieć do niej zastosowanie pod warunkiem, że opłatą tą, będącą dochodem własnym gminy, zakwalifikuje się jako niepodatkową należność budżetową o charakterze publicznoprawnym. I w tym przypadku NSA podkreśla, że po wejściu w życie ustawy o finansach publicznych w art. 36 i 37 u.p.z.p. nie zawarto żadnych odesłań do przepisów Ordynacji podatkowej, co jest powszechnie przyjętą techniką legislacyjną w przypadku, gdy prawodawca chce wskazać przepisy zamieszczone w innej ustawie, uzupełniające lub odmiennie regulujące sprawy normowane daną ustawą. Co więcej, zdaniem sądu, zamieszczone w art. 67 u.f.p. odesłanie do odpowiedniego stosowania przepisów działu III o.p. jest mało precyzyjne i zbyt szerokie bez wskazania, które przepisy tego działu mają zastosowanie do poszczególnych niepodatkowych należności budżetowych o charakterze publicznoprawnym. Dalej sąd argumentuje, że wyliczyć można wiele przykładów ustaw materialnoprawnych, w których *expressis verbis* zamieszczono odesłanie do odpowiedniego stosowania działu III o.p., w szczególności przykładem takim jest chociażby sama ustawa o planowaniu i zagospodarowaniu przestrzennym, która w art. 37e zawiera takie odesłanie w sprawach nieuregulowanych dotyczących kar pieniężnych. W konkluzji NSA stwierdza, że wejście w życie ustawy o finansach publicznych niewiele zmieniło w sprawach dotyczących opłaty planistycznej, aktualne pozostały wątpliwości wskazywane wcześniej w orzecnictwie i istnieje prawdopodobieństwo, iż sam ustawodawca ma problem z tym, które środki publiczne zaliczyć do niepodatkowych należności budżetowych o charakterze publicznoprawnym<sup>29</sup>. W omawianym orzeczeniu NSA nie stwierdza więc jednoznacznie, że opłata, o której mowa w art. 36 ust. 4 u.p.z.p., jest niepodatkową należnością budżetową w rozumieniu art. 60 u.f.p. Jednocześnie, w ocenie sądu, odpowiednie stosowanie działu III o.p. w sprawach dotyczących opłaty planistycznej na podstawie odesłania z art. 67 u.f.p. możliwe jest wyłącznie przy założeniu takiej właśnie

---

<sup>29</sup> Tamże.

kwalifikacji prawnej tej opłaty. Co istotne, w orzeczeniu tym NSA zwraca uwagę na konieczność dostosowania przepisów ustaw stanowiących materialnoprawną podstawę dla poszczególnych niepodatkowych należności budżetowych o charakterze publicznoprawnym do regulacji wynikających z art. 60–67 u.f.p.

Jeszcze inne stanowisko na temat charakteru prawnego opłaty planistycznej NSA prezentuje w postanowieniu z dnia 22 listopada 2017 r.<sup>30</sup>, w którym stwierdza, iż nie ulega wątpliwości, że opłata planistyczna, będąc dochodem budżetu gminy od dnia 1 stycznia 2010 r., kwalifikuje się do niepodatkowych należności budżetowych o charakterze publicznoprawnym, czego konsekwencją jest jej podleganie pod dyspozycję art. 67 u.f.p.

W orzecznictwie wojewódzkich sądów administracyjnych również brak zgodności, czy opłata z tytułu wzrostu wartości nieruchomości w związku z uchwaleniem lub zmianą planu miejscowego stanowi niepodatkową należność budżetową w rozumieniu ustawy o finansach publicznych, przy czym dominująca wydaje się być linia orzecnicza, zgodnie z którą przedmiotowa opłata jest środkiem publicznym, o którym mowa w art. 60 tej ustawy. W wyroku z dnia 5 lipca 2017 r.<sup>31</sup> WSA w Poznaniu stwierdza, że opłatę planistyczną bezsprzecznie zaliczyć należy do niepodatkowych należności budżetowych o charakterze publicznoprawnym określonych w art. 60 pkt 7 u.f.p., gdyż jest ona dochodem, którą jednostka samorządu terytorialnego pobiera na podstawie przepisu odrębnej ustawy<sup>32</sup>. W wyroku tym sąd wskazuje zatem precyzyjnie do jakiej kategorii z wymienionych w katalogu niepodatkowych należności budżetowych o charakterze publicznoprawnym zaliczyć opłatę z tytułu wzrostu wartości nieruchomości. WSA we Wrocławiu w orzeczeniu z dnia

---

<sup>30</sup> Postanowienie NSA z dnia 22 listopada 2017 r., II OSK 2885/17, Legalis nr 1700818.

<sup>31</sup> Wyrok WSA w Poznaniu z dnia 5 lipca 2017 r., III SA/Po 18/17, Legalis nr 1636200.

<sup>32</sup> Podobnie: wyrok WSA w Krakowie z dnia 30 sierpnia 2016, II SAB/Kr 91/16, Legalis nr 1538807; wyrok WSA w Szczecinie z dnia 17 grudnia 2014 r., I SA/Sz 732/14, Legalis nr 1182229; wyrok WSA w Krakowie z dnia 10 października 2013 r., II SA/Kr 761/13, Legalis nr 794489; wyrok WSA w Szczecinie z dnia 10 września 2014, I SA/Sz 134/14, Legalis nr 1105643.

4 grudnia 2015 r.<sup>33</sup> uznaje natomiast, że jednoznaczne określenie charakteru prawnego opłaty planistycznej znalazło się dopiero w ustawie o finansach publicznych z 2009 r. Z kolei WSA w Gdańsku w wyrokach z dnia 20 listopada 2013 r.<sup>34</sup> posługuje się sformułowaniem, że opłatę planistyczną „ocenia się jako niepodatkową należność budżetową w rozumieniu art. 60 u.f.p.”<sup>35</sup>. We wszystkich powołanych orzeczeniach wojewódzkie sądy administracyjne prezentują stanowisko, że w stanie prawnym od 1 stycznia 2010 r. podstawą do stosowania do opłaty planistycznej odpowiednio przepisów działu III o.p. jest art. 67 u.f.p. Nie oznacza to, że w orzecznictwie wojewódzkich sądów administracyjnych nie występują poglądy odmienne. W wyroku z dnia 19 kwietnia 2017 r.<sup>36</sup> WSA w Warszawie argumentuje, że po wejściu w życie art. 60–67 u.f.p. nie doszło do zmiany przepisów ustawy o planowaniu i zagospodarowaniu przestrzennym. W innym orzeczeniu, z dnia 28 listopada 2017 r.<sup>37</sup>, sąd ten stwierdza, że brak podstaw do stosowania działu III o.p. na podstawie odesłania z art. 67 u.f.p. Zdaniem sądu, skoro w art. 37 u.p.z.p. nie zamieszczono odesłania do odpowiedniego stosowania działu III o.p., podczas gdy uczyniono to w następnym przepisie art. 37e tej ustawy, to oznacza należy, że Ordynacja podatkowa ma zastosowanie wyłącznie wówczas, gdy przepisy materialnoprawnej ustawy regulującej daną należność zawierają odesłanie do stosowania tego aktu prawnego<sup>38</sup>.

#### 4. Podsumowanie

Analiza orzecznictwa sądów administracyjnych prowadzi do wniosku, że charakter prawny opłaty planistycznej budził wątpliwości od początku

---

<sup>33</sup> Wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 4 grudnia 2015 r., III SA/Wr 536/15, Legalis nr 1399416.

<sup>34</sup> Wyroki WSA w Gdańsku z dnia 20 listopada 2013 r.: II SA/Gd 595/13, Legalis nr 872020; II SA/Gd 607/13, Legalis nr 767025.

<sup>35</sup> Tamże.

<sup>36</sup> Wyrok WSA w Warszawie z dnia 19 kwietnia 2017 r., IV SA/Wa 3330/16, Legalis nr 1709296.

<sup>37</sup> Wyrok WSA w Warszawie z dnia 28 listopada 2017 r., IV SA/Wa 2238/17, Legalis nr 1711373.

<sup>38</sup> Tamże.

obowiązywania przepisów regulujących przedmiotową opłatę. Przed wejściem w życie art. 60–67 u.f.p. w judykaturze sądów administracyjnych poszukiwano przede wszystkim odpowiedzi na pytanie, czy ta publicznoprawna należność, będąca dochodem budżetu jednostki samorządu terytorialnego (gminy) i wymierzana przez organy nie działające w sprawach jej ustalania jako organy podatkowe, jest podatkiem w rozumieniu art. 6 o.p., czy też innym świadczeniem, o którym mowa w art. 2 § 1 pkt 1 tego aktu prawnego. Założenie, że omawiana opłata jest takim właśnie świadczeniem, prowadziłoby bowiem do wniosku o możliwości stosowania do niej przepisów Ordynacji podatkowej w pełnym zakresie. Sądy administracyjne, w tym NSA, jeszcze przed wejściem w życie ustawy o finansach publicznych z 2009 r. zajęły w tej kwestii w zasadzie jednolite stanowisko, zgodnie z którym opłata planistyczna nie jest podatkiem i nie mają do niej zastosowania przepisy Ordynacji podatkowej na podstawie art. 2 § 1 pkt 1 niniejszej ustawy. Trudno nie zgodzić się z poglądem, że do dnia wejścia w życie obowiązującej ustawy o finansach publicznych brak było podstaw do stosowania do opłaty planistycznej przepisów Ordynacji podatkowej, gdyż opłata ta nie może zostać uznana za podatek w rozumieniu art. 6 o.p. Nie jest także innym świadczeniem wymienionym w przepisach art. 2 § 1 pkt 1 o.p. Wydaje się jednak, że o tym ostatnim nie przesądza kwestia ewentualnej nieodpłatności bądź odpłatności opłaty planistycznej lub jej wynikania z ustawy podatkowej, lecz fakt, iż opłata ta ustalana jest, wbrew dyspozycji art. 2 § 1 pkt 1 o.p., przez organy, które w sprawach jej wymiaru nie działają jako organy podatkowe. Nieodpłatność i wynikanie z ustawy podatkowej to niewątpliwie cechy podatku w rozumieniu art. 6 o.p. Bezspornym jest także, że Ordynacja podatkowa w art. 3 pkt 3 stanowi, że ilekroć w ustawie tej mowa jest o podatkach rozumie się przez to również m.in. opłaty i niepodatkowe należności budżetowe. Zwrócić jednak uwagę należy, że definicja z art. 3 pkt 3 o.p. stworzona została na potrzeby tego aktu prawnego, by umożliwić stosowanie jego przepisów do pozostałych świadczeń objętych jego zakresem przedmiotowym w takim

samym stopniu jak do podatków. Treść art. 6 o.p. zawiera wedle powszechnie akceptowanego poglądu definicję legalną podatku<sup>39</sup>, która wymaga, by świadczenie to było nieodpłatne i wynikało z ustawy podatkowej. Podkreślić jednak należy, że pojęcie niepodatkowych należności budżetowych posiada w Ordynacji podatkowej własną definicję ustawową (art. 3 pkt 8), która nie zakłada cechy nieodpłatności i wynikania z ustawy podatkowej.<sup>40</sup> Pojęcie opłaty nie doczekało się jak dotąd definicji legalnej, lecz zgodnie z utrwalonym poglądem doktryny i judykatury, podstawową, a zarazem jedyną odróżniającą opłatę od podatku cechą tego świadczenia jest odpłatność.<sup>41</sup> Wobec powyższego wydaje się, że argumentem jednoznacznie przesadzającym o tym, że opłata planistyczna nie jest świadczeniem, o którym mowa w art. 2 § 1 pkt 1 o.p. jest fakt, iż nie jest ona ustalana przez organy podatkowe. Paradoksalnie argument ten podnoszony był w orzecznictwie sądów administracyjnych stosunkowo rzadko.

Wydawać by się mogło, że wejście w życie ustawy o finansach publicznych z 2009 r. usunie wszelkie wątpliwości, zarówno co do charakteru prawnego opłaty planistycznej, jak i co do zakresu stosowania do niej Ordynacji podatkowej. O ile jednak zamieszczenie w przepisach ustawy o finansach publicznych instytucji niepodatkowych należności budżetowych o charakterze publicznoprawnym ocenić należy pozytywnie, w sprawie opłaty planistycznej okazało się to zabiegiem niewystarczającym. W ślad za wprowadzeniem do ustawy o finansach publicznych przedmiotowej instytucji konieczne stało się dostosowanie przepisów

---

<sup>39</sup> M. Niezgodka-Medek [w:] S. Babiarz, B. Dauter, B. Gruszczyński, R. Hauser, A. Kabat, M. Niezgodka-Medek, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2004, s. 53.

<sup>40</sup> Podobnie odnośnie „wynikania z ustawy podatkowej”: T. Brzezicki, W. Morawski, *Stosowanie Ordynacji podatkowej do świadczeń publicznoprawnych uzyskiwanych przez jednostki samorządu terytorialnego w świetle orzecznictwa sądów administracyjnych* [w:] G. Liszewski (red.), *Opłaty...*, s. 21.

<sup>41</sup> Zob. B. Brzeziński, *Wstęp do nauki prawa podatkowego*, Toruń 2003, s. 36; wyrok NSA z 11 marca 2015 r., II GSK 64/14, Legalis nr 1217608; wyrok NSA z dnia 18 lipca 2018r., II FSK 1774/16, Legalis nr 1833537; wyrok WSA w Poznaniu z dnia 5 lipca 2018 r., III SA/Po 173/18, Legalis nr 1806073; wyrok WSA w Gdańsku z dnia 5 kwietnia 2018 r., I SA/Gd 184/18, Legalis nr 1761189.



ustaw materialnoprawnych do nowych regulacji. Tymczasem ustawodawca wykazał się w tej kwestii niekonsekwencją, zawierając odesłanie do odpowiedniego stosowania działu III o.p. w przepisach niektórych ustaw materialnego prawa administracyjnego, a w innych nie. Opłata planistyczna niewątpliwie spełnia przesłanki kwalifikujące ją jako niepodatkową należność budżetową w rozumieniu art. 60 u.f.p., co oznacza, iż zastosowanie ma do niej odesłanie do odpowiedniego stosowania działu III o.p., zawarte w art. 67 u.f.p. Stanowisko sądów administracyjnych, w tym NSA, jest w tej kwestii jednak nadal podzielone. W większości sądy administracyjne akceptują pogląd, że opłata planistyczna to niepodatkowa należność budżetowa o charakterze publicznoprawnym, spotkać można jednak stanowiska odmienne. Sformułować można wniosek, że istniejące w judykaturze, w tym najnowszej, rozbieżności poglądów w tej kwestii spowodowane są dwoma przyczynami. Po pierwsze, opłata planistyczna nie została wymieniona w art. 60 u.f.p. Po drugie, po wejściu w życie art. 60–67 u.f.p. nie dostosowano przepisów ustawy o planowaniu i zagospodarowaniu przestrzennym do nowych regulacji poprzez zamieszczenie w nich odesłania do odpowiedniego stosowania działu III o.p. w sprawach opłaty planistycznej. W połączeniu obie te przyczyny utrudniają ustalenie jednoznacznej podstawy prawnej do uznania opłaty planistycznej za niepodatkową należność budżetową w rozumieniu ustawy o finansach publicznych. O ile jednak zawarty w art. 60 u.f.p. katalog niepodatkowych należności budżetowych o charakterze publicznoprawnym ma charakter jedynie przykładowy, a rozszerzanie go o kolejne elementy nie wydaje się być celowe, o tyle wnioskować należy *de lege ferenda* przeprowadzenie zamian systemowych mających na celu zsynchronizowanie przepisów ustaw materialnoprawnych, regulujących poszczególne niepodatkowe należności budżetowe, z regulacjami art. 60–67 u.f.p.

### **Bibliografia:**

Brzezicki T., Morawski W., *Stosowanie Ordynacji podatkowej do świadczeń publicznoprawnych uzyskiwanych przez jednostki samorządu terytorialnego w świetle orzecznictwa sądów administracyjnych* [w:] G. Liszewski (red.),

- Opłaty samorządowe w Polsce – problemy praktyczne*, Temida 2, Białystok 2010.
- Brzeziński B., *Wstęp do nauki prawa podatkowego*, TNOiK „Dom Organizatora”, Toruń 2003.
- Czaja-Hliniak I., *Prawnofinansowa instytucja dopłat jako forma pozapodatkowych danin publicznych*, Wydawnictwo „SPES”, Kraków 2006.
- Etel L., *Renta planistyczna i opłata adiacencka jako niepodatkowe należności budżetowe* [w:] G. Liszewski (red.), *Opłaty samorządowe w Polsce – problemy praktyczne*, Temida 2, Białystok 2010.
- Huchla A., *Świadczenia, do których stosuje się Ordynację podatkową* [w:] R. Mastalski (red. nauk.), *Księga jubileuszowa Profesora Marka Mazurkiewicza. Studia z dziedziny prawa finansowego, prawa konstytucyjnego i ochrony środowiska*, Oficyna Wydawnicza „Unimex”, Wrocław 2001.
- Kleszczewski K. [w:] H. Dzwonkowski, G. Gołębiowski (red.), *Ustawa o finansach publicznych. Komentarz prawno-finansowy*, Wydawnictwo Sejmowe, Warszawa 2014.
- Kucia-Guściora B. [w:] P. Smoleń (red.), *Ustawa o finansach publicznych. Komentarz*, Warszawa 2014.
- Miernik A., *Problematyka podstawy prawnej postępowania w sprawie zwrotu dotacji udzielanych z budżetu jednostek samorządu terytorialnego*, „Prawo Budżetowe Państwa i Samorządu” 2016, nr 4, s. 83–95, DOI: <http://dx.doi.org/10.12775/PBPS.2016.024>.
- Niezgódka-Medek M. [w:] S. Babiarz, B. Dauter, B. Gruszczyński, R. Hauser, A. Kabat, M. Niezgódka-Medek, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Wydawnictwo Prawnicze LexisNexis, Warszawa 2004.
- Pietrasz P., Suwaj R., *Procedura wymierzenia opłaty planistycznej* [w:] G. Liszewski (red.), *Opłaty samorządowe w Polsce – problemy praktyczne*, Temida 2, Białystok 2010.