

**Regionalna Izba Obrachunkowa we Wrocławiu,
ul. Ofiar Oświęcimskich 5, 50-069 Wrocław**

**WYJAŚNIENIA W ZAKRESIE STOSOWANIA PRZEPISÓW O FINANSACH
PUBLICZNYCH**

A. PODSTAWA PRAWNA UDZIELENIA WYJAŚNIEŃ

Art. 13 pkt 11 ustawy z dnia 7 października 1992 o regionalnych izbach obrachunkowych (Dz.U. z 2001, Nr 55, poz. 577 z późn. zm.)

**B. WSKAZANIE PRZEPISÓW O FINANSACH PUBLICZNYCH BĘDĄCYCH
PRZEDMIOTEM WYJAŚNIEŃ W ZAKRESIE ICH STOSOWANIA**

- 1) Art. 60 i art. 67 ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (Dz.U. Nr 157 poz. 1240 ze zm.)
- 2) § 15 pkt 2 ppkt 2 załącznik nr 9 „Instrukcja sporządzania sprawozdań”, rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 4 marca 2010 r. w sprawie sprawozdań jednostek sektora finansów publicznych w zakresie operacji finansowych (dalej – rozporządzenie z 4 marca 2010 r.)

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

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

Jednostka samorządu terytorialnego (JST) udzieliła poręczenia za zobowiązania sp zoz wynikające z umowy kredytowej i z tego tytułu zobowiązana była do uregulowania płatności objętej poręczeniem. Ustawa o finansach publicznych (ufp) zakwalifikowała należności z tytułu gwarancji i poręczeń udzielonych przez JST do grupy należności budżetowych o charakterze publiczno-prawnym (art. 60 ufp) oraz w art. 67 ufp określiła, iż zastosowanie do nich mają przepisy działu III ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz.U. z 2005r. Nr 8, poz. 60, z późn. zm.). Natomiast z rozporządzenia Ministra Finansów z 4 marca 2010 r. wynika, że od należności z tytułu udzielonych poręczeń i gwarancji wykazywanych w części B sprawozdania Rb-N kwartalnego o stanie należności oraz wybranych aktywów finansowych należy naliczać odsetki ustawowe.

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

- 1) Jakie odsetki należy liczyć od niepodatkowych należności budżetowych z tytułu gwarancji i poręczeń udzielonych przez JST o których mowa w art. 60 ufp – odsetki od zaległości podatkowych (zgodnie z przepisami działu III rozdziału 6 Ordynacji podatkowej) czy odsetki ustawowe (zgodnie z Kodeksem cywilnym i rozporządzeniem z 4 marca 2010 r. ?
- 2) Które przepisy działu III Ordynacji podatkowej należy stosować w przypadku należności z tytułu poręczeń, a które dotyczą stricte zobowiązań podatkowych ?

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

Stanowisko wnioskodawcy do pytania (pytań) przedstawionego w części C.

Udzielenie poręczenia jest umową cywilnoprawną uregulowaną w Kodeksie Cywilnym. Poręczyciel spłacając zobowiązania za dłużnika wstępuje w prawa wierzyciela. Po dokonaniu spłaty powstaje u poręczyciela należność od dłużnika w wysokości spłaconej kwoty, od której naliczane są odsetki za zwłokę. Przyjąć zatem należy, iż od należności z tytułu poręczenia należy naliczać odsetki ustawowe, a w zakresie rozliczania dokonanych przez dłużników wpłat, ich windykacji, egzekucji, udzielania ulg w spłacie lub umarzania z urzędu – stosuje się przepisy działu III Ordynacji podatkowej.

E. WYJAŚNIENIA REGIONALNEJ IZBY OBRACHUNKOWEJ WE WROCŁAWIU UDZIELONE W TRYBIE ART. 13 PKT 11 USTAWY O REGIONALNYCH IZBACH OBRACHUNKOWYCH

Stanowisko Regionalnej Izby Obrachunkowej we Wrocławiu do pytania (pytań) przedstawionego w części C.

Regionalna Izba Obrachunkowa we Wrocławiu podziela pogląd przedstawiony przez wnioskującego o udzielenie wyjaśnień.


Należność może powstać tylko w ramach stosunku prawnego, istniejącego między zobowiązanym do jej uiszczenia a uprawnionym do jej domagania się. To właśnie treść tego stosunku prawnego określa m.in. wysokość należności, termin jej zapłaty oraz skutki jego niezachowania, w tym np. obowiązek zapłaty odsetek i ich wysokość. Nadanie publicznoprawnego charakteru należności, wynikającej ze stosunku cywilnoprawnego, ani nie niweczy tego stosunku, który istnieje zasadniczo dotąd, dopóki nie zostaną wykonane wszystkie wynikające z niego obowiązki, ani nie przekształca go w stosunek publicznoprawny. W stosunkach publicznoprawnych „państwo lub inny podmiot publicznoprawny, wykorzystując atrybut władztwa, może zadać od innego podmiotu tych stosunków określonego – wyraźnie ustalonego przez prawo – zachowania się. Zachowanie to, nie wynika z naturalnych stosunków społecznych, jak to ma miejsce w prawie prywatnym, lecz ze stosunków, które powstają, ulegają modyfikacji lub też wygasają w granicach i na zasadach określonych przez prawo” (R. Mastalski w: B.Adamiak, J.Borkowski, R.Mastalski, J.Zubrzycki, Ordynacja podatkowa. Komentarz 2004, Wrocław 2004, s. 42). Przekształcenie stosunku cywilnoprawnego, a zwłaszcza zobowiązaniowego – powstającego z woli stron mających w nim równorzędną pozycję i przez te strony w przeważającej mierze kształtowanego – w stosunek publicznoprawny nie wydaje się więc możliwe. Na pewno zaś nie mogłoby zostać dokonane „pośrednio”, poprzez nadanie publicznoprawnego charakteru samej wynikającej z niego należności.

Przyjąć więc należy, że przepis art. 60 pkt 2 ufp nadaje publicznoprawny charakter wszystkim należnościom, zarówno głównym, jak i ubocznym, wynikającym ze stosunków prawnych, będących następstwem dokonanej przez Skarb Państwa lub jednostki samorządu terytorialnego zapłaty z tytułu gwarancji lub poręczenia. Samo powstanie tych należności, jako dokonujące się w ramach stosunków cywilnoprawnych, regulowane jest jednak prawem cywilnym. Dlatego też, inaczej niż w odniesieniu do niepodatkowych należności budżetowych **wynikających ze stosunków publicznoprawnych** (art. 2 § 1 pkt 1 w zw. z art. 3 pkt 8 ustawy – Ordynacja podatkowa), do niepodatkowych należności budżetowych **o charakterze publicznoprawnym**, określonych w art. 60 pkt 2 ufp, przepisy działu III ustawy – Ordynacja podatkowa, zatytułowanego „Zobowiązania podatkowe”, ustawodawca nakazuje stosować tylko odpowiednio (art. 67 ufp). Odpowiednio – tzn. w taki sposób i w takim zakresie, jaki da się pogodzić z treścią nadal istniejącej między stronami stosunku cywilnoprawnego.

Data udzielenia wyjaśnień

20 maja 2010 r.

Podpis

PREZES
REGIONALNEJ IZBY OBRACHUNKOWEJ
we Wrocławiu

dr Bogdan Cybulski