

# OPŁATA SKARBOWA W POLSKIM PORZĄDKU PRAWNYM

Dobrosława Antonów

---

---

---

MONOGRAFIE



# OPŁATA SKARBOWA W POLSKIM PORZĄDKU PRAWNYM

Dobrosława Antonów

---

---

---

**MONOGRAFIE**

Wydanie publikacji zostało dofinansowane przez Wydział Prawa, Administracji i Ekonomii  
Uniwersytetu Wrocławskiego

*Stan prawny na 1 maja 2017 r.*

Recenzent

*Dr hab. Mariola Lemonnier, prof. UWM*

Wydawca

*Grzegorz Jarecki*

Redaktor prowadzący

*Kinga Zając*

Opracowanie redakcyjne

*Agnieszka Bąk*

Łamanie

*Wolters Kluwer Polska*

Ta książka jest wspólnym dziełem twórcy i wydawcy. Prosimy, byś przestrzegał przystługających  
im praw. Książkę możesz udostępnić osobom bliskim lub osobiście znanym, ale nie publikuj jej  
w internecie. Jeśli cytujesz fragmenty, nie zmieniaj ich treści i koniecznie zaznacz, czyje to dzieło.  
A jeśli musisz skopiować część, rób to jedynie na użytek osobisty.

prawolubni

SZANUJMY PRAWO I WŁASNOŚĆ  
Więcej na [www.legalnakultura.pl](http://www.legalnakultura.pl)  
POLSKA IZBA KSIĄŻKI

© Copyright by

Wolters Kluwer Polska SA, 2017

ISBN 978-83-8107-479-7

ISSN 1897-4392

Dział Praw Autorskich

01-208 Warszawa, ul. Przyokopowa 33

tel. 22 535 82 19

e-mail: [ksiazki@wolterskluwer.pl](mailto:ksiazki@wolterskluwer.pl)

[www.wolterskluwer.pl](http://www.wolterskluwer.pl)

księgarnia internetowa [www.profinfo.pl](http://www.profinfo.pl)

# SPIS TREŚCI

<b>Wykaz skrótów</b> .....	9
<b>Wprowadzenie</b> .....	13
<b>Rozdział I</b>	
<b>Stan prawodawstwa i nauki polskiej w przedmiocie opłat</b> .....	25
<b>Rozdział II</b>	
<b>Analiza historyczna opłaty skarbowej</b> .....	53
1. Znaczenie analizy historycznej w badaniach nad opłatą skarbową .....	53
2. Geneza opłat stemplowych .....	60
3. Pierwsza polska ustawa o opłatach stemplowych po odzyskaniu niepodległości .....	72
4. Odbudowa państwa polskiego po II wojnie światowej .....	80
5. Okres PRL .....	83
6. Okres zmian ustrojowych po 1989 r. ....	95
7. Konsekwencje rozwoju historycznego opłaty skarbowej dla współczesnych rozwiązań prawnych .....	101
<b>Rozdział III</b>	
<b>Konstrukcja przedmiotu opłaty skarbowej</b> .....	111
1. Znaczenie przedmiotu opłaty skarbowej dla oceny jej charakteru prawnego .....	111
2. Rola art. 1 u.o.s. w konstrukcji prawnej opłaty skarbowej oraz w ustawie o opłacie skarbowej .....	119
3. Kategorie czynności podlegających opłacie skarbowej .....	123

4. Opłata skarbowa jako danina pobierana w związku z działalnością organów administracji publicznej .....	126
5. Sprawa indywidualna z zakresu administracji publicznej oraz postępowanie sądowe jako przesłanki powstania obowiązku z tytułu opłaty skarbowej .....	128
6. Czynności dokonywane na wniosek jako przedmiot opłaty skarbowej .....	134
7. Załącznik do ustawy o opłacie skarbowej i jego rola w kształtowaniu przedmiotu opłaty skarbowej .....	141

## **Rozdział IV**

<b>Czynności urzędowe jako przedmiot opłaty skarbowej .....</b>	<b>151</b>
1. Opłata skarbowa od czynności urzędowych .....	151
2. Opłata skarbowa od wydania zaświadczenia .....	164
3. Opłata skarbowa od wydania zezwolenia (pozwolenia, koncesji) .....	177
4. Opłata skarbowa z tytułu użycia zaświadczenia .....	188

## **Rozdział V**

<b>Złożenie dokumentu stwierdzającego udzielenie pełnomocnictwa lub prokury jako przedmiot opłaty skarbowej .....</b>	<b>194</b>
---	------------

## **Rozdział VI**

<b>Wyłączenia i zwolnienia przedmiotowe od opłaty skarbowej ....</b>	<b>238</b>
1. Znaczenie wyłączeń ustawowych i zwolnień przedmiotowych dla oceny charakteru prawnego opłaty skarbowej .....	238
2. Wyłączenia spod zakresu przedmiotowego ustawy o opłacie skarbowej ze względu na rodzaj sprawy .....	244
3. Wyłączenia ze względu na inne opłaty o charakterze publicznoprawnym .....	269
4. Zwolnienia przedmiotowe .....	278
5. Wyłączenia i zwolnienia od opłaty skarbowej wynikające z innych ustaw .....	290

**Rozdział VII**

<b>Zakres podmiotowy ustawy o opłacie skarbowej</b> .....	295
1. Obowiązek zapłaty opłaty skarbowej .....	295
2. Podmiot, na którym ciąży obowiązek zapłaty opłaty skarbowej .....	299
3. Podmioty zwolnione od opłaty skarbowej .....	307
4. Podmiot uprawniony z tytułu opłaty skarbowej .....	313

**Rozdział VIII**

<b>Wysokość opłaty skarbowej</b> .....	321
1. Wysokość opłaty a jej charakter prawny .....	321
2. Kwoty i stawki opłaty skarbowej .....	337

**Rozdział IX**

<b>Realizacja obowiązku zapłaty opłaty skarbowej</b> .....	362
1. Moment powstania obowiązku zapłaty opłaty skarbowej .....	362
2. Procedura właściwa w sprawie zapłaty opłaty skarbowej .....	376
3. Organy podatkowe właściwe w sprawach opłaty skarbowej ....	382
4. Zapłata opłaty skarbowej .....	385
5. Konsekwencje braku realizacji obowiązku zapłaty opłaty skarbowej .....	394
6. Zwrot opłaty skarbowej .....	412

**Rozdział X**

<b>Ocena opłaty skarbowej w kontekście porządku prawnego Unii Europejskiej oraz prawa międzynarodowego</b> .....	437
1. Opłata skarbową jako danina publiczna nieobjęta harmonizacją prawa unijnego .....	437
2. Prawo unijne a tworzenie i stosowanie przepisów z zakresu opłaty skarbowej .....	441
3. Wpływ prawa unijnego na tworzenie przepisów z zakresu opłaty skarbowej .....	444
4. Znaczenie prawa unijnego w procesie stosowania ustawy o opłacie skarbowej .....	465
5. Wpływ prawa międzynarodowego na konstrukcję opłaty skarbowej .....	475

**Rozdział XI**

<b>Charakter prawny opłaty skarbowej</b> .....	478
1. Cechy opłaty skarbowej jako daniny publicznej .....	478
2. Ocena konstrukcji prawnej opłaty skarbowej z punktu widzenia kryterium odpłatności .....	483
3. Ocena opłaty skarbowej w kontekście zasady ekwiwalencji ....	494
4. Stosunek prawny z tytułu opłaty skarbowej .....	499
5. Opłata skarbową jako ogólna opłata administracyjna .....	507
6. Cele opłaty skarbowej .....	515
 <b>Wnioski <i>de lege ferenda</i></b> .....	 525
 <b>Zakończenie</b> .....	 539
 <b>Akty prawne</b> .....	 543
 <b>Orzecznictwo</b> .....	 559
 <b>Pisma urzędowe i inne dokumenty</b> .....	 563
 <b>Literatura</b> .....	 567



## WYKAZ SKRÓTÓW

### Akty prawne

- k.c. – ustawa z 23.04.1964 r. – Kodeks cywilny (Dz.U. z 2017 r. poz. 459)
- k.k.s. – ustawa z 10.09.1999 r. – Kodeks karny skarbowy (Dz.U. z 2016 r. poz. 2137 ze zm.)
- Konstytucja RP – Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z 2.04.1997 r. (Dz.U. poz. 483 ze zm.)
- k.p.a. – ustawa z 14.06.1960 r. – Kodeks postępowania administracyjnego (Dz.U. z 2016 r. poz. 23 ze zm.)
- k.p.c. – ustawa z 17.11.1964 r. – Kodeks postępowania cywilnego (Dz.U. z 2016 r. poz. 1822 ze zm.)
- k.p.k. – ustawa z 6.06.1997 r. – Kodeks postępowania karnego (Dz.U. z 2016 r. poz. 1749 ze zm.)
- k.p.s.w. – ustawa z 24.08.2001 r. – Kodeks postępowania w sprawach o wykroczenia (Dz.U. z 2016 r. poz. 1713 ze zm.)
- k.r.o. – ustawa z 25.02.1964 r. – Kodeks rodzinny i opiekuńczy (Dz.U. z 2017 r. poz. 682)
- o.p. – ustawa z 29.08.1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz.U. z 2017 r. poz. 201 ze zm.)
- p.k. – ustawa z 25.06.2015 r. – Prawo konsularne (Dz.U. poz. 1274 ze zm.)

---

r.z.t.p.	–	rozporządzenie Prezesa Rady Ministrów z 20.06.2002 r. w sprawie „Zasad techniki prawodawczej” (Dz.U. z 2016 r. poz. 283)
TFUE	–	Traktat o funkcjonowaniu Unii Europejskiej (wersja skonsolidowana: Dz.Urz. UE C 202 z 2016 r., s. 47, ze sprost.)
TWE	–	Traktat ustanawiający Wspólnotę Europejską (wersja skonsolidowana: Dz.Urz. UE C 321E z 2006 r., s. 37)
u.d.j.s.t.	–	ustawa z 13.11.2003 r. o dochodach jednostek samorządu terytorialnego (Dz.U. z 2016 r. poz. 198 ze zm.)
u.f.p.	–	ustawa z 27.08.2009 r. o finansach publicznych (Dz.U. z 2016 r. poz. 1870 ze zm.)
u.o.s.	–	ustawa z 16.11.2006 r. o opłacie skarbowej (Dz.U. z 2016 r. poz. 1827)
u.p.c.c.	–	ustawa z 9.09.2000 r. o podatku od czynności cywilnoprawnych (Dz.U. z 2016 r. poz. 223 ze zm.)
u.s.d.g.	–	ustawa z 2.07.2004 r. o swobodzie działalności gospodarczej (Dz.U. z 2016 r. poz. 1829 ze zm.)

## Inne

AöR	–	Archiv des öffentlichen Rechts
AUMSC	–	Annales Universitatis Mariae Curie-Skłodowska
AUWr	–	Acta Universitatis Wratislaviensis
CBOSA	–	Centralna Baza Orzeczeń Sądów Administracyjnych
DVBI	–	Deutsches Verwaltungsblatt
Dz. P.P.P.	–	Dziennik Praw Państwa Polskiego
Dz. Pr.	–	Dziennik Praw
Dz. Pr. Ks. Warsz.	–	Dziennik Praw Księstwa Warszawskiego
Dz. Rozp.	–	Dziennik Rozporządzeń

---

Dz.U.	–	Dziennik Ustaw
Dz.U. R.P.	–	Dziennik Ustaw Rzeczypospolitej Polskiej
Dz.Urz. UE	–	Dziennik Urzędowy Unii Europejskiej
Dz.Urz. WE	–	Dziennik Urzędowy Wspólnot Europejskich
ECR	–	European Court Reports
ETS	–	Europejski Trybunał Sprawiedliwości
FK	–	Finanse Komunalne
GSP	–	Gdańskie Studia Prawnicze – Przegląd Orzecznictwa
j.s.t.	–	jednostka samorządu terytorialnego
kol.	–	kolumna
KRS	–	Krajowy Rejestr Sądowy
KSAG	–	Kwartalnik Sądowy Apelacji Gdańskiej
MoP	–	Monitor Prawniczy
M.P.	–	Monitor Polski
NSA	–	Naczelny Sąd Administracyjny
OMT	–	Organizacja – Metody – Technika
ONSA	–	Orzecznictwo Naczelnego Sądu Administracyjnego
ONSAiWSA	–	Orzecznictwo Naczelnego Sądu Administracyjnego i Wojewódzkich Sądów Administracyjnych
OSNC	–	Orzecznictwo Sądu Najwyższego. Izba Cywilna
OSNP	–	Orzecznictwo Sądu Najwyższego. Izba Pracy, Ubezpieczeń Społecznych i Spraw Publicznych
OTK-A	–	Orzecznictwo Trybunału Konstytucyjnego, Seria A
PiP	–	Państwo i Prawo
PP	–	Przegląd Podatkowy
PPLiFS	–	Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych
PRL	–	Polska Rzeczpospolita Ludowa
PrSp	–	Prawo Spółek
Rej.	–	Rejent
RPEiS	–	Ruch Prawniczy, Ekonomiczny i Socjologiczny
Rz.	–	Rzeczpospolita

---

SKO	-	Samorządowe Kolegium Odwoławcze
SO	-	Sąd Okręgowy
SP	-	Studia Prawnicze
SPE	-	Studia Prawno-Ekonomiczne
ST	-	Samorząd Terytorialny
TK	-	Trybunał Konstytucyjny
TSUE	-	Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej
UE	-	Unia Europejska
USC	-	urząd stanu cywilnego
WSA	-	Wojewódzki Sąd Administracyjny
Zb. Pr.	-	Zbiór Praw
Zb. Praw ces. ros.	-	Zbiór Praw cesarstwa rosyjskiego
Zb. ust. sąd.	-	Zbiór ustaw sądowych
ZNSA	-	Zeszyty Naukowe Sądownictwa Administracyjnego

## WPROWADZENIE

Opłata skarbową stanowi w polskim systemie podatkowym formę ekwiwalentu za czynności organów administracji publicznej podejmowane w indywidualnych sprawach należących do właściwości tych organów<sup>1</sup>. Taka kwalifikacja opłaty skarbowej jest deklaracją ustawodawcy wyrażoną w uzasadnieniu do projektu ustawy z 16.11.2006 r. o opłacie skarbowej. Stanowi ona przyczynek do dyskusji nad charakterem prawnym tej opłaty oraz jej miejscem w polskim porządku prawnym. Ustawodawca deklaruje bowiem miejsce opłaty skarbowej w szerszym kontekście systemu podatkowego, zaliczając ją tym samym do kategorii danin publicznych, podkreślając jednocześnie jej charakter ekwiwalentny i bezpośredni związek z szeroko pojętą działalnością administracji publicznej. Wymienione cechy opłaty skarbowej stanowią punkt wyjścia do oceny jej rzeczywistego charakteru prawnego oraz ustalenia jej pozycji w polskim porządku prawnym. Z racji szerokiego przedmiotu tej opłaty niewystarczające byłoby ograniczenie jej oceny jedynie do kontekstu systemu danin publicznych. Jej bezpośredni związek z szeroko pojętą działalnością administracji publicznej przesądza o potrzebie interdyscyplinarnego spojrzenia na jej konstrukcję i cele, nie tylko z perspektywy prawa daninowego, ale również z perspektywy regulacji prawnych spoza zakresu tego prawa, w tym zwłaszcza z zakresu działalności administracji publicznej. Jej szerokie powiązania systemowe z różnymi regulacjami prawnymi nie tylko prawa krajowego, ale również prawa unijnego implementowanego do polskiego po-

---

<sup>1</sup> Uzasadnienie projektu ustawy o opłacie skarbowej, druk sejm. nr 737, Sejm RP V kadencji.

rzędu prawnego, uzasadniają brzmienie tytułu niniejszej monografii – *Oplata skarbowa w polskim porządku prawnym*.

Rozważania podjęte w niniejszej monografii służą weryfikacji dwóch zasadniczych założeń badawczych, do których nawiązują jej cele natury szczegółowej i ogólnej. Zgodnie z pierwszym na pytanie o miejsce opłaty skarbowej w polskim porządku prawnym należy udzielić odpowiedzi w oparciu o analizę jej ewolucji i konstrukcji prawnej oraz ocenę jej charakteru prawnego. Założenie to stanowi konsekwencję braku definicji legalnej opłaty oraz braku jednolitej koncepcji opłat w polskim prawie, czego wyrazem jest dowolne wykorzystywanie nazwy „opłata” dla określenia różnych świadczeń pieniężnych, niezależnie od ich rzeczywistego charakteru prawnego. Braki w powyższym zakresie decydują o konieczności oceny charakteru prawnego (poprzez pogłębioną, interdyscyplinarną analizę ich konstrukcji prawnej i celów) każdego świadczenia nazwanego opłatą. Ustalenia takie mają nie tylko wymiar teoretyczny, ale przede wszystkim praktyczny. Właściwa klasyfikacja tych świadczeń decyduje bowiem o zasadach ich gromadzenia i poboru.

Dla realizacji celów badawczych pracy znaczenie ma zarówno zaproponowana i zrealizowana metoda oceny opłaty skarbowej w powyższym zakresie, jak i jej wynik. Cele te bowiem mieszczą się w szeroko pojętych badaniach nad opłatami w polskim porządku prawnym i mają złożoną naturę (można dokonać ich podziału na cele natury szczegółowej i cele natury ogólnej). Zamierzonym działaniem jest realizacja celów natury szczegółowej jako środka do realizacji celów natury ogólnej. Zgodnie bowiem z drugim założeniem badawczym badania nad systemem<sup>2</sup> opłat w Polsce powinny być prowadzone w oparciu o badania szczegółowe nad określonymi opłatami. Wnioski wynikające z takiej analizy szczegółowej nad poszczególnymi opłatami pozwalają na rekonstrukcję (w oparciu o stosowne uogólnienia) koncepcji opłaty

---

<sup>2</sup> Określenie „system” w odniesieniu do opłat publicznych i danin publicznych jest w niniejszej monografii traktowane umownie i nie stanowi twierdzenia przesądzającego o istnieniu w polskim systemie prawa zbioru danin publicznych i opłat publicznych o charakterze systemowym w rozumieniu słownikowym (system – układ elementów mający określoną strukturę stanowiący logicznie uporządkowaną całość, [www.sjp.pwn.pl](http://www.sjp.pwn.pl)).

przyjętej przez polskiego prawodawcę oraz, co najważniejsze, na sformułowanie wniosków *de lege lata* i *de lege ferenda* w przedmiocie koncepcji normatywnej opłaty i uporządkowania systemu opłat. Cele natury ogólnej związane są zatem z wnioskami tego typu sformułowanymi w oparciu o badania szczegółowe nad opłatą skarbową.

Cele natury szczegółowej koncentrują się na jednej wyspecyfikowanej opłacie – opłacie skarbowej. Pierwszym celem szczegółowym jest ocena charakteru prawnego opłaty skarbowej. Jego realizacji służą cele częściowe, a mianowicie: ustalenie genezy i ewolucji opłaty skarbowej w polskim porządku prawnym oraz jej wpływu na obecny stan prawodawstwa w przedmiocie tej opłaty; analiza i ocena elementów jej konstrukcji prawnej oraz jej ocena z punktu widzenia prawa unijnego i międzynarodowego. Są to więc cele kolejnych rozdziałów pracy – od drugiego do dziesiątego. Syntezę wniosków (wraz z wnioskami *de lege lata*) wynikających z badań podporządkowanych osiągnięciu wymienionych celów częściowych stanowi przeprowadzona w rozdziale XI ocena charakteru prawnego tej opłaty. Rozdział ten zakłada ocenę opłaty z punktu widzenia sześciu szczegółowo wyspecyfikowanych kryteriów: kryterium cech danin publicznych, kryterium odpłatności i ekwiwalencji, kryterium struktury stosunku prawnego, postulatu koncentracji opłat oraz kryterium jej celów. Ocena w powyższym zakresie stanowi o charakterze prawnym opłaty skarbowej i pozwala na określenie jej miejsca wśród opłat pobieranych w Polsce i szerzej – jej miejsca w systemie danin publicznych. Pogłębiona analiza konstrukcji normatywnej tej opłaty (zwłaszcza jej przedmiotu) ujawnia realizowane przez nią cele z zakresu różnych obszarów systemu prawa. To zaś przesądza również o potrzebie jej oceny w szerszym kontekście systemowym wykraczającym poza prawo daninowe. Stąd drugim celem natury szczegółowej jest ustalenie miejsca opłaty skarbowej w polskim porządku prawnym.

Zgodnie z drugim założeniem badawczym realizacja tak zdefiniowanych celów natury szczegółowej służy realizacji celów natury ogólnej. Cele te dotyczą opłat w ogólności – koncepcji opłaty jako kategorii danin publicznych. Pierwszym celem natury ogólnej jest realizacja postulatu weryfikacji charakteru prawnego świadczenia nazwanego opła-

tą. Cel ten pozostaje w ścisłej relacji z drugim celem natury ogólnej, którym jest opracowanie kompleksowej propozycji sposobu takiej oceny charakteru prawnego świadczenia pieniężnego niezależnie od nadanej mu nazwy. Ta kompleksowa propozycja obejmuje przede wszystkim ustalenie kryteriów takiej oceny, kolejności czynności związanych z weryfikacją koncepcji opłaty w oparciu o te kryteria oraz dobór i ustalenie znaczenia argumentów decydujących o charakterze prawnym świadczenia. Trzecim (szczególnie istotnym) celem natury ogólnej jest realizacja postulatu, zgodnie z którym z powodu braku definicji normatywnej opłaty oraz wielości i różnorodności świadczeń publicznych nazwanych opłatami koncepcję opłaty w danym porządku prawnym należy budować w oparciu o cechy opłat w nim występujących. Opłata skarbowa posłużyła więc do rekonstrukcji koncepcji normatywnej opłaty w polskim porządku prawnym. Celem kolejnym (czwartym) jest pogłębiona analiza koncepcji normatywnej opłat za czynności urzędowe (opłat administracyjnych), a więc jednej z dwóch kategorii opłat wyróżnianych w teorii w oparciu o kryterium ich przedmiotu. Celem piątym jest analiza konstrukcji opłaty skarbowej w kontekście koncepcji unifikacji (koncentracji) opłat administracyjnych. Cel ten wpisuje się w szerszy postulat uporządkowania systemu opłat w Polsce. Z racji tego, że opłaty administracyjne stanowią przeważającą część systemu opłat w Polsce, ich uporządkowanie w oparciu o koncepcję ich koncentracji stanowi istotny wkład w uporządkowanie całego systemu opłat. Jako ostatni – szósty – cel natury ogólnej wskazać można sformułowanie propozycji elementów definicji normatywnej opłaty oraz terminologii w przedmiocie opłat, w tym zwłaszcza koncepcji i terminologii właściwej dla stosunku prawnego z tytułu opłaty.

Wskazane cele badawcze generują potrzebę uzasadnienia decyzji o wyborze opłaty skarbowej jako przedmiotu badań podjętych w niniejszej monografii. Potrzeba realizacji celów natury szczegółowej (związanych bezpośrednio z oceną miejsca opłaty skarbowej w polskim porządku prawnym) uzasadniona jest brakiem monograficznego opracowania poświęconego problemowej, teoretycznej i interdyscyplinarnej analizie tej opłaty, uwzględniającej jej ewolucję, konstrukcję, ocenę charakteru prawnego oraz miejsce w szerokim kontekście całości polskiego porządku prawnego i relacje względem unijnego i międzynarodowego



porządku prawnego. Podkreślić należy, że niniejsza monografia nie stanowi komentarza do ustawy o opłacie skarbowej. Jest ona opracowaniem o charakterze teoretycznym, problemowym i interdyscyplinarnym, pozwalającym na sformułowanie wniosków na temat miejsca opłaty skarbowej w polskim porządku prawnym, ale także prezentuje ona szersze (uniwersalne) poglądy na temat opłat publicznych w ogólności. Niezależnie od walorów teoretycznych rozważań podjętych w monografii, szczegółowa i interdyscyplinarna analiza charakteru prawnego opłaty skarbowej może mieć również swoje implikacje praktyczne. Zajęto w niej bowiem stanowisko w kwestii wielu problemów dostrzeganych w praktyce stosowania prawa.

Uzasadnienia dla realizacji celów natury ogólnej (dotyczących opłat w ogólności) upatrywać należy zaś we wciąż aktualnych problemach związanych z tą kategorią danin publicznych. Problemy te wynikają w pierwszej kolejności z braku kompleksowej koncepcji normatywnej opłat zaliczanych do danin publicznych, jak i z niedostatecznej ich koncepcji teoretycznej odpowiadającej współczesnej rzeczywistości prawnej. Dalece bardziej znaczące jest uzasadnienie decyzji o wyborze właśnie opłaty skarbowej na potrzeby realizacji celów natury ogólnej. Wybór taki oznacza bowiem, że w oparciu o ocenę charakteru prawnego opłaty skarbowej i jej miejsca w polskim porządku prawnym możliwe i uzasadnione jest formułowanie wniosków *de lege lata* i *de lege ferenda* w przedmiocie opłat publicznych w ogóle. O wyborze opłaty skarbowej do takich celów zadecydowały następujące przesłanki. Opłata ta stanowi normatywne następstwo najstarszych opłat w historii polskiej skarbowości – opłat stemplowych. Genezy koncepcji opłat stemplowych poszukiwać zaś należy wśród pierwszych (o tak dużym znaczeniu fiskalnym i powszechnym charakterze) opłat wyodrębnionych spośród danin publicznych na świecie (również nazywanych opłatami stemplowymi). Ta kategoria opłat posłużyła do wyodrębnienia opłat jako kategorii danin publicznych, co oznacza, że początkowo wszelkie opłaty były utożsamiane właśnie z opłatami stemplowymi. Ponadto opłata skarbową jest zaliczana do kategorii opłat administracyjnych (pobieranych za czynności urzędowe), a te dominują wśród opłat zaliczanych do danin publicznych. Co więcej, znane i dyskutowane są wątpliwości, czy inne rodzaje opłat (tzw. opłaty za usługi) mogą

być w ogóle zaliczane do opłat będących daninami publicznymi. Dylemat ten towarzyszy rozważaniom nad opłatami od chwili, gdy w wieku XVII rozważania te zostały podniesione do rangi badań naukowych. Od tego czasu koncepcja, zakres i formy usług państwa, za które są pobierane opłaty, zmieniały się, co wynikało z naturalnych przemian cywilizacyjnych i ustrojowych. Obecnie, z racji prywatyzacji zadań publicznych oraz rosnącej tendencji, by kształtować odpłatności za usługi realizowane przez podmioty publiczne w sposób rynkowy (umowny) lub z elementami zasad rynkowych wpływających na ich wysokość, zaliczenie tych opłat do danin publicznych rodzi uzasadnione wątpliwości. W konsekwencji opłaty za czynności urzędowe (opłaty administracyjne) wydają się dominującą kategorią opłat w ogóle, odpowiadającą w największym stopniu teoretycznej koncepcji opłaty jako odpłatnej daniny publicznej. Wśród tej kategorii opłat opłata skarbowa ma najszerszy i najbardziej ogólny zakres przedmiotowy. Uwzględniając zatem argumenty wynikające z genezy i ewolucji oraz znaczenie opłaty skarbowej wśród opłat publicznych (zwłaszcza opłat administracyjnych), decyzja o jej wyborze jako przedmiotu badań nad ogólną koncepcją opłaty w prawie polskim wydaje się w pełni uzasadniona.

Realizacji celów monografii podporządkowana jest jej struktura. W pierwszej kolejności podkreślić należy, że rozważania podjęte w pracy koncentrują się na szczegółowej problematyce opłaty skarbowej. Rozważania nad jej ewolucją, konstrukcją i charakterem prawnym (realizujące cele szczegółowe) stały się również przyczynkiem do sformułowania wniosków natury ogólnej w przedmiocie opłat w ogóle (realizacja celów natury ogólnej). Pracę zamyka synteza wniosków *de lege lata* i *de lege ferenda* stanowiących weryfikację założeń oraz celów badawczych określonych w niniejszym wprowadzeniu. Celowym zabiegiem jest rezygnacja z wyodrębnienia w pracy w osobnych rozdziałach obszernych rozważań z zakresu teorii opłat. Dorobek doktryny w tym zakresie jest analizowany problemowo przy okazji rozważań nad opłatą skarbową i jedynie w zakresie do tego niezbędnym. Rozwiązanie takie pozwala na koncentrację rozważań nad analizą teoretyczną wybranej opłaty i formułowanie na tej podstawie wniosków natury ogólnej.

Do tak określonych rozważań punkt wyjścia stanowi stan prawodawstwa oraz nauki polskiej w przedmiocie opłat, który został przedstawiony w syntetyczny sposób w rozdziale I. Celem tego rozdziału, poza wyznaczeniem normatywnego i teoretycznego punktu wyjścia do badań szczegółowych nad opłatą skarbową, jest wskazanie ich miejsca w teorii opłat. Rozważania podjęte w kolejnych rozdziałach (II–X) obejmują trzy główne obszary merytoryczne: ewolucję historyczną opłaty skarbowej, analizę jej konstrukcji prawnej oraz ocenę jej charakteru prawnego.

Celem rozdziału II jest ustalenie genezy i analiza ewolucji koncepcji normatywnej opłaty skarbowej w polskim porządku prawnym. Rozważania tam podjęte koncentrują się w pierwszej kolejności na poszukiwaniu genezy koncepcji odpłatności za czynności organów działających w imieniu państwa. Poświęcone są one również analizie problemowej ewolucji koncepcji normatywnej opłaty skarbowej oraz jej wpływowi na obowiązujący stan prawny. Rozdział ten stanowi zatem podstawę do oceny opłaty skarbowej z uwzględnieniem historycznej metody badawczej.

Rozdziały od III do VIII poświęcone zostały analizie problemowej konstrukcji prawnej opłaty skarbowej. Dokonano w nich pogłębionej, interdyscyplinarnej, teoretycznej analizy regulacji prawnych w przedmiocie tej opłaty, ze szczególnym uwzględnieniem ich relacji systemowych w ramach całości porządku prawnego. Zasadniczym, wspólnym celem tych rozdziałów jest wyodrębnienie cech opłaty skarbowej stanowiących o jej charakterze prawnym. W rozważaniach nad poszczególnymi elementami jej konstrukcji poszukiwano bowiem argumentacji dla oceny charakteru prawnego opłaty skarbowej, jej miejsca w systemie danin publicznych i w polskim porządku prawnym. Punktem wyjścia do analizy w powyższym zakresie stała się koncepcja teoretyczna opłat, weryfikowana z punktu widzenia jej prawdziwości i adekwatności do rzeczywistego stanu prawnego w przedmiocie opłaty skarbowej. Powyższe rozważania w zakresie, w jakim stanowić mogą podstawę do dokonania pewnych uogólnień, posłużyły również do sformułowania wniosków końcowych stanowiących efekt realizacji celów natury ogólnej dotyczących opłat w ogólności.

W rozdziale III omówiona została ogólna koncepcja przedmiotu opłaty skarbowej. Są to rozważania wyjęte niejako przed nawias rozważań szczegółowych nad poszczególnymi kategoriami jej przedmiotu. Omówiono tam znaczenie przedmiotu opłaty skarbowej dla oceny jej charakteru prawnego, rolę art. 1 u.o.s. w konstrukcji tej opłaty, wyróżniono kategorie czynności podlegających opłacie, a także omówiono trzy zasadnicze przesłanki decydujące o obciążeniu opłatą skarbową czynności urzędowych: związek z działalnością organów administracji publicznej, okoliczności sprawy z zakresu administracji publicznej oraz wnioskowy charakter czynności urzędowych. Rozdział zamyka problematyka załącznika do ustawy o opłacie skarbowej i jego roli w kształtowaniu zakresu przedmiotowego opłaty skarbowej. Zasadniczym walorem rozdziału III jest problemowe ujęcie przedmiotu opłaty ze wskazaniem na jego znaczenie dla kształtowania cech tej opłaty jako daniny odpłatnej. Istotne znaczenie ma w związku z tym również teoretyczny podział przedmiotu opłaty skarbowej na jej część związaną z czynnościami urzędowymi i tę związaną ze złożeniem dokumentu stwierdzającego udzielenie pełnomocnictwa lub prokury. Wyodrębnienie to dyscyplinuje systematykę dalszych rozważań.

W rozdziale IV skoncentrowano się na opłacie skarbowej pobieranej z tytułu czynności urzędowych, zaś w rozdziale V na opłacie pobieranej od czynności złożenia dokumentu stwierdzającego udzielenie pełnomocnictwa lub prokury. Rozdziały te w stosunku do rozdziału III mają charakter szczegółowy i poświęcone są istocie tych dwóch kategorii przedmiotu opłaty. Ich celem jest poszukiwanie natury świadczenia, za które państwo pobiera odpłatność w formie opłaty skarbowej. Ustalenia w tym zakresie mają zasadnicze znaczenie dla oceny opłaty skarbowej z punktu widzenia kryterium odpłatności.

Rozdział VI poświęcony został wyłączeniom i zwolnieniom przedmiotowym. Dopełnia on całości rozważań nad przedmiotem opłaty skarbowej. Wyłączenia ustawowe i zwolnienia przedmiotowe wyznaczają bowiem obszar pozostający poza zakresem obciążenia opłatą skarbową. Rozważania podjęte w tym rozdziale ponownie dostarczają argumentacji do oceny charakteru prawnego opłaty skarbowej z punktu widzenia kryterium odpłatnością, a także do oceny jej celów i relacji syste-

movych w ramach całości porządku prawnego. Ważne jest również to, że wyłączenia od opłaty skarbowej częściowo nawiązują do konkurencyjności opłaty skarbowej względem innych opłat o charakterze publicznoprawnym, co ma decydujące znaczenie dla oceny jej charakteru jako ogólnej opłaty administracyjnej i ustala jej miejsce wśród opłat publicznych, jak również w całym systemie danin publicznych.

W rozdziale VII opłata skarbową poddana została analizie z perspektywy podmiotowej. Celem tego rozdziału stało się omówienie sytuacji podmiotu, na którym ciąży obowiązek z tytułu opłaty skarbowej oraz podmiotu uprawnionego z tytułu tego obowiązku. Sytuacja i relacje tych podmiotów stały się podstawą do rekonstrukcji obowiązku zapłaty opłaty skarbowej i zaproponowania teoretycznej koncepcji obowiązku zapłaty opłaty, jako swoistego odpowiednika koncepcji obowiązku podatkowego.

Rozdział VIII poświęcony został problematyce wysokości opłaty skarbowej. Celem tych fragmentów monografii jest wykazanie, że wysokość opłaty stanowi argument z punktu widzenia zasady ekwiwalencji. Celem pomocniczym stało się ustalenie przypuszczalnych motywów decydujących o wysokości tej opłaty i kryteriów decydujących o jej zróżnicowaniu. Wnioski wypływające z powyższych rozważań stanowią punkt wyjścia do oceny tej opłaty pod kątem zasady ekwiwalencji.

Rozdział IX poświęcony jest realizacji obowiązku zapłaty opłaty skarbowej. Otwierają go kwestie związane z momentem powstania tego obowiązku, dalej mowa jest o procedurze właściwej w sprawie zapłaty, organach właściwych w tej sprawie, zasadach zapłaty, konsekwencjach braku zapłaty i zwrocie opłaty. Pomimo że w tym rozdziale bardziej niż w pozostałych trudno uciec od pewnego rodzaju opisu dość typowego dla zagadnień proceduralnych, to jednak są one osadzone w szerszym kontekście problematyki odpłatności opłaty. Rozważania prowadzone w przedmiocie zagadnień proceduralnych nawiązują do problematyki obowiązku zapłaty opłaty, o którym mowa w rozdziale VII. Jego celem jest ukazanie mechanizmu odpłatności opłaty skarbowej od strony procedury realizacji obowiązku jej zapłaty.

Szczególną rolę, polegającą na dopełnieniu całości analizy konstrukcji opłaty skarbowej, pełni rozdział X traktujący o tej opłacie w kontekście prawa unijnego i międzynarodowego. Jego celem jest wykazanie znaczenia opłaty skarbowej jako instrumentu realizacji zobowiązań państwa wynikających z relacji międzynarodowych i z prawa unijnego.

Całość rozważań nad ewolucją i konstrukcją prawną opłaty skarbowej podjętych w dziesięciu wskazanych rozdziałach dostarcza argumentów do oceny jej charakteru prawnego oraz ustalenia jej miejsca w polskim porządku prawnym. Charakter podsumowujący w tym zakresie ma rozdział XI. W oparciu o argumentację sformułowaną w poszczególnych fragmentach niniejszej monografii w rozdziale tym dokonano kompleksowej oceny opłaty skarbowej jako daniny publicznej, jako świadczenia odpłatnego (z uwzględnieniem natury stosunku prawnego z tytułu opłaty skarbowej) i ogólnej opłaty administracyjnej. Opłata ta poddana została również ocenie z punktu widzenia zasady ekwiwalencji oraz realizowanych przez nią celów. Odpowiedź na pytanie o charakter prawny tej daniny stanowi również odpowiedź na pytanie o jej miejsce w polskim porządku prawnym. Rozważania podjęte w tym rozdziale mają charakter wniosków *de lege lata* stanowiących weryfikację założeń badawczych oraz celów natury ogólnej i szczególnej (zwłaszcza tych drugich) niniejszej monografii. Jego uzupełnienie stanowią wyraźnie wyodrębnione wnioski *de lege ferenda*. Stanowią one ostateczną weryfikację założeń badawczych oraz efekt realizacji celów badawczych natury szczególnej (dotyczących opłaty skarbowej) oraz natury ogólnej (dotyczących opłat w ogólności). Przez wzgląd na charakter podsumowujący ostatniego rozdziału oraz wniosków *de lege ferenda* całość opracowania zamyka syntetyczne zakończenie.

Badania, których efektem jest niniejsza monografia, przeprowadzone zostały na podstawie analizy prawodawstwa polskiego w przedmiocie opłaty skarbowej oraz opłat stemplowych, z których opłata skarbowa czerpie swoją genezę. W pracy przyjęto szeroki kontekst badań uwzględniający relacje systemowe regulacji w przedmiocie opłaty skarbowej z całością systemu prawa krajowego, a także prawa międzynarodowego i unijnego. Praca jest również wzbogacona o wnioski wynikające z analizy ewolucji koncepcji normatywnej opłat stemplowych

---

i skarbowych, ze szczególnym uwzględnieniem stanu prawodawstwa, począwszy od okresu powojennego, po dzień dzisiejszy. Rozważania mają również charakter teoretyczny oraz uwzględniają poglądy doktryny i orzecznictwa w przedmiocie opłaty skarbowej i opłat w ogóle. Metodę badawczą przyjętą w pracy określić zatem można jako dogmatycznoprawną z elementami metody historycznoprawnej.





## Rozdział I

# STAN PRAWODAWSTWA I NAUKI POLSKIEJ W PRZEDMIOCIE OPŁAT

Weryfikacji założeń badawczych pracy oraz realizacji jej celów natury szczegółowej i ogólnej służą badania skoncentrowane na opłacie skarbowej. Zabiegiem celowym jest więc problemowa analiza koncepcji normatywnej tej daniny prowadzona w oparciu o koncepcję normatywną i teoretyczną opłat w ogóle i dorobek doktryny w tym zakresie. Jak już zasygnalizowano we wprowadzeniu, w niniejszej monografii zrezygnowano z wyodrębnienia obszernych opisowych rozważań natury ogólnej poświęconych teorii opłat (np. definicji doktrynalnej opłaty, konstrukcji opłat, ich klasyfikacji). Rozważania w niej podjęte ukształtowane są w oparciu o założenia tej teorii, niemniej jednak założenia te są w pracy prezentowane w ujęciu problemowym (przy okazji rozważań nad poszczególnymi elementami konstrukcji i celów analizowanej opłaty) i w zakresie niezbędnym dla badań szczegółowych nad opłatą skarbową. Ich weryfikacja w oparciu o wyodrębnioną opłatę stanowi zasadniczy walor pracy. Jako punkt wyjścia do badań w niej podjętych przyjęto obecny stan prawodawstwa i nauki polskiej w przedmiocie opłat. Niniejszy rozdział poświęcony jest syntetycznej i problemowej jego prezentacji. Celem tych rozważań jest wskazanie podstaw normatywnych i teoretycznych prowadzonych badań nad opłatą skarbową oraz wyznaczenia ich miejsca w nurtach badawczych nad opłatami w polskim porządku prawnym.

Jeśli chodzi o stan prawodawstwa w przedmiocie opłat jako kategorii danin publicznych, w pierwszej kolejności podkreślić należy brak w polskim porządku prawnym definicji normatywnej opłaty. Nazwa ta należy do polskiego języka prawnego, jednakże jest używana przez prawodawcę w wielu różnych kontekstach, w odniesieniu do różnych pod względem charakteru prawnego świadczeń. W polskim języku powszechnym opłata oznacza określoną kwotę pieniężną, którą płaci się za świadczenia, usługi, za prawo do czegoś itp.<sup>3</sup> Opłacie przypisuje się więc na gruncie tego języka w zasadzie dwie cechy: formę pieniężną oraz relację (związek przyczynowo-skutkowy z jakimś świadczeniem). W oparciu o takie powszechne rozumienie opłatę można zdefiniować jako transfer środków pieniężnych w związku z jakimś świadczeniem (za jakieś świadczenie) – usługi, towary. W obszarze języka powszechnego na użycie słowa „opłata” nie ma wpływu ani to, za co jest ona pobiera (rodzaj świadczenia), ani to, kto ustala obowiązek ponoszenia opłaty i w jaki sposób (co jest podstawą poboru opłaty), ani to, jaka jest wysokość opłaty i jaka jest relacja jej wysokości względem towaru lub usługi, za które jest pobierana. Znaczenia również nie ma to, czy jest to świadczenie przymusowe i obowiązkowe. Wymienione cechy opłaty różnicują zaś świadczenia pieniężne tak nazywane przez prawodawcę i decydują o ich charakterze prawnym. Analizując system prawa pod kątem świadczeń nazwanych opłatami, odnieść można wrażenie, że prawodawca posługuje się tą nazwą właśnie w rozumieniu przyjętym na gruncie języka powszechnego. Opłaty stanowiące przedmiot regulacji w prawie polskim łączy również w zasadzie jedynie forma pieniężna. Nie zawsze nawet świadczenia te wykazują bowiem drugą cechę przypisywaną opłacie na gruncie języka powszechnego, a mianowicie związek z innym świadczeniem zwrotnym. Dotyczy to danin publicznych nazwanych opłatami, takich jak np. opłata targowa<sup>4</sup>.

Spektrum świadczeń nazwanych opłatami jest w polskim porządku prawnym dość duże. Są to: podatki nazwane opłatami (np. opłata tar-

<sup>3</sup> *Uniwersalny słownik języka polskiego*, red. S. Dubisz, t. 3, Warszawa 2003, s. 241.

<sup>4</sup> Tak np. opłatę targową klasyfikuje R. Mastalski, *Prawo podatkowe*, Warszawa 2016, s. 654.

gowa, opłata od posiadania psa<sup>5</sup>), opłaty stanowiące zapłatę za usługi świadczone w obrocie prywatnym (np. opłaty za czynności adwokackie<sup>6</sup>), opłaty, które w istocie stanowią zwrot kosztów ustalonych w oparciu o wskazane w ustawie parametry, takie jak np. stawki godzinowe (np. opłaty za czynności jednostek dozoru technicznego<sup>7</sup>), opłaty stanowiące należność cywilnoprawną (np. opłaty reprograficzne<sup>8</sup>), opłaty o charakterze sankcyjnym<sup>9</sup> – stanowiące w istocie sankcję (karę finansową), opłaty, które z punktu widzenia teorii danin publicznych stanowią dopłaty (opłata adiacencka, renta planistyczna)<sup>10</sup>, opłaty klasyfikowane jako opłaty o charakterze publicznoprawnym<sup>11</sup> (np. opłata skarbową, opłaty pobierane na podstawie ustawy z 13.07.2006 r. o dokumentach paszportowych<sup>12</sup>, opłata pobierana przez gminy za wydanie zezwolenia na sprzedaż napojów alkoholowych na podstawie ustawy z 26.10.1982 r. o wychowaniu w trzeźwości i przeciwdziałaniu alkoholo-

---

<sup>5</sup> Ustawa z 12.01.1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych, Dz.U. z 2016 r. poz. 716 ze zm.

<sup>6</sup> Rozporządzenie Ministra Sprawiedliwości z 22.10.2015 r. w sprawie opłat za czynności adwokackie, Dz.U. poz. 1800 ze zm.

<sup>7</sup> Rozporządzenie Ministra Gospodarki z 26.11.2010 r. w sprawie wysokości opłat za czynności jednostek dozoru technicznego, Dz.U. z 2016 r. poz. 696.

<sup>8</sup> Art. 20 ustawy z 4.02.1994 r. o prawie autorskim i prawach pokrewnych, Dz.U. z 2016 r. poz. 666 ze zm. Na temat charakteru prawnego opłat reprograficznych wypowiedział się Trybunał Konstytucyjny w wyroku z 11.10.2011 r., P 18/09, OTK-A 2011/8, poz. 81, przyjmując, że opłaty te należą do sfery stosunków prywatnoprawnych, stanowią zobowiązanie cywilnoprawne i w żadnym razie nie są rodzajem danin publicznych. Podobne stanowisko przyjął Sąd Najwyższy w wyroku z 26.06.2013 r., V CSK 366/12, LEX nr 1375503. Na temat charakteru prawnego opłat reprograficznych szerzej D. Sokołowska, *Opłaty reprograficzne*, Warszawa 2014, s. 231.

<sup>9</sup> Pojęcie opłat o charakterze sankcyjnym ma charakter normatywny, ustawodawca posługuje się tym pojęciem w art. 31 ustawy z 27.08.1997 r. o rehabilitacji zawodowej i społecznej oraz zatrudnieniu osób niepełnosprawnych (Dz.U. z 2016 r. poz. 2046 ze zm.) oraz w wydanym na podstawie tego przepisu rozporządzeniu Ministra Finansów z 7.07.2004 r. w sprawie wykazu opłat o charakterze sankcyjnym (Dz.U. poz. 1682 ze zm.). Są to np. również opłaty nazwane w ten sposób i wskazane przez ustawodawcę w rozporządzeniu Ministra Finansów z 7.07.2004 r. w sprawie wykazu opłat o charakterze sankcyjnym, a także określone w art. 36 ustawy z 14.03.1985 r. o Państwowej Inspekcji Sanitarnej (Dz.U. z 2015 r. poz. 1412 ze zm.).

<sup>10</sup> I. Czaja-Hliniak, *Pojęcie dopłaty jako instytucji prawnofinansowej* [w:] *System prawa finansowego*, t. 3, *Prawo daninowe*, red. L. Etel, Warszawa 2010, s. 902 i n.

<sup>11</sup> Pojęcie opłaty o charakterze publicznoprawnym ma charakter normatywny na gruncie art. 3 u.o.s.

<sup>12</sup> Dz.U. z 2016 r. poz. 758.

lizmowi<sup>13</sup>). Można różnicować świadczenia nazwane opłatami w oparciu o kryterium przedmiotu opłaty (za czynności urzędowe<sup>14</sup>, za usługi podmiotów publicznych<sup>15</sup>, za korzystanie w infrastruktury publicznej<sup>16</sup>, za korzystanie ze środowiska i przestrzeni publicznej<sup>17</sup>, za usługi podmiotów prywatnych<sup>18</sup>), beneficjenta opłaty (opłaty stanowiące dochód budżetu państwa<sup>19</sup>, budżetu jednostki samorządu terytorialnego<sup>20</sup>, dochód państwowych funduszy celowych<sup>21</sup>, dochód więcej niż jednego budżetu lub więcej niż jednego podmiotu publicznego<sup>22</sup>, dochód podmiotów prywatnych<sup>23</sup> lub innych podmiotów<sup>24</sup>), ze względu na kryterium decydujące o wysokości opłaty (opłaty, których wysokość kształtują tendencje rynkowe<sup>25</sup>, opłaty pobierane w wysokości ustalono-

<sup>13</sup> Dz.U. z 2016 r. poz. 487 ze zm.

<sup>14</sup> Na przykład opłata skarbowa, opłata za wydanie dokumentów paszportowych pobierana na podstawie ustawy z 13.07.2006 r. o dokumentach paszportowych.

<sup>15</sup> Na przykład opłata za pobyt w izbie wytrzeźwień pobierana na podstawie ustawy z 26.10.1982 r. o wychowaniu w trzeźwości i przeciwdziałaniu alkoholizmowi.

<sup>16</sup> Na przykład opłaty za korzystanie z przystanków komunikacyjnych pobierane na podstawie ustawy z 16.12.2010 r. o publicznym transporcie zbiorowym, Dz.U. z 2016 r. poz. 1867 ze zm.

<sup>17</sup> Opłaty pobierane na podstawie ustawy z 27.04.2001 r. – Prawo ochrony środowiska, Dz.U. z 2017 r. poz. 519.

<sup>18</sup> Na przykład opłaty za czynności radców prawnych pobierane na podstawie rozporządzenia Ministra Sprawiedliwości z 22.10.2015 r. w sprawie opłat za czynności radców prawnych, Dz.U. poz. 1804 ze zm.

<sup>19</sup> Na przykład opłaty lotnicze pobierane na podstawie ustawy z 3.07.2002 r. – Prawo lotnicze, Dz.U. z 2016 r. poz. 605 ze zm.

<sup>20</sup> Na przykład opłata skarbowa.

<sup>21</sup> Na przykład opłata ponoszona przez podmioty świadczące usługę będącą reklamą napojów alkoholowych, stanowiąca przychód państwowego funduszu celowego – Funduszu Zajęć Sportowych dla Uczniów pobierana na podstawie ustawy z 26.10.1982 r. o wychowaniu w trzeźwości i przeciwdziałaniu alkoholizmowi.

<sup>22</sup> Na przykład opłata za wydanie zezwoleń zagranicznych na wykonywanie międzynarodowego transportu drogowego rzeczy lub osób pobierana na podstawie ustawy z 6.09.2001 r. o transporcie drogowym (Dz.U. z 2016 r. poz. 1907 ze zm.), przekazywana w 50% na wyodrębniony rachunek bankowy Generalnej Dyrekcji Dróg Krajowych i Autostrad i w 50% do budżetu państwa.

<sup>23</sup> Na przykład opłaty pobierane przez banki za różne czynności na podstawie ustawy z 29.08.1997 r. – Prawo bankowe, Dz.U. z 2016 r. poz. 1988 ze zm.

<sup>24</sup> Na przykład opłaty związane z postępowaniem w sprawie wpisu na listę radców prawnych stanowią dochód samorządu zawodowego radców prawnych, o czym stanowi ustawa z 6.07.1982 r. o radcach prawnych, Dz.U. z 2016 r. poz. 233 ze zm.

<sup>25</sup> Na przykład opłata pobierana na podstawie art. 53 u.s.d.g. za udzielenie koncesji, ustalana w wyniku przetargu. Minimalna wysokość opłaty nie może być niższa niż

nej ryczałtowo przez ustawodawcę<sup>26</sup>, opłaty ustalane w oparciu o precyzyjnie określone parametry wskazane przez ustawodawcę<sup>27</sup>), opłaty stanowiące instrument realizacji celów różnych obszarów systemu prawa (np. opłaty bankowe, opłaty notarialne, opłaty z zakresu prawa ochrony środowiska). Wskazać również można opłaty celowe<sup>28</sup>, które są gromadzone z przeznaczeniem na określony cel wskazany w ustawie.

Jeśli przyjąć jedynie kryterium nazwy (a pozostawić poza zakresem oceny charakter prawny), całokształt regulacji prawnych w przedmiocie opłat tworzy kontekst systemowy dla analizy tych opłat, które są daninami publicznymi. Przyczynkiem do takich badań stanowią regulacje prawne w przedmiocie danin publicznych. W Konstytucji RP, gdzie mowa o zasadach gromadzenia danin publicznych, ustawodawca nie wskazuje wprowadzić opłaty jako kategorii danin, dopuszcza jednak istnienie innych niż podatki danin publicznych (w art. 217 Konstytucji RP wskazana jest ogólna kategoria „podatki i inne daniny publiczne”). W Konstytucji o opłatach w kontekście danin publicznych mowa jest jedynie w art. 168, gdzie ustawodawca gwarantuje jednostkom samorządu terytorialnego prawo do ustalania wysokości opłat lokalnych w zakresie określonym w ustawie. Z normatywnego punktu widzenia kluczowe znaczenie dla badań nad opłatami w kontekście problematyki danin publicznych ma art. 5 ust. 2 pkt 1 u.f.p. Tam opłaty zostały wy-

---

opłata skarbową lub inną opłatą o charakterze publicznoprawnym przewidziana w odrębnych przepisach za udzielenie koncesji.

<sup>26</sup> Na przykład opłata skarbową.

<sup>27</sup> Na przykład opłaty pobierane na podstawie art. 75 ustawy z 25.08.2006 r. o bezpieczeństwie żywności i żywienia, Dz.U. z 2017 r. poz. 149 ze zm. Opłaty te uwzględniają koszty związane z czynnościami wykonywanymi w ramach urzędowych kontroli żywności przeprowadzanych przez Państwową Inspekcję Sanitarną. Inny przykład stanowią opłaty za czynności podejmowane w ramach badań jakościowych, uwzględniające w szczególności nakład środków związanych z badaniem oraz rodzaj produktu poddanego badaniu pobierane na podstawie art. 22 ustawy z 6.09.2001 r. – Prawo farmaceutyczne, Dz.U. z 2016 r. poz. 2142 ze zm.

<sup>28</sup> Na przykład opłata za wydanie zezwolenia na wykonywanie przewozu regulowanego pobierana na podstawie ustawy z 6.09.2001 r. o transporcie drogowym. Generalny Dyrektor Dróg Krajowych i Autostrad przekazuje ją na rachunek Krajowego Funduszu Drogowego z przeznaczeniem na budowę i utrzymanie dróg krajowych oraz na potrzeby gromadzenia danych o drogach publicznych i sporządzania informacji o sieci dróg publicznych, jak również na poprawę bezpieczeństwa ruchu drogowego i budowy autostrad.

mienione jako kategoria danin publicznych, a także dochodów i środków publicznych. Termin „opłata” w tym przepisie nie został doprecyzowany w żaden sposób, np. jako opłata publiczna czy opłata o charakterze publicznym (publicznoprawnym). Jeśli ograniczyć się jedynie do wykładni językowej, można byłoby błędnie przyjąć, że każda opłata jest daniną publiczną. Taka zaś kwalifikacja świadczenia pieniężnego pociąga za sobą określone konsekwencje związane z zasadami gromadzenia i wydatkowania środków publicznych. Tymczasem, jak wiadomo, wśród świadczeń nazwanych opłatami wyodrębnić należy te, które spełniają kryteria danin publicznych, i tylko do tych spośród nich mają zastosowanie zasady właściwe dla danin publicznych.

Zaliczenie opłat do danin publicznych zbliża je do podatków nie tylko pod względem ich miejsca w strukturze środków publicznych, ale również (jeśli nie przede wszystkim) pod względem koncepcji stosunku prawnego i realizacji obowiązków i uprawnień z niego wynikających. Ustawodawca dał wyraz tym podobieństwom w ogólnym prawie podatkowym. Określając zakres zastosowania ustawy z 29.08.1997 r. – Ordynacja podatkowa<sup>29</sup>, w jej art. 2 § 1 wskazał, że przepisy tej ustawy stosuje się do opłat, do których ustalenia lub określenia uprawnione są organy podatkowe (pkt 1), opłaty skarbowej oraz opłat, o których mowa w przepisach o podatkach i opłatach lokalnych, a jeśli odrębne przepisy nie stanowią inaczej, przepisy działu III stosuje się również do opłat, do których ustalenia lub określenia uprawnione są organy inne niż organy podatkowe (przysługują im wówczas uprawnienia organów podatkowych) (art. 2 § 2 i 3 o.p.)<sup>30</sup>. Ponadto ilekroć w Ordynacji podatkowej jest mowa o podatkach, rozumie się przez to również opłaty (art. 3 pkt 3 lit. c o.p.). Takie zrównanie podatku i opłaty ma oczywiście zastosowanie jedynie na potrzeby Ordynacji podatkowej.

Ta pozornie dość obszernie uregulowana koncepcja odpowiedniego stosowania przepisów z zakresu zobowiązań i postępowania podatko-

<sup>29</sup> Dz.U. z 2017 r. poz. 201 ze zm.

<sup>30</sup> Na ten temat szerzej A. Huchla, *Świadczenia, do których stosuje się Ordynację podatkową* [w:] *Księga jubileuszowa Profesora Marka Mazurkiewicza. Studia z dziedziny prawa finansowego, prawa konstytucyjnego i ochrony środowiska*, red. R. Mastalski, Wrocław 2001, s. 264.

wego do opłat nie eliminuje wątpliwości w tym zakresie. Przepisy te przede wszystkim różnicują opłaty po względem zasad stosowania przepisów Ordynacji podatkowej. Odrębnie traktują one opłatę skarbową oraz opłaty uregulowane w ustawie z 12.01.1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych<sup>31</sup>, odrębną kategorię stanowią opłaty, do których ustalania lub określania uprawnione są organy podatkowe, jeszcze inną kategorię stanowią opłaty, do których ustalenia lub określenia uprawnione są inne organy, ale tylko wówczas, gdy odrębne przepisy nie stanowią inaczej. Rozwiązanie to przede wszystkim dowodzi zróżnicowania koncepcji opłat. Wyraźnie wyodrębnione są: opłata skarbową i opłaty lokalne (przy czym tym opłatom przypisuje się jednak charakter podatkowy), opłaty ustalane lub określone przez organy podatkowe, opłaty ustalane lub określone przez inne organy, do których zastosowanie mają przepisy działu III o.p., opłaty ustalane lub określone przez inne organy, do których zastosowanie mają inne przepisy. Takie opłaty stanowią więc kolejne, odrębne kategorie. Te bowiem przepisy, zwłaszcza w przypadku danin o niejednoznacznym charakterze prawnym, stanowią podstawę zastosowania przepisów Ordynacji podatkowej<sup>32</sup> lub też mogą wprowadzać odrębny od Ordynacji podatkowej reżim prawny. Zauważyć ponadto trzeba, że nie wszystkie opłaty są ustalane lub określone przez jakiegokolwiek organy, a ich wysokość wprost wynika z przepisów ustawy<sup>33</sup>. Stanowią więc one jeszcze inną kategorię opłat – o niejednoznacznym charakterze prawnym.

Ogólny wniosek wynikający z przepisów Ordynacji podatkowej jest więc taki, że opłaty stanowiące daninę publiczną są zróżnicowane co najmniej w zakresie procedury, zasad ustalania lub określania i właściwych organów. Jedynie do części z nich mają zastosowanie przepisy Ordynacji podatkowej, w pozostałym zakresie właściwe są przepisy odrębnych ustaw. Wskazówką interpretacyjną w tej kwestii jest właściwość organów w przedmiocie ustalenia lub określenia tych opłat. Odnosi się ona jednak tylko do tych świadczeń nazwanych opłatą, które

<sup>31</sup> Dz.U. z 2016 r. poz. 716 ze zm.

<sup>32</sup> Tak też B. Brzeziński, M. Kalinowski, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Toruń 2007, s. 17.

<sup>33</sup> C. Kosikowski [w:] C. Kosikowski, L. Etel, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2013, s. 35.

można zaliczyć do danin publicznych. Z racji braku definicji takiej opłaty ustalenia w powyższym zakresie mogą być trudne<sup>34</sup>, zwłaszcza że zgodnie z art. 2 § 4 o.p. przepisów Ordynacji podatkowej nie stosuje się do świadczeń pieniężnych wynikających ze stosunków cywilnoprawnych. Wiele spośród takich świadczeń jest zaś nazywane właśnie opłatami.

Wymienione regulacje prawne mają zasadnicze znaczenie jeśli idzie o miejsce opłat (jako „zbiorczej” kategorii danin publicznych) w polskim porządku prawnym. Podobną rolę odgrywają również inne – nieliczne – przepisy, które jednak mają węższy zakres zastosowania ze względu na to, że chociaż odnoszą się wprawdzie do pewnej większej kategorii opłat, a nie do jednej opłaty wskazanej z nazwy, niemniej jednak nie dotyczą one wszystkich opłat zaliczanych do danin publicznych. Tytułem przykładu wskazać można art. 11 ust. 1 pkt 5<sup>35</sup> ustawy z 7.10.1992 r. o regionalnych izbach obrachunkowych<sup>36</sup>, w którym mowa jest o opłatach lokalnych, do których mają zastosowanie przepisy Ordynacji podatkowej.

W zakresie opłat stanowiących daniny publiczne dominują regulacje o charakterze szczegółowym, a więc takie, które dotyczą wyodrębnionej opłaty. Tak naprawdę więc to te właśnie regulacje w przedmiocie poszczególnych opłat stanowią podstawę do rekonstrukcji koncepcji opłaty w polskim porządku prawnym. W przypadku opłat jako kategorii daniny publicznych widać więc odmienną prawidłowość, niż ma to miejsce w przypadku podatków. Brak jest ogólnej normatywnej koncepcji opłaty zawartej w przepisach stanowiących regulację poświęconą wyłącznie opłatom, analogiczną do tej w przedmiocie podatków. Koncepcja tej podstawowej daniny publicznej jest kompleksowa i obejmuje m.in.: definicję normatywną określającą cechy prawne po-

<sup>34</sup> A. Huchla, *Niepodatkowe należności budżetowe w ustawie o finansach publicznych i w ordynacji podatkowej* [w:] *Instytucje prawnofinansowe w warunkach kryzysu gospodarczego*, red. W. Miemieć, K. Sawicka, Warszawa 2014, s. 258.

<sup>35</sup> W zakresie działalności nadzorczej właściwość rzeczowa regionalnych izb obrachunkowych obejmuje uchwały i zarządzenia podejmowane przez organy jednostek samorządu terytorialnego w sprawach podatków i opłat lokalnych, do których mają zastosowanie przepisy ustawy – Ordynacja podatkowa.

<sup>36</sup> Dz.U. z 2016 r. poz. 561.



datku, elementy konstrukcji prawnej, pojęcie obowiązku i zobowiązania podatkowego, konstrukcję stosunku zobowiązaniowego, procedurę realizacji tego zobowiązania i inne istotne kwestie. Towarzyszy temu również jednolite nazewnictwo, takie jak podatnik, obowiązek podatkowy itp. Oczywiście ogólna klasyfikacja opłat jako danin publicznych stanowi podstawę do odpowiedniego stosowania do nich niektórych przepisów dotyczących podatków (przede wszystkim zasad wynikających z art. 217 Konstytucji RP oraz przepisów Ordynacji podatkowej). Niemniej jednak częsty brak zgodności nazwy „opłata” nadanej świadczeniom pieniężnym z ich charakterem prawnym powoduje, że wciąż trudne jest (w większości wymaga to złożonych zabiegów interpretacyjnych) odpowiednie stosowanie tych przepisów. Kwestie wątpliwe w tym zakresie rozwiązywane są w praktyce i doktrynie w odniesieniu do poszczególnych kategorii opłat. Trudno zaś mówić o obszernych, kompleksowych rozwiązaniach systemowych w tym zakresie. W konsekwencji również brak jest jednolitego, ugruntowanego w doktrynie nazewnictwa stosowanego w odniesieniu do opłat, zwłaszcza w zakresie opisu treści stosunku prawnego stanowiącego podstawę ich poboru.

Ocena systemu podatkowego (poszczególnych podatków) możliwa jest więc z perspektywy pojęcia i ogólnej koncepcji normatywnej podatku. Inaczej (odwrotnie) jest w przypadku opłat. Ocena ich miejsca w strukturze danin publicznych możliwa jest jedynie poprzez analizę regulacji szczegółowych w przedmiocie poszczególnych opłat. Co więcej, jedynie poprzez analizę regulacji szczegółowych w przedmiocie opłat możliwe jest budowanie koncepcji ogólnej opłaty w polskim porządku prawnym. Z racji braku definicji i spójnej koncepcji opłat w polskim porządku prawnym badania w tym zakresie są konieczne w odniesieniu do każdej odrębnej opłaty. Na tej podstawie możliwe jest wskazanie pewnych typów opłat oraz dokonanie uogólnień pozwalających na syntezę cech opłat odróżniających je od podatków i definiujących ich istotę<sup>37</sup>. Badania o charakterze szczegółowym nad poszczególnymi opłatami stanowią zatem podstawę do budowania ogólnej koncepcji opłaty w polskim porządku prawnym. Wkład w realizację takiego za-

<sup>37</sup> Podobne poglądy w odniesieniu do niemieckiego porządku prawnego formuluje doktryna niemiecka, w tym np. F. Kirchhoff, *Die Höhe der Gebühr. Grundlagen der Gebührenbemessung*, Berlin 1981, s. 15–16 i 27.

łożenia mają stanowić badania nad opłatą skarbową podjęte w niniejszej monografii. Wyrazem tego jest drugie założenie badawcze pracy oraz jej cele natury ogólnej.

Stan prawodawstwa w przedmiocie opłat generuje następujące problemy. Jest to przede wszystkim brak definicji normatywnej opłaty jako kategorii danin publicznych. Brak jest również porządku terminologicznego pozwalającego na rozgraniczenie na poziomie nazewnictwa opłat należących do danin publicznych i opłat będących świadczeniami w obrocie prywatnym. Byłoby to możliwe gdyby opłaty zaliczane do danin publicznych dookreślane były jednakowo poprzez wskazanie ich publicznego (publicznoprawnego) charakteru. Brak również konsekwencji prawodawcy w nazywaniu danin publicznych adekwatnie do ich charakteru prawnego. Wskazać można wiele przykładów danin, którym nadane zostały nazwy niezgodne z ich rzeczywistym charakterem prawnym, dotyczy to zwłaszcza podatków nazwanych opłatami. Tendencję w tym zakresie trudno jest traktować wyłącznie jako niedbałość legislacyjną. Przyjmuje się bowiem, że z racji bardziej pozytywnego (niż ma to miejsce w przypadku podatków) odbioru społecznego danin nazwanych opłatami prawodawca nakłada obowiązki publicznoprawne z tytułu opłat nie zawsze posługując się nazewnictwem zgodnym z ich charakterem prawnym. W doktrynie zauważa się, że „waga czynnika psychologicznego, pod wpływem którego, w pewnym stopniu, znajdują się opłaty budżetowe, jest dość istotna, albowiem opłata w odczuciu społecznym wydaje się (często iluzorycznie) mniejszym ciężarem finansowym niż podatek”<sup>38</sup>. Przyjmuje się więc, że konieczność uiszczenia opłaty może wywołać mniej oporów ze strony podmiotów zobowiązanych do jej ponoszenia, a zastosowanie dla świadczenia pieniężnego nazwy wpływającej odpowiednio na psychikę człowieka stanowi środek do bezkonfliktowego osiągnięcia celów polityki finansowej państwa<sup>39</sup>. Tendencje w tej kwestii nasilają się zwłaszcza w okresach zwiększających się potrzeb wydatkowych państwa. Zjawisko to jest dość powszechne i nie dotyczy jedynie polskiego prawodawcy.

<sup>38</sup> J. Gliniecka, *Funkcje opłat w polskim systemie budżetowym*, SP 1987/2, s. 189–190.

<sup>39</sup> J. Gliniecka, *Funkcje...*, s. 189–190.

Stan prawodawstwa w przedmiocie opłat decyduje o tym, że dużego znaczenia nabiera dorobek doktryny prawa w tym zakresie. Pełni on istotną rolę uzupełniającą w analizie struktury i cech opłat w polskim porządku prawnym. Dorobek doktryny w przedmiocie opłat ma zróżnicowany charakter. Obejmuje poglądy teoretyczne na temat istoty opłaty i postulaty, jaka powinna być koncepcja opłat w polskim porządku prawnym. Inny nurt stanowią zaś badania w przedmiocie tego, jaki jest system opłat. Badania te są prowadzone na podstawie analizy opłat pobieranych w państwie w danym czasie. Wnioski wynikające z takiej analizy stanowią wiarygodną podstawę do formułowania postulatów *de lege lata* i *de lege ferenda* w tym zakresie. Rozważania te powinny również zmierzać do pewnych uogólnień i do poszukiwania generalnych tendencji i wzorcowej (dominującej) koncepcji opłaty jako punktu odniesienia dla rewizji wszelkich opłat. Taki właśnie cel i charakter mają podjęte badania nad opłatą skarbową.

Stan prawodawstwa determinuje kierunki badań nad opłatami. Pierwszy kierunek badań mieści się w szerszej problematyce badawczej dotyczącej danin publicznych jako przedmiotu regulacji konstytucyjnych. Drugi nurt badań dotyczy opłat w ogólności jako kategorii danin publicznych. Trzeci nurt stanowią zaś badania szczegółowe poświęcone konstrukcji i charakterowi prawnemu poszczególnych opłat.

W ramach pierwszego z wymienionych kierunków badań przedmiot rozważań stanowią daniny publiczne na gruncie Konstytucji RP<sup>40</sup>. Daniny analizowane są tam w szerszym kontekście ciężarów i świadczeń publicznych oraz władztwa daninowego państwa. Przedmiotem tych badań są przy tym daniny publiczne rozumiane jako pewna zbiorcza kategoria świadczeń publicznych. Badania te stanowią wkład w rozwój teorii opłat w polskiej doktrynie w zakresie cech konstytucyjnych wszystkich danin, a więc również opłat<sup>41</sup>. Ten nurt badawczy w zdecy-

---

<sup>40</sup> A. Bień-Kacała, *Pojęcie danin publicznych w świetle konstytucji RP z 1997 r. Próba definicji ekstensywnej* [w:] *Księga jubileuszowa Profesora Tadeusza Jasudowicza*, red. J. Białocerkiewicz, M. Balcerzak, A. Czeczko-Durlak, Toruń 2004; A. Bień-Kacała, *Zasada władztwa daninowego w Konstytucji RP z 1997 r.*, Toruń 2005.

<sup>41</sup> Na temat cech konstytucyjnych wszystkich danin publicznych, które stanowią punkt wyjścia do badań nad naturą i odrębnościami poszczególnych kategorii danin,

dowanie mniejszym stopniu skupia się na cechach poszczególnych kategorii danin, cechy opłat traktując wręcz marginalnie. Przedmiotowe badania przede wszystkim wnoszą do teorii opłat ustalenie o charakterze podstawowym, a mianowicie, że wśród danin publicznych mieszczą się również opłaty<sup>42</sup>. Marginalnie potraktować należy więc poglądy odrębne, wykluczające opłaty z katalogu danin publicznych. Przypuszczać można, że stanowią one konsekwencję braku spójnej koncepcji opłat pozwalającej na ich wyodrębnienie względem tak samo nazwanych świadczeń wynikających ze stosunków z zakresu prawa prywatnego<sup>43</sup>.

Opłata jako danina publiczna mieści się w kategorii „innych danin publicznych”, o których mowa w art. 217 Konstytucji RP<sup>44</sup>, dlatego

---

zob. D. Antonów, *Cechy danin publicznych w polskim systemie prawa*, AUMCS, Sectio G Ius 2016/63/1.

<sup>42</sup> W ten sposób opłaty publiczne są powszechnie klasyfikowane zarówno w doktrynie prawa daninowego, jak i w doktrynie prawa konstytucyjnego, tak np. A. Bień-Kacała, *Zasada...*, s. 138.

<sup>43</sup> W doktrynie odnaleźć można jednak również pogląd odrębny, zgodnie z którym daniny publiczne są „klasycznym ciężarem nakładanym na gospodarstwa domowe i przedsiębiorstwa. Ich główną cechą jest to, że podmiot ponoszący ciężar daniny publicznej nie otrzymuje w zamian żadnego bezpośredniego świadczenia (korzyści). Typową daniną publiczną jest podatek, akcyza, cło itp.” Opłaty zaś zalicza się do pozostałych dochodów publicznych, z tym zastrzeżeniem, że część opłat można byłoby przenieść do kategorii danin publicznych, zwłaszcza te opłaty, które są ukrytą formą podatku. Dla opłat jest przy tym charakterystyczne to, że towarzyszy im jakieś świadczenie ze strony władzy publicznej. W zależności od rodzaju opłaty zawiera ona elementy daniny (ciężaru publicznego) albo jest ceną za świadczone usługi. Tak S. Owsiak, *Finanse publiczne. Teoria i praktyka*, Warszawa 2001, s. 153–154. Podobny pogląd zakłada, że opłaty nie należą do kategorii danin publicznych, a uzasadniany jest tym, że nie wynikają one z ustawy podatkowej, nie są świadczeniem bezwzględnym, ponieważ wzajemnie jest świadczona swoista usługa publiczna, oraz to, że opłata wprawdzie przypomina podatek, ale różni ją od niego odpłatność, co nie przesądza o zakwalifikowaniu jej jako daniny publicznej. Tak W. Sokolewicz [w:] *Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz*, red. L. Garlicki, t. 4, Warszawa 2009, s. 33. Jest to pogląd dyskusyjny, zwłaszcza w zakresie twierdzenia, że opłaty nie wynikają z ustaw daninowych, co wynika ze sposobu pojmowania istoty ustawy podatkowej, a także w zakresie twierdzenia, iż opłaty nie mają bezwzględnego charakteru. Polemikę w tym zakresie prowadzi np. A. Krzywoń, *Podatki i inne daniny publiczne w Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej*, Warszawa 2011, s. 51–52.

<sup>44</sup> Tak np. T. Dębowska-Romanowska, *Prawo finansowe. Część konstytucyjna wraz z częścią ogólną*, Warszawa 2010, s. 137.

przyjmuje się, że cechy opłaty bazują na cechach podatków<sup>45</sup>. Podatek jest jedną, ale nie jedyną, daniną publiczną, ma on jednak podstawowe znaczenie i jego budowa stanowi wzorzec dla innych rodzajów danin<sup>46</sup>. W oparciu o założenie, że opłaty jako „inne daniny publiczne” są wzorowane na podstawowej daninie publicznej – podatku, przypisuje się im większość jego cech. Definiuje się je mianowicie jako świadczenia pieniężne o charakterze przymusowym, bezzwrotnym, jednostronnie ustalonym, pobierane na rzecz podmiotu publicznoprawnego. Jako cechą odróżniającą je od podatków wskazuje się zaś odpłatność<sup>47</sup> lub wzajemność (związek przyczynowo-skutkowy pomiędzy wniesieniem daniny a dokonaniem czynności przez państwo)<sup>48</sup>. Sam fakt zakwalifikowania opłat do kategorii „innych danin publicznych” stanowi o ich wyodrębnieniu względem podatków. Odpłatność opłat jest zaś tą cechą, która decyduje o takim ich wyodrębnieniu. Ta cecha jest nadawana opłatom w związku z podstawową, najistotniejszą klasyfikacją danin w oparciu o kryterium odpłatności<sup>49</sup>. Podkreśla się przy tym, że o ile istnieją daniny, które różni od podatków swoista „wzajemność” lub nawet częściowo ekwiwalentny charakter, to jednak cech tych nie można rozumieć tak, jak w prawie prywatnym<sup>50</sup>.

W rozważaniach ogólnych nad daninami publicznymi w świetle Konstytucji RP kategorię publiczną podkreśla się ponadto potrzebę oceny daniny z punktu widzenia jej charakteru prawnego, a nie nadanej im nazwy. Przyjmuje się, że bez względu na nazwę świadczenie pieniężne jest podatkiem w rozumieniu przepisów art. 84 i 217 Konstytucji RP, jeśli posiada cechy nieodpłatności, przymusowości i bezzwrotności, ma

---

<sup>45</sup> A. Bień-Kacała, *Zasada...*, s. 141; J. Oniszczyk, *Podatki i inne daniny w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego*, Warszawa 2001, s. 16; A. Krzywoń, *Podatki i inne daniny publiczne w Konstytucji...*, s. 45.

<sup>46</sup> T. Dębowska-Romanowska, *Prawo finansowe...*, s. 129.

<sup>47</sup> Tak np.: A. Krzywoń, *Podatki i inne daniny publiczne w Konstytucji...*, s. 45; J. Oniszczyk, *Podatki...*, s. 16; W. Nykiel, A. Miriański [w:] *Konstytucja RP*, t. 2, *Komentarz: art. 87–243*, red. M. Safjan, L. Bosek, Warszawa 2016, s. 1487.

<sup>48</sup> T. Dębowska-Romanowska, *Prawo finansowe...*, s. 138.

<sup>49</sup> A. Bień-Kacała, *Zasada...*, s. 130; E. Juchniewicz, *Pojęcie podatku jako jeden z głównych elementów konstytucyjnych przepisów podatkowych* [w:] *Konstytucyjne uwarunkowania tworzenia i stosowania prawa finansowego i podatkowego*, red. P.J. Lewkowicz, J. Stankiewicz, Białystok 2010, s. 121.

<sup>50</sup> T. Dębowska-Romanowska, *Prawo finansowe...*, s. 138.

charakter pieniężny oraz jest pobierane przez państwo w celu wykonania zadań publicznych. A zatem podatkiem jest wiele danin, które nazwane są przez ustawodawcę opłatą, ale nie wiążą się w rzeczywistości ze świadczeniem wzajemnym ze strony władzy publicznej<sup>51</sup>. Powyższe spostrzeżenia stanowią podstawę pierwszego założenia badawczego niniejszej pracy.

Zaliczenie opłat do kategorii „innych danin publicznych” w rozumieniu art. 84 i 217 Konstytucji RP skutkuje nie tylko tym, że opłatom przypisuje się większość cech podatku. Dalszą konsekwencją tej swoistej „analogii” jest to, że wszelkie standardy konstytucyjne tworzenia i stosowania prawa podatkowego dotyczą odpowiednio również przepisów z zakresu opłat. Oznacza to powszechny obowiązek (ciążący na każdym w rozumieniu art. 84 Konstytucji RP<sup>52</sup>) ponoszenia opłat stanowiących daninę publiczną nałożonych w drodze ustawy, w której uregulowane powinny być wszystkie elementy ich konstrukcji prawnej (w rozumieniu art. 217 Konstytucji RP). Z istoty władztwa daninowego państwa wynika ponadto podstawowy dla wszystkich danin publicznych cel opłat – a więc cel fiskalny<sup>53</sup>.

Badania nad naturą danin publicznych prowadzone w obszarze doktryny prawa konstytucyjnego stanowią istotny wkład w badania nad opłatami. Ich rola ogranicza się wprawdzie jedynie do jednoznacznego umiejscowienia opłat wśród danin publicznych, niemniej jednak taka ich kwalifikacja jest podstawą dla wszelkich badań nad odpłatnymi świadczeniami pieniężnymi stanowiącymi przedmiot regulacji prawnej. Nakazuje ona mianowicie ich weryfikację w celu wskazania tych spośród nich, które są opłatą stanowiącą daninę publiczną, i ich wy-

<sup>51</sup> A. Krzywoń, *Podatki i inne daniny publiczne – podstawowe pojęcia konstytucyjne*, ZNSA 2011/2, s. 47.

<sup>52</sup> Na temat obowiązków w przedmiocie podatków i innych danin publicznych wynikających z tego przepisu oraz o obowiązku z tytułu opłaty jako o świadczeniu z art. 84 Konstytucji zob.: T. Dębowska-Romanowska, *Prawo finansowe. Część konstytucyjna wraz z częścią ogólną*, Warszawa 2010, s. 123 i n.; B. Banaszak, *Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz*, Warszawa 2012, s. 489.

<sup>53</sup> Szerzej o obowiązku utrzymania państwa w kontekście danin publicznych: T. Dębowska-Romanowska, *Prawo finansowe...*, s. 138 i n.; T. Dębowska-Romanowska, T. Nowak [w:] *Konstytucja RP*, t. 1, *Komentarz: art. 1–86*, red. M. Safjan, L. Bosek, Warszawa 2016, s. 1878 i n.

odrębnienie spośród innych świadczeń również nazwanych opłatą. Potrzebę takiego wyodrębnienia uzasadnia konieczność zachowania odrębnych zasad tworzenia i stosowania prawa w przedmiocie opłat stanowiących daninę publiczną właściwych dla wszystkich danin.

Podsumowując, należy podkreślić, że regulacje konstytucyjne oraz poglądy nauki prawa ukształtowane na ich podstawie wnoszą w koncepcję opłaty w polskim porządku prawnym zespół cech konstytutywnych dla wszystkich danin, a więc również zespół cech konstytutywnych opłat stanowiących daniny publiczne (na płaszczyźnie konstytucyjnej opłaty publiczne traktowane są więc w tych samych kategoriach, co pozostałe daniny publiczne)<sup>54</sup>. Są to te cechy, które stanowią podstawę weryfikacji wszelkich świadczeń nazwanych przez prawodawcę polskiego opłatami i wyodrębnienia wśród nich tych, które są odpłatnymi daninami publicznymi nazywanymi w doktrynie opłatami publicznymi. Ponadto przesądzają one o wyłączności ustawowej (z zachowaniem uprawnień jednostek samorządu terytorialnego wynikających z art. 168 Konstytucji RP) tworzenia prawa w przedmiocie opłat, elementach konstrukcji prawnej opłat oraz ich celu fiskalnym. Stanowią więc one o naturze daninowej tych świadczeń pieniężnych o charakterze odpłatnym.

Drugi nurt badań nad opłatami publicznymi ma szerszy zakres. Koncentruje się on wyłącznie na cechach konstytutywnych opłat, zaś jedynie przypadkowych dla danin publicznych w ogólności. Badania te można zatem potraktować jako bardziej szczegółowe względem tych dotyczących danin publicznych na gruncie Konstytucji RP, ale nadal jako badania ogólne względem trzeciego nurtu badawczego, dotyczącego poszczególnych opłat. Można stwierdzić, że badania te mają zróżnicowany charakter. Wyodrębnić można mianowicie rozważania *stricte* teoretyczne nad naturą opłat jako danin odpłatnych (w tym zakresie doktryna polska korzysta często z dorobku doktryny niemieckiej)<sup>55</sup>,

<sup>54</sup> C. Kosikowski, *Naprawa finansów publicznych w Polsce (przyczyny, metodologia, kierunki i propozycje)*, Białystok 2011, s. 313.

<sup>55</sup> Przede wszystkim L. Adam, *Podatki i opłaty w kapitalizmie*, Warszawa 1962.

prowadzone w oderwaniu od obowiązujących regulacji prawnych w polskim porządku prawnym lub z ich niewielkim uwzględnieniem<sup>56</sup>.

Wyróżnić również należy w tym zakresie dorobek polskiej doktryny ukształtowany w realiach już nieobowiązującego porządku prawnego i w innych realiach ustrojowych. Opracowania teoretyczne z tego okresu stanowią jednak fundament polskiej teorii opłat i z pominięciem ich fragmentów dotyczących odmiennych realiów ustrojowych i prawnych pozostają nadal aktualne i stanowić mogą teoretyczny punkt wyjścia do oceny obecnie obowiązującego porządku prawnego<sup>57</sup>. Badania te koncentrują się na istocie opłat w ogólności, zaś cechy (konstrukcja, cele itp.) poszczególnych opłat służą jedynie jako przykład pewnych prawidłowości czy tendencji. Pewną prawidłowością jest również to, że badania te w przeważającej mierze poświęcone są ocenie opłat z perspektywy „daninowej”, a więc poszukiwaniu ich cech jako daniny publicznej. Rządziej zaś stanowią one przedmiot badań w kontekście ich znaczenia jako środków publicznych (zasad ich gromadzenia i wydatkowania oraz znaczenia jako dochodów budżetu państwa i budżetów jednostek samorządu terytorialnego). Tu kwestie dotyczące opłat są w zasadzie wzmiankowane przy okazji problematyki środków publicz-

---

<sup>56</sup> Takie podejście do badań nad opłatami wydaje się nawiązywać do założeń przyjmowanych również współcześnie, że regulacje ustawowe w przedmiocie danin publicznych „mogą jedynie wprowadzać daniny poprzez wskazanie ich relewantnych cech. Wyznaczniki te konstruowane są przez naukę, a nie ustawodawcę. Legiślator może co najwyżej prowadzić działalność sankcjonującą w stosunku do pojęć, tworząc ich definicje legalne. Charakter prawny danin został ustalony na przestrzeni wieków. Działalność legiślacyjna oczywiście wpływa na ich kształt. Niemniej jednak o tym, czy mamy do czynienia z daniną publiczną, decydują jej cechy, a nie zamiysł ustawodawcy. Może on przecież użyć nazwy nieadekwatnej do rodzaju świadczenia, co nie oznacza, że zmienia jednocześnie jego cechy” – A. Bień-Kacała, *Pojęcie...*, s. 58.

<sup>57</sup> L. Adam, *Podatki...*; J. Jaśkiewiczowa, *Elementy podatkowe opłat publicznych w Polsce* [w:] *Studia podatkowe i budżetowe*, red. Z. Jaśkiewicz, Toruń 1964; M. Mazurkiewicz, *Oplaty i kary pieniężne w systemie ochrony środowiska Polsce (struktura prawna i funkcje)*, AUWr nr 932, Prawo nr 155, Wrocław 1986; J. Gliniecka, *Oplaty publiczne w Polsce. Analiza prawna i funkcjonalna*, Bydgoszcz–Gdańsk 2007; B. Draniewicz, *Oплата produktowa*, Warszawa 2009. Obszernie na temat historycznego rozwoju dochodów z opłat oraz o instytucji opłaty w świetle nauki o finansach: Z. Fedorowicz, *Instytucje finansowe*, Warszawa 1965, s. 194 i n.; L. Adam, M. Mazurkiewicz [w:] *System instytucji prawno-finansowych PRL*, red. M. Weralski, t. 3, Ossolineum 1985, s. 465.



nych i zasad ich wydatkowania<sup>58</sup>. Klasyfikacja opłat jako dochodów publicznych i – szerzej – środków publicznych ponownie podkreśla ich przymusowy charakter<sup>59</sup>, pobór w oparciu o władcze metody (inaczej niż ma to miejsce w przypadku świadczeń prywatnych)<sup>60</sup>, a także szczególny reżim zarządzania<sup>61</sup>.

Charakterystyczne dla tego nurtu badawczego jest również wykreowanie i wprowadzenie do języka prawniczego nazwy „opłata publiczna”<sup>62</sup>. Prawodawca, na co już zwrócono uwagę wcześniej, posługuje się jedynie nazwą „opłata” (ewentualnie doprecyzowując takie świadczenie poprzez jego nazwę własną – np. opłata skarbowa, lub w inny sposób je dookreślając – np. opłaty lokalne, opłaty administracyjne), bez wskazania literalnego (wynikającego z nazwy) określenia jej przynależności do kategorii danin publicznych. Podobnie w doktrynie prawa konstytucyjnego mowa jest w kontekście ciężarów i świadczeń publicznych o opłatach (bez doprecyzowania ich charakteru). W badaniach ukie-

---

<sup>58</sup> Na ten temat z perspektywy zasad gromadzenia i wydatkowania środków publicznych zob. np.: J. Gliniecka, *W kwestii opłat publicznych jako elementu systemu dochodów samorządowych* [w:] *W kręgu prawa podatkowego i finansów publicznych. Księga dedykowana profesorowi Cezaremu Kosikowskiemu w 40-lecie pracy naukowej*, red. H. Dzwonkowski, J. Gluchowski, A. Pomorska, J. Szołno-Koguc, Lublin 2005, s. 123 i n.; D. Handor, *Wpływy do budżetów lokalnych z tytułu opłat*, „Wspólnota” 1999/17; A. Świrski, *Opłata skarbowa jako źródło dochodów gmin*, „Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Przyrodniczo-Humanistycznego w Siedlcach”, Seria Administracja i Zarządzanie 2013/96; K. Stefańska, M. Kiciński, *Zróżnicowanie opłat za odpady komunalne w wybranych gminach w Polsce po wejściu w życie ustawy o odpadach*, „Logistyka” 2015/2; D. Antonów, *Opłata skarbowa jako dochód własny gminy* [w:] *Prawo i administracja dla regionu*, red. P. Borszowski, R. Kowalczyk, nr 1, Wałbrzych 2014; M. Będzieszak, *Opłaty w budżetach miast na prawach powiatów w Polsce – dodatkowe obciążenia społeczności lokalnej czy instrument równoważenia budżetów*, „Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu” 2015/404; M. Będzieszak, *Opłaty jako źródło finansowania wybranych zadań publicznych – istota i konsekwencje*, „Studia i Prace Kolegium Zarządzania i Finansów. Zeszyty Naukowe” 2014/137.

<sup>59</sup> Tak np. Z. Ofiarski [w:] M. Karlikowska, W. Miemiec, Z. Ofiarski, K. Sawicka, *Ustawa o finansach publicznych. Komentarz*, Wrocław 2010, s. 25.

<sup>60</sup> Tak np. C. Kosikowski, *Nowa ustawa o finansach publicznych. Komentarz*, Warszawa 2010, s. 42.

<sup>61</sup> Tak np. C. Kosikowski, *Nowa...*, s. 43.

<sup>62</sup> W starszych opracowaniach również „opłata państwowa”. Tak np. J. Jaśkiewiczowa, Z. Jaśkiewicz, *Zarys nauki finansów publicznych*, Warszawa 1968, s. 134.

runkowanych bezpośrednio na charakter opłat stosowane jest często określenie „opłaty publiczne”<sup>63</sup>. Również w dalszych rozważaniach posłużono się w niektórych miejscach takim określeniem jako skrótem na określenie przynależności opłaty do danin publicznych.

Inną powszechną refleksją jest stwierdzenie, że opłaty stanowią najbardziej zróżnicowaną kategorię danin, generującą najwięcej wątpliwości natury teoretycznej<sup>64</sup>.

Zasadniczy wkład powyższych badań w koncepcję opłaty w polskiej doktrynie stanowią próby budowania definicji doktrynalnej opłaty. W kontekście braku definicji normatywnej opłaty jej definicja doktrynalna stanowi podstawę do oceny charakteru prawnego opłat w polskim porządku prawnym. Definicje te opierają się na wyliczeniu cech przypisywanych opłatom. Przykład takiej definicji stanowi najczęściej cytowana w polskim piśmiennictwie definicja, zgodnie z którą opłata jest to publiczna danina bezzwrotna i odpłatna, czyli przymusowe świadczenie pieniężne, bezzwrotne, pobierane w określonych terminach od podmiotów gospodarujących w celu pokrycia wydatków państwa związanych z niektórymi czynnościami organów państwowych, określonymi aktami ustawodawczymi<sup>65</sup>. Inny przykład stanowi bardzo podobna definicja, zgodnie z którą opłata publiczna jest formą władczego dochodu publicznego, jest to „świadczenie pieniężne pobierane przez podmiot publicznoprawny (państwo albo jednostkę samorządu terytorialnego albo oba jednocześnie) na rzecz gospodarki budżetowej

---

<sup>63</sup> Nazwę tę wprowadza np. J. Jaśkiewiczowa, *Elementy...*; J. Gliniecka, *Opłaty...*; również L. Adam posługuje się terminem „opłata publiczna”, podkreślając, że w języku powszechnym termin „opłata” odnosi się nie tylko do opłat publicznych – L. Adam, *Podatki...*, s. 86; por.: *Finanse*, red. E. Czerwińska, J. Wierzbicki, Warszawa 1978, s. 291; I. Czaja-Hliniak, *Opłaty i dopłaty publiczne w Polsce międzywojennej*, Kraków 2013; L. Adam, M. Mazurkiewicz [w:] *System instytucji prawno-finansowych PRL*, red. M. Weralski, t. 3, Ossolineum 1985, s. 465. C. Kosikowski posługuje się terminem „opłata publiczna” („świadczenie nieekwiwalentne”) w celu rozgraniczenia tych świadczeń od „opłat prywatnych” (stanowiących cenę za usługi), C. Kosikowski [w:] *Finanse publiczne i prawo finansowe*, red. C. Kosikowski, E. Ruśkowski, Warszawa 2008, s. 465.

<sup>64</sup> Tak np.: K. Ostrowski, *Prawo finansowe. Zarys ogólny*, Warszawa 1970, s. 171; C. Kosikowski, E. Ruśkowski, *Finanse i prawo finansowe*, t. 2, Białystok 1993, s. 11.

<sup>65</sup> L. Adam, *Podatki...*, s. 78.

w związku z jego wzajemnym świadczeniem polegającym na czynności urzędowej lub świadczeniem usług jednostek sektora finansów publicznych oparte na określonej podstawie i pobierane w określonej wysokości z zachowaniem warunków płatności<sup>66</sup>.

Przykładowe definicje doktrynalne opłaty powielają cechy wszystkich danin (w tym podatków), poza jedną – odpłatnością<sup>67</sup>. Ta jej cecha odróżnia opłatę od innych danin publicznych. Z racji swojej odpłatności opłaty są umiejscawiane wśród świadczeń pieniężnych ze sfery stosunków wymiany i określane jako rodzaj płatności<sup>68</sup> lub zapłaty<sup>69</sup>, kategoria finansowa należąca do zjawisk cenowych<sup>70</sup>. Stąd w rozważaniach nad cechami opłat są one oceniane w konfrontacji z innymi podobnymi świadczeniami pieniężnymi – podatkiem, karą pieniężną i ceną<sup>71</sup>. Pogłębione rozważania nad ich naturą prawną koncentrują się zaś na uchwyceniu niuansów różniących opłatę od wymienionych świadczeń pieniężnych.

Na potrzeby wyrażenia konstytutywnej cechy opłaty (odpłatności) mówi się o: „bezpośrednio odpłatnym charakterze”<sup>72</sup>, „odpłatności szcze-

<sup>66</sup> J. Gliniecka, *Opłaty...*, s. 12, wraz z obszernie powołaną tam literaturą.

<sup>67</sup> Tak np.: J. Gliniecka, *Opłaty...*, s. 13; B. Brzeziński, W. Matuszewski, W. Morawski, A. Olesińska, A. Zalański, *Prawo finansów publicznych*, Toruń 2006, s. 211; A. Drwiłło, *Opłaty jako dochody niepodatkowe [w:] Finanse publiczne i prawo finansowe*, red. E. Ruśkowski, C. Kosikowski, Warszawa 2003, s. 621; L. Lipiec-Warzecha, *Ustawa o finansach publicznych. Komentarz*, Warszawa 2011, s. 49; C. Kosikowski, *Naprawa...*, s. 311–312.

<sup>68</sup> J. Jaśkiewiczowa, *Elementy...*, s. 6.

<sup>69</sup> B. Brzeziński, W. Matuszewski, W. Morawski, A. Olesińska, A. Zalański, *Prawo...*, s. 211.

<sup>70</sup> L. Adam, *Podatki...*, s. 86.

<sup>71</sup> Tak np.: J. Gliniecka, *Opłaty...*, s. 13–28, na ten temat również L. Adam, *Podatki...*, s. 76 i 86 i n.; C. Kosikowski, *Naprawa...*, s. 312. Szerzej na temat relacji opłata – cena np.: M. Weralski, *Socjalistyczne instytucje budżetowe*, Warszawa 1996, s. 267; L. Kurowski, *Wstęp do nauki prawa finansowego*, Warszawa 1976, s. 183; L. Adam, M. Mazurkiewicz [w:] *System instytucji*, red. M. Weralski, t. 3, s. 471; K. Sieniawska, *Charakter prawny cen i opłat ustanawianych przez gminy*, FK 1998/5, s. 5 i n.

<sup>72</sup> Wspólną cechą wszystkich opłat publicznych jest to, że stanowią one indywidualną zapłatę za zindywidualizowane świadczenie ze strony podmiotu publicznego – mają one zatem bezpośrednio odpłatny charakter (konkretna odpłatność za konkretne świadczenie) – J. Jaśkiewiczowa, *Elementy...*, s. 8. Tak także L. Kurowski, *Prawo finansowe*, Warszawa 1955, s. 423.

gólowej<sup>73</sup>, „świadczeniu wzajemnym”<sup>74</sup>, „odpłatności kwalifikowanej”<sup>75</sup>, „elemente wynagrodzenia”<sup>76</sup>, „zindywidualizowanej zapłacie”<sup>77</sup>, „związku ze świadczeniami organów publicznych”<sup>78</sup>, „kontrświadczeniu”<sup>79</sup>. Mówi się również o „fikcyjnej odpłatności”<sup>80</sup> oraz „odpłatności ogólnej i indywidualnej”<sup>81</sup>, o „odpłatności szczególnej i ogólnej”<sup>82</sup>, o „ekwiwalencji ogólnej i szczególnej”<sup>83</sup> lub o „ekwiwalencie” rozumianym jako bezpośrednie i wzajemne świadczenie ze strony państwa bez względu na jego wartość<sup>84</sup>. Znany jest również pogląd, że o jakiegokolwiek odpłatności w odniesieniu do danin publicznych, w tym opłat, nie można w ogóle mówić<sup>85</sup>.

<sup>73</sup> L. Adam, *Podatki...*, s. 77–78.

<sup>74</sup> Tak np. A. Krzywoń, *Podatki i inne daniny publiczne w Konstytucji...*, s. 45.

<sup>75</sup> B. Brzeziński, *Wprowadzenie do prawa podatkowego*, Toruń 2008, s. 38.

<sup>76</sup> Opłata publiczna jako świadczenia mające element wynagrodzenia za czynności związane z kosztami działania władzy publicznej, C. Kosikowski, *Naprawa...*, s. 311.

<sup>77</sup> „Opłata jest zindywidualizowaną zapłatą za zindywidualizowane świadczenie publiczne”. A. Krzywoń, *Podatki i inne daniny publiczne w Konstytucji...*, s. 45.

<sup>78</sup> J. Jaśkiewiczowa, *Elementy...*, s. 7.

<sup>79</sup> S. Owsiak, *Finanse...*, s. 162.

<sup>80</sup> Ten fikcyjny charakter często przejawia się tym, że w przypadku opłaty, która ma stanowić odpłatność za usługę wykonywaną przez organ publiczny, usługa ta ma charakter czysto fikcyjny lub korzystanie z usługi ma charakter przymusowy, a także wysokość opłaty jest niewspółmierna w stosunku do kosztów ponoszonych przez organ publiczny. A. Wernik, *Finanse publiczne. Cele, struktury, uwarunkowania*, Warszawa 2007, s. 49.

<sup>81</sup> Odpłatność ogólna odnosi się również do podatków (a więc danin nieekwiwalentnych) i oznacza, że z całości wpływów podatkowych finansowane są zadania publiczne. Odpłatność indywidualna oznacza zaś, że za konkretne świadczenie przekazywana jest na jego rzecz konkretna usługa publiczna. A. Borodo, *Polskie prawo finansowe. Zarys ogólny*, Toruń 2005, s. 102; A. Bień-Kacała, *Zasada...*, s. 139.

<sup>82</sup> Istota podatku jako świadczenia nieodpłatnego polega na tym, że państwo nie wynagradza opodatkowanych odpłatnością szczególną, można mówić jedynie o pewnej formie odpłatności ogólnej, gdyż państwo otacza jednostki opieką i umożliwia korzystanie z urządzeń państwowych. R. Gwiazdowski, *Podatek progresywny i proporcjonalny. Doktrynalne przesłanki, praktyczne konsekwencje*, Warszawa 2007, s. 63.

<sup>83</sup> A. Gomułowicz, J. Małecki, *Podatki i prawo podatkowe*, Warszawa 2006, s. 78 i n.

<sup>84</sup> Tak np. C. Kosikowski [w:] *Finanse publiczne i prawo finansowe*, red. C. Kosikowski, E. Ruśkowski, Warszawa 2008, s. 462.

<sup>85</sup> Tak T. Dębowska-Romanowska, *Prawo finansowe...*, s. 138. Tak również M. Zubik, *Budżet państwa w polskim prawie konstytucyjnym*, Warszawa 2001, s. 130, który przyjmuje, że zasadą jest nakaz przeznaczania całości dochodów na całość wydatków. W konsekwencji brak jest widocznych związków pomiędzy konkretnym

Dokonując syntezy powyższych poglądów, przyjąć można, że cechą konstytutywną opłaty jest odpłatność. Cecha ta jest wskazywana w oparciu o negację nieodpłatności – czyli jednej z cech podatków. Odpłatność oznacza w związku z tym swoisty związek przyczynowo-skutkowy pomiędzy opłatą i zindywidualizowanym świadczeniem ze strony podmiotu publicznego na rzecz podmiotu, na którym ciąży obowiązek poniesienia opłaty. O odpłatnym charakterze opłat decyduje taki właśnie związek przyczynowo-skutkowy.

Tak rozumiana odpłatność opłat stanowi podstawę do jej oceny w oparciu o kryterium ekwiwalencji. Kwestia ekwiwalentnego charakteru opłat oceniana jest najczęściej jako jej cecha ekonomiczna wynikająca z podwójnej – prawnej i ekonomicznej – natury opłat<sup>86</sup>. Przyjmuje się, że ekonomiczna treść opłaty zawarta jest w jej wysokości oraz w przeznaczeniu środków zgromadzonych w drodze poboru opłat<sup>87</sup>. Nieco inne (szersze) spojrzenie na podwójną naturę opłat zakłada, że ich elementy ekonomiczne obejmują odpłatność, zaś element prawny stanowi przymus w zakresie poboru opłat w odniesieniu do niektórych czynności organów państwowych<sup>88</sup>.

W polskiej doktrynie prawniczej brakuje kompleksowego ujęcia zagadnienia ekwiwalencji opłat, a także jednolitego poglądu na temat relacji odpłatności opłat względem ich ekwiwalencji. Niektórzy autorzy rozgraniczają<sup>89</sup> odpłatność i ekwiwalencję, wskazując je jako dwie odrębne cechy opłaty, inni zaś utożsamiają te cechy, jednocześnie posługując się przemiennie lub alternatywnie pojęciem odpłatności i ekwiwalentności lub ekwiwalencji. Rozgraniczenie odpłatności i ekwiwalencji opłat zakłada, że świadczenie odpłatne jest ekwiwalentne wówczas, gdy zachowana jest relacja równowartościowości wysokości

---

dochodem a wydatkiem. Z punktu widzenia planu finansowego państwa nie sposób zatem wykazać ani ogólnej, ani szczególnej (bezpośredniej, indywidualnej) odpłatności danin publicznych. Z tej perspektywy niemalże wszystkie daniny (poza ustawowo dopuszczalnymi wyjątkami od zasady powszechności, jedności materialnej budżetu czy też zasady niefunduszowania) mają jednakowy charakter.

<sup>86</sup> Tak np. L. Adam, *Podatki...*, s. 78.

<sup>87</sup> J. Jaśkiewiczowa, *Elementy...*, s. 6.

<sup>88</sup> L. Adam, *Podatki...*, s. 79.

<sup>89</sup> Tak np.: J. Gliniecka, *Opłaty...*, s. 13; B. Brzeziński, *Wprowadzenie...*, s. 38.

opłaty i świadczenia, za które jest ona pobierana. Ekwiwalencja odnosi się więc do wysokości opłaty i ma wtórny charakter względem jej odpłatności<sup>90</sup>. W przypadku gdy o odpłatności mówi się jako o ekwiwalencji, dochodzi do zrównania tych dwóch cech opłaty. Przyjmuje się, że „wyróżnikiem opłaty w czystej postaci jest również ekwiwalentność świadczeń, polegająca na tym, że wartość świadczenia jednostkowego powinna mniej więcej odpowiadać wartości świadczenia publicznego”<sup>91</sup>.

Nieco inny pogląd (zakładający, że odpłatności towarzyszy ekwiwalencja) stanowi, że świadczenie odpłatne oznacza, iż wnoszący opłatę powinien otrzymać świadczenie wzajemne – pozostające w związku z wniesioną opłatą i ponadto ekwiwalentne, tj. tej samej wartości<sup>92</sup>. Ekwiwalentność opłat (a więc odpowiednia relacja jej wysokości do świadczenia, za które jest pobierana) najczęściej jest utożsamiana z kosztami świadczenia, za które jest pobierana opłata, zdecydowanie rzadziej zaś z korzyściami<sup>93</sup>, jakie z takiego świadczenia wynikają<sup>94</sup>.

<sup>90</sup> J. Gliniecka, *Opłaty...*, s. 14.

<sup>91</sup> A. Krzywoń, *Podatki i inne daniny publiczne w Konstytucji...*, s. 46.

<sup>92</sup> B. Brzeziński, W. Matuszewski, W. Morawski, A. Olesińska, A. Zalański, *Prawo...*, s. 210–211.

<sup>93</sup> Tak np. S. Owsiak przyjmuje, że „istnienie opłat w jakiejś mierze nawiązuje do zasady ekwiwalentności, której istota polega na tym, że ciężary publiczne są ponoszone w wysokości odpowiadającej korzyściom osoby ponoszącej te ciężary” – S. Owsiak, *Finanse...*, s. 164. O trudności z ustaleniem kosztów świadczenia pisali np.: N. Gajl, *Finanse i prawo finansowe*, Warszawa 1980, s. 196; L. Kurowski, *Wstęp do nauki prawa finansowego*, Warszawa 1976, s. 184.

<sup>94</sup> J. Jaśkiewiczowa, *Elementy...*, s. 8. Autorka ta dzieli opłaty na te, które nawiązują do nakładów poczynionych przez podmiot publiczny, i na te, które nawiązują do korzyści osób je wnoszących. Do pierwszej kategorii należą opłaty za konkretną działalność organów publicznych, która wymaga wymiernych nakładów, które to nakłady opłata ma zrefundować. W tym przypadku przedmiot opłaty łatwiej ująć ilościowo i wymiennie, łatwiej go wycenić. Drugi przypadek stanowią opłaty, które pobierane są z tytułu podejmowania odpowiednich, zindywidualizowanych decyzji odnoszących się do konkretnych osób. W tym przypadku opłata nie pełni raczej roli zrefundowania nakładów poniesionych przez organ publiczny na taką działalność, a bardziej stanowi zapłatę za indywidualną korzyść, jaką decyzja taka przynosi konkretnej osobie. W przypadku tym zdecydowanie trudniej jest wyrazić przedmiot opłaty ilościowo i go wycenić. Podobnie również C. Kosikowski, E. Ruśkowski, *Finanse i prawo finansowe*, t. 2, Białystok 1993, s. 11.

Te dwa kryteria: koszty realizacji świadczenia i korzyści z niego wynikające są więc wskazywane jako decydujące o wysokości opłaty.

Odpłatny charakter świadczenia stanowi w doktrynie podstawę zróżnicowania opłat. Wyróżnia się: opłaty publiczne – świadczenia pieniężne odpłatne, opłaty publiczne – świadczenia częściowo odpłatne, częściowo nieodpłatne oraz opłaty publiczne – świadczenia nieodpłatne. Przy tym dwie ostatnie kategorie opłat klasyfikowane są jako podatki<sup>95</sup>. Podobnie kryterium ekwiwalencji jest często wskazywane w doktrynie jako decydujące o zróżnicowaniu opłat. I tak, do pierwszej kategorii zaliczane są opłaty, w przypadku których świadczenie wzajemne odpowiada swą wartością wysokości opłaty lub nawet jest wyższe. Do drugiej kategorii należą opłaty, w przypadku których świadczenie wzajemne jest niższe niż uiszczona opłata. W tej sytuacji występuje odpłatność, ale brak jest pełnej ekwiwalentności. Danina taka w części, w której odpowiada wartości świadczenia wzajemnego, jest opłatą, a w części przekraczającej wartość świadczenia wzajemnego jest nieodpłatna (ma cechy podatku). Są to daniny, które „zawierają z ekonomicznego punktu widzenia element fiskalny (podatkowy)”<sup>96</sup>. Trzecią kategorię stanowią daniny nazwane opłatami, w przypadku których świadczenie wzajemne nie występuje lub ma znikomą wartość. Jest to w istocie podatek<sup>97</sup>. Bardziej wnikliwie przyjmuje się, że w oparciu o stosunek między wysokością opłaty a świadczeniem, za które jest ona pobierana, można wyróżnić: opłaty w ścisłym znaczeniu (gdy stawki opłaty nie czynią świadczenia rentownym i tylko częściowo pokrywają jego koszty), ceny (gdy stawka opłaty pokrywa koszty świadczenia i generuje dodatkowy zysk) oraz ceno-podatek (gdy opłata pokrywa koszty, przynosi zysk i dodatkowo gwarantuje jeszcze określoną nadwyżkę)<sup>98</sup>.

Powszechnie podkreśla się, że opłaty mają konstrukcję prawną wzorowaną na konstrukcji podatku. Technika pobierania opłat zawiera

<sup>95</sup> J. Gliniecka, *Opłaty...*, s. 14.

<sup>96</sup> Podobnie na temat elementów fiskalnych opłat S. Owsiak, *Finanse...*, s. 163.

<sup>97</sup> B. Brzeziński, *Wprowadzenie...*, s. 38–39.

<sup>98</sup> J. Jaśkiewiczowa, *Elementy...*, s. 14–15.

podobne elementy, jak technika pobierania podatków<sup>99</sup>. Charakteryzuje się więc w oparciu o ich podmiot, przedmiot, podstawę wymiaru, stopę, czyli wysokość, przeznaczenie, przymusowy charakter oraz terminy i sposób uiszczania<sup>100</sup>. Dla oceny istoty i klasyfikacji opłat szczególnie doniosłe znaczenie ma ich przedmiot. Doktryna przyjmuje, że analizując łącznie przedmiotowy charakter opłaty oraz ich treść ekonomiczną, można ustalić, czy danina występująca pod nazwą opłaty nie wykazuje cech innych danin – cech „pozaopłatowych”<sup>101</sup>. Przedmiotem opłaty jest świadczenie, za które jest ona pobierana. Znanе jest w doktrynie stanowisko, zgodne z którym czynności organów państwowych nadają się do obciążenia opłatą, jeśli spełniają określone wymogi. I tak, do celów opłatowych nie nadają się czynności organów publicznych o charakterze nieosobistym i niewymiernym (np. zwalczanie kłęsk żywiołowych)<sup>102</sup>. Świadczenia takie muszą być nie tylko wymierne i osobiste, ale również muszą mieć charakter rzeczywisty, a nie pozorny (tylko czynności organów publicznych, które rzeczywiście i faktycznie mieszczą się w zakresie władzy publicznej, mogą podlegać opłacie)<sup>103</sup>. Często jest również refleksja, że zakres przedmiotowy opłat jest niezwykle rozległy. Opłaty publiczne występują bowiem w różnych dziedzinach działalności państwa, wszędzie tam, gdzie działalność organów publicznych jest wyraźnie adresowana do zindywidualizowanych odbiorców. Dotyczy to różnorodnych stosunków publicznych – społecznych i gospodarczych, stąd w ujęciu przedmiotowym opłaty mogą być klasyfikowane w oparciu o kryterium rozróżnienia rodzajów działalności podmiotów publicznoprawnych<sup>104</sup>. Szczególny charakter opłat polega na tym, że stanowią one rodzaj dochodów pobieranych w związku z różnymi przejawami działalności związków publicznych. Ze względu zaś na różnorodność tej działalności różnicowany jest także charakter i treść ekonomiczna opłat<sup>105</sup>. Powyższa re-

<sup>99</sup> L. Adam, *Podatki...*, s. 79 i n.

<sup>100</sup> J. Jaśkiewiczowa, *Elementy...*, s. 10; L. Adam, *Podatki...*, s. 79 i n. Na temat cech konstytutywnych opłaty (przedmiot opłat, podmiot opłaty, wysokość opłaty, wyłączenia i zwolnienia, warunki płatności opłaty) J. Gliniecka, *Opłaty...*, s. 28–43.

<sup>101</sup> J. Jaśkiewiczowa, *Elementy...*, s. 6.

<sup>102</sup> L. Adam, *Podatki...*, s. 81.

<sup>103</sup> L. Adam, *Podatki...*, s. 82.

<sup>104</sup> J. Jaśkiewiczowa, *Elementy...*, s. 13

<sup>105</sup> J. Jaśkiewiczowa, *Elementy...*, s. 5.



fleksja ma kluczowe znaczenie dla podziału opłat w oparciu o podstawowe kryterium – przedmiotu opłaty oraz dla charakterystyki ich celów. Przez wzgląd na rozległy zakres zadań publicznych i odpowiednio zróżnicowany potencjalny przedmiot opłat, służą one realizacji celów pozafiskalnych prawa w różnych jego obszarach. To zaś stanowi impuls do badań szczegółowych nad opłatami w ramach trzeciego nurtu badawczego, o którym będzie mowa dalej.

W oparciu o kryterium przedmiotu opłaty dzieli się w pierwszej kolejności na opłaty za czynności urzędowe (wśród tych wyróżnia się zaś ogólną opłatę za czynności urzędowe – opłatę administracyjną i pozostałe opłaty szczególnie)<sup>106</sup> i opłaty za usługi<sup>107</sup>. Jest to niewątpliwie najpowszechniejszy, podstawowy podział opłat wynikający z ewolucji tych danin. Opłaty za czynności urzędowe postrzegane są jako ten rodzaj opłat, które w największym stopniu odpowiadają teoretycznemu ich pojmowaniu jako daniny publicznej. W obszarze tzw. opłat za usługi panuje znaczne zróżnicowanie zarówno co do przedmiotu, jak i co do ich charakteru prawnego. Z racji odmiennych (od sfery działalności administracji publicznej) realizacji zadań publicznych w formie świadczenia usług, zwłaszcza ze względu na prywatyzację<sup>108</sup> takich zadań

<sup>106</sup> Na ten temat w kontekście zagadnienia koncentracji opłat za czynności urzędowe zob. J. Jaśkiewiczowa, *Elementy...*, s. 20 i n.

<sup>107</sup> Na przykład L. Adam wyróżniał opłaty za usługi zakładów użyteczności publicznej, np. muzeów (opłata związana jest wówczas z funkcjonowaniem tych podmiotów), i opłaty za czynności organów władzy państwowej, np. nadawanie koncesji. L. Adam, *Podatki...*, s. 77. Inny podział opłat możliwy jest w oparciu o kryterium podmiotowe (ze względu na beneficjenta opłaty) – szerzej o podmiotowo-przedmiotowej klasyfikacji opłat J. Gliniecka, *Opłaty...*, s. 43 i n. L. Adam proponuje ponadto podział opłat na ogólne i szczególne, osobiste i rzeczowe, stałe i zmienne, fiskalne i służbowe, L. Adam, *Podatki...*, s. 92–94. Szerzej na temat podziału opłat również np.: J. Harasimowicz, *Finanse i prawo finansowe*, Warszawa 1980, s. 159; N. Gajl, *Finanse...*, s. 196; *Finanse*, red. S. Bolland, J. Wierzbicki, Warszawa–Poznań 1965, s. 97; S. Owsiak, *Finanse...*, s. 163; D. Antonów, *Pojęcie opłaty administracyjnej w polskim języku prawnym i prawniczym [w:] XXV lat przeobrażeń w prawie finansowym i prawie podatkowym – ocena dokonań i wnioski na przyszłość*, red. Z. Ofiarski, Szczecin 2014, s. 367–377.

<sup>108</sup> Na temat prywatyzacji realizacji zadań publicznych piszą H. Izdebski i M. Kulesza, rozumiejąc przez to pojęcie zjawisko wiążące się z rosnącą ekonomizacją administracji świadczącej, co oznacza zaprzestanie w całości lub w części finansowania jej z budżetu i przeniesienie ciężaru kosztów na użytkowników, którzy ponoszą opłaty z tytułu korzystania z tych usług, przy odpowiednim zmniejszeniu obciążeń na rzecz

publicznych, opłaty tego rodzaju w większości nabierają cech świadczeń prywatnoprawnych – cen za usługi. W doktrynie poświęcono im również znacznie mniej uwagi<sup>109</sup>.

Zróznicowany przedmiot opłat przesądza także o ich zróżnicowanych celach pozafiskalnych. Przypomnieć należy bowiem, że podstawowym celem opłat (wynikającym z ich daninowej natury) jest cel fiskalny. Ponadto przypisuje się im również cele (częściej mówi się o funkcjach opłat niż o ich celach) pozafiskalne<sup>110</sup>. Generalnie jako podstawowe funkcje (cele) pozafiskalne opłat doktryna wskazuje funkcje regulacyjne i interwencyjne<sup>111</sup>.

Trzeci nurt badań stanowią badania szczegółowe nad poszczególnymi opłatami. W ramach tych badań rozważane są głównie problemy natury szczegółowej dotyczące wybranych opłat lub większych grup (kategorii) opłat, np. opłat administracyjnych<sup>112</sup>. Ta kategoria opłat oraz opłaty związane z ochroną środowiska<sup>113</sup> (przy czym charakter prawny

---

budżetu. H. Izdebski, M. Kulesza, *Administracja publiczna. Zagadnienia ogólne*, Warszawa 2004, s. 112.

<sup>109</sup> Tytułem przykładu wskazać można np.: P. Zaborniak, *Zakres podmiotowy uchwał w sprawach cen i opłat za usługi komunalne oraz za korzystanie z obiektów i urządzeń użyteczności publicznej*, RPEiS 2003/2, s. 86 i n.; S. Dudzik, *Charakter prawny opłat za wodę i wprowadzanie ścieków*, ST 1996/10, s. 28 i n.; K. Sieniawska, *Charakter prawny cen i opłat ustanawianych przez gminy*, FK 1998/5, s. 5 i n.; K. Siwek, *Oplata za korzystanie z wychowania przedszkolnego – danina publiczna czy oplata cywilnoprawna*, FK 2015/3, s. 28; Ł. Pierchała, *Oplaty za wodę i odprowadzanie ścieków*, „Wspólnota” 1998/12; M. Krzyszczak, *Oplaty za usługi komunalne*, „Wspólnota” 2000/43; B. Pawlak, *Oplaty za korzystanie z przystanków komunikacyjnych lub dworców*, ST 2013/9.

<sup>110</sup> J. Gliniecka, *Oplaty...*, s. 77 i n.; C. Kosikowski, *Nowa...*, s. 49.

<sup>111</sup> Takie funkcje obok fiskalnych wyróżnia J. Gliniecka, *Oplaty...*, s. 77–144.

<sup>112</sup> Na przykład E. Klat-Górska, L. Klat-Wertelecka, J. Korczak, M. Woźniak, *Oplaty w prawie administracyjnym*, Wrocław 2013.

<sup>113</sup> Na przykład: M. Mazurkiewicz, *Oplaty i kary pieniężne w systemie ochrony środowiska w Polsce (struktura prawno-finansowa)*, AUW nr 932, Prawo nr 155, Wrocław 1986; B. Bartniczak, M. Ptak, *Oplaty i podatki ekologiczne. Teoria i praktyka*, Wrocław 2011; P.P. Małecki, *System opłat i podatków ekologicznych w Polsce na tle rozwiązań w krajach OECD*, Kraków 2012; B. Kryk, L. Kłos, I.A. Łucka, *Oplaty i podatki ekologiczne po polsku*, Warszawa 2011; W. Radecki, *Oplaty i kary pieniężne w ochronie środowiska*, Warszawa 2009; K. Gruszecki, J.P. Tarno, *Oplaty za korzystanie ze środowiska i kary pieniężne za jego zanieczyszczenie jako instrumenty ograniczające swobodę prowadzenia działalności gospodarczej*, SPE 2004/70, s. 93–106; M. Duczmal,

tych świadczeń jako opłat również nie jest jednoznaczny)<sup>114</sup> wydają się dominować jako przedmiot tak rozumianych badań szczegółowych<sup>115</sup>. Zauważyć można również, że w tym zakresie dominują rozważania nad zagadnieniami szczegółowymi (głównie bieżącymi problemami praktyki<sup>116</sup>). Niezwykle rzadko podejmowane są zaś rozbudowane, wnikliwe rozważania natury teoretycznej zmierzające do ustalenia charakteru prawnego poszczególnych opłat<sup>117</sup>.

Zauważyć również należy, że brak jest kompleksowych opracowań poświęconych szczegółowym badaniom nad opłatami, a kwestie ich dotyczące podejmowane są najczęściej przy okazji innych rozważań poświęconych istocie merytorycznej świadczeń podmiotów publicznych, za które są one pobierane. Efektem badań zaliczanych do tego nurtu badawczego jest niniejsza monografia poświęcona opłacie skarbowej. Podjęte w niej rozważania koncentrują się na tej właśnie opłacie. Ocena charakteru prawnego opłaty skarbowej przeprowadzona została w oparciu o dorobek doktryny prawa we wszystkich wskazanych nurtach badawczych. Rozważania skoncentrowane na tej opłacie uwzględniają zatem problemową analizę teorii opłat, co stanowi uszczegóło-

---

*Opłaty za składowanie odpadów*, „Prawo i Środowisko” 1998/1; E. Książek, *Opłaty za usuwanie drzew lub krzewów*, „Prawo i Środowisko” 2003/3; W. Fill, *Konstrukcja opłat w zakresie ochrony środowiska jako kategorii pozapodatkowych danin publicznych* [w:] *Kierunki reformy polskiego systemu podatkowego*, red. A. Pomorska, Lublin 2003, s. 467 i n.; B. Iwańska, P. Czepiel, *Problematyka prawna opłat za wprowadzanie zanieczyszczeń do powietrza*, PiP 2000/1, s. 71.

<sup>114</sup> Na ten temat np. B. Draniewicz, *Problem konstytucyjności opłat za korzystanie ze środowiska*, PiP 2007/7, s. 70 i n.

<sup>115</sup> Obszerne opracowanie poświęcone opłatom samorządowym (związanym z usuwaniem szkód wyrządzonych w środowisku, za czynności podejmowane przez organy administracji publicznej, za korzystanie z infrastruktury): *Opłaty samorządowe w Polsce. Problemy praktyczne*, red. G. Liszewski, Białystok 2010. Przykłady innych opłat analizowanych w kontekście szczegółowych zagadnień podaje R. Mikosz, *Ordynacja podatkowa a opłaty w prawie geologicznym i górniczym*, „Głosa” 2003/3, s. 18 i n.

<sup>116</sup> W tym nurcie badań nad opłatami mieści się np. kompleksowa analiza praktyczna opłaty skarbowej prowadzona w konwencji nawiązującej do potrzeb praktyków z uwzględnieniem bieżących problemów w: D. Antonów, *Opłata skarbowa* [w:] *Meritum podatki*, red. A. Kaźmierski, Warszawa 2016 oraz kolejne wydania z tej serii, począwszy od roku 2010.

<sup>117</sup> Przykład takiej pracy stanowi: B. Draniewicz, *Opłata produktowa*, Warszawa 2009; D. Antonów, *Charakter prawny opłaty reklamowej*, FK 2017/1–2, s. 106–118.

wienie i poszerzenie syntetycznie omówionych w niniejszym rozdziale głównych nurtów badawczych w przedmiocie opłat.

Odrębną od omówionych (zwłaszcza ze względu na metodę badawczą) kategorię badań na opłatach stanowią badania historyczne. Rozważania nad ewolucją opłat mieszczą się w szerszych badaniach nad genezą i ewolucją danin publicznych, te zaś są prowadzone w ramach badań nad historią państwa i prawa. Odpowiedź na wiele pytań dotyczących istoty opłat oraz motywów ich wyodrębnienia spośród danin, a także odpowiedź na pytania dotyczące charakteru i konstrukcji prawnej współczesnej opłaty skarbowej uzyskać można, odwołując się do genezy tych danin oraz sięgając wstecz, do poprzedzających ustawę o opłacie skarbowej z 2006 r. aktów prawnych w przedmiocie danin publicznych, które (niezależnie od nazwy nadawanej im przez prawodawcę na przestrzeni lat) traktować należy jako normatywny pierwowzór tej daniny publicznej. Dlatego też prowadząc badania nad tą opłatą, nie sposób pominąć jej analizy historycznej. Ma to znaczenie zwłaszcza przez wzgląd na to, że właśnie wielowiekowa historia opłat stemplowych, a następnie opłaty skarbowej stanowi jedno z kryteriów decydujących o wyborze tej właśnie opłaty jako przedmiotu badań nad opłatami w ogólności. Kolejny rozdział niniejszej monografii poświęcony analizie historycznej opłaty skarbowej stanowi wkład w badania historyczne nad opłatami, a także stanowi podstawę analizy konstrukcji opłaty skarbowej z wykorzystaniem historycznej metody badawczej.

## Rozdział II

# ANALIZA HISTORYCZNA OPŁATY SKARBOWEJ

## 1. Znaczenie analizy historycznej w badaniach nad opłatą skarbową

Prawo jako zjawisko jest wytworem historii. Podstawę każdego systemu prawa stanowi historycznie zrodzony ustrój ekonomiczno-społeczny<sup>118</sup>. Tym samym daniny publiczne, a więc także opłaty publiczne, są zjawiskiem historycznym. Rodzaje i charakter danin publicznych zmieniały się odpowiednio, tak jak zmianie ulegały ustroje państw. Historia danin publicznych jest finansowym odzwierciedleniem historii państwa<sup>119</sup>. W przypadku opłat publicznych odpowiednio do tego, jak zmieniał się zakres świadczeń (czynności i usług) państwa (podmiotów je reprezentujących), tak zmianie ulegały kategorie świadczeń podlegających opłatom i rodzaje opłat<sup>120</sup>. Co więcej, należy mieć na względzie, że współczesna polska koncepcja opłaty skarbowej została ukształtowana przez europejską kulturę prawną, jej źródła poszukiwać należy w związku z tym również poza polską myślą polityczną i prawną.

---

<sup>118</sup> H. Olszewski, *Podjęcie historyczne w prawoznawstwie [w:] Metody badania prawa. Materiały sympozjum. Warszawa 28–29 IV 1971 r.*, red. A. Łopatka, Ossolineum 1973, s. 12. Na temat metodologii badań w naukach prawnych z wykorzystaniem metody historycznej szerzej np. Z. Ziemiński, *Szkice z metodologii szczegółowych nauk prawnych*, Warszawa–Poznań 1983, s. 73 i n.

<sup>119</sup> F. Kirchhof, *Grundriß des Abgabenrechts. Steuern, Gebühren, Beiträge, EG- und Sonderabgaben*, Heidelberg 1991, s. 3.

<sup>120</sup> L. Adam, *Podatki...*, s. 82.

Ustalając charakter prawny opłaty skarbowej na gruncie obecnie obowiązującej ustawy o opłacie skarbowej, a także formułując postulaty na przyszłość mające na celu poprawę jakości systemu danin publicznych, uświadomić sobie należy w pierwszej kolejności genezę i ewolucję tej daniny publicznej. Odpowiedź na wiele pytań dotyczących charakteru i konstrukcji prawnej współczesnej opłaty skarbowej odnaleźć można sięgając wstecz, do poprzedzających ustawę o opłacie skarbowej aktów prawnych w przedmiocie danin publicznych, które niezależnie od nazwy nadawanej im przez prawodawcę na przestrzeni lat, traktować należy jako normatywny pierwowzór tej daniny publicznej. Jak pokazują dalsze rozważania, opłata skarbowa bierze swój początek z opłat stemplowych. Początek historii opłaty za czynności urzędowe, która obecnie nazywana jest opłatą skarbową, jest więc w istocie historią opłaty stemplowej. Dla oceny aktualnych regulacji prawnych w przedmiocie opłaty skarbowej zasadne jest więc spojrzenie na tę daninę również przez pryzmat istoty i ewolucji historycznej opłaty stemplowej. Tak jak to uczynił A. Rosenkranz przy okazji prac nad pierwszą polską regulacją prawną w przedmiocie opłat stemplowych z 1926 r., stwierdzając: „kto (...) przystępuje bądź do ułożenia projektu ustawy «o opłatach stemplowych» bądź do oceny projektu takiego już ułożonego, powinien przede wszystkim uświadomić sobie jasno: co to jest «opłata stemplowa»”<sup>121</sup>.

Na potrzeby niniejszych rozważań jako punkt wyjścia do oceny charakteru i konstrukcji opłaty skarbowej oraz jej miejsca we współczesnym systemie danin publicznych w Polsce przyjmuje się zatem analizę jej ewolucji historycznej. Ustalenia poczynione w tym zakresie stanowiąc będą podstawę do wykorzystania metody historycznej w analizie konstrukcji prawnej opłaty skarbowej podjętej w dalszych fragmentach. Metoda historyczna w prawoznawstwie wyraża się w badaniu zjawisk prawnych w kontekście całości procesu historycznego, z uwzględnieniem miejsca, jakie badane instytucje czy normy zajmo-

---

<sup>121</sup> A. Rosenkranz, *O istocie opłaty stemplowej*, referat wygłoszony na posiedzeniu sekcji ekonomicznej Towarzystwa Prawniczego w Warszawie w dniu 15.03.1924 r., cz. 1, „Gazeta Sądowa Warszawska” 1924/18, s. 266.

wały wśród innych sfer aktywności społecznej, oraz roli społecznej, jaką spełniały i spełniają dziś<sup>122</sup>.

Analiza historyczna w badaniach nad opłatą skarbową nie służy jedynie retrospekcji wydarzeń historycznych mających wpływ na kolejne regulacje prawne w przedmiocie danin publicznych, odpowiadających (nie bez zastrzeżeń) na kolejnych etapach państwowości polskiej współczesnej opłacie skarbowej. Rozważania te nie aspirują zatem do rangi studium historycznego nad instytucją opłat stemplowych i opłaty skarbowej. Ich celu upatrywać należy jedynie w potrzebie dotarcia do genezy tego rodzaju danin i poszczególnych rozwiązań prawnych z tego zakresu po to, aby uzasadnić współczesną koncepcję opłaty skarbowej oraz określić jej miejsce w systemie danin publicznych i w polskim porządku prawnym.

Co więcej, analiza historyczna w przedmiocie opłaty skarbowej ujawnia genezę oraz ewolucję danin publicznych współcześnie klasyfikowanych jako opłaty publiczne w ogólności. Badania w tym zakresie obrazują miejsce opłaty skarbowej wśród opłat publicznych i jej znaczenie jako opłaty stanowiącej pewien pierwowzór dla wszelkich opłat publicznych. Przydatność tej analizy jest więc dość uniwersalna, gdyż wpisuje się w szersze badania nad opłatami publicznymi w ogólności. Metoda historyczna w badaniach nad opłatą skarbową ujawnia współczesne implikacje historycznych regulacji prawnych oraz aktualność poglądów praktyki stosowania prawa, a przede wszystkim doktryny prawniczej ukształtowanej na gruncie już nieobowiązującego stanu prawnego.

W kwestii genezy opłaty skarbowej, a tym bardziej jej ewolucji historycznej, doktryna poprzestaje jedynie na jednolitym i powszechnym stanowisku, że opłata ta wywodzi się od opłat stemplowych (wyłoniła się z opłaty stemplowej) lub że zastąpiła opłatę stemplową<sup>123</sup>. Ten po-

---

<sup>122</sup> H. Olszewski, *Podejście...*, s. 15. Na temat historycznego kontekstu problemów dogmatycznych szerzej Z. Ziemiński, *Szkice...*, s. 74.

<sup>123</sup> Tak np.: J. Jaśkiewiczowa, *Elementy...*, s. 21; J. Gliniecka, *Opłaty...*, s. 82; J. Gliniecka, *Prawna ewolucja konstrukcji przedmiotu opłaty skarbowej w polskim systemie dochodów samorządowych*, GSP 2015/2, s. 275 i n.

wszechny pogląd nie doczekał się jednak dotychczas obszernej, kompleksowej argumentacji<sup>124</sup>, która mogłaby stanowić wkład w badania nad istotą opłaty skarbowej oraz opłat publicznych w ogólności. Stąd rozważania podjęte w rozdziale II niniejszej monografii stanowią próbę wypełnienia tej luki i jednocześnie posłużą do weryfikacji prawdziwości powszechnej tezy o związku opłaty skarbowej z opłatami stemplowymi.

Wykorzystanie analizy ewolucji historycznej w badaniach nad opłatą skarbową pozwala również na ocenę porównawczą aktów normatywnych w przedmiocie opłat stemplowych (opłat skarbowych), co umożliwia rozpoznanie nadbudowy ideologicznej wynikającej z ewolucji koncepcji państwa na przestrzeni wieków. Dotyczy to przede wszystkim prawodawstwa PRL, które po oddzieleniu warstwy ideologicznej właściwej dla tego okresu okazują się mieć liczne implikacje we współczesności<sup>125</sup>. Analiza historyczna regulacji prawnych ujawnia również, w jakim stopniu zachowuje aktualność dorobek doktryny w przedmiocie opłaty skarbowej ukształtowanej na gruncie aktów prawnych poprzedzających ustawę o opłacie skarbowej. Zauważyć bowiem należy, że najwięcej opracowań o fundamentalnym znaczeniu dla badań nad opłatą skarbową<sup>126</sup> pochodzi zwłaszcza z okresu PRL (zaliczana jest do „nauki socjalistycznego prawa finansowego”)<sup>127</sup>, a więc powstało w okresie obowiązywania ustaw z 1957, 1975 i 1989 r. Dorobek doktryny wymaga więc krytycznej oceny w celu oddzielenia jego warstwy ideologicznej wynikającej z ducha czasów, w jakich został ukształtowany, od poglądów na instytucje prawne wynikających z teorii danin publicznych. Analiza historycznych regulacji prawnych chroni przed

---

<sup>124</sup> Informacji w tym zakresie dostarczają jedynie fragmenty większych opracowań stanowiących studium historyczne nad daninami publicznymi w ogólności oraz opracowania na temat historii państwa i prawa polskiego.

<sup>125</sup> Na ten temat szerzej na przykładzie okresu PRL – D. Antonów, *Opłata skarbowa w systemie prawa PRL na przykładzie ustawy z dnia 13 grudnia 1957 roku o opłacie skarbowej*, „Studia nad Autorytaryzmem i Totalitaryzmem” 2014/36/3, s. 7–23.

<sup>126</sup> Jako przykład wskazać należy następujące opracowania: J. Jaśkiewiczowa, *Elementy...*; J. Jaśkiewiczowa, Z. Jaśkiewicz, *Zarys nauki finansów publicznych*, Warszawa 1968; L. Adam, *Podatki...*

<sup>127</sup> Tak piśmiennictwo z lat 1949–1988 zakwalifikował E. Ruśkowski w: E. Ruśkowski, *Prawo finansowe jako dyscyplina naukowa oraz jej dorobek* [w:] *System prawa finansowego*, t. 1, *Teoria i nauka prawa finansowego*, red. C. Kosikowski, Warszawa 2010, s. 437.



bezrefleksyjnym adaptowaniem poglądów doktryny, obudowanych warstwą ideologiczną określonej rzeczywistości historycznej, do instytucji prawnych ukształtowanych w zmienionej rzeczywistości politycznej i prawnej.

Warunkiem skutecznego wykorzystania analizy historycznej w badaniach nad opłatą skarbową jest weryfikacja porządku terminologicznego. W metodologii badań naukowych z zakresu nauk prawnych podkreśla się, że terminologia dawnych języków prawnych nie pozwala mówić w sposób w pełni adekwatny o instytucjach współczesnego prawa<sup>128</sup>. Zastrzeżenie to jest w pełni aktualne w odniesieniu do badań nad opłatą skarbową. Adekwatność rozważań historycznych w przedmiocie opłaty skarbowej warunkuje więc ustalenie określonego porządku terminologicznego – zwłaszcza na poziomie relacji pojęć opłata stempłowa – opłata skarbowa. Na przestrzeni wieków w różnych porządkach prawnych pojawiały się daniny publiczne nazywane opłatą stempłową lub opłatą skarbową. Odpowiednio, doktryna z różnych okresów posługuje się zróżnicowanym nazewnictwem. Aby ocena charakteru prawnego opłaty skarbowej oraz jej miejsca w polskim porządku prawnym z wykorzystaniem analizy historycznej była wiarygodna, ustalenia wymaga porządek terminologiczny, zwłaszcza kontekst, w jakim prawodawca historyczny oraz przedstawiciele doktryny na przestrzeni lat posługiwali się nazwą „opłata skarbowa”. Wiarygodność ustaleń poczynionych z wykorzystaniem metody historycznej warunkują bowiem badania historyczno-porównawcze na poziomie rzeczywistości normatywnej kryjącej się za nazwami, nie zaś badania prowadzone jedynie w oparciu o nazwy nadane daninom publicznym. Nie o nazwę więc chodzi, ale o istotę rzeczy<sup>129</sup>.

Badania nad opłatą skarbową z wykorzystaniem analizy historycznej zakładają uwzględnienie następujących elementów i momentów w czasie odpowiadających kolejnym istotnym wydarzeniom w historii Polski. W pierwszej kolejności konieczne jest odszukanie pierwszych kon-

<sup>128</sup> Z. Ziemiński, *Szkice...*, s. 75.

<sup>129</sup> Do takiej refleksji doszedł A. Rosenkranz, poszukując istoty opłaty stempłowej i uwzględniając różnorodność danin publicznych, które pod tą nazwą występują w polskim porządku prawnym. A. Rosenkranz, *O istocie opłaty stempłowej*, cz. 1, s. 266.

cepcji doktrynalnych i normatywnych w przedmiocie opłat publicznych, które traktować można jako genezę koncepcji współczesnej opłaty skarbowej. Rozważania te umiejscowić należy w przedziale czasowym wiek XVII – do roku 1926, a więc do momentu, gdy w polskim systemie prawa pojawiła się pierwsza regulacja prawna aspirująca do rangi aktu prawnego ujednocniającego i unifikującego wszystkie wcześniejsze regulacje prawne w przedmiocie opłat (opłaty) stemplowych. Ten przedział czasowy obejmuje: pierwsze wzmianki i koncepcje na temat opłat publicznych na świecie, ich implementację do prawodawstwa kształtującego się państwa polskiego, okres obowiązywania regulacji prawnych państw zaborczych oraz prawodawstwo tymczasowe w przedmiocie opłat publicznych przypadające na tzw. okres przejściowy pomiędzy chwilą odzyskania niepodległości a uchwaleniem pierwszej polskiej regulacji prawnej w przedmiocie opłat skarbowych w roku 1926.

Kolejne momenty w ewolucji koncepcji opłaty skarbowej w polskim porządku prawnym wyznaczają kolejne akty prawne i istotne wydarzenia w historii Polski: okres obowiązywania ustawy o opłatach stemplowych z 1926 r., przypadający na XX-lecie międzywojenne, okres obowiązywania dekretu o opłacie skarbowej z 1945 r., wpisującego się w próby odbudowy państwa polskiego po II wojnie światowej, okres PRL i trzy ustawy w przedmiocie opłaty skarbowej z roku 1957, 1975 i 1989, oraz ostatni etap przypadający na okres przemian ustrojowych zapoczątkowanych w końcu lat 90. ubiegłego wieku i dwie ustawy o opłacie skarbowej: z 2000 r. oraz obecnie obowiązująca ustawa z 2006 r.

Przyjęta periodyzacja uwzględnia najważniejsze etapy ewolucji opłaty skarbowej – od koncepcji wyodrębnienia wśród danin publicznych opłat, przez opłaty stemplowe, aż po obecnie obowiązującą w polskim porządku prawnym opłatę skarbową. Rozważania te ukazują relację obecnie obowiązującej opłaty skarbowej względem opłat publicznych w ogólności. Wskazują również na elementy prawne, polityczne i społeczne, które miały wpływ na ewolucję tej daniny publicznej i pozwalają na rozgraniczenie wpływu okoliczności społecznych i politycznych, w jakich powstawały kolejne regulacje prawne, od ewolucji jej kon-

strukcji. Refleksje sformułowane w oparciu o analizę historyczną stanowią również punkt wyjścia do próby odpowiedzi na pytanie o miejsce opłaty skarbowej w obecnie obowiązującym polskim porządku prawnym i jej rewizję w celu sformułowania wniosków *de lege ferenda*.

Zamykając wprowadzenie poświęcone analizie historycznej w badaniach nad opłatą skarbową, należy zwrócić uwagę na różnorodność źródeł stanowiących podstawę tych badań. Podstawowym źródłem są oczywiście historyczne akty prawne. Dodatkowo dokonano analizy doktryny z zakresu finansów publicznych i prawa daninowego, a także opracowań poświęconych historii państwa i prawa. Ze względu na formę zapłaty opłat stemplowych, a następnie także opłaty skarbowej w postaci papierów stemplowych (stemplowanych), stempli i znaków opłaty stemplowej i skarbowej, w badaniach wykorzystano dodatkowo materiały o szczególnym charakterze, a mianowicie badania prowadzone przez filatelistów. Wiele informacji, zwłaszcza o najwcześniejszych formach zapłaty tych danin, pochodzi właśnie z badań filatelistów prowadzonych nad dokumentami oraz pieczęciami i znakami opłat na nich zamieszczanymi<sup>130</sup>.

---

<sup>130</sup> Zauważyć warto, że w tym nurcie wykształciły się badania ukierunkowane konkretnie na znaki opłat fiskalnych. W roku 1995 powołany zostało przy Z/O PZF w Warszawie Klub Zainteresowań Znakami Opłat Fiskalnych REVENUE, którego przedmiotem zainteresowań były papiery stemplowe oraz sygnety używane od 1772 r. oraz znaki opłat stemplowych, skarbowych i lokalnych, od chwili ich ukazania się w połowie XIX w. (J. Zaborowski, *Katalog sygnet na ziemiach polskich od 1772 roku*, Leszno 1999, s. 3.). W efekcie prowadzonych prac opracowano katalog obejmujący ponad 2000 papierów stemplowych z obszaru ziem polskich w okresie od 1772 r. do okresu po 1865 r. (J. Zaborowski, *Katalog sygnet...*, s. 87). Opracowanie zawiera zestawienie papierów stemplowych, sygnet, znaków opłat stemplowych, pieczęci, znaków wodnych (ilustracje wraz z pełnym opisem oraz wskazaniem kontekstu historycznego oraz ich podstawą normatywną) z podziałem na: zabór austriacki (od 1772 do 1846 r.), zabór pruski (okres od 1772 do okresu po 1815 r.), Rzeczpospolita Polska w XVIII wieku, Księstwo Warszawskie 1807/9 do 1815, Królestwo Polskie (Kongresówka). Na temat sygnet, znaków skarbowych, papierów stemplowych szerzej: L. Hanus, *Stempelsignetten - Katalog von Oesterreich - Ungarn*, Praga 1930; M. Erler, *Revenue Stamped Papers of Prussia*, Icking 1988; T. Trzebski, *Znaki wodne na papierach listowych 1815-1860*, „Filatelista” 1960/18; I. Gust, *Znaki wodne w okresie przedznaczkowym 1815-1865* (tekst angielski: Melbourne 1969), tłumaczenie – „Łódzki Biuletyn Filatelistyczny” 1975; J. Zaborowski, *Papiery stemplowe na ziemiach polskich*, „Biuletyn Informacyjny ZG” 1966/1, 1966/2, 1966/3; J. Zaborowski, J. Koput, *Znaki wodne na polskich papierach stemplowych*, „Filatelista” 1996/5, 1996/6, 1996/7, 1996/8;