

OPŁATA SKARBOWA W POLSKIM PORZĄDKU PRAWNYM

Dobrosława Antonów

MONOGRAFIE

OPŁATA SKARBOWA W POLSKIM PORZĄDKU PRAWNYM

Dobrosława Antonów

MONOGRAFIE

Zamów książkę w księgarni internetowej

proinfo.pl
księgarnia internetowa

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 przysługujących
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
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

www.wolterskluwer.pl

księgarnia internetowa www.profinfo.pl

SPIS TREŚCI

Wykaz skrótów	9
Wprowadzenie	13
Rozdział I	
Stan prawodawstwa i nauki polskiej w przedmiocie opłat	25
Rozdział II	
Analiza historyczna opłaty skarbowej	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
Rozdział III	
Konstrukcja przedmiotu opłaty skarbowej	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 skarbową 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

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

Rozdział V

Złożenie dokumentu stwierdzającego udzielenie pełnomocnictwa lub prokury jako przedmiot opłaty skarbowej	194
---	------------

Rozdział VI

Wyłączenia i zwolnienia przedmiotowe od opłaty skarbowej	238
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

Zakres podmiotowy ustawy o opłacie skarbowej	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

Wysokość opłaty skarbowej	321
1. Wysokość opłaty a jej charakter prawny	321
2. Kwoty i stawki opłaty skarbowej	337

Rozdział IX

Realizacja obowiązku zapłaty opłaty skarbowej	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

Ocena opłaty skarbowej w kontekście porządku prawnego Unii Europejskiej oraz prawa międzynarodowego	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

Charakter prawny opłaty skarbowej	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
 Wnioski <i>de lege ferenda</i>	525
 Zakończenie	539
 Akty prawne	543
 Orzecznictwo	559
 Pisma urzędowe i inne dokumenty	563
 Literatura	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 organów¹. 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-

¹ 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 systemem² 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

² 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).

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 cząstkowe, 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 cząstkowych 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 skarbową 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 skarbową 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 skarbową 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.³ 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 targowa⁴.

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

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

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

gowa, opłata od posiadania psa⁵), opłaty stanowiące zapłatę za usługi świadczone w obrocie prywatnym (np. opłaty za czynności adwokackie⁶), 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 technicznego⁷), opłaty stanowiące należność cywilnoprawną (np. opłaty reprograficzne⁸), opłaty o charakterze sankcyjnym⁹ – stanowiące w istocie sankcję (karę finansową), opłaty, które z punktu widzenia teorii danin publicznych stanowią dopłaty (opłata adiacencka, renta planistyczna)¹⁰, opłaty klasyfikowane jako opłaty o charakterze publicznoprawnym¹¹ (np. opłata skarbowa, opłaty pobierane na podstawie ustawy z 13.07.2006 r. o dokumentach paszportowych¹², 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-

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

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

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

⁸ 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.

⁹ 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.).

¹⁰ 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.

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

¹² Dz.U. z 2016 r. poz. 758.

BIBLIOTEKA PRZEGLĄDU PODATKOWEGO

Dobrosława Antonów – doktor nauk prawnych; adiunkt w Katedrze Prawa Finansowego Uniwersytetu Wrocławskiego, wykładowca na Podyplomowych Studiach Podatkowych UW; autorka monografii *Wykładnia prawa podatkowego po wstąpieniu Polski do Unii Europejskiej* (2009), współautorka poradnika *Meritum Podatki* (od 2010 r.) oraz autorka kilkunastu innych publikacji z zakresu prawa podatkowego i prawa finansowego, w tym m.in. serii opracowań z zakresu problematyki opłat publicznych.

W publikacji przedstawiono m.in.:

- kategorie czynności podlegających opłacie skarbowej i wolnych od tej opłaty,
- problematykę opłaty skarbowej pobieranej z tytułu czynności urzędowych, a także z tytułu złożenia dokumentu stwierdzającego udzielenie pełnomocnictwa lub prokury,
- przesłanki powstania i zasady realizacji obowiązku zapłaty opłaty skarbowej,
- konsekwencje braku realizacji zapłaty opłaty skarbowej,
- wpływ prawa unijnego na tworzenie i stosowanie przepisów z zakresu opłaty skarbowej,
- genezę, ewolucję oraz ocenę charakteru prawnego opłaty skarbowej oraz jej miejsca w polskim porządku prawnym.

Książka przeznaczona jest dla pracowników administracji rządowej i samorządowej, adwokatów, radców prawnych i doradców podatkowych. Będzie cennym źródłem wiedzy dla pracowników naukowych i studentów prowadzących badania nad teorią danin publicznych (zwłaszcza danin odpłatnych), ich genezą i ewolucją.

„Opracowanie zawiera szerokie spektrum przedmiotowo-podmiotowe, w którego centrum znajduje się opłata skarbowa. Jest przykładem wielostronnej analizy, syntezy i oceny regulacji opłaty skarbowej. Praca posiada podwójny wymiar praktyczno-teoretyczny, w którym dominuje porządek terminologiczny. Zagadnienia opłaty skarbowej nie były do tej pory przedmiotem tak kompleksowego, wielopłaszczyznowego omówienia w prawniczej literaturze polskiej. Poruszana problematyka jest istotna i aktualna. Autorka zachęca do zapoznania się z istotą opłaty skarbowej w polskim porządku prawnym, systematyzuje wiedzę na ten temat i wyjaśnia skomplikowane problemy prawne”.

Dr hab. Mariola Lemonnier, prof. UWM



ZAMÓWIENIA:

INFOLINIA 801 04 45 45, FAX 22 535 80 01
ZAMOWIENIA@WOLTERSKLUPER.PL
WWW.PROFINFO.PL

ISSN 1897-4392

ISBN 978-83-8107-479-7



WOLTERS KLUWER POLSKA POLECA

**PRZEGLĄD
PODATKOWY**

CENA 139 ZŁ (W TYM 5% VAT)