



**Jolanta Gliniecka\***

*Uniwersytet Gdański*

## PRAWNA EWOLUCJA KONSTRUKCJI PRZEDMIOTU OPŁATY SKARBOWEJ W POLSKIM SYSTEMIE DOCHODÓW SAMORZĄDOWYCH

Konstrukcja prawna przedmiotu opłaty skarbowej występującej w polskim systemie dochodów samorządowych wywodzi się z konstrukcji przedwojennej opłaty stemplowej, która była świadczeniem publicznoprawnym o niejednolitym charakterze. Konstrukcja ta łączyła bowiem w sobie odpłatę za konkretne czynności organów publicznych oraz opodatkowanie różnych aktów obrotu niezawodowego. Przedwojenna opłata stemplowa została zastąpiona w okresie powojennym opłatą skarbową<sup>1</sup> i podatkiem do nabycia praw majątkowych<sup>2</sup> – do czego wypadnie jeszcze powrócić – a ten ostatni (częściowo) przez opłatę skarbową, w wyniku czego nastąpiło rozszerzenie zakresu przedmiotu tej opłaty, by w końcu zostać z niego całkowicie usuniętym. Te zabiegi legislacyjne nie wyeliminowały – co prawda – całkowicie podatków z opłat publicznych, ale w pewnym stopniu przyczyniły się do większej teoretycznej transparentności tych ostatnich.

W tym miejscu warto syntetycznie przypomnieć, że jednym z najważniejszych zadań w pierwszych latach okresu międzywojennego było dążenie do stworzenia na ziemiach państwa polskiego zupełnego systemu prawnego. Istniejące trzy odrębne systemy prawne, będące konsekwencją tego, że ziemie te do 1910 r. wchodziły w skład państw zaborczych: Rosji, Prus i Austrii wymagały możliwie szybkiego i sprawnego zunifikowania pod względem prawnym. Trudności w wykonaniu tego zadania wynikały jednak nie tylko z odmiennie ukształtowanych stosunków prawnych na terytoriach wcześniej okupowanych, tj. na ziemiach byłych zaborów, ale także były następstwem działań wojennych, w wyniku których zostały wyodrębnione tereny Galicji i Śląska Cieszyńskiego

\* j.gliniecka@ug.edu.pl

<sup>1</sup> Dekret z dnia 3 lutego 1947 r. o opłacie skarbowej (Dz. U. Nr 27, poz. 107) zmieniony ustawą z dnia 2 lipca 1949 r. o zmianie dekretu z dnia 3 lutego 1947 r. o opłacie skarbowej (tekst jedn. Dz. U. z 1949 r. Nr 53, poz. 419) z późn. zm.

<sup>2</sup> Dekret z dnia 3 lutego 1947 r. o podatku od nabycia praw majątkowych (tekst jedn. Dz. U. Nr 9 z 1951 r., poz. 74 z późn. zm.).

oraz Spisza i Orawy. Ukształtowanie w tej sytuacji zwartego systemu prawnego było zadaniem równie niełatwym w realizacji, co koniecznym wobec odczuwalnych przez państwo polskie trudności finansowych, które pogłębiły się jeszcze na skutek braku jednolitego systemu dochodów publicznych<sup>3</sup>.

W chwili uzyskania niepodległości zatem prawna unifikacja opłat publicznych była zadaniem nie tylko niezbędnym, ale i wyjątkowo złożonym. Obowiązujące w różnych częściach kraju cztery ustawodawstwa cywilne, które kształtowały opłaty (kodeks cywilny austriacki, francuski, niemiecki i rosyjski<sup>4</sup>), nie dzieliły bowiem terytorium państwa polskiego tylko na cztery odrębne systemy prawne, jako że w każdej z wymienionych części podlegającej określonemu ustawodawstwu cywilnemu można było dodatkowo wyróżnić obszary podlegające wpływom regionalnego prawa, mianowicie: system prawny funkcjonujący na terenach byłej okupacji austrowęgierskiej, na terenach Małopolski i Śląska Cieszyńskiego, na terenach byłej okupacji niemieckiej, na Spiszu i Orawie oraz w województwie poznańskim i pomorskim. I następnie: teren Górnego Śląska, gdzie po 1918 r. skutkiem niemieckiej działalności ustawodawczej wytworzył się odrębny niż w województwach poznańskim i pomorskim system prawny, obszar Zarządu Wołynia i Frontu Podolskiego, obszar podlegający Zarządowi Cywilnemu Ziemi Wschodnich oraz obszar Litwy Środkowej<sup>5</sup>.

Dodać można, że na tok prac scalających i budowanie systemu danin publicznych w owym czasie wpływ miały nie tylko wspomniane złożone stosunki prawne, które kształtowały opłaty publiczne, ale również nieuregulowane na ziemiach polskich stosunki pieniężne<sup>6</sup>.

W związku z tym, że nie można było natychmiast dokonać ujednoczenia przepisów o opłatach publicznych, niezbędne, w pierwszej kolejności, stało się

<sup>3</sup> Por. E. Strasburger, *Ustrój skarbowy Rzeczypospolitej Polskiej*, Warszawa 1922, s. 300; J. Szpunar, *Polityka podatkowa Polski w okresie kryzysu w latach 1929–1933*, „Roczniki Dziejów Społecznych i Gospodarczych”; t. XX, 1958, s. 232.

<sup>4</sup> „Na tle ścisłego związku, jaki zachodzi między normami o opłatach stemplowych, a prawem prywatnym, należy podkreślić fakt, że w dziedzinie prywatno-prawnej obowiązują na ziemiach polskich i długo jeszcze obowiązywać będą cztery różne systemy (francuski, rosyjski, austriacki, niemiecki); sprawdzenie tych różnorodności prywatno-prawnych do wspólnego mianownika, przystosowanie nowych norm o opłatach stemplowych do owych różnic, które na razie usunąć się nie dadzą, wymaga wielkiej staranności i nie jest rzeczą łatwą” (J. Migdał, A. Rozenkranz, E. Werner, *Najnowsze ustawodawstwo w zakresie opłat stemplowych*, Warszawa 1922, s. 6).

<sup>5</sup> Por. F. Koziół, *Opłaty stemplowe. Odrodzona skarbowość polska*, Warszawa 1931, s. 75.

<sup>6</sup> „Reforma i ujednostajnienie opłat jest sprawą palącą, niemniej jednak na razie nie do przeprowadzenia z uwagi na chwiejność waluty. [...] Opłata bowiem ściśle dzieli losy waluty, z którą wykazuje wiele podobieństwa i niekiedy zastępuje ją w obiegu (np. marki stemplowe zamiast gotówki). Deprecjacja waluty prowadzi do tego, że nie można wprowadzić stałych stawek stemplowych, gdyż po paru miesiącach okażą się one już zbyt niskie” (E. Strasburger, *Ustrój...*, s. 172–173). Por. też: S. Głabiński, *Obecne położenie Polski. Mowa wygłoszona w Sejmie w dniu 7.10.1920 r.*, Poznań 1920, s. 20; J. Steczkowski, *O naprawę Skarbu Rzeczypospolitej*, Kraków 1923, s. 5; L. Robbins, *Wielkie przesilenie gospodarcze*, Kraków 1937, s. 11; A. Próchnicki, *Pierwsze piętnastolecie Polski niepodległej*, Warszawa 1957, s. 180 i n.; K. Ostrowski, *Polityka finansowa Polski przedwrześniowej*, Warszawa 1958, s. 102.

zastopowanie szeregu tymczasowych rozwiązań prawnych w odziedziczonym prawodawstwie zaborczym<sup>7</sup>. Praktycznym wyrazem owej tymczasowości było wydawanie w odniesieniu do niektórych przedmiotów opłat odrębnych aktów normatywnych (np. w stosunku do opłat stemplowych od podań i świadectw urzędowych, opłat stemplowych od weksli oraz opłat stemplowych od umów ubezpieczenia), w stosunku do innych – dokonywanie jedynie zmian technicznych, nie systemowych, polegających w szczególności na ujednocnieniu i podwyższaniu ich wysokości<sup>8</sup>. Podwyższanie wysokości opłat następowało nie tylko w związku z dążeniem do pełniejszej realizacji ich funkcji fiskalnej, ale także w związku ze spadkiem siły nabywczej marki polskiej<sup>9</sup> i było znamioną cechą opłat publicznych, zwłaszcza do 1924 r., kiedy to procesy inflacyjne przybrały największe rozmiary.

W reformie opłat stemplowych przeprowadzonej w 1926 r.<sup>10</sup> nie należało – jednakże – upatrywać tylko realizacji celów formalnych wyrażających się w ujednocnieniu przepisów prawnych regulujących opłaty. Przedwojenne opłaty stemplowe, jak wcześniej wspomniano, w swej istocie były złożonymi daninami publicznoprawnymi. W okresie międzywojennym przedmiotem tej opłaty objęto bowiem z jednej strony rozpatrywanie podań i wydawanie świadectw urzędowych, z drugiej liczne czynności prawne regulujące stosunki prawnomajątkowe wynikające z norm prawa prywatnego. Opłata stemplowa w swej podatkowej części obejmowała 21 rodzajów podatków<sup>11</sup>. W jej zakresie połączono zasadni-

<sup>7</sup> „Unifikacja przepisów – jakkolwiek była rzeczą ważną i pilną, nie mogła być dokonana od razu. Stały bowiem temu na przeszkodzie przede wszystkim zakorzenione głęboko odrębności w różnych częściach kraju, w których w czasie półtorowiekowej niewoli ukształtowało się ustawodawstwo opłatowe według różnych systemów. Wynikiem tego były daleko idące różnice co do wysokości opodatkowania poszczególnych przedmiotów oraz co do sposobu uiszczania opłat” (F. Kozioł, *Opłaty stemplowe...*, s. 75–76). Por. też L. Adam, *Podatki i opłaty w kapitalizmie*, Warszawa 1962, s. 99.

<sup>8</sup> Ustawa z dnia 16 lipca 1920 r. o podwyższeniu i zrównoważeniu stawek przy niektórych opłatach stemplowych (należnościach bezpośrednich i stemplowych) na obszarach b. zaboru rosyjskiego i austriackiego (Dz. U. Nr 73, poz. 498); ustawa z dnia 7 kwietnia 1922 r. w przedmiocie podwyższenia i zrównoważenia stawek przy niektórych opłatach stemplowych (należnościach) (Dz. U. Nr 38, poz. 315). „Prawodawstwo tymczasowe niewątpliwie wpłynęło korzystnie na wynik finansowy (popłnienie wyniku finansowego ujawnia się od czasu stabilizacji waluty wyraźnie, w miesięcznych wykazach kasowych). Pod względem unifikacji natomiast korzyści są stosunkowo „nieznaczne”. (*Podatki od obrotów i opłaty. Prace przygotowawcze do ustawodawstwa skarbowego*, Warszawa 1924, s. 7–8).

<sup>9</sup> „Konsekwentne doganianie deprecjacji marki podwyżką podatków i opłat jest środkiem wątpliwej wartości i bronią w walce o równowagę budżetową bardzo obosieczną”. (J. Steczkowski, *O naprawę...*, s. 14). „Opłaty, które przed uchwaleniem ustawy z dnia 26 lipca 1920 r. były dostateczne, z czasem, wraz ze spadkiem waluty, stały się w wielu wypadkach bardzo małymi a nieraz śmiesznie małymi, nie odpowiadającymi dzisiejszej wartości waluty”. (Sprawozdanie stenograficzne z 298 posiedzenia Sejmu ustawodawczego z dnia 7 kwietnia 1922 r. – ustawa o podwyższeniu stawek opłat stemplowych).

<sup>10</sup> Dz. U. Nr 98, poz. 570.

<sup>11</sup> Różnorodne czynności prywatnoprawne, które stanowiły przedmiot opłaty stemplowej w jej podatkowej części, można było podzielić na grupy: z zakresu prywatnego obrotu pieniężnego (weksle, czeki, przekazy, zlecenia wypłat, obligacje i inne papiery wartościowe, np. akcje oraz rachunki i pokwitowania); akty, istotą których było nabycie praw majątkowych (umowy majątkowe małżeńskie, pisma stwierdzające podział majątku wspólnego, dotyczące przejścia własności nieruchomości

czo różne daniny publiczne, z których pierwsze były w dość znacznym stopniu opłatą w klasycznej postaci, drugie – rodzajem podatków od obrotu prawnego<sup>12</sup>. Rozwiązanie to mogło budzić zastrzeżenia metodologiczne. W praktyce jednak stosowanie podatków pod nazwą opłat, a także opłat, które po części są opłatami, po części zaś podatkami, pozwala na pełniejszą realizację funkcji opłat publicznych i będzie, w latach następnych, wielokrotnie wykorzystywane. Patrząc zatem od strony celów polityki daninowej, rozwiązania tego nie można uznać za bezpodstawne.

Proces kształtowania i doskonalenia konstrukcji przedmiotu opłat publicznych pod względem prawnym został przerwany wybuchem II wojny światowej. Do prac tych powrócono po zakończeniu działań wojennych, a ściślej w drugiej połowie lat 40. XX w.

Dawna opłata stemplowa, jako danina o niejednolitym charakterze ekonomicznym, została zastąpiona w 1947 r. po części opłatą skarbową, a po części – podatkiem od nabycia praw majątkowych. Podatek od nabycia praw majątkowych, obok spadków i darowizn, objął swym zakresem przedmiotowym niektóre rodzaje aktów obrotu, które poprzednio stanowiły przedmiot opłaty stemplowej, niektóre zaś z tych aktów obrotu poddano opłacie skarbowej.

Trzeba stwierdzić, że we wczesnym okresie powojennym zrobiono duży krok w kierunku prawnego uporządkowania problemu rozdzielenia podatków i opłat w systemie danin publicznych. Wprowadzenie odrębnego podatku od nabycia praw majątkowych w jego części dotyczącej odpłatnego nabycia tych praw i odrębnej opłaty skarbowej było w pewnym stopniu rozwiązaniem nowym, w porównaniu z dawną ustawą o opłatach stemplowych, obejmującą łącznie różne podatki i opłaty. Koncepcja ta, koncepcja rozdzielenia podatków i opłat publicznych, leżąca u podstaw wyodrębnienia podatku od nabycia praw majątkowych i opłaty skarbowej spośród dotychczasowych opłat stemplowych, nie została jednak w pełni zrealizowana, gdyż w dekrete o opłacie skarbowej w dalszym ciągu występowało wiele podatków<sup>13</sup>. Włączenie do opłaty skarbowej opodatkowania czynności cywilnoprawnych czyniło z tej opłaty daninę publiczną niejednolitą w swej treści. Dodać należy, że realizacja koncepcji częściowego tylko rozdzielenia opłaty skarbowej od podatków została jeszcze bardziej ograniczona przez wprowadzone (w 1975 r.) rozwiązania prawne stanowiące w dużym stop-

---

ści, przeniesienia praw kopalnych, dzierżawa). Inne akty (umowy majątkowe małżeńskie, o dział majątku, umowa ubezpieczenia, pełnomocnictwo, ugoda, umowa przygotowawcza, dotyczące praw rzeczowych na rzeczy cudzej, takich jak ustanowienie hipoteki lub przeniesienie służebności grunтовой, prawa użytkowania, ustanowienie zestawu lub hipoteki, sprzedaż i zamiana rzeczy ruchomych, umowy o świadczenie usług, rozwiązanie spółki, czynności przechowania).

<sup>12</sup> Por. A. Rozenkranz, *Ustawa o opłatach stemplowych*, Warszawa 1933, s. XIX; M. Gutkowski, *Prawo skarbowe*, Wilno 1936, s. 2.

<sup>13</sup> Por. J. Jaśkiewiczowa, *Charakterystyka opłaty skarbowej*, [w:] *Wybrane źródła i literatura do obowiązującego prawa finansowego*, Toruń 1949, s. 466; J. Małecki, *Z problematyki opłaty skarbowej*, „Ruch Prawniczy, Ekonomiczny i Socjologiczny” 1989, z. 4.

niu powrót do konstrukcji stosowanych w przedwojennych opłatach stempłowych. W większym stopniu udało się ją przeprowadzić dopiero w 1989 r., kiedy to wyłączono z zakresu konstrukcji przedmiotu opłaty opodatkowanie rzemiosła, a zwłaszcza w 2000 r., kiedy wyłączono z niego czynności o charakterze cywilnoprawnym i poddano je odrębnemu podatkowi<sup>14</sup>. Generalnie trzeba jednak stwierdzić, że w dalszym ciągu w polskim systemie władczych dochodów publicznych występują podatki pod nazwą opłat oraz opłaty, które po części są jedynie opłatami publicznymi, po części zaś podatkami, które to rozwiązanie, choć budzące zastrzeżenia pod względem teoretycznej przejrzystości, służy realizacji różnorodnych funkcji opłat publicznych.

Konstrukcja prawna przedmiotu opłaty skarbowej w Polsce powojennej ulegała zmianie pod wpływem różnych czynników. Jednym z nich był zamiar stworzenia korzystniejszych warunków działalności w niektórych sektorach gospodarczych, np. rzemiosłu prowadzonemu w niewielkich rozmiarach. Służyć temu miały zarówno rozwiązania polegające na objęciu rzemieślników świadczeniami socjalnymi, niższymi czynszami, jak i łagodniejszymi obciążeniami publicznoprawnymi. W związku z tym dochody znacznej części rzemiosła wyłączono z zakresu przedmiotu podatku obrotowego i dochodowego od gospodarki nieuspołecznionej – jako bardziej dotkliwego obciążenia publicznoprawnego – i włączono je do zakresu przedmiotu opłaty skarbowej jako uproszczonej i łagodniejszej formy tego obciążenia, do czego wypadnie jeszcze powrócić.

Konstrukcja prawna przedmiotu opłaty skarbowej ulegała zmianie również pod wpływem polityki finansowej państwa, która zmierzała w kierunku wzrostu dochodów publicznych, niezbędnych w celu pokrycia zwiększających się corocznie wydatków publicznych. Rola opłaty skarbowej w powojennej strukturze dochodów publicznych jest wprawdzie niewielka, ale wzrost wpływów z tej opłaty<sup>15</sup>, jaki odbywał się w tym okresie, wynikał właśnie ze zwiększania zakresu jej przedmiotu, o czym w dalszej części tego opracowania.

W okresie powojennym konstrukcja przedmiotu opłaty skarbowej ulegała zmianom w kilku etapach. Pierwszym etapem tych zmian był dekret z dnia

<sup>14</sup> Por. A. Gorgol, *Reforma opłaty skarbowej i wyodrębnienie z niej podatku od czynności cywilnoprawnych*, część I, „Glosa” 2001, nr 4, s. 2 i n.

<sup>15</sup> Wpływy z opłaty skarbowej w okresie powojennego pięćdziesięciolecia kształtowały się następująco. W 1951 r. wynosiły one 165 mln zł, w 1955 r. – 250 mln zł, w 1960 r. – 656 mln zł, w 1965 r. – 770 mln zł, w 1970 r. – 795 mln zł, w 1975 r. – 2140 mln zł, w 1980 r. – 3887 mln zł, w 1985 r. – 22,4 mld zł, w 1991 r. – 230,7 mln zł, w 1995 r. – 747,7 mln zł, w 2000 r. – 1993,9 mln zł, w 2005 r. – 519,3 mln zł, w 2010 r. – 509 mln zł, 2011 r. – 490 mln zł, w 2012 r. – 485 mln zł. (Źródło: *Rocznik statystyczny finansów 1945–1967*, Warszawa 1968, s. 36, 59, 140; *Rocznik statystyczny finansów 1973*, Warszawa 1973, s. 25 i 32; *Rocznik statystyczny 1974*, Warszawa 1974, s. 585; *Rocznik statystyczny 1976*, Warszawa 1976, s. 496; *Rocznik statystyczny 1977*, Warszawa 1977, s. 412; *Mały rocznik statystyczny 1978*, Warszawa 1978, s. 233–234; *Rocznik statystyczny*, Warszawa 1991, s. 148; *Rocznik statystyczny*, Warszawa 1996, s. 506; *Rocznik statystyczny RP*, Warszawa 2001, s. 501; *Rocznik statystyczny RP*, Warszawa 2006, s. 632; *Rocznik statystyczny RP*, Warszawa 2013, s. 654).

3 lutego 1947 r. o opłacie skarbowej<sup>16</sup>. W tabeli opłat skarbowych, stanowiącej załącznik do tego aktu prawnego, wymienia się 11 rodzajów podań, świadectw i czynności cywilnoprawnych obciążonych opłatą skarbową. Ponadto każdy ich rodzaj był wewnętrznie rozbudowany, co w sumie tworzyło stosunkowo szeroką gamę przedmiotów tej opłaty.

W tym okresie konstrukcja prawna przedmiotu opłaty skarbowej była dostosowywana do zmieniających się niektórych przepisów prawa administracyjnego, np. dekretów o paszportach zagranicznych<sup>17</sup>, aktach stanu cywilnego<sup>18</sup>, o zmianie imion i nazwisk<sup>19</sup> i o dowodach osobistych<sup>20</sup>.

Ustawa o opłacie skarbowej z dnia 13 grudnia 1957 r.<sup>21</sup> oznaczała realizację drugiego etapu zmian w konstrukcji prawnej przedmiotu tej opłaty. Zmiany te polegały w dużym stopniu na rozszerzaniu jego zakresu. Tą tendencją zmian w Polsce powojennej utrzymywała się dość długo, a szczególnie silnie zarysowała się w ustawie o opłacie skarbowej z dnia 19 grudnia 1975 r.<sup>22</sup> Jej uchwalenie oznaczało jednocześnie realizację trzeciego etapu zmian w konstrukcji prawnej przedmiotu opłaty skarbowej.

Przedmiot opłaty skarbowej w kształcie prawnym, nadanym mu ustawą z 1975 r., obejmował: a) dokumenty stwierdzające czynności organów publicznych w sprawach indywidualnych, b) dokumenty wyrażające czynności cywilnoprawne, c) niektóre czynności cywilnoprawne bez wiązania ich z faktem pisemnego stwierdzenia oraz d) przychody z działalności rzemieślniczej.

Zmiany konstrukcji prawnej przedmiotu opłaty skarbowej w owym czasie polegały również na tym, że opłatą skarbową objęto pisma stwierdzające odpłatne nabycie praw majątkowych, rezygnując jednocześnie z odrębnie stosowanego podatku od nabycia praw majątkowych. W zmianie tej potwierdza się związek opłat publicznych z niektórymi podatkami. Za podstawę włączenia odpłatnego nabycia praw majątkowych do opłaty skarbowej ustawodawca przyjął istnienie merytorycznego związku między pismami stwierdzającymi odpłatne nabycie praw majątkowych a pismami stwierdzającymi czynności cywilnoprawne. Te pierwsze poddano podatkowi od nabycia praw majątkowych, te drugie zaś podlegały opłacie skarbowej. W rezultacie likwidacji podatku od nabycia praw majątkowych i objęcia odpłatnego nabycia praw majątkowych opłatą skarbową

<sup>16</sup> Dekret z dnia 3 lutego 1947 r. o opłacie skarbowej (Dz. U. Nr 27, poz. 107) zmieniony ustawą z dnia 2 lipca 1949 r. (Dz. U. Nr 42, poz. 310); tekst jedn. Dz. U. Nr 53 z 1949 r., poz. 419 zmieniony dekretem z dnia 26 października 1950 r. (Dz. U. Nr 49, poz. 453).

<sup>17</sup> Dekret z dnia 14 sierpnia 1954 r. o paszportach zagranicznych (Dz. U. Nr 39, poz. 170).

<sup>18</sup> Dekret z dnia 8 czerwca 1955 r. prawo o aktach stanu cywilnego (Dz. U. Nr 25, poz. 151).

<sup>19</sup> Dekret z dnia 16 maja 1956 r. o zmianie imion i nazwisk (Dz. U. Nr 18, poz. 95); ustawa z dnia 15 listopada 1956 r. o zmianie imion i nazwisk (Dz. U. Nr 56, poz. 151).

<sup>20</sup> Dekret z dnia 22 października 1951 r. o dowodach osobistych (Dz. U. Nr 55, poz. 382) dwukrotnie zmieniany w 1956 r. (Dz. U. Nr 6, poz. 29 oraz Dz. U. Nr 21, poz. 101).

<sup>21</sup> Dz. U. Nr 1 z 1958 r., poz. 1.

<sup>22</sup> Ustawa o opłacie skarbowej z dnia 19 grudnia 1975 r. (Dz. U. Nr 45, poz. 226).



ustawodawca ujednotcił zasady obciążania odpłatnych czynności cywilnoprawnych.

Przedmiotem opłaty skarbowej, której stawki ukształtowano na poziomie wyższym od prawdopodobnych kosztów czynności urzędowych, były: a) dokumenty stwierdzające czynności cywilnoprawne – rachunki poświadczające sprzedaż rzeczy lub odpłatne świadczenie usług, pisma stwierdzające zobowiązanie do odpłatnego przeniesienia własności rzeczy lub praw, pisma stwierdzające odpłatne ustanowienie prawa użytkowania, zawiązanie spółki, obciążenie obdarowanego obowiązkiem określonego działania lub zaniechania, weksle i protesty weksli, pełnomocnictwa, poręczenia, ustanowienie hipoteki, dokumenty przewozowe oraz umowy majątkowe małżeńskie; b) odpłatne przeniesienie własności rzeczy lub praw, umowa pożyczki, dzierżawy lub najmu; c) działalność określonych grup rzemiosła wykonywanego na podstawie potwierdzenia zgłoszenia wykonywania rzemiosła.

Przedmiot opłaty skarbowej w odniesieniu do tzw. opłatopodatków uległ więc znacznemu rozszerzeniu. W wyniku likwidacji podatku od nabycia praw majątkowych niektóre przypadki odpłatnego nabycia tych praw, np. ustanowienie ciężaru realnego, wyłączono z zakresu obciążeń publicznych, co stanowiło rezultat zanikania w praktyce tego typu zdarzeń odpłatnego nabycia praw majątkowych. Innych przypadków zaś nie poddano opłacie skarbowej (np. umów o dzieło lub umów zlecenia) z uwagi na zamiar uniknięcia podwójnego obciążania daninami, bowiem dochody osiągnane w związku z zawarciem umowy o dzieło i umowy zlecenia poddane były ówczesnie obowiązującemu podatkowi od wynagrodzeń lub podatkowi dochodowemu od gospodarki nieuspołecznionej.

Prześledzone dotąd zmiany zakresu przedmiotu opłaty skarbowej potwierdzają jego charakterystyczną złożoność i niejednorodność. Jeśli przedmiotem tym były podania, dokumenty stwierdzające czynności urzędowe, świadectwa i zezwolenia wydawane na wniosek zainteresowanego, to opłata taka była związana z kosztami, jakie te czynności powodowały i miała charakter ekwiwalentny (odpłatny). Opłata skarbową, której przedmiotem były przychody uzyskiwane z działalności rzemieślniczej<sup>23</sup>, nie była związana z wzajemnym świadczeniem państwa na rzecz wnoszącego opłatę, a więc miała charakter nieekwiwalentny (nieodpłatny). Był to w istocie rzeczy podatek, mimo że nosił nazwę opłaty skarbowej. W rozwiązaniu tym można upatrywać dążenia do oddziaływania na procesy gospodarcze za pomocą konstrukcji opłaty skarbowej, zwłaszcza poprzez określenie jej przedmiotu. Opłata skarbową obciążająca przychody rzemieślników zaczęła więc pełnić rolę uproszczonego zryczałtowanego podatku. Nie wszyscy rzemieślnicy mogli korzystać z tej formy opodatkowania ich przychodów. Dotyczyła ona jedynie tzw. drobnego rzemiosła. Kwota ryczałtu była ustala-

<sup>23</sup> Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 29 lipca 1983 r. w sprawie zryczałtowania podatków obrotowego i dochodowego od niektórych grup podatników oraz w sprawie opłaty skarbowej z tytułu wykonywania rzemiosła (Dz. U. Nr 43, poz. 196 z późn. zm.).

na na poziomie niższym w porównaniu z kwotą podatku obrotowego i dochodowego, jaką można byłoby obciążyć rzemieślnika w związku z jego działalnością. Z poborem opłaty skarbowej w tym wypadku wiązało się zaistnienie określonych przesłanek. Opłata skarbowa pobierana była od określonych rodzajów rzemiosł (wymienionych w rozporządzeniu Ministra Finansów) i przy spełnieniu przez rzemieślnika warunków dotyczących zatrudnienia pracowników najemnych (w zasadzie jednego pracownika), niekorzystania przez uiszczającego opłatę, z usług osób niezatrudnionych, chyba że chodziło o usługi specjalistyczne, których nie mógł on wykonywać we własnym zakresie i niewykonywania przez niego ani jego małżonka działalności podlegającej podatkowi obrotowemu.

W latach następnych konstrukcja prawna przedmiotu opłaty skarbowej poddawana była dalszym zmianom, które znalazły swój wyraz w ustawie z dnia 31 stycznia 1989 r.<sup>24</sup> Przyjęto w niej generalną zasadę, że przedmiotem tej opłaty są czynności cywilnoprawne niezależnie od formy prawnej ich dokonania. W poprzednim stanie prawnym – jak wiadomo – udokumentowana umowa, np. spółki, podlegała opłacie skarbowej, a identyczna, tyle że ustna umowa, takiej opłacie nie podlegała. Jednocześnie wyodrębniono niektóre dokumenty stwierdzające czynności cywilnoprawne i potraktowano je jako odrębny przedmiot opłaty<sup>25</sup>. Charakter zmian dokonanych tą ustawą był jednak taki, że uzasadniał wątpliwości dotyczące celowości wprowadzenia nowej ustawy. Problemy, które ona rozwiązywała, i to mimo zmian warunków społeczno-gospodarczych, które się w owym czasie dokonywały, zmian stanu prawnego im towarzyszącego, a także pewnych braków legislacyjnych, które nowe warunki ujawniły<sup>26</sup>, można było – jak się wydaje – zawrzeć w nowelizacji dotychczasowego prawa.

Kolejnej zmiany w konstrukcji przedmiotu opłaty skarbowej dokonano w 2000 r.<sup>27</sup> Polegała ona na wyłączeniu czynności o charakterze cywilnoprawnym z jej zakresu i poddaniu ich regulacji ustawy z dnia 9 września 2000 r. o podatku od czynności cywilnoprawnych<sup>28</sup>. Z przedmiotu opłaty skarbowej wyłączono zatem tzw. podatkową jej część, a mimo to nie zyskał on na teoretycznej czytelności. Konstrukcja przedmiotu opłaty skarbowej była wciąż złożona i obejmowała dwie grupy sytuacji, z zaistnieniem których był związany jej pobór. Po pierwsze – dotyczył on podań i załączników do nich, czynności urzędowych dokonywanych na podstawie zgłoszenia lub na wnioski zainteresowanego oraz zaświadczeń, zezwoleń (pozwoleń, koncesji) wydawanych na wnioski zainteresowanego w sprawach indywidualnych z zakresu administracji publicznej. Po drugie – opłata skarbowa pobierana była od dokumentów ściśle związanych z dokonywaniem czynności cywilnoprawnych i dotyczyła dokumentów stwierdzających

<sup>24</sup> Dz. U. Nr 4, poz. 23 z późn. zm.

<sup>25</sup> Por. art. 1 ust. 1 pkt. 2 i 3 ustawy o opłacie skarbowej z 1989 r.

<sup>26</sup> Por. M. Kosek-Wojnar, *Transformacja systemu podatkowego. System podatków opłat lokalnych*, [w:] *System finansów publicznych w procesie transformacji gospodarki polskiej*, Warszawa 1995, s. 166.

<sup>27</sup> Ustawa z dnia 9 września 2000 r. o opłacie skarbowej (Dz. U. Nr 86, poz. 960 z późn. zm.).

<sup>28</sup> Dz. U. Nr 86, poz. 959 z późn. zm.



ustanowienie pełnomocnika oraz ich odpisy (wypisy), weksli, a także dokumentów zawierających oświadczenie woli poręczyciela.

Dalszych zmian w konstrukcji przedmiotu dokonano w 2002 r.<sup>29</sup>, kiedy to wyłączono z katalogu dokumentów nim objętych dokumenty przewozowe, a kolejnej adaptacji – w 2004 r. w związku z przystąpieniem Polski do Unii Europejskiej i wejściem w życie kilku aktów prawnych, a zwłaszcza ustawy o swobodzie działalności gospodarczej<sup>30</sup>.

Na tym tle można stwierdzić, że charakterystyczną cechą norm prawnych regulujących przedmiot opłaty skarbowej w Polsce jest to, że nie określają one tego przedmiotu w sposób ogólny, lecz specyfikują go, czyli ustalają poszczególne rodzaje dokumentów czy czynności urzędowych, od których pobiera się opłatę.

Przedmiot opłaty skarbowej występującej w polskim systemie danin publicznych jest złożony i rozbudowany<sup>31</sup>. Przedmiotem obowiązku w opłacie skarbowej są: a) czynności urzędowe dokonywane na podstawie zgłoszenia lub na wniosek zainteresowanego, również wydawanie na wniosek zainteresowanego zezwoleń (pozwoleń, koncesji)<sup>32</sup>; b) złożenie dokumentu stwierdzającego udzielenie pełnomocnictwa lub prokury albo jego odpisu, wypisu lub kopii – w sprawie z zakresu administracji publicznej lub w postępowaniu sądowym; c) dokonanie czynności urzędowej, wydanie zaświadczenia oraz zezwolenia (pozwolenia) przez podmiot inny niż organ administracji rządowej lub samorządowej, w związku z wykonywaniem zadań z zakresu administracji publicznej, a także złożenie w takim podmiocie dokumentu stwierdzającego udzielenie pełnomocnictwa lub prokury albo jego odpisu, wypisu lub kopii.

Dodać jednak trzeba, że obowiązek uiszczenia opłaty skarbowej w obowiązującym stanie prawnym, w odniesieniu do czynności urzędowych, został rozszerzony i obejmuje także – przykładowo – takie czynności, jak:

- wydanie zgody przez organ podatkowy na podstawie przepisów prawa podatkowego<sup>33</sup>;
- wydanie zgody na chów lub hodowlę zamkniętą zwierząt niebędących zwierzętami gospodarczymi do celów zasiedleń lub eksportu zwierzyny żywej<sup>34</sup>;

<sup>29</sup> Ustawa z dnia 24 lipca 2002 r. o zmianie ustawy o opłacie skarbowej (Dz. U. Nr 135, poz. 1143).

<sup>30</sup> Ustawa z dnia 2 lipca 2004 r. o swobodzie działalności gospodarczej (Dz. U. Nr 173, poz. 1807 z późn. zm.).

<sup>31</sup> Ustawa z dnia 16 listopada 2006 r. o opłacie skarbowej (Dz. U. Nr 225, poz. 1635 z późn. zm.).

<sup>32</sup> Por. M. Derejko-Kotowska, *Opłata skarbową od czynności urzędowych, zaświadczeń i zezwoleń wydawanych przez organy podatkowe podległe Ministrowi Finansów*, „Biuletyn Skarbowy” 2005, Nr 4, s. 4.

<sup>33</sup> Przykładowo: art. 15 ust. 3 lit. b oraz art. 47 ust. 3 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz. U. Nr 54, poz. 535 z późn. zm.); art. 43 ust. 4 oraz art. 59 ust. 2 ustawy z dnia 23 stycznia 2004 r. o podatku akcyzowym (Dz. U. Nr 29, poz. 257 z późn. zm.).

<sup>34</sup> Art. 9 ust. 2 ustawy z dnia 13 października 1995 r. – Prawo łowieckie (tekst jedn. Dz. U. z 2005 r. Nr 127, poz. 1066 z późn. zm.).

- wydanie decyzji stwierdzającej spełnianie uprawnień do prowadzenia szkoleń pracowników zakładów górniczych w zakresie znajomości przepisów regulujących bezpieczne wykonywanie pracy w zakładzie górniczym<sup>35</sup>;
- wydanie decyzji zatwierdzającej program przeszkolenia pracowników na stanowiskach w ruchu zakładu górniczego innych niż stanowiska kierownicze i dozoru ruchu, które mogą zajmować osoby o szczególnych kwalifikacjach zawodowych i warunkach zdrowotnych, opracowanych dla poszczególnych stanowisk wydawanych na wniosek przedsiębiorcy lub jednostki organizacyjnej trudniącej się szkoleniem<sup>36</sup>;
- wydanie decyzji zatwierdzającej program gospodarowania odpadami niebezpiecznymi<sup>37</sup>;
- wydanie wypisu lub wrysu ze studium lub planu zagospodarowania przestrzennego<sup>38</sup>;
- wydanie zgody i zezwolenia na zamknięte użycie organizmów genetycznie zmodyfikowanych (GMO) lub na zamierzone uwolnienie GMO do środowiska<sup>39</sup>.

Rozszerzony został też katalog sytuacji, w których pobiera się opłatę skarbową za wydawanie zaświadczeń i – przykładowo – obejmuje on:

- zaświadczenie stwierdzające funkcjonalność i homologację typu tachografu cyfrowego<sup>40</sup>;
- zaświadczenie stwierdzające nadanie NIP podmiotowi, który się nim posługuje<sup>41</sup>;
- zaświadczenie potwierdzające zidentyfikowanie określonego podmiotu na potrzeby transakcji wewnątrzspółnotowych na terytorium państwa członkowskiego innym niż terytorium kraju<sup>42</sup>;
- zaświadczenie potwierdzające, że podatnik jest zarejestrowany jako podatnik podatku od towarów i usług czynny lub zwolniony<sup>43</sup>;
- zaświadczenie stwierdzające, że podatnik jest zarejestrowanym podatnikiem podatku akcyzowego<sup>44</sup>.

<sup>35</sup> Art. 75a ustawy z dnia 4 lutego 1994 r. – Prawo geologiczne i górnicze (tekst jedn. Dz. U. z 2005 r. Nr 228, poz. 1947 z późn. zm.).

<sup>36</sup> Art. 74 ust. 7 i 8 ustawy z dnia 4 lutego 1994 r. – Prawo geologiczne i górnicze (tekst jedn. Dz. U. z 2005 r. Nr 228, poz. 1947 z późn. zm.).

<sup>37</sup> Art. 17 ust.1 ustawy z dnia 27 kwietnia 2001 r. o odpadach (Dz. U. Nr 62, poz. 628 z późn. zm.).

<sup>38</sup> Art. 30 ust. 1 ustawy z dnia 27 marca 2003 r. o planowaniu i zagospodarowaniu przestrzennym (Dz. U. Nr 80, poz. 717 z późn. zm.).

<sup>39</sup> Art. 5 ust. 3 ustawy z dnia 22 czerwca 2001 r. o organizmach genetycznie zmodyfikowanych (tekst jedn. Dz. U. z 2007 r. Nr 36, poz. 233).

<sup>40</sup> Ustawa z dnia 29 lipca 2005 r. o systemie tachografów cyfrowych (Dz. U. 180, poz. 1494).

<sup>41</sup> Art. 13 ust. 3 ustawy z dnia 13 października 1995 r. o zasadach ewidencji i identyfikacji podatników (tekst jedn. Dz. U. z 2004 r. Nr 269, poz. 2681 z późn. zm.).

<sup>42</sup> Art. 97 ust. 9 i 13 ustawy o podatku od towarów i usług (Dz. U. Nr 54, poz. 535 z późn. zm.).

<sup>43</sup> Art. 96 ust. 13 ustawy o podatku od towarów i usług (Dz. U. Nr 54, poz. 535 z późn. zm.).

<sup>44</sup> Art. 15 ust. 2 ustawy o podatku akcyzowym (Dz. U. Nr 29, poz. 257 z późn. zm.).

Rozszerzeniu uległ wreszcie katalog przypadków, w których pobiera się opłatę skarbową za wydawanie zezwoleń (pozwoleń, koncesji). Zaliczono bowiem do nich – przykładowo – także:

- zezwolenia w zakresie bezpieczeństwa jądrowego i ochrony radiologicznej<sup>45</sup>;
- pozwolenie na wprowadzenie do obrotu i stosowania na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej produktów biobójczych oraz substancji czynnych stosowanych w produktach biobójczych, z uwzględnieniem wymagań dotyczących skuteczności i bezpieczeństwa ich stosowania<sup>46</sup>;
- zezwolenie na wytwarzanie, przetwarzanie lub przerabianie środków odurzających lub substancji psychotropowych będących produktami leczniczymi<sup>47</sup>;
- pozwolenie na obrót usługami objętymi ograniczeniem w obrocie usługami z zagranicą<sup>48</sup>;
- pozwolenie na utworzenie uczelni niepublicznej<sup>49</sup>;
- pozwolenie na wznoszenie i wykorzystywanie sztucznych wysp, konstrukcji i urządzeń w polskich obszarach morskich, wymagane w przypadku braku planu zagospodarowania przestrzennego morskich wód wewnętrznych, morza terytorialnego i wyłącznej strefy ekonomicznej<sup>50</sup>.

Inaczej niż wcześniej ujęto przedmiotowy zakres obowiązku uiszczenia opłaty skarbowej od dokumentów stwierdzających udzielenie pełnomocnictwa lub prokury<sup>51</sup>. Obecnie o obowiązku tym nie decyduje fakt wystawienia (sporządzenia) dokumentu stwierdzającego ustanowienie pełnomocnika, jak było wcześniej, lecz złożenie dokumentu, a więc jego użycie w jakiegokolwiek formie. Przedmiotem opłaty skarbowej objęto złożenie dokumentu stwierdzającego ustanowienie prokury oraz ich odpisy, wypisy lub kopie. Wcześniej obowiązkowi temu nie podlegały kopie tych dokumentów. Opłacie skarbowej podlega także – odmiennie niż poprzednio – i to według zasady, ile stosunków pełnomocnictwa, tyle opłat skarbowych, udzielenie pełnomocnictwa przez pracowników będących akcjonariuszami spółek, których akcje zostały wniesione do NFI w celu reprezentowania ich na walnym zgromadzeniu tych spółek<sup>52</sup>.

<sup>45</sup> Art. 5 ust. 14 ustawy z dnia 29 listopada 2000 r. Prawo atomowe (tekst jedn. Dz. U. Nr 42, poz. 276 z późn. zm.).

<sup>46</sup> Art. 25 ust. 3 ustawy z dnia 13 września 2002 r. o produktach biobójczych (tekst jedn. Dz. U. z 2007 r., Nr 39, poz. 252).

<sup>47</sup> Art. 35 ustawy z dnia 29 lipca 2005 r. o przeciwdziałaniu narkomanii (Dz. U. Nr 179, poz. 1485 z późn. zm.).

<sup>48</sup> Art. 5 ustawy z dnia 10 marca 2006 r. o administrowaniu obrotem usługowym z zagranicą (Dz. U. Nr 79, poz. 546 z późn. zm.).

<sup>49</sup> Art. 21 ustawy z dnia 27 lipca 2005 r. – Prawo o szkolnictwie wyższym (Dz. U. Nr 164, poz. 1365 z późn. zm.).

<sup>50</sup> Art. 27 ustawy z dnia 21 marca 1991 r. o obszarach morskich Rzeczypospolitej Polskiej i administracji morskiej (tekst jedn. Dz. U. z 2003 r. Nr 153, poz. 1502 z późn. zm.).

<sup>51</sup> Por. A. Hanusz, P. Czerski, *Opłata skarbową od pełnomocnictw*, „Prawo i Podatki” 2007, nr 4, s. 3 i n.

<sup>52</sup> Pismo Ministerstwa Finansów z dnia 13 grudnia 2002 r., LK-2444/LM/MD/2002, „Biuletyn Skarbowy” 2003, nr 1, s. 29.

Dodać trzeba, że opłacie skarbowej podlega złożenie wspomnianych dokumentów wyłącznie w sprawie z zakresu administracji publicznej lub w postępowaniu sądowym. Na tym tle można sformułować dwie uwagi. Po pierwsze – o powstaniu obowiązku opłatowego w tym wypadku decyduje zatem charakter sprawy („z zakresu administracji publicznej”). Po drugie – dla powstania obowiązku opłatowego nie ma istotnego znaczenia podmiot, który rozstrzyga sprawę „z zakresu administracji publicznej” i wobec tego może to być zarówno organ państwowy, organ samorządowy, zakład administracyjny, jak i inny podmiot wykonujący zadania zlecone z zakresu administracji publicznej<sup>53</sup>. Oznacza to, że sprawy z zakresu administracji publicznej wykonuje szerszy krąg podmiotów, który – obok organów administracji publicznej – obejmuje również przedsiębiorstwa użyteczności publicznej, organizacje społeczne, korporacje, a nawet upoważnione osoby prywatne<sup>54</sup>.

Te ostatnie przypadki objęte przedmiotem opłaty skarbowej potwierdzają wcześniejsze spostrzeżenia niekiedy luźnego związku opłaty skarbowej z odpłatnością jako kryterium odróżniania podatków od opłat. Nie łatwo byłoby bowiem dowieść, że pobranie opłaty skarbowej od takich dokumentów, jak pełnomocnictwa czy poręczenia, wiąże się z udzieleniem przez podmiot publiczny jakichkolwiek wzajemnych świadczeń podmiotom posługującym się tymi dokumentami.

Na tle tego przeglądu, z perspektywy blisko stuletnich zmian w konstrukcji prawnej przedmiotu opłaty skarbowej, warto sformułować kilka refleksji.

Po pierwsze – zmiany zakresu przedmiotu opłaty skarbowej dowodzą jego charakterystycznej złożoności i braku jednolitości. Uzasadnienia ich dokonywania można również upatrywać w dążeniu do pełniejszej i rozleglejszej realizacji funkcji tej opłaty.

Po drugie – wypadnie zauważyć, że konstrukcja prawna przedmiotu opłaty skarbowej w Polsce powojennej nawiązuje do rozwiązań przyjętych w okresie międzywojennym. W analizowanym okresie przedmiot opłaty skarbowej znacznie rozszerzono, włączając doń niektóre podatki. Zamiast oddzielić podatki od opłat, jako z zasady różnych władczych form dochodów publicznych, spowodowano włączenie pewnych podatków do opłaty skarbowej. O ile w latach czterdziestych, a więc w powojennym okresie tworzenia systemu dochodów publicznych, w pełni nie dokonano ich podziału, to jednak działania zmierzały w tym właśnie kierunku. W związku z tym w następnych latach oczekiwano na wyłączenie podatków z opłaty skarbowej.

Tak się jednak długo nie działo. Na wiele dziesiątków lat wstrzymano bowiem proces doskonalenia systemu danin publicznych pod względem formalno-prawnym. Zmiany dokonane w 1975 r. były krokiem wstecz w dziedzinie prawne-

<sup>53</sup> Por. A. Błaś, J. Boć, *Ustrój administracji publicznej*, [w:] *Ustrój administracji publicznej*, red. E. J. Nowacka, Warszawa 2000, s. 14–15.

<sup>54</sup> Z. Ofiarski, *Ustawy: o opłacie skarbowej i o podatku od czynności cywilnoprawnych. Komentarz*, Warszawa 2003, s. 60.

go oddzielenia opłat od podatków. Uzasadniano je dążeniem do uproszczenia techniki wymiarowej i zmniejszenia kosztów poboru. Były one zatem wyrazem praktycznej realizacji zasady taniaści danin publicznych obciążających określone prawem podmioty. Do sprawy wrócono dopiero w 1989 r., kiedy to wyłączo- no z konstrukcji przedmiotu tej opłaty opodatkowanie rzemiosła, a zwłaszcza w 2000 r., kiedy wyłączono z niego czynności o charakterze cywilnoprawnym i poddano je odrębnemu podatkowi.

**Jolanta Gliniecka**

### **LEGAL EVOLUTION OF THE STRUCTURE OF STAMP DUTY IN THE POLISH SYSTEM OF SELF-GOVERNMENT REVENUE**

The legal structure of stamp duty in post-war Poland refers to solutions adopted in the interwar period, when the subject of stamp duty was greatly expanded, as it also included some taxes. In the early post-war period a big step was made towards the legal regulation of the separation of taxes and fees in the system of public taxation. The introduction of a separate tax on the acquisition of property rights, in particular its part concerning a fee for the acquisition of these rights and a separate stamp duty, was to some extent a new solution in the legal structure of fees. The previous act on stamp duties had jointly regulated various taxes and charges. However, the concept of the separation of taxes and public charges, which gave the bases for the separation of the tax on the acquisition of property rights and stamp duty from stamp charges was not fully realized and there were still some taxes provided by the decree on stamp duty. The inclusion of the tax on civil law transactions in the structure of stamp duty made this public duty a public tribute that is not uniform in its content. It should be added that the concept of only partial separation of stamp duties and taxes was further limited in 1975 when legal solutions that had been applied before the war were implemented. A greater change came in 1989, when the taxation of crafts was excluded from the scope of stamp duties. In 2000, the acts of civil law were also excluded from stamp duties and subjected to a separate tax. It should be noticed, however, that in the Polish system of imperious public revenues there are still taxes treated as charges and charges which are partly public charges and partly taxes. Such solution, although raising doubts in terms of theoretical clarity, pursues various functions of public charges.